

国際関連情報 Report from IFRS-IC

# IFRS-IC 会議(2021 年 9 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 9 月 14 日、15 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。本稿では 9 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。

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、ビデオ会議形式での開催が続いている。

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>1</sup>。なお、AP 番号とは、討議資料 (Agenda Paper) の番号のことである<sup>2</sup>。

## II. 2021 年 9 月 14 日、15 日 IFRS-IC 会議の概要

2021 年 9 月 14 日、15 日開催 IFRS-IC 会議の議題

2021 年 9 月 14 日、15 日開催の IC 会議では、6 件の議題について審議した。内訳は、「委員会の暫定的アジェンダ決定」2 件 (AP5、AP6)、「IASB の審議を求めるアジェンダ決定」2 件 (AP2、AP3)、「IASB プロジェクトへのインプット」1 件 (AP4)、「その他の案件」1 件 (AP7) であった (図表)。

図表. 2021 年 9 月 14 日、15 日開催の IFRS-IC 会議の議題

| アジェンダ                                              | 予定<br>所要時間 | 実際の<br>所要時間 |
|----------------------------------------------------|------------|-------------|
| 2021 年 9 月 14 日                                    |            |             |
| AP2: リース料に対する<br>還付されない付加価値税<br>(IFRS 第 16 号「リース」) | 30 分       | 25 分        |

1 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>

2 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。

|                                                    |      |      |
|----------------------------------------------------|------|------|
| AP3：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」） | 15 分 | 5 分  |
| AP4：セール・アンド・リースバックにおけるリース負債（IFRS 第 16 号「リース」）      | 65 分 | 95 分 |
| 2021 年 9 月 15 日                                    |      |      |
| AP5：用途制限のある要求払預金（IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」）          | 45 分 | 50 分 |
| AP6：金融資産の決済として電子送金で受け取る現金（IFRS 第 9 号「金融商品」）        | 45 分 | 35 分 |
| AP7：仕掛中の案件                                         | 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、AP4、5、6 についてコメントした。AP2、AP3（IASB の審議を求めるアジェンダ決定）は、アジェンダ決定の最終化案件であったが、討議時間は非常に短いものであった。そのため、筆者は取えて発言せずに、最終化に賛成投票した。

以下では筆者が発言した AP4、5、6 につき、論点の要約、IFRS-IC の結論と筆者の発言について報告する。

#### 9 月 14 日：IASB プロジェクトへのインプット

AP4：セール・アンド・リースバックにおけるリース負債（IFRS 第 16 号「リース」）

本件は、IFRS-IC に提出された要望書に基

づくものではなく、IFRS 第 16 号「リース」の要求事項の不備への暫定的な対応に関して、IFRS-IC メンバーの見解を求めるものであった。

IFRS 第 16 号には、リースバックから生じた負債の事後測定について具体的な要求事項がない。そのため IASB は、2020 年 11 月に、公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債（IFRS 第 16 号の修正案）」（以下「本 ED」という。）を公表した（コメント期限：2021 年 3 月 29 日）。

IFRS 第 16 号では、業績連動型の変動リース料について、リース負債から除いている<sup>3</sup>。本 ED では、IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバック取引の事後測定の「空白を埋める」ために修正を提案しており、全般的な見直しは、IFRS 第 16 号の適用後レビューにおいて検討すべきであるとして、セール・アンド・リースバックと通常のリースの間の使用権資産とリース負債の当初測定の違いを除くことは、取り得る方法としては検討していない。

IASB スタッフは、リースバック負債の測定について、予想支払額（Expected Payments）アプローチと計算支払額（Imputed Payments）アプローチという二つのアプローチを検討していた。

「予想支払額アプローチ」は、リースバック負債及び支払利息は、売手である借手が予想した変動支払額を反映し、将来キャッシュ・アウト・フローについて有用な情報を提供すると考えられる。ただし、変動リース料について、通常、再測定を行わないため、実際のリース料がリース開始日時点の予想リース料と著しく異なる場合、便益は減少する。本 ED が提案した方法であるが、本 ED へのフィードバックでは、

3 当該リースが負債の定義を満たすという見解と満たさないという見解があり、概念的に未解決であり、コストと便益の観点から当該リースに係る要求事項の開発が見送られたためである。

多くの利害関係者から懸念が示された。

それに対して、「計算支払額アプローチ」では、リースバックから生じた使用権資産を、資産の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持した使用権に係る部分の決定方法を具体的に定めないことになる。その結果、リースバックから生じる負債の当初測定は、使用権資産の当初測定と売却損益の結果として導かれることになる。本 ED 開発時に検討対象ではあったが、計算されたリース料を各期に帰属させる方法に操作の余地があるため、本 ED においては棄却された方法である。

