

## IFRIC Update 2022 年 9 月

IFRIC Update は IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議で至った決定の要約である。過去の Update は [IFRIC Update アーカイブ](#) で見つけられる。

委員会は 2022 年 9 月 13 日に会議を行い、次のことについて議論した。

### [審議会の検討を求めるアジェンダ決定](#)

- 多通貨保険契約グループ（IFRS 第 17 号「保険契約」及び IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」） — アジェンダ・ペーパー2
- 特別買収目的会社（SPAC）：取得時のワラントの会計処理 — アジェンダ・ペーパー3
- 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

### [その他の事項](#)

- 交換可能性の欠如（IAS 第 21 号の修正） — アジェンダ・ペーパー5
- IASB に報告した事項 — アジェンダ・ペーパー6
- 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](#)

- 多通貨保険契約グループ（IFRS 第 17 号「保険契約」及び IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」） — アジェンダ・ペーパー2
- 特別買収目的会社（SPAC）：取得時のワラントの会計処理 — アジェンダ・ペーパー3
- 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

### [審議会の検討を求めるアジェンダ決定](#)

#### **多通貨保険契約グループ（IFRS 第 17 号「保険契約」及び IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」） — アジェンダ・ペーパー2**

委員会は、2022 年 6 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。複数の通貨でのキャッシュ・フローを生み出す保険契約を企業がどのように会計処理するのかに関するものである。

[関連情報](#)

[作業計画](#)

[一貫した適用の支援](#)

委員会は当該アジェンダ決定についての議論を完了した。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 10 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 10 月にこの IFRIC Update への補遺において公表されることになる。

### **特別買収目的会社（SPAC）：取得時のワラントの会計処理 — アジェンダ・ペーパー3**

委員会は、2022 年 3 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。企業による特別買収目的会社の取得（具体的には、SPAC の取得時に企業がワラントをどのように会計処理するか）に関するものである。

委員会は当該アジェンダ決定についての議論を完了した。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 10 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 10 月にこの IFRIC Update への補遺において公表されることになる。

### **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、2022 年 3 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。貸手が特定の賃料減免を会計処理するにあたっての IFRS 第 9 号及び IFRS 第 16 号の適用に関するものである。

委員会は当該アジェンダ決定についての議論を完了した。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 10 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 10 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

### **交換可能性の欠如（IAS第21号の修正） — アジェンダ・ペーパー5**

委員会は、交換可能性の欠如についてのIASBのプロジェクト（IAS第21号「外国為替レート変動の影響」の修正を提案している）について議論した。委員会メンバーは、公開草案に対するフィードバックを検討した後、プロジェクトの方向性についての助言を提供した。

IASBは、この事項について今後の会議で議論する際に委員会の助言を検討する。

### **IASBに報告した事項 — アジェンダ・ペーパー6**

委員会は、過去にIASBに報告した事項についてのアップデートを受けた。

### **仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー7**

委員会は、2022年9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。

### 多通貨保険契約グループ（IFRS第17号「保険契約」及びIAS第21号「外国為替レート変動の影響」） — アジェンダ・ペーパー2

2022年10月公表<sup>1</sup>

委員会は、複数の通貨でのキャッシュ・フローを伴う保険契約を企業がどのように会計処理するかに関する要望書を受け取った。

要望書は次のことを質問していた。

- a. 保険契約ポートフォリオを識別するためにIFRS第17号を適用する際に、企業は外国為替レート・リスクを考慮するかどうか
- b. 複数の通貨でのキャッシュ・フローを伴う保険契約グループ（多通貨保険契約グループ）を測定するにあたり、企業はどのようにIAS第21号をIFRS第17号と組み合わせて適用するか

#### 保険契約ポートフォリオの識別

IFRS第17号は、保険契約グループを認識し測定することを企業に要求している。保険契約グループを設定するにあたっての第1のステップは、保険契約ポートフォリオを識別することである。IFRS第17号の第14項は、「ポートフォリオは、類似したリスクに晒されていて一括して管理されている複数の契約で構成される」と述べている。要望書は、外国為替レート・リスクは保険契約が「類似したリスクに晒されている」かどうかを評価する際に企業が考慮するリスクの1つであるかどうかを質問している。

