

# 国際会計基準審議会、「特約条項付きの非流動負債（IAS第1号の改訂）」を公表

ポイント解説 | 有限責任 あずさ監査法人

国際会計基準審議会（以下、IASB審議会）は2022年10月31日、「特約条項付きの非流動負債（IAS第1号の改訂）」を公表しました。

本改訂は公開草案（ED/2021/9）「特約条項付きの非流動負債（IAS第1号の改訂案）」（2021年11月19日公表）につい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公表されたものです。

## ポイント

- 借入金の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり延期できるか否か（したがって当該借入金が非流動に分類されるか否か）を検討する際に、当該借入金に特約条項が付いている場合には、報告期間の末日時点又は末日より前に遵守することが求められる特約条項のみを考慮することとしています。
- 非流動負債とされた借入金につき、報告期間の末日後12か月以内に遵守が求められる特約条項がある場合は、12か月以内に当該借入金の返済が必要となるリスクを財務諸表の利用者が評価できるようにするための情報を注記として開示することが要求されます。
- 本改訂は、2024年1月1日以後開始する事業年度から適用されます。なお、条件付きで早期適用も認められています。

## 1. 本改訂の背景

IASB審議会は、2020年に、負債の流動又は非流動への分類を要求する規定を明確化するために「負債の流動又は非流動への分類（IAS第1号の改訂）」（以下、2020年改訂）を公表しました。

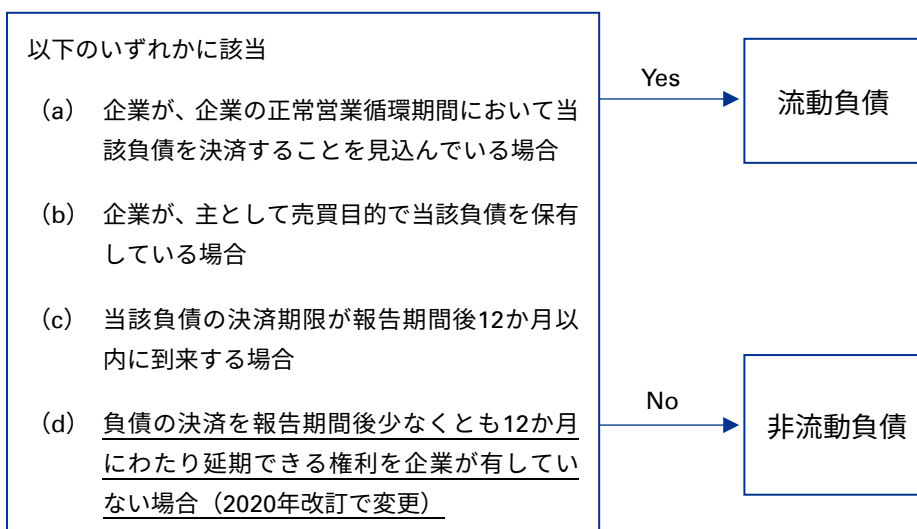
本改訂は、2020年改訂に対する利害関係者からの質問に対応するためのIFRS®解釈指針委員会（以下、IFRS-IC）での議論、IASB審議会での検討を経て公表されたものです。

### (1) 2020年改訂

2020年改訂は、その改訂事項の1つとして、次の事項を求めています。

- 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か月にわたり延期できる権利を企業が有していない場合、当該負債を流動負債に分類する（IAS第1号第69項(d)）
- 負債の決済を延期できる権利が、企業による特定の契約条件の遵守を条件としている場合、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、報告期間の末日時点で当該条件を遵守しているかどうかに基づいて判断する（IAS第1号第72A項）

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りました。



### (2) IFRS-ICでの議論の概要

IFRS-ICは、2020年改訂の第69項(d)の要件についての利害関係者からの質問について、特定の日において一定の運転資本比率（流動比率）の維持を要求する特約条項が含まれ、当該条項に抵触すると借入金が要求払いとなる、次のようなケースにおいて、どのように2020年改訂を適用するかについて議論を行いました。

- 2022年6月30日の運転資本比率が1.0を上回っていない場合、借入金は要求払いとなる
- 報告期間の末日（2021年12月31日）における運転資本比率は0.9であり、上記の特約条項の条件を満たしていない
- 企業は、報告期間の末日（2021年12月31日）現在において、2022年6月30日までに最低運転資本比率（1.0）を満たすと予想している

