

# IASB が特約条項(コベナンツ条項)付非流動負債の分類の要求事項を改訂

## 重要ポイント

- ▶ 2022 年 10 月、IASB は、報告日以前に企業が遵守しなければならない特約条項(コベナンツ条項)のみが負債の流動又は非流動への分類に影響を及ぼすことを明確化する改訂を公表した。
- ▶ 報告日後 12 カ月以内のコベナンツ条項の遵守が条件になる貸付契約から生じる非流動負債については追加的な開示が求められる。
- ▶ 当該改訂は、2024 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用され、早期適用も認められている。

## 概要

2022 年 10 月、国際会計基準審議会(以下、IASB 又は審議会)は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の改訂を公表した。本改訂は、2021 年 11 月に公表された公開草案「特約条項付の非流動負債—IAS 第 1 号の改訂案」(以下、公開草案)における当初の改訂案が基礎となっている。本改訂の中で IASB は、報告日以前に企業が遵守しなければならない特約条項(以下、コベナンツ条項)のみが負債の流動又は非流動への分類に影響を及ぼすということを明確化している。

## 背景

IASB は 2020 年 1 月に IAS 第 1 号第 69 項から第 76 項の改訂(以下、2020 年改訂)を公表し、負債の流動又は非流動への分類を明確化した。2020 年改訂に織り込まれた主要な要求事項により、報告日より後のある日時点でのコベナンツ条項(以下、将来のコベナンツ条項)の遵守が条件になる負債を有する企業は、当該日にコベナンツ条項を遵守していない場合には、報告期間の末日時点で負債の決済を延期する権利を有しないということになる。

しかしながら、利害関係者が本提案の影響に懸念を示したことから、IFRS 解釈指針委員会(以下、解釈指針委員会)は、2020 年 12 月に暫定アジェンダ決定(以下、TAD)を公表し、3 つの事例を取り上げ、本提案がそれらにどのように適用されるかを説明した。TAD に対するコメントレターでは、2020 年改訂が特定のシナリオに及ぼす影響についての懸念が示されており、解釈指針委員会はそれらに関して理解を示したうえで IASB に報告した。以上を受け、IASB は 2021 年 11 月に 2020 年改訂を改訂することを提案し、追加の調整が行われた後、2022 年 10 月に改訂が公表された(以下、2022 年改訂)。

IASB は、将来のコベナンツ条項付非流動負債に関する情報を注記に開示することを定める要求事項とあわせて検討することで、分類に関する要求事項の改訂により有用な情報が提供される、と結論付けた。

## 2022 年改訂

2022 年改訂では、企業が報告日以前に遵守していなければならない借入契約から生じる負債のコベナンツ条項のみが当該負債の流動又は非流動への分類に影響を及ぼすことになる。本改訂は、そうした負債の開示に関する要求事項にも言及している。IASB は、将来のコベナンツ条項付非流動負債に関する情報を注記に開示することを定める要求事項と併せて検討することで、分類に関する要求事項の改訂により有用な情報が提供されると結論付けた。

### **別個の表示**

公開草案で提案されていた改訂案とは異なり、2022 年改訂により企業は、将来のコベナンツ条項を 12 カ月以内に遵守することが条件となる非流動負債の区分表示が求められなくなった。その代わりに、2022 年改訂は、企業にコベナンツ条項及び関連する負債の情報を注記で開示することを求めている。

### **開示**

2022 年改訂では、借入契約から生じる負債が非流動に分類され、将来のコベナンツ条項の 12 カ月以内の遵守が決済を延期する企業の権利の条件になる場合には、企業はその旨を開示しなければならない。この開示にはコベナンツ条項及び関連する負債に関する情報を含めることが求められる。さらに、将来のコベナンツ条項の性質に関する情報、及び関連する負債の帳簿価額も含める必要がある。この情報の目的は、利用者が将来のコベナンツ条項の性質を理解し、非流動に分類された負債が 12 カ月以内に返済せざるを得ないリスクを評価できるようにすることにある。加えて、事実と状況からそうしたコベナンツ条項の遵守が困難であるということが窺える場合には、当該事実と状況を開示しなければならない。例えば、報告日の前又は後に企業が実施する緩和策もそれらに該当し開示することになる。同様に、報告期間の末日時点で将来のコベナンツ条項を遵守していない場合、その事実の開示は適切と考えられる。