IFRS第17号は、金融リスク及び保険リスク（非金融リスク）を定義している。金融リスクは「（前略）外国為替レート（以下略）について生じ得る将来の変動リスク」を含むものと定義されている。IFRS第17号が特定の種類のリスクのみ（例えば、非金融リスクのみ）を考慮又は反映することを企業に要求している場合には、考慮又は反映すべきリスクに明示的に言及している。

したがって、委員会は次のような結論を下した。IFRS第17号の第14項は特定の種類のリスクを明示せずに「類似したリスク」に言及しているので、企業は保険契約ポートフォリオを識別する際にすべてのリスク（外国為替レート・リスクを含む）を考慮することを要求される。しかし、「類似したリスク」は「同一のリスク」を意味するものではない。したがって、企業は異なる通貨の外国為替レート・リスクに晒されている契約を含んだ契約のポートフォリオを識別する可能性がある。委員会は、企業が何を「類似したリスク」と考えるのかは、企業の保険契約におけるリスクの性質及び程度に依存すると考えた。

#### 多通貨保険契約グループの測定

企業は、保険契約グループを履行キャッシュ・フローと契約上のサービス・マージンの合計額で測定する。IFRS第17号の第30項は次のように述べている。「IAS第21号（中略）を外貨でのキャッシュ・フローを生

じさせる保険契約グループに適用する際に、企業は、契約グループ（契約上のサービス・マージンを含む）を貨幣性項目として扱わなければならない」。

IAS第21号の第8項は、貨幣性項目を「保有している通貨単位及び固定又は決定可能な数の通貨単位で受け取るか又は支払うこととなる資産及び負債」と定義しており、第20項は、外貨建取引を「外国通貨で表示されているか又は外国通貨での決済を要求する取引」として記述している。IAS第21号の第21項から第24項は、企業に次のことを要求している。

- a. 当初認識時に、機能通貨での外貨建取引を取引日現在の直物為替レートで認識する。
- b. 貨幣性項目の帳簿価額を他の関連するIFRS会計基準書と合わせて決定する。
- c. 報告期間の末日において、外貨建貨幣性項目を決算日レートを用いて機能通貨に換算する。

IFRS第17号とIAS第21号の両方の要求事項が、単一の通貨で表示されているか又は単一の通貨での決済を要求している取引又は項目に言及している。IFRS会計基準には、複数の通貨でのキャッシュ・フローを伴う取引又は項目の通貨表示を決定する方法についての明示的な要求事項が含まれていない。

したがって、委員会は、多通貨保険契約グループを測定するにあたり、企業は次のようにすると考えた。

- a. IFRS第17号におけるすべての測定の要求事項を保険契約グループに適用する。これには、当該グループ（契約上のサービス・マージンを含む）を貨幣性項目として扱うという第30号の要求が含まれる。
- b. IAS第21号を適用して、報告期間の末日において、当該グループ（契約上のサービス・マージンを含む）の帳簿価額を決算日レートで企業の機能通貨に換算する。
- c. 当初認識時に当該グループ（契約上のサービス・マージンを含む）が表示される単数又は複数の通貨（通貨表示）を決定する会計方針を策定し適用するために判断を使用する。企業は、当該グループ（契約上のサービス・マージンを含む）を単一の通貨で又は当該グループのキャッシュ・フローの複数の通貨で表示することを決定できる。

企業は、通貨表示に関して、（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項で記述しているように）目的適合性があり信頼性のある情報をもたらす、類似した取引、その他の事象及び状況に首尾一貫して適用される（IAS第8号の第13項）会計方針を開発する。当該会計方針は、企業の具体的な状況及びグループ中の契約の条件に基づいて策定される。企業は当該グループに係る契約上のサービス・マージンが機能通貨で表示されると単純に推定することはできない。そのような推定では、契約上のサービス・マージンをIFRS第17号の第30項で要求しているように貨幣性項目として扱うことができなくなるからである。

