

IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定案「特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類 (IAS 第 1 号『財務諸表の表示』)」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 あきもと ゆうや
秋本 祐哉

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）から 2020 年 12 月に公表されたアジェンダ決定案「特約条項付きの債務の流動又は非流動への分類 (IAS 第 1 号『財務諸表の表示』)」に対して、2021 年 2 月にコメント・レターを送付している。

IFRS-IC のアジェンダ決定案における事実パターンの概要

IFRS-IC は、「負債の流動又は非流動への分類」(IAS 第 1 号の修正) に対する利害関係者からのフィードバック及び質問に対応し、企業が IAS 第 1 号第 69 項(d)¹ を適用して、負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり延期する権利を有しているかどうかをどのように判定するかについて議論した。具体的には、決済を延期する権利が、企業が所定の条件を遵守することを条件としており、かつ、所定の条件の遵守が報告期間後のある日においてテストされる場合における判定が論点である。

アジェンダ決定案に記載された事実パターンは、以下の表のとおりである。すべての事実パターンにおいて、企業は 20X6 年 12 月 31 日に返済される借入金を報告期間の末日 (20X1 年 12 月 31 日) 現在で流動又は非流動のいずれに分類するかを評価しようとしている。当該借入金には次のような契約条件が付いており、条件が判定日 (判定日が複数ある場合は判定日のいずれか。) において満たされていない場合には要求払いとなる。IAS 第 1 号第 69 項(a)から(c)の要件は満たされていないものと仮定する。

	ケース 1	ケース 2	ケース 3	
運転資本比率の条件	1.0 超	1.0 超	1.0 超	1.1 超
判定日	毎年の 3 月末、6 月末、9 月末及び 12 月末	毎年 3 月末	20X1 年 12 月末	20X2 年 6 月末及び毎年 6 月末
20X1 年 12 月末 (報告日) の状態	運転資本比率は 0.9	運転資本比率は 0.9	運転資本比率は 1.05	
	企業は報告日前に、報告期間後 3 か月について条件の免除を得ている。企業は、運転資本比率	企業は運転資本比率が 20X2 年 3 月末において 1.0 超となると見込んでいる。	企業は運転資本比率が 20X2 年 6 月末において 1.1 超となると見込んでいる。	

1 IAS 第 1 号第 69 項(d)は、「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 か月にわたり延期する権利を有していない」場合に、企業は負債を流動に分類すると定めている。

が20X2年3月末（及び20X2年中の他の判定日）において1.0超となると見込んでいる。
--

IFRS-ICのアジェンダ決定案における結論の概要

IFRS-ICは、3つの事実パターンのすべてにおいて、企業は当報告期間の末日（20X1年12月31日）現在で負債の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり延期する権利を有していないとして、企業は借入金を流動に分類することを要求されると結論を下した。

IFRS-ICは、報告期間後にテストされる条件を満たすであろうという企業の予想はIAS第1号第69項(d)における要件の評価に影響を与えないことに留意した。また、IAS第1号第69項(d)及び第72A項²を適用する場合、企業が負債の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり延期する権利は、報告期間の末日現在で存在していなければならないとしている。

IFRS-ICは、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、アジェンダ決定案に記載された3つの事実パターンにおいて借入金を流動又は非流動に分類する方法を企業が決定するための適切な基礎を提供しており、作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないとの結論を示すアジェンダ決定案を公表した。

当委員会が提出したコメント・レターの概要

当委員会が提出したコメント・レターの概要は以下のとおりである。

(アジェンダ決定案におけるケースについて)

1. アジェンダ決定案について、ケース3の分析及び結論に懸念がある。
2. ケース3においては、同じ条件が継続して適用されておらず、むしろ、時の経過とともに借手にとって条件がより厳しくなっている。このような条件は、借手の事業が季節性を有すること又は時の経過とともに借手の財政状態が改善されることを予想して設定されるものであると考えている。したがって、報告期間の末日現在の状態で判断することが必ずしもこのような実態を忠実に表さないと考えている。
3. IAS第1号BC48E項は、報告期間を超える期間の企業の財務業績は調整が必要であるとしているが、国際会計基準審議会（IASB）はその調整方法については定めないこととしている。これは、アジェンダ決定案のケース3のように、報告期間を超える期間の企業の財政状態について調整が認められないことと、整合していないように感じられる。企業の財政状態は、ある一時点の状態を示すものであるが、財務業績を積み上げた結果とも捉えられる。そのため、両者の取扱いが整合的であるべきだと考えている。また、財政状態と財務業績の取扱いを区別することで、実態が同じにもかかわらず、条件の表現次第で流動又は非流動の分類が変わる可能性があり、企業間の比較可能性が失われかねないことを懸念している。

2 IAS第1号第72A項は、「決済を延期する権利が、企業が特定の条件を遵守することを条件としている場合には、企業が報告期間の末日現在で当該条件を遵守しているときにのみ、当該権利が報告期間の末日現在で存在する。企業は、たとえ融資者が後日まで遵守状況を検証しない場合であっても、報告期間の末日現在で当該条件を遵守していなければならない。」としている。

(アジェンダ決定案に係るデュー・プロセスについて)

4. デュー・プロセス・ハンドブックの第 8.2 項の記載では、IFRS-IC が検討する項目の前提として IFRS-IC に質問が要望書として提出されることが必ず要求されているかどうかは定かではない。しかし、本案件のように公式には要望書を受け取っていない論点に関して IFRS-IC 事務局が検討を行い、アジェンダ決定案まで作成することは、IFRS-IC 事務局が論点を選んでアジェンダ決定案を作成しているかのようにみられる可能性があり、IFRS-IC が取り上げる論点の決定プロセスの透明性について、疑義が生じる可能性がある。
5. そのため、IFRS-IC が取り上げる論点について、外部の利害関係者から要望書を受け取ることとすべきだと考えている。稀な場合において IFRS-IC が外部の利害関係者から要望書を受け取らずに論点として取り上げる場合には、当該判断の透明性を確保するための手続を構築すべきであると考えている。