9 月 IFRS-IC 会議では、二つのアプローチのいずれを支持するか、また、セール・アンド・リースバック取引の適用範囲を縮小することに関して、IFRS-IC メンバーの意見が問われた。

筆者は、本件に関するスタッフ提案は様々な問題を孕んでいると考えたために、以下のとおり通常よりも長めのコメントをした。

「スタッフが提案する二つのアプローチ、予想支払アプローチ、計算支払額アプローチのいずれも支持しない。そもそもこの取引は複雑で、どちらのアプローチがより経済実態を忠実に表現しているか、財務諸表利用者が判断するのは困難だと思う。

業績連動型変動リースのセール・アンド・リースバックの測定について新しい要求事項を開発するのではなく、このようなリース負債に係る表示と注記開示を改善することを目指すべきだと思う。そのようなアプローチの方が、財務諸表利用者にとっては有用な情報を提供できると思う。財務諸表利用者としては、このような取引が会計操作に用いられることを懸念している。

利用者にとって有用な情報としては、例えば、

- ・財務状況計算書において、独立して表示され

るセール・アンド・リースバック取引の残高

- ・損益計算書に独立して表示される、当該セール・アンド・リースバック取引の当初認識時における売却益と当期に認識された変動リース料
- ・変動リース料のセール・アンド・リースバック取引を利用する目的と理由、採用したリースバック負債の測定方法とその限界等、セール・アンド・リースバック取引に関する注記における説明

このような情報が提供されれば、財務諸表利用者にとっての注意喚起となり、利用者と作成者の対話が促進されることになる。測定に関する要求事情を開発するよりも、はるかに費用対効果が高い形で問題に対処できると思う。

しかし、このような表示・開示の改善が、セール・アンド・リースバック取引の負債の認識に関する問題についての根本的な解決に繋がるわけではない。また当該リース取引について暫定的な要求事項を開発するのは、会計処理の頻繁な変更に関わる可能性があるのではないかと懸念している。このような頻繁な変更は、財務諸表利用者、作成者、監査人等すべての利害関係者に不要なコストを強いる可能性がある。

IASB は、当該リースバック負債の測定に関して、暫定的な解決を目指すのではなく、将来予定されている IFRS 第 16 号の適用後レビューにおいて、より根本的な解決を目指すべきではないか。スタッフの質問に正面から答えたものではないかも知れないが。」

筆者のコメントに対して、Sue Lloyd IC 議長より、「表示と開示は重要な論点であり、コメントは適切だと思う。」との回答を得た。

#### 9 月 15 日：委員会の暫定的アジェンダ決定

AP5：用途制限のある要求払預金（IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」）

本件は、要望書に示された以下の設例におい

て、用途制限のある要求払預金をキャッシュ・フロー計算書及び財政状態計算書の現金及び現金同等物の構成要素として含めるかどうかが論点であった。

- (1) 企業がその事業の一つを第三者（買手）に売却する。売却契約では、企業は、数年にわたる潜在的な保証請求について買手に補償するため、特定の金額の現金を別途、要求払預金に保管することを求められている。
- (2) 要求払預金の条件は、企業が要求払預金に保有している金額を利用することを妨げず、企業が何らかの金額を要求した場合、その金額を要求払預金から直ちに受け取ることができる。ただし、企業が要求払預金に保有している現金を買手への補償以外の目的で使用した場合、買手に対する契約上の義務に違反することになる。

本件に関する IFRS スタッフの分析は、以下のとおりであった。

- IAS 第7号第6項に従い、当該用途制限のある要求払い預金をキャッシュ・フロー計算書の現金及び現金同等物の構成要素として含める。
- IAS 第1号第54項(i)及び第55項に従い、追加的な項目で別個に表示することが企業の財政状態の理解への目的適合性がない限り、財政状態計算書の現金及び現金同等物として含める。
- IAS 第7号第45項及び第48項に従い、企業は、現金及び現金同等物の内訳を開示し、また企業が保有する現金及び現金同等物の残高のうち当該企業グループが利用できない重要な金額を経営者による説明とともに開示する。また、金融商品から生じる流動性リスクとその管理方法に関する IFRS 第7号の要求との関連で、追加情報を開示するかどうかを検討する。

上記の分析をもとに、IASB スタッフは、現

行の IFRS 基準は、本件を適切な基礎を提供しており、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加すべきではないと提案していた。

本件に関して、筆者は、以下のコメントをした。

「他のメンバー同様、スタッフの分析と結論に完全に同意する。スタッフ資料と暫定的アジェンダ決定案は、本要望書の提起するすべての論点について、十分かつ正しく分析していると思う。本件を基準設定プロジェクトに追加せず、暫定的アジェンダ決定を公表するというスタッフ提案に同意する。

