

IFRS-IC 会議(2021年6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 ごろう
 熊谷 五郎

I. はじめに

2021年6月8日及び9日の2日間にわたって、IFRS 解釈指針委員会 (IFRS Interpretations Committee、以下「IFRS-IC」又は「IC」という。)が開催された¹。本稿では6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²。なお、AP番号とは、討議資料 (Agenda Paper) の番号のことである³。

II. 2021年6月8日、9日 IFRS-IC 会議の概要

2021年6月8日、9日開催 IFRS-IC 会議の議題

2021年6月8日、9日開催のIC会議では、5件の議題について審議した。内訳は、「IFRS-

ICの暫定的アジェンダ決定に関する検討」2件 (AP2、AP3)、「委員会の暫定的アジェンダ決定」2件 (AP4、AP5)「その他の案件」1件 (AP5)であった (図表)。

図表. 2021年6月8日、9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
2021年6月8日		
AP2: 棚卸資産の販売に要するコスト (IAS 第2号「棚卸資産」)	40分	50分
AP3: 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」)	20分	30分
AP6: 仕掛り中の案件	5分	5分

1 IFRS-IC 会議は、原則年6回開催され、4回がロンドンでの対面会議、2回がビデオ会議形式である。しかし、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。

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。

2021年6月9日		
AP4：TLTROⅢ取引 (IFRS第9号「金融商品」 及びIAS第20号「政府 補助金の会計処理及び政府 援助の開示」)	90分	120分
AP5：風力発電基地の使用 から生じる経済的便益 (IFRS第16号「リース」)	60分	30分

出所：国際会計基準審議会 (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、3及び4についてコメントした。特にAP4については議論が白熱し、予定された90分を大幅に超過し120分にも及んだ。その結果、AP5に残された時間は30分に留まり、筆者は強い意見がなかったために発言を見送った。

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。

6月8日：IFRS-ICの暫定的なアジェンダ決定に関する検討

AP2：棚卸資産の販売に要するコスト (IAS第2号「棚卸資産」)

本件は、2月のIFRS-IC会議からの継続審議であった。本件は、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⁴。

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していた。

- 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。

2月に公表された暫定的アジェンダ決定案では、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、と結論付けていた。6月のIFRS-IC会議では、寄せられたコメントを検討した結果、暫定的決定案に一部修正を加えたうえで、委員の多数で最終化された。

本件について、筆者は以下のとおりコメントした。

「スタッフの分析と変更なしにアジェンダ決定を最終化するというスタッフ提案を支持する。とはいえ、見解2に基づく実務も広く観察されており、アジェンダ決定案に同意しないという利害関係者の意見に同情できる部分もある。利用者から見ても、企業が現在の実務を変えるのは、かなりコストがかかると思う。特定の地域では、アジェンダ決定に示された見解と反する実務が定着しており、また実務上の多様性があるわけではない。

とはいえ、アジェンダ決定案に示されているように、これらの企業は、変更に必要な時間を

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。

かけることが許されている、また特定の地域で実務の多様性がないということは、グローバルに多様性がないということの意味しない。IFRSの適用上の一貫性をグローバルに向上させることのメリットは、一部の企業に生じるコストを上回ると思う。また、これら一部の利害関係者が、アジェンダ決定によって引き続き実務の一貫性より混乱を招く主張するのであれば、アジェンダ協議等の場で、IASBの基準設定計画に本件を追加するように求めていく道も開かれていると思う。」

AP3：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」）

本件も2月IFRS-IC会議後に公表した、非継続企業の会計処理に関する要望書に対する暫定的アジェンダ決定の最終化に関する検討であった。

要望書には2つの論点があり、

- 質問1：もはや継続企業と叫べない企業が、過去において継続企業であった年度について、当該年度の財務諸表をまだ作成していない場合に、財務諸表を作成できるか
- 質問2：企業が、継続企業ではないことを前提に当年度の財務諸表に作成する場合に、継続企業を前提に作成された過年度の財務情報を、比較情報として含める場合に、当年度と同じ前提（もはや継続企業ではないという前提）で過年度情報を修正する必要はあるかというものであった。

2月に公表された暫定的アジェンダ決定案では、質問1については、IAS第1号「財務諸表の表示」第25項、IAS第10号「後発事象」第14項を適用し、企業は継続企業を前提として、財務諸表を作成することはできないとして、現行IFRS基準は、このような会計処理を行うのに十分な基礎を提供しているとしていた。また質問2については、このようなケースで、継続

