あずさ監査法人

IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRS-ICニュース 2022年6月

2022年6月14、15日にIFRS解釈指針委員会（以下、「IFRS-IC」）の会議が行われました。本稿では、主要な審議事項を解説し、また、国際会計基準審議会（以下「IASB審議会」）で議論されているものも含め、IFRS-ICで取り扱われているすべての論点の検討状況をまとめています。

（注）本ニュースレターは2022年6月29日時点の情報に基づいて更新しています。

審議事項一覧

【会計基準の限定的改訂】

公開草案公表済

- サプライヤー・ファイナンス契約（IAS第7号及びIFRS第7号に関連）
- 特約条項付きの非流動負債（IAS第1号に関連）【更新】
- セール・アンド・リースバック取引におけるリース負債（IFRS第16号に関連）
- 交換可能性が欠如している場合の為替レートの決定（IAS第21号に関連）

公開草案公表予定

該当なし

【アジェンダ決定】

確定

- 本人なのか代理人なのかーソフトウェア再販売事業者（IFRS第15号に関連）【更新】

IASB審議前

- 負の低排出ガス車クレジット（IAS第37号に関連）【更新】
- 金融資産の決済として電子送金システムを介して受領した現金（IFRS第9号に関連）【更新】
- 年金契約における保険カバーの移転（IFRS第17号に関連）【更新】
- 特別買収目的会社（SPAC）：公開株式の、金融負債または資本への分類（IAS第32号に関連）【更新】

暫定決定

- リース料免除―貸手（IFRS第9号及びIFRS第16号）
- 特別買収目的会社（SPAC）：取得時におけるワラントの会計処理
- 多通貨の保険契約グループ（IFRS第17号及びIAS第21号に関連）【新規】

【その他】

- リース料免除―借手（IFRS第9号及びIFRS第16号）
- 超インフレの親会社による超インフレでない子会社の連結（IAS第21号及びIAS第29号に関連）【新規】

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

会計基準の限定的改訂 ー 公開草案公表済
サプライヤー・ファイナンス契約（IAS第7号及びIFRS第7号に関連）

関連基準

IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」、IFRS第7号「金融商品：開示」

概　要

IFRS-ICは、リバース・ファクタリング契約に関連する負債の財政状態計算書における表示、当該負債の認識の中止、キャッシュ・フロー計算書における表示及び財務諸表における開示について現状のIFRS®基準の原則及び要求事項について説明するアジェンダ決定を公表しました（IFRS-ICニュース2020年12月参照）。

アジェンダ決定に説明されている通り、リバース・ファクタリング契約に関して財務諸表利用者の情報ニーズに応えるための要求事項の一部は、現行のIFRS基準においてすでに含まれています。しかしながら、現行の開示要求事項を具体的に改訂しない限り財務諸表利用者の求める開示は十分には行われないとの懸念が指摘されたことから、IASB審議会は、限定的な基準改訂によりこれに対応することを暫定的に決定しました。

ステータス

■ **公開草案の概要**

IASB審議会は、2021年11月26日、公開草案（ED/2021/10）「サプライヤー・ファイナンス契約（IAS第7号及びIFRS第7号の改訂案）」を公表しました。本公開草案はリバース・ファクタリング契約を含む未払金（買掛金）を用いたファイナンス契約（以下「サプライヤー・ファイナンス契約」という）についての開示要求を設定することを提案するものです。

本公開草案は、IAS第7号を改訂し、サプライヤー・ファイナンス契約が企業の負債及びキャッシュ・フローへ及ぼす影響を財務諸表利用者が判断できるための情報を提供するという開示目的のもと、以下の開示要求を追加することを提案しています。

■ 各サプライヤー・ファイナンス契約の契約条件

■ 報告期間の期首及び期末における以下の情報

- 各サプライヤー・ファイナンス契約ごとに、
  - (i) その対象となる金融負債（買掛金等）の帳簿価額及びそれが含まれる表示科目
  - (ii) 上記(i)のうち、すでにサプライヤーが金融機関から支払いを受けた金額
  - (iii) 上記(i)の対象負債についての、支払予定時期のレンジ
- サプライヤー・ファイナンス契約の対象とはならない買掛金等についての支払予定時期のレンジ

公開草案での提案に拠れば、契約条件が類似している場合にのみ、異なる契約について上記の情報を集約して開示することがを認められます。

また、財務活動から生じるキャッシュ・フローに係る負債の変動の開示（IAS第7号）、及び流動性リスクの開示（IFRS第7号）の開示要求の中に、サプライヤー・ファイナンス契約を例示として追加することが提案されています。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

■ コメント期限

コメント期間終了

あずさ監査法人の関連資料： ポイント解説速報（2021年12月3日発行）

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

会計基準の限定的改訂 ー 公開草案公表済
特約条項付きの非流動負債（IAS第1号に関連）【更新】

関連基準

IAS第1号「財務諸表の表示」

概　要

2020年に公表した「負債の流動又は非流動への分類（IAS第1号の改訂）」（以下、「2020年改訂」という）については、改訂公表早々にIFRS-ICへの質問が持ち込まれるなど、議論が生じていました。そのため、IASB審議会は、負債の決済を延期できる権利が報告期間の末日以降の契約条件の遵守を必要とする状況においては、2020年改訂の規定は財務諸表の利用者の情報ニーズを満たすには不十分であると結論づけ、IAS第1号を再度改訂することを決定し、2021年11月に公開草案（ED/2021/9）「特約条項付きの非流動負債（IAS第1号の改訂案）」（以下、「公開草案」）を公表しました。

公開草案は、主として次の事項を提案しています。

- 「企業が報告期間の末日現在で負債の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり延期できる権利を有しているか」を検討する際は、報告期間の末日又は末日より前の時点で遵守が求められる特約条項のみを考慮する。
- 非流動に分類された負債につき、報告期間の末日以降12か月以内に遵守が求められる特約条項がある場合、12か月以内に当該負債の返済が必要となるリスクを財務諸表の利用者が評価できるよう、当該負債を財政状態計算書で区分掲記し、特約条項の契約条件、報告期間の末日時点の状況で当該契約条件を遵守しているか、報告期間の末日以降に当該契約条件を遵守することを見込んでいるか、どのように遵守する見込みかなどの情報を開示する。

ステータス

■ 審議の状況

IASB審議会は、2022年6月に実施されたIASB審議会において、公開草案に対して寄せられたコメントを踏まえた審議を行い、次の事項を暫定的に合意しました。

流動非流動の分類について

- 「報告日までの期間に企業が遵守する必要がある財務制限条項のみが報告日における負債の流動・非流動の分類に影響する（報告日より後日に遵守が求められる財務制限条項は報告日における負債の流動・非流動の分類に影響を与えない）」とした公開草案の内容を最終化する。
- 次の事項について、規定の明確化や適用ガイダンスの提供を行わない。
  - i. 決済を延期する権利が実質を伴うものか否かをどのように判断するか
  - ii. IAS第1号第74項、第75項（決済を延期する権利が報告期間の末日に存在しているかどうかの判断についての例示）をどのように適用するか
- 企業が決済を延期する権利を有していない状況について説明した公開草案の第72C項の最終化は見送る。一方、決済を延期する権利を有している状況について説明した公開草案第72B項の要求事項は融資契約から生じた負債にのみ適用することを明記する。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

