

国際関連情報 Report from IFRS-IC

IFRS-IC 会議（2021年11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11月30日、12月1日の2日間にかけて、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11月-12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¹。なお、以下のAP番号は、討議資料 (Agenda Paper) の番号のことである²。

II. 2021年11月30日、12月1日 IFRS-IC 会議の概要

2021年11月30日、12月1日開催 IFRS-IC 会議の議題

2021年11月30日、12月1日開催のIC会議では、予定された5件の議題のうち4件についてのみ審議した。内訳は、「IFRS-ICの暫定的アジェンダ決定」1件 (AP2)、「IASBの審議を求めるアジェンダ決定」1件 (AP3)、「その他の案件」 (AP4、AP6) であった (図表)。AP4は、「IFRS-ICの暫定的アジェンダ決定」とされる予定であったが、議論が予定時間の90分を大幅に超過して150分にも及んだにもかかわらず暫定的アジェンダ決定に至らず、「その他の案件」となった。またその結果、AP5は時間切れで議論されず、2022年2月1日開催予定のIFRS-IC会議に回されることになった。

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。

図表. 2021年11月30日、12月1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11月30日		
AP2: 本人なのか代理人なのか: ソフトウェア再販売業者 (IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」)	90分	65分
AP3: 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」)	35分	35分
2021年12月1日		
AP4: マイナスの低CO ₂ 排出車クレジット (IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」)	90分	150分
AP5: TLTRO III 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」)	60分	議論されず
AP6: 仕掛中の作業	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、4についてコメントした。以下ではこれらのアジェンダにつき、論点の要約、IFRS-ICの結論と筆者の発言について報告する。

AP2: 本人なのか代理人なのか: ソフトウェア再販売業者 (IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」)

本件は、IFRS 第15号を適用するにあたり、ソフトウェア・ライセンスの再販売業者が本人 (principal) なのか代理人 (agent) なのかに関

するものであった。要望書に記載された事実パターンでは、次のような具体的な設例が示されていた。

- a. 再販売業者は、ソフトウェア製造業者との次のような販売契約を有している。
 - i. 再販売業者に、製造業者の標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に供与 (販売) する権利を与える。
 - ii. 再販売業者に、顧客のニーズを満たすソフトウェア・ライセンスの種類及び数を識別するため、各顧客に (ソフトウェア・ライセンスの販売前に) 販売前の助言を提供することを要求する。
 - iii. 再販売業者に、顧客に販売するソフトウェア・ライセンスの価格決定における裁量権を与える。
- b. 販売前の助言の内容は、顧客のニーズに応じて異なる。
 - i. 顧客がソフトウェア・ライセンスを購入しないと決定する場合には、顧客は何も支払わない。再販売業者と顧客は契約を締結しない。
 - ii. 顧客が特定の種類と数のソフトウェア・ライセンスを購入することを決定する場合には、再販売業者は販売価格を顧客と交渉し、顧客に代わってソフトウェア製造業者に注文 (及び製造業者への支払) を行い、合意した価格について顧客に請求する。
- c. ソフトウェア製造業者は、注文を受けたソフトウェア・ライセンス (顧客の名前で発行される。) をソフトウェア・ポータルを通じて、アクティベーションに必要なキーとともに顧客に提供する。ソフトウェア製造業者と顧客は契約を締結し、顧客がソフトウェアを使用する権利、ソフトウェアの機能を対象とする製品保証、及びライセンスの期間を定める。
- d. 再販売業者が誤った種類又は数のソフト

ウェア・ライセンス（顧客のニーズを満たせない。）を顧客に助言した場合には、顧客はライセンスを受け入れない場合がある。再販売業者は、受け入れられなかったライセンスを製造業者に返却したり他の顧客に販売したりすることはできない。

IASB スタッフは、この再販売業者が本人なのか代理人なのかは、具体的な事実及び状況（関連する契約の条件を含む。）に応じて決まると分析していた。その上で、再販売業者が、自らが本人なのか代理人なのかの全体的な評価を行うにあたり、IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項に示されている枠組み及び要求事項の文脈の中で、判断を適用することになることを指摘した。この判断には、支配の判定に対しての各指標の関連性や、顧客に移転される前の標準ソフトウェア・ライセンスに対する支配の証拠を各指標がどの程度提供するのかの考慮が含まれる。

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、IFRS-IC 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。本件は委員全員の賛成で、基準設定プロジェクトを作業計画に追加せず、暫定的アジェンダ決定を公表することになった。

本件に関して筆者は以下のコメントをした。

「他の委員同様、スタッフの分析と結論に同意する。事実と状況次第で、要望書に示された設例に対する会計処理が変わるという点にも同意する。それだけに一層、財務諸表利用者の立場からは、当該取引の経済実態を理解するために、注記における開示が重要になる。

例えば、財務諸表利用者としては、ある取引について、作成者がなぜ自らを『本人』あるいは『代理人』として会計処理したのか、その理由を理解する必要がある。また本人として計上される収益と、代理人として計上される収益の

