

2021年2月、3月及び4月のIFRS-IC会議における議論の状況

ASBJ 専門研究員 伊藤 清治

1. はじめに

本稿では、2021年2月2日、3月16日及び4月20日にビデオ会議形式で開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議における議論を紹介する。文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめ申し添える。

2. 2021年2月のIFRS-IC会議の概要

2021年2月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

- (1) アジェンダ決定案に関する検討
 - ① 棚卸資産の販売に要するコスト（IAS第2号「棚卸資産」（以下「IAS第2号」という。））
 - ② 企業がもはや継続企業ではない場合の財務諸表の作成（IAS第10号「後発事象」（以下「IAS第10号」という。））
- (2) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① 単一資産企業における資産のセール・アンド・リースバック（IFRS第10号「連結財務諸表」及びIFRS第16号「リース」（以下「IFRS第16号」という。））

(3) その他の事項

- ① IFRS-ICの仕掛案件のアップデート

3. 2021年3月のIFRS-IC会議の概要

2021年3月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

- (1) アジェンダ決定案に関する検討
 - ① リース料に対する還付されない付加価値税（IFRS第16号）
 - ② 当初認識時に金融負債に分類されるワラントの会計処理（IAS第32号「金融商品：表示」（以下「IAS第32号」という。））
- (2) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコスト（IAS第38号「無形資産」）
- (3) その他の事項
 - ① IFRS-ICの仕掛案件のアップデート

4. 2021年4月のIFRS-IC会議の概要

2021年4月に開催されたIFRS-IC会議では、

次の事項が議論された。

- (1) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① 給付の勤務期間への帰属 (IAS 第 19 号「従業員給付」)
 - ② 実質金利に起因するキャッシュ・フローの変動可能性のヘッジ (IFRS 第 9 号「金融商品」)
- (2) その他の事項
 - ① 特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類 (IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。))
 - ② IFRS-IC の仕掛案件のアップデート

以下では、我が国の関係者の間で、比較的、関心が高いと考えられる 2(1)及び 3(1)「アジェンダ決定案に関する検討」の各論点に関して、論点の概要及びアジェンダ決定案の概要等について紹介する。

5. 棚卸資産の販売に要するコスト (IAS 第 2 号)

(1) 論点の概要

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書を受け取った。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が論点である。

(2) 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。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。

IFRS-IC は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、棚卸資産の正味実現可能価額を決定するにあたり、販売に要するコストの見積額が増分的なコストに限定されるのかどうかを企業が決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。

したがって、IFRS-IC は、作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないと結論付けた。

(3) 今後の予定

上記(1)及び(2)の内容のアジェンダ決定案が公表され、コメント期限は 2021 年 4 月 14 日までであった。IFRS-IC は、アジェンダ決定案に

対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

6. 企業がもはや継続企業ではない場合の財務諸表の作成 (IAS 第 10 号)

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、もはや継続企業 (IAS 第 1 号第 25 項参照) ではない企業が適用する会計処理に関する要望書を受け取った。そのような企業において、以下が論点である。

- ① 過去の期間においては継続企業であり、それらの期間に係る財務諸表を過去に作成していない場合に、その過去の期間についての財務諸表を継続企業の前提により作成できるかどうか (質問①)。
- ② 比較対象期間に係る財務諸表を過去に継続企業の前提により発行したことがある場合に、当期の財務諸表を作成するにあたり使用した会計処理の基礎を反映するように比較情報を修正再表示するかどうか (質問②)。

(2) アジェンダ決定案の概要 (質問①について)

IAS 第 1 号第 25 項は、「経営者に当該企業の清算若しくは営業停止の意図がある場合、又はそうする以外に現実的な代替案がない場合を除いて」財務諸表を継続企業の前提により作成することを企業に要求している。IAS 第 10 号第 14 項は、「ある企業の経営者が、報告期間後において、当該企業の清算若しくは営業の停止をする方針を決定するか、又はそうする以外に現実的に代替案がないと判断した場合には、当該企業は、継続企業の前提により財務諸表を作成してはならない。」としている。

IAS 第 1 号第 25 項及び IAS 第 10 号第 14 項を適用すると、もはや継続企業ではない企業

は、財務諸表 (まだ発行が承認されていない過去の期間に係る財務諸表を含む。) を継続企業の前提により作成することはできない。

したがって、IFRS-IC は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、もはや継続企業ではない企業が自らの財務諸表を継続企業の前提により作成するのかどうかを決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。

(質問②について)