財政状態計算書での区分表示及び開示について

- 報告期間の末日以降12か月以内に遵守が求められる特約条項がある負債を財政状態計算書において区分掲記する提案は取下げ、代わりに、そのような負債の帳簿価額を注記に開示することを要求する。
- 財務制限条項を伴う非流動負債に係る開示事項について若干修正したうえで、公開草案を最終化する。

  具体的には、財務制限条項を伴う融資契約から生じる負債を非流動として分類した場合に、当該負債が12か月以内に返済が必要となるリスクがあることを投資家が評価できるような情報を開示する。これには以下が含まれる。

  i. 遵守が求められる財務制限条項についての情報（例えば、財務制限条項の性質、企業がそれらを遵守する必要がある基準日）
  ii. 財務制限条項への抵触の回避が困難かもしれないことを示唆する事実及び状況。例えば、報告期間中もしくは報告日以降に、財務制限条項への抵触を回避、もしくは軽減するようなアクションをとっていたなど。そのような事実及び状況には、報告日現在の状況に基づくならば財務制限条項は遵守できていなかったであろうという事実が含まれることもある。

経過措置及び適用日の延期について

- 公開草案をIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及的に適用する。
- 同時適用を条件に、公開草案及び2020年改訂の早期適用を認める。
- 2020年改訂の適用日を公開草案の適用日にあわせて延期する。公開草案の適用日は、今後の審議で決定される予定であるが、2024年1月1日以降に開始する報告期間より早くなることはない。

■ 最終基準書公表予定時期

2022年第4四半期

公開草案の詳細は、「国際会計基準審議会、公開草案『特約条項付きの非流動負債（IAS第1号の改訂案）』を公表」を参照

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

会計基準の限定的改訂 ー 公開草案公表済

セール・アンド・リースバック取引におけるリース負債（IFRS第16号に関連）

関連基準

IFRS第16号「リース」

概　要

IFRS-ICは変動リース料を含むセール・アンド・リースバック取引の会計処理について検討を行い、2020年6月にアジェンダ決定を公表しましたが、この審議の過程で、セール・アンド・リースバック取引から生じる負債の測定については基準が明確ではないことが明らかになりました。これを受けて本公開草案は以下を提案しています。

- リースバック取引において売却した資産のうち借手に残存する部分の割合の算定は、市場価格による見込支払リース料を貸手の計算利子率または借手の追加借入利子率で割り引いた現在価値を、資産の公正価値と比較することによって行うこととする。
- セール・アンド・リースバック取引から生じる負債はリース負債であると位置づける。よって、リースバック取引に変動リース料が含まれる場合には、リース負債の測定にはその見込み支払額が反映されることになるため、その事後測定は以下とする。

(i) リース料の支払時には「リース負債の測定に含めたリース料の金額」をもって、リース負債の帳簿価額を減額し、実際支払額との差異は変動リース料として発生時に損益に認識する。

(ii) 将来にわたり変動リース料の再評価を反映するようなリース負債の再測定は行わない。

(iii) リースの条件変更やリース期間の見直しが生じた場合は、見直し後のリース料支払見込み額を用いてリース負債の再測定を行う。

ステータス

■ **審議の状況**

2021年12月に実施されたIASB審議会では、公開草案に対して寄せられたコメントと、これを受けたIFRS-IC会議からの助言を踏まえた審議が行われています。

公開草案における提案のうち、維持すべき提案として、暫定的に以下の点が確認されました。

- セール・アンド・リースバック取引から生じる負債は、IFRS第16号におけるセール・アンド・リースバック取引に関する規定が適用される負債であることを明確化する。
- セール・アンド・リースバック取引の実行に伴い使用権資産および損益をどのように測定すべきかに関するIFRS第16号の現行規定（第100(a)項）を変更しない。
- 売手／借手企業は、一般的なリース取引から生じた使用権資産の事後測定に適用される規定（IFRS第16号第29項から第35項）を適用することにより、リースバックから生じる使用権資産の事後測定を行う。
- 変動支払を伴うセール・アンド・リースバック取引に関する設例を含める。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

一方、公開草案を一部見直し、以下とすることが暫定的に決定されました。

- リースバック取引において売却した資産のうち借手に残存する部分について、残存割合を決定する方法は定めない。
- 売手／借手企業は、一般的なリース取引から生じたリース負債の事後測定に適用される規定（IFRS第16号第36項から第46項）を適用することにより、リースバックから生じる負債の事後測定を行う。
- ただし、上記規定（IFRS第16号第36項から第46項）における「リース料」、「改訂後のリース料」という用語は、売手／借手企業に残存した使用権に関連する損益が認識されないように適用する。

さらに、2022年2月に実施されたIASB審議会では、移行措置と発効日について、以下とすることが暫定的に決定されました。

- IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用する。
- 初度適用企業について、特段の免除規定を設けない。
- 適用開始日は2024年1月1日以降に開始する事業年度とし、早期適用を認める。

また、最終化に向けたデュー・プロセスとして、再公開草案は必要としない旨が決定されるとともに、IASB審議会として、必要なデュー・プロセスへの遵守、及び最終化に向けた投票手続を開始するための十分なコンサルテーションと分析の実施が適切になされた旨が確認されました。

■ 最終基準書公表予定時期

2022年9月

公開草案の詳細は、ポイント解説速報：国際会計基準審議会、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号の改訂案）」を公表を参照。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

会計基準の限定的改訂 ー 公開草案公表済

交換可能性が欠如している場合の為替レートの決定（IAS第21号に関連）

関連基準

IAS第21号「外国為替レート変動の影響」

概　要

ベネズエラでは、自国通貨を他国通貨に交換する外国為替取引が長期間制限され、公的な為替交換レートは自国通貨の減価を反映しておらず、その実勢から著しくかけ離れたものとなっています。そのため、財務報告を行う企業が、ベネズエラにおける在外営業活動体の財務諸表を表示通貨に換算し、連結する際に、どのような為替レートを用いるべきかが検討され、これについては2018年9月のIFRS-ICにより既にアジェンダ決定が確定しています（交換可能性が長期的に欠如している場合の為替レートの決定（IAS第21号に関連）- IFRS-ICニュース2018年9月参照）。

しかしながら、直物為替レートが長期的に観察可能ではない場合に、報告企業がどのような為替レートを使用すべきかに関する明確な規定はIAS第21号には存在しません。IASB審議会はこのような状況に対処するため、2021年4月20日、IAS第21号を限定的に改訂する、公開草案（ED/2021/4）「交換可能性の欠如」（以下、本公開草案）を公表しました。

本公開草案は、以下の点に関してIAS第21号を改訂することを提案しています。

- ある通貨が他の通貨に交換可能である（交換可能性がある）の定義
- 通貨の交換可能性が欠如している場合において使用する為替レートの決定方法
- 通貨の交換可能性が欠如している場合において必要となる開示

本公開草案は、通貨の交換可能性が欠如している場合には、原則として直物為替レートを見積ることを提案しています。なお、見積りに際しては以下の3要件を満たす必要があります。

(a) 当該通貨が当該他の通貨に交換可能であったならば、企業が通貨交換の取引を取組めたであろう為替レートであること

(b) 市場参加者間の秩序ある取引に適用されたであろう為替レートであること

(c) 取引が行われる経済環境を忠実に反映した為替レートであること

また、この3要件を満たす限り、以下のいずれかの観察可能なレートを見積り直物為替レートとして用いることも許容しています。

(a) 企業が交換可能性を判定した目的とは別の目的においてであれば通貨に交換可能性があると判定された場合の、当該直物為替レート

(b) 測定日後に交換可能性が回復した場合に最初に成立した為替レート

本公開草案は、改訂の具体的な適用時期を提案していません。また、本公開草案は、改訂を初めて適用する年次財務諸表の期首（適用開始日）から将来に向かって適用し、比較期間を修正再表示することを禁止することを提案しています。加えて、早期適用を認めることが提案されています。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

