

---

プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【報告事項】IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」－資産購入に係る変動支払**

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2016 年 1 月開催の第 2 回 IFRS 適用課題対応専門委員会及び第 327 回、第 328 回企業会計基準委員会で議論し、当委員会よりコメント・レターを提出した「IAS 第 16 号『有形固定資産』及び IAS 第 38 号『無形資産』－資産購入に係る変動支払」に関する論点のその後の経過についてご説明することを目的として作成している。
2. 本資料は、上記論点について委員へのご説明のために作成したものであり、本日の委員会においてご審議いただくことは予定していない。

## II. 背景

### 要望の概要

3. IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）は、2011 年に、IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」（以下「IFRIC 第 12 号」という。）の対象となるサービス委譲契約における営業者から委譲者に対する支払の会計処理について明確化を求める要望を受けた。このうち、営業者から委譲者に対する支払が変動する場合の取扱いは、資産購入に係る変動支払についてのより広範な論点と関連することから、IFRS-IC は、資産購入に係る変動支払の論点についても併せて検討してきた。
4. 資産購入に係る変動支払の論点は、有形固定資産又は無形資産を企業結合ではない取引において購入し、その対価が契約条件に基づき変動する契約になっている場合、どのように会計処理するかについてであり、IFRS-IC において主に次の点が議論されてきた。
  - (1) 有形固定資産又は無形資産の当初認識時に、有形固定資産又は無形資産の取得原価に変動支払の見積りを含めるべきか。すなわち、変動支払に係る負債を認識すべきか。
  - (2) 当初認識後に変動支払の見積修正が行われた場合、その修正差額を有形固定資産又は無形資産の取得原価の調整とすべきか、その時点の純損益に含めて認識すべきか。
5. 本論点は、2011 年より 2013 年まで検討がなされた以降、リース・プロジェクトにお

ける変動支払の結論が出るまで検討が保留されていたが、新リース基準の検討完了を受け、2015年9月及び11月のIFRS-IC会議にて再検討がなされている。これまでの暫定的な合意内容については、別紙3に記載している。

### **2015年11月開催のIFRS-IC会議**

6. IASBスタッフから、購入者の将来の活動に左右される変動支払について、当初認識時及び当初認識後の会計処理に、企業結合の条件付対価についての原則やリース・プロジェクトにおいて開発された原則を適用した場合の分析結果が示されたが、IFRS-ICメンバーの見解は様々であり、合意に至らなかった。

### **アジェンダ決定案の公表**

7. IFRS-ICでの議論の結果、2015年11月に次の内容のアジェンダ決定案（以下「本アジェンダ決定案」という。）が公表された。

- (1) 購入者の将来の活動に左右される変動支払を当初から負債として認識すべきか、購入者の活動が実施されるまで負債として認識すべきでないのかに関して、及び、当初から負債として認識すべきとした場合の測定方法に関して、IFRS-ICは合意に至らなかった。
- (2) IFRS-ICは、リース・プロジェクトに関するIASBの審議において、リースにおける将来の業績又は原資産の使用に連動した変動リース料が負債の定義を満たすのかどうかに関して、IASBメンバーの見解が分かっていたことに留意した。
- (3) 本論点は現行のIFRSの範囲内でIFRS-ICが対処するには範囲が広すぎるため、アジェンダとして取り上げない。

### **ASBJからのコメント**

8. 本アジェンダ決定案に対して、専門委員会及び親委員会における議論を踏まえ、当委員会から、本論点をIFRS-ICが対処するには範囲が広すぎるためアジェンダとして取り上げない旨に同意しながらも、中長期的なプロジェクトとして取り組むべき論点として、IFRS-ICがIASBに対しその旨提言することを提案する、次の内容のコメント・レターを2016年1月に提出した。

- (1) 当委員会は、わが国の関係者から、変動支払による資産購入の実例が少ないとは必ずしも言えないとの回答を得ており、また、一部の産業においては広く見られる（例えば、製薬業においては、マイルストーン支払による知的財産の取得は比較的多く見られる）との回答を得ているほか、ガイダンスが欠けていることによって、実務上、重要なばらつきが生じる可能性があるとの指摘もあった。
- (2) IFRS-ICの議論において既に指摘されているように、IFRSの基準（例えば、IFRS

第3号「企業結合」、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」、来るべきIFRS第16号「リース」)における変動支払についての会計処理の要求事項は整合性が取れておらず、この点が本論点について明確な概念が欠けていることを示すものとして指摘されている。

