

2021年11月

IFRS®基準

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

# 公開草案

## 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

Exposure Draft ED/2021/9 *Non-current Liabilities with Covenants* is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. Comments need to be received by 21 March 2022 and should be submitted by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data. If you would like to request confidentiality, please contact us at [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) before submitting your letter.

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN for this part: 978-1-914113-54-3

**Copyright © 2021 IFRS Foundation**

**All rights reserved.** Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org).

Copies of Board publications may be ordered from the Foundation by emailing [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) or visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', the 'Hexagon Device', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

## 公開草案

# 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

公開草案 ED/2021/9「特約条項付の非流動負債」は、国際会計基準審議会（当審議会）がコメント募集のみを目的に公表したものである。コメントは、2022年3月21日までに到着する必要がある。commentletters@ifrs.org への電子メール又は <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/> でのオンラインで提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト（[www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)）に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この方針及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。秘密扱いを要求したい場合には、レターを提出する前に [commentletter@ifrs.org](mailto:commentletter@ifrs.org) に連絡されたい。

**注意書き：**適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団（当財団）は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

ISBN: 978-1-914113-54-3

コピーライト © 2021 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org) に連絡されたい。

当審議会の公表物のコピーは、[publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) への電子メール又は当財団のショップ <https://shop.ifrs.org> への訪問により、当財団から注文することができる。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経していない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, IASB® ロゴ, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, IFRS® ロゴ, ‘IFRS for SMEs®’, IFRS for SMEs® ロゴ, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘Hexagon Device’, ‘NIIF®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社（会社番号：FC023235）として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD に置いている。

## 目次

	開始ページ
はじめに	6
コメント募集	7
[案] IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正	9
審議会による 2021 年 11 月公表の公開草案「特約条項付の非流動負債」の承認	12
公開草案「特約条項付の非流動負債」に関する結論の根拠	13
公開草案「特約条項付の非流動負債」に対する マッケンジー氏及びスコット氏の代替的見解	20

## はじめに

---

### 当審議会が本公開草案を公表している理由

IAS 第1号「財務諸表の表示」は、企業が負債を非流動に分類するためには、企業は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（決済を延期する権利）を有していなければならないとしている。

2020年1月に、国際会計基準審議会（当審議会）は「負債の流動又は非流動への分類」（2020年修正）を公表した。2020年修正は、企業がどのようにして負債を流動又は非流動に分類するかという側面を明確化した。特に、企業が負債の決済を延期する権利が、報告期間後12か月以内に所定の条件（「特約条項」と呼ばれることが多い）に準拠することを条件としている場合に、負債の決済を延期する権利を有しているかどうかを企業がどのように評価するのかである。

利害関係者からの質問に対応して、IFRS 解釈指針委員会（委員会）は、2020年修正を特定の事実パターンに適用する方法を説明した暫定的なアジェンダ決定を公表した。この暫定的なアジェンダ決定は、企業が報告期間の末日現在の状況に基づくならば所定の条件に準拠したこととならない場合には、たとえそうした条件への準拠が報告期間後12か月以内にのみ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、したがって当該負債を流動に分類すると説明していた。

この暫定的なアジェンダ決定に対するコメント提出者は、いくつかの状況において2020年修正を適用した結果及び潜在的帰結について懸念を示した。委員会はこのフィードバックを当審議会に、当審議会が2020年修正を開発した際に考慮していなかった新たな情報を強調して報告した。

### 本公開草案の提案

この新たな情報を考慮した後に、当審議会はIAS 第1号の狭い範囲の修正を提案することを決定した。本修正案は、企業が報告期間後12か月以内に遵守しなければならない条件は、負債の流動又は非流動への分類に影響を与えないと定めるものとなる。その代わりに、企業は、そのような条件の対象となっている非流動負債を区分表示し、それに関する情報を開示することとなる。

本修正案はまた、2020年修正の発効日を延期し、本修正案が発効する前に企業が負債の分類の評価を変更することを要求されないようにする。

当審議会は、本修正案は、委員会の暫定的なアジェンダ決定に対して示された懸念に対処するとともに、企業が負債の決済を延期する権利が条件の遵守を条件としている場合に企業が提供する情報を改善するであろうと結論を下した。