ステータス

■ 再審議の状況

2022年1月のIASB審議会において、公開草案に対して寄せられたコメントの分析が行われました。

あずさ監査法人の関連資料： ポイント解説速報（2021年4月28日発行）

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

アジェンダ決定 ー 確定

本人なのか代理人なのかーソフトウェア再販売事業者（IFRS第15号に関連）【更新】

関連基準

IFRS第15号「顧客との契約から生じた収益」

概　要

IFRS-ICは、次のような状況において、IFRS第15号の適用にあたり、ソフトウェア・ライセンスの再販売業者が本人なのか代理人なのかを尋ねる質問を受け取りました。

- 再販売業者は、ソフトウェア製造業者と以下の販売契約を締結している。
  - ソフトウェア再販売業者（以下「再販売業者」という）は、ソフトウェア製造業者の標準的なソフトウェア・ライセンスを顧客に付与（販売）する権利を有する。
  - 再販売業者は、顧客のニーズを満たすソフトウェア・ライセンスの種類と数を見極めるべく、ソフトウェア・ライセンスの販売に先立ち各顧客に対して助言を行うことが求められる。
  - 再販売業者は、顧客に販売するソフトウェア・ライセンスの価格設定について裁量権を有する。
- 顧客がソフトウェア・ライセンスを購入しない場合、顧客と再販売業者との間に契約は成立せず、顧客は何も対価を支払わない。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場合、再販売業者は顧客と販売価格の交渉を行い、顧客に代わってソフトウェア製造業者に発注、支払を行い、顧客に対しては交渉で合意した価格を請求する。
- ソフトウェア製造業者は、発注されたソフトウェア・ライセンスを、顧客の名前で発行し、ソフトウェア・ポータルを通じてライセンス認証に必要なキーと共に提供する。ソフトウェア製造業者は、顧客との間で、ソフトウェアを使用する顧客の権利、ソフトウェアの機能についての保証及びライセンス有効期間について定めた契約を締結する。
- 再販売業者が顧客に誤った種類又は数のソフトウェア・ライセンスを注文するよう助言し、したがってそれが顧客のニーズを満たさないものであった場合、顧客はライセンスを受領しないかもしれない。再販売業者は、受領されなかったライセンスをソフトウェア製造業者に返品したり、他の顧客に販売したりすることができない。

ステータス

- **IFRS-ICの決定**

本人・代理人の検討にあたっては、契約の下での「約束の性質」が、特定された財又はサービスを「自ら提供する」履行義務であるのか、それとも「他の当事者によって提供されるように手配する」履行義務なのかの判断が求められます（IFRS15.B34）。この判断は、顧客に約束した特定された財又はサービスのそれぞれについて行います。このため、ソフトウェア・ライセンスの再販売業者が本人なのか代理人なのかを判断するには、「約束の性質」が何にあたるのかにつき次の2つの点の検討が必要です。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

(a) 顧客に提供される、財又はサービスの識別

(b) 再販売業者は、標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に移転する前に、それらを支配しているかどうかの評価

顧客に提供される、特定された財又はサービスの識別

再販売業者の顧客との契約は、特定された種類及び数の標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に対して提供する明示的な約束を含んでいます。

IFRS-ICの観察に拠れば、ソフトウェア製造業者と再販売業者の間で締結された販売契約において、再販売業者が顧客に提供する販売前の助言は黙示的な約束には該当しません。顧客との契約時点で再販売業者による助言の提供はすでに終了しており、すでに提供された助言が契約開始後に顧客に移転されることはなく、また、再販売業者が追加的な助言を提供することもありません。したがって、顧客との契約が締結された時点において、標準ソフトウェア・ライセンス以外の財又はサービスを再販売業者が顧客に対して移転することを、顧客は期待しているわけではありません。

このため、IFRS-ICは、質問に記載された前提において、顧客と再販売業者との間の契約で約束された財は、標準ソフトウェア・ライセンスのみであると結論付けました。よって、次のステップとして、この「特定された財」としての標準ソフトウェア・ライセンスを、再販売業者が、顧客に移転する前に支配しているかどうかを評価します。

顧客に移転する前に、再販売業者は標準ソフトウェア・ライセンスを支配しているかどうかの評価

標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に移転する前に再販売業者が支配しているかどうかを評価するには、再販売業者と顧客の契約、再販売業者とソフトウェア製造業者の契約及びソフトウェア製造業者と顧客の契約の契約条件の検討を含む事実と状況の判断が必要です。

「支配」についてのIFRS第15号の原則及び要求事項を適用した結果、再販売業者が本人なのか代理人なのかが明らかではない場合には、IFRS第15号B37項の指標に基づき、再販売業者が標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に移転する前に支配しているかどうかを評価します。IFRS-ICは、以下の点に着目しました。

- 約束の履行に主たる責任を有するのは誰か（IFRS第15号B37項(a)）：顧客に提供されたソフトウェア・ライセンスは、再販売業者がソフトウェア製造業者に発注し、ソフトウェア製造業者が顧客の名前でソフトウェア・ライセンスを発行して初めて存在する。ライセンスの発行及び認証、さらにソフトウェアの機能に対して責任を有しているのはソフトウェア製造業者であり、顧客にライセンスを提供するという約束を履行する責任をこれらの点において有しているのはソフトウェア製造業者である。
  一方、顧客にソフトウェア・ライセンスが提供される前後において顧客と相対する当事者であり、ライセンスが受け入れられなかった場合についての責任を負っているのは再販売業者であり、顧客にライセンスを提供するという約束を履行する責任をこれらの点において有しているのは再販売業者である。

- 在庫リスクを有しているのは誰か（IFRS第15号B37項(b)）：再販売業者は、顧客との契約締結前にソフトウェア・ライセンスを獲得しておらず、ソフトウェア・ライセンスを他の顧客に仕向けたりすることができない。したがって、再販売業者は、ライセンスが顧客に提供される前は在庫リスクを負わない。
  しかし、再販売業者は、顧客にライセンスが提供される前の、顧客がライセンスを受け入れるまでの間は在庫リスクを負っている。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

– 価格の設定に裁量権を有しているのは誰か（IFRS第15号B37項(c)）：再販売業者は、ライセンスの価格設定に裁量権を持っている。しかし、例えば、ソフトウェア・ライセンスの市場が、事実上、再販売業者に価格設定について限定的な裁量しか与えない場合、価格設定の裁量は支配の評価にそれほど関連しない可能性がある。

IFRS-ICは、再販売業者が本人なのか代理人なのかに関する結論は関連する契約の契約条件を含む特定の事実及び状況に依存すると考えました。IFRS第15号の適用指針の「本人なのか代理人なのかの検討」のセクション（B34項～B38項）に規定されたフレームワークと要求事項の内容に基づいた判断が必要であり、その際、支配の評価に際してその指標はどの程度関連性があるのか、標準ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前に再販売業者が支配しているという証拠をそれらがどの程度提供するのかを考慮することが求められます。

