

国際関連情報 Report from IFRS-IC

# IFRS-IC 会議（2021年2月、3月及び4月）出席報告

みずほ証券(株) グローバル戦略部産官学連携室 上級研究員  
 公益社団法人日本証券アナリスト協会 企業会計部長  
 企業会計基準委員会 非常勤委員  
 IFRS 解釈指針委員会委員

くまがい ころう  
 熊谷 五郎

## I. はじめに

IFRS 解釈指針委員会（IFRS Interpretations Committee、以下「IFRS-IC」又は「IC」という。）会議は年6回開催されるが、前回の報告（2020年12月）以来、2021年は2月、3月、4月と3カ月連続で開催された<sup>1</sup>。2020年1月以降は、世界的に新型コロナウイルス感染症の影響が続く中、ビデオ会議の形式での開催が続いている。

本稿では、2021年2月、3月及び4月会議における各議案の主な論点、筆者の発言を中心に報告する。なお、会議全体の要約及びアジェンダ決定等については、各月のIFRIC Updateをご参照いただきたい<sup>2</sup>。なお、AP番号とは、討議資料（Agenda Paper）の番号のことで<sup>3</sup>。また本稿で報告する順番は、IFRIC Updateの記載順に基づく。

## II. 2021年2月2日開催 IFRS-IC 会議の概要

### 2021年2月2日開催 IFRS-IC 会議の議題

2021年2月2日開催のIC会議は、4件の議題について審議した。内訳は、現在のアジェンダにある項目1件（AP2）、IFRS-ICの暫定的アジェンダ決定に関する検討2件（AP3、AP4）、その他の案件1件（AP5）であった（図表1）。

図表1. 2021年2月2日開催のIFRS-IC会議の議題

アジェンダ	予定 所要時間	実際の 所要時間
AP2：単一資産における資産のセール・アンド・リースバック	75分	80分
AP3：棚卸資産の販売に要するコスト	60分	75分
AP4：企業がもはや継続企業ではない場合の財務諸表の作成	30分	20分

1 IFRS-IC 会議は、例年は4回がロンドンでの対面会議、2回がビデオ会議形式で開催される。

2 IFRS-IC 会議の議事要約「IFRIC Update」の企業会計基準委員会（ASBJ）による日本語訳は以下のリンクから閲覧可能。

<https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/ifric.html>

3 AP1は毎回前回会議の要約「IFRIC Update」で、これについては審議しない。

AP5：仕掛り中の案件	5分	5分
-------------	----	----

出所：国際会計基準審議会（IASB）、IFRS-IC よりみ  
ずは証券グローバル戦略部産官学連携室作成

## 各アジェンダの論点と筆者の発言等

筆者は、AP2 及び 3 についてコメントした。以下ではアジェンダ・要望書の概要、スタッフによる分析、IFRS-IC の結論と筆者の発言について報告する。

### 現在のアジェンダにある項目

AP2：単一資産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」）

本件は、不動産資産のみを保有する子会社に対する資本持分を企業が売却し、当該不動産資産をリースバックする取引に対しての、IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバックの要求事項の適用可能性が論点であった。2020 年 9 月 IFRS-IC 会議では、「IFRS 基準の諸原則及び要求事項が、要望書に記述された取引の会計処理を企業が決定するための適切な基礎を提供しているとして、IFRS-IC は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しない。」との暫定的アジェンダ決定を公表、利害関係者にコメントを求めている。

同暫定的なアジェンダ決定に寄せられたコメントレーターでは、多くが暫定的アジェンダ決定に示された分析に対する懸念と、関連基準の修正を求めている。IASB スタッフより、暫定的アジェンダ決定に示された分析は、依然として正しいとの見解が示された上で、(1)9 月の暫定的アジェンダ決定に、より詳細な説明文書を追加した上で最終化する、(2)この取引及び類似の

取引を扱うための狭い範囲の基準設定に取り組むよう IASB に対して提案する、という 2 つの選択肢が示された。筆者は基本的に(1)を支持しつつも、以下の見解を述べた。

「要望書への対応としては、基本的に暫定的アジェンダ決定案を最終化することには賛成する。しかし本暫定的アジェンダ決定は、非常に狭い範囲の単純な例しか取り扱っていないために、要望書に対して回答することはできても、財務諸表利用者を含めて多くの利害関係者にとって、それほど有用なものになるとは思われない。より現実に近い複雑なケースに対して、どう IFRS を適用するか、様々な適用上の疑問が生じるのではないかと。適用後レビューで生じる問題に対応する形で、狭い範囲の修正を行うのが適切だと思う。」

しかし、他の IFRS-IC 委員は(2)を支持する意見が多数で、IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバック取引の要求事項への相互参照を追加するため、IFRS 第 10 号の支配喪失の要求事項の修正を IASB に対して提言することになった。