### 次のステップ

当審議会は、本公開草案に対して受け取るコメントを検討し、修正案を進めるべきかどうかを決定する。当審議会は、これによる修正を2022年後半に完成させることを計画している。

## コメント募集

当審議会は、本公開草案に対するコメントを、特に以下に示す質問に関して、募集している。コメントは次のようなものである場合に最も有用である。

- (a) 記述された質問に回答している。
- (b) 関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 提案における翻訳が困難な文言を識別している。
- (e) 該当がある場合には、当審議会が検討すべき代替案を含んでいる。

当審議会は、本公開草案で扱っている事項についてのみコメントを求めている。

## コメント提出者への質問

### 質問 1 — 分類及び開示（第 72B 項及び第 76ZA 項(b)）

当審議会は、IAS 第 1 号の第 69 項(d)を適用する目的上、企業が報告期間後 12 か月以内に遵守しなければならない所定の条件は、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企業が有しているかどうかには影響を与えないと要求することを提案している。したがって、そのような条件は、負債の流動又は非流動への分類には影響を与えないこととなる。その代わりに、そのような条件の対象となっている負債を企業が非流動に分類する場合には、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注記において開示することを要求される。これには次の情報が含まれる。

- (a) 当該条件（例えば、その内容及び企業がそれを遵守しなければならない日付など）
- (b) 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
- (c) 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

結論の根拠の BC15 項から BC17 項及び BC23 項から BC26 項は、この提案についての当審議会の論拠を説明している。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対である場合、その代わりにどのような提案をするのか及びその理由を説明されたい。

**質問2 — 表示（第76ZA項(a)）**

当審議会は、非流動に分類した負債のうち、企業が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が、報告期間後12か月以内に所定の条件を遵守することを条件としている負債を、財政状態計算書において、区分して表示するよう企業に要求することを提案している。

結論の根拠のBC21項からBC22項は、この提案についての当審議会の論拠を説明している。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対である場合、当審議会が検討した代替案（BC22項参照）のいずれかに同意するか。その代わりにどのような提案をするのか及びその理由を説明されたい。

**質問3 — 本提案のその他の側面**

当審議会は次のことを提案している。

- (a) IAS第1号の第69項(d)を適用する目的上、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企業が有していない状況を明確化する（第72C項）。
- (b) 修正をIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用することを企業に要求し、早期適用を認める（第139V項）。
- (c) IAS第1号の修正「負債の流動又は非流動への分類」の発効日を、公開後に決定する日付（ただし2024年1月1月以後とする）以後に開始する事業年度まで延期する（第139U項）。

結論の根拠のBC18項からBC20項及びBC30項からBC32項は、これらの提案についての当審議会の論拠を説明している。

これらの提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案のいずれかに反対である場合、その代わりにどのような提案をするのか及びその理由を説明されたい。

**期限**

当審議会は、2022年3月21日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。

**コメントの方法**

コメントは電子的に提出されたい。

オンライン <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

電子メール [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

回答者が秘密扱いを求めて我々がそれを認める場合を除き、コメントは公開の記録とされ、我々のウェブサイトに掲載される。秘密扱いの要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この方針及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。秘密扱いを要求したい場合には、レターを提出する前に [commentletter@ifrs.org](mailto:commentletter@ifrs.org) に連絡されたい。

## [案] IAS 第1号「財務諸表の表示」の修正

第71項、第72A項及び第139U項を修正する。第72B項から第72C項、第76ZA項及び第139V項を追加する。削除する文言には取消線、新規の文言には下線を付している。第69項及び第74項から第75項は修正していないが、参照の便宜のために含めている。

### 財政状態計算書

...

#### 流動負債

69 企業は、次のいずれかの場合に、負債を流動負債に分類しなければならない。

- (a) 企業が、企業の正常営業循環期間において当該負債を決済することを見込んでいる場合
- (b) 企業が、主として売買目的で当該負債を保有している場合
- (c) 当該負債の決済期限が報告期間後12か月以内に到来する場合
- (d) 企業が、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ことのできる権利を企業が有していない場合

企業は、他のすべての負債を非流動負債として分類しなければならない。

...