また、IFRS-ICは、再販売業者は、次の情報を開示することになるであろうと考えました。

– 重要な会計方針に関する情報（IAS第1号「財務諸表の表示」）

– IFRS第15号が要求する情報。ここには、履行義務に関する開示要求事項（IFRS第15号第119項）及びIFRS第15号を適用する際に行った、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判断（IFRS第15号第123項）が含まれる。

IFRS-ICは、2022年4月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則及び要求事項は、前提の状況において再販事業者が顧客に提供される標準ソフトウェア・ライセンスについて本人なのか代理人なのかを決定するための十分な基礎を示していると判断し、本件を基準設定プロジェクトの作業計画に追加しないことを決定しました。

本アジェンダ決定の内容は、IASB審議会の2022年5月の会議で検討され、反対されなかったため、アジェンダ決定として確定し、IFRIC Update（2022年4月）の追補として公表されました。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

アジェンダ決定 ー IASB審議前

金融資産の決済として電子送金システムを介して受領した現金（IFRS第9号に関連）【更新】

関連基準

IFRS第9号「金融商品」

概　要

IFRS-ICは、企業が金融資産（営業債権）の決済として電子送金システムを介して現金を受領する場合、着金日ではなく、送金手続が開始された日に営業債権の認識を中止し、現金を認識できるかという質問を受けました。

前提となる取引は以下の通りです。

- 本件における電子送金システムは自動決済プロセスを有している。当該プロセスは、送金手続に3営業日を要する。つまり、システムを利用した送金は、支払人が支払手続を開始してから2営業日後に決済される。
- 企業は、顧客に対する営業債権を保有している。企業の報告日時点において、顧客は営業債権を決済するために電子送金システムを利用して既に送金手続を開始しているが、企業の口座に振り込まれるのは報告日から2営業日後である。

ステータス

■ **IFRS-ICの暫定的決定**

営業債権及び企業が受領する現金は、いずれもIFRS第9号の範囲に含まれる金融資産に該当することから、企業は、営業債権の認識を中止する日を決定するためにIFRS第9号第3.2.3項を適用し、現金を認識する日を決定するためにIFRS第9号第3.1.1項を適用します。IFRS-ICは、本件は金融資産の購入でも売却でもないため、IFRS第9号第3.1.2項の「通常の方法による売買」の規定は使えないと指摘しました。

IFRS第9号第3.2.3項は、金融資産を譲渡した場合以外については、金融資産からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅した場合に、かつその場合にのみ、金融資産の認識を中止することを求めています。このため、企業は、営業債権から生じるキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅した日に営業債権の認識を中止することになります。キャッシュ・フローに対する契約上の権利がいつ消滅するかは法律上の問題であり、関連する法律及び規制、電子送金システムの特徴を含む個別の事実及び状況に基づいて判断します。このため、顧客から現金を受領する契約上の権利が現金を受領した時点で初めて消滅するのであれば、企業は銀行口座への着金日に営業債権の認識を中止することになります。

また、IFRS第9号第3.1.1項は、企業が金融商品の契約条項の当事者になった場合に、かつその場合にのみ、金融資産を認識することを求めています。企業が銀行口座に振り込まれる現金について契約条項の当事者となるのは当該現金を獲得する契約上の権利を得たとき、即ち現金が振り込まれて以降となります。よって、企業は着金日に現金を金融資産として認識します。IFRS-ICは、営業債権からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が着金日より前に消滅した場合には、その同日に、企業は営業債権の決済として受領した何らかの金融資産（例えば顧客の取引金融機関に対する未収入金）を認識することになるであろうと指摘しました。しかしながら、営業債権の認識を中止する前に営業債権の決済として現金もしくは他の金融資産を企業が認識することはありません。

以上から、IFRS-ICは、営業債権から生じるキャッシュ・フローに対する契約上の権利が

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

消滅した時点で営業債権の認識を中止し、営業債権の決済として受領した現金もしくは他の金融資産を、営業債権の認識を中止する日と同じ日に認識すべきであると結論付けました。

2021年9月のIFRS-IC会議は、現状のIFRS基準の原則及び要求事項が、本件質問で記載されている、電子送金システムを介して営業債権の決済を受けた場合に、いつ営業債権の認識を中止し、現金を認識すべきかを決定するための適切な基礎を提供していると判断し、基準設定プロジェクトに追加しないことを暫定的に決定しました。

■ その後の検討状況

IFRS-ICは、2022年6月のIFRS-IC会議で、2021年9月に公表された暫定的アジェンダ決定に寄せられたフィードバックを検討し、アジェンダ決定を行う結論に達しました。本アジェンダ決定の内容は、今後IASB審議会の会議で検討されたうえ、IASB審議会が反対しなければ、IFRIC Update（2022年6月）の追補として公表される予定です。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

アジェンダ決定 ー IASB審議前

負の低排出ガス車クレジット（IAS第37号に関連）【更新】

関連基準

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

概　要

IFRS-ICは、次のような政府の施策によって、IAS第37号の負債の定義を満たす現在の義務が企業に生じるかについて質問を受け取りました。

- 当該施策は、特定の市場での販売を目的として、乗用車を生産または輸入する企業に適用される。
- ある年に生産もしくは輸入した車両の燃料排出物質量の平均が、政府の設定した目標排出量を下回る企業には正のクレジットが、上回る企業には負のクレジットが課される。

負のクレジットを課された企業は、他の企業から正のクレジットを購入するか、もしくは、より多くの低排出車両を生産または輸入して自ら正のクレジットを創出することで、翌年中に負のクレジットを解消しなければならない。解消しきれなかった企業には、市場へのアクセスが制限されるといった制裁が政府から課される可能性がある。

ステータス

■ **IFRS-ICの暫定的決定**

基準の要求事項

- IAS第37号は、負債を「過去の事象から発生した企業の現在の義務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるもの」と定義している。
- 法律の運用から生じる法的義務と企業の行動によって生じる推定的義務とは区別される。IAS第37号は義務発生事象を、「その義務を決済する以外に企業に現実的な選択肢がないこととなる法的義務又は推定的義務を生じさせる事象」と定義している。
- 「義務を決済する以外に現実的な選択肢がない」とは、義務の決済が法律によって強制できる場合、または、推定的義務の場合であれば、企業が当該義務を履行するであろうとの妥当な期待を外部の人々に生じさせる場合のいずれかを言う。
- 負債の定義を満たす義務は、企業の将来の活動とは独立に存在している、過去の事象から生じる義務のみである。

IFRS-ICの結論

IFRS-ICは、「負のクレジットを解消する代わりに、政府に制裁を科された場合にはこれを受け入れる」、ということが現実的な選択肢である場合を除き、生産または輸入した車両の燃料排出物質量の平均が政府の設定した目標排出量を上回った企業は、IAS第37号における負債の定義を満たす法的義務を有していると結論付けました。理由は以下のとおりです。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

- 負のクレジットを解消する義務が生じる場合、それは車両の生産または輸入という活動によってである。報告期間末日までに車両を生産または輸入し、その燃料排出物質量の平均が政府の設定した目標排出量を上回ることをもって義務が発生する以上、この義務は過去の事象から生じている。

- 義務を創出し、政府に制裁権限を与えているのは政府の施策であり、政府の施策は法の運用によって立つものである。したがって、当該義務は法的義務であり、政府に制裁権が与えられることで義務の決済は法律によって強制が可能となる。「義務の決済が法律によって強制できる」という要件は、制裁を受け入れることが企業にとって現実的な選択肢でない限り、満たされる。

