

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IFRS 基準書「負債の流動又は非流動への分類（IAS 第1号の修正）」の解説

ASBJ 専門研究員 やまだ てつや
山田 哲也

I. はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2020年1月20日に、「負債の流動又は非流動への分類（IAS 第1号『財務諸表の表示』の修正）」（以下「本基準書」という。）を公表した。本稿では、本基準書が公表された背景及び概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添えておく。

II. 本基準書の公表までの経緯

IASB は、2015年1月に、公開草案（ED/2015/1）「負債の分類（IAS 第1号の修正案）」を公表し、同年6月までコメントを求めた。その結果、88通のコメント・レターがIASB に寄せられた¹。

IASB は、公開草案に寄せられたコメントを踏まえ、検討を進めていたが、2016年4月に、「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下

「概念フレームワーク」という。）における資産及び負債の定義の見直し作業が完了するまで本プロジェクトをいったん中断することを決定した。その後、2018年3月に改訂版の概念フレームワークが公表されたことを受け、2018年9月から本プロジェクトを再開し、その後の審議を経て、今般、本基準書が公表されたものである。

III. 概要

- (1) 負債の決済を報告期間後少なくとも12か月延期することができる権利

修正前のIAS 第1号第69項(d)においては、負債を非流動へ分類するための分類原則（企業は、報告期間後少なくとも12か月にわたり延期することのできる権利を有していなければならない。）が規定されており、第73項において、明確化のための関連する例示が示されていた。しかしながら、両規定の間には明らかな矛盾があるとの指摘を踏まえ（すなわち、第69

1 寄せられたコメント・レターについては、IASB のウェブサイト（<https://www.ifrs.org/projects/2020/classification-of-liabilities/comment-letters-projects/ed-classification-of-liabilities/#comment-letters>）を参照のこと。

項(d)は、決済を延期することができる「無条件の権利 (unconditional right)」を要求していたのに対し、第73項は、企業が債務について借換え又はロールオーバーを「見込んでおり、かつそうする裁量権 (discretion) を有している」ことと称していた。)、IASBは、これらの矛盾を解消することを目的として、以下のような修正を行ったとしている (BC48A 項)。

まず、修正後の第69項(d)及び第73項では、企業が決済を延期することができる権利が「報告期間末日現在」で存在していなければならないことを明確化するための修正が行われている。なお、当該要求については、第74項及び第75項の例示において既に示されていたものであったが、分類原則中では明示的に言及されていなかったため、修正したとしている (BC48B 項)。

次に、IASBの考えでは、分類原則は、企業が決済を延期することができる権利を有している否かについて評価することを求めており、企業が当該権利を行使するか否かについて評価することを求めていないとして、修正後の第73項では、「負債を非流動に分類するためには、債務についてロールオーバーすることができる権利を有するだけでなく、当該権利を行使することが見込まれること」までを求めていた言及箇所が削除されている。さらに、新たに第75A項が追加され、経営者の意図又は予想は分類に影響を及ぼさない旨、明確化されている。そして、使用する用語を揃えるため、修正後の第73項では、「裁量権」という用語は修正後の第69項(d)における「権利」という用語に置き換えられている (BC48C 項)。

また、IASBは、企業が決済を延期することができる権利が無条件である必要があるか否かについても検討したとしている。決済を延期することができる権利については、多くの場合、契約条項を企業が遵守していることが条件とされ

ているため、無条件であることは稀であることにIASBは留意し、それらのケースについては、報告期間の期末日において所定の条件を企業が遵守している場合に、企業が決済を延期することができる権利を報告期間末日において有しているとする旨、決定したとしている。そのため、修正後の第69項(d)における分類原則上、「無条件の」という語句が削除されるとともに、新たに第72A項が追加され、企業が決済を延期することができる権利が、所定の条件を企業が遵守していることを条件としている場合の取扱いが明確化されている (BC48D 項)。

(2) 負債の分類の目的上の「決済」という用語の意味

本基準書においては、負債の流動又は非流動の分類の目的上における、負債の「決済 (settlement)」という用語の意味が明確化されている。すなわち、負債の「決済」とは、①現金又はその他の経済的資源 (例えば、財又はサービス)、又は②企業自身の資本性金融商品などの相手方への移転のうち、負債の消滅を生じるものを指すとされている (第76A 項)。

(3) 相手方の選択で企業自身の資本性金融商品の移転により決済される可能性がある負債

IASBは、前述の負債の「決済」という用語の意味を検討した際、企業自身の資本性金融商品を発行することにより決済される又は決済される可能性がある負債の取扱いについても検討したとしている。修正前の第69項(d)においては、「負債の条件が、相手方の選択で資本性金融商品の発行により決済される可能性のあるものであっても、分類には影響を与えない」という記述が含まれていた。当該部分は、2009年に公表された「IFRSの改善」において追加されており、保有者が満期日前に株式に転換する可能性がある債券については、株式への転換に

よる早期決済の可能性は考慮せずに、当該債券の条件に基づき流動又は非流動へ分類することを明確化するものであった（BC48G 項）。

2009 年における修正当時の IASB の意図としては、本規定は、IAS 第 32 号「金融商品：表示」（以下「IAS 第 32 号」という）を適用して、資本性金融商品の定義を満たし、複合金融商品の資本部分として主契約である負債とは独立して認識される転換権を含んでいる負債のみを対象とするものであったとして、その旨の明確化を行うため、修正前の第 69 項(d)の記述に一部文言を追加した上で、新設した第 76B 項に移動させている（BC48G 項）。

逆にその他のケース、すなわち、資本性金融商品を移転する義務が、IAS 第 32 号を適用して、負債又は負債の一部に分類される場合においては、負債の流動又は非流動の分類の目的上、負債の「決済」を構成するであろうとされ

ている（BC48H 項）。

(4) 発効日

企業は、本基準書による修正を 2022 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から遡及的に適用しなければならないとされている（第 139U 項）。

一定の準備期間が設けられた趣旨としては、本基準による修正は、既存の要求事項を変更するのではなく明確化するものであるため、企業の財務諸表に著しい影響を及ぼすことは予想されないが、一部の負債については流動から非流動への分類変更（又は、その逆の分類変更）が生じる可能性があり、その場合においては、企業の財務制限条項に影響を及ぼし得ることに配慮したものとされている。

なお、早期適用も認められており、早期適用を行った場合は、その旨を記載することが求められている（第 139U 項）。