

## IFRIC Update 2022 年 3 月

IFRIC Update は、IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議において至った決定の要約である。過去の Update は [IFRIC Update アーカイブ](#) で見ることができる。

委員会は 2022 年 3 月 15 日から 16 日に会議を行い、次のことについて議論した。

### [委員会の暫定的なアジェンダ決定](#)

- 年金契約グループに基づく保険カバーの移転（IFRS 第 17 号「保険契約」） — アジェンダ・ペーパー2
- 貸手のリース料免除（IFRS 第 9 号「金融商品」及び IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー4
- 特別目的買収会社（SPAC）：公開株式の金融負債又は資本への分類（IAS 第 32 号「金融商品：表示」） — アジェンダ・ペーパー5
- 特別目的買収会社（SPAC）：取得時のワラントの会計処理 — アジェンダ・ペーパー6

### [審議会の検討を求めるアジェンダ決定](#)

- 第三者との契約から生じた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」） — アジェンダ・ペーパー3

### [その他の事項](#)

- リース料免除一借手（IFRS 第 9 号「金融商品」及び IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー4
- 仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー7

### [IFRIC Update への補遺 — 委員会のアジェンダ決定](#)

- 第三者との契約から生じた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」） — アジェンダ・ペーパー3

## [委員会の暫定的なアジェンダ決定](#)

委員会は、以下の事項について議論を行い、作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないことを暫定的に決定した。委員会は、これらの暫定決定（基準設定プロジェクトを追加しない理由を含む）を今後の会議で再検討する予定である。委員会は暫定的なアジェンダ決定に対するコメントを求めている。関

関連情報

[作業計画](#)

[一貫した適用の支援](#)

心のある関係者は、コメントを open for comment ページで提出することができる。すべてのコメントは公開の記録に記載されウェブサイトに掲載される。ただし、回答者が機密とすることを要請し我々がその要請を認めた場合は除く。そうした要請は、十分な理由（例えば、商業上の機密）の裏付けがない限り、通常は認めない。委員会は、締切日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。締切日後に受け取ったコメントは、委員会が検討するアジェンダ・ペーパーにおいては分析されない。

## 年金契約グループに基づく保険カバーの移転（IFRS第17号「保険契約」） — アジェンダ・ペーパー2

委員会は、年金契約グループに関しての要望書を受け取った。この要望書は、ある期間において、生存に対する保険カバーの当該期間における移転により純損益に認識すべき契約上のサービス・マージンの金額を企業がどのように決定するのかを質問していた。

### 事実パターン

要望書は、各契約の保険契約者が次のようになる年金契約グループを記述していた。

- a. 保険料を前払いする。契約を解約する権利や返金を求める権利はない。
- b. 年金期間の開始時から、保険契約者が生存している限り定期的な支払を受ける（例えば、保険契約者が生存している各年についてCU100の固定金額）。
- c. 契約に基づいて他のサービスは受けない（例えば、他の種類の保険カバーや投資リターン・サービスはない）。

事実パターンは、年金期間が契約開始後直ちに開始する契約グループ（「即時年金」）とともに、年金期間が契約開始後の所定の日に開始する契約グループ（「据置年金」）にも言及している。例えば、2022年に締結した契約で年金期間が2042年に開始するものである。

### IFRS第17号における適用される要求事項

IFRS第17号の第44項(e)は、契約上のサービス・マージンの帳簿価額を、当期における保険契約サービスの移転により保険収益として認識した金額について、契約上のサービス・マージンをIFRS第17号のB119項を適用して当期及び残存カバー期間にわたり配分することによって、契約上のサービス・マージンを調整することを企業に要求している。

IFRS第17号のB119項は、企業は各期間の純損益に、当該期間に保険契約グループに基づいて提供された保険契約サービスを反映するために、契約上のサービス・マージンの金額を認識すると述べている。この金額は次のことによって決定される。

- a. 当該グループの中のカバー単位を識別する。あるグループの中のカバー単位の数は、当該グループの中の契約で提供される保険契約サービスの量であり、各契約について、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を考慮して決定される。
- b. 当期の末日現在の契約上のサービス・マージンを、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同等に配分する。
- c. 当期に提供されたカバー単位に配分した金額を純損益に認識する。