### IFRS-IC の暫定的なアジェンダ決定に関する検討

AP3：棚卸資産の販売に要するコスト（IAS 第 2 号「棚卸資産」）

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ついて、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った<sup>4</sup>。

IFRS-IC に寄せられた要望書によれば、次の 2 つの異なる見解の適用が観察されているとされていた。

4 IAS 第 2 号第 9 項は、企業が棚卸資産を「原価と正味実現可能価額とのいずれか低い方の金額で」測定することを要求している。また、同基準第 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。

- 見解 1—企業は、販売に要するすべてのコスト（棚卸資産に帰属する通常の販売スタッフや広告宣伝費など）を含める。
- 見解 2—企業は、販売を行うために棚卸資産の特定の条件によって必要とされる追加的な「増分コスト」（特別な販売促進キャンペーンなど）のみを含める。

IASB スタッフは、IAS 第 2 号の要求事項は、企業が販売に要するコストの見積りを増分コストに限定することを認めていないとして、見解 1 を支持していた。

IFRS-IC は、スタッフの分析を支持して、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、本要望書に示された設例を会計処理するにあたって、適切な基礎を提供しており、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。

本件について、筆者は以下のとおりコメントした。

「当初、『すべてのコスト』が『フル・コスト』であると誤解しており、スタッフの分析には同意できないと考えていた。しかし、この 2 つが別物であるとの、スタッフからの説明を聞いて少し考えが変わった。まだスタッフの分析に完全に納得している訳ではないが、見解 1 であれ、見解 2 であれ、財務諸表利用者の観点からは、基準の首尾一貫した適用が望ましい。正直に言って、見解 1、見解 2 のどちらが正しいか、判断するだけの専門知識を持ち合わせている訳ではない。見解 1、2 の実務がバラついており、本アジェンダ決定により実務が統一されるのは歓迎できるが、IFRS-IC としてスタッフの提案どおり見解 1 を取るのであれば、実務上どのような影響が出るかについてさらなる調査が必要ではないか。」

### Ⅲ. 2021 年 3 月 16 日開催 IFRS-IC 会議の概要

#### 2021 年 3 月 16 日開催 IFRS-IC 会議の議題

2021 年 3 月 16 日開催の IC 会議では、4 件の議題について審議した。内訳は、IFRS-IC の暫定的なアジェンダ決定に関する検討 2 件（AP3、AP4）、IASB の検討を求めるアジェンダ決定 1 件（AP2）、その他の案件 1 件（AP5）であった（図表 2）。

図表 2. 2021 年 3 月 16 日開催の IFRS-IC 会議の議題

アジェンダ	予定 所要時間	実際の 所要時間
AP2：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	60 分	70 分
AP3：リース料に対する還付されない付加価値税	40 分	50 分
AP4：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	40 分	30 分
AP5：仕掛り中の案件	5 分	5 分

出所：IASB、IFRS-IC よりみずほ証券グローバル戦略部産官学連携室作成

#### 各アジェンダの論点と筆者の発言等

筆者は、AP2、AP3、AP4 のすべてについてコメントした。

#### IFRS-IC の暫定的なアジェンダ決定に関する検討

AP3：リース料に対する還付されない付加価値税（IFRS 第 16 号「リース」）

IFRS-IC に提出された要望書は、IFRS 第 16 号を適用するにあたり、リース料に対して課さ

れる還付されない付加価値税（VAT）を、リースの借手が会計処理するにあたり、リース料の一部として含めるのかどうかを質問していた。

本要望書の提出を受けて、IASB スタッフが実施したアウトリーチでは、

- a. 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
- b. 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の多様性

を示す証拠は限定的であるとして、AP3 では本件を基準設定アジェンダに追加しないことを提案していた。筆者は本件に関して、以下のとおり発言した。

「本件を基準設定アジェンダに加えるべきでないというスタッフの結論に同意する。しかし、その理由を『重要性』に基づいてとすることには、若干の懸念を覚える。リース料に対する還付されない付加価値税の影響について、スタッフが調べた範囲では、重要性もバラつきも発見できなかったかも知れないが、税制は各国によってまちまちであり、影響を受けない産業や企業がないとまでは、言い切れないのではないか。そうであるとするなら、十分な比較可能性が担保されない可能性があり、財務諸表利用者としては懸念が残る。基準設定アジェンダに加えないというスタッフ提案には同意するものの、その理由付けやアジェンダ決定の書きぶりは慎重に行うべきだと思う。」

筆者以外にも、スタッフが限定的に行ったりサーチをもとに、本件に重要性がない、会計処理に多様性がないとすることに懸念を示す委員がいた。公表された IFRIC Update2021 年 3 月