- 企業は、他の企業から正のクレジットを購入するか、もしくは翌年に自ら正のクレジットを創出することで、負のクレジット残高を解消し、義務を決済することができる。しかしいずれの場合においても、その決済は経済的便益を有する資源の流出を伴う。ここで資源の流出とは、他の企業からの購入であれば現金の流出、自ら正のクレジットを創出する場合は、企業が翌年受け取る、本来他の用途に使用できたはずの正のクレジットが、現在の負のクレジット残高の解消のために充当されることが該当する。

- 当該義務は過去の事象から生じ、企業の将来の活動（すなわち、将来における事業の遂行）からは独立して存在する。本件政府の施策において義務を生じさせる活動は、政府の設定した目標排出量を平均的に上回る燃料排出物質量の車両を生産または輸入したこと、この1点のみであり、当該活動はすでに行われてる。
企業の将来の活動は、現在の義務をどのように決済するか、すなわち、他の企業から正のクレジットを購入するか、それとも自ら正のクレジットを創出するかを決定するにすぎない。本件は、義務を創出するのに必要な活動自体がまだ行われておらずしたがって現在の義務が存在しないケースとは異なる。

その他

IFRS-ICは、次のような企業の状況についても検討しました。

- 生産または輸入した車両の燃料排出物質量の平均値は、政府が設定した目標排出量を上回っているものの、

- 政府の制裁を受け入れることはその企業にとって現実的な選択肢であり、法律によって義務を強制することはできないため、IAS第37号の負債の定義を満たす法的義務はない。

IFRS-ICは、上記の場合においても、過去の生産または輸入活動の結果生じた負のクレジットを企業が解消するであろうという点について、十分に具体的な声明を最近発している等、他の当事者に妥当な期待を生じさせるような行動をとっていた場合、企業はIAS第37号の負債の定義を満たす推定的義務を有する可能性があると結論付けました。

なお、IFRS-ICに持ち込まれた質問は、政府の施策がIAS第37号の負債の定義を満たす義務を生じさせるかどうかについてのみです。IFRS-ICは、当該義務が特定された場合にはその負債をどのように測定すべきかについて企業はIAS第37号の他の要求事項を適用すべきであると指摘しましたが、その点についての審議は行いませんでした。

IFRS-ICは、2022年2月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則および要求事項は、前提の状況において、企業がIAS第37号の負債の定義を満たす義務を有しているかどうかを判断するための適切な基礎を提供すると判断し、本件を基準設定プロジェクトの作業計画に追加しないことを暫定的に決定しました。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

■ その後の検討状況

IFRS-ICは、2022年6月のIFRS-IC会議で、2022年2月に公表された暫定的アジェンダ決定に寄せられたフィードバックを検討し、アジェンダ決定を行う結論に達しました。本アジェンダ決定の内容は、IASB審議会の2022年7月の会議で検討されたうえ、IASB審議会が反対しなければ、IFRIC Update（2022年6月）の追補として同月に公表される予定です。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

アジェンダ決定 ー IASB審議前
年金契約における保険カバーの移転（IFRS第17号に関連）【更新】

関連基準

IFRS第17号「保険契約」

概　要

IFRS-ICは、以下の年金契約のグループについて、質問を受けました。

- 保険料は当初一括払いで、解約・払い戻しはできない。
- 契約者は生存している限り、年金受取期間にわたって定期的な支払いを受ける。なお、年金受取期間は契約始期後すぐ開始する場合もあれば、一定期間経過後に開始する場合もある。
- 対象契約において他に提供されるサービスはない。

質問の内容は、当期に契約者が生存することで保険カバーが移転する（生存時に年金が支払われる）ため、年金契約にかかる利益、即ち契約上のサービス・マージン（CSM）のうち当期の純損益に認識すべき金額をどのように決定するのか、というものです。当期の純損益に認識されるCSMの金額は、契約に基づいて当期に提供される保険契約サービスを反映します。企業は、契約に基づいて提供される給付の量とカバーの予想期間に基づいてカバー単位を決定し、当期に提供されたカバー単位と将来に提供されると見込まれるカバー単位にCSMを配分することで、当期の純損益に認識するCSMの金額を決定します（IFRS17.B119）。しかしながら、「契約に基づいて提供される給付の量」をどのように決定するかを基準は規定しておらず、企業はB119項の原則を満たすように各期に提供された保険契約サービスを反映してカバー単位を配分します。IFRS-ICは以下の2つの方法について質問を受けました。

第1法

- 当期分：「契約者が当期に正当に保険請求できる年金額（①）」に基づき決定
- 将来分：「カバー期間終了時点までに、契約者が将来正当に保険請求できるであろう年金額の現在価値（②）」、即ち将来年金支払額の当期末残高に基づき決定

第2法

- 当期分：上記の①と②の合計額に基づき決定
- 将来分：カバー期間終了時点までの各期首における将来年金支払見込額の残高の現在価値に基づき決定

ステータス

■ IFRS-ICの暫定的決定

2022年3月のIFRS-IC会議では次のとおり指摘がなされました。

- 前提となっている年金契約では、企業は年金受取期間開始以降、契約者の生存（＝保険契約における「保険事故」）に対して定期的に年金を支払う義務を負っている。
- ある期において契約者が生存しているということをもって、企業は当該契約者に対する将来時点における年金の支払義務を負うわけではない。将来における年金

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

の支払義務は当該将来時点において契約者がまだ生存しているか否かに依存する。

保険契約負債の定義上、保険カバーとは「保険事故を調査しそれについて正当な保険金を支払う義務」を指します。よって、IFRS-ICは以下の通り結論付けました。

– 第1法はB119項の原則に適っている。給付の量は、企業が保険事故（=契約者の生存）を調査し、それについて正当な保険金、つまり定期的な年金を支払う義務を負っている年金受取期間のみに割り当てられる。また、各期に提供される給付の量は各期において契約者が正当に保険請求できる年金額に整合している。

– 第2法はB119項の原則に適っていない。例えば据置年金の据置期間のように、その期間においては保険事故を調査しそれについて正当な保険金を支払う義務を企業が負っていないにもかかわらず、給付の量が割り当てられる。さらに、契約者が将来時点においてのみ保険請求・給付を受けられる年金額を考慮しているため、これは当期に提供された給付の量を適切に表していない。

なお、本件はCSMのみに関する質問であり、非金融リスクに対するリスク調整はIFRS第17号の他の規定に基づき純損益への認識額を決定します。この点についてはIFRS-ICでの審議は行われていません。

また、年金契約のグループには他の保険契約サービスが付加されることもありますが、その場合であっても、契約者の生存を対象とする保険カバーについては本暫定的アジェンダ決定の結論が適用されます。他の保険契約サービスについては、そのサービスがどのように契約者に移転するか、サービスの移転のパターンを別途検討することとなります。

IFRS-ICは、2022年3月のIFRS-IC会議で、現状のIFRS基準の原則および要求事項は、前提の状況において、年金契約のグループの発行者が、契約者の生存を対象とする保険カバーの移転に伴い、CSMのうち当期の純損益に認識すべき金額をどのように決定するかについての適切な基礎を提供していると判断し、本件を基準設定プロジェクトの作業計画に追加しないことを暫定的に決定しました。

■ その後の検討状況

IFRS-ICは、2022年6月のIFRS-IC会議で、2022年3月に公表された暫定的アジェンダ決定に寄せられたフィードバックを検討し、アジェンダ決定を行う結論に達しました。本アジェンダ決定の内容は、IASB審議会の2022年7月の会議で検討されたうえ、IASB審議会が反対しなければ、IFRIC Update（2022年6月）の追補として同月に公表される予定です。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