リサーチに基づいて、IFRS-IC は質問②に関して IFRS 基準の適用に不統一を観察しなかった。すなわち、企業は、財務諸表を継続企業の前提ではない基礎で最初に作成する当期において使用する作成基礎を反映するように、比較情報を修正再表示することはしていない。

したがって、IFRS-IC は、この事項が広がりのある影響を有しているという証拠をまだ得ていない。

上記の理由で、IFRS-IC はこれらの事項に関する基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないと結論付けた。

(3) 今後の予定

上記(1)及び(2)の内容のアジェンダ決定案が公表され、コメント期限は 2021 年 4 月 14 日までであった。IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

7. リース料に対する還付されない付加価値税 (IFRS 第 16 号)

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、リース料に対して課される還付されない付加価値税 (以下「VAT」という。) を借手がどのように会計処理するのかに

関する要望書を受け取った。下記の事実パターンにおいて、IFRS 第 16 号を適用するにあたり、借手が還付されない VAT をリースに係るリース料の一部として含めるのか否かが論点である。

- ① 借手は VAT が財又はサービスに対して課される法域で営業している。販売者は購入者に対して発行する請求書に VAT を含める。VAT は貸手が請求書を借手に発行する時点で課される。
- ② 適用される法制は次のようになっている。
 - a. 販売者が VAT を回収して政府に納付することを要求している。
 - b. 一般的に、財又はサービス（リースを含む。）に対する支払に課された VAT を購入者が政府から回収することを認めている。
- ③ 借手の営業の性質のため、借手は購入した財又はサービスに課された VAT の一部分しか回収できない。これにはリースについて行う支払に課される VAT が含まれる。したがって、借手が支払う VAT の一部は還付されない。
- ④ リース契約は、適用される法制に従って課される VAT に係る金額を含んだ支払を借手が貸手に対して行うことを要求している。

(2) アジェンダ決定案の概要

IFRS-IC が実施したアウトリーチでは、次のことを示す証拠は限定的であった。

- ① リース料に対する還付されない VAT が、影響を受ける借手にとって重要性があること
- ② 類似した状況にある借手がリース料に対する還付されない VAT を会計処理する方法に多様性があること

したがって、IFRS-IC は、この事項が幅広い影響を有し、影響を受ける者に対して重要性のある影響を有しているか又は有すると見込ま

れるという証拠をまだ得ていないため、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないと結論付けた。

(3) 今後の予定

上記(1)及び(2)の内容のアジェンダ決定案が公表され、コメント期限は 2021 年 5 月 24 日までであった。IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

8. 当初認識時に金融負債に分類されるワラントの会計処理 (IAS 第 32 号)

(1) 論点の概要

IFRS-IC は、ワラントの分類変更に関しての IAS 第 32 号の適用に関する要望書を受け取った。具体的には、ワラント発行者の固定数の資本性金融商品を将来のある日において確定される行使価格で購入する権利を保有者に与える（当初時点では行使価格が確定していない。）というワラントについて記述していた。

当初認識時においては、行使価格の変動可能性があるため、発行者は IAS 第 32 号第 16 項を適用するにあたり、これらの金融商品は金融負債に分類する。これは、デリバティブ金融商品が資本に分類されるためには、発行者が固定金額の現金又は他の金融資産を企業自身の固定数の資本性金融商品と交換することによって決済されるものでなければならないからである（「固定対固定の条件」）。

当該事実パターンにおいて、契約で定められているように当初認識後にワラントの行使価格が固定された後には固定対固定の条件は満たされることになるので、発行者はワラントを資本として分類変更するか否かが論点である。

(2) アジェンダ決定案の概要

IFRS-IC は、IAS 第 32 号は、金融商品の契約条件に変更がない場合の当初認識後の金融負債及び資本の分類変更についての一般的な要求事項を含んでいないことに着目した。IFRS-IC は、分類変更に関しての同様の疑問が他の状況で生じることを認識した。

発行者による分類変更は、国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）が資本の特徴を有する金融商品（以下「FICE」という。）プロジェクトで扱う実務上の論点の 1 つとして識別されている。IFRS-IC は、要望書に記載された事項は、単独では、IASB 又は IFRS-IC が費用対効果の高い方法で扱うには狭すぎると結

論を下した。その代わりに、IASB はこの事項を FICE プロジェクトに関するより幅広い議論の一部として検討すべきである。

これらの理由により、IFRS-IC は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないと結論付けた。

(3) 今後の予定

上記(1)及び(2)の内容のアジェンダ決定案が公表され、コメント期限は 2021 年 5 月 24 日までであった。IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。