#### 主として売買目的で保有されているもの（第69項(b)）又は決済期限が12か月以内であるもの（第69項(c)）

71 他の流動負債は、正常営業循環の一部としては決済されないが、その決済期限が報告期間後12か月以内であるか又は主として売買目的で保有されているものである。例えば、IFRS第9号における売買目的保有の定義を満たす一部の金融負債、当座借越、並びに非流動金融負債、未払配当金、法人所得税及びその他の非営業債務の1年以内返済分などである。長期間（すなわち、正常営業循環期間内に使用される運転資本の一部ではないもの）にわたって資金を提供する金融負債で決済期限が報告期間後12か月以内でないものは、第72A項から第75項第74項及び第75項の例外を除き非流動負債である。

...

#### 決済を少なくとも12か月にわたり延期する権利（第69項(d)）

72A 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、実質を有していなければならず、第72B項から第75項第73項から第75項に例示するように、報告期間の末日現在で存在していなければならない。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。

**72B** 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が、企業が所定の条件（「特約条項」と呼ばれることが多い）の対象となっている場合がある。第69項(d)を適用する目的上、そのような条件は、

(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、（第74項から第75項で例示しているように）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。これは、たとえ当該条件の遵守の評価が報告日後にのみ行われる場合（例えば、報告期間の末日現在の企業の財政状態に基づくが、遵守についての評価が報告期間後にのみ行われる条件）であっても当てはまる。

(b) 企業が報告期間後12か月以内にのみ当該条件を遵守することを要求されている場合（例えば、報告期間の6か月後の企業の財政状態に基づく条件）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。

**72C** 負債が次のいずれかにより報告期間後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（第69項(d)に記述したような）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。

(a) 相手方又は第三者の裁量で（例えば、借入金が貸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）。そのような状況では、決済を延期する権利は、第72B項に記述したような企業が遵守しなければならない条件の対象とはなっていない。

...

**74** 企業が報告期間の末日以前に長期借入契約の条件に違反し、それにより当該債務が要求払となる場合には、たとえ報告期間後に財務諸表の発行の承認前に、融資者が違反の結果としての返済を要求しないことに合意したとしても、企業は当該負債を流動に分類する。企業が当該負債を流動に分類する理由は、報告期間の末日現在で、当該負債の決済を少なくとも12か月延期できる権利を有していないからである。

**75** ただし、融資者が、報告期間の末日までに、報告期間後少なくとも12か月の猶予期間を与えることに同意した場合には、企業は当該負債を非流動に分類する。この猶予期間は、その間に借手が違反を是正することができ、融資者は即時返済の要求ができない期間である。

...

## 特約条項付の非流動負債

76ZA 企業が第 72B 項(b)に記述した条件の対象となっている負債を非流動に分類する場合には、企業は次のようにしなければならない。

- (a) そのような負債を財政状態計算書において区分して表示する。企業は、非流動への分類が報告期間後 12 か月以内に条件を遵守することを条件としている旨を示す名称を使用しなければならない。
- (b) 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。これには次の情報が含まれる。
  - (i) 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）
  - (ii) 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
  - (iii) 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

...

## 経過措置及び発効日

...

139U 2020年1月公表の「負債の流動又は非流動への分類」により、第69項、第73項、第74項及び第76項が修正され、第72A項、第75A項、第76A項及び第76B項が追加された。企業は、当該修正を「公表後に決定する日付、ただし2024年1月1日以後」~~2023年1月1日~~以後開始する事業年度についてIAS第8号に従って遡及適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正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。

139V 「[年 月]公表の「特約条項付の非流動負債」により、第71項及び第72A項が修正され、第72B項から第72C項及び第76ZA項が追加された。企業は当該修正を「公開後に決定する日付、ただし2024年1月1日以後とする」以後開始する事業年度に、IAS第8号に従って遡及適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正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。

