

## IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定案「棚卸資産の販売に要するコスト (IAS 第 2 号『棚卸資産』)」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 はなざわ のりひろ  
花澤 徳裕

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 2021 年 2 月に公表されたアジェンダ決定案「棚卸資産の販売に要するコスト (IAS 第 2 号『棚卸資産』)」に対して、2021 年 4 月にコメント・レターを送付している。

### IFRS-IC に提出された要望書の概要

IFRS-IC は、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に企業が「販売に要するコストの見積額」として含めるコストに関する要望を受けた。特に、要望書は、企業は販売に要するすべてのコストを含めるのか、販売に対して増分的なコストのみを含めるのかを質問していた。

### IFRS-IC のアジェンダ決定案の概要

IAS 第 2 号第 6 項は、正味実現可能価額を「通常の事業の過程における見積売価から、完成までに要する原価の見積額及び販売に要するコストの見積額を控除した額」と定義している。IAS 第 2 号第 28 項から第 33 項は、企業が棚卸資産の正味実現可能価額をどのようにして見積るのかに関する追加的な要求事項を含んでいるが、それらの各項は、どの具体的なコストが棚卸資産の「販売に要する」のかを識別していない。しかし、IAS 第 2 号第 28 項は、棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減する目的を記述している。その目的は、棚卸資産を「その販売又は利用によって実現すると見込まれる額を超えて」計上することを避けることである。

IFRS-IC は、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、IAS 第 2 号は販売に要するコストを見積ることを企業に要求していることに着目した。この要求は、企業がそうしたコストを増分的なものに限定して、それにより、棚卸資産を販売するために負担しなければならないが特定の販売に対して増分的なものではないコストを潜在的に除外することを認めていない。増分的なコストのみを含めることは、IAS 第 2 号第 28 項に示された目的を達成できない可能性がある。

IFRS-IC は、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、企業は事業の通常の過程で販売を行うために必要なコストを見積ると結論を下した。企業は、どのコストが販売を行うために必要なのかを決定するために、具体的な事実及び状況（棚卸資産の性質を含む。）を考慮して、判断を使用する。

### 当委員会が提出したコメント・レターの概要

当委員会が提出したコメント・レターの概要は以下のとおりである。

- (1) 我々は、アジェンダ決定案については、次の理由により、公表を支持しない。

- ① 国際会計基準審議会（IASB）スタッフの見解にもあるが、IAS 第2号ではどのコストが具体的に棚卸資産の「販売に要するコスト」なのか識別されておらず、その結果、見解に多様性が生じている。増分コストのみを「販売に要するコスト」に含めることの根拠と記載がIAS 第2号にないことをもって、増分コスト以外のコストも「販売に要するコスト」に含めるとする理屈は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が適切な基礎を提供しているとするアジェンダ決定案の結論と相容れないと考える。
  - ② アジェンダ決定案では、「増分的なコスト以外のコストも含め、どのコストが販売を行うために必要なのか具体的な事実及び状況を考慮して判断する」と結論を下しているが、どのようなコストを販売に要するコストとすべきかについての具体的な判断規準は示されておらず、このアジェンダ決定案の公表が、販売に要するコストの範囲に関する見解の多様性を必ずしも解決するものにならないと考える。
  - ③ 特に、このアジェンダ決定案は、「販売に要するコスト」を増分コストに限定することを否定している。「販売に要するコスト」を増分コストに限定してきた企業は相当数、存在すると理解しているが、このアジェンダ決定案の内容では、増分コスト以外のどのようなコストを「販売に要するコスト」に含めることになるのかが明確ではない。増分コスト以外のコストを算定することは、その範囲に含めるコストの特定や複数の品目に関連するコストの配賦方法の観点から容易でないため、明確な判断規準もなく企業に販売に要するコストの算定を求めることは、実務上の混乱を招く可能性が高い。そのため、我々は現在の形でアジェンダ決定を公表すべきではないと考える。
- (2) 我々はIAS 第2号の原則と要求事項は、本論点に対処するための適切な基礎を提供していないと考える。IASBが本論点に対処するならば、デュー・プロセス・ハンドブックの第5.16項に従い、基準設定プロジェクトとして作業計画に追加することを検討すべきである。
- (3) 本アジェンダ決定案は、相当数の企業の会計上の変更につながる可能性が高く、実務上の混乱を招くおそれがあるため、アジェンダ決定の公表によって拙速に結論を下すものではないと考える。我々はコストの定義をIFRS基準間で整合させることを求める声があることを認識している。IASBが本論点に対処するならば、基準設定プロジェクトの範囲、つまり、棚卸資産のコストのみを扱うべきかどうかについて十分に議論する必要があると考える。