



IFRS<sup>®</sup>

Accounting

2023年11月

公開草案

IFRS<sup>®</sup>会計基準

資本の特徴を有する金融商品

IAS第32号、IFRS第7号及びIAS第1号の修正案

コメント期限：2024年3月29日

# 公開草案

## 資本の特徴を有する金融商品

IAS 第 32 号、IFRS 第 7 号及び IAS 第 1 号の修正案

コメント期限：2024 年 3 月 29 日

Exposure Draft IASB/ED/2023/5 is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments need to be received by **29 March 2024** 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.

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the International Accounting Standards Board (IASB) and the 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.

### © 2023 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 IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@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 including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's trade 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

## 資本の特徴を有する金融商品

IAS 第 32 号、IFRS 第 7 号及び IAS 第 1 号の修正案

コメント期限：2024 年 3 月 29 日

公開草案 ED/2023/5 は、国際会計基準審議会（IASB）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 2024年3月29日までに到着する必要がある、[commentletters@ifrs.org](mailto: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。

**注意書き：**適用される法律が認める範囲で、国際会計基準審議会（IASB）及び当財団は、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、明白に拒絶する。

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。

### © 2023 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。

IASB の公表物のコピーは、[customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@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, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘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

	開始する項
はじめに	IN1
コメント募集	
[案] IAS 第 32 号「金融商品：表示」の修正	11
定 義	11
表 示	15
負債及び資本	15
複合金融商品	28
金融負債及び資本性金融商品の分類変更	32B
利息、配当、損失及び利得	41
発効日及び経過措置	97U
[案] 付録の修正—IAS 第 32 号に関する適用指針	AG24A
表 示	AG24A
負債及び資本	AG24A
金融負債及び資本性金融商品の分類変更	AG35A
利息、配当、損失及び利得	AG37
[案] IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の修正	1
目 的	1
範 囲	3
財政状態及び業績に対する金融商品の重大性	12E
財政状態計算書	12E
包括利益計算書	20
その他の開示	30A
発効日及び経過措置	44L

[案] 付録 A—用語の定義の修正	
[案] 付録 B—IFRS 第 7 号に関する適用指針	B5
財政状態及び業績に対する金融商品の重大性	B5
その他の開示	B5
[案] IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正	54
構成及び内容	54
財政状態計算書	54
純損益及びその他の包括利益計算書	81B
持分変動計算書	106
注 記	136A
経過措置及び発効日	139X
[案] [IFRS 第 XX 号「公的説明責任のない子会社：開示」] の修正	54
IFRS 第 7 号「金融商品：開示」	54
IASB による 2023 年 11 月公表の公開草案「資本の特徴を有する金融商品」の承認 結論の根拠（別冊参照）	
設例及び適用ガイダンス（別冊参照）	

### はじめに

---

#### IASB が本公開草案を公表している理由

- IN1 IAS 第 32 号「金融商品：表示」は、金融商品を発行する企業の財務諸表における金融商品の金融負債又は資本性金融商品への分類及び表示に関する要求事項を示している。
- IN2 多くの金融商品について、IAS 第 32 号における要求事項の適用は、一般的に財務諸表利用者に有用な情報を提供する分類結果をもたらし、企業が当該要求事項を大きな困難なしに適用している。全体として、利害関係者からのフィードバック及びその他のリサーチからは、IAS 第 32 号が大半の金融商品について良好に機能していることが示唆されている。したがって、国際会計基準審議会（IASB）は、当該基準書を根本的に変更することは不要であると判断した。
- IN3 しかし、金融技術革新、市場の原理及び金融セクター規制の変化により、金融負債と資本の両方の特徴を有する複雑な金融商品の数が増大してきた。この状況は、IAS 第 32 号を適用する企業に課題を生じさせ、分類に関する実務の多様性を生じさせている。その多様性により、財務諸表の比較可能性及び理解可能性が低下し、金融商品が発行者の財政状態及び業績に与える影響を財務諸表利用者が評価することが困難になっている。
- IN4 IASB は、IAS 第 32 号の適用にあたっての課題に対応するため、ディスカッション・ペーパー「資本の特徴を有する金融商品」を 2018 年 6 月に公表した。このディスカッション・ペーパーは、IASB の選好する分類アプローチを示している。金融商品の金融負債又は資本性金融商品への分類に関する原則をより明確にし、IAS 第 32 号における分類の要求事項の一貫性、完全性及び明瞭性を改善するためである。このディスカッション・ペーパーに対するフィードバックを検討した後に、IASB は提案した分類アプローチを追求しないことを決定した。その代わりに、IASB は、IAS 第 32 号における分類の要求事項（基礎となる原則を含む）の明確化に焦点を当てることを決定した。IAS 第 32 号の適用にあたって生じる既知の実務上の論点に対処するためである。
- IN5 本公開草案における提案を開発するにあたり、IASB の意図は、分類結果を変更するのはそうした変更がより有用な情報を財務諸表利用者に提供するであろうという十分な証拠がある場合のみとするというものであった。
- IN6 本公開草案は、金融負債及び資本性金融商品に関する情報の表示及び開示を改善するための提案も示している。IASB はこれらの提案を、分類のみでは捕捉されない金融負債及び資本性金融商品の特徴及び企業の普通株主に帰属する金額に関するより良い情報を求める財務諸表利用者からの要望に対応して開発した。

#### 公開草案における提案の要約

- IN7 IASB は次のことを明確化するための IAS 第 32 号の修正を提案している。
- (a) 関連する法律又は規則（金融商品に適用される法令上の又は規制上の要求事項など）が金融商品の分類に与える影響



- (b) 発行者自身の資本性金融商品で決済されるか又は決済される可能性のあるデリバティブの分類についての IAS 第 32 号の第 16 項(b)(ii)における「固定対固定」の条件
- (c) 企業が自己の資本性金融商品を購入する義務を含んだ金融商品の分類についての IAS 第 32 号の第 23 項の要求事項
- (d) 条件付決済条項を有する金融商品の分類についての IAS 第 32 号の第 25 項及び第 28 項の要求事項
- (e) 株主の裁量が金融商品の分類に与える影響
- (f) 金融商品（又はその構成要素）が当初認識後に金融負債又は資本性金融商品に分類変更される状況

IN8 IASB は、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の目的及び範囲の修正並びに以下に関して開示される情報を改善するための当該基準書のその他の修正を提案している。

- (a) IAS 第 32 号の範囲に含まれる金融負債及び資本性金融商品から生じる企業に対する請求権の性質及び優先順位
- (b) 金融商品（金融負債と資本性金融商品の両方の特徴を有する金融商品を含む）の契約条件
- (c) 複合金融商品
- (d) 普通株式の潜在的希薄化
- (e) 金融負債及び資本性金融商品の分類変更
- (f) 企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含んだ金融商品
- (g) 企業の業績又は企業の純資産の変動に基づく金額を支払う契約上の義務を含んだ金融負債

IN9 IASB は、普通株主に帰属する金額に関する追加的な情報を表示することを企業に要求するための IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正も提案している。これらの修正案は、企業の財政状態計算書、財務業績の計算書及び持分変動計算書に影響を与える。

## 次のステップ

IN10 IASB は、本公開草案に関する公開協議からのコメントレーター及びその他のフィードバックを検討してから、IAS 第 32 号、IFRS 第 7 号及び IAS 第 1 号の修正を公表すべきかどうかを決定する。

## コメント募集

IASB は、公開草案「資本の特徴を有する金融商品」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) 記載された質問に回答している。
- (b) 関連する具体的な項を示している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 特定の提案の文言のうち不明確又は翻訳が困難となるであろう文言を識別している。
- (e) 該当がある場合には、IASB が検討すべき代替案を含んでいる。

IASB 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。

コメント提出者はこのコメント募集におけるすべての質問に回答する必要はない。

### コメント提出者への質問—分類

#### 関連する法律又は規則の影響

IAS 第 32 号の第 11 項における金融資産及び金融負債の定義は、契約上の権利及び契約上の義務を参照している。しかし、金融商品に適用される法律又は規則（法令上の又は規制上の要求事項など）が当該金融商品の分類に影響を与えるかどうか及びどのように影響を与えるのかに関して、実務における論点が生じている。

IASB は、法律により強制可能であり、関連する法律又は規則により創出されたものに追加される契約上の権利及び義務のみが、金融商品（又はその構成部分）の金融負債、金融資産又は資本性金融商品への分類において考慮される旨を明確化することを提案している。権利又は義務が関連する法律又は規則によって創出され、契約上の取決めに含まれているかどうかに関係なく生じる場合には、企業は当該金融商品（又はその構成部分）を金融負債、金融資産又は資本性金融商品に分類するにあたり、当該権利又は義務を考慮しない。

質問 1—関連する法律又は規則の影響（IAS 第 32 号の第 15A 項及び AG24A 項から AG24B 項）

IASB は次のことを明確化することを提案している。

- (a) 法律又は規則により強制可能であり、関連する法律又は規則により創出されたものに追加される契約上の権利及び義務のみが、金融商品又はその構成部分を金融負債、金融資産又は資本性金融商品に分類するにあたり考慮される（第 15A 項）。
- (b) 法律又は規則のみによって創出されるものではないが、関連する法律又は規則によって創出された権利又は義務に追加される契約上の権利又は義務は、金融商品又はその構成部分を分類するにあたって全体を考慮しなければならない（AG24B 項）。

結論の根拠の BC12 項から BC30 項は、これらの提案に対する IASB 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。提案のどれかに反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。

### 企業自身の資本性金融商品での決済

デリバティブが資本性金融商品に分類されるためには、IAS 第 32 号の第 16 項(b)(ii)は、発行者が固定金額の現金又は他の金融資産を固定数の発行者自身の資本性金融商品と交換することによってのみ当該デリバティブが決済されることを要求している。この要求は「固定対固定」条件と呼ばれることがある。実務上の論点が、固定対固定の条件を満たすために、交換されるべき対価の金額又は引き渡されるべき企業自身の資本性金融商品の数の変動性が認められるのかどうかに関して生じている。

IAS 第 32 号は、株式対株式の交換（1つのクラスの企業自身の非デリバティブ資本性金融商品の固定数を他のクラスの企業自身の非デリバティブ資本性金融商品の固定数と交換することによって決済されるか又は決済される可能性がある契約）についての要求事項を具体的に含んでいない。

### 質問 2—企業自身の資本性金融商品での決済（IAS 第 32 号の第 16 項、第 22 項、第 22B 項から第 22D 項、AG27A 項及び AG29B 項）

IASB は、IAS 第 32 号の第 16 項(b)(ii)における固定対固定の条件がどのような場合に満たされるのかを明確化することを提案している。企業自身の資本性金融商品のそれぞれについて交換されるべき対価の金額が企業の機能通貨で表示され、次のいずれかであることが要求される旨を定めることによってである。

- (a) 固定されている（いかなる状況でも変動しない）、又は
- (b) 次の理由によつてのみ変動可能である。
  - (i) 維持修正。これは企業に将来の株主の相対的な経済的利益を現在の株主と同等以下に維持することを要求する修正
  - (ii) 時の経過による修正。これは、事前に決定され、時の経過のみにより変動し、当初認識時に企業自身の資本性金融商品のそれぞれと交換される対価の金額の現在価値を固定する効果を有する修正（第 22B 項から第 22C 項）。

IASB は、デリバティブが一方の当事者に、複数のクラスの企業自身の資本性金融商品の間で決済の選択肢を与えている場合に、決済時に引き渡される可能性のある各クラスの企業自身の資本性金融商品について固定対固定の条件が満たされるかどうかを企業が検討することを明確化するように提案している。そうしたデリバティブは、決済の選択肢のすべてが固定対固定の条件を満たす場合にのみ、資本性金融商品である（AG27A 項(b)）。

IASB はさらに、企業自身のあるクラスの非デリバティブ資本性金融商品の固定数と企業自身の他のクラスの非デリバティブ資本性金融商品の固定数との交換によって決済されるか又は決済される可能性のある契約は資本性金融商品である旨を明確化することも提案している（第 22D 項）。

結論の根拠の BC31 項から BC61 項は、これらの提案に対する IASB の論拠を説明している。

## 資本の特徴を有する金融商品

これらの提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案のどれかに反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。

### 企業自身の資本性金融商品を購入する義務

IAS 第 32 号の第 23 項は、企業が企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含んだ契約についての要求事項を示している。そうした契約の例には、企業自身の株式を購入する先渡契約及び企業自身の株式を購入することを要求する権利を保有者に与える売建プット・オプションが含まれる。実務上の論点が、これらの要求事項の適用に関して生じている。