における暫定的アジェンダ決定では、ほぼスタッフ原案に沿ったものながら、筆者らの懸念を反映する形で、

「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。」

と、[まだ (yet)] が追加された。

AP4：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」）

本件は、ワラントの分類変更に関する IAS 第 32 号の適用に関するものであった。

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というワラントがあるとする。当初認識時には、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、これらの金融商品を金融負債に分類する<sup>5</sup>。当初認識後にワラントの行使価格が固定された後において、その段階では固定対固定の条件は満たされることになる。要望書は、この場合、発行者がワラントを資本として分類変更するのかどうかを質問していた。

IASB スタッフの分析によれば、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。そのため、現行会計基準は、本要望書の設例に示された取引を会計処理するための適切な基礎を提供しているとはいえない。また、本要望書に対応するための狭い範囲の基準の修正では、分

5 IAS 第 32 号では、デリバティブ金融商品の資本・負債の分類に関して、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場合に限り、資本に分類することを求めている。これを「固定対固定の条件」といい、この条件が満たされない場合には、当該デリバティブ金融商品は負債に分類される。

類変更に関しての同様の問題が他の状況で生じ得る。そこで AP4 では、本件単独では、狭い範囲の基準設定プロジェクトとして追加するのではなく IASB の「資本の特徴を有する金融商品 (FICE<sup>6</sup>)」プロジェクトの一部として取り扱うことが適切である旨を説明する暫定アジェンダ決定を公表することを推奨していた。

本件に関する、筆者の発言は以下のとおりである。

「要望書の範囲に関するスタッフによる分析と FICE プロジェクトの一部として本件に対処するという提案に賛成する。唯一の懸念は、FICE は非常に困難で、すでに長期にわたっているプロジェクトであるということである。FICE がいつ完了し、本要望書によって提起された問題に対処できるかどうかについて、全く確信は持てない。しかし FICE で対応するしか選択肢がないというのは、そのとおりだと思う。」

#### IASB の検討を求めるアジェンダ決定

AP2：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」)

本件は、サービスとしてのソフトウェア契約において、サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアの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を顧客がどのように会計処理するかに関して、2020 年 12 月の IFRIC Update で公表した暫定的なアジェンダ決定に対するフィードバックを検討するものであった。

昨年 12 月の会議では、財務諸表利用者の立場でスタッフの分析及び提案に賛成した。しかし、日本の利害関係者の一部から、顧客との契約で約束した財又はサービスの識別に関し、暫

定的アジェンダ決定における IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」への言及によって、常に IFRS 第 15 号を参照することを求められるとの誤解を招くのではないかと懸念する声が聞かれていた。

本件に関して、筆者は以下の趣旨の発言を行った。

「暫定的アジェンダ決定に必要な修正を加えた上で最終案として IASB の検討を求めるという、スタッフ提案に賛成する。今回の提案では、当該 IFRS 第 15 号への言及について削除・修正することが提案されており、日本の利害関係者の懸念は解消されると思う。また全体として本アジェンダ決定のロジックは明確で、要望書の設例に示されたような SaaS 取引がどのように会計処理されるべきか、財務諸表利用者にもよく分かると思う。」

## IV. 2021 年 4 月 20 日開催 IFRS-IC 会議の概要

### 2021 年 4 月 20 日開催 IFRS-IC 会議の議題

2021 年 4 月 20 日開催の IC 会議では、3 件の議題について審議した。内訳は、IASB の検討を求めるアジェンダ決定 2 件 (AP2、AP4)、その他の案件 2 件 (AP3、AP5) であった (図表 3)。

図表 3. 2021 年 4 月 20 日開催の IFRS-IC 会議の議題

アジェンダ	予定 所要時間	実際の 所要時間
AP2：給付の勤務期間への帰属	60 分	70 分
AP3：特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類	75 分	50 分

6 Financial Instruments with Characteristics of Equity

AP4：実質金利に起因するキャッシュ・フローの変動可能性へのヘッジ	60分	50分
AP5：仕掛り中の案件	5分	5分

出所：IASB、IFRS-IC よりみずほ証券グローバル戦略部産官学連携室作成

## 各アジェンダの論点と筆者の発言等

筆者は、AP2、AP3 についてコメントした。

### IASB の検討を求めるアジェンダ決定

#### AP2：給付の勤務期間への帰属（IAS 第 19 号「従業員給付」）

本件は、2020 年 12 月の IFRIC Update で公表した、特定の条件の退職後確定給付制度を提供する企業における従業員の退職給付の勤務期間への帰属方法に関する暫定的なアジェンダ決定を最終化し、IASB の検討を求めるかどうかであった。