企業を前提に作成された過年度情報を、非継続企業を前提に再修正している事例は観察されず、実務の多様性は存在しないとしていた。

6月IFRS-ICでは、暫定的にアジェンダ決定案に寄せられたコメントでは、一部反対論もあったが、2月に公表した暫定案のうち質問2に関する記述を簡潔化した上で、最終化された。

本件について筆者は以下のとおり発言した。

「スタッフの分析と修正なしに、暫定的アジェンダ決定案を最終化するという提案を支持する。質問1については、特にコメントはなく、引き続きアジェンダ決定案に賛成する。

質問2については、もはや継続企業とはいえない企業について、過年度の比較情報を修正再表示しても目的適合性のある情報を提供するとは思わない。実務にも多様性があるわけではないので、アジェンダ決定における質問2に対する記述は、極力簡潔とした方がよいと思う。」

6月9日：委員会の暫定的アジェンダ決定

AP4：TLTROⅢ取引（IFRS第9号「金融商品」及びIAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」）

本件は、欧州中央銀行（ECB）の条件付き長期資金供給オペレーションの第3次プログラム（TLTROⅢ）の会計処理方法の明確化に関するものであった。TLTROⅢ参加銀行は、顧客である非金融企業及び家計に対して行う貸出実績に応じて、ECBより有利に長期資金を借りることができる。

要望書に示された事例は複雑で、質問は多岐にわたっていたが、その論点は、

- ① IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」の適用に関する論点：TLTROⅢの適用金利が市中金利を下回るか、また下回る場合には政府補助金を含むか
- ② IFRS第9号の適用に関する論点：実効金

利の計算に関連する事項に分けることができる。

IASB スタッフは、「TLTROⅢトランシェにIAS第20号の政府補助金が含まれているかどうかについては、会計上の問題ではないため、意見を述べる立場にない。しかし、企業がIAS第20号の政府補助金が含まれると判断した場合、IAS第20号の要求事項は、企業が政府補助金をどのように会計処理するか、またどの期間にわたって認識するかを決定するための適切な基礎を提供している。」との分析を示していた。

また、実効金利の計算に関連する事項については、IASB スタッフは、「IFRS-ICが単独で検討するには範囲が狭すぎる。これらの事項は、金融商品の条件変更に関する要求事項の適用や実効金利の計算に関する他の質問とともに、IFRS第9号の『分類と測定』の要求事項に関する適用後レビューの一部として取り上げるのがよい。」との分析を示していた。本件に関し筆者は、以下の主旨の発言をした。

「スタッフの分析と結論に完全には同意できない。まず、一般的に中央銀行は政府機関であると考えられており、そこに判断の余地はないと思う。したがって、TLTROⅢ金利が下回れば、政府補助金を含むと考えられる。また、ECBが政府に当たるかどうかの判断は、本件の取引の経済的実態に影響を与えない。TLTROⅢの経済的実態は、民間銀行同士による同様の取引と変わるところはないので、IFRS第9号に従って会計処理をすれば実務が

バラつくこともないのではないかと。

ECBが政府か否かの判断を作成者に委ね、実務のバラつきを招くべきではないと思う。このようなバラつきは、比較可能性の低下を招き、財務諸表利用者の立場からは望ましくない。しかし、実効金利に関するスタッフの分析・提案には賛成する。」

Ⅲ. おわりに

筆者は2018年7月1日付でIFRS-IC委員に就任し、2021年6月の会議をもって第1期の任期を終了した。IFRS-IC唯一の財務諸表利用者の立場での発言を心掛けつつ、数は多くないものの、我が国の利害関係者に大きな影響が予想されるアジェンダについては、そうした点も意識しながら発言してきた。第1期目は、相応の貢献ができたのではないかと考えている。次回から第2期目（2024年6月末まで）に入る。財務諸表利用者として議論に貢献することを基本的に活動を続けたい。

IFRS-IC会議は、非常に専門的で基準の細部に関わる議論も多く、正直に言って、筆者には手に余るものも少なくなかった。この3年間、大過なく議論に参加できたのは、ASBJの皆さまのサポートのお陰である。この場を借りて改めて御礼申し上げる次第である。

なお、次回のIFRS-IC会議は9月14日、15日に開催予定である。