IAS 第 32 号は、金融負債を償還金額の現在価値で認識することを企業に要求している。この金額は資本から除去され、金融負債に含められる。IASB は、資本のどの内訳項目からこの金額が除去されるのか及び金融負債を償還金額の現在価値で測定する方法を明確化することを提案している。

IASB は、企業が企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含んだ契約が引渡しをせずに期限満了となる場合に、企業が要求事項をどのように適用するのかを明確化することも提案している。

### 質問 3—企業自身の資本性金融商品を購入する義務（IAS 第 32 号の第 23 項及び AG27B 項から AG27D 項）

IASB は、次のことを明確化することを提案している。

- (a) 企業が企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含んだ契約についての IAS 第 32 号の要求事項は、企業自身の他のクラスの資本性金融商品の可変数を引き渡すことによって決済される契約にも適用される（第 23 項）。
- (b) 企業自身の資本性金融商品を償還する義務の当初認識時に、当該義務が関連する資本性金融商品の所有に関連した権利及びリターンに対するアクセスを企業がまだ有していない場合には、当該資本性金融商品は引き続き認識される。したがって、金融負債の当初金額は、非支配持分又は発行済みの株式資本以外の資本の内訳項目から除去される（AG27B 項）。
- (c) 企業は金融負債の当初測定と事後測定に同じアプローチを使用することを要求される。すなわち、負債を償還金額の現在価値で測定し、相手方がその償還権を行使する確率及び見込まれる時期は無視する（第 23 項）。
- (d) 金融負債の再測定に係る利得又は損失は純損益に認識される（第 23 項）。
- (e) 企業が企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含んだ契約が引渡しをせずに期限満了となる場合に、
  - (i) 当該金融負債の帳簿価額は金融負債から除去され、当該金融負債の当初認識時に除去されたのと同じ資本の内訳項目に含められる。
  - (ii) 金融負債の再測定により過去に認識した利得又は損失を、純損益に戻し入れることはしない。しかし、企業は当該利得又は損失の累計額を利益剰余金から資本の他の内訳項目に振り替えることができる（AG27C 項）。
- (f) 企業自身の資本性金融商品に係る売建プット・オプション及び先渡購入契約のうち、総額

で現物決済される（すなわち、対価が自己の資本性金融商品と交換される）ものは、総額で表示することが要求される（AG27D項）。

結論の根拠の BC62 項から BC93 項は、これらの提案に対する IASB 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。提案のどれかに反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。

### 条件付決済条項

IAS 第 32 号の第 25 項は、条件付決済条項を含んだ金融商品（金融商品の発行者と保有者の両方の制御可能な範囲を超える不確実な将来事象の発生時に現金での決済を要求する金融商品など）の分類に関する要求事項を示している。IASB は、これらの要求事項に関する実務上の論点を解決するために IAS 第 32 号の修正を提案している。

そうした実務上の論点の 1 つは、条件付決済条項を含んだ金融商品について、たとえ負債部分と資本部分の両方を含んだ複合金融商品であっても、全体を金融負債に分類すべきかどうかである。

もう 1 つの実務上の論点は、条件付決済条項から生じた金融負債（又は負債部分）の測定に、当初認識時及び当初認識後の条件とされる事象の発生確率及び見込まれる時期を反映すべきかどうかである。その他の実務上の論点は、IAS 第 32 号の第 25 項(a)における「真正なものでない」の評価及び IAS 第 32 号の第 25 項(b)における「清算」という用語の意味に関するものである。

#### 質問 4—条件付決済条項（IAS 第 32 号の第 11 項、第 25 項、第 25A 項、第 31 項、第 32A 項、AG28 項及び AG37 項）

IASB は、次のことを明確化することを提案している。

- (a) 条件付決済条項を含んだ金融商品の一部は、負債部分及び資本部分を含んだ複合金融商品である（第 25 項及び第 32A 項）。
- (b) 条件付決済条項から生じた金融負債（又は複合金融商品の負債部分）の当初測定及び事後測定は、条件とされる事象の発生又は不発生の確率及び見込まれる時期を考慮に入れない（第 25A 項）。
- (c) 発行者の裁量による支払は、たとえ複合金融商品の資本部分の当初の帳簿価額がゼロであっても、資本に認識される（第 32A 項及び AG37 項）。
- (d) 「清算」という用語は、企業が営業を永久的に停止した後に開始するプロセスを指す（第 11 項）。
- (e) 契約条件が IAS 第 32 号の第 25 項(a)に従って「真正なものでない」かどうかの評価は、具体的な事実及び状況に基づく判断を要し、条件とされる事象が発生する確率又は可能性のみに基づくものではない（AG28 項）。

結論の根拠の BC94 項から BC115 項は、これらの提案に対する IASB 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。提案のどれかに反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。

## 資本の特徴を有する金融商品

### 株主の裁量

IAS 第 32 号の第 19 項を適用して金融商品を金融負債又は資本性金融商品に分類するにあたり、企業は、契約上の義務を決済するために現金又は他の金融資産を引き渡すことを回避する無条件の権利を有しているかどうかを考慮する。場合によっては、決済が企業の株主の裁量で行われる。たとえば、普通株主の承認の対象となる利息を支払うことを企業に要求する優先株式を企業が発行する場合がある。そのような場合、実務上の論点が、株主の決定を企業の決定として扱うべきかどうか及び株主の意思決定権は企業が現金又は他の金融資産の引渡し（又は当該金融商品を金融負債となるような方法で決済すること）を回避する無条件の権利を有しているかどうかによりにどのように影響を与えるのかに関して生じる。

本公開草案は、株主の決定が企業の決定として扱われるかどうかを評価するにあたり企業が考慮することを要求される要因を示している。

#### 質問 5—株主の裁量（IAS 第 32 号の AG28A 項から AG28C 項）

IASB は次のことを提案している。

- (a) 企業が現金又は他の金融資産の引渡し（又はそれ以外で当該金融商品を金融負債となるような方法で決済すること）を回避する無条件の権利を有しているかどうかは、株主の裁量が生じる事実及び状況に応じて決まる旨を明確化する。株主の決定が企業の決定として扱われるかどうかを評価するためには判断を要する（AG28A 項）。
- (b) その評価を行うにあたり企業が考慮することを要求される要因、すなわち、次のようであるかどうかを記述する。
  - (i) 株主の意思決定の性質が日常的である（企業の事業活動の通常のプロセスで行われる）。
  - (ii) 株主の意思決定が、提案される行動又は企業の経営者が開始する取引に関連している。
  - (iii) 異なるクラスの株主が、株主の決定から異なる形で便益を得る。
  - (iv) 株主の意思決定権の行使により、株主が企業に対して、株式の償還（又は株式に対するリターンを支払）を現金又は他の金融資産で行う（又はそれ以外で金融負債となるような方法で決済する）ことを要求できるようになる（AG28A 項(a)から(d)）。
- (c) それらの要因の適用に関するガイダンスを提供する（AG28B 項）。

結論の根拠の BC116 項から BC125 項は、これらの提案に対する IASB 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。提案のどれかに反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。

### 金融負債及び資本性金融商品の分類変更

IAS 第 32 号の第 15 項は、金融商品の発行者に対し、契約上の取決めの実質並びに金融負債及び資本性金融商品の定義に基づいて、当該金融商品を当初認識時に金融負債又は資本性金融商品に分類することを要求している。

しかし、当該基準書は、金融商品を当初認識後に分類変更すべきかどうか又はどのような場合に分類変更すべきかに関しての全般的な要求事項を含んでいない。実務上の論点が以下の点に関して生じている。

- (a) そうした分類変更が要求、許容又は禁止されるかどうか、又はどのような場合にそうなるのか
- (b) 分類変更が要求又は許容される場合に、当該分類変更を会計処理する方法

これらの論点は、契約上の取決めの実質が契約条件の変更なしに変化する場合に生じる。契約上の取決めの実質は、契約上の取決めの外部の状況の変化（例えば、企業の機能通貨又はグループの構造の変化）により生じる可能性がある。

**質問 6—金融負債及び資本性金融商品の分類変更（IAS 第 32 号の第 32B 項から第 32D 項及び AG35A 項）**

IASB は次のことを提案している。

- (a) 当初認識後に金融商品の分類変更を禁止する一般的な要求を追加する。ただし、IAS 第 32 号の第 16E 項が適用される場合又は契約上の取決めの実質が契約上の取決めの外部の状況の変化により変化する場合を除く（第 32B 項から第 32C 項）。
- (b) 契約上の取決めの実質が契約上の取決めの外部の状況の変化により変化する場合に、企業が次のようにする旨を定める。
  - (i) 状況の変化が生じた日から将来に向かって金融商品を分類変更する。
  - (ii) 資本から分類変更した金融負債を分類変更日現在の当該金融負債の公正価値で測定する。資本性金融商品の帳簿価額と分類変更日現在の金融負債の公正価値との差額は資本に認識される。
  - (iii) 金融負債から分類変更した資本性金融商品を分類変更日現在の金融負債の帳簿価額で測定する。分類変更時に利得又は損失は認識されない（第 32D 項）。
- (c) 契約上の取決めの外部の状況の変化が分類変更を必要とする例を示す（AG35A 項）。

結論の根拠の BC126 項から BC164 項は、これらの提案に対する IASB 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。提案のどれかに反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。

発生した状況の変化が生じた日から将来に向かって当該金融商品の分類変更を行うという提案は、実務上の困難を生じさせるか。その場合には、その実務上の困難及びそれらが生じる状況を記述されたい。

**コメント提出者への質問—開示**

IASB は、ディスカッション・ペーパー「資本の特徴を有する金融商品」を 2018 年 6 月に公表した。とりわけ、ディスカッション・ペーパーは、企業が発行した金融商品に関する開示要求の拡充に関する提案を示している。全体として、利害関係者（特に財務諸表利用者）は提案におお

## 資本の特徴を有する金融商品

むね同意した。IASB はさらに、ディスカッション・ペーパーに対するフィードバック、利害関係者との会合からのフィードバック及びリサーチの発見事項を考慮に入れて、提案を開発し精緻化した。

IASB は、IFRS 第 7 号の範囲及び目的を拡大して資本性金融商品を含めることについて議論し、そうする必要があると結論を下した。IASB は、分類及び表示のトピックに関する審議に基づいた追加的な開示要求も提案した。

### 質問 7—開示 (IFRS 第 7 号の第 1 項、第 3 項、第 12E 項、第 17A 項、第 20 項、第 30A 項から第 30J 項及び B5A 項から B5L 項)

IASB は次のことを提案している。

- (a) IFRS 第 7 号の目的を拡張して、企業がどのように資金調達するのか及び所有構造がどのようなものなのか (報告日現在の発行された金融商品からの所有構造の潜在的な希薄化を含む) を財務諸表利用者が理解できるようにする (第 1 項)。
- (b) IAS 第 32 号における資本性金融商品の定義を満たすデリバティブへの言及を IFRS 第 7 号の第 3 項(a)から削除する。
- (c) IAS 第 1 号から第 80A 項及び第 136A 項を IFRS 第 7 号に移す。これらの項は、IAS 第 32 号の第 16A 項から第 16B 項及び/又は第 16C 項から第 16D 項に従って資本に分類された金融商品に関する開示についての要求事項を示している (第 12E 項及び第 30I 項)。IASB は、第 80A 項を拡張して、契約上の取決めの外部の状況の変化による契約上の取決めの実質の変化がある場合の分類変更を扱うようにすることも提案している。
- (d) IFRS 第 7 号の第 20 項(a)(i)を修正して、企業の業績又は純資産の変動に基づく金額を支払う契約上の義務を含んだ金融負債に係る利得又は損失を、各報告期間において他の金融負債に係る利得又は損失と区分して開示することを企業に要求する。
- (e) 複合金融商品に関する開示要求を IFRS 第 7 号に含める (第 17A 項)。

IASB は、以下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。

- (a) 金融負債及び資本性金融商品から生じた清算時の企業に対する請求権の性質及び優先順位 (第 30A 項から第 30B 項)
- (b) 金融負債と資本の両方の特徴を有する金融商品の契約条件 (第 30C 項から第 30E 項及び B5B 項から B5H 項)
- (c) 時の経過とともに有効となるか又は有効でなくなる契約条件 (第 30F 項)
- (d) 普通株式の潜在的な希薄化 (第 30G 項から第 30H 項及び B5I 項から B5L 項)
- (e) 企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含んでいる金融商品 (第 30J 項)

結論の根拠の BC170 項から BC245 項は、これらの提案に対する IASB 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。提案のどれかに反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。



## コメント提出者への質問—表示

IAS 第 32 号及び IFRS 第 7 号における分類及び開示の要求事項の修正案は、企業が発行した金融商品に関して財務諸表利用者に提供する情報を改善することを意図している。IAS 第 1 号における表示の要求事項の改善もこの目的を達成する。財務諸表利用者は、企業の純資産に対する企業の投資者の請求権の類似点及び相違点に関する情報から特に便益を得る。