### 当該要求事項の事実パターンへの適用方法

要望書は、グループの中の各契約について、当期に提供される保険カバー及び将来に提供されると見込まれる保険カバーの給付の量を決定する2つの方法を示している。

## 方法1

| 当期                                   | 将来に提供されると見込まれる  |
|--------------------------------------|---|
| 保険契約者が当期において正当に請求することのできる年金支払に基づいて決定 | 保険契約者がカバー期間の終了まで正当に請求することができると思込まれる年金支払（当期末現在での予想される将来の年金支払の残高）の現在価値に基づいて決定 |

## 方法2

| 当期   | 将来に提供されると見込まれる                                      |
|--|---|
| 次の合計額に基づいて決定<br>i. 保険契約者が当期において正当に請求することのできる年金支払に基づいて決定<br>ii. 保険契約者がカバー期間の終了まで正当に請求することができると思込まれる年金支払（当期末現在での予想される将来の年金支払の残高）の現在価値に基づいて決定 | カバー期間の終了まで、将来の各期間の期首現在での予想される将来の年金支払の残高の現在価値に基づいて決定 |

### IFRS第17号のB119項の適用

IFRS第17号のB119項(a)を適用して、企業は次のことを行う。

- a. 契約グループに基づいて提供されることとなる保険契約サービスを識別する。要望書に記載された事実パターンでは、生存に対する保険カバーが契約グループに基づいて提供される唯一の保険契約サービスである。
- b. グループの中の各契約についての予想カバー期間を考慮する。要望書に記載された事実パターンでは、予想カバー期間は、保険契約者がどのくらい長く生存するのかについての企業の予想を反映することになる。
- c. グループの中の各契約に基づいて提供される給付の量を考慮する。

IFRS第17号は、契約に基づいて提供される給付の量の決定方法を定めていない。その代わりに、各期間に提供される保険契約サービスを反映するというB119項の原則を満たす方法を使用することを企業は要求される。事実及び状況に応じて、さまざまな方法が当該原則を達成する可能性がある。

IFRS第17号の付録Aにおける発生保険金に係る負債及び残存カバーに係る負債の定義は、保険カバーを「企業がすでに発生している保険事故を調査してそれについて正当な保険金を支払う義務」として記述している。さらに、IFRS第17号に関する結論の根拠のBC140項及びBC141項は、企業は保険カバーのサービスを履行する義務を負う前に保険リスクを受け入れる可能性があることを説明している。したがって、契約に基づいて提供される保険カバーの給付の量を決定するにあたり、企業は、(a) 保険事故が発生した場合に正当な保険金を支払う義務を有している期間、及び(b) 正当な請求が行われた場合の保険金額を考慮する。

委員会は、要望書に記載された年金契約の契約条件では、企業は年金期間の開始から保険契約者の生存（保険事故）の各期間について定期的な金額（例示ではCU100）を支払う義務があることに着目した。ある期間における生存は、将来の各年における生存について保険契約者に補償する金額を支払う義務を企業に生じさせない。すなわち、将来の各年において保険契約者に支払われる保険金額は、その各年において保険契約者が生存していることが条件となっている。

## 委員会の結論

委員会は、各年金契約に基づいて提供される生存に対しての保険カバーの給付の量を決定するためにIFRS第17号を適用するにあたり、以下の方法は次のようになると結論を下した。

- a. 保険契約者が正当に請求することのできる年金支払の金額に基づく方法（方法 1）は、各期間に提供される保険カバーを反映するというIFRS第17号のB119項の原則を次のことによって満たす。
  - i. 保険事故（保険契約者の生存）について調査し正当な保険金を支払う義務を企業が有している期間にのみ、給付の量を割り振る。
  - ii. ある期間に提供される給付の量を、保険契約者が各期間において正当に請求することのできる金額で割り振る。
- b. 予想される将来の年金支払の現在価値に基づく方法（方法 2）は、各期間に提供される保険カバーを反映するというIFRS第17号のB119項の原則を満たさない。その理由は、
  - i. 保険事故について調査し正当な保険金を支払う義務を企業が有していない期間（例えば、据置年金契約の据置期間）に給付の量を割り振ることになる。
  - ii. 保険契約者が請求して給付を受けることが将来の期間においてしかできない金額を考慮することによって、ある期間に提供される給付の量を誤って表現することになる。