- (3) 当該状況に鑑みると、我々は、IASBが明確さと首尾一貫性の欠如に対処しないまま放置することは、少なくとも望ましくないと考えている。
- (4) 概念フレームワークの見直しに係るIASBの現在進行中の審議(とりわけ負債の定義の見直しに関する審議)が、関連する概念を明確にし、首尾一貫性を改善することに寄与することを期待している。したがって、我々は、概念フレームワークプロジェクトを基礎として、IASBが本論点について中長期的なプロジェクトとして取り組むべきと考えており、解釈指針委員会はIASBに対しその旨を提言すべきであると考えている。

### **III. 2016年3月開催のIFRS-IC会議(コメント・レターの検討)**

#### **寄せられたコメント**

- 9. 本アジェンダ決定案に対して、IFRS-ICに6通のコメント・レターが寄せられた。アジェンダ決定案の内容やアプローチに対する主なコメントは以下のとおりである。

#### **(アジェンダ決定案を最終化すべきかについて)**

- (1) 回答者の多くが、IFRSの範囲内でIFRS-ICが対処するには範囲が広すぎるためアジェンダとして扱わないとするIFRS-ICの決定案を支持し、本論点は広範で概念的に困難な論点だとする見解も聞かれた。
- (2) あるコメント提出者(BDO)は、特定の契約による変動支払を負債として認識すべきかについては、既存のIFRS第9号「金融商品」及び他の基準により明確であることに着目し、IFRS-ICは借方の処理(資産とするか純損益とするか)のみに焦点を当て、アジェンダとして対応することを提案した。
- (3) あるコメント提出者(PwC)は、本論点についてIFRS第3号「企業結合」やIFRS第16号「リース」の類推適用を検討することは適切でなく、関連する基準の要求事項そのものの修正が不要かどうかを検討することを提案した。

#### **(アジェンダ決定の記述内容について)**

- (4) あるコメント提出者(E&Y Global)は、IFRS-IC会議において合意に至っている、購入者の将来の活動に左右されない変動支払を資産購入日における負債の当初測

定に含めることや、当初認識後の変動支払の測定における暫定的な決定（別紙3参照）については、アジェンダ決定に記述することにより明確化に対処することを提案した。

**(IFRS-IC が本論点の検討を IASB に提言すべきかについて)**

- (5) 回答者の大半より実務上の重大なばらつきが生じており、提案されたアジェンダ決定が公表されたとしてもばらつきは解消されない旨の指摘もなされた。また、多くの回答者が、本論点の検討を IASB に提言することを IFRS-IC に提案した。

**(その他)**

- (6) あるコメント提出者（E&Y Global）は、IASB が本論点を概念フレームワークの最終化の一環として扱うべきと提案した。また、あるコメント提出者（ASBJ）は、概念フレームワークプロジェクトを基礎として、本論点について中長期的なプロジェクトとして取り組むべきと提案した。
- (7) あるコメント提出者（PwC）は、2011年に提出されて以降、本論点の解決に進捗がみられていないことに遺憾の意を表した。

**IASB スタッフの分析**

10. 上記のコメントに対し、IASB スタッフより以下の対応が提案された。

**(アジェンダ決定案を最終化すべきかについて)**

11. 現行の IFRS の範囲内で IFRS-IC が対処するには範囲が広すぎるために、本論点をアジェンダに追加しないとする見解に支持が得られたため、アジェンダ決定を最終化する。
12. 借方の処理のみに焦点を当てて対応すべきという提案（本資料第7項(2)）について、契約により生じた債務を認識するタイミングについてが、本件の論点であり、特定の契約が金融負債の範囲となるかが論点ではない（また IFRS-IC は、契約により生じる変動支払が IFRS 第9号の範囲として金融負債に該当すると考えている）ため、本提案に同意しない。
13. IASB スタッフは、関連する基準<sup>1</sup>の要求事項自体の修正が不要かどうかを検討する提案（本資料第7項(3)）の通り、IFRS-IC では、関連する基準の要求事項を評価した上で、当該要求事項上の異なる解釈に着目し、IFRS 第3号や IFRS 第16号の類推適用により、異なる解釈を解決することができるか評価していたとした。

---

<sup>1</sup> IAS 第16号「有形固定資産」第6項、第8項、  
IAS 第38号「無形資産」第8項、第21項  
IAS 第32号「金融商品：表示」第11項、第25項、  
IFRIC 第1号、IAS 第39号「金融商品」AG8項。

