

---

プロジェクト	IFRS 適用課題対応
項目	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、2015 年 11 月開催の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）において議論された IAS 第 16 号「有形固定資産」（以下「IAS 第 16 号」という。）及び IAS 第 38 号「無形資産」（以下「IAS 第 38 号」という。）の明確化の要請を踏まえたアジェンダ却下通知（案）の内容、及び、これに対する当委員会の対応案（コメント・レター（案）を含む。）をご説明し、ご意見を伺うことを目的として作成している。なお、本資料は、2016 年 1 月 7 日に開催された IFRS 適用課題対応専門委員会（以下「専門委員会」という。）においていただいたご意見を踏まえて作成したものである。

## II. 背景

### 要望の概要

2. IFRS-IC 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。
3. 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の論点であり、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認識すべきか。
4. なお、要望において変動支払の種類は限定されておらず、これまでの IFRS-IC の議論では、例えば将来の売上の一定割合を支払うケースや物価連動のケース等への言及が

なされている。

## 関連する規定

5. 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。

6. 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。

7. 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>1</sup>。

<sup>1</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）。

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。

### IASB における過去の対応

8. IFRS-IC は、2011 年 11 月開催の会議から、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検討を開始した。その検討の中で、当該支払が変動する場合についても検討することとされた<sup>2</sup>。
9. 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について次の点の合意が得られた。
  - (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。

---

<sup>2</sup> これ以前にも、有形固定資産又は無形資産の取得に係る変動支払の会計処理について、2011 年 1 月に開催された IFRS-IC 会議で議論され、解釈指針を開発する可能性について検討することとされた。しかし、その後、2011 年 3 月と 5 月開催の IFRS-IC 会議での議論の結果、IASB がリース・プロジェクトにおける変動支払について結論を出すまでプロジェクトを保留することとされていた。

10. 他方、有形固定資産及び無形資産の当初認識時の取得価額に変動支払の見積額を含めるべきかどうかについては合意が得られなかった。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、購入者の活動が実施されるまで負債の当初測定から除外すべきかどうかに関する点については、IFRS-IC メンバーの意見が分かれた。
11. IFRS-IC は、合意が得られている当初認識後の会計処理について、IASB と協議することとした。しかし、2013 年 7 月開催の IASB 会議においては、① 当初認識時の会計処理と当初認識後の会計処理は一緒に解決すべきこと、② リース・プロジェクトにおける変動支払について結論を出すまでプロジェクトを保留すること、が暫定決定された。

## その他

12. なお、IASB スタッフから本論点について照会がされた際、当委員会事務局は、わが国の関係者に対するアウトリーチの結果、次のような回答をしている。
  - (1) わが国では、一般的には、有形固定資産又は無形資産の個別取得に係る変動支払契約は広く見られない。ただし製薬業における知的財産の取得等では、マイルストーン支払又は類似の契約が広く見られる。
  - (2) 有形固定資産又は無形資産の個別取得に係る変動支払契約の当初認識時の会計処理として有力な方法は認識していないが、変動支払額は当初認識時の取得原価に影響しないことが一般的であるとの見解があった。
  - (3) 有形固定資産又は無形資産の個別取得に係る変動支払契約の当初認識時の会計処理が、変動支払の種類又は性質によって影響されるかどうかについて有力な見解は認識していない。ただし、変動支払の種類又は性質よりも、変動支払額が当初認識時における資産の公正価値の一部を構成すると考えられるかどうかによって影響されるのではないかとの見解もあった。
  - (4) 有形固定資産又は無形資産の個別取得に係る変動支払契約の当初認識後の会計処理として有力な方法は認識していないが、事実及び状況に応じて会計処理がなされているものと考えられる。

## III. 2015 年 9 月以降の IFRS-IC 会議における議論

### 2015 年 9 月開催の IFRS-IC 会議

#### (IASB スタッフによる提案)

13. 本プロジェクトは、本資料第 11 項に記載したようにリース・プロジェクトにおける変動支払についての結論を待つこととされていた。リース・プロジェクトの審議が実質的に完了したことを踏まえて、IASB スタッフは、プロジェクトの再開を提案した。

