

IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定案「IAS 第 23 号『借入コスト』——一定期間にわたる建築物の移転」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 くわた たかし 桑田 高志

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）から 2018 年 11 月に公表されたアジェンダ決定案「IAS 第 23 号『借入コスト』——一定期間にわたる建築物の移転」に対して、2019 年 2 月にコメント・レターを送付している。

IFRS-IC は、企業が集合住宅の建設目的のために特別に資金を借入れ、当該借入金について借入コストが発生する場合の集合住宅の建設に関して、借入コストを資産化するかどうかについての要望書を受け取った。要望書に記載された事例では、集合住宅の一部の住戸について、顧客と販売契約を締結し、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を適用して一定期間にわたり収益を認識し、未販売の住戸については、適当な顧客と販売契約を締結することを意図していることが前提とされている。

IFRS-IC は、この企業が IAS 第 23 号「借入コスト」（以下「IAS 第 23 号」という。）で定義されている適格資産を有しているのかどうか、その結果、直接起因する借入コストを資産化するかどうか論点であると考えている。なお、IAS 第 23 号第 5 項は適格資産を「意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産」と定義している。

IFRS-IC は、要望書に記載された事例において、企業が債権、契約資産及び（又は）棚卸資産を認識する可能性があるが、いずれの資産も適格資産に該当せず、企業は借入コストを資産化しないとの結論を示すアジェンダ決定案を公表した。

当委員会は、アジェンダ決定案に示された具体的な事例の判断にあたり、IAS 第 23 号の原則及び要求事項により十分な基礎が提供されていると考えたが、以下の点については検討が必要と考えられる旨のコメント・レターを提出している。

- IFRS-IC は、契約資産が適格資産に該当しないと結論付ける根拠として、契約資産の意図した使用が現金又は他の金融資産を回収することであり、意図した使用が可能となるまでに相当の期間を要しないことに着目しているが、契約によっては、現金又は他の金融資産の回収が可能となるまでに相当の期間を要する場合があります。この理由付けが適切であるかどうかについては、疑問があり、契約資産が、適格資産、つまり意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産であるか否かについて、契約資産の性質を明確にした上で検討する必要があると考えられる。
- 要望書に記載された事例において、契約資産が適格資産に該当しないとの結論には違和感はないため、当該論点に対応する別の方法として、契約資産の意図した使用が債権と同様、現金又は他の金融資産を回収することであるとの理由に基づいて、IAS 第 23 号第 7 項を修正し、契約資産は、一定の場合（例えば、IFRIC 解釈指針第 12 号「サービス委譲契約」第 19 項及び

第 22 項を適用した結果、契約資産が適格資産に該当する場合）を除き、金融資産と同様に、適格資産に該当しないと明らかにすることが考えられる。

- アジェンダ決定案において、「企業が認識する契約資産は適格資産ではない。」との記載があるが、契約資産が適格資産となる場合があるため、当該記載は要望書に記載された事例が前提となっていることを明確に記載する必要があると考えられる。