**(アジェンダ決定の記述内容について)**

14. 購入者の将来の活動に左右されない変動支払についての当初認識時の処理や、当初認識後の取扱いに関する暫定決定について、合意に至ったものとして、アジェンダ決定に記述する提案（本資料第7項(3)）について、次の理由から当該提案に同意せず、アジェンダ決定の記述に加えないことを提案した。

- (1) 当初認識後の資産購入に係る変動支払の会計処理が現行 IFRS の範囲では十分に明確ではなく、また、IASB において、変動支払の当初認識時の会計処理は当初認識後の処理に影響を与えるため、当初認識時と当初認識後の処理は包括的に検討すべき論点であるとされたこと
- (2) 暫定的な合意部分のみについて記述することは、資産購入に係る変動支払という大きな問題の1要素に対処したことにしかならないと考えられること

**(IFRS-IC が本論点の検討を IASB に提言すべきかについて：IASB スタッフの提案)**

15. 本論点が広く実務上の不統一を生じさせる可能性があることに同意し、回答者の中には、アジェンダ協議へのコメントにおいて IASB がリサーチすべき論点として変動支払を挙げていることにも留意した。したがって、IASB スタッフは、回答者からのコメントと共に IFRS-IC での協議内容を IASB に報告することを提案した。
16. IASB スタッフはまた、IASB が本論点について、概念フレームワークの一部、あるいは概念フレームワークの結論を基礎とした別のプロジェクトとして取り組むか否か、また、適切な検討期間と優先度を評価するに当たり、IFRS-IC の提言する前項の情報が、アジェンダ協議に寄せられた意見と同様に有用であると考えている。

## **IV. 今回の IFRS-IC 会議における議論**

### **IASB スタッフによる提案**

17. IASB スタッフは、IASB に対して、本アジェンダ決定案に対して聞かれたコメントを報告すると共に、アジェンダ決定案の文言を一部修正することを提案した。

### **IFRS-IC 会議で示された主な意見**

18. IFRS-IC のメンバーからは、IASB スタッフの提案を支持するコメント以外に、次のコメントがあった。

- (1) 2016年1月に議論した IFRIC 第12号「サービス委譲契約」における営業者から委譲者への支払についてのアジェンダ決定における記述と、文言レベルで整合させるべきである。

- (2) IASB に本論点に対処すべき旨提言する際には、本論点について実務上で重大なばらつきが生じていることにも言及すべきである。
- (3) 変動支払についての IFRS-IC の暫定決定をアジェンダ決定に記載すべきか否かについては、意見が分かれた。

### **IFRS-IC 会議での議論の結果**

19. 議論の結果、次の内容の「アジェンダ決定」が公表された（別紙 2 に仮訳を記載している。次の(1)及び(4)が 2015 年 11 月のアジェンダ決定案より追記された。）。

- (1) IFRS-IC は、企業結合の一部ではない有形固定資産又は無形資産の項目の購入に対して行われる変動支払の会計処理について、実務上の重大なばらつきが生じていることに着目した。
- (2) 購入者の将来の活動に左右される変動支払についての負債を資産の購入時点で認識すべきか、あるいは、当該活動が実施された際のみ負債として認識すべきかに関して合意に至らなかった。
- (3) IFRS-IC は、「リース」プロジェクトにおける審議の間に、IASB がリースにおける将来の業績又は原資産の使用に連動した変動リース料が、リース開始時あるいは関連する活動時又は使用時にのみ負債の定義を満たすこととなるのかどうかに関して、結論づけられていないことにも着目した。
- (4) IFRS-IC は、資産の購入後の変動支払の会計処理に関する疑問点があることに留意した。したがって、IFRS-IC は、IASB が変動支払の会計処理を包括的に扱うべきであると結論を下した。
- (5) 本論点は現行の IFRS の範囲内で解釈指針委員会に対処するには範囲が広すぎるため、アジェンダに追加しないことを決定した。

以 上

(別紙 1)

2016年3月開催のIFRS-IC会議にスタッフが提案した「アジェンダ決定」の仮訳  
(下線及び取り消し線は、2015年11月のアジェンダ決定案からの修正を示したもの)

IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」——資産購入に係る変動支払

解釈指針委員会は、企業結合の一部ではない以外での有形固定資産又は無形資産の項目の購入に対して行われる変動支払の会計処理を扱うよう求める要望を受けた。解釈指針委員会は、この論点を 2011 年から 2013 年の間に数回の会議にわたり議論した。変動支払の会計処理を IASB がリース及び改訂「概念フレームワーク」のプロジェクトの一部として検討していたため、この論点は公開草案「リース」(2013 年 5 月公表)における提案の再審議が完了するまで保留とされた。その後、解釈指針委員会は、2015 年 9 月と 11 月の会議でこの論点を再検討した。

解釈指針委員会は、この論点は解釈指針委員会が対処するには範囲が広すぎると考えた。特に、購入者の将来の活動に左右される変動支払についての負債を資産の購入時点で認識すべきか、あるいは、当該活動が実施されるまでにた際のみ負債として認識すべきなのかに関して合意に至ることができなかった。解釈指針委員会はまた、及びこの変動支払に関する負債の当初測定をどのようにすべきなのかに関して、合意に至ることができなかった。解釈指針委員会の一部のメンバーは、すべての変動支払は負債の定義を満たし、公正価値で当初認識と測定を行うべきであると考えた。他のメンバーは、購入者の将来の活動に左右される変動支払は当該活動が生じるまでは購入者にとって負債の定義を満たさないと考えた。

解釈指針委員会は、「財務報告に関する概念フレームワーク」の公開草案(2015年5月公表)におけるいて負債の定義についての提案された追加的な概念や IASB の「リース」プロジェクトにおける審議の内容を検討した。ほか、解釈指針委員会は、公開草案「リース」プロジェクトにおける提案の審議の間に、IASB のメンバーが、リースにおける将来の業績又は原資産の使用に連動した変動リース料が、リース開始時あるいは関連する活動や使用時にのみ負債の定義を満たすこととなるのかどうかに関して結論づけられていない見解が分かっていたことにも着目した。一部の IASB メンバーは、こうしたリース料は業績又は使用が生じるまでは借手にとって負債の定義を満たさないと考えたが、他のメンバーは、すべての変動リース料は借手にとって負債の定義を満たすと考えた。解釈指針委員会は、IASB がこれらの変動リース料が負債の定義を満たすかどうかについて結論に至らなかったことに留意した。

解釈指針委員会は、この論点は現行の IFRS の範囲内で解釈指針委員会が対処するには範囲が広すぎると結論づけた。考え、したがって、解釈指針委員会は、この論点をアジ

エンダに追加しないことを「決定した」。



(別紙 2)

IFRIC Update に掲載された「アジェンダ決定」の仮訳

IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」——資産購入に係る変動支払

解釈指針委員会は、有形固定資産項目又は無形資産の購入（企業結合の一部ではない）について行われる変動支払の会計処理を扱うよう求める要望を受けた。

解釈指針委員会は、これらの変動支払を会計処理するにあたり重大な実務の不統一があることに着目した。解釈指針委員会は、資産の購入日とその後の両方における、購入者の将来の活動に左右される変動支払とそうした将来の活動に左右されない変動支払の会計処理を議論した。

解釈指針委員会は、購入者の将来の活動に左右される変動支払についての負債を資産の購入時点で認識すべきか、あるいは、関連する活動が生じる時点でのみ負債として認識すべきかに関して合意に至ることができなかった。解釈指針委員会は、こうした変動支払に係る負債をどのように測定すべきかについても、合意に至ることができなかった。

購入者の将来の活動に左右される変動支払の会計処理を審議した際に、解釈指針委員会は、2015 年 5 月の公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」で提案された負債の定義と、IASB の「リース」プロジェクトにおける審議の内容を考慮した。解釈指針委員会は、「リース」プロジェクトにおける審議の間に、リースにおける原資産の将来の業績又は原資産の使用に連動した変動リース料が負債の定義を満たすのは、リースの開始時なのか、それとも、関連する業績又は使用が生じる時点でのみなのかに関して、IASB が結論に至らなかったことに着目した。

さらに、解釈指針委員会は、資産の購入後の変動支払の会計処理に関する疑問点があることに留意した。したがって、解釈指針委員会は、IASB が変動支払の会計処理を包括的に扱うべきであると結論を下した。

解釈指針委員会は、この論点は現行の IFRS の範囲内で解釈指針委員会が対処するには範囲が広すぎると判断した。したがって、解釈指針委員会はこの論点をアジェンダに追加しないことを決定した。