要望書は、純損益における契約上のサービス・マージンの認識のみについて質問していた。要望書に記載された年金契約について、企業は保険契約者がどのくらい長く生存するのかに関する不確実性に係る保険リスクを受け入れる。委員会は、企業は（契約上のサービス・マージンとは別に）非金融リスクに係るリスク調整（保険リスク及び他の非金融リスクの負担に対しての企業の補償を表す）を純損益に認識するためにIFRS第17号の他の要求事項を提供することに留意した。委員会はそうした他の要求事項については議論しなかった。

年金契約グループに基づいて、企業は生存に対する保険カバーに加えて他の保険契約サービス（例えば、据置期間中の死亡に対する保険カバーや投資リターン・サービス）を保険契約者に提供する場合がある。このアジェンダ決定〔案〕における結論は、提供される他のサービスに関係なく、生存に対する保険カバーに適用される。契約が他の保険契約サービスを提供する場合には、企業は当該サービスの保険契約者への移転のパターンを考慮することも必要となる。

委員会は、IFRS 会計基準における諸原則及び要求事項が、要望書に記載された年金契約グループの発行者が、ある期間において生存に対する保険カバーの当該期間における移転により純損益に認識すべき契約上のサービス・マージンの金額を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た。したがって、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを〔決定した〕。

## 貸手のリース料免除（IFRS第9号「金融商品」及びIFRS第16号「リース」） — アジェンダ・ペーパー4

委員会は、特定の賃料減免の会計処理における貸手によるIFRS第9号及びIFRS第16号の適用に関しての要望書を受け取った。この賃料減免は、リース契約の唯一の変更点が、当該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ことであるというものである。

### 事実パターン

要望書は、賃料減免が与えられた日に貸手と借手が合意した賃料減免を記述していた。貸手については、この賃料減免は、IFRS第16号を適用するとオペレーティング・リースに分類されるリース契約を変更するものである。貸手は、具体的に特定されたリース料を支払う義務から借手を法的に解放するもので、そのリー

料の一部は契約上の期限が到来しているが支払っていない金額（貸手がオペレーティング・リース債権として認識していた）であり、一部はまだ契約上の期限が到来していない金額である。このリース契約に他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ない。賃料減免の付与日の前に、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た。

## 質問

要望提出者は次のことを質問していた。

- a. 賃料減免を与える前に貸手が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免除すると見込んでいる場合に、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. 貸手はこの賃料減免を会計処理するにあたり、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。

## 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

IFRS第9号の2.1項(b)(i)は、「貸手が認識したオペレーティング・リース債権はIFRS第9号の認識の中止及び減損の要求事項の対象となる」と述べている。したがって、貸手はオペレーティング・リース債権を認識した日から当該債権にIFRS第9号の減損の要求事項を適用することを要求される。

IFRS第9号は、信用損失を「契約に従って企業に支払われるべきすべての契約上のキャッシュ・フローと、企業が受け取ると見込んでいるすべてのキャッシュ・フローとの差額（すなわち、すべてのキャッシュ・フロー不足）」として定義している。IFRS第9号の5.5.17項は次のように述べている。「企業が予想信用損失を次のものを反映する方法で見積らなければならない。(a) 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；(b) 貨幣の時間価値及び(c) 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、報告日において過大なコストや労力を掛けずに利用可能な合理的で裏付け可能な情報」。

したがって、要望書に記載された事実パターンでは、貸手はIFRS第9号の減損の要求事項をオペレーティング・リース債権に適用する。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、「すべてのキャッシュ・フロー不足」を反映するように信用損失を測定することによって見積る。この不足額は、リース契約に従って貸手が受け取るべきすべての契約上のキャッシュ・フローと、受け取ると見込んでいるすべてのキャッシュ・フローとの差額であり、「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」を使用して決定される。

したがって、委員会は、賃料減免を付与する前の期間においては、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（IFRS第9号の5.5.17項で要求しているように）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（当該債権の一部として認識したリース料の放棄についての予想を考慮することを含む）で測定すると結論を下した。

## 貸手の賃料減免の会計処理—IFRS第9号及びIFRS第16号

### オペレーティング・リース債権へのIFRS第9号の認識の中止の要求事項の適用

IFRS第9号の2.1項(b)(i)は、貸手が認識したオペレーティング・リース債権はIFRS第9号の認識の中止の要求事項の対象となると述べている。したがって、賃料減免の付与時に、貸手はIFRS第9号の3.2.3項の認識の中止の要求事項が満たされているかどうかを検討する。