内訳についても知る必要がある。このような事項の開示は、財務諸表利用者が、ソフトウェア再販売業者のビジネスモデルや取引の性質、そして企業がその取引をどう会計処理したかを理解するために、必要不可欠である。

本暫定的アジェンダ決定に、要望書の示された設例に類似の事例における注記開示の重要性を強調する一節を追加することを提案する。」

筆者やその他のメンバーの提案もあり、IFRIC アップデートの「暫定的アジェンダ決定」では、原案に対して以下の一節が追加された。

「委員会はまた、再販売業者が次の事項を開示するであろうと考えた。(a) IAS 第 1 号『財務諸表の表示』（2021 年修正後）に従って、重要性がある会計方針情報、及び(b) IFRS 第 15 号『顧客との契約から生じる収益』で要求されている情報（履行義務（第 119 項）や、IFRS 第 15 号を適用する際の判断のうち顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に著しく影響を与えるもの（第 123 項）に関する情報を含む。）である。」

AP4：マイナスの低 CO₂ 排出車クレジット (IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」)

本件は、政府が乗用車を生産又は輸入する企業に対して、エネルギー効率を促進し、二酸化炭素の排出量を削減するための措置を導入した法域において、マイナスの低排出クレジットを受け取った企業における会計処理に関するものであった。

要望書に示された設例は、以下のようなものであった。

- 企業は、排出量が政府の設定した目標を上回る水準の自動車を生産又は輸入する場合には、マイナスのクレジットを受ける。
- 政府施策は、企業がマイナスのクレジットの

解消を、プラスのクレジットの購入又は自社のプラスのクレジットの創出のいずれかによって行うことを要求している。

- 企業がマイナスのクレジットを解消できない場合には、政府が企業に経済的制裁を課す可能性がある。

要望書は、マイナスのクレジットを生じさせた企業はIAS第37号における負債の定義を満たす現在の義務を有するのかどうかを質問していた。

IASBスタッフの分析は、

- マイナスのクレジットを有する企業が、経済的な制裁を受け入れることができ、義務を履行するための現実的な代替手段であるという（おそらく稀な）状況を除き、マイナスのクレジットを有する企業は、IAS第37号の負債の定義を満たす現在の義務を有する。
- マイナスのクレジットから生じる義務は、法的義務である。

というものであった。この分析を基に、IASBスタッフの提案は、現行のIFRS基準は、本件を適切な基礎を提供しており、IFRS-IC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いうものであった。

本件に関して、筆者は以下のとおりコメントした。

「正直に言って、非常に専門的かつ複雑で難しいペーパーだったが、分析自体は良い分析だと思う。正味ネガティブ・クレジットを有する企業がIAS第37号の負債の定義を満たす現在の義務を負っているというスタッフの分析に同意する。

しかし、要望書の設例に関するインプリケーションについて、3点ほどコメントしたい。

第一に、市場アクセスに対する制限などの経済制裁を受け入れる場合、企業はIAS第37号の負債の定義を満たす義務を負わないと結論付けている。しかし、そのような経済制裁もIAS

第37号の負債の定義を満たしているように思える。それが経済制裁である限り、企業はその経済的損害額を見積もることが可能だと思う。その場合、企業はそれに対する何らかの形の引当金を認識する必要がある。したがって、IAS第37号の定義を満たしているといえるのではないか。

次に、企業がプラスのクレジットを受け取っていたが、この報告期末日に初めてマイナスのクレジットを受け取ると予想されるとしよう。企業が、この時点では、プラスのクレジットを購入するか、改善計画を提出するか、あるいは経済制裁を受け入れることによって債務を決済するかどうかを決定していないとする。この企業にIAS第37号の負債の定義を満たす義務があるといえるだろうか。経済制裁を受け入れることがIAS第37号の負債の定義を満たしている場合、企業は引当金を認識すればよい。しかし、そうでない場合、この義務はIAS第37号の負債の定義を満たすかどうかは、近い将来の企業の決定次第ということになる。そのような場合についても、分析する必要はあるのではないか。

最後に、どのような状況でも、推定的義務ではなく、法的義務であると本当に結論付けることができるだろうか。事実や状況次第だと言った方が安全ではないか。また事実や状況次第で、結論が変わる場合、企業が法的義務であるか建設的義務であるかについて、どのように判断を行使したかについて、開示が不可欠であると思う。」

本件の議論は白熱し90分の予定を大幅に超過し150分に及んだ。12月1日の会議では、この事項について基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを暫定的に決定した。この場合、通常であれば、暫定的アジェンダ決定を公表することになるが、時間の関係で、暫定的なアジェンダ決定の文言については、2022

年2月1日の会議で議論することになった。

Ⅲ. おわりに

2021年11月30日・12月1日のIC会議では、上に見たようにAP4のマイナスの低CO₂排出車クレジットに関するセッションが予定時間を大幅に超過したうえに、暫定的アジェンダ決定のための議論もできなかった。この結果、AP5のTLTROⅢ取引に関するセッションの時間がなくなったため、AP4、AP5の議論については、2022年2月1日のIFRS-IC会議に持ち越されることとなった。