IAS 第 1 号の修正案は、普通株主に帰属する金額を企業自身の資本性金融商品の他の保有者に帰属する金額と区分して表示することを企業に要求している。

### 質問 8—普通株主に帰属する金額の表示 (IAS 第 1 号の第 54 項、第 81B 項及び第 107 項から第 108 項)

IASB は、IAS 第 1 号を修正して普通株主に帰属する金額に関する追加的な情報を提供することを企業に要求している。修正案は次のようなものである。

- (a) 財政状態計算書は、親会社の普通株主に帰属する発行済みの株式資本及び剰余金を親会社の他の所有者に帰属する発行済みの株式資本及び剰余金と区分して示す (第 54 項)。
- (b) 包括利益計算書は、親会社の所有者に帰属する純損益及びその他の包括利益について親会社の普通株主と他の所有者との間での配分を示す (第 81B 項)。
- (c) 持分変動計算書において調整された資本の内訳項目には、普通株式資本の各クラス及び他の拠出資本の各クラスが含まれる (第 108 項)。
- (d) 普通株主に係る配当金額は、企業の他の所有者に係る金額と区分して表示される (第 107 項)。

結論の根拠の BC246 項から BC256 項は、これらの提案に対する IASB 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。提案のどれかに反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。

発行済みの株式資本及び剰余金を親会社の普通株主と他の所有者との間で配分する要求案は、要求されている金額を算定するにあたり実務上の困難を生じさせるか。その場合、考え得る困難を記述し、追加のガイダンスが有用となる領域を明示されたい。

## コメント提出者への質問—経過措置

### 質問 9—経過措置 (IAS 第 32 号の第 97U 項から第 97Z 項)

IASB は、修正案を比較情報を修正再表示し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 (完全遡及アプローチ)。しかし、コストを最小限にするため、IASB は、たとえ企業が財務諸表において複数の比較期間を表示することを選択するか又は要求される場合であっても、複数の比較期間について情報の修正再表示を要求しないことを提案している。

IFRS 会計基準をすでに適用している企業について、IASB は次のことを提案している。

- (a) 企業が IFRS 第 9 号「金融商品」における実効金利法を遡及適用することが実務上不可能 (IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」で定義) である場合に、移行

## 資本の特徴を有する金融商品

日現在の公正価値を同日現在の金融負債の償却原価として扱うことを企業に要求する（第 97X 項）。

- (b) 条件付決済条項を含んだ複合金融商品の負債部分が適用開始日現在で残高がなくなっている場合には、負債部分と資本部分を区分することを企業に要求しない（第 97W 項）。
- (c) 修正の適用開始日を含む報告期間において、当該修正の適用開始から生じた分類の変更の性質及び金額を開示することを企業に要求する（第 97Z 項）。
- (d) IAS 第 8 号の第 28 項(f)における定量的開示の経過的な免除を設ける（第 97Y 項）。
- (e) 企業が修正を初めて適応する事業年度内に公表する期中財務諸表について IAS 第 34 項「期中財務報告」に関する具体的な経過措置を設けない。

初度適用企業について、IASB は追加的な経過措置を設けないことを提案している。

結論の根拠の BC262 項から BC270 項は、これらの提案に対する IASB 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。提案のどれかに反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。

修正案を遡及適用するという提案は、事後判断が必要となる他のケースを生じさせるか。その場合には、そのケース及び事後判断の必要が生じる状況を記述されたい。

## コメント提出者への質問—適格な子会社に対する開示要求

質問 10—適格な子会社に対する開示要求（[IFRS 第 XX 号] の第 54 項、第 61A 項から第 61E 項及び第 124 項）

IASB が、本公開草案における提案が最終確定される前に公表される会計基準書案 [IFRS 第 XX 号「公的説明責任のない子会社：開示」] の修正を提案している。

[IFRS 第 XX 号] は、適格な子会社が IFRS 会計基準における認識、測定及び表示の要求事項を開示を削減して適用することを認めている。

IASB の提案は、開示の削減についての IASB の合意した原則に基づいて、IFRS 第 7 号について提案された開示要求から適切な開示要求を選択している。

結論の根拠の BC257 項から BC261 項は、選択された開示に対する IASB 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。提案のどれかに反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を、BC258 項に記述している削減した開示の原則を考慮に入れて説明されたい。

## 期 限

IASB は、2024 年 3 月 29 日まで [120 日間] 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。

## 公開草案—2023年11月

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。秘密扱いを希望する場合には、コメントを提出する前に [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) まで連絡されたい。

## [案] IAS 第 32 号「金融商品：表示」の修正

第 15A 項、第 22B 項から第 22D 項、第 25A 項、第 32A 項から第 32D 項及び第 97U 項から第 97Z 項並びに第 32B 項の前の見出しを追加する。読みやすくするため、これらの各項及びこの見出しには下線を付していない。第 11 項、第 12 項、第 16 項、第 22 項、第 23 項、第 25 項、第 31 項及び第 41 項並びに第 15 項の前の見出しを修正する。修正した各項及び見出しにおいて、新規の文言には下線を付し、削除する文言には取消線を付している。第 15 項、第 22A 項、第 28 項及び第 32 項は修正されていないが、参照の便宜のために含めている。

### 定義（AG3 項から AG33 項も参照）

---

11 次の用語は、本基準書では特定された意味で用いている。

...

清算とは、企業が営業を永久的に終了した後を開始するプロセスをいう。

12 次の用語は、IFRS 第9号の付録A、又はIAS 第39号「金融商品：認識及び測定」の第9項又はIAS第21号「外国為替レート変動の影響」の第8項で定義されており、本基準書ではIAS第21号、IAS 第39号及びIFRS 第9号で特定された意味で使用される。

- ・金融資産又は金融負債の償却原価
- ・認識の中止
- ・デリバティブ
- ・実効金利法
- ・金融保証契約
- ・純損益を通じて公正価値で測定する金融負債
- ・確定約定
- ・予定取引
- ・機能通貨
- ・ヘッジの有効性
- ・ヘッジ対象
- ・ヘッジ手段
- ・売買目的保有
- ・通常の方法による売買
- ・取引コスト

...

## 表 示

## 負債及び資本（AG13項からAG14J項及びAG25項からAG29BA項も参照）

- 15 金融商品の発行者は、当該金融商品又はその構成部分を、当初認識時において、契約の実質並びに金融負債、金融資産及び資本性金融商品の定義に従って、金融負債、金融資産又は資本性金融商品に分類しなければならない。
- 15A 金融商品（又はその構成部分）を金融負債、金融資産又は資本性金融商品に分類するにあたり、企業は次のようにしなければならない。
- (a) 契約上の権利及び義務のうち、法律（第13項参照）又は規則によって強制可能であり、関連する法律又は規則によって創出されるもの（当該金融商品に適用される法令上の又は規制上の要求事項など）に追加されるもののみを考慮しなければならない。
- (b) 関連する法律又は規則によって創出される権利又は義務のうち、当該権利又は義務が契約上の取決めに含まれているかどうかに関係なく生じるものは考慮してはならない。
- 16 発行者が、第11項における定義を適用して、ある金融商品が金融負債ではなく資本性金融商品であるかどうかを判定する際に、次の条件(a)及び(b)の両方に該当する場合に、かつ、その場合にのみ、当該金融商品は資本性金融商品である。
- (a) 当該金融商品が、次のような契約上の義務を含んでいないこと。
- (i) 現金又は他の金融資産を他の企業に引き渡す義務
- (ii) 当該発行者にとって潜在的に不利な条件で、他の企業と金融資産又は金融負債を交換する義務
- (b) 当該金融商品が発行者自身の資本性金融商品で決済されるか、又は決済される可能性がある場合には、次のいずれかであること。
- (i) 自らの資本性金融商品の可変数を発行者が引き渡す契約上の義務を含んでいない非デリバティブ
- (ii) 発行者が固定額の現金、又は固定額の他の金融資産又は固定額の金融負債の決済を発行者自身の資本性金融商品の固定数と交換することによってのみ決済されるデリバティブ。この目的上、何らかの通貨の固定額と交換に企業自身の固定数の資本性金融商品を取得する権利、オプション又は新株予約権は、企業が当該権利、オプション又は新株予約権をデリバティブ以外の同一クラスの企業自身の資本性金融商品の現存の所有者のすべてに比例的に提供する場合には、資本性金融商品である。また、これらの目的上、発行者自身の資本性金融商品

## 資本の特徴を有する金融商品

には、第16A項及び第16B項又は第16C項及び第16D項に示す特徴と条件のすべてを満たす金融商品や、発行者自身の資本性金融商品の将来の受取り又は引渡しに関する契約である金融商品は含まない。

契約上の義務（デリバティブ契約から生じるものを含む）のうち、発行者自身の資本性金融商品の将来における受取りあるいは引渡しを生じるか又は生じる可能性があるが、上記の(a)及び(b)の条件を満たさないものは、資本性金融商品ではない。例外として、金融負債の定義に該当する金融商品が、第16A項及び第16B項又は第16C項及び第16D項におけるすべての特徴と条件を満たしている場合には、資本性金融商品に分類される。

...

### 企業自身の資本性金融商品による決済（第16項(b)）

...

- 22 第22A項に述べている場合を除いて、第16項(b)(ii)を適用する目的上、企業が、固定額の現金、又は固定額以外の金融資産又は固定額の金融負債の決済と交換に、自らの資本性金融商品の固定数を（受け取るか又は）引き渡すことにより決済される契約（「固定対固定」の条件と呼ばれることが多い）は、資本性金融商品である。例えば、企業の株式の固定数を、固定価格又は固定の元本金額の債券で購入する権利を相手方に与える株式オプションは、資本性金融商品である。市場金利の変動により生じる契約の公正価値の変動が、当該契約の決済時に、支払うか又は受け取る現金又は他の金融資産の金額にも、企業の金融負債の交換する金額にも、受け取るか又は引き渡す資本性金融商品の数にも、影響を与えないものは、当該契約が資本性金融商品となることを妨げない。受け取った対価（企業自身の株式に関する売建オプション又はワラントに係るプレミアムなど）は、資本に直接加算される。支払った対価（買建オプションに係るプレミアムなど）は、資本から直接控除される。資本性金融商品の公正価値の変動は、財務諸表に認識されない。
- 22A 企業が契約の決済時に受け取るか又は引き渡される企業自身の資本性金融商品が、第16A項及び第16B項に示した特徴と要件のすべてを満たしたプッタブル金融商品である場合、又は清算時にのみ発行企業の純資産の比例的な取り分を他の企業に引き渡す義務を企業に課す金融商品で第16C項及び第16D項に示した特徴と要件のすべてを満たしたものである場合には、その契約は金融資産又は金融負債である。これには、企業が、このような金融商品の固定数を、固定額の現金又は他の金融資産と交換に受け取るか又は引き渡すことにより決済される契約が含まれる。
- 22B 契約が資本性金融商品に分類されるための第22項の要求事項を満たすためには、企業の資本性金融商品のそれぞれについて交換すべき対価の金額は、企業の機能通貨で表示されていること（第16項(b)(ii)、AG27A項(a)及びAG29B項を条件とする）及び次のいずれかであることが要求される。

- (a) 固定されている（いかなる状況でも変動しない）。又は、
- (b) 維持修正若しくは時の経過による修正又はその両方（第22C項で定めている）によってのみ変動する。

22C 第22B項(b)の目的上、

- (a) 維持修正とは、企業自身の資本性金融商品のそれぞれについて交換される対価の金額の修正（交換すべき対価の金額又は当該デリバティブを決済するために用いる企業自身の資本性金融商品の数のいずれかを調整することによって行われる）のうち、次に該当するものをいう。
  - (i) 企業自身の資本性金融商品の現在の所有者（現在の資本性金融商品所有者）の経済的利益に影響を与える契約で定められた事象の発生時に行われる。かつ、
  - (ii) 企業自身の資本性金融商品の将来の所有者（将来の資本性金融商品所有者）の経済的利益を、現在の資本性金融商品所有者の経済的利益との比較で、同等以下に維持する。
- (b) 時の経過による修正とは、企業自身の資本性金融商品のそれぞれについて交換される対価の金額の修正（交換すべき対価の金額又は当該デリバティブを決済するために用いる企業自身の資本性金融商品の数のいずれかを調整することによって行われる）のうち、次に該当するものをいう。
  - (i) 契約の開始時に事前に決定されている。
  - (ii) 時の経過によってのみ変動する。
  - (iii) 当初認識時に、企業自身の資本性金融商品のそれぞれについて交換される対価の金額の現在価値を固定する効果を有する。すなわち、考え得る各決済日において交換される対価の金額の差額は、時の経過に比例した補償を表す。