(別紙 3)

### IFRS-IC の暫定的な合意内容について

20. IFRS-IC は、購入者の将来の活動に左右されない変動支払については、IFRS 第 9 号「金融商品」に従い、資産の購入時に公正価値で認識すべきであることについて、暫定的に合意している。
21. 2012 年 5 月から 2013 年 3 月までに開催された IFRS-IC 会議での議論の結果、当初認識後に変動支払の見積修正が行われた場合の修正差額の処理に関して次の合意が得られていた。
- (1) 変動金利の金融負債について、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」(以下「IAS 第 39 号」という。) AG7 項 (IFRS 第 9 号 B5. 4. 5 項) に従って行われた償却原価測定金融負債に関する再測定差額は、その全体が利息費用に相当し、したがって純損益に認識される。
  - (2) 変動金利ではない金融負債については、IAS 第 39 号 AG8 項 (IFRS 第 9 号 B5. 4. 6 項) が適用され、次の処理を行う。
    - ① 当初の実効金利を用いた金融負債の償却計算から生じた調整額は、利息費用に相当し、したがって純損益に認識される。
    - ② 金融負債の当初測定に含まれていた支払額の見積りの修正額は、対応する資産の取得原価の調整として認識すべきである。
    - ③ 金融負債の当初測定に含まれていなかった変動支払額の認識から生じる調整額は、当該支払が資産からもたらされる将来の経済的便益を伴う限りにおいて、対応する資産の取得原価の調整として認識すべきである。
22. 一方で、前項の合意については、2013 年 7 月開催の IASB 会議での協議の結果、当初認識時の会計処理と当初認識後の会計処理について併せて対処すべきことが暫定決定されていた。

### (参考) 関連する規定

23. 有形固定資産及び無形資産の取得原価については、IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号に次の定義がある。

IAS 第 16 号第 6 項及び IAS 第 38 号第 8 項

取得原価とは、資産の取得時又は建設時において、当該資産の取得のために支出した現金若しくは現金同等物の金額、又は他の引き渡した対価の公正価値、あるいは他の IFRS (例えば、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」) の別段の要求事項に従って当初認識した資

産に帰属する価額をいう。

24. 変動支払の義務は将来において現金を引き渡す契約上の義務であるが、それが金融負債に該当するかどうかの判断については、IAS 第 32 号「金融商品：表示」（以下「IAS 第 32 号」という。）第 19 項及び第 25 項に関連する定めがある。

仮に金融負債に該当する場合、契約当事者になったときに当初認識され（IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）3.1.1 項）、公正価値で当初測定がなされる（IFRS 第 9 号 5.1.1 項）。

#### IAS 第 32 号第 19 項

契約上の義務を決済するために現金又はその他の金融資産を引き渡すことを回避できる無条件の権利を企業が有していない場合には、第 16A 項及び第 16B 項又は第 16C 項及び第 16D 項に従って資本性金融商品に分類されるものを除き、当該義務は金融負債の定義に該当する。

#### IAS 第 32 号第 25 項

金融商品は、不確実な将来の事象の発生又は不発生の場合（又は、不確実な状況の結果）、当該金融商品の発行者と保有者の双方の制御可能な範囲を超えて、例えば、株価指数、消費者物価指数、金利又は税法規定、あるいは発行者の将来収益、純利益又は負債資本比率によって、企業に現金その他の金融資産の引渡し（又は、当該金融商品が金融負債となるような方法で決済すること）を要求することがある。このような金融商品の発行者は、現金その他の金融資産の引渡し（又は、金融負債となるような方法での決済）を回避する無条件の権利を有していない。

25. また、金融負債が償却原価測定に分類される場合、支払の見積りの修正は純損益に認識するとの定めがある<sup>2</sup>。

#### IFRS 第 9 号 B5.4.6 項

企業が支払…の見積りを修正する場合（5.4.3 項に従った条件変更…を除く）には、実際のキャッシュ・フロー及び改定後の見積キャッシュ・フローを反映するために、…金融負債…の償却原価を修正しなければならない。企業は、…金融負債の償却原価の再計算を、見積将来キャッシュ・フローの現在価値を当該金融商品の当初の実効金利…、又は、該当がある場合には、6.5.10 項に従って計算した改訂後の実効金利で計算して行う。この修正は、純損益に収益又は費用として認識される。

以上

<sup>2</sup> IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」にも同じ定めがある（AG8 項）。