要望書に記載された賃料減免では、貸手は具体的に特定されたリース料（その一部は貸手がオペレーティング・リース債権として認識していた）を支払う義務から借手を法的に解放する。したがって、賃料減免の付与時に、貸手はIFRS第9号の3.2.3項の認識の中止の要求事項は満たされている（すなわち、オペレーティング・リース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ている）と結論を下す。貸手は借

手を支払義務から法的に解放することに同意しており、それゆえ、その具体的に特定されたキャッシュ・フローに対する契約上の権利を放棄しているからである。したがって、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（及び関連する予想信用損失の引当金）の認識の中止を行い、差額は損失として純損益に認識する。

#### リースに基づく将来のリース料へのIFRS第16号のリースの条件変更の要求事項の適用

要望書に記載された賃料減免はIFRS第16号のリースの条件変更の定義を満たす。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」である。したがって、貸手はIFRS第16号の第87項を適用し、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する。

IFRS第16号の第87項は、当初のリースに係る前払リース料又は未払リース料を新たなリースに係るリース料の一部とみなすことを貸手に要求している。委員会は、貸手がオペレーティング・リース債権として認識した借手から受け取るべきリース料（IFRS第9号の認識の中止及び減損の要求事項が適用される）は、未払リース料ではないと考えた。したがって、当該リース料もその免除も、新たなリースに係るリース料の一部とはみなされない。

条件変更後のリースを新たなリースとして会計処理するにあたり、貸手はIFRS第16号の第81項を適用し、借手がリース期間にわたり支払う予定のリース料（当初のリースに係る前払リース料又は未払リース料を含む）を、定額法又は他の規則的な基礎のいずれかにより収益として認識する。

委員会は、貸手は要望書に記載された賃料減免を次の適用によって会計処理すると結論を下した。

- a. IFRS第9号の認識の中止の要求事項を、免除したリース料のうち貸手が賃料減免の付与日にオペレーティング・リース債権に含めたものに適用する。
- b. IFRS第16号のリースの条件変更の要求事項を、免除したリース料のうち貸手がオペレーティング・リース債権に含めていなかったものに適用する。

委員会は、IFRS会計基準における諸原則及び要求事項が、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方法及び要望書に記載された賃料減免の会計処理方法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た。したがって、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを[決定した]。

## 特別目的買収会社（SPAC）：公開株式の金融負債又は資本への分類（IAS第32号「金融商品：表示」） — アジェンダ・ペーパー5

委員会は、特別目的買収会社（SPAC）が発行した株式の金融負債又は資本への分類に関するIAS第32号の適用に関する要望書を受け取った。SPACとは、まだ特定されていない対象企業を買収するために設立された上場企業である。

要望書は、2つのクラスの株式（クラスAとクラスB）を発行するSPACについて記述していた。クラスBの株主は次のようになっている。

- a. SPACの株主が目標企業の買収を承認した場合には株式の払戻しを要求する契約上の権利を個々に有している。
- b. SPACが清算される場合には払戻しを受ける。SPACは、所定の期間内に目標企業の買収が行われなかった場合には清算される。
- c. クラスAの株主とともに、目標企業の買収が行われなかった場合にSPACの存続期間を延長する契約上の権利を有している。SPACの存続期間の延長は次のいずれかによって承認される。(i) 株主の3分の2、(ii) クラスAの株主の3分の2とクラスBの3分の2が独立で。

要望書は、株主が SPACの存続期間を延長する契約上の権利がB株式の分類に与える影響（特に、SPACの存続期間を延長するという株主の決定はSPACの統制の及ぶ範囲内と考えられるかどうか）に関して質問していた。この評価は、SPACが契約上の義務を決済するために現金又は他の金融資産を引き渡すことを回避する無条件の権利を有しているかどうかを判定するために必要とされる。

委員会は、IAS第32号には、株主の意思決定が企業の意思決定として扱われるかどうかを評価するための要求事項が含まれていないことに着目した。委員会は、株主の意思決定に関しての類似した疑問が他の状況で生じていることを認識した。株主の意思決定が企業の意思決定として扱われるかどうかの評価は、国際会計基準審議会（IASB）が資本の特徴を有する金融商品（FICE）のプロジェクトで扱う予定の実務上の論点の1つとして識別されている。委員会は、要望書に記載された事項は、単独では、IASB又は委員会が費用対効果の高い方法で対処するには狭すぎると結論を下した。その代わりに、IASBはこの事項をFICEプロジェクトにおけるより幅広い議論の一部として考慮すべきである。これらの理由により、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを〔決定した〕。