また、用途制限のある要求払預金と用途制限のない現金又は要求払預金とは明らかに、流動性リスクに関するプロフィールが異なっている。用途制限のある要求払預金について財務諸表利用者の意思決定に資する適切な情報開示が重要である。

一点だけ、開示に関してコメントがある。暫定的アジェンダ決定案の“The entity would also consider whether to disclose additional information.”とあるが、この助動詞は“would”ではなく“should”ではないのか？」

筆者の指摘に、公表された暫定的アジェンダ決定案では、“would”を落とし、“The entity also considers whether to disclose additional information.”とする対応が取られた。

AP6：金融資産の決済として電子送金で受け取る現金（IFRS 第9号「金融商品」）

本件は、金融資産の決済として電子送金システムを介して受け取った現金に関し、送金指示とその決済が期末を跨ぐ場合の受取側の会計処理に関するもので、期末時点で未受領の入金予定金額を、現金として認識できるかどうか論点であった。

IASB スタッフは、はじめに IAS 第32号「金融商品：表示」における「金融商品」の定



義に照らし、要望書の設例における企業の売掛債権及び（送金される）現金が、IFRS 第9号の適用範囲内の金融資産であると整理していた。そのうえで、売掛債権及び現金のそれぞれについて、IFRS 第9号のもとでの当初認識及び認識の中止のタイミングを検討し、結論を導いている。本件に関する IFRS スタッフの分析は以下のとおりであった。

- 企業は、IFRS 第9号 3.2.3 項及び 3.1.1 項に従い、売掛債権の認識を中止する時期及び現金を金融資産として認識する時期をそれぞれ決定する。
- 要望書に記載されている取引では、企業は金融資産を購入も売却もしていない。したがって、金融資産の通常の方法による購入又は売却に関連する IFRS 第9号 3.1.2 項の要求事項は適用されない。
- 企業は、IFRS 第9号 3.2.3 項及び 3.1.1 項に従い、売掛債権からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅する日に売掛債権の認識を中止し、同じ日にその売掛債権の決済として受け取った現金等を認識する。
- 企業は、売掛債権からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が、送金決済日（現金を受領した時点）で消滅するのか、又は顧客が現金の送金を開始した時点で消滅するのか（又はその中間の日）を決定するにあたり、適用される法令や電子送金システムの特性など、特定の事実と状況を考慮する。

上記の分析をもとに、スタッフは、現行の IFRS 基準は、本件を適切な基礎を提供しており、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加すべきではないと提案していた。

本件に関して、筆者は、以下のコメントをした。

「スタッフの分析に同意する。アジェンダ決定において、本件に示される設例に示される取引に対して、IFRS 第9号をどう適用するかに

関する説明を提供することは、IFRS 基準の一貫した適用に役立ち、実務の多様性を減らすと思う。ただし、次の一点について明確にした。暫定的アジェンダ決定案には、次のような文章がある。

『キャッシュ・フローに対する企業の契約上の権利が失効する日付を決定することは法的な問題であり、したがって、適用される法律や規制、電子送金システムの特性など、特定の事実や状況に依存する。』

本件が法的な問題であり、特定の事実や状況に依存するにしても、英国の小口資金決済システム（BACS）など、特定の法域における特定の電子送金システムについては、同じ法律又は規制が適用されると思う。したがって、特定の法域の同一の電子送金システムについて問題にする限り、取引当事者が異なっても、取引に関する事実と状況が異なるとは考えられない。つまり、同一法域内で同一の電子送金システムを使用する企業は、異なる取引当事者であっても、同様の取引を行っていることになり、同様の会計処理を求められることになるのではないか。

上記の文章は、事実と状況が同じ又は非常に類似している限り、作成者の判断に応じて同じ取引を会計処理する際の柔軟性や多様性を許容することを意味するものではないことを明確にしたい。この点は、比較可能性の観点から、財務諸表利用者にとっても重要であると思われるので、確認したい。」

通信が途絶えがちで、なかなか筆者の質問の真意が伝わらなかったが、最終的に Sue Lloyd 議長より、「この一文は異なる法域や異なる事実、状況では、作成者が異なる判断をし得るということを意味しており、同じ法域・規制、同じ事実・状況で、作成者が異なる判断に至るとは想定していない。」との回答を得た。

### Ⅲ. おわりに

今回は、筆者にとって、IFRS-IC 委員として 2 期目の初めての会合であった。筆者は 14 人の委員のうち、唯一の財務諸表利用者代表であるので、その立場で発言し、議論に貢献することが求められていると認識している。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いが、今回は、幸いにして財務諸表利用者の視点から、かなり明確な意見発信ができたのではないかと考えている。引き続き、どのような貢献が自分に求められているか強く意識しつつ発言していきたい。

なお、次回の IFRS-IC 会議は 2021 年 11 月 30 日、12 月 1 日に開催予定である。