22D 第16項(b)(ii)及び第22項を適用するにあたり、企業自身の1つのクラスの非デリバティブ資本性金融商品の固定数を他のクラスの企業自身の非デリバティブ資本性金融商品の固定数との交換でのみ決済されるか又は決済される可能性のある契約は、資本性金融商品である。

23 第16A項及び第16B項又は第16C項及び第16D項に示した状況を例外として、企業が自らの資本性金融商品を現金又は他の金融資産（あるいは契約上の義務の価値となる企業自身の他の資本性金融商品の可変数）で購入する義務を含んだ契約は、その償還金額の現在価値（例えば、先渡買戻価格、オプション行使価格、あるいは他の償還金額の現在価値）について金融負債を生じさせる。これは、契約それ自体が資本性金融商品である場合であっても当てはまる。一例は、自らの資本性金融商品を現金で買い取る先渡契約に基づく企業の義務である。当該金融負債は償還金額の現在価値で、当該金額を資本から除去して金融負債に含めることによって当初認識され、資本から分類変更される。そ

## 資本の特徴を有する金融商品

の後、当該金融負債は償還金額の現在価値でIFRS第9号に従って測定され、金融負債の再測定に係る利得又は損失は純損益に認識される。当該契約が引渡しをせずに消滅する場合には、当該金融負債の帳簿価額は金融負債から除去され資本に含められ分類変更される。企業が自らの資本性金融商品を購入する契約上の義務は、購入の義務が相手方の償還権行使を条件としている場合（例えば、企業自身の資本性金融商品を固定価格で企業に売却する権利を相手方に与える売建プット・オプション）であっても、償還金額について金融負債を生じさせる。償還金額は、償還が契約で定められている最も早い可能な償還日に生じると仮定して、割り引かれる。したがって、相手方が償還する権利を行使する確率及び見込まれる時期は、金融負債の当初測定又は事後測定に影響を与えない。

...

### 条件付決済条項

25 金融商品は、不確実な将来の事象の発生又は不発生の場合（又は、不確実な状況の結果）、当該金融商品の発行者と保有者の双方の制御可能な範囲を超えて、企業に現金又は他の金融資産の引渡し（又は、当該金融商品（若しくはその構成部分（第28項参照））が金融負債となるような方法で決済すること）を要求することがある。そのような不確実な将来事象又は不確実な状況の例は、例えば、株価指数、消費者物価指数、金利又は税法規定、あるいは発行者の将来収益、純利益又は負債資本比率によってである。このような金融商品の発行者は、現金又は他の金融資産の引渡し（又は、当該金融商品（若しくはその構成部分）が金融負債となるような方法での決済）を回避する無条件の権利を有していない。したがって、次のいずれかの場合を除き、当該金融商品は発行者の金融負債である。

- (a) 条件付決済条項の中の、現金又は他の金融資産（又は、当該契約が金融負債となるような方法）での決済を要求する可能性のある部分が真正なものでない場合
- (b) 発行者が当該義務を現金又は他の金融資産（又は、当該義務が金融負債となるような他の方法）で決済することを要求されるのが、発行者の清算の場合のみである場合
- (c) 当該金融商品が第16A項及び第16B項の特徴と条件のすべてを満たしている場合

25A 第25項に記述した不確実な将来事象の発生若しくは非発生（又は不確実な状況の結果）のうち決済を要するものは、発行者の制御可能な範囲を超えている。したがって、不確実な将来事象の発生若しくは非発生（又は不確実な状況の結果）の確率及び見込まれる時期は、条件付決済条項から生じる金融負債の当初測定又は事後測定に影響を与えない。企業は当該金融負債を当初認識時及び事後に決済金額の現在価値で測定する。決済金額は、決済が契約で定められている最も早い可能な決済日に生じると仮定して、割り引かれる。当該金融負債の再測定に係る利得又は損失は、純損益に認識される。

...



## 複合金融商品（AG30項からAG35項及び設例9から12も参照）

- 28 デリバティブ以外の金融商品の発行者は、当該金融商品が負債部分と資本部分の両方を含んでいるかどうかを判定するために、当該金融商品の契約条件を検討しなければならない。そのような構成部分は、第15項に従って、金融負債、金融資産又は資本性金融商品として別々に分類しなければならない。
- ...
- 31 第25項に述べた場合を除き、IFRS 第9号は、金融資産と金融負債の測定を扱っている。資本性金融商品は、企業のすべての負債を控除後の資産に対するの残余持分を証する金融商品である。したがって、複合金融商品の当初の帳簿価額を資本部分と負債部分とに配分する際に、資本部分には、当該金融商品全体としての公正価値から負債部分について独立に算定された金額を控除した後の残額が割り当てられる。資本部分（株式転換権など）以外の複合金融商品に組み込まれているデリバティブ要素（コール・オプションなど）の価値は、負債部分に含める。当初認識時に負債部分と資本部分とに割り当てた帳簿価額の合計額は、この金融商品全体に帰属する公正価値と常に等しい。当該金融商品の構成部分を区分して当初認識することにより生じる利得又は損失はない。
- 32 第31項に記載したアプローチでは、普通株式に転換可能な社債の発行者は、金融負債の帳簿価額を、関連した資本部分がない類似の負債（組み込まれている非資本性のデリバティブ要素を含む）の公正価値を測定することにより算定する。当該金融商品を普通株式に転換するオプションが表す資本性金融商品の帳簿価額は、金融負債の帳簿価額をその複合金融商品全体から控除することにより算定される。
- 32A 第28項は、条件付決済条項を含んだ複合金融商品を含めて、すべての複合金融商品に適用される（第25項参照）。したがって、そうした金融商品が負債部分と資本部分の両方を含んでいるかどうかを判定する企業は、第25項を適用して負債部分を識別し、第25A項を適用して負債部分を測定する。裁量的な配当又は支払は、たとえ、第25A項を適用して、企業が当初認識時に複合金融商品の帳簿価額の全体を負債部分に配分する場合であっても、資本部分の一部である。したがって、企業は、いかなる支払配当も純損益の分配として認識する（AG37項参照）。例えば、満期日がないが、発行者と保有者の両方の制御可能な範囲を超えた条件事象の発生時に契約金額の価値と同額の可変数の普通株式に転換可能である条件付転換可能金融商品を考える。配当は発行者の裁量で支払われる。この金融商品は、負債部分（発行者が自身の資本性金融商品の可変数を発行する義務）と資本部分（裁量的な配当）を含んでいる。

### 金融負債及び資本性金融商品の分類変更

- 32B 企業は、金融負債又は資本性金融商品を当初認識後に分類変更してはならない。ただし、第16E項が適用される場合又は契約上の取決めの実質が契約上の取決めの外部の状況の変化により変化する場合を除く。契約上の取決めの実質が契約上の取決めの外部の状況の変化により変化する場合には、企業は影響を受ける金融負債又は資本性金融商品に分

## 資本の特徴を有する金融商品

類変更しなければならない（第32C項から第32D項参照）。

32C 契約上の取決めの外部の状況の変化は、契約に定められていない事象のうち金融商品を当初認識時に分類するにあたり考慮されなかった事象から生じる。そうした事象は、特定の金融商品に固有ではないが、企業の事業活動及び営業に影響を与える（例えば、企業の機能通貨の変更又は企業のグループ構造の変化）。

32D 企業が金融商品を第32B項に従って金融負債又は資本性金融商品に分類変更する場合、企業はその分類変更を状況の変化が生じた日から将来に向かって適用しなければならない。企業は、過去に認識した収益、費用、利得又は損失の項目を純損益に戻し入れてはならない。企業は次のように測定しなければならない。

(a) 資本から分類変更した金融負債を、当該金融負債の分類変更日現在の公正価値で測定する。企業は、同日現在の資本性金融商品の帳簿価額と金融負債の公正価値との差額を資本に認識しなければならない。

(b) 金融負債から分類変更した資本性金融商品を、当該金融負債の分類変更日現在の帳簿価額で測定する。企業は、分類変更時に利得又は損失を認識してはならない。

...

## 利息、配当、損失及び利得（AG37項も参照）

...

41 金融負債の帳簿価額の変動に関連する利得及び損失は、収益又は費用として純損益に認識される。現金又は他の金融資産と交換に企業の資産に対する残余持分に対する権利を含んだ金融商品に関連している場合であっても同じである（第18項(b)参照）。IAS第1号によれば、企業は、このような金融商品の再測定により生じる利得又は損失が、企業の業績を説明する際に関連性がある場合には、~~包括利益計算書において区分して表示する。~~

...

## 発効日及び経過措置

---

...

97U [年 月]公表の「資本の特徴を有する金融商品」（IAS第32号、IFRS第7号及びIAS第1号の修正）により、第11項、第12項、第16項、第22項、第23項、第25項、第31項、第41項、AG28項及びAG37項が修正され、第15A項、第22B項から第22D項、第25A項、第32A項から第32D項、第97V項から第97Z項、AG24A項からAG24B項、AG27A項からAG27D項、AG28A項からAG28C項、AG29B項及びAG35A項が追加された。企業は、第97V項から第97Z項に定める場合を除き、これらの修正をIAS第8号に従って[以後決定する日付]以後開始する事業年度に遡及適用し

なければならない。早期適用は認められる。企業がこれらの修正を早期適用する場合には、その旨を開示するとともに、すべての修正を同時に適用しなければならない。

- 97V 第97U項及び第97W項から第97Z項における経過措置の目的上、
- (a) 適用開始日は、企業が第97U項における修正を初めて適用する事業年度の期首である。
  - (b) 移行日は、適用開始日の直前事業年度の期首である。企業は、それより古い表示する期間について修正した比較情報を表示することもできるが、そうすることを要求はされない。企業がより古い期間について修正した比較情報を表示する場合には、「移行日」への言及は「表示する最も古い修正した比較対象期間の期首」と読み換えなければならない。企業がより古い期間について無修正の比較情報を表示する場合には、修正されていない情報を明確に識別し、異なる基礎で作成されている旨を開示し、その基礎を説明しなければならない。
- 97W 第32A項における修正を条件付決済条項を含んだ複合金融商品に初めて適用するにあたり、負債部分が適用開始日において残高がなくなっている場合には、企業は各部分を分離する必要がない。
- 97X 第97U項における修正を初めて適用するにあたり、企業がIFRS第9号における実効金利法を適用することが実務上不可能（IAS第8号で定義）である場合には、企業は移行日現在の公正価値を同日現在の金融負債の償却原価として扱わなければならない。
- 97Y 第97U項における修正の適用開始日を含む報告期間において、企業はIAS第8号の第28項(f)で要求されている定量的情報を開示することを要求されない。
- 97Z 第97U項における修正の適用開始により金融商品の分類の変更が生じる場合、企業は、当該修正の適用開始日を含む報告期間において、移行日現在、又は、当該金融商品が比較対象期間中に発行された場合には、当該金融商品が発行された後の最初の報告期間の期首現在における以下の情報を、開示しなければならない。
- (a) 当該修正の適用直前に決定した、当該金融商品の従前の分類及び帳簿価額
  - (b) 当該修正の適用直後に決定した、当該金融商品の新たな分類及び帳簿価額

## [案] 付録の修正—IAS 第 32 号に関する適用指針

AG24A から AG24B 項、AG27A 項から AG27D 項、AG28A 項から AG28C 項、AG29B 項及び AG35A 項並びに AG24A 項、AG28A 項及び AG35A 項の前の見出しを追加する。読みやすくするため、これらの各項及びこれらの見出しには下線を付していない。AG28 項及び AG37 項を修正する。修正した各項において、新規の文言には下線を付し、削除する文言には取消線を付している。

### 表 示

#### 負債及び資本（第 15 項から第 27 項）

##### 契約上の取決めの実質（第 15 項及び第 15A 項）

AG24A 契約上の権利又は義務は、通常は特定の金融商品のみ適用され、契約の当事者が交渉又は変更することができる。これと対照的に、法律又は規則のみによって創出された権利又は義務は、すべての類似した金融商品に適用され、契約の当事者が変更することはできない。したがって、関連する法律又は規則の変更は、当該法律又は規則の対象となるすべての金融商品に影響を与える。

AG24B 企業は、法律又は規則のみによって創出されるものではないが、関連する法律又は規則によって創出される権利又は義務に追加される契約上の義務を、当該権利又は義務を分類するにあたり全体で考慮しなければならない。企業はそうした権利又は義務を契約による部分と契約によらない部分とに分解してはならない。例えば、関連する法律が、ある金融商品について最低限の配当を支払うことを発行者に要求しているが、当該金融商品の契約条件がより高い最低限の配当（関連する法律で設定されている最低限の配当要求よりも多い）を支払うことを定めている場合には、発行者は当該金融商品（又はその構成部分）を契約上の最低限の配当要求の全体に基づいて分類する。したがって、配当を支払う契約上の義務の全体が、金融負債又は負債部分に分類される。

...