14. リース・プロジェクトの審議（2014年4月開催のIASB会議）においては、変動リース料に係る借手の処理について、指数又は率に応じて決まる変動リース料だけをリース資産及びリース負債の当初測定に含めると暫定決定している<sup>3</sup>。また、変動リース料の見積額について見直しが行われるのは、借手が他の理由によりリース負債を再測定する場合（例：リース期間の見直し）、又は、参照する指数若しくは率の変更により生じるキャッシュ・フローの変動がある場合であり、当該修正は資産及び負債の金額の修正として取扱い、それ以外の変動リース料は、発生時に純損益に認識するとされている。
15. IASB スタッフは2015年9月開催のIFRS-IC会議において、リース・プロジェクトにおけるIASBの暫定決定を踏まえ、リース・プロジェクトにおいて開発された原則を基礎とする次の提案を行った。
  - (1) 指数又は率に応じて決まる変動支払は、資産購入日における負債の当初測定に含める。他の変動支払は、当初測定に含めない。（リース・プロジェクトと同じ結論）
  - (2) 指数又は率に応じて決まる変動支払に係る負債の再測定差額は、資産の取得原価の調整とする。（リース・プロジェクトと同じ結論）
  - (3) 他の変動支払に係る負債の再測定差額は、資産から将来の経済的便益がもたらされる場合には、資産の取得原価の調整とする。（リース・プロジェクトと異なる結論）

#### **（IFRS 解釈指針委員会での議論の結果）**

16. IFRS-IC は、議論の結果、IASB スタッフに対し、次の分析及び検討を依頼した。
  - (1) リース・プロジェクトにおいて開発された変動リース料の会計処理についての原則の基礎となる概念的な議論、及び、それらが資産購入に係る変動支払の会計処理に適用可能かどうかの分析
  - (2) サービス委譲契約が、単独で分析することが可能な固有の取引形態といえるかどうかの検討

### **2015年11月開催のIFRS-IC会議**

#### **（IASB スタッフによる提案）**

17. IASB スタッフは、2015年9月開催のIFRS-IC会議における議論を踏まえ、2015年11

---

<sup>3</sup> これに加え、実質的な固定支払である変動リース料についてもリース資産及びリース負債の当初測定に含めることとされているが、以下では言及しない。なお、IFRS第16号「リース契約」については、近日中に公表されることが予定されている。

月開催の IFRS-IC 会議において次の提案を行った。

- (1) 資産購入に係る変動支払の当初認識時の会計処理について、企業結合における条件付対価についての原則を適用すべきである。すなわち、すべての変動支払条件の資産の購入日における公正価値を資産の取得のために引き渡した対価を含めて認識する。

(理由) IFRS 第 3 号「企業結合」の開発において、IASB は、企業結合における条件付対価は購入者の無条件の債務であり、購入者が条件付支払契約を締結したことが債務発生事象であるとの見解を採った。これに対し、リース・プロジェクトにおいて、IASB は、将来の業績又はリースにおける原資産の使用とリンクした変動支払が負債の定義を満たすかどうかについて概念的な結論を出していない。このため、企業結合における原則を適用するほうが、概念的により堅牢な解決を提供し、資産の購入日における当事者間で交換される経済的対価をより忠実に表現すると考えられる。

- (2) 仮に企業結合における条件付対価についての原則を資産購入に係る変動支払の当初認識時の会計処理に適用する場合、当初認識後の会計処理について、次のとおりとすべきである<sup>4</sup>。

- ① 変動金利の金融負債について、IAS 第 39 号 AG7 項 (IFRS 第 9 号 B5.4.5 項) に従って行われた金融負債の再測定差額は、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、
- ✓ 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。
  - ✓ 金融負債の当初測定に含まれていた支払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。

(理由) 企業結合における条件付対価について当初認識後の公正価値変動差額をすべて純損益に認識することとしているのは、公正価値変動の一部が企業結合より前の事実及び状況に起因する可能性があるからであった。資産の購入の場合、一般に単一の資産に関するものであり、公正価値変動が資産の購入より前の事実及び状況に起因するかどうかを識別することは容易であると考えられる。したがって、IAS 第 39 号に従って場合分けを行うこととした過去の IFRS-IC 会議の決定

---

<sup>4</sup> 当初認識後の会計処理に関する提案は、一部を除き、これまでの暫定合意(本資料第 9 項(2)参照)がそのまま今回の提案とされていた。

を維持することが適切である。なお、本資料第9項(2)③に記載した方法については、金融負債の当初測定に含まれないものは存在しないため、削除することが適当と考えられる。

- (3) 他方、仮にリース・プロジェクトにおいて開発された原則を資産購入に係る変動支払の当初認識時の会計処理に適用する場合、当初認識後の会計処理について、次のとおりとすべきである。

- ① 指数又は率に応じて決まる変動支払に係る負債の再測定差額は、資産の取得原価の調整とすべきである。
- ② 指数又は率に応じて決まる変動支払を除く変動支払に係る負債の再測定差額は、当該変動支払が資産からもたらされる将来の経済的便益と関連する場合に限って、資産の取得原価の調整とすべきである。

