KPMG 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11月

有限責任 あずさ監査法人

2022年11月29日にIFRS解釈指針委員会（以下、「委員会」）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」）で議論されているものも含め、委員会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）本ニューズレターは2023年1月20日時点の情報に基づいて更新しています。

審議事項一覧

【アジェンダ決定】

確定	【更新】	■ 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
	【更新】	■ レント・コンセッション（貸手及び借手）（IFRS第9号およびIFRS第16号）
	【更新】	■ 多通貨の保険契約グループ（IFRS第17号およびIAS第21号）
IASB審議前	【新規】	■ リースの定義-入替えの権利（IFRS第16号）

【その他】

	【更新】	■ 金融負債の認識の中止についての会計方針の選択（電子決済取引）
	【新規】	■ IASB年次改善の提案事項
公開草案	【更新】	■ サプライヤー・ファイナンス契約（IAS第7号およびIFRS第7号の改訂案）
公表済み	【更新】	■ 交換可能性の欠如（IAS第21号の改訂案）
最終基準公表済み	【更新】	■ 特約条項付きの非流動負債（IAS第1号の改訂案）

© 2023 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

【更新】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

概要

委員会は、特別買収目的会社（SPAC）の取得にあたりSPACの株主に対して企業が新規に発行するワラントがIFRS第2号「株式に基づく報酬」の適用を受けるかについて質問を受け取りました。対象のワラントは、IFRS第2号の適用対象になる場合には持分決済型の株式報酬とされる一方、IAS第32号「金融商品：表示」の適用対象になる場合には金融負債になると考えられています。

スキームの概要は以下のとおりです。

- SPACは、現金以外の資産を保有しておらず、IFRS第3号「企業結合」の事業の定義には該当しない。企業（事業会社）がSPACを取得する目的は、SPACが保有する現金及びその上場ステータスの獲得にある。
- SPACは株主（設立株主及び一般株主）に対し普通株式及びワラント（SPACワラント）を発行している。普通株式は資本性金融商品、一般株主が保有するSPACワラントは株式上場時に発行されたもので金融負債にあたる。一方、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。
- SPACの株主に対し、SPACの普通株式及びSPACワラントの法的な取消と交換に、企業は普通株式とワラントを新たに発行する。SPACは企業の100%子会社になり、企業はSPACの代わりに上場企業となる。
- いずれの株主もSPACの従業員には当たらず、また企業によるSPACの取得以降に企業に対して株主から提供されるサービスはない。
- 企業がSPACを取得する際に発行する普通株式及びワラントの公正価値は、SPACの識別可能純資産の公正価値を上回る。

ステータス

SPACの取得は事業を構成しない資産（グループ）の取得であるため、取得者である企業は「識別可能な取得資産・引受け負債」を識別し認識します。SPACワラント（負債）が引受け負債に該当するか（したがって、新規ワラントは取得の対価としてではなくSPACワラントの代替として発行されたものであるか）については、事実と状況により判断します。

企業はSPAC取得により上場ステータスを獲得しますが、この上場ステータスは無形資産の取得には該当しません。しかし、SPACの取得のために企業が発行した金融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、当該差額をもって、株式報酬取引の一環としての株式上場サービスが測定されることになります。

一方、企業は普通株式を発行し、SPACの現金と株式上場サービスを取得、SPACワラントに係る負債を引き受けます（または普通株式とワラントを発行し、SPACの現金と株式上場サービスを取得します）が、発行した金融商品にどのIFRS®会計基準が適用されるのかについて、委員会は以下と結論付けました。

- 株式上場サービスを取得するために発行した金融商品には、IFRS第2号を適用する。
- 現金の取得（及び、該当する場合はSPACワラントに関する負債の引受け）のために発行した金融商品には、IAS第32号を適用する。

© 2023 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.

以上より、委員会は、IFRS会計基準上の扱いは明らかであるとして、本件を基準設定プロジェクトには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、2022年10月のIASBの会議を経て確定しました。アジェンダ決定の詳細についてはASBJのサイトに公開されているIFRIC Update（2022年9月）への補遺をご参照ください。

© 2023 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

【更新】レント・コンセッション（貸手）（IFRS第9号およびIFRS第16号）

概要

委員会は、オペレーティング・リースに関しレント・コンセッション（賃料減免）が行われた際の会計処理について質問を受け取りました。質問では、レント・コンセッションが行われるまで、貸手はオペレーティング・リース債権を認識しその債権にIFRS第9号に基づく予想信用損失を引き当てており、対象のリース契約にレント・コンセッション以外の変更やその他考慮すべき事項はありません。質問内容は以下のとおりです。

a. レント・コンセッションをすでに見込んでいる場合、IFRS第9号の予想信用損失モデルをどのように適用するのか。

b. レント・コンセッションが行われた場合、金融資産の認識の中止（IFRS第9号）の規定とリースの条件変更（IFRS第16号）の規定のいずれを適用するのか。

なお、オペレーティング・リースのうち金融商品に該当するのは期限が到来し借手に支払義務が生じている部分（オペレーティング・リース債権）のみであり、これに対し、IFRS第16号に拠って貸手が収益認識するリース料には、契約上の期日が到来していない部分も含まれています。