コメント期間中に、要望書提出者から、新しい 15 年の勤務条件による設例が追加されたが、これによって結論は変わらないというのがスタッフの分析で、2020 年 12 月の暫定的アジェンダ決定がそのまま最終化され、IASB の検討に委ねられることになった。

本件に関して、筆者は以下の発言を行った。

「要望書提出者が新たに追加した 15 年の勤務条件によって、我々の前回の結論が変わらない、というスタッフの分析と結論に同意する。また、アジェンダ決定に、この新しい設例への言及を追加することが、かえって混乱を招くという見解にも同意する。したがって、必要な修正を加えた上で、アジェンダ決定案を最終化し IASB の検討を求めるという提案を支持する。」

### その他の案件

#### AP3 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」）

IASB は 2020 年 1 月に「負債の流動又は非流動への分類」（IAS 第 1 号の修正）を公表した。IAS 第 1 号の修正は、特定の状況における債務及び他の金融負債を流動又は非流動のいずれに分類すべきかに関する要求事項の適用において、首尾一貫性を増進することを目的としていた。

本修正は、2023 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用される。それを前に、利害関係者から、長期の負債が財務制限条項など特約条項（コベナンツ）の対象となっている場合、かつ、借手が当該コベナンツを満たしているかが報告日後に判定される場合に、借手が報告期間の末日現在で「決済を延期する権利」を保持しているかどうかを決定する方法に関して、アウトリーチ等の席上で、質問が寄せられた。本件については、IFRS-IC に対して、正式の要望書は寄せられていない。

2020 年 12 月に公表された暫定的アジェンダ決定では、主に負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり延期する権利は報告期間の末日に存在していなければならない、とした。その上で 3 つのケースについて検討し、そのすべてで報告期間の末日現在で借入金の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり延期する権利を企業が有していないとして、当該借入金を流動負債に分類することが要求されると結論付けていた。

暫定的アジェンダ決定に寄せられた意見では、大多数の回答者は、IFRS-IC の分析に賛成していた。しかし、ほぼすべての回答者が、暫定的アジェンダ決定で検討されたケースのうち 2 つについて、IAS 第 1 号の修正を適用した場合の結果について、以下の懸念を表明した。

- ① 事業の季節性や事業の成長に伴い企業の財政状態が変化することを契約当事者が予測し契約に条件を設定していることがあるが、そ

れらを見捨てている。また、当事者の契約上の権利・義務を反映していない。

- ② 他の課題をもたらす可能性がある（貸手との交渉が必要となること、他の負債の分類に影響を与えること、GC 評価時における分類との相違など）。
- ③ 分類結果を補足説明するために追加の開示を提供する必要がある可能性がある。

4月のIFRS-IC会議では、2020年12月の暫定的アジェンダ決定の分析と結論を正しいとしつつも、IAS第1号の修正を適用した結果と潜在的な影響に関する回答者の懸念を認め、アジェンダ決定の最終化を見送ることとなった。また、IASBスタッフの分析及び回答者のコメントをIASBに報告することとなった。

本件に関して、筆者は以下のとおりコメントした。

「基本的にスタッフの分析と結論に同意する、しかしながら、多くの回答者がケース2、3に関する我々の分析、結論に懸念が示されている点が気になる。」

「他の委員同様、このままアジェンダ決定を最終化することが適当だとは思わない。我々は、寄せられたコメントレターによって提供された新しい情報を、ボード（IASB）がどう評価するか確認すべきだと思う。改定後のIAS第1号をどう解釈すべきかについては、議論の余地はないと思う。しかし、新しい情報によって、基準が正しく機能しない、あるいは取引の

経済実態を忠実に表現できないケースがあることを、我々は学んだ。基準改定時にボードがこのような状況を想定していたのか確認したい。」

「また、12月の会議で、本件に関して、デュープロセス上の懸念があるとの問題提起を行った。それに対して『本件については正式な要望書が提出されていないが、正式のアウトリーチによって改定後の基準の適用に関して、様々な懸念が聞かれているために、IC会議によって取り上げることにした。』という回答を、Sue Lloyd議長よりいただいた。実際、本件に関して暫定的アジェンダ決定案を公表することにより、季節性に関わる情報等、新しい情報が得られた。正式な要望書がないという問題はあっても、柔軟な対応により基準を適時に改善できることも示されたと思う。」

## V. おわりに

前回の報告以降、2021年に2月、3月、4月と3か月連続でIFRS-IC会議が開催された。いずれも1日の会議ではあったが、3回分の会議となり検討事項も多かったが、ほとんどの議案について発言でき、財務諸表利用者やわが国の声を伝えることができた。

今回のIFRS-IC会議は6月8日、9日に開催予定である。