IFRS-ICは、議論の結果、2020年改訂（IAS第1号第72A項）に基づいて検討した場合、上

記のようなケースでは、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か月にわたり延期できる権利を企業が有していない、すなわち、該当する負債を流動負債に分類すべきであると結論付けました。

IFRS-ICによる最終のアジェンダ決定に先立ち行われた暫定決定に対して、IFRS-ICは、次のようなフィードバックを受け取りました。

- IAS第1号第72A項の適用結果は、一定の状況下で企業の報告期間の末日時点の財政状態を忠実に表現する結果とならない
  - － 報告期間の末日において企業が12か月以内に負債を決済する義務を有していない場合でも、負債を流動に分類する結果となりうる
  - － 企業の特定の状況（季節変動、将来の業績見込など）を反映するために交渉された特約条項の条件のデザインを考慮していない
- 決済を延期できる権利が、非財務条件又は累積の財務業績若しくはキャッシュ・フローに関連する条件を伴う場合、どのようにIAS第1号第72A項の規定を適用すべきか明確でない

### (3) IASB審議会での議論

IASB審議会は、IFRS-ICでの議論の結論及びIFRS-ICの暫定のアジェンダ決定に対するフィードバックなどに基づいて検討した結果、負債の決済を延期できる権利が報告期間の末日以降に契約条件の遵守を必要とする状況においては、2020年改訂の規定は財務諸表の利用者の情報ニーズを満たすためには不十分であると結論づけました。

## 2. 本改訂の概要

### (1) 負債の流動又は非流動への分類

本改訂は、借入金に報告期間の末日後にのみ特定条件を遵守することを求める特約条項がつけられている場合（例えば、報告期間の末日から6か月後の財政状態に基づく条件がある場合）、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か月にわたり延期できる権利を有しているか否かを判断するにあたって、当該特約条項は影響を与えないとしています（IAS第1号第72B項(b)）。そのため、例えば上記 1.本改訂の背景 (2) IFRS-ICでの議論の概要に記載したケースにおいて、IAS第1号第69項(d)の検討にあたって、報告期間の末日（2021年12月31日）から6か月後（2022年6月30日）の運転資本比率に関する条件を考慮する必要はなく、他の要件を満たせば、当該借入金は非流動負債に分類されます。

一方、借入金の特約条項が、報告期間の末日時点又は末日より前にその条件を遵守することを求めている場合には、たとえ当該条件を満たしているかの評価が報告期間後のみ行われる場合であっても、IAS第1号第69項(d)の検討において、当該特約条項の考慮が必要で（IAS第1号第72B項(a)）。

特約条項の存在をどう判断するかについての規定は公開草案では借入金に限定されていなかったため、改訂（案）が意図する範囲を超えて当該規定が広く受け取られすぎないように、「負債の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり延期できる権利を企業が有していない場合」を明確化することが併せて提案されていました。しかしながら公開草案に対するコメントを受けて当該提案は取り下げられ、代わりに特約条項に関する規定は借入金のみを対象とするものに変更されています。

## (2) 表示及び開示

非流動に分類される負債ではあるものの、特約条項の存在によって報告期間後12か月以内に返済が必要となる可能性がある（例えば、報告期間の末日から6か月後の財政状態に基づく条件がある）借入金については、報告期間後12か月以内に当該負債の返済が必要となるリスクを財務諸表の利用者が評価するために、次のような情報を注記として開示することが要求されています（IAS1.76ZA(b)）。

- 特約条項に関する情報（内容や遵守が求められる日付を含む）及び当該負債の帳簿価額
- 特約条項の遵守が困難となる可能性があることを示唆する事実及び状況（例えば、報告期間中または報告期間後に特約条項に抵触する可能性を回避するか、またはその可能性を軽減させるための行動をとった、など）

## (3) 適用日及び移行措置

本改訂は、2024年1月1日以後開始する事業年度から遡及的に適用されます。早期適用も認められていますが、その場合は2020年改訂も同時に適用する必要があります。

また、本改訂の公表に伴い2020年改訂の適用開始が、2023年1月1日以後開始する事業年度から2024年1月1日以後開始する事業年度に変更されます。なお、2020年改訂も早期適用が認められますが、本改訂の公表後に2020年改訂を早期適用する場合には本改訂も同時に適用する必要があります。

## 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うえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト© IFRS® Foundation すべての権利は保護されています。あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項: 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません（過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない）。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IAS®」および「IASB®」はIFRS財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および（または）登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。