ステータス

委員会は、貸手はオペレーティング・リース債権に対する予想信用損失を測定するにあたり、レント・コンセッションに関する見込みを考慮すると結論付けました。

また、レント・コンセッションが行われた際は、その付与日に、オペレーティング・リース債権のうち減免されたリース料部分についてIFRS第9号の規定に基づき認識を中止し、オペレーティング・リース債権としてまだ認識されていないリース料の減免についてはIFRS第16号のリースの条件変更の規定を適用すると結論付けています。

この貸手の会計処理についてはIFRS会計基準上の扱いは明らかであるとして、委員会は本件を基準設定プロジェクトには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、2022年10月のIASBの会議を経て確定しました。アジェンダ決定の詳細についてはASBJのサイトに公開されているIFRIC Update（2022年9月）への補遺をご参照ください。

© 2023 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

【更新】多通貨の保険契約グループ（IFRS第17号およびIAS第21号）

概要

委員会は、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

委員会は以下の検討を行ったものの、保険契約の外貨換算を巡る会計処理を範囲限定的な論点として効率的に対処できるかは不明であるとして、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。

1. 保険契約ポートフォリオの識別

保険契約ポートフォリオの識別に際しては為替リスクを考慮する必要があるが、考慮の程度は保険契約のリスクの性質と程度による。

2. 多通貨建保険契約グループの測定

IFRS会計基準上に明示的な規定はないため

- 契約上のサービス・マージン（CSM）を含む保険契約グループ全体を貨幣性項目として決算日レートで再測定する
- 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。

  単一通貨建ての保険契約グループとするか、複数通貨建ての保険契約グループとするかにより、為替変動の影響のうちどの部分をIFRS第17号の金融リスクの変動とし、どの部分をIAS第21号の為替差額とするかに差が生じるが、いずれの場合でも保険契約グループに含まれるCSMは1つであり、

  a. 当該保険契約グループが不利かどうかは単一の金額としてのCSMに基づき判断する
  b. CMSが負の値とならないように、必要な場合、損失を認識する。
  c. 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の配分を行う。

本アジェンダ決定の内容は、2022年10月のIASBの会議を経て確定しました。アジェンダ決定の詳細については、ASBJのサイトに公開されている、IFRIC Update（2022年9月）への補遺をご参照ください。

© 2023 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

【新規】リースの定義-入替えの権利（IFRS第16号）

概要

委員会は、サプライヤーが有する入替権の評価に関して以下の質問を受け取りました。

a. 契約が、類似した複数の資産（電動バスのバッテリー100個）の使用に関するものである場合、契約がリースを含んでいるかどうかの評価はどのレベルで行うべきか（各資産（＝バッテリー）ごとか、契約の対象資産すべて（＝100個のバッテリー）を一体としてか）。

b. サプライヤーが、使用期間全体を通じて代替資産に入れ替える実質上の能力を有しているものの、入替権の行使により経済的便益を得られるのは使用期間の一部（契約期間のうち、少なくとも当初3年間は該当しない見込み）に限定される場合に、契約がリースを含んでいるかどうかをどのように評価するか。

ステータス

■ 委員会の暫定決定

委員会は2022年11月の会議で以下の検討を行いました。

a. 契約がリースを含んでいるかどうかを評価するレベル

顧客は各資産（バッテリー）を自らが容易に利用可能な他の資源（所有する、もしくはリースにより保有するバス）とともに使用することから便益を得ることができます。かつ、契約に含まれる100個のバッテリーは互いの依存性が高くなく相互関連性も高くありません。よって、各バッテリーが独立したリース構成要素となると考えられるため、契約がリースを含んでいるかどうかの評価も、各バッテリーのレベルで行う必要があると委員会は結論付けました(IFRS16.B12)。

b. 権利の行使による経済的便益の稼得が使用期間の一部に限定される入替権の評価

リースとは、特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約です。サプライヤーが使用期間の全体を通じて資産を入れ替える実質的な権利を有している場合、顧客は特定された資産を使用する権利を有しておらず、そのような取引はリースにあたらないと判断されます。
検討対象の取引においては、サプライヤーが使用期間全体を通じて代替資産に入れ替える実質上の能力（IFRS16.B14(a)）を有しているものの、サプライヤーは少なくとも契約当初3年間はバッテリーを入れ替える権利の行使により経済的便益を得るとは見込まれていません。したがって、サプライヤーの入替権は使用期間の全体を通じては実質的ではないため、委員会は、各バッテリーは特定された資産に該当すると結論付けました。よって、顧客が使用期間全体を通じて、各バッテリーの使用及び使用の指図からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有している場合には、契約はリースを含んでいると判定されることとなります（IFRS16.B21～B30）。

