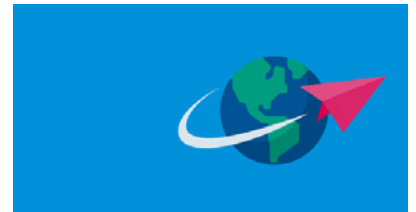


IASB、「負債の流動又は非流動への分類 (IAS第1号の改訂)」を公表

国際会計基準審議会 (IASB) は、2020年1月23日、「負債の流動又は非流動への分類 (IAS第1号の改訂)」(以下「本改訂」という)を公表した。

本改訂は、IASBが2015年2月に公表した公開草案 (ED/2015/1)「負債の分類 (IAS第1号の改訂案)」に寄せられたコメントを踏まえて審議を重ねた結果、IAS第1号「財務諸表の表示」(以下、「IAS第1号」という)の改訂として公表されたものである。

本改訂は2022年1月1日以後に開始する会計年度から適用される。早期適用は認められる。企業が本改訂を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。



ポイント

本改訂は負債を流動又は非流動への分類する際の要件の1つである、負債の決済を延期する企業の権利を明確化するものである。

本改訂の主な内容は以下の通りである。

- (1) 決済を少なくとも12ヶ月にわたり延期することのできる権利
 - ① 改訂前基準では「無条件の権利」とされていたが、「無条件の」という文言を削除
 - ② 報告期間の末日現在に存在する権利であることを明確化
- (2) 負債の決済
 - ① 「負債の決済」は、(a) 現金又はその他の経済的資源 (例: 商品やサービス) の移転だけでなく、(b) 企業自身の資本性金融商品の移転も該当することを明確化
 - ② 上記の「企業自身の資本性金融商品」により負債の決済が行われる場合であっても、当該負債が、IAS第32号「金融商品: 表示」の複合金融商品であって、同基準書に従って負債と資本に区分処理された結果認識されている負債部分である場合、資本部分として処理されている、金融商品の保有者に付与された転換権の存在は、当該負債の流動又は非流動への分類に影響を与えないことを明確化

この修正は、企業がこれまで非流動負債に分類していた一部の負債を流動負債に分類することや、その逆の結果を生じさせる可能性があり、企業の財務制限条項 (コベナンツ) に影響を及ぼす可能性がある。従って、この修正に備える時間を企業に与えるため、発効日を2022年1月1日以後開始する事業年度としている。

I. 改訂の背景

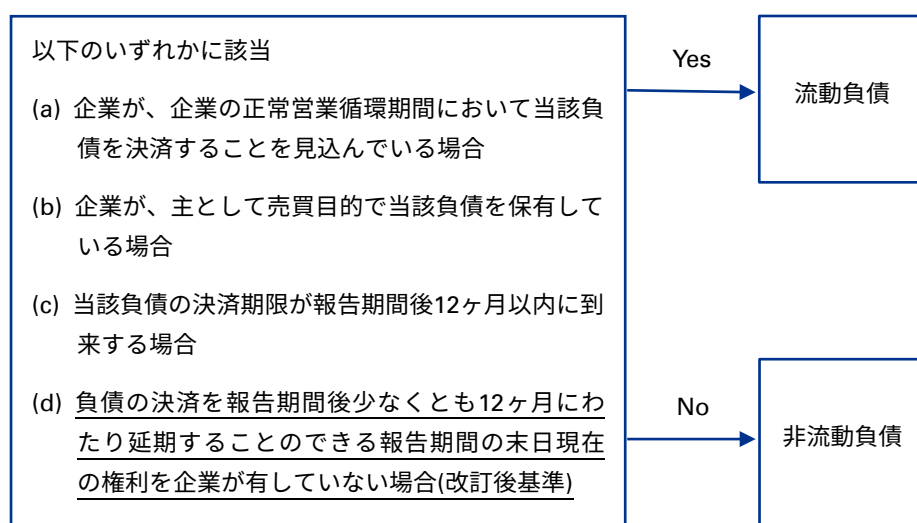
2015年2月、IASBでは負債を流動又は非流動のいずれに分類するかの要件を明確化するために、公開草案（ED/2015/1）「負債の分類（IAS第1号の改訂案）」を公表した。

本改訂は、公開草案に対して寄せられたコメントを踏まえ、審議を重ねた結果として、IAS第1号「財務諸表の表示」の改訂として公表されたものである。

II. 改訂の概要

(1) IAS第1号第69項における負債の流動・非流動の分類の概要

IAS第1号第69項(d)が改訂されたことにより、IAS第1号第69項における負債の流動又は非流動への分類は以下の通りとなる。



今回の改訂により、IAS第1号第69項(d)に関して以下の点が明確化された。

- 決済を少なくとも12ヶ月にわたり延期することのできる権利
- 負債の決済

(2) 決済を少なくとも12ヶ月にわたり延期することのできる権利

背景

- 改訂前のIAS第1号第69項(d)は、負債を非流動として分類するにあたり、企業は負債の決済を報告期間後少なくとも12ヶ月にわたり延期することのできる「無条件の権利」を有していなければならないと規定していた。
- 一方、改訂前のIAS第1号第73項は、企業が、債務について報告期間後少なくとも12ヶ月にわたる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「裁量権を有している場合」には、当該債務を非流動に分類するとされており、「無条件の権利」を要件とする第69項(d)と不整合が生じていた。
- また、企業が負債の決済を延期する権利は、IAS第1号第74項及び第75項において「報告期間の末日現在」に存在していなければならないとされているが、分類の原則を示す第69項(d)にはこの点が明示されていなかった。

