

IASB 公開草案 (ED/2021/9) 「特約条項付の非流動負債 (IAS 第 1 号の修正案)」の解説

ASBJ 専門研究員 伊藤 清治

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2021 年 11 月 19 日に、公開草案 (ED/2021/9) 「特約条項付の非流動負債 (IAS 第 1 号の修正案)」(コメント期限: 2022 年 3 月 21 日) (以下「本公開草案」という。) を公表した¹。本稿では、本公開草案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. 本公開草案の背景

IASB は、2020 年 1 月に「負債の流動又は非流動への分類 (IAS 第 1 号の修正)」(以下「2020 年修正」という。) を公表し、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。) 第 69 項(d)の分類の原則において、負債を非流動に分類するためには、「報告期間の末日現在」で決済を延期する権利が存在していな

ければならない旨などを明確化している。なお、Covid-19 パンデミックの影響により、発効日は当初予定されていた 2022 年から 2023 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に 1 年延期されている。

2020 年 12 月に IFRS 解釈指針委員会 (IFRS-IC) は、2020 年修正の適用に関するアジェンダ決定案を公表した。当該アジェンダ決定案においては、特定の特約条項 (運転資本比率) の維持を要求している借入について、企業が報告期間の末日現在の状況に基づくならば、特約条項に準拠したこととならない場合には、たとえ報告期間後 12 か月以内に準拠することが要求されるものであるとしても、企業は負債の決済を延期する権利を有しておらず、当該負債を流動に分類すると説明していた。

当該アジェンダ決定案に対し、2020 年修正を適用した結果及び潜在的帰結について懸念するコメントを受け、IASB は、本公開草案を提案している。

1 (原文) <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/non-current-liabilities-with-covenants-amendments-to-ias-1/ed-2021-9-nclwc.pdf>
(日本語訳) <https://www.asbj.or.jp/wp-content/uploads/20211119.pdf>

Ⅲ. 本公開草案の概要

1. 負債の分類—企業が報告期間後に遵守しなければならない条件

(1) 2020年修正の定め

IAS 第1号において、負債を非流動に分類するためには、企業が報告期間の末日現在で当該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ことが要求されている（IAS 第1号第69項(d)）。また、企業が負債の決済を延期する権利が、特定の条件を遵守することを条件としている場合には、企業が当該条件を報告日現在で遵守している場合のみ、当該権利が報告日現在で存在し、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されている（IAS 第1号第72A項）。

(2) 本公開草案の提案

① 企業が報告期間後に遵守しなければならない条件

本公開草案では、IAS 第1号第69項(d)の原則は踏襲しつつ、第72A項を一部削除した上で、以下のとおり変更することを提案している（本公開草案第72B項）。

- (a) 企業が報告期間の末日以前に当該条件を遵守することを要求されている場合には、当該権利が報告期間の末日現在で存在しているかどうかに影響を与える。
- (b) 企業が報告期間後12か月以内のみ当該条件を遵守することを要求されている場合には、当該権利が報告期間の末日現在で存在しているかどうかに影響を与えない。

これにより、以下が達成できるとしている（本公開草案 BC16 項）。

- 財務諸表利用者に有用な情報を提供しない可

能性のある分類結果を回避する（例えば、事業の季節性が非常に高い企業について）。

- 負債を流動又は非流動に分類する目的上、企業が非財務条件又は財務業績条件の遵守をどのように評価するのかを定めることが不要となり、それにより要求事項の複雑性の増大を回避する。
- アジェンダ決定案に対するコメント提出者が示した懸念の多くに対処する。

② その他の条件付の決済条件

また、本公開草案においては、負債が次のいずれかにより12か月以内に返済すべきものとなる可能性がある場合には、企業は負債の決済を少なくとも12か月にわたり延期する権利を有していない旨を明確化することを提案している（本公開草案第72C項及びBC19項）。