## 特別目的買収会社（SPAC）：取得時のワラントの会計処理 — アジェンダ・ペーパー6

委員会は、企業による特別目的買収会社（SPAC）の取得に関しての要望書を受け取った。要望書は、企業がSPACの取得時にワラントをどのように会計処理するのかを質問していた。

事実パターンにおいて、委員会は次のことについて議論した。

- a. 企業は株式公開（IPO）で資金を調達したSPACを取得する。この取得の目的は、企業が現金及び株式取引所へのSPACの上場を獲得することである。SPACはIFRS第3号「企業結合」における事業の定義を満たしておらず、取得時において、現金以外の資産を有していない。
- b. 取得前には、SPACの普通株式は設立者である株主と一般投資家が保有している。普通株式はIAS第32号「金融商品：表示」で定義されている資本性金融商品であると判定される。普通株式に加えて、SPACは設立者である株主と一般投資家の両方にワラント（SPACワラント）を発行していた。
  - i. 設立者ワラントは、SPACの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。設立者は取得後には企業にサービスを提供しない。
  - ii. 公開ワラントは、IPO時に一般投資家に普通株式とともに発行されたものである。
- c. 企業は、SPACの設立者である株主及び一般投資家に対し、SPACの普通株式との交換及びSPACのワラントの法的な取消しと交換に新たな普通株式及びワラントを発行する。企業の所有者が取引の後にグループを支配する。SPACは企業の100%子会社となり、企業は株式取引所に上場した企業としてSPACに取って代わる。
- d. 企業がSPACを取得するために発行する金融商品の公正価値は、SPACの識別可能な純資産の公正価値を上回る。

### 取得企業は誰か

SPACの取得の会計処理を決定するにあたり、企業はまず、どの当事者がこの取引における取得者なのか（すなわち、どの当事者が他に対する支配を獲得するのか）を識別する。取得企業の識別は、どの当事者が取得を会計処理するのか及びこの取得がIFRS第3号の範囲に含まれる企業結合の定義を満たすのかどうかを決定するために必要である。IFRS第3号のB13項からB18項は、企業結合において取得企業を識別する方法を定めている。

議論された事実パターンでは、企業が取得企業である。したがって、この取得はIFRS第3号における企業結合の定義を満たさない。被取得企業（SPAC）が事業ではないからである。

## SPACの取得にどのIFRS会計基準書が適用されるのか

IFRS第3号の第2項(b)は、IFRS第3号は「事業を構成しない資産又は資産グループの取得」には適用されないと述べている。そのような場合、同項は取得企業に「識別可能な取得した個別の資産及び引き受けた負債を識別する」ことを要求している。

議論された事実パターンでは、SPACの取得は事業を構成しない資産又は資産グループの取得である。したがって、企業は識別可能な取得した個別の資産及び引き受けた負債を取得の一部として識別し認識する。

## 個々の取得した識別可能な資産及び引き受けた負債は何か

議論された事実パターンでは、企業はSPACが保有していた現金を取得する。企業はSPACワラントに関連した負債を引き受けるのかも検討する。

### 企業はSPACワラントを取得の一部として引き受けるのか

企業がSPACワラントを取得の一部として引き受けるのかどうかを評価するにあたり、企業は取引の具体的な事実及び状況（取得に関連したすべての契約の契約条件を含む）を考慮する。例えば、企業は取引の法的構成並びにSPACワラント及び取引で発行するワラントの契約条件を考慮する。

企業は事実及び状況が次のようなものであると結論を下す可能性がある。

- a. SPACワラントを取得の一部として引き受ける — この場合、企業はSPACを取得するため及び取得の一部としてSPACワラントを引き受けるために普通株式を発行する。企業はそれから新たなワラントを発行して引き受けたワラントと置き換える。
- b. SPACワラントを取得の一部として引き受けていない — この場合、企業は普通株式とワラントの両方をSPACを取得するために発行するのであり、SPACワラントを引き受けていない。