##### 企業自身の資本性金融商品での決済（第 21 項から第 24 項）

...

AG27A 第 22B 項及び第 22C 項は、デリバティブが資本性金融商品であるかどうかを評価するための要求事項を定めている。当該要求事項を適用するにあたり、

- (a) 第 16 項(b)(ii)に従って、企業が企業自身の同じクラスの非デリバティブ資本性金融商品のすべての既存の所有者に比例的に提供する企業自身の資本性金融商品の固定数を取得する権利、オプション又はワラントに関して、当該金融商品の行使時に受

け取るべき対価の金額は、どの通貨の固定金額であってもよい。そのような金融商品について、対価の金額が表示される通貨は、それらの分類に影響を与えない。

- (b) デリバティブが、一方の当事者に、企業自身の複数のクラスの資本性金融商品の間の決済の選択肢（両方とも資本性金融商品である普通株式又は優先株式での決済の選択肢など）を与えている場合には、第 22B 項及び第 22C 項の要求事項は、決済時に引き渡される可能性のある企業自身の資本性金融商品の各クラスに適用される。そうしたデリバティブは、決済の選択肢のすべてがこれらの要求事項を満たす場合にのみ、資本性金融商品である。
- (c) 維持修正（第 22C 項(a)に記述）の一例は、企業の普通株式に対するワラントの行使時に、当該ワラントの残高がある間に普通株式に対して支払われる配当について全部又は一部を将来の株主に補償するために受け取るべき対価の金額の修正である。しかし、そうした修正が将来の株主に現在の株主よりも大きな程度で便益を与える場合には、当該修正は維持修正ではない。

AG27B 第 23 項で要求しているように、企業が企業自身の資本性金融商品を購入する義務を契約が含んでいる場合には、企業は金融負債を償還金額の現在価値で、当該金額を資本から除去し金融負債に含めることによって、当初認識する。企業が義務に関連する資本性金融商品の所有に関連した権利及びリターンに対するアクセスをまだ有していない（当該権利及びリターンが法的に又は実質的に企業に移転していない）場合には、これらの資本性金融商品は引き続き認識される。したがって、当該金融負債の当初金額は、非支配持分又は発行済みの株式資本以外の資本の内訳項目から除去される。

AG27C 第 23 項はまた、企業が企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含んだ契約が引渡しをせずに期限満了となる場合には、企業は金融負債の帳簿価額を金融負債から除去して資本に含めることを要求されると述べている。その要求を適用するにあたり、企業は、

- (a) 資本に含まれている金額を、金融負債の当初認識時に除去されたのと同じ資本の内訳項目に認識する。
- (b) 金融負債の再測定により過去に認識した利得又は損失を純損益に戻し入れない。しかし、企業は当該利得又は損失の累計額を利益剰余金から資本の他の内訳項目に振り替えることができる。

AG27D 企業が企業自身の資本性金融商品を購入する契約上の義務が、総額で現物決済される（対価が自己の資本性金融商品と交換される）場合には、企業は、たとえ当該義務が売建プット・オプション又は先渡購入契約から生じる場合であっても、契約上の義務を総額ベースで表示することを要求される。当該義務が（現金又は株式で）純額決済されるか又は（発行者若しくは保有者の選択により）純額で決済できる場合には、デリバティブの会計処理が適用される。

## 条件付決済条項（第 25 項）

## 資本の特徴を有する金融商品

AG28 第 25 項は、現金又は他の金融資産（又は他の形で当該金融商品が金融負債となるような他の方法）での決済を要求する可能性のある条件付の決済条項の一部が真正のものでない場合には、その決済条項は金融商品の分類に影響しないと定めている。したがって、極端に稀で、非常に異常性が高く、発生する可能性が非常に低い事象が発生した場合にのみ、現金又は企業自身の株式の可変数での決済を要求する契約は、資本性金融商品である。同様に、企業自身の株式の固定数での決済が、企業の統制不能な状況において契約上除外されているが、その状況が 真正なものでない 実際に発生する可能性がない場合には、資本性金融商品としての分類が適切である。条件付決済条項が真正なものでないかどうかの評価には、具体的な事実及び状況（当該金融商品の契約条件を含む）に基づく判断が必要であり、条件とされる事象が発生する確率又は可能性のみに基づくものではない。条件事象に基づく決済条項のうち発生する可能性が非常に低いものは、当該条件事象の性質が極端に稀ではなく異常性が非常に高くもない場合には、真正なものである可能性がある。例えば、銀行が規制上の自己資本として適格な金融商品を発行し、当該金融商品を規制上の自己資本に分類することが認められなくなるように規制が変更される場合には当該金融商品を現金で決済することを要求するという条項（「規制変更条項」と呼ばれる）を含んでいる場合がある。そのような規制変更は、金融商品の当初認識時には発生する可能性が非常に低いと評価される可能性があるが、当該条項は真正の理由（銀行が規制上の自己資本の十分な水準を維持することを確保すること）に含まれる。

### 株主の裁量（第 19 項）

AG28A ある義務が金融負債の定義を満たすかどうかを判定するにあたり、第 19 項は、現金又は他の金融資産の引渡しを回避する無条件の権利を企業が有しているかどうかを評価することを企業に要求している。一部の金融商品については、義務の決済は企業の株主の裁量による。企業が現金又は他の金融資産の引渡し（又は他の形で金融負債となるような方法で決済すること）を回避する無条件の権利を有しているかどうかは、したがって、その株主の裁量に関する事実及び状況に応じて決まる。そうした株主の意思決定が、企業が現金又は他の金融資産の引渡し（又は他の形で金融負債となるような方法で決済すること）を回避する無条件の権利を有する結果となる企業の意思決定として扱われるかどうかを評価するには、判断を要する。企業が当該評価を行うにあたって考慮することを要求される要因には、次のようであるかどうかが含まれる。

- (a) 株主の意思決定の性質が日常的である（すなわち、企業の事業活動の通常の過程において行われる）かどうか。企業の事業の通常の過程の一部である日常的な意思決定は、企業の意思決定として扱われる可能性がより高い。
- (b) 株主の意思決定が、企業の経営者が株主の承認を求めて提案した行動又は開始した取引に関するものであるかどうか。企業の経営者が、株主の承認を要する行動を提案しないことによって企業からの現金の流出を回避できる場合には、株主は意思決定を行う必要がないので、株主の裁量は金融商品の分類に関連がない。これと対照

的に、株主の決定が第三者の提案した行動又は開始した取引に関するものである場合には、株主の意思決定が企業の意思決定として扱われる可能性は低い。

- (c) 異なるクラスの株主が株主の意思決定から異なる形で便益を得るかどうかが。その場合には、株主の各クラスは特定のクラスの株式に対する投資者として独立した意思決定を行う可能性が高く、株主の意思決定が企業の意思決定として扱われる可能性は低い。
- (d) 株主の意思決定権の行使により、企業が株式を現金又は他の金融資産で償還するか又は株式に対するリターンを支払う（あるいは他の形で金融負債となるような方法で決済する）ことを株主が企業に要求できるようになるかどうか。そのような意思決定権は、株主が個人的な意思決定を株式に対する投資者として行うことを示唆するものであり、株主の意思決定が企業の意思決定として扱われる可能性は低い。

**AG28B** 企業は、特定の株主の意思決定が企業の意思決定として扱われるかどうかを評価するにあたり、関連する要因を考慮しなければならない。**AG28A** 項(a)から(d)に示した要因は網羅的ではなく、株主の意思決定が企業の意思決定として扱われるかどうかを評価するにあたり、他の要因が関連性がある場合がある。当該評価を行うにあたり各要因に適用されるウェイト付けは、具体的な事実及び状況に応じて決まる。状況によって、より説得力のある証拠となる要因は異なる可能性がある。企業は、株主の意思決定権の間の相互依存性が、全体として、企業が現金又は他の金融資産の引渡し（又は他の形で金融商品が金融負債となるような方法で決済すること）を回避する無条件の権利を有しているかどうかに影響を与えるかどうかも考慮しなければならない。

**AG28C** **AG28A** 項から **AG28B** 項の要求事項は、本基準書の目的でのみ適用される。企業はこれらの要求事項を他の **IFRS** 会計基準書における要求事項を適用するにあたって類推適用してはならない。

## 連結財務諸表における取扱い

...

**AG29B** 第 22B 項は、企業が企業自身の資本性金融商品の固定数を固定金額の対価と交換することによって決済される契約を、資本性金融商品に分類するための要求事項を定めている。これらの要求事項の 1 つは、企業自身の資本性金融商品のそれぞれについて交換すべき対価の金額が企業の機能通貨で表示されていることである。連結財務諸表において、第 22B 項の要求事項を適用するにあたり、企業は、対価の金額が、資本性金融商品が決済時に引き渡されるグループの中の企業の機能通貨で表示されている場合には、金融商品を資本に分類する（第 22B 項の他の要求事項を条件とする）。

...

## 金融負債及び資本の分類変更（第 32B 項から第 32D 項）

## 資本の特徴を有する金融商品

AG35A 契約上の取決めの実質を変化させる可能性のある契約上の取決めの外部の状況の変化（第 32C 項に記述）の例には、次のものが含まれる。

- (a) 企業が、企業自身の資本性金融商品の固定数を企業の機能通貨で表示される現金の固定金額と交換に引き渡すことによって決済される金融商品を発行し、当該金融商品を当初認識時に資本性金融商品に分類すること（第 22B 項参照）。当初認識後に、企業の機能通貨が変化する場合、契約上の取決めの実質は変化する。当該金融商品が、企業自身の資本性金融商品の固定数を企業の機能通貨で表示される現金の固定金額と交換に引き渡すことによって決済されるものではなくなるからである。この契約上の取決めの実質の変化は、資本性金融商品が金融負債に分類変更される結果を生じさせる。
- (b) 親会社が、グループ外の企業の資本性金融商品を固定金額の現金と交換で決済される金融商品を発行し、当該金融商品を当初認識時に連結財務諸表において金融負債に分類すること（第 22B 項参照）。当初認識後に、親会社はそのグループ外の企業に対する支配を獲得して子会社とする場合、契約上の取決めの実質は変化する。当該金融商品が、グループ自身の資本性金融商品の固定数を固定金額の現金と交換に引き渡すことによって決済されることとなるからである。この契約上の取決めの実質の変化は、金融負債が資本性金融商品に分類変更される結果を生じさせる。

...

## 利息、配当、損失及び利得（第 35 項から第 41 項）

AG37 次の例は、複合金融商品に対する第 35 項の適用を例示している。非累積型の優先株式が 5 年以内に現金で強制的に償還されるが、償還日前の配当の支払は企業の自由裁量によるものと仮定する。このような金融商品は複合金融商品であり、負債部分は償還金額の現在価値である。この構成部分の割引の振戻しは、純損益に認識され、支払利息に分類される。支払われた配当は、資本部分に関連しており、したがって、損益の分配として認識される。この支払配当の取扱いは、たとえ資本部分の当初の帳簿価額がゼロであっても適用される（第 32A 項参照）。同様の取扱いは、償還が強制ではないが保有者が選択できる場合、又は固定金額又は基礎変数（例えば、コモディティ 価格）の変動に基づく金額と等しくなるように計算された可変数の普通株式に当該株式が強制的に転換される場合に適用される。しかし、未払配当が償還金額に加算される場合には、当該金融商品の全体が負債である。このような場合には、配当はすべて支払利息に分類される。



## [案] IFRS 第7号「金融商品：開示」の修正

第12E項、第17A項、第30A項から第30J項及び第44LL項並びに第30A項、第30C項、第30D項、第30E項、第30F項、第30G項、第30I項及び第30J項の前の見出しを追加する。読みやすくするため、これらの各項及び見出しには下線を付していない。第1項、第3項及び第20項並びに第17項の前の見出しを修正する。修正した見出しにおいて、削除する文言には取消線を付している。修正した各項において、新規の文言には下線を付し、削除する文言には取消線を付している。第17項は修正されていないが、参照の便宜のために含めている。

### 目 的

- 1 本基準書の目的は、利用者が次の事項を評価できるように財務諸表上の開示を提供することを企業に求めることである。
  - (a) 企業の財政状態及び業績に対する金融商品の重大性
  - (b) 企業が当期中及び報告期間の末日現在で晒されている金融商品から生じるリスクの内容及び程度、並びに企業の当該リスクの管理方法
  - (c) 企業がどのように資金調達されているか、企業の資本資源及び所有構造（報告日現在で発行されている金融商品から生じる所有構造の潜在的な希薄化を含む）

