



IFRS[®]

Accounting

2023年11月

公開草案

IFRS[®]会計基準

設例及び適用ガイダンス
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

設例及び適用ガイダンス

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

This Implementation Guidance, and Illustrative Examples accompany the Exposure Draft IASB/ED/2023/5 which 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 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 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.

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing 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.

設例及び適用ガイダンス

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

この適用ガイダンス及び設例は、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公開草案 IASB/ED/2023/5 に付属するものである。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 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）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 に連絡されたい。

IASB の公表物のコピーは、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
[案] IAS 第 32 号「金融商品：表示」に付属する設例の修正	
固定対固定の条件の適用	IE51
設例 13：事前に決定された固定対固定の交換	IE52
設例 14：金利が発生する転換社債	IE60
設例 15：外国通貨	IE62
設例 16：引き渡す株式を転換日現在の発行済株式数の一定率として規定	IE64
設例 17：引き渡す株式数が株価により変動（経路依存オプション）	IE68
設例 18：流動性の喪失に対する補償	IE72
設例 19：支配変動条項	IE76
設例 20：金利ベンチマーク又はインフレ指数により変動する行使価格	IE82
[案] IFRS 第 7 号「金融商品：開示」に関する適用ガイダンスの修正	
財政状態及び業績に対する金融商品の重大性	IG14A
その他の開示	IG14A
[案] IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に関する適用ガイダンスの修正	IG6A
Part I：財務諸表の表示例	IG6A

[案] IAS 第32号「金融商品：表示」に付属する設例の修正

IE51項からIE86項並びにIE51項、IE52項、IE55項、IE60項、IE62項、IE64項、IE68項、IE72項、IE76項及びIE82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。

固定対固定の条件の適用

IE51 設例13から20では、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金融商品（独立のデリバティブ又は転換社債における組込デリバティブ）の分類を決定するための、IAS第32号の第22B項から第22C項の適用を例示している。分類は発行者の財務諸表において評価されている。これらの設例において、「通貨単位」（CU）は発行者の機能通貨を表している。

設例13：事前に決定された固定対固定の交換

設例13A：単一のクラスの自社株式

IE52 企業Xが、2通りの事前に決定された「固定対固定」の交換の間での選択肢を保有者に与えるコール・オプションを発行する。保有者が当該コール・オプションを行使する場合、その行使の際に、企業Xは、企業Xの100株をCU110と交換、又は企業Xの50株をCU55と交換で引き渡すことを要求される。

IE53 企業Xは、オプションが行使される場合は1株当たりCU1.10を受け取る権利がある。企業Xの自社株式のそれぞれについて交換される現金の金額は固定されている。引き渡される株式の数はデリバティブの開始時には判明していないが、各株式について交換される現金の金額はすべての状況において固定されている。資本への分類を妨げる他の要素がない場合、IAS第32号の第22B項を適用して、企業Xは自己の資本に係るデリバティブを資本性金融商品に分類する。

IE54 仮に事実パターンが異なっていて、保有者がコール・オプションを行使する場合、その行使の際に、企業Xが、企業Xの100株をCU110と交換又は企業Xの50株をCU60と交換で引き渡すことを要求される場合には、IAS第32号の第22B項を適用して、企業Xは自己の資本に係るデリバティブを金融負債に分類する。企業Xの自社株式のそれぞれに対して交換される現金の金額が固定されていないからである。この事実パターンにおいて、転換比率の修正はIAS第32号の第22C項に記述されている維持修正でも時の経過による修正でもない。コール・オプション保有者の経済的利益を企業Xの現在の株主の経済的利益との関係で維持することを意図したものではなく、時の経過により変動するものでもないからである。

設例13B：複数のクラスの自社株式

資本の特徴を有する金融商品に関する設例及び適用ガイダンス

- IE55 親会社Yが、グループ（親会社Y及びすべての子会社）の連結財務諸表を作成する。親会社Yと子会社Xは機能通貨が同じである。子会社Xは転換社債をCU100,000で満期日を2026年6月として発行する。保有者は当該債券を満期前にいつでも親会社Yの100株又は子会社Xの1,100株のいずれかに転換する権利を有している。連結財務諸表において、親会社Y及び子会社Xの株式はグループ自身の株式の一部である。グループは自己の資本に係る組込デリバティブの発行者であり、基礎となる資本性金融商品の発行者である。
- IE56 結果は相互排他的である。すなわち、保有者には行使すべき転換オプションが1つしかなく、いったんあるクラスの自社株式を受け取ることを選択したならば、他方のクラスの自社株式を受け取ることはできなくなる。
- IE57 それぞれの結果（単独で考慮して）は固定対固定の条件を満たしている。
- (a) グループ自身の株式のそれぞれについて交換される（発行者の金融負債の決済という形式での）対価の金額は、組込オプションが行使される場合には、当該金融商品の開始時に、自社株式の1クラス当たりで固定されている。
- (b) 発行者の権利及び義務は自社株式の1クラス当たりで固定されており、いかなる変数（基礎となる資本性金融商品の価格を含む）によっても変動しない。
- IE58 X株式とY株式との間での価値の相違は、固定対固定の条件の評価の焦点が、決済時に引き渡される可能性のある自社株式の各クラスについて第22B項の要求事項が満たされるかどうかであるならば、関連性がない。金融商品进行分类するための固定対固定の条件の適用は、デリバティブの価格付け（各自社株式について交換される対価の金額が合理的であるかどうか）の評価を必要としない。
- IE59 決済の選択肢のそれぞれが、固定数の株式の固定金額の対価との交換を生じさせ、固定対固定の条件を充足する。したがって、IAS第32号の第22B項及びAG27A項(b)を適用して、親会社Yは、転換オプションを連結財務諸表において資本性金融商品に分類する。