#### **単一通貨表示か複数通貨表示か**

通貨表示に関しての企業の会計方針は、為替レート変動の影響のうちどれがIFRS第17号を適用して会計処理される金融リスクの変動であるのか、及びこれらの影響のうちどれがIAS第21号を適用して会計処理される為替差額であるのかを決定する。

単一通貨表示は次のように扱う。

- a. キャッシュ・フローの通貨と契約グループの通貨との間の為替レートの変動を、企業がIFRS第17号を適用して会計処理する金融リスクの変動として扱う。
- b. 契約グループの通貨と機能通貨との間の為替レートの変動を、企業がIAS第21号を適用して会計処理する為替差額として扱う。

複数通貨表示は、為替レートのすべての変動を、企業がIAS第21号を適用して会計処理する為替差額として扱う。

IFRS第17号を適用するにあたり、保険契約グループについて単一の契約上のサービス・マージンがある。IFRS第17号の付録Aは、契約上のサービス・マージンを「保険契約グループに係る資産又は負債の帳簿価額の構成要素で、企業が当該グループの中の保険契約に基づく保険契約サービスを提供するにつれて認識する

未稼得の利益を表すもの」と定義している。したがって、複数通貨表示においては、企業は次のようにすることとなる。

- a. 契約上のサービス・マージンを単一の金額と考えて、当該契約グループが不利であるかどうかを評価する。
- b. 必要な場合には損失を認識することによって、契約上のサービス・マージンが負になることを防ぐ。
- c. 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、当期に提供されたカバー単位及び将来に提供されると見込まれるカバー単位を決定する単一の方法を複数の通貨で表示される金額に適用することによって決定する。これは、機能通貨に換算される契約上のサービス・マージンの金額のそれぞれを企業が各カバー単位に同等に配分する結果となる。

## 結論

委員会は、自らの分析に照らして、保険契約の外国通貨要素の会計処理方法についての基準設定プロジェクトを作業計画に追加すべきかどうかを検討した。委員会は、そのようなプロジェクトが、国際会計基準審議会（IASB）又は委員会が効率的な方法で扱うことができるほど十分に狭いであろうという証拠を得ていないと考えた。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。

## 特別買収目的会社（SPAC）：取得時のワラントの会計処理 — アジェンダ・ペーパー3

2022年10月公表<sup>1</sup>

委員会は、企業による特別買収目的会社（SPAC）の取得に関する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、委員会は次のように議論した。

- a. 企業は株式公開（IPO）で資金を調達したSPACを取得し、SPACに対する支配を獲得する。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。
  - 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。
- c. 企業は、新たな普通株式及び新たなワラントを、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ワラントの法的な取消しと交換に発行する。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. 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。
- e. 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。

### 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。

#### 識別可能な取得した個別の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ワラントを取得の一部として引き受けるのかどうか（したがって、当該ワラントが金融負債に分類される場合には負債を引き受けるのかどうか）も検討する。

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ワラント及び企業が発行する新しい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ない — この場合、企業は普通株式と新たなワラントの両方をSPACを取得するために発行するのであり、SPACワラントは引き受けない。

#### 企業がSPACワラントを取得の一部として引き受けると結論を下す場合に適用される追加的な考慮事項

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、企業はSPAC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

企業はSPACワラントの新たなワラントへの置換えを会計処理するためにIAS第32号及びIFRS第9号「金融商品」を適用する。

しかし、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ので、企業は発行する新たなワラントのどれかを当該取得の一部として会計処理するのかどうかを決定する。この決定を行うにあたり具体的に当てはまるIFRS会計基準書はない。したがって、企業は、目的適合性があり信頼性のある情報をもたらす会計方針を策定し適用するにあたり、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、株式取引所上場は、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項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項を適用するにあたり、企業は次のようにすると結論を下した。