## 審議会による2021年11月公表の公開草案「特約条項付の非流動負債」の承認

---

公開草案「特約条項付の非流動負債」(IAS第1号「財務諸表の表示」の修正を提案している)は、国際会計基準審議会(審議会)の12名のメンバーのうち10名により公表が承認された。マッケンジー氏及びスコット氏は公表に反対票を投じた。彼らの代替的見解は結論の根拠の後に示している。

アンドレアス・バーコウ	議長
スザンヌ・ロイド	副議長
ニック・アンダーソン	
タデウ・センドン	
ザック・ガスト	
陸 建橋	
ブルース・マッケンジー	
ベルトラン・ペラン	
トーマス・スコット	
鈴木 理加	
アン・ターカ	
メアリー・トーカー	

### 公開草案「特約条項付の非流動負債」に関する結論の根拠

この結論の根拠は、公開草案「特約条項付の非流動負債」に付属しているが、その一部を構成するものではない。本公開草案を開発した際の国際会計基準審議会（当審議会）の考慮事項を要約している。個々の審議会メンバーにより、いくつかの要因に置くウェイトは異なっていた。

### 背景

---

- BC1 2020年1月に、当審議会は「負債の流動又は非流動への分類」（2020年修正）を公表した。IAS第1号「財務諸表の表示」を修正したものである。2020年修正は、特定の状況において企業が負債をどのように流動又は非流動に分類するのかを明確化したもので、2023年1月1日以後開始する事業年度について発効し、早期適用を認めている。
- BC2 2020年修正の適用に関しての利害関係者からの質問に対応して、IFRS解釈指針委員会（委員会）は暫定的なアジェンダ決定を2020年12月に公表した。委員会は、報告期間の末日（報告日）現在で、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（決済を延期する権利）を有しているかどうかを、次の状況において企業がどのように判定するのかについて議論した。
- (a) 企業が負債の決済を延期する権利が、報告期間後12か月以内に所定の条件（「特約条項」と呼ばれることが多い）に準拠することを条件としており、かつ、
  - (b) 企業が報告日現在の状況に基づくならば、そのような条件を遵守していない。
- BC3 この暫定的なアジェンダ決定は、2020年修正を適用する際に、委員会が議論した事実パターンにおいて企業は負債の決済を延期する権利を有さないこととなると説明した。したがって、企業は当該負債を財政状態計算書において流動に分類することになる。
- BC4 この暫定的なアジェンダ決定に対するコメント提出者は、議論された事実パターンのいくつかにおいて2020年修正を適用した結果及び潜在的帰結について懸念を示した。このフィードバックを検討した後に、委員会はコメント提出者のコメントを当審議会に、当審議会が2020年修正を開発した際に考慮していなかった新たな情報を提供したコメントを強調して報告した。この新たな情報に対応して、当審議会はIAS第1号の狭い範囲の修正を提案することを決定した。本修正案は、コメント提出者の懸念に対処するとともに、負債の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場合に企業が提供する情報を改善することを目的としている。当審議会は、本修正案を狭い範囲のものとし、負債を流動又は非流動に分類する根拠を根本的には変更しないつもりである。

### IAS第1号の修正案

---

#### 2020年修正における要求事項

- BC5 IAS第1号の第69項(d)は、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を要求している。2020年修正は、この分類の原則及び関連する適用の要求事項の諸側面を修正した。

- BC6 特に、2020年修正はIAS第1号に第72A項を追加して次のことを定めた。企業が決済を延期する権利が、報告期間後12か月以内に所定の条件を遵守することを条件としている場合には、当該権利が報告日現在で存在するの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である。

### 委員会の暫定的なアジェンダ決定に対するフィードバック

- BC7 委員会の暫定的なアジェンダ決定に対するコメント提出者は、IAS第1号の第72A項の要求事項を適用した結果が、いくつかの状況において、報告日現在の企業の財政状態を忠実に表現しない可能性があるとして述べた。彼らは、当該要求事項は次のような問題があると述べた。