…

### 範 囲

- 3 本基準書は、すべての企業が、すべての形態の金融商品に適用しなければならない。ただし、次の金融商品は除く。
  - (a) IFRS 第10号「連結財務諸表」、IAS 第27号「個別財務諸表」又はIAS 第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に従って会計処理される子会社、関連会社又は共同支配企業に対する持分。ただし、場合によっては、IFRS 第10号、IAS 第27号又はIAS 第28号が、企業がIFRS 第9号を用いて子会社、関連会社又は共同支配企業に対する持分を会計処理することを要求又は許容している。その場合、企業は、本基準書及び、公正価値で測定する持分についてはIFRS 第13号「公正価値測定」の要求事項を適用しなければならない。子会社、関連会社又は共同支配企業に対する持分に関連するすべてのデリバティブについても、当該デリバティブがIAS 第32号の資本性金融商品の定義を満たさない場合には、~~本基準書を適用しなければならない。~~
  - …
  - (e) IFRS 第2号「株式に基づく報酬」が適用される株式に基づく報酬取引における金融商品、契約及び義務。ただし、~~本基準書はIFRS 第9号の範囲に含まれる契約に適用される。~~

## 資本の特徴を有する金融商品

- (i) 株式に基づく報酬取引は、第30G項から第30H項の開示要求の対象となる。
- (ii) 本基準書はIFRS第9号の範囲に含まれる契約に適用される。
- (f) IAS 第32号の第16A項及び第16B項又は第16C項及び第16D項に従って資本性金融商品に分類することが求められている金融商品。ただし、
  - (i) 第12E項は、IAS 第32号の第16A項及び第16B項に従って資本性金融商品に分類したプッタブル金融商品及びIAS 第32号の第16C項及び第16D項に従って資本性金融商品に分類した金融商品に適用される。
  - (ii) 第30I項は、IAS 第32号の第16A項及び第16B項に従って資本性金融商品に分類したプッタブル金融商品にのみ適用される。

...

## 財政状態及び業績に対する金融商品の重大性

---

...

## 財政状態計算書

...

## 分類変更

...

- 12E 企業が金融商品を IAS 第 32 号の第 32B 項 [案] に従って金融負債又は資本性金融商品に分類変更する場合には、企業はそれぞれの区分（金融負債又は資本）から分類変更した金額及びそこに分類変更した金額、並びに当該分類変更の時期及び理由を開示しなければならない<sup>1</sup>。

...

## 複数の組込デリバティブを含んだ複合金融商品

- 17 企業が負債部分と資本部分の両方を含んだ金融商品（IAS 第 32 号の第 28 項参照）を発行していて、当該金融商品が、価値が相互に依存している複数の組込デリバティブを含んでいる場合（繰上償還可能な転換可能負債性金融商品など）には、企業は、それらの特性の存在を開示しなければならない。
- 17A 負債部分と資本部分の両方を有する複合金融商品について、企業は次のことを開示しなければならない。

---

<sup>1</sup> IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 80A 項における開示要求が、編集上の変更を加えた上で、IFRS 第 7 号の第 12E 項に移されている。[IFRS 第 18 号「全般的な表示及び開示」]に同じ修正案が含まれることとなる。

- (a) 当該金融商品の当初認識時の分類を決定する当該金融商品の契約条件
- (b) 当初認識時に、当該金融商品が当初認識された報告期間において負債部分及び資本部分に配分した金額

...

## 包括利益計算書

### 収益、費用、利得又は損失項目

20 企業は、包括利益計算書又は注記のいずれかにおいて、次の収益、費用、利得又は損失項目を開示しなければならない。

- (a) 以下に係る正味利得又は正味損失
  - (i) 純損益を通じて公正価値で測定する金融資産又は金融負債。当初認識時にそのように指定されたか又はその後IFRS第9号の6.7.1項に従って指定された金融資産又は金融負債に係るものとIFRS第9号に従って強制的に純損益を通じて公正価値で測定される金融資産又は金融負債に係るもの（例えば、IFRS第9号の売買目的保有の定義に該当する金融負債）とを区分して示す。純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定された金融負債については、その他の包括利益に認識した利得又は損失の金額と純損益に認識した金額とを区分して示さなければならない。発行企業の業績又は純資産の変動に応じて変動する金額を支払う契約上の義務を含んだ金融負債について、企業は、各報告期間においてこれらの金融負債について認識した利得又は損失を他の金融負債に係る利得又は損失と区分して開示しなければならない。

...

## その他の開示

...

### 金融商品から生じる清算に対する請求権の性質及び優先順位

- 30A 企業は、IAS第32号の範囲に含まれる金融負債及び資本性金融商品のすべてから生じる、清算時の企業に対する請求権の性質及び優先順位を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならない。
- 30B 第30A項の目的を満たすため、企業はこれらの金融商品から生じる各クラスの請求権の帳簿価額及び各クラスの請求権が含まれている財政状態計算書上の科目（開示しないと明らかでない場合）を開示しなければならない。この開示の目的上、企業はこれらの請求権を、契約上の性質及び清算時の優先順位に基づいて各クラスにグループ分けし、したがって、最低限、次のようにしなければならない。

## 資本の特徴を有する金融商品

- (a) 個別財務諸表及び連結財務諸表において、下記を区別する。
  - (i) 担保（保証）付の請求権と無担保（無保証）の請求権
  - (ii) 劣後請求権と非劣後請求権
- (b) 連結財務諸表において、下記を区別する。
  - (i) 親会社が発行した金融負債と資本性金融商品
  - (ii) 子会社が発行した金融負債と当該子会社に対する非支配持分（企業は当該金融商品又は非支配持分を各子会社について開示することを要求されない）

## 契約条件

30C 企業は、金融負債と資本の両方の特徴を有する金融商品に関して、これらの金融商品の契約条件がそれらのキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性にどのように影響を与えるのかを財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならない。この目的を満たすため、企業は以下の契約条件に関する情報を提供しなければならない。

- (a) 金融負債と資本の両方の特徴を有する金融商品の契約条件（第 30D 項及び第 30E 項参照）
- (b) 時の経過の影響を受ける契約条件（第 30F 項参照）

## 金融負債と資本の両方の特徴を有する金融商品

30D 企業は、金融負債と資本の両方の特徴を有する金融商品（すべての独立のデリバティブを除く）の契約条件が金融負債又は資本性金融商品への分類にどのように関連するのかを説明しなければならない。この目的上、企業は次のことを開示しなければならない。

- (a) 金融商品の契約条件のうち、金融負債又は資本性金融商品への分類を決定するもの
- (b) キャッシュ・フロー特性のうち、金融商品の金融負債又は資本性金融商品の分類を表すものではないが、当該金融商品の性質の理解に関連性があるもの。この目的上、企業は次のことを開示しなければならない。
  - (i) 資本性金融商品に分類した金融商品について「負債類似の特徴」（B5C 項から B5D 項参照）
  - (ii) 金融負債に分類した金融商品について「資本類似の特徴」（B5E 項から B5F 項参照）

## 清算時の優先順位

30E 第30D項に記述した金融商品について、企業は、各クラスの金融商品の清算時の優先順位を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならない。この目的を満たすため、企業は次のことを開示しなければならない。

- (a) 金融商品の契約条件のうち、清算時の優先順位を示すもの（清算時の優先順位の変更を生じさせる可能性のある契約条件（例えば、転換又は条件付の要素）を含む）
- (b) あるクラスの金融商品の中の金融商品の契約上の劣後に関する情報（当該クラスの中の他の金融商品の契約上の劣後と異なる場合）
- (c) 金融商品に適用される法律又は規則が清算時の優先順位にどのように影響を与える可能性があるのかに関する重大な不確実性に関する情報（企業は、この開示を提供するにあたり、法的帰結がどのようになる可能性があるのかを予測することは要求されない）
- (d) これらの金融商品を発行した企業の清算時の当該金融商品の優先順位に影響を当てる可能性のあるグループ内の取決め（保証など）の記述（情報が利用可能な場合には、性質及び金額を含む）

#### 時の経過

30F 企業は、金融商品の契約条件の終了前に時の経過により有効となるか又は有効でなくなる金融負債（すべての独立のデリバティブを含む）の契約条件に関する情報を開示しなければならない。

#### 普通株式の潜在的希薄化

30G 企業は、報告日現在で発行している金融商品から生じる企業の所有構造に対する潜在的希薄化を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を提供しなければならない。この目的を満たすため、企業は 普通株式 の最大限の希薄化に関する情報（以下を含む）を開示しなければならない。

- (a) 報告期間の末日現在で残存している 潜在的普通株式 の各クラスについて企業が引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の最大数
- (b) 普通株式を買い戻す契約又はその他のコミットメントの記述及び企業が買い戻すことを要求される各クラスの普通株式の最低数
- (c) 上記(a)又は(b)に従って開示される情報の前報告期間からの重要な変動の原因の記述（当該原因が変動にどのように寄与したのかを含む）
- (d) 契約の契約条件のうち、報告期間の末日現在で残存している潜在的普通株式の各クラスについての普通株式の最大希薄化の可能性の理解に関連性があるもの

30H 企業は、第30G項が要求している情報を（可能な範囲で）表で示されなければならない、それには普通株式の各クラスについて次のことを含めなければならない。

## 資本の特徴を有する金融商品

- (a) 企業が引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の最大数の合計（第 30G 項(a)に従って開示する数量の合計）
- (b) 企業が引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の正味の最大数（企業が買い戻すことを要求される普通株式の最低数（第 30G 項(b)に従って開示される）を企業が引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の最大数の合計（第 30H 項(a)に従って開示される）から控除して計算する）

## 資本性金融商品に分類したプッタブル金融商品

30I 企業は、発行しているプッタブル金融商品から生じるキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が評価できるようにする情報を開示しなければならない。IAS 第 32 号の第 16A 項から第 16B 項に従って資本性金融商品に分類したプッタブル金融商品について、企業は次のことを開示しなければならない（他の箇所で開示されていない場合）<sup>2</sup>。

- (a) 資本性金融商品に分類した金額に関する定量的情報の要約
- (b) 金融商品の保有者から要求された場合に当該金融商品を買戻すか又は償還する義務の管理に関する目的、方針及びプロセス（前報告期間からの変更を含む）
- (c) 当該クラスの金融商品の償還時又は買戻時の期待キャッシュ・アウトフロー及び企業がこの期待キャッシュ・アウトフローをどのように算定したか

## 企業が企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含んだ金融商品

30J 企業が企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含んだ金融商品の会計処理を財務諸表利用者が理解できるようにするため、企業は次のことを開示しなければならない。

- (a) 当該義務の金融負債としての当初認識時に資本から除去して金融負債に含めた金額、及び当該金額が除去された資本の内訳項目
- (b) 当報告期間中に純損益に認識した再測定による利得又は損失の金額
- (c) 当該義務が当報告期間中に決済された場合には、決済時に認識した利得又は損失の金額
- (d) 当該義務が当報告期間中に未行使のまま期限満了となった場合には、金融負債から除去して資本に含めた金額
- (e) 当報告期間中の当該義務に係る金額の資本の中での振替並びにこれらの金額の振替元及び振替先である資本の内訳項目

<sup>2</sup> IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 136A 項における開示要求が、開示目的の記載及び編集上の変更を加えた上で、IFRS 第 7 号の第 30I 項に移されている。[IFRS 第 18 号「全般的な表示及び開示」]に同じ修正案が含まれることとなる。

…

## 発効日及び経過措置

…

44LL [年 月]公表の「資本の特徴を有する金融商品」(IAS第32号、IFRS第7号及びIAS第1号の修正)により、第12E項、第17A項、第30A項から第30J項、B5A項からB5L項並びにIAS第33号「1株当たり利益」及びIFRS第2号で定義されている用語への新たな参照が追加され、第1項、第3項及び第20項が修正された。企業はこれらの修正を「資本の特徴を有する金融商品」から生じるIAS第32号及びIAS第1号の修正の適用時に適用しなければならない。

## [案] 付録 A—用語の定義の修正

IAS 第 33 号「1 株当たり利益」及び IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」で定義され、本会計基準書において当該基準書で特定された意味で用いられている用語への新たな参照を追加している。追加した文言には下線を付している。

次の用語は、IAS 第32号の第11項、IAS第33号の第5項、IAS第39号の第9項、IFRS 第2号の付録 A、IFRS第9号の付録A又はIFRS 第13号の付録Aで定義されており、本基準書では、IAS 第32号、IAS第33号、IAS第39号、IFRS第2号、IFRS 第9号及びIFRS 第13号で特定された意味で用いられている。

...