- (a) 相手方又は第三者の裁量で（例えば、借入金が発手によりいつでも理由なしに返済請求可能である場合）
- (b) 不確実な将来の事象又は結果が発生し（又は発生せず）、その発生（又は不発生）が企業の将来の行動の影響を受けない場合（例えば、当該負債が金融保証又は保険契約負債である場合）

2. 区分表示

(1) 本公開草案の提案

本公開草案では、企業が決済を延期する権利が報告期間後12か月以内に条件を遵守することを条件としている非流動負債を、財政状態計算書において、区分して表示することを提案している（本公開草案第76ZA項(a)）。

これにより、以下が達成できるとしている（本公開草案 BC21 項）。

- 財務諸表利用者が、負債が12か月以内に返済すべきものとなる可能性があるという示唆がなく非流動に分類されることによって誤解

することを避ける。

- 財務諸表利用者に、そのような条件に関する追加的な情報を注記において探すよう注意を与える。
- 流動負債及び非流動負債を表示するすべての企業にとって目的適合性がある。そうした表示は、一部の負債の非流動分類が絶対的ではない（そうした負債が12か月以内に返済すべきものとなる可能性がある）ことを反映している。

(2) ボードメンバーの代替的見解

本公開草案の提案に対して、一部のボードメンバーは次の代替案のいずれかを支持したと紹介されている（本公開草案 BC22 項及び AV1 項から AV5 項）。

- 財政状態計算書において当該負債の区分表示を具体的に要求しない。具体的な表示の要求事項は IFRS 基準の原則主義の性質に反すると考えられる。IFRS 基準にはすでに、区分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科目を区分表示するという要求が含まれている（IAS 第1号第55項）。
- 12か月以内に返済すべきものとなるリスクがより大きい負債を強調するため、企業が報告日現在の状況に基づくならば遵守していないこととなる条件を伴う負債についてのみ、区分表示を具体的に要求する。しかし、この代替案は、区分表示の目的上、企業が非財務条件又は財務業績条件の遵守をどのように評価するのかを審議会が定めることが必要となる可能性があり、これは複雑性を持ち込むことになる。

3. 条件に関する開示

(1) 本公開草案の提案

本公開草案では、注記において、当該負債が12か月以内に返済すべきものとなる可能性が

あるというリスクを財務諸表利用者が評価できるようにする情報を開示するため、次の情報が含まれることを提案している（本公開草案第76ZA 項(b)）。

- ① 企業が遵守することを要求されている条件（例えば、その内容及び企業がその条件を遵守しなければならない日付など）
- ② 報告期間の末日現在の状況に基づくならば、企業が当該条件を遵守しているかどうか
- ③ 企業が報告期間の末日後に当該条件を遵守すると見込んでいるかどうか、及びどのように遵守すると見込んでいるか

ただし、当該開示情報に重要性がないと判断される場合には、当該情報を提供する必要はないとしている（本公開草案 BC26 項及び IAS 第1号第31項）。

(2) ボードメンバーの代替的見解

一部のボードメンバーは、企業が報告期間の末日後に当該条件を遵守すると見込んでいるかどうか及びどのように遵守すると見込んでいるかという本公開草案における開示要求の提案について、次の理由から反対している（本公開草案第76ZA 項(b)(iii)及び AV5 項）。

- 企業は特約条項の将来の遵守に関して将来予測的な情報を提供することを要求されるべきではない。
- 財務諸表利用者は、ある条件への違反が生じる可能性があるというリスクの評価を、提案されている開示情報等に基づいて行うことができるはずである。
- 当該開示要求の提案は、大量の情報の提供又は決まり文句の開示の作成を企業に促す可能性がある。

4. 発効日及び経過措置

本修正案の発効日は、公開後に決定するが（ただし、2024年1月1日以後とする。）、IAS

第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用しなければならないとされている（本公開草案第 139V 項）。

また、短期間の変更を避けるため、2020 年修正の発効日も同様に延期するものとされている（本公開草案第 139U 項）。