アジェンダ決定 ー IASB審議前

特別買収目的会社（SPAC）：公開株式の、金融負債または資本への分類（IAS第32号に関連）【更新】

関連基準

IAS第32号「金融商品：表示」

概　要

IFRS-ICは、特別買収目的会社（SPAC）が発行する公開株式をIAS第32号において金融負債と資本のいずれに分類するかについての質問を受け取りました。ここで「SPAC」とは、他の企業を将来的に取得する目的で設立された上場企業をいいます。SPACは、上場時点では対象企業を具体的に識別しておらず、上場後、一定の期間（存続期間）内に対象企業を選定しますが、取得しないまま存続期間が経過した場合は清算されます。

質問のケースでは、SPACが2種類の種類株式（A種及びB種）を発行しており、B種株式の株主は、以下の契約上の権利を有します。

- SPACの株主が対象企業の取得を承認した場合、保有する種類株式の償還をSPACに要求できる。
- SPACが清算された場合、株式は償還される。
- SPACが存続期間内に対象企業を取得しなかった場合に、A種株主と共同で、SPACの存続期間を延長できる。延長は、株主全体の3分の2以上の同意、もしくはそれぞれの種類株主（A種及びB種）の3分の2以上の同意があれば承認される。

質問者は、B種株式を金融負債または資本に分類するにあたり、SPACの存続期間を延長する株主の契約上の権利が及ぼす影響ー具体的には、SPACの存続期間を延長する株主の決定は、SPACの支配が及ぶ範囲に含まれるか、について質問しました。この評価は、現金又は他の金融資産を引き渡す契約上の義務を回避する無条件の権利をSPACが有しているどうか、つまり当該金融商品が資本に分類されるかどうか（IAS第32号16項(a)(i)）を検討するうえで、必要なものです。

ステータス

■ **IFRS-ICの暫定的決定**

IFRS-ICは2022年3月の会議でこの論点について審議し、以下の点を考慮しました。IAS第32号は、株主の決定を企業自身の意思決定として扱うべきかを評価する要求事項を含んでいません。また、他の状況においても、株主の意思決定を検討すべき類似の論点が生じる場合があります。株主の意思決定を企業自身の意思決定として扱うかについては、IASB審議会の「資本の性質を有する金融商品」（FICE）プロジェクトでも実務上の課題として識別されています。

IFRS-ICは、IASB審議会又はIFRS-ICがこの質問で照会されている論点を単独で扱うには範囲が限定されすぎており、効率的に検討することが難しく、そのためFICEプロジェクトにおける広い範囲の議論の一環で検討すべきであると結論づけました。よって、IFRS-ICは基準設定プロジェクトをアジェンダに追加しないことを暫定的に決定しました。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

なおIFRS-ICは、公開株式の分類に関してSPACが財務諸表注記で開示する情報に重要性があることに留意しました。

■ その後の検討状況

IFRS-ICは、2022年6月のIFRS-IC会議で、2022年3月に公表された暫定的アジェンダ決定に寄せられたフィードバックを検討し、アジェンダ決定を行う結論に達しました。本アジェンダ決定の内容は、IASB審議会の2022年7月の会議で検討されたうえ、IASB審議会が反対しなければ、IFRIC Update（2022年6月）の追補として同月に公表される予定です。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

アジェンダ決定 ー 暫定決定

リース料免除ー貸手（IFRS第9号及びIFRS第16号に関連）

関連基準

IFRS第9号「金融商品」、IFRS第16号「リース」

概　要

IFRS-ICは、オペレーティング・リースに分類されるリースの貸手が、特定の賃料減免を会計処理するにあたってIFRS第9号及びIFRS第16号をどのように適用するかについて質問を受け取りました。

質問のケースでは、貸手と借手が賃料減免に合意したことにより、具体的に特定された一部のリース料について借手はその支払義務から法的に解放されます。免責の対象となるリース料には、契約上の支払期日が到来しているものの支払いが行われていないもの（貸手のオペレーティング・リース債権）と、契約上の期日が未経過のものとがあります。対象のリース契約に賃料減免以外の変更は加えられておらず、貸手と借手の間で賃料減免の会計処理に影響を与える可能性があるような他の交渉もありません。賃料減免以前、貸手はIFRS第9号の予想信用損失モデルを当該オペレーティング・リース債権に適用していました。

質問内容は以下の通りです。

a. 賃料減免を付与する前、賃料減免を見込んでいる貸手はIFRS第9号の予想信用損失モデルをオペレーティング・リース債権にどのように適用するのか。

b. 賃料減免時の会計処理にあたり、貸手はIFRS第9号の認識の中止の要求事項を適用するのか、それともIFRS第16号のリースの条件変更の要求事項を適用するのか。

ステータス

■ **IFRS-ICの暫定的決定**

1.　オペレーティング・リース債権への予想信用損失モデルの適用

オペレーティング・リース債権はIFRS第9号の減損の要求事項の対象となります。ここで、IFRS第9号は信用損失を「すべてのキャッシュ・フロー不足」と定義しており、企業は一定範囲の生じ得る結果を評価することにより算定される偏りのない確率加重金額を反映する方法で、過去の事象、現在の状況及び将来の経済状況の予測についての合理的で裏付け可能な情報に基づき予想信用損失を算定することを求めています（IFRS9.5.5.17）。

したがって、IFRS-ICは、貸手はオペレーティング・リース債権に係る予想信用損失を対象債権についての賃料減免の予想を考慮して測定すると結論を下しました。

2.　貸手の賃料減免時の会計処理

(1)　IFRS第9号の認識の中止の要求事項の適用

オペレーティング・リース債権はIFRS第9号の認識の中止の要求事項の対象になります。質問のケースでは、賃料減免によりオペレーティング・リース債権から生じるキャッシュ・フローに対する貸手の契約上の権利が消滅（IFRS9.3.2.3(a)）しているため、賃料減免の付与日に、貸手はオペレーティング・リース債権（及び関連する信用損失引当金）の認識を中止し、差額を損失に認識します。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

(2) IFRS第16号のリースの条件変更の要求事項の適用
質問対象の賃料減免は「リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの対価の変更」であり、IFRS第16号のリースの条件変更の定義を満たすことから、貸手は条件変更後のリースを賃料減免の付与日から新たなリースとして会計処理します。

オペレーティング・リースの条件変更では、当初のリースに係る未払リース料は条件変更後の新たなリースに係るリース料の一部とみなされます（IFRS16.87）が、IFRS-ICは、支払期日がすでに到来しているオペレーティング・リース債権は、未払リース料ではないと考えました。

以上から、IFRS-ICは、貸手は質問対象の賃料減免を次のように会計処理すると結論を下しました。

a. 賃料減免の付与日に、オペレーティング・リース債権に含まれるリース料の減免につき、IFRS第9号の認識の中止の要求事項を適用する。

b. IFRS第16号のリースの条件変更の要求事項を、オペレーティング・リース債権に含まれていないリース料の減免に適用する。

IFRS-ICは、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、IFRS第9号の予想信用損失モデルのオペレーティング・リース債権への適用及び照会対象の賃料減免の会計処理を貸手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、本件を基準設定プロジェクトの作業計画に追加しないことを暫定的に決定しました。