## 企業は取得の一部として引き受けたSPACワラントをどのように会計処理するのか

議論された事実パターンでは、SPACの設立者である株主及び一般投資家は、SPACの従業員ではなく、取得後に企業にサービスを提供するわけでもない。むしろ、SPACの設立者である株主及び一般投資家は、もっぱらSPACの所有者としての立場でワラントを保有している。したがって、事実及び状況が、企業がSPACワラントを取得の一部として引き受けるというものである場合には、企業はワラントが金融負債なのか資本性金融商品なのかを決定するためにIAS第32号を適用する。

### 企業はSPACワラントの置換えをどのように会計処理するのか

議論された事実パターンでは、企業はSPACワラントの置換えをSPAC取得の一部として交渉した。したがって、企業はどの程度までSPACワラントの置換えを当該取得の一部として会計処理するのかを検討する。

この検討に具体的に当てはまるIFRS会計基準書はない。IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第10項から第11項を適用して会計方針を策定するにあたり、企業はIFRS第3号のB50項の要求事項を参照してその適用可能性を検討する。企業が置換えの取引をSPAC取得と区別して会計処理すると結論を下す場合には、IAS第32号及びIFRS第9号「金融商品」の適用される要求事項を適用して、そのようにする。

## 企業は株式取引所上場サービスも取得するのか

議論された事実パターンでは、SPACの株式取引所上場は無形資産の定義を満たさない。IAS第38号の第12項で記述しているように「識別可能」ではないからである。したがって、取得した識別可能な資産ではない。それでも、委員会は次のことに着目した。

- a. IFRS第2号の第2号は次のように述べている。「企業は本基準書を、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どうかを問わず、次の取引を含むすべての株式に基づく報酬取引の会計処理に適用しなければならない。（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、財又は



サービスを受け取ったこと（又は受け取る予定であること）が他の状況によって示されることがあり、その場合には本基準書が適用される。」

- b. IFRS第2号の第13A項は次のように述べている。「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には、通常この状況は他の対価（すなわち、識別可能でない財又はサービス）を企業が受け取る（又は受け取る予定である）ことを示している。企業は受け取った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（又は受け取る予定の）識別可能で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（又は受け取る予定の）識別可能な財又はサービスの公正価値との差額として測定しなければならない。」

企業がSPACを取得するために発行する金融商品の公正価値は、取得した識別可能な純資産の公正価値を上回っている。したがって、委員会は、IFRS第2号の第2項及び第13A項を適用して、企業は次のようにすると結論を下した。

- a. 対価として資本性金融商品を発行した、株式取引所上場サービスを株式に基づく報酬取引の一部として受け取る。
- b. 受け取った株式取引所上場サービスを、SPACを取得するために発行した金融商品の公正価値と取得した識別可能な純資産の公正価値との差額として測定する。

#### 発行した金融商品にどのIFRS会計基準書が適用されるのか

取引の具体的な事実及び状況に応じて、企業は普通株式（又は普通株式及びワラント）を、現金の取得、株式取引所上場サービスの取得及びSPACワラントに関連した負債の引受けと交換に発行する。委員会は次のことに着目した。

- a. IAS第32号はすべての金融商品に適用されるが、いくつかの例外がある。そうした例外には、「IFRS第2号『株式に基づく報酬』が適用される株式に基づく報酬取引に基づく金融商品、契約及び義務」（IAS第32号の第4項）が含まれる。
- b. IFRS第2号は「企業が財又はサービスを取得するか又は受け取る株式に基づく報酬取引に適用される。財には、棚卸資産、消耗品、有形固定資産、無形資産及び他の非金融資産が含まれる」（IFRS第2号の第5項）。

したがって、委員会は、企業は次のように適用すると結論を下した。

- a. 株式取引所上場サービスを取得するために発行した金融商品の会計処理には、IFRS第2号。
- b. 現金の取得及びSPACワラントに関連した負債の引受けのために発行した金融商品の会計処理には、IAS第32号（これらの金融商品は財又はサービスを取得するために発行されたものではなく、IFRS第2号の範囲に含まれない）。

どの金融商品がSPACの純資産に対して発行され、どれがサービスに対して発行されたのか

事実及び状況が、企業はSPACワラントを取得の一部として引き受けていないというものであると企業が結論を下す場合には、企業は普通株式とワラントの両方を現金及び株式取引所上場サービスを取得するために発行する。この場合、企業は、どの金融商品を現金を取得するために発行し、どの金融商品を株式取引所上場サービスを取得するために発行したのかを決定する。この決定に具体的に適用されるIFRS会計基準書はない。したがって、企業は会計方針の策定及び適用にあたりIAS第8号の第10項から第11項を適用する。委員会は次のことに留意した。