(a) たとえ、報告日現在で、企業がその日又は12か月以内に負債を決済する契約上の義務を有していない場合であっても、当該負債を流動に分類する結果となる可能性がある。

(b) 企業の特定の状況を反映するために交渉された条件の設計を考慮に入れていない。例えば、季節性又は企業の将来の業績の予想される影響を織り込むために、契約が異なる日において異なる条件を定める場合がある（BC12項参照）。

- BC8 コメント提出者は、企業が決済を延期する権利が、非財務的な条件又は当報告期間を超える期間についての累積的な財務業績若しくはキャッシュ・フローに基づく条件（財務業績条件）を条件としている場合に、企業が第72A項の要求事項をどのように適用するのが不明確であるとも述べた。

### 当審議会が考慮していなかった新たな情報

#### 条件付きであることを二者択一の分類モデルに反映することの困難

- BC9 IAS第1号の第69項(d)における原則、すなわち、企業が報告期間後少なくとも12か月にわたり負債の決済を延期する権利を有していない場合には、企業は負債を流動に分類するという原則は、当期の営業循環期間内（又は報告期間後12か月以内）に支払うこととなる負債を流動に分類するという目的と整合的である。企業がそのような決済を延期する権利を有していない場合には、たとえ、報告日において、負債を12か月以内に決済する契約上の義務がないときであっても、負債を12か月以内に返済しなければならなくなることを回避できない可能性がある。

- BC10 企業が決済を延期する権利が、報告期間後12か月以内に所定の条件を遵守することを条件としている場合には、関連する負債は、企業が報告日後に当該条件を遵守するかどうかに応じて、12か月以内又は12か月後以降のいずれかに返済すべきものとなる可能性がある。したがって、当該負債が最終的にいつ返済すべきものとなるのかを報告日現

## 特約条項付の非流動負債

在で知ることは不可能である。この不確実性にかかわらず、IAS 第 1 号は依然として企業に対し、負債を報告日現在で流動又は非流動のいずれかに分類することを要求している。

- BC11 この文脈において、2020 年修正は、負債を流動又は非流動のいずれかに分類するモデルの制約の中で、その条件付けを反映する 1 つの方法を定めた。しかし、コメント提出者のフィードバック（及び財務諸表利用者との初期的な討議からのインプット）を検討した後に、当審議会は、企業が決済を延期する権利が報告日後における条件の遵守を条件としている場合には、このような二者択一の分類モデルによって提供される情報は、それだけでは、財務諸表利用者の情報ニーズを満たすのに不十分であると結論を下した。例えば、負債の流動又は非流動への分類は、それ自体では、そのような条件付けが負債を返済すべき時期に与える潜在的な影響に関する情報を提供しない。言い換えると、条件付けによって生じた不確実性が財務諸表利用者にとって明らかではない。

### 季節性又は将来の業績の影響を織り込んだ条件

- BC12 コメント提出者のフィードバックは、次のことが与える予想される影響を織り込むために設計された条件についての新たな情報を提供した。

- (a) 企業の事業の季節性 — 事業の季節性が非常に高い企業の営業循環における特定の時点で要求される財政状態又は業績を反映する条件（例えば、好業績の時期の直後の企業の予想される財政状態を反映する条件）
- (b) 企業の将来の業績 — 予想される将来の事象の発生後に要求される財政状態若しくは業績を反映する条件、又は企業が将来の日にのみ達成すると予想される目標として設定されている条件（例えば、負債の期間にわたり逡増的に厳しくなる条件）

- BC13 コメント提出者は、2020 年修正の適用による分類結果は、負債が BC12 項に記述した条件の対象となっている場合には、有用な情報を提供しない可能性があるとして述べた。そうした条件は、所定の時点でのみ評価されるように設計されていた。当審議会は、特に事業の季節性が非常に高い企業に関して、それらの懸念を共有した。当審議会はまた、2020 年修正を非財務条件及び財務業績条件に適用する方法についての具体的な要求事項がないことも認識した（BC8 項参照）。