### **決済を延期する権利**

IASB は公開草案で、第 69 項(d)の決済を延期する権利の意味、及び第 72B 項の要求事項の範囲を明確化することを提案した。特に公開草案では、企業が負債の決済を延期する権利を有することのない状況を明確にするために、「企業の将来における行動の影響を受けない」事象又は結果という概念を導入していた。しかし、寄せられたフィードバックでは、本提案によりその目的は達成されないだろうとのコメントがあった。そのため IASB は、第 72B 項の要求事項を借入契約から生じる負債にのみ適用することにした。

EYは、「Building a better working world ～より良い社会の構築を目指して」をパーパス(存在意義)としています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150カ国以上に展開するEYのチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起(better question)をすることで、新たな解決策を導きます。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](http://ey.com/privacy)をご確認ください。EYのメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EYについて詳しくは、[ey.com](http://ey.com)をご覧ください。

#### EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EYの日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは [ey.com/ja\\_jp/people/ey-shinnihon-llc](http://ey.com/ja_jp/people/ey-shinnihon-llc) をご覧ください。

© 2022 Ernst & Young ShinNihon LLC.  
All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家に相談ください。

本資料は 009933-22Gbl の翻訳版です。

[ey.com/ja\\_jp](http://ey.com/ja_jp)

## 2020 年改訂

2020 年改訂のうち、2022 年改訂に影響されないものいくつかあり、そのうち 2 つを以下に要約している。

「負債の分類は、企業が当該負債の決済を報告期間後少なくとも 12 カ月にわたり延期する権利を行使する可能性の程度には影響されない」ということを明確化するための要求事項(第 75A 項)が付け加えられた。すなわち、短期に決済するという経営者の意図が分類に影響を与えることはない。このことは、財務諸表が承認される時点で決済が生じている場合であっても同じである。

IASB はさらに「負債の決済」が何を意味するかを明確化するために 2 つの新たな要求事項(第 76A 項と第 76B 項)を IAS 第 1 号に付け加えた。IASB は、負債の決済と企業からの資源の流出とを結びつけることが重要であると結論付けた。企業の自己の資本性金融商品による決済は、負債の流動又は非流動の分類の目的上は決済とみなされるが、1 つの例外が存在する。その例外は、転換オプション自体が資本性金融商品に分類される場合のみ、負債の流動又は非流動の判断において、自己の資本性金融商品による決済を考慮する必要がないということである。

2020 年改訂の詳細は IFRS Developments 第 159 号「負債の流動負債又は非流動負債への分類の改訂」を参照されたい。

## 現行の IAS 第 1 号からの変更点

2020 年改訂及び 2022 年改訂により生じた現行の IAS 第 1 号に対する主な変更は次のとおりである。

- **決済を延期する権利**—本改訂により、負債の決済を延期する企業の権利が企業の将来のコベナント条項の遵守を条件とする場合には、企業は、報告期間の末日時点でそれらのコベナント条項を遵守していなくても負債の決済を延期する権利を有しているということが明確化される(上記の「2022 年改訂」を参照)。
- **想定される延期**—本改訂により、負債の分類は、企業が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行使する可能性の程度には影響されないということが明確化される(上記の「2020 年改訂」を参照)。
- **自己の資本性金融商品による決済**—本改訂により、自己の資本性金融商品による負債の決済により負債の分類に影響が生じるという要求事項には 1 つの例外が存在するということが明確化される(上記の「2020 年改訂」)を参照。
- **開示**—企業が将来のコベナント条項の 12 カ月以内の遵守が条件となる負債の決済を延期する権利を有している場合には、企業は本改訂により借入契約から生じる負債が非流動に分類されているという追加的な開示を行うことが求められる。

## 経過措置及び発効日

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、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。早期適用は認められるが、その場合はその旨の開示が必要となる。

それに応じて 2020 年改訂の発効日も 2023 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から 2024 年 1 月 1 日以降開始する事業年度に延期される。2020 年改訂の早期適用は認められる。ただし、2020 年改訂を早期適用する企業は、2022 年改訂も適用しなければならず、またその逆の場合も同様である。

### 弊社のコメント

2020 年改訂と 2022 年改訂の複合的な影響は実務に影響を及ぼす。したがって、企業は当該改訂が既存の借入契約や今後計画されている借入契約に及ぼす影響を慎重に検討する必要がある。検討にあたり、今回の改訂は遡求適用が必要である点に十分留意されたい。