- a. 企業の会計方針は、（IAS第8号の第10項に記述されているように）目的適合性があり信頼性のある情報をもたらさなければならない。IAS第32号を適用してワラントが金融負債に分類されることを回避す

るためだけに、発行したすべてのワラントを株式取引所上場サービスの取得に配分する結果となる会計方針は、この要求を満たさないであろう。

- b. 企業が、株式及びワラントの現金及び株式取引所上場サービスへの配分を、発行した金融商品の公正価値の比率に基づいて（すなわち、すべての発行した金融商品の公正価値の合計に対しての各種類の金融商品の公正価値の比率と同じ比率で）行うことが考えられる。例えば、発行した金融商品の公正価値の合計額の80%が普通株式で構成されている場合には、企業は、現金を取得するために発行した金融商品の公正価値の80%も普通株式で構成されていると結論を下すことが考えられる。
- c. 他の配分方法は、IAS第8号の第10項から第11項の要求事項を満たすならば許容できる可能性がある。

## 結論

委員会は、IFRS会計基準における諸原則及び要求事項が、議論された事実パターンにおいて、SPACの取得時のワラントの会計処理方法を企業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た。したがって、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを [決定した]。

## 審議会の検討を求めるアジェンダ決定

### 第三者との契約から生じた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」） — アジェンダ・ペーパー3

委員会は、2021年9月のIFRIC Updateにおいて公表した暫定的なアジェンダ決定に対するフィードバックを検討した。要求払預金が第三者と合意された契約上の用途制限の対象となっている場合に企業はその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において現金及び現金同等物の構成要素として含めるのかどうかに関してのものである。

委員会は当該アジェンダ決定について結論に至った。IFRS財団の「デュー・プロセス・ハンドブック」の8.7項に従って、国際会計基準審議会（IASB）はこのアジェンダ決定を2022年4月の会議で検討する。IASBが当該アジェンダ決定に反対しない場合には、2022年4月にこのIFRIC Updateへの補遺において公表されることになる。

## その他の事項

### リース料免除—借手（IFRS第9号「金融商品」及びIFRS第16号「リース」） — アジェンダ・ペーパー4

委員会は、リース契約の唯一の変更点当該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ことであるという賃料減免の会計処理における貸手によるIFRS第9号及びIFRS第16号の適用に関しての要望書について議論した。

委員会は、IASBがそうした賃料減免についての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として）の実施を検討することを提案した。

## 次のステップ

IASBは委員会の提案について今後のIASB会議で議論する。

## 仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー7

委員会は、2022年3月の会議で議論しなかった未解決事項の現状についてのアップデートを受けた。

## IFRIC Update への補遺 — 委員会のアジェンダ決定

アジェンダ決定は、多くの場合、説明的資料を含んでいる。説明的資料は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項についての企業の理解を変える可能性のある追加の洞察を提供する場合がある。このため、企業がアジェンダ決定の結果として会計方針を変更する必要があると決定する場合がある。企業は、当該決定を行い必要な会計方針の変更を適用するための十分な時間（例えば、企業は変更を適用するために、新たな情報の入手やシステムの適用が必要となる場合がある）を与えられることが期待される。会計方針の変更を行うために十分な時間がどのくらいなのかの決定は、企業の具体的な事実及び状況に応じて決まる判断の問題である。それでも、企業は、どのような変更も適時に導入し、重要性がある場合には、当該変更に関連した開示がIFRS基準で要求されるかどうかを検討することを期待される。

委員会は、次の事項について議論し、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

## 第三者との契約から生じた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」） — アジェンダ・ペーパー3

2022年4月に公表<sup>1</sup>

委員会は、要求払預金が第三者と合意された契約上の用途制限の対象となっている場合に、企業がその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において現金及び現金同等物の内訳として含めるかどうかに関して要望を受けた。要望書に記載された事実パターンでは、企業は次のような状態である。

- a. 要求払預金を保有していて、その契約条件は、そこで保有している金額に企業がアクセスすることを妨げていない（すなわち、企業が当該預金からどのような金額を要求するとしても、企業は当該金額を要求払で受け取ることとなる）。
- b. その独立した要求払預金において所定のコличествоの現金を維持し、当該現金を所定の目的のみに使用するという第三者との契約上の義務がある。企業が当該要求払預金において保有している金額を第三者と合意した以外の目的で使用するとした場合、企業は契約上の義務に違反することとなる。