### 審議会の提案しているアプローチ

- BC14 新たな情報を検討した後に、当審議会は IAS 第 1 号の修正を提案することを決定した。本修正案は、コメント提出者の懸念への対処に加えて、企業が負債の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場合に、企業が提供する情報を改善することを目的としている。

## 分 類

### 企業が報告期間後に遵守しなければならない条件

- BC15 当審議会は、企業が報告日以前に遵守しなければならない条件のみが、負債の流動又は

非流動への分類に影響を与えることを提案している。これには、企業が報告日現在で遵守しなければならないが遵守について後日に評価される条件が含まれる。これと対照的に、当審議会は、企業が報告日後にのみ遵守しなければならない条件は、報告日現在での負債の流動又は非流動への分類に影響を与えないと要求することを提案している。

BC16 当審議会は、これらの提案は次のようになると結論を下した。

- (a) 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）。
- (b) 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。
- (c) 委員会の暫定的なアジェンダ決定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。

BC17 当審議会の分類の提案は、表示及び開示に関する提案と連動している。当審議会の考えでは、企業が当該負債の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場合には、負債の流動又は非流動への分類は、それだけでは、財務諸表利用者の情報ニーズを満たさないであろう（BC11 項参照）。むしろ、本公開草案における分類の提案は、非流動に分類したそのような負債を財政状態計算書において区分して表示し（BC21 項参照）、そうした条件に関する情報を注記において開示すること（BC23 項から BC26 項参照）を企業に要求する提案を合わせて考えた場合に、有用な情報を提供するであろう。

#### その他の条件付の決済条件

BC18 当審議会は、2020 年修正の範囲を維持することを決定した。その範囲は、企業が決済を延期する権利が条件の遵守を条件としている負債に焦点を当てていた。したがって、本修正案が他の負債に不適切に適用されることを避けるため、当審議会は、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（IAS 第 1 号の第 69 項(d)に記述しているような）を有していない旨を明確化することを提案している。

- (a) 相手方又は第三者の裁量で。
- (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。

BC19 BC18 項に記述した両方の状況において、企業が報告期間後 12 か月以内の負債の決済を回避するために遵守しなければならないか又は遵守する可能性のある条件はない。したがって、それらの状況は本修正案の範囲には含まれない。

BC20 当審議会は、BC18 項(b)に示した明確化は、企業が将来の事象又は結果の発生（又は不

## 特約条項付の非流動負債

発生)に影響を与えることのできる状況を、たとえそれらの発生に企業の統制が及ばない場合であっても、除外することを意図している。例えば将来の収益に基づいてある条件を遵守しなければならない企業は、要求されている結果が達成されるかどうかに影響を与えることができるが、統制することはできない。

### 区分表示

BC21 当審議会の提案は、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企業に要求することとなる。当審議会は、区分表示は次のようになると結論を下した。

- (a) 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。
- (b) 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。
- (c) 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。

BC22 当審議会は、これらの負債の区分表示を具体的に要求する提案に対する代替案も検討した。審議会メンバーの過半数は BC21 項に記述した提案を選好したが、一部の審議会メンバーは次の代替案のいずれかを支持した。

- (a) 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。一部の審議会メンバーは、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ているため、この代替案を支持した。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（結論の根拠の後に示している代替的見解を参照）。
- (b) 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。一部の審議会メンバーがこの代替案を支持したのは、負債のより限定的な集合を区分表示することで、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可能性があるからである。これと対照的に、当審議会の提案は、負債のより幅広い集合に適用され、シグナリングの便益を減少させることになる。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。

### 条件に関する開示

BC23 当審議会は、企業が報告期間後 12 か月以内に遵守しなければならず、負債の決済を延期する権利の条件となる条件に関する情報を開示するよう企業に要求することを提案し

ている。当審議会は、この情報は、財務諸表利用者が条件の内容を理解し、非流動に分類されている負債が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評価するのに役立つであろうと結論を下した。

BC24 当審議会は、報告日現在の状況に基づいた企業の条件の遵守に関する情報の有用性に関しての見解（2020年修正の基礎となっていた）を変更しなかった。この情報は、企業の状況が報告日後に変わらない場合、非流動負債が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強調する。しかし、当審議会は、2020年修正のようにこれらの条件を負債の分類に影響させるのではなく、この情報を注記において開示するよう企業に要求することを提案している。