(理由) IASB は、リース・プロジェクトにおいて、指数又は率について、当初認識時に将来における変動の予測を使用権資産の取得原価の測定に反映させないほか、変動が生じた時点で当該変動の影響を取得原価に反映させるとしており、これと整合的な会計処理とすることが適当と考えられる。また、指数又は率以外については、変動支払が資産からもたらされる将来の経済的便益と関連する場合もあり、そのような場合には資産の取得原価の調整とすることが適切であるから、過去の IFRS-IC 会議の決定を維持することを提案する。

- (4) 仮に IFRS-IC が有形固定資産及び無形資産の購入に係る変動支払の論点について解決することができない場合、IFRIC 第 12 号の範囲内で次の会計処理とすることも可能である。

- ① 指数又は率に応じて決まる変動支払は、サービス委譲契約の最初の日における負債の当初認識時の取得原価に含める。当初認識後の調整は、資産の取得原価の調整とする。
- ② 他の変動支払は、当初測定に含めない。

(理由) サービス委譲契約から生じる無形資産が他の無形資産と異なっているわけではないことから、本来、有形固定資産及び無形資産の購入に係る変動支払の論点を解決し、その結論をサービス委譲契約に適用することが適切である。しかし、それが不可能であるならば、サービス委譲契約とリース契約に類似性があることから、リース・プロジェクトにおいて開発された原則を基礎とすることを検討することも可能である。

**(IFRS 解釈指針委員会で示された主な意見)**

18. 前項に記載した IASB スタッフから示された提案等に対して、2015 年 11 月開催の IFRS-IC 会議では、次のコメントが示された。

**購入者の将来の活動に左右される変動支払は負債の定義を満たさない**

- (1) 購入者の将来の活動に左右される変動支払は、購入者の将来の活動が生じるまでは、すべての債務発生事象が生じたわけではないから負債の定義を満たさない。

**仮に負債の定義を満たすとしても測定の不確実性の問題があるから認識すべきでない**

- (2) 企業結合における条件付対価の対象期間が概ね 3 年程度で 5 年を超えることは少ないのに対し、例えば知的財産の購入に係る変動支払の対象期間は非常に長期にわたる。購入者の将来の活動に左右される変動支払に係る負債について、資産取得時に測定することは困難である。
- (3) 購入者の将来の活動に左右される変動支払には測定の不確実性の問題があり、変動支払を負債として認識し、各報告日において当該負債を再測定することは作成者にとって大きい負担である。

**購入者の将来の活動に左右される変動支払は負債の定義を満たす**

- (4) 購入者の将来の活動（売上）に左右される変動支払は、現行 IAS 第 32 号の解釈として金融負債の定義を満たす。発行者の将来収益は発行者と保有者の双方の制御可能な範囲を超えており、発行者は現金等の引渡しを回避する無条件の権利を有しないとされているからである（IAS 第 32 号第 25 項）。測定の不確実性の問題があることは理解するが、購入者の将来の活動に左右される変動支払に係る負債を常に認識しないということにはならない。

**購入者の将来の活動に左右される変動支払が負債かどうか IASB が対処すべき**

- (5) 購入者の将来の活動に左右される変動支払が負債の定義を満たすかどうかは、概念フレームワークの見直しによっても結論が出ていない広範な論点であるから、IASB が対処することが適切である。
- (6) 購入者の将来の活動に左右される変動支払が負債の定義を満たすかどうかについては、現行の基準や領域（IAS 第 32 号、IAS 第 37 号、IFRS 第 15 号、リース・プロジェクト、概念フレームワーク）との整合を取る必要もあるから、IASB が対処することが適切である。

**資産取得はむしろリースとの類似性が高い**

- (7) スタッフは資産取得は企業結合との類似性が高いとしているが、むしろリースとの類似性が高いと考える。



企業結合とリースのいずれに類似しているかという議論は適切ではない

- (8) リース・プロジェクトが企業結合と異なる結論としたのは、測定の不確実性に対処するために過ぎないから、いずれに類似しているかという議論には意味がない。
- (9) リースと企業結合のいずれを類推適用するかではなく、現行基準の解釈として負債の定義を満たすかどうかに関心を当てて議論すべきである。