- 損失評価引当金
- 普通株式
- 期日経過
- 業績条件
- 潜在的普通株式
- 購入又は組成した信用減損金融資産
- 分類変更日
- 通常の方法による売買
- 権利確定期間



## [案] 付録 B—IFRS 第 7 号に関する適用指針の修正

B5A 項から B5L 項、B5 項の前の主見出し及び B5 項、B5B 項、B5H 項及び B5I 項の前の見出しを追加している。読みやすくするため、これらの各項及び見出しには下線を付していない。B5 項の前の見出しを修正している。修正した見出しにおいて、追加した文言には下線、削除した文言には取消線を付している。B5 項を修正している。削除した文言には取消線を付している。

### 財政状態及び業績に対する金融商品の重大性（第7項から第30J項）

#### その他の開示 — 会計方針（第 21 項）

##### 会計方針（第 21 項）

B5 第21項は、重要性がある会計方針情報（これには、財務諸表の作成にあたり使用した金融商品についての測定基礎に関する情報が含まれると見込まれる）の開示を求めている。金融商品については、そうした開示には次の事項が含まれるかもしれない。

- (a) 企業が純損益を通じて公正価値で測定するものに指定した金融負債について、
  - (i) 企業が純損益を通じて公正価値で測定するものに指定した金融負債の内容
  - (ii) 当初認識において当該金融負債をそのように指定するときの要件
  - (iii) 当該指定のためのIFRS 第9号の4.2.2項の条件を、企業がどのように満たしているのか。

...

- (e) それぞれの区分の金融商品の正味利得又は正味損失をどのように算定するのか（第20項(a)参照）。例えば、純損益を通じて公正価値で測定される項目の正味利得又は正味損失には金利収益又は配当収益が含まれているかどうか、など。

(f) [削除]

(g) [削除]

~~IAS 第1号（2007年改訂）の第122項は、企業が、重要性がある会計方針情報又は他の注記とともに、見積りを伴う判断に加えて、経営者が企業の会計方針を適用する過程で行った、財務諸表に認識される金額に最も重大な影響を及ぼす判断を開示することを要求している。~~

B5A 重要性がある会計方針情報又はその他の注記の開示に関する要求事項とともに、IAS 第1号（2021年改訂）の第122項は、経営者が企業の会計方針を適用するにあたって行った判断のうち、財務諸表に認識された金額に最大の影響を与えているものを開示することも企業に要求している。例えば、企業は、経営者がある金融商品（すべての独立のデ

## 資本の特徴を有する金融商品

リバティブを含む) 又はその構成部分を金融負債又は資本性金融商品に分類するにあたって行った判断が、企業の財務諸表に認識されている金額に最も重大な影響を与えている判断に含まれている場合には、当該判断を開示しなければならない。ただし、企業は見積りに基づく判断を開示することを要求されないことに留意のこと。

### 契約条件

#### 金融負債と資本の両方の特徴を有する金融商品 (第 30D 項から第 30E 項)

**B5B** 第 30D 項(a)は、ある金融商品が金融負債又は資本性金融商品に分類されるかどうかを決定する契約条件を開示することを企業に要求している。第 30D 項から第 30E 項の目的上、金融商品が次のように分類される場合には、当該金融商品は金融負債と資本の両方の特徴を有する。

(a) 「負債類似の特徴」も有する資本性金融商品 (B5C 項及び B5D 項参照)

(b) 「資本類似の特徴」も有する金融負債 (B5E 項及び B5F 項参照)

**B5C** 負債類似の特徴を有する資本性金融商品は、金融負債に類似した性質、時期又は金額の特徴を有するキャッシュ・フローを生じさせる契約条件を有しているが、現金を引き渡す契約上の義務はない。負債類似の特徴は、負債類似のキャッシュ・フローを引き渡す契約上の義務がなくても引き渡す義務を企業に生じさせる場合がある。

**B5D** 負債類似の特徴を有する資本性金融商品は、次のいずれかの契約条件を有する。

(a) 金融商品保有者に、固定金額又は所定の日現在の市場金利に基づいて決定可能な金額を支払う結果を生じる可能性がある契約条件 (清算前に当該支払を行うことを発行者が回避又は延期する契約上の権利にかかわらず)。例えば、保有者が償還可能ではない優先株式で、累積利払金額が固定され、利払日が特定され、元本金額が固定されているもの。

(b) 発行企業が金融商品保有者に固定金額又は所定の日現在の市場金利に基づいて決定可能な金額を支払う誘因を与える契約条件 (清算前に当該支払を行うことを発行者が回避する契約上の権利にかかわらず)。例えば、逡増金利での累積利払を行う永久金融商品 (発行者が当該金融商品を所定の日以前に償還しないことを選択する場合)。

(c) 当該金融商品を所定の日において固定金額の現金又は固定数の企業自身の資本性金融商品を決済するかどうかを発行者が選択する契約上の権利を含んだ契約条件。例えば、「逆転換可能」と呼ばれる一部の金融商品は資本性金融商品に分類されるが、当該金融商品を固定金額の現金で決済する契約上の権利を発行者に与えている。

(d) 発行者が永久金融商品を所定の年数の経過後に所定の通貨の固定金額で償還する契約上の権利を含んだ契約条件。

**B5E** 資本類似の特徴を有する金融負債は、普通株式に類似した性質、時期又は金額の特徴を有するキャッシュ・フローを生じさせる契約条件を有している。資本類似の特徴は、発行者が現金を引き渡す契約上の義務を否定するものではないが、発行者が引き渡す義務を有するキャッシュ・フローの金額又は時期に影響を与える可能性がある。しかし、場合によっては、資本類似の特徴は、企業が義務を決済するために企業自身の資本性金融商品を引き渡すか又は義務の全額よりも少ない額を支払う結果を生じさせる可能性がある。

**B5F** 資本類似の特徴を有する金融負債は、次のいずれかに該当する契約条件を有する。

(a) 金融商品保有者に対する変動金額若しくは決定不能の金額の支払又は所定の日に発生しない可能性のある支払を生じさせるか又は生じさせる可能性がある契約条件。

例えば、

- (i) 発行者の財務業績、財政状態又は株価の変動と方向が一致する支払（例えば、発行者の純利益又は株価に基づく金額の支払いを要求する金融商品）
- (ii) 所定の事象の発生時に発行者の財政状態の不利な変動から生じた損失を吸収するために金額が減額される支払（例えば、発行者の自己資本比率の所定の下落が生じた場合に元本金額が減額される金融商品）
- (iii) 他の金融商品保有者に対する義務を決済した後にのみ発行者が行うことを要求される支払（例えば、劣後した負債性金融商品）
- (iv) 発行者が所定の期間にわたり回避する契約上の権利を有している支払（例えば、発行者が所定の期間にわたり利払を延期する権利を有している償還可能金融商品）

(b) 企業自身の資本性金融商品を金融商品保有者に引き渡すことによって当該金融商品を発行者が決済することを認めているか、又は発行者が決済する契約上の義務を含んでいる契約条件（例えば、企業自身の資本性金融商品の可変数を引き渡すことによって決済される金融商品は金融負債の定義を満たすが、資本類似の特徴を含むこととなる）。

**B5G** 企業は、負債類似の特徴及び資本類似の特徴の開示に定量的情報と定性的情報の両方を含めなければならない。これらの特徴が企業のキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性にどのように影響を与えるのかを財務諸表利用者が理解できるようにするためである。

#### 清算時の優先順位

**B5H** 第30E項の開示要求を満たすため、企業は、例えば、次のことを開示することが考えられる。

## 資本の特徴を有する金融商品

- (a) 劣後負債が非劣後負債よりも下位に置かれている旨並びに普通株式及び優先株式よりも上位に置かれている旨
- (b) あるクラスの金融商品（条件付転換可能債券など）が、企業が清算される前に、優先順位のより低い金融商品（普通株式など）に転換される可能性がある旨。例えば、銀行業界では、破綻処理（resolution）は、支払不能となった銀行が公共の利益を害することや金融の不安定性を生じさせることを回避するために通常の事業活動を継続することを可能にするプロセスを記述するために一般に使用される用語である。発行者の破綻処理時に、金融商品が優先順位のより低い金融商品（普通株式など）に転換されるか又は評価減される場合がある。したがって、転換及び評価減に関する契約条件は、破綻処理が清算より前に生じる場合には、当該金融商品の清算時の優先順位を変化させる可能性がある。
- (c) グループ内のどの企業がグループ内の他の企業に保証を提供したか又は保証を受けたか及び当該保証が該当する金融商品の優先順位にどのように影響を与えるか

### 普通株式の潜在的な希薄化（第 30G 項から第 30H 項）<sup>3</sup>

B5I 第 30G 項(a)は、報告期間の末日現在で残存している潜在的普通株式の各クラスについて企業が引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の最大数を開示することを企業に要求している。IFRS 第 2 号の範囲に含まれる株式に基づく報酬契約（B5J 項参照）を除いて、第 30G 項(a)で要求している開示の目的上、企業は次のようにしなければならない。

- (a) たとえ報告日現在では希薄化効果を有さない場合であっても、将来において希薄化効果を有することとなる可能性がある逆希薄化性金融商品を含める。
- (b) 企業が引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の数を最大化する仮定を用いる。例えば、企業は次のように仮定しなければならない。
  - (i) 普通株式を引き渡すことを企業に要求する可能性のある転換可能金融商品におけるすべての未行使の売建コール・オプション、ワラント及び転換オプションが行使され、企業がこれらのオプション又はワラントの決済時に普通株式の最大合計数を引き渡す結果となる（ボーナス要素のみでなく）<sup>4</sup>。
  - (ii) 株式での決済（又は引き渡す株式の数）が、不確実な事象の発生を条件としている場合、その条件とされる事象が生じている。
  - (iii) 企業又は相手方のいずれかが、現金での決済又は企業が相手方に株式を引き渡すことによる決済の選択肢を有している場合、決済は普通株式で行われる。

<sup>3</sup> 第 30G 項から第 30H 項及び B5I 項から B5L 項の要求事項は、本基準書の目的でのみ適用される。これらの要求事項は IAS 第 33 号「1 株当たり利益」の要求事項に影響を与えない（また、それとは異なる）。

<sup>4</sup> B5I 項及び B5K の目的上、発行したか又は買い戻した株式の合計数と市場平均価格で発行されると仮定した株式数との差は「ボーナス要素」と呼ばれる。

- (c) あるクラスの潜在的普通株式について企業が引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の最大数が報告期間の末日現在で判明していない場合には、企業はその旨を開示しなければならない。例えば、企業が固定金額又は変動金額（金の実勢価格など）となる可変数の株式を引き渡すことを要求され、引き渡す株式数に上限がない場合には、企業が引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の最大数は報告期間の末日現在で判明していないことになる。

**B5J** 普通株式を引き渡すことを企業に要求する可能性のある IFRS 第 2 号の範囲に含まれる株式に基づく報酬契約について、IFRS 第 7 号の第 30G 項(a)で要求している開示の目的上、企業が報告期間の末日現在で引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の最大数には、次のものが含まれる。

- (a) 報告期間の末日現在で残存しているすべてのストック・オプション（IFRS 第 2 号の第 45 項(b)(vi)に従って開示される）が行使されたとした場合に引き渡される普通株式の合計数
- (b) 企業が他の株式に基づく報酬契約について引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の最大数（報告期間の末日現在で判明している場合）。この数が報告期間の末日現在で判明していない場合には、企業はその旨を開示しなければならない。例えば、ある契約により企業が権利確定期間の終了時に 200 株を引き渡すことが要求される（又は、業績条件の結果に応じて、100 株若しくは 200 株のいずれか）場合には、企業が引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の最大数は 200 株である。これと対照的に、企業が権利確定期間の終了時に引き渡す株式の数が、権利確定期間にわたる企業の収益又は株価の増加を基礎とし、引き渡す株式の数に上限がない場合には、企業が引き渡すことを要求される可能性のある追加の普通株式の最大数は報告期間の末日現在で判明していないことになる。

**B5K** 普通株式を買い戻す契約又はその他のコミットメントについて、IFRS 第 7 号の第 30G 項(b)は、買い戻すことを要求される普通株式の最低数を開示することを企業に要求している。この開示の目的上、

- (a) 普通株式を買い戻すという企業のコミットメントは、具体的な相手方からの当該買い戻しの契約を締結する前に生じる場合がある。
- (b) 企業は買い戻す普通株式の数を最小限にする仮定を用いる。例えば、企業は次のように仮定しなければならない。
- (i) 企業の普通株式を買い戻す買建コール・オプション及び売建プット・オプションは行使されない（下記(c)に述べる場合を除く）。
- (ii) 企業が買い戻す株式の数は、普通株式を買い戻す先渡契約又はその他のコミットメントの条件に基づいて要求される最低株式数（ボーナス要素のみでなく）である。