■ コメント期限

コメント期間終了

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

アジェンダ決定 ー 暫定決定

特別買収目的会社（SPAC）：取得時におけるワラントの会計処理

関連基準

—

概　要

IFRS-ICは、企業が特別買収目的会社（SPAC）を取得する際のワラントの会計処理についての質問を受け取りました。

前提となる取引は以下の通りです。

- SPACは、株式上場時に資金調達した現金を保有している。他に資産はなく、企業に取得される時点でSPACはIFRS第3号「企業結合」の事業の定義には該当しない。
- SPACの取得により、企業はSPACが上場時に調達した資金を入手し、上場ステータスを引き継ぐ。
- 企業に取得される前、SPACの普通株式は、その設立株主及び一般投資者が保有している。当該普通株式は、IAS第32号「金融商品：表示」の資本性金融商品に分類される。
- SPACは、普通株式に加え、設立株主及び一般投資者に対しワラント（SPACワラント）を発行している。設立株主が保有するSPACワラントは、SPAC設立時に設立者が提供したサービスの対価として発行されたものであるが、企業によるSPACの取得以降、設立者によるサービス提供はない。一般投資者が保有するSPACワラントは、株式上場時に普通株式と合わせて一般投資者に発行されたものである。
- SPACを取得する際、企業は普通株式とワラントを発行してSPACの設立株主及び一般株主が保有するSPACの普通株式と交換、SPACワラントは法的に契約解除される。企業がSPACを取得した後は、SPACは企業の100%子会社になり、企業の所有者が当該企業グループを支配、企業は証券市場の上場企業としての地位をSPACから引き継ぐ。
- 企業がSPACを取得する際に支払う対価の公正価値は、SPACの識別可能純資産の公正価値を上回る。

取得企業の決定

SPACの取得の会計処理にあたり、企業はどの当事者が取引における取得者に該当するかを検討します。取得者の識別は、どの当事者が他の当事者の取得を会計処理するか、また、当該取得がIFRS第3号の適用範囲に含まれる企業結合の定義に該当するかを検討するために必要です。

本件では企業が取得者であるため、取得取引はIFRS第3号の企業結合の定義に該当しません。SPACは事業ではないからです。

SPACの取得取引に適用されるIFRS基準

事業を構成しない資産または資産グループの取得の場合、取得者は取得した個別の識別可能資産及び引き受ける負債を識別し認識します（IFRS3.2(ｂ)）。本件のSPACの取得はこれにあたります。

取得した個別の識別可能な資産、及び引き受けた負債

前提の状況では、企業はSPACの保有する現金を取得しますが、併せて、SPACワラントに関連する負債を引き受けているかを検討します。評価に際しては、取得に関する全て

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

の契約の契約条件を含む、取引の事実と状況を検討します。例えば、取引の法的構成や、SPACワラントの契約条件、さらに企業自身が発行したワラントの契約条件などです。

事実と状況により、以下のように企業が判断することが考えられます。

a. 取得の一部としてSPACワラントを引き受けている
この場合、企業はSPACを取得するために普通株式を発行し、取得の一環でSPACワラントを引き受けたうえで、新たにワラントを発行してSPACワラントと交換している。

b. 取得の一部としてSPACワラントを引き受けていない
この場合、企業は普通株式とワラントを発行してSPACを取得しており、SPACワラントは引き受けていない。

取得の一部として引き受けたSPACワラントの会計処理

前提の状況では、SPACの設立株主及び一般投資者はSPACの従業員ではなく、また取得以降企業に対しサービスを提供しません。SPACの設立株主及び一般投資者は、SPACの所有者としての立場でSPACワラントを保有しています。したがって、事実と状況に基づきSPACワラントを取得の一部として企業が引き受けたとみる場合には、IAS第32号を適用してワラントが金融負債か資本性金融商品かを決定します。

前提の状況では、企業はSPACワラントの交換を、SPACの取得取引の一部として交渉しています。そのため、企業は取得取引の一部として、SPACワラントの交換を会計処理する範囲を検討します。

この検討に直接適用されるIFRS基準はありませんが、企業結合の場合に何が企業結合取引の一部になるかはIFRS第3号B50項にガイダンスがあります。よって、IAS第8号「会計方針、会計上の見積り及び誤謬」に基づき類似の事項や関連する事項を扱っているIFRS基準の要求事項として同項のガイダンスを参照し、適用できる点があるかを検討します。交換取引をSPACの取得取引とは別個のものとして会計処理する場合、企業はIAS第32号及びIFRS第9号「金融商品」を適用します。

企業は現金と同時に株式上場サービスを取得しているか

前提の状況では、SPACの証券市場の上場ステータスは無形資産としての「識別可能」要件を満たさず、識別可能資産の取得には該当しません。しかしながらIFRS-ICは以下に留意しました。

a. IFRS第2号「株式に基づく報酬」第2項は「企業はすべての株式に基づく報酬取引の会計処理に本基準書を適用しなければならない。企業が受け取った財又はサービスの一部又は全部を具体的に識別できるか否かを問わない。（中略）具体的に識別できる財又はサービスがない場合でも、他の状況が財又はサービスが受領されたことを示唆する場合には本基準書が適用される。」と述べている。

b. IFRS第2号第13A項は「企業が受け取った識別可能な対価が、付与した資本性金融商品又は発生した負債の公正価値を下回るように見える場合、通常は他の対価（すなわち識別可能ではない財またはサービス）を企業が受け取っている（またはその予定である）ことを示唆している。企業は識別可能な財又はサービスを本基準書に従って測定しなければならない。企業は受け取った（またはその予定の）識別可能ではない財又はサービスを、株式に基づく報酬の公正価値と、受け取った（またはその予定の）識別可能な財又はサービスの公正価値の差額として測定しなければならない。」と述べている。

SPACの取得のために企業が発行した商品の公正価値は、取得した識別可能純資産の公正価値を上回っていることから、IFRS-ICはIFRS第2号の第2項及び第13A項を適用し、次のように結論づけました。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

a. 企業は株式上場サービスを受領し、これに対して株式報酬取引の一環として資本性金融商品を発行している。

b. SPAC取得のために企業が発行した資本性金融商品の公正価値と取得した識別可能純資産の公正価値の差額として、受領した株式上場サービスを測定する。

発行した資本性金融商品に適用されるIFRS基準

取引に係る特定の事実と状況により、企業は普通株式（または普通株式及びワラント）を発行し、SPACの保有する現金を取得するとともに、株式上場サービスを受領し、SPACワラントに係る負債を引き受けます。IFRS-ICは以下の点に留意しました。

a. 全ての金融商品にIAS第32号が適用される。ただし一部例外があり、IFRS第2号の株式報酬取引に係る契約や義務は適用除外の対象である。

b. 企業が取得した財やサービスに係る株式報酬取引にIFRS第2号を適用する。財には無形資産その他の非金融資産が含まれる（IFRS2.5）。

したがってIFRS-ICは以下の通り結論づけました。

a. 株式上場サービスを取得するために発行した商品にはIFRS第2号を適用する。

b. 企業は、現金を取得しSPACワラントに関する負債を引き受けるために発行した商品にはIAS第32号を適用する。これは財やサービスの取得のために発行されるものではないため、IFRS第2号の適用範囲に含まれない。