BC25 当審議会は、非財務条件及び財務業績条件を遵守したかどうかを報告日現在の状況に基づくならば企業がどのように評価するのかを定めないことを決定した。当審議会の考えでは、要求事項をさらに追加することは不必要な複雑性を増大させることになる。当審議会は、報告日現在の状況に基づくならば企業が条件を遵守しているかどうかを、当該条件に関する情報及び企業が報告期間後に当該条件を満たすと予想しているかどうかとともに、注記において開示するよう企業に要求することを提案している。これは、企業が当該評価をどのようにして行ったのか、及び、該当する場合に、報告日現在の状況に基づくならばそうした条件を遵守していない理由を説明することによって、企業が文脈を提供することを可能にする。この文脈を財政状態計算書において負債の流動又は非流動への分類の一部として提供することは可能ではないであろう。

BC26 企業が多くの非流動負債の決済を延期する権利は、企業が報告期間後12か月以内に条件を遵守することを条件としている可能性が高い。IAS第1号の第31項に従って、企業はそうした条件に関してのどのような情報に重要性があるのかを決定するにあたり、企業の具体的な事実及び状況に基づいて、判断を適用することになる。言い換えると、企業は、負債又は条件について第76ZA項で要求している情報に重要性がない場合には、当該情報を提供する必要はない。

## 影響分析

BC27 当審議会は、提案しているアプローチは次のようになると考えている。

(a) 企業が負債の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場合に、企業が提供する情報を改善する。

(b) 2020年修正の適用に関しての、次のようなコメント提出者の懸念に対処する。

(i) 一部の状況において有用な情報を提供しない可能性のある分類結果

(ii) 非財務条件及び財務業績条件への分類の要求事項の適用方法について具体的な要求事項がないこと

BC28 当審議会は、追加的な情報の提供を企業に要求することで予想されるコストは、本修正案の便益（これには、2020年修正の適用に関連したコストをなくすことが含まれる）

## 特約条項付の非流動負債

を上回らないであろうと結論を下した。

### 検討した代替的なアプローチ

BC29 提案を開発した際に、当審議会は次のような代替的なアプローチも検討した。2020年修正における分類の要求事項（BC5項からBC6項参照）を維持するが、(a)企業の事業の季節性を反映する条件についての例外を設け、(b)2020年修正を非財務条件及び財務業績条件にどのように適用するのかを明確化する、というものである。当審議会は、重大な複雑性を生じさせることを主な理由として、このアプローチを提案しないことを決定した。

### 経過措置

---

BC30 当審議会は、本修正案をIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用するよう企業に要求することを提案している。その理由は、

- (a) 負債の流動又は非流動への分類を当期と過去の期間において同じ基礎で行うことで、比較金額の組替をしない場合よりも、財務諸表利用者にとって、比較可能性が高く、したがって有用性が高い情報をもたらすことになる。
- (b) この修正の遡及適用は企業にとって煩雑にならないと予想される。企業は該当する条件の付いた負債を区分表示する（BC21項参照）ために遡及して識別することを要求されるが、当審議会は、企業はそれらの条件をすでに知っており、多くの企業はそれらの遵守を積極的にモニターしているであろうと見込んでいる。

BC31 当審議会は、IFRS基準の初度適用企業に対して免除を設けることは不要であると結論を下した。

### 2020年修正の発効日の延期

---

BC32 当審議会の提案は、2020年修正で導入された要求事項の一部を当該要求事項が発効する前に修正することになる。したがって、当審議会は、2020年修正の発効日を、公開後に決定する日付（ただし2024年1月1日以後とする）以後開始する事業年度まで延期することも提案している。企業が負債の分類の評価を比較的短い期間内に変更しなければならなくなる可能性を避けるためである。