## 資本の特徴を有する金融商品

- (c) 企業は、企業が買い戻すことを要求される普通株式の最低数に、2つの条件、すなわち下記の条件を満たす普通株式に係る買建コール・オプションの行使時に買い戻される普通株式の数を含めなければならない。
- (i) 当該コール・オプションが、特定の潜在的普通株式の決済時に企業が普通株式を引き渡さなければならなくなるリスクを軽減するために購入された。
  - (ii) 当該買建コール・オプションの行使価格及び行使日（又は行使期間）が当該潜在的普通株式と同じである。

**B5L** 報告期間の末日現在で残存している潜在的普通株式の各クラスについて、IFRS 第7号の第30G項(d)は、普通株式の最大希薄化の可能性の理解に関連性のある契約条件の記述を開示することを企業に要求している。この要求をIFRS第2号の範囲に含まれる株式に基づく報酬契約に適用するにあたり、企業はIFRS第2号の第45項(a)に従って開示する情報への相互参照を提供する。

## [案] IAS 第1号「財務諸表の表示」の修正

第139X項を追加する。読みやすくするため、この項には下線を付していない。第54項、第81B項及び第107項から第108項を修正する。修正した各項において、新規の文言には下線、削除する文言には取引線を付している。第106項から第106A項は修正していないが、参照の便宜のために含めている。第80A項及び第136A項並びに第136A項の前の見出しを削除する。

### 構成及び内容

…

#### 財政状態計算書

##### 財政状態計算書に表示すべき情報

54 財政状態計算書には、次の金額を表す科目を掲記しなければならない。

…

(q) 資本に表示される非支配持分

(r) 親会社の所有者以下の者に帰属する発行済資本金及び剰余金

(i) 親会社の普通株主

(ii) 親会社のその他の所有者

…

##### 財政状態計算書又は注記のいずれかに表示すべき情報

…

80A ~~〔削除〕企業が次のものについて金融負債と資本との間で分類変更をした場合には、各区分（金融負債又は資本）への分類変更及び各区分からの分類変更をした金額、並びにその分類変更の時期及び理由を開示しなければならない。~~

~~(a) 資本性金融商品に分類されるプッタブル金融商品~~

~~(b) 清算時にのみ企業の純資産に対する比例的な取り分を他の当事者に引き渡す義務を企業に課す金融商品で、資本性金融商品に分類されているもの<sup>5</sup>~~

<sup>5</sup> IAS 第1号「財務諸表の表示」の第80A項における開示要求は、編集上の変更を加えた上で、IFRS第7号の第12E項に移されている。[IFRS第18号「全般的な表示及び開示」]に同じ修正案が含まれることとなる。

## 純損益及びその他の包括利益の計算書

...

81B 企業は、純損益の部及びその他の包括利益の部に加えて、次の事項を、当期の純損益及びその他の包括利益の配分として表示しなければならない。

- (a) 次に帰属する当期の純損益
  - (i) 非支配持分
    - (ia) 親会社の普通株主
    - (ii) 親会社のその他の所有者
- (b) 次に帰属する当期の包括利益
  - (i) 非支配持分
    - (ia) 親会社の普通株主
    - (ii) 親会社のその他の所有者

企業が独立の計算書で純損益を表示する場合には、当該計算書に(a)を表示しなければならない。

...

## 持分変動計算書

### 持分変動計算書に表示すべき情報

106 企業は、第10項で要求している持分変動計算書を表示しなければならない。持分変動計算書には次の情報が含まれる。

- (a) 当期の包括利益合計（親会社の所有者と非支配持分に帰属する合計額を区別して表示する）
- (b) 資本の各内訳項目について、IAS 第8号に従って認識した遡及適用又は遡及的修正再表示の影響額
- (c) [削除]
- (d) 資本の各内訳項目について、期首と期末の帳簿価額の調整表（最低限、次による変動を区別して開示）
  - (i) 純損益
  - (ii) その他の包括利益



- (iii) 所有者としての立場での所有者との取引（所有者による拠出と所有者への分配、及び支配の喪失とならない子会社に対する所有持分の変動を区別して示す）

### 持分変動計算書又は注記に表示すべき情報

- 106A 資本の各内訳項目について、企業は、持分変動計算書又は注記のいずれかにおいて、その他の包括利益の項目別の分析を表示しなければならない（第106項(d)(ii)参照）。
- 107 企業は、持分変動計算書又は注記のいずれかにおいて、当期中に普通株主及びその他の所有者への分配として認識した配当額、及び関連する1株当たりの配当金額を表示しなければならない。
- 108 第106項において、資本の内訳項目には、例えば、各クラス別の普通株式資本、各クラス別のその他の拠出持分、その他の包括利益の各クラス別の累計額及び利益剰余金が含まれる。

...

### 注記

...

#### 資本に分類したプッタブル金融商品

- 136A ~~〔削除〕資本性金融商品に分類したプッタブル金融商品について、企業は次の事項を開示しなければならない（他の箇所に開示していない範囲で）。~~
- ~~(a) 資本に分類した金額に関する要約数量データ~~
- ~~(b) 当該金融商品の保有者から要求された場合に買戻し又は償還を行う義務の管理に関しての、企業の目的、方針及び手続（前期からの変更を含む）~~
- ~~(c) そのクラスの金融商品の償還又は買戻しの際の予想キャッシュ・アウトフロー~~
- ~~(d) 償還又は買戻しの際の予想キャッシュ・アウトフローを算定した方法に関する情報~~

...

### 経過措置及び発効日

---

...

- 139X [ 年 月 ] 公表の「資本の特徴を有する金融商品」（IAS第32号、IFRS第7号及びIAS第1号の修正）により、第54項、第81B項及び第107項から第108項が修正され、第80A項及び第136A項が削除された。企業はこれらの修正を「資本の特徴を有する金融商品」から生じるIAS第32号及びIFRS第7号の修正の適用時に適用しなければならない。

## [案] [IFRS第XX号「公的説明責任のない子会社：開示」] の修正

第 61A 項から第 61E 項及び第 61A 項、第 61B 項、第 61C 項、第 61D 項及び第 61E 項の前の見出しを追加する。読みやすくするため、これらの項及び見出しには下線を付していない。第 54 項及び第 124 項を修正する。修正した各項において、新規の文言には下線、削除する文言には取引線を付している。

...

### IFRS 第 7 号「金融商品：開示」

...

#### 収益、費用、利得又は損失項目

54 企業は次の事項を区分して開示しなければならない。

- (a) 以下について認識した**収益**、費用、利得又は損失（公正価値の変動を含む）
  - (i) 純損益を通じて公正価値で測定する金融資産又は金融負債。発行企業の業績又は純資産の変動に応じて変動する金額を支払う契約上の義務を含んだ金融負債について、企業は、各報告期間においてこれらの金融負債について認識した利得又は損失を他の金融負債に係る利得又は損失と区分して開示しなければならない。
  - (ii) 償却原価で測定する金融資産
  - (iii) 償却原価で測定する金融負債
  - (iv) IFRS 第 9 号の 5.7.5 項に従って、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する指定をした資本性金融商品に対する投資
  - (v) IFRS 第 9 号の 4.1.2A 項に従ってその他の包括利益を通じて公正価値で測定する金融資産（当期中にその他の包括利益に認識した利得又は損失の金額及び認識の中止時にその他の包括利益の累計額から当期の純損益に振り替えた金額を区分して示す）

...

#### 金融商品から生じる清算に対する請求権の性質及び優先順位

61A IAS 第 32 号の範囲に含まれる金融負債及び資本性金融商品のすべてについて、企業は当該金融商品から生じる各クラスの請求権の帳簿価額及び各クラスの請求権が含まれている財政状態計算書上の科目（開示しないと明らかでない場合）を開示しなければならない。この開示の目的上、企業はこれらの請求権を、契約上の性質及び清算時の優先順位に基づいて各クラスにグループ分けし、したがって、最低限、次のようにしなければならない。

- (a) 個別財務諸表及び連結財務諸表において、下記を区別する。
- (i) 担保（保証）付の請求権と無担保（無保証）の請求権
  - (ii) 劣後請求権と非劣後請求権
- (b) 連結財務諸表において、下記を区別する。
- (i) 親会社が発行した金融負債と資本性金融商品
  - (ii) 子会社が発行した金融負債と当該子会社に対する非支配持分（企業は当該金融商品又は非支配持分を各子会社について区別して開示することを要求されない）

### 金融負債と資本の両方の特徴を有する金融商品

- 61B 金融負債と資本の両方の特徴を有する金融商品（すべての独立のデリバティブを除く）について、企業は次のことを開示しなければならない。
- (a) 金融商品の契約条件のうち、金融負債又は資本性金融商品への分類を決定するもの
- (b) キャッシュ・フロー特性のうち、金融商品の金融負債又は資本性金融商品の分類を表すものではないが、当該金融商品の性質の理解に関連性があるもの。この目的上、企業は次のことを開示しなければならない。
- (i) 資本性金融商品に分類した金融商品について「負債類似の特徴」
  - (ii) 金融負債に分類した金融商品について「資本類似の特徴」

### 清算時の優先順位

- 61C 第61B項に記述した金融商品について、企業は次のことを開示しなければならない。
- (a) 金融商品の契約条件のうち、清算時の優先順位を示すもの（清算時の優先順位の変更を生じさせる可能性のある契約条件（例えば、転換又は条件付の要素）を含む）
- (b) あるクラスの金融商品の中の金融商品の契約上の劣後に関する情報（当該クラスの中の他の金融商品の契約上の劣後と異なる場合）
- (c) 金融商品の法律又は規則が清算時の優先順位にどのように影響を与える可能性があるのかに関する重大な不確実性に関する情報（企業は、この開示を提供するにあたり、法的帰結がどのようになる可能性があるのかを予測することは要求されない）
- (d) これらの金融商品を発行した企業の清算時の当該金融商品の優先順位に影響を与える可能性のあるグループ内の取決め（保証など）の記述（情報が利用可能な場合には、性質及び金額を含む）

### 時の経過

## 資本の特徴を有する金融商品

61D 企業は、金融商品の契約条件の終了前に時の経過により有効となるか又は有効でなくなる金融負債（すべての独立のデリバティブを含む）の契約条件に関する情報を開示しなければならない。

## 企業が企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含んだ金融商品

61E 企業が企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含んだ金融商品について、企業は次のことを開示しなければならない。

- (a) 当該義務の金融負債としての当初認識時に資本から除去して金融負債に含めた金額、及び当該金額が除去された資本の内訳項目
- (b) 当報告期間中に純損益に認識した再測定による利得又は損失の金額
- (c) 当該義務が当報告期間中に決済された場合には、決済時に認識した利得又は損失の金額
- (d) 当該売建義務が当報告期間中に未行使のまま期限満了となった場合には、金融負債から除去して資本に含めた金額

...

## 判断に関する情報

124 企業は、重要性がある会計方針又は他の注記とともに、見積りを伴う判断（第 125 項参照）とは別に、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重大な影響を与えているものを開示しなければならない。企業が開示することを要求される可能性がある判断の例として、次のことを決定する判断がある。

- (a) 顧客との契約から生じる収益を認識する際の、取引価格、履行義務に配分された金額、及び履行義務の充足の時期
- (b) 公正価値測定に関する開示を提供すべき資産及び負債の適切なクラス
- (c) 企業が他の企業に対する支配を有していること
- (d) 企業がある取決めの共同支配又は他の企業に対する重要な影響力を有していること
- (e) 取決めが別個のビークルを通じて組成されている場合の共同支配の取決めの種類（すなわち、共同支配事業又は共同支配企業）
- (f) 企業が投資企業であること
- (g) 金融商品（独立のデリバティブを含む）又はその構成部分の金融負債又は資本性金融商品への分類

## 国際会計基準審議会による〔2023年11月〕公表の公開草案「資本の特徴を有する金融商品」の承認

---

公開草案「資本の特徴を有する金融商品」は、国際会計基準審議会（IASB）の14名のメンバーのうち〔13〕名により公表が承認された。ウール氏は公表に反対票を投じた。彼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
リンダ・メゾン＝ハッター	副議長
ニック・アンダーソン	
パトリーナ・ブキャナン	
タデウ・センドン	
フローリアン・エステラー	
ザック・ガスト	
ハギト・ケレン	
陸 建橋	
ブルース・マッケンジー	
ベルトラン・ペラン	
鈴木 理加	
アン・ターカ	
ロバート・ウール	