主な改訂内容

- 「無条件の権利」から「無条件の」という文言を削除（第69項(d)）

多くの場合、借入契約は借手が財務制限条項を遵守することを条件としており、借入の決済延期が「無条件」に認められることは稀であることから、「無条件の」という文言を削除し、権利は実質的なものでなければならない（must have substance）こととされた。

これに伴い、改訂前のIAS第1号第73項の「裁量権」という用語を「権利」に修正している。

- 「報告期間の末日現在に存在する権利」であることを明確化（第69項(d)、第72A項、第73項）

負債の決済を報告期間後少なくとも12ヶ月にわたり延期することのできる企業の権利は、IAS第1号第73項から第75項が示すように、報告期間の末日現在に存在していなければならない。

この点に関して、以下の点が明確化されている。

- 当該権利を行使するために特定の条件を遵守する必要がある場合、報告期間の末日現在において当該条件を満たしている場合のみ、当該権利は存在している。
- 負債を非流動として分類するためのIAS第1号第69項の基準を報告期間の末日現在において満たす場合、経営者が報告期間後12ヶ月以内に負債を決済することを意図又は期待している場合でも、また、報告期間の終了日から財務諸表の発行が承認される日までの間に企業が負債を決済した場合でも、当該負債は非流動として分類される。

(3) 負債の決済

背景

- IASBは、負債の「決済」手段の相違が分類に影響するか否かを検討した。
- また、IASBは2009年の改訂時に、IAS第1号第69項（d）に「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」という規定を追加しており、この影響について検討した。

主な改訂内容

- 負債の「決済」という用語の明確化（第76A項）

負債を流動又は非流動に分類する目的上、「決済」は以下を相手方に移転し、負債の消滅をもたらすことを示すと明確化されている。

(a) 現金又はその他の経済的資源（例：商品やサービス）、又は

(b) 企業自身の資本性金融商品（IAS第1号第76B項が適用される場合を除く）。

- 相手方の選択（例：転換社債の転換権の行使）により、企業自身の資本性金融商品が発行され、負債が12ヶ月以内に決済される可能性がある場合の、負債の流動又は非流動への分類の明確化（第76B項、BC48H項）

IAS第1号第69項(d)において、負債の決済を報告期間後少なくとも12ヶ月にわたり延期することのできる権利を企業が有していない場合、負債は流動負債に分類することとされている。転換社債のように、相手方の選択により、企業自身の資本性金融商品が引き渡されることにより、負債が12ヶ月以内に決済される可能性がある場合の当該負債の流動又は非流動への分類に関して第76B項において明確化が行われている。

- IAS第1号第76A項の「企業自身の資本性金融商品」の移転により負債の決済が行われる場合であっても、当該負債が、IAS第32号「金融商品：表示」の複合金融商品であって、同基準書に従って負債と資本に区分処理された結果認識されている負債部分である場合、資本部分として処理されている、金融商品の保有者に付与された転換権の存在は、当該負債の流動又は非流動への分類に影響を与えないことが明確化されている。このようなケースにおいては、12ヶ月以内に保有者が行使可能な転換権が存在していたとしても、負債の残存期間に基づき流動負債又は非流動負債に分類することになると考えられる。

金融商品が、企業自身の資本性金融商品で決済される、または決済される可能性のある契約である場合に、その決済条項が資本性金融商品に該当するかどうかは、IAS第32号「金融商品：表示」に複雑な規定があり、非常に難しい会計上の論点を含んでいるが、大前提として固定額の現金もしくは他の金融資産と企業自身の固定数の資本性金融商品との交換以外の方法で決済されるか、またはその可能性があるデリバティブは資本性金融商品にはならない。例えば、転換価格が予め設定されているが、企業自身の努力では回避できないような特定の事象が発生したときに金融商品の保有者が当該転換価格より割安条件で普通株式への転換を請求できるような転換社債の場合、当初想定された固定数とは異なる株数の普通株式の引き渡しが行われる可能性があるため、当該転換権は資本性金融商品には該当しない。このような転換権を含む転換社債の発行者は、組込デリバティブである転換権とホスト部分の社債を原則として区分処理するものの、社債部分の流動又は非流動への分類の判断において第76B項の適用を受けない。

(4) 移行措置及び適用日

本改訂は2022年1月1日以後に開始する会計年度から適用される。企業は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、遡及的に修正する。また、早期適用は認められる。企業が本改訂を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供しよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.