## 公開草案「特約条項付の非流動負債」に対するマッケンジー氏及びスコット氏の代替的見解

- AV1 マッケンジー氏とスコット氏は、公開草案「特約条項付の非流動負債」の公表に反対票を投じた。彼らは、企業が負債の決済を延期する権利が、企業が報告期間後 12 か月以内に所定の条件を遵守することを条件としている場合には、負債の流動又は非流動への分類の目的上、当該条件は当該権利が報告期間の末日（報告日）現在で存在しているかどうかに影響を与えないという当審議会の提案に同意している。しかし、彼らは、財政状態計算書において、そのような条件の対象となっている非流動負債を区分して表示することを企業に具体的に要求するという提案に反対している。さらに、これらの負債を注記において識別することを企業に要求することを支持し、第 76ZA 項(b)(i)及び第 76ZA 項(b)(ii)で提案されている関連した開示に同意しているが、第 76ZA 項(b)(iii)で提案されている開示には反対している。
- AV2 マッケンジー氏とスコット氏は、非流動への分類は、報告日において融資者が返済を要求する契約上の権利を有しておらず、借手が負債を同日に又は 12 か月以内に返済する契約上の義務を有していない場合には、より忠実な表現をもたらすことに同意している。さらに、財務諸表利用者は、企業が報告期間後 12 か月以内に遵守しなければならない条件の開示、及び企業が報告日現在の状況に基づくならばこれらの条件を遵守しているかどうかの開示から便益を得るはずである。
- AV3 マッケンジー氏とスコット氏は、財政状態計算書において、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区分して表示することを企業に具体的に要求する提案に反対している。彼らは、注記における開示を通じてこれらの負債を識別することを支持している。彼らの反対の最も重要な理由は、この提案は IFRS 基準の原則主義の性質に反していることである。この提案は、企業が、報告期間後にのみ遵守することを要求されている条件を、報告日現在の状況に基づくならば遵守していない場合に、負債を流動に分類することに関しての利害関係者の懸念から間接的に生じたものである。IFRS 基準の原則主義の性質を維持するため、当審議会はルールを稀にしか設定すべきではない。提案されている表示の要求は、原則主義のアプローチを放棄する説得力のある根拠とはなっていない。さらに、企業の財政状態計算書における余白は限られている。原則主義のアプローチにおいては、財務諸表利用者に最も目的適合性の高い情報を提供するため、企業は、注記における開示と比較して、財政状態計算書において表示する情報を優先するように原則を適用することになる。
- AV4 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 55 項がすでに、企業の財政状態の理解への目的適合性がある場合に、財政状態計算書における追加的な分解を要求している。いくつかの IFRS 基準書には、財政状態計算書における表示又は注記における開示のいずれかを通じて充足することのできる開示要求がある。例えば、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の第 8 項は、純損益を通じて公正価値で測定する金融負債を、償却原価で測定する金融

## 特約条項付の非流動負債

負債と区分して開示することを企業に要求しており、企業はそうした情報を財政状態計算書又は注記のいずれで開示するのがより適切であるのかを決定するにあたり、判断を適用する。同様のアプローチを当審議会の提案について採用すべきである。財務諸表利用者にとって最も目的適合性の高い財政状態計算書上の情報の集約及び分解は、必然的に企業ごとに異なることとなるからである。IAS 第 1 号における分解についての現行の原則、及び基本財務諸表プロジェクトにおいて提案されている分解についての予想されている改善された原則が、財務諸表のすべてにおける分解を律するべきである。したがって、マッケンジー氏とスコット氏は、財政状態計算書において、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区分して表示することを企業に要求する提案に同意しない。

- AV5 マッケンジー氏とスコット氏は、企業が報告日後に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を開示するという、第 76ZA 項(b)(iii)で提案されている要求に反対している。彼らが反対しているのは、彼らの考えでは、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からである。例えば、流動比率の場合、この情報の提供には、分子及び分母における残高の予測が黙示的に必要となる。さらに、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、提案されているこれらの非流動負債の識別、並びに当期及び過去の財務報告書を追加的な経済情報とともに分析することによって支えられる提案されている開示に基づいて、行うことができるはずである。第 76ZA 項(b)(iii)で提案されている開示要求は、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。