- a. 株式に基づく報酬取引の一部として資本性金融商品を発行した対価である株式取引所上場サービスを受け取る。
- 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（又は普通株式及び新しいワラント）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。こうした例外には、「IFRS第2号が適用される株式に基づく報酬取引による金融商品、契約及び義務」（IAS第32号の第4項）が含まれる。
- b. IFRS第2号「株式に基づく報酬」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、企業は以下の適用を行うと結論を下した。

- a. IFRS第2号を、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。
- b. IAS第32号を、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（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）。

#### 企業がSPACワラントを取得の一部として引き受けるのではないと結論を下す場合に適用される追加的な考慮事項

どの種類の金融商品が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るのではないというものであると企業が結論を下す場合には、企業は普通株式と新たなワラントの両方を、現金の取得と株式取引所上場サービスを取得するために発行している。この場合には、企業は各種類の金融商品をどの程度まで(i) 現金と(ii) 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当てはまるIFRS会計基準書はない。したがって、企業は、目的適合性があり信頼性のある情報をもたらす会計方針を策定し適用するにあたり、IAS第8号の第10項から第11項を適用する。

委員会は次のように考えた。

- a. 企業が、株式及び新たなワラントを現金及び株式取引所上場サービスの取得に、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) 配分を行うことができる。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できる。

- b. 企業は、IAS第8号の第10項から第11項の要求事項を満たす場合には、他の配分方法を使用することができる。しかし、もっぱら新たなワラントをIAS第32号を適用して金融負債に分類することを回避するために、企業が新たなワラントのすべてを株式取引所上場サービスに配分する結果を生じさせる会計方針は、これらの要求事項を満たさないであろう。

## 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。

## 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

2022年10月公表<sup>1</sup>

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号の適用に関する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。この賃料減免は、貸手がIFRS第16号を適用してオペレーティング・リースに分類したリース契約の当初の契約条件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。

- a. これらのリース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である。IAS第32号のAG9項は、「貸手はオペレーティング・リースを金融商品とはみなさない（期限が到来していて借手が支払うべき個々の支払に関する部分は除く）」と述べている。IFRS第16号の第81項を適用して、貸手は当該金額を収益としても認識している。
- b. これらのリース料の一部はまだ契約上の期限が到来していない。

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・リース債権に適用する。

### 質問

要望書は次のことを質問していた。

- a. 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、賃料減免を与える前に、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、IFRS第9号において適用される認識の中止の要求事項を考慮に入れて、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の総額での帳簿価額に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。この不足額は次の両者の差額である。

- a. リース契約に従って貸手が受け取るべき（かつ、オペレーティング・リース債権の総額での帳簿価額に含まれている）すべての契約上のキャッシュ・フロー
- b. 貸手が受け取ると見込んでいるすべてのキャッシュ・フロー（「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）

したがって、委員会は、賃料減免が付与される前は、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）「...偏りのない確率加重金額」、「貨幣の時間価値」及び「...合理的で裏付け可能な情報」を反映する方法で測定すると結論を下した。この予想信用損失の測定には、当該債権の一部として認識したリース料の放棄の予想を貸手が考慮することが含まれる。

### 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・リース債権に係る予想信用損失を再測定し（かつ、予想信用損失引当金の変動があれば純損益に認識し）、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引当金）の認識の中止を行う。

#### 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契約上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、IFRS第16号の第87項を適用して、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、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、供与される日に次のようにし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オペレーティング・リース債権として認識したものに適用し、(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・リース債権として認識しなかったものに適用する。

## 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、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。

1 「デュー・プロセス・ハンドブック」の 8.7 項に従って、2022 年 10 月の会議で、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。

Copyright © IFRIC *Update* is published after every IFRS Interpretations Committee meeting by the IFRS Foundation.

コピーライト © IFRIC *Update* は各 IFRS 解釈指針委員会会議の後に IFRS 財団により公表されるものである。

ISSN 1477-206X