以上より、委員会は、IFRS会計基準上の扱いは明らかであるとして、本件を基準設定プロジェクトには追加しないことを暫定的に決定しました。

■ コメント期限

2023年2月6日

© 2023 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IASBで検討中の事項

【更新】金融負債の認識の中止についての会計方針の選択（電子決済取引）

委員会は、電子送金システムを介した営業債権の決済をどの時点で会計処理できるかについて質問を受け、議論しました。企業の契約上の権利が消滅する日まで営業債権の認識は中止されないという委員会の決定に対し、同様の考え方を金融負債の決済に適用した場合の実務上の懸念が指摘されたことから、アジェンダ決定の確定は見送られていました。

2022年11月、IASBは、以下の一定の要件を満たす金融負債の決済については、決済日の前にその認識を中止する会計方針の選択肢を設けることを暫定的に決定しました。

a. 企業が電子送金指示の撤回、中止又は取消しを行う能力を有していない。

b. 電子送金指示の結果として企業が現金にアクセスする実際上の能力を喪失している。かつ、

c. 電子送金指示に関連した決済リスクが僅少である。

なお、金融資産や電子決済以外の金融負債の決済について同様の会計方針の選択肢を設けることは想定されていません。

上記は、PIRで対応の必要性が認識された他の項目と合わせてIFRS第9号の改訂案として公表され、120日のコメント期間が設けられる予定です。

【新規】IASB年次改善の提案事項

委員会は、2022年11月の会議で、次回の年次改善サイクルにおいて考え得る修正について議論し、IASBに助言の提供を行いました。各修正提案の内容は、ASBJのサイトに公開されているIFRIC Update（2022年11月号）を参照ください。

© 2023 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IASBで検討中の事項 - 公表済の公開草案

【更新】サプライヤー・ファイナンス契約（IAS第7号およびIFRS第7号の改訂案）

委員会が2020年12月にアジェンダ決定「サプライ・チェーン・ファイナンス契約―リバース・ファクタリング―」を公表（IFRS-ICニュース2020年12月参照）した際、リバース・ファクタリング及び類似の契約（いわゆるサプライヤー・ファイナンス契約）について現行の開示要求事項が不十分であることを示唆する意見が寄せられたことから、対応が検討されています。公開草案（コメント期限：2022年3月28日）の提案内容はポイント解説速報（2021年12月3日発行）をご参照ください。

2022年11月のIASBでは、公開草案に対するフィードバックを踏まえ、本プロジェクトの方向性について議論しました。

【更新】交換可能性の欠如（IAS第21号の改訂案）

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が実勢から著しくかけ離れたものとなっている場合にどのような為替レートを用いるかについて、委員会が2018年9月に審議し、アジェンダ決定が確定しています（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るかについて規定がないため、ある通貨が他の通貨に交換可能であることの定義、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及び開示を明確化することを検討しています。公開草案（コメント期限：2021年9月1日）の提案内容はポイント解説速報（2021年4月28日発行）をご参照ください。

2022年12月のIASBでは、公開草案に対するフィードバックとこれを受けた委員会からの助言を踏まえ、本プロジェクトの方向性について議論しました。IASBは今後、発効日及びデュー・プロセスの手順について議論する予定です。

その他IASBで検討済みの事項 ―公表済の最終基準

【更新】特約条項付きの非流動負債（IAS第1号の改訂）

2022年10月31日に、IASBは、公開草案に寄せられたコメントを踏まえ、審議を重ねた結果として、「特約条項付きの非流動負債（IAS第1号の改訂）」（以下、本改訂）を公表しました。本改訂は、IASBが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）」に関する関係者からのフィードバックを委員会で検討したことを契機として実施されました。本改訂では、負債の流動又は非流動への分類にあたって、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か否かを検討する際に、報告期間の末日時点又は末日より前に遵守することが求められる特約条項のみを考慮することとしています。また、特約条項付きの非流動負債について特定の事項を開示することを要求しています。

本改訂は、2024年1月1日以後開始する事業年度から遡及的に適用され、条件付きで早期適用も認められています。

最終基準の詳細はポイント解説速報（2022年11月9日発行）をご参照ください。

© 2023 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.

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。

© 2023 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。