事実と状況に基づき、SPACワラントは取得取引の一部として引き受けられてはいないと結論付けた場合、企業は普通株式とワラントの両方を発行して、現金及び株式上場サービスを取得しています。この場合、企業はどの商品の発行により、現金と株式上場サービスのいずれを取得したかを決定します。この決定に直接適用されるIFRS基準はないため、企業はIAS第8号に基づきどのように会計方針を策定し適用すべきかを判断します。IFRS-ICは以下に留意しました。

a. 企業の会計方針は、目的適合性及び信頼性のある情報をもたらすものでなければならない（IAS8.10）。単に金融負債への分類を回避すべくすべての発行ワラントを株式上場サービスのみに配分するような会計方針は、この要求事項に合致しない。

b. 発行した株式及びワラントをそれぞれの公正価値の比率で取得した現金及び株式上場サービスに配分することが考えられる。例えば、発行した商品（普通株式＋ワラント）全体の公正価値の80%が普通株式の場合、現金の取得のために発行した商品も、その80%は普通株式であると結論づけることが考えられる。

c. 取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまるIFRS基準が存在しない場合の会計方針の策定・適用について述べたIAS第8号10-11項の要求事項に従う限り、他の配分方法も許容される。

結論

IFRS-ICは、IFRS基準の原則及び要求事項が、前提の状況においてSPAC取得の際のワラントの会計処理を企業が決定するのに適切な基礎を提供していると結論づけ、基準設定プロジェクトをアジェンダに追加しないことを暫定的に決定しました。

■ コメント期限

コメント期間終了

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

アジェンダ決定 ー 暫定決定

多通貨の保険契約グループ（IFRS第17号及びIAS第21号に関連）【更新】

関連基準

IFRS第17号「保険契約」、IAS第21号「外国為替レート変動の影響」

概　要

IFRS-ICは、複数の通貨建てでキャッシュ・フローが生じる保険契約（多通貨建保険契約）について、①保険契約ポートフォリオの識別において為替リスクを考慮する必要があるか、②保険契約グループの測定にあたりIAS第21号に基づく換算をどのように行えばよいか、の2点の質問を受け取りました。

ステータス

■ **IFRS-ICの暫定的決定**

IFRS-ICは受け取った質問に関し、2022年6月のIFRS-IC会議で検討を行いました。

1.　保険契約ポートフォリオの識別

IFRS第17号では保険契約グループの認識と測定が求められます。保険契約グループを設定するには、まず、「類似したリスクを有すると見込まれ、したがって一括して管理されている」保険契約ポートフォリオを特定する必要があります。IFRS第17号は金融リスクと保険リスク（非金融リスク）を定義していますが、保険契約ポートフォリオを特定する際に、保険リスクだけではなく、為替リスク（金融リスク）を考慮する必要があるか否か、という質問です。IFRS第17号は特定のリスクのみを反映する場合、明示的に当該リスクを参照して規定していますが、保険契約ポートフォリオの識別については特定のタイプのリスクへの言及はありません。そこでIFRS-ICは、すべてのリスクを考慮する必要があり、為替リスクも考慮の対象になると結論づけました。ただし、「類似のリスク」は「同一のリスク」とは同義ではありません。複数の為替リスクを有する保険契約が1つの保険契約ポートフォリオに含まれることもあり得ます。IFRS-ICは、何をもって「類似のリスク」と企業が判断するかは、その企業の保険契約のリスクの性質と程度によるとしています。

2.　多通貨建保険契約グループの測定

保険契約グループは履行キャッシュ・フローと契約上のサービス・マージン（CSM）の合計として測定されますが、IFRS第17号によると、IAS第21号の外貨換算の規定を適用するにあたり、保険契約グループはCSMを含む全体が貨幣性項目として扱われます。しかしながらIAS第21号、IFRS第17号、いずれも単一の通貨建てで表示され決済が生じる取引／項目についての規定であり、複数の通貨建てで表示される、もしくはキャッシュ・フローが生じる取引／項目については、IFRS基準上に明示的な規定はありません。

したがって、多通貨建保険契約グループの測定に際しては以下となるとIFRS-ICは考えました。

a.　IFRS第17号に従い、CSMを含む保険契約グループ全体を貨幣性項目として扱う

b.　貨幣性項目に関するIAS第21号の規定に従い、CSMを含む保険契約グループ全体が決算日レートで再測定される

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

c. 保険契約グループがどの（単一の、もしくは複数の）通貨建てであるかを会計方針に従い当初認識時に決定する。どのように会計方針を定め適用するかは特定の状況並びにグループに帰属する保険契約の契約条項にもよるが、目的適合性があり信頼性がある情報をもたらす会計方針を選択し、これを類似する取引等については一貫して適用しなければならない。CSMを含む保険契約グループ全体が貨幣性項目であることを理由に、CSM部分は機能通貨建てであると単純にみなすことは適切ではない。

保険契約グループに含まれるCSMは１つしかないため、IAS第21号の適用上保険契約グループの複数の通貨建てのキャッシュ・フローでCSMが表示されると企業が決定した場合には、

a. CSMを機能通貨建てに換算した単一の金額として捉え、当該保険契約グループが不利となっているかどうかを判定する

b. 各期に帰属するカバー単位を決定する単一の方法に基づき、CSMを配分し、純損益に認識する

保険契約の外貨換算を巡る会計処理は、IASB審議会もしくはIFRS-ICで効率的に対処できるほど、範囲限定的な論点であるという証拠がないとして、IFRS-ICは本件を基準設定プロジェクトの作業計画に追加しないことを暫定的に決定しました。

■ コメント期限

2022年8月19日

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

その他

リース料免除ー借手（IFRS第9号及びIFRS第16号に関連）

関連基準

IFRS第9号「金融商品」、IFRS第16号「リース」

概　要

IFRS-ICは、リース契約に基づいて借手から受け取るべきリース料を貸手が放棄するという1点のみについて契約を変更するという賃料減免について、借手によるIFRS第9号及びIFRS第16号の適用に関しての質問を受け、議論しました。

IFRS-ICは、そのような賃料減免について、借手の会計処理を扱うための狭い範囲の基準設定プロジェクト（場合によっては年次改善）の実施をIASB審議会が検討することを提案しました。

IASB審議会は、IFRS-ICの提案について今後のIASB会議で議論する予定です。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

その他

超インフレの親会社による超インフレでない子会社の連結（IAS第21号及びIAS第29号に関連）【新規】

関連基準

IAS第21号「外国為替レート変動の影響」、IAS第29号「超インフレ経済下における財務報告」

概　要

IFRS-ICは、機能通貨が超インフレ経済の通貨である親会社が、機能通貨が超インフレではない経済の通貨である子会社を連結する場合に、報告日の通貨の購買力を反映するように当期及び比較年度の子会社の財務数値をIAS第29号に従い修正再表示するのかについて質問を受け、2022年6月のIFRS-IC会議で議論しました。

IFRS-ICは、IAS第21号及びIAS第29号の要求事項によれば本件は修正再表示することもしないこともできるとは結論付けたものの、このトピックに関しては追加リサーチ及びアウトリーチを行うとしています。基準設定プロジェクトを作業計画に追加すべきか否かは、今後の会議で決定される予定です。

9月号から、IFRS-ICニュースが変わります。

よりポイントフォーカスに、より分かりやすくなります。

新しいIFRS-ICニュースにご期待ください。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人
IFRSアドバイザリー室

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト© IFRS® Foundationすべての権利は保護されています。有限責任 あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項: 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません（過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない）。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IASB®」、「IFRIC®」、「IASB for SMEs®」、「IAS®」及び「SIC®」はIFRS財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および（または）登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。