### キャッシュ・フロー計算書における現金及び現金同等物

委員会は、要望書における質問は、その要求払預金がIAS第7号における「現金」の定義を満たすかどうかに関するものであることに留意した。

IAS第7号の第6項は、「現金」を「手許現金と要求払預金からなる」と記述することによって定義している。IAS第7号は、定義そのものの以外では、ある項目が現金に該当するかどうかについての要求事項を含んでいない。

IAS第7号及びIAS第1号「財務諸表の表示」は、現金及び現金同等物に含まれる金額が制限の対象となる場合があることを示唆している。すなわち、

- a. IAS第7号の第48項は、「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大な金額」に関する情報を開示することを企業に要求している。
- b. IAS第1号の第66項(d)は、「現金又は現金同等物（IAS第7号に定義）である（ただし、当該資産を交換すること又は負債の決済に使用することが、報告期間後少なくとも12か月にわたり制限されている場合を除く）」資産を流動資産に分類することを要求している。

委員会は、第三者との契約から生じた要求払預金の用途制限は、当該制限により当該預金の性質がIAS第7号における現金の定義を満たさなくなるように変化する場合を除いては、当該預金が現金ではなくなるという結果を生じさせないと結論を下した。要望書に記載された事実パターンでは、要求払預金に保有されている金額についての契約上の用途制限は、当該預金の性質を変化させない。すなわち、企業は当該預金に要求に応じてアクセスできる。したがって、委員会は、企業は当該要求払預金をキャッシュ・フロー計算書において「現金及び現金同等物」の内訳として含めると結論を下した。

### 財政状態計算書における表示

IAS第1号の第54項(i)は、「現金及び現金同等物」の金額を表示する科目を財政状態計算書に含めることを企業に要求している。IAS第1号の第55項は、「企業は、追加的な科目（第54項に列挙した科目の分解を含む）（中略）の表示が企業の財政状態の理解への目的適合性がある場合には、財政状態計算書上に表示しなければならない」と述べている。

したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、企業は要求払預金を財政状態計算書において現金及び現金同等物として表示すると結論を下した。財政状態の理解への目的適合性がある場合には、企業は現金及び現金同等物の科目を分解し、当該要求払預金を追加的な科目で区分表示することとなる。

資産を流動又は非流動として表示する企業は、IAS第1号の第66項(d)を適用して、要求払預金を流動に分類することとなる。ただし、当該要求払預金について「交換すること又は負債の決済に使用することが、報告期間後少なくとも12か月にわたり制限されている」場合は除く。

### 開示

IAS第7号の第45項は、「企業は現金及び現金同等物の内訳を開示しなければならない（以下略）」と述べている。この要求を適用して、要望書に記載された事実パターンでは、企業は、当該要求払預金を現金及び現金同等物の内訳として開示する。企業はまた、追加的な情報を開示すべきかどうかを検討する。

- a. IFRS第7号「金融商品：開示」の要求事項の文脈で、金融商品から生じる流動性リスク及び企業が当該リスクをどのように管理するのかに関して。
- b. IAS第7号及びIFRS第7号の開示要求を適用するにあたって企業が提供する情報が、制限が企業の財政状態に与える影響を財務諸表利用者が理解できるようにするのに不十分である場合において（IAS第1号の第31項）。

委員会は、IFRS会計基準における諸原則及び要求事項が、第三者と合意された用途制限の対象となってい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において現金及び現金同等物の内訳として含めるべきかどうかを企業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た。したがって、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

1 「デュー・プロセス・ハンドブック」の8.7項に従って、2022年4月の会議で、国際会計基準審議会（IASB）はこのアジェンダ決定について議論し、反対しなかった。

Disclaimer: The content of this *Update* does not represent the views of the International Accounting Standards Board or the IFRS® Foundation and is not an official endorsement of any of the information provided. The information published in this *Update* originates from various sources and is accurate to the best of our knowledge.

免責事項：本アップデートの内容は、IASB及びIFRS財団の見解を表わすものではなく、提供されるいかなる情報も公式に承認されたものではない。本ニュースレターで公表される情報は、さまざまな情報源から作成しており、我々の知識の限りにおいて正確なものである。