その他

- (10) 購入者の将来の活動（将来の成功）に左右される変動支払を負債として認識する場合、仮に各報告日において当該負債を再測定し、再測定差額を資産の取得価額で調整すると、その後の減価償却費又は償却費が変動することになる。将来の成功の可能性が高まると当期の償却費が増加することになるが、これは有用な情報とはいえない。再測定差額を認識する場合を制限することが適切である。
- (11) 購入者の将来の活動に左右される変動支払は金融負債の定義を満たすが、基準として実行可能なものとするためには、範囲除外や実務上の便法について検討することが必要となるだろう。
- (12) コストと便益の考慮が重要である。また、当初認識時の会計処理と当初認識後の会計処理を一緒に解決すべきである。
- (13) 情報開示の便益は常にコストより優先されるべきである。本論点について結論が出ない可能性を懸念する。

**(IFRS 解釈指針委員会での議論の結果)**

19. IFRS-IC 会議での議論の結果、次のような「アジェンダ却下通知（案）」が公表された（別紙に仮訳を記載している。）。なお、この「アジェンダ却下通知（案）」に対しては、2016年1月21日までコメントを提出することができ、2016年3月のIFRS-IC会議で再検討される予定である。
- (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は合意に至ることができなかった。
- (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。

#### IV. 当委員会の対応（案）

##### IFRS-IC が本論点をアジェンダとして取り上げない旨について

20. IFRS-IC が本論点をアジェンダとして取り上げない旨については、次の理由から、その方向性について概ね適当と考えられる。
- (1) 本論点は、サービス委譲契約に特有の論点ではないため、検討を行うとすれば、資産の購入において変動支払を伴う対価の取扱いについて、広範な検討を行うべきと考えられる。
  - (2) この点、現行の IFRS においては、資産の購入において変動支払を伴う対価については、会計上の定めが明らかにされていないほか、変動対価の取扱いについては、一般的に、各基準（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」等）において個別領域ごとに異なる会計処理が定められており、首尾一貫した概念的基礎が存在するとは言えない。また、この点を解決するためには、限定的な基準の修正や解釈指針の公表でなく、会計基準を横断的に見直す作業が必要になると考えられる。
  - (3) したがって、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との結論には同意できる。
21. 専門委員会においては、本論点を IFRS-IC がアジェンダとして取り上げない旨については適当とする意見が複数聞かれた。

##### コメント・レターの送付について

22. 専門委員会においては、当委員会事務局から、次の理由により、本論点に関するアジェンダ却下通知（案）に対してコメント・レターを送付しないことを提案した。
- (1) 前項に記載した理由から、本論点を IFRS-IC がアジェンダとして取り上げない旨については適当と考えられること
  - (2) 本論点に関するこれまでの議論に鑑みると、本論点について結論を得るまでには相当の時間と労力が必要となると考えられること
  - (3) IASB がそのリソースの制約の下で優先して取り組むべき課題は他にあると考えられること
  - (4) アジェンダ却下通知（案）には、本論点をアジェンダとして取り上げない旨及び

その理由が概ね適切に記載されていること

23. 上記の当委員会事務局による提案に対し、専門委員会においては、資産の購入において変動支払を伴う対価の取扱いが不明確な状況の中長期的に放置することは望ましくなく、IASB が中長期的に取り組むべき課題として認識するようにコメント・レターを提出することが適切との意見が複数聞かれた。
24. 仮にコメント・レターを送付する場合、次の内容とすることが考えられる。
- (1) 変動支払による資産購入の会計処理についてガイダンスが欠けていることは明確である。
  - (2) IASB スタッフからの求めに応じて当委員会事務局がわが国の関係者に行った照会に対して、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。したがって、本論点を解決するニーズはある。
  - (3) さらに、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、本論点について基礎となる明確な概念が欠けていると考えられる。
  - (4) 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。
  - (5) 我々は、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、IASB が、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。
25. 本論点に関するアジェンダ却下通知（案）に対して、当委員会として次の 2 つの対応案が考えられる。
- (案 1) コメント・レターを送付しない。
  - (案 2) コメント・レターを送付する（コメント・レター(案)については、本資料 14 ページ以降を参照）。

ディスカッション・ポイント

「アジェンダ却下通知（案）」に対する当委員会の対応案（コメント・レター（案）を送付するか否か、送付する場合の内容を含む。）について、ご質問やご意見があれば、お伺いしたい。

以上

(別紙)

IFRIC Update に掲載された「アジェンダ却下通知 (案)」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  
(アジェンダ・ペーパー2 から 2B)

解釈指針委員会は、企業結合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、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実施されるまでに負債として認識すべきなのか、及びこの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、「概念フレームワーク」の公開草案(2015 年 5 月公表)において負債の定義について提案された追加的な概念を検討したほか、公開草案「リース」における提案の再審議の間に、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負債の定義を満たすかどうかに関して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考え、したがって、この論点をアジェンダに追加しないことを [決定した]。

以上