設例14：利息の発生する転換社債

- IE60 企業Xが、5年の利付転換社債CU100を発行する。企業Xは未払の利札を元本金額に加算する権利を有している。満期時に、債券保有者は、債券の元本金額に未払利息を加算した金額と同額の現金を受け取るか、又は当該金額を企業Xの普通株式に転換するかを選択できる。契約は、転換比率を転換社債の残存金額CU1当たり1株の普通株式と定めている。
- IE61 保有者が転換オプションを行使する場合、企業X自身の株式のそれぞれについて交換される（企業Xの金融負債の決済という形式での）対価の金額は固定されている。金融負債の残存金額の合計額は債券の存続期間にわたり発生する利息の金額に応じて変動する可能性があるが、転換比率は債券の開始時から固定されている。例えば、転換時の残存金額がCU110である場合、企業Xは110株を引き渡す。転換時の残存金額がCU150である場合、企業Xは150株を引き渡す。したがって、資本への分類を妨げる要素がない限

り、IAS第32号の第22B項を適用して、企業Xは転換オプションを資本性金融商品に分類する。

設例15：外国通貨

- IE62 企業Xが外貨の通貨単位（FCU）での転換社債をFCU100で発行する。債券保有者は、当該債券を満期時に企業X自身の株式100株に転換するオプションを有している。外国為替レートは変動している。
- IE63 転換オプションの行使時に企業X自身の株式のそれぞれについて交換される（企業Xの金融負債の決済という形式での）対価の金額は、IAS第32号の第22B項が要求しているように、企業Xの機能通貨でのものではない。したがって、企業Xは、外貨建転換社債の中の転換オプションを金融負債に分類する。

設例16：引き渡す株式を転換日現在の発行済株式数の一定率として規定

- IE64 企業Xが、CU100の転換社債を発行し、これは債券保有者に当該債券を満期時に企業Xの普通株式に転換する権利を与えている。債券保有者は、転換日現在の発行済普通株式の合計数の1%を受け取る。
- IE65 転換時に企業X自身の株式のそれぞれについて交換される（企業Xの金融負債の決済という形式での）対価の金額は、固定されていない。発行済普通株式の合計数は債券の発行日と転換日との間に变化する可能性があるからである。この転換オプションを分類するために、企業Xは、交換される株式数の修正がIAS第32号の第22C項に記述されている維持修正又は時の経過による修正であるかどうかを評価する。
- IE66 この修正はIAS第32号の第22C項(a)に記述されている維持修正ではない。債券保有者の経済的利益を、普通株主の経済的利益との比較で、同程度以下に維持するものではないからである。例えば、企業Xが債券の発行日と転換日の間に追加の株式を発行する場合、発行済普通株式の合計数は増加する。このシナリオでは、現在の株主の企業Xの普通株式の保有比率は減少し、企業Xに対する持分を希薄化させる。逆に、債券保有者は発行済普通株式の合計数の1%を保証されている。
- IE67 この株式数の修正は、IAS第32号の第22C項(b)に記述されている時の経過による修正ではない。変動しない単一の行使日があるからである。この修正はIAS第32号の第22C項で定めている維持修正でも時の経過による修正でもないので、企業Xはこの転換オプションを金融負債に分類する。

設例17：引き渡す株式数が株価により変動（経路依存オプション）

- IE68 企業Xが、CU100の転換社債を発行し、これは債券保有者に当該債券を満期時に企業Xの普通株式に転換する権利を与えている。引き渡される株式数は、転換日前6か月の期間における企業Xの平均株価に応じて変動する。例えば、企業Xの平均株価が転換日前6か月の期間においてCU5である場合、企業Xは20株を引き渡す。企業Xの当該期間における平均株価がCU10である場合、企業Xは10株を引き渡す。

資本の特徴を有する金融商品に関する設例及び適用ガイダンス

- IE69 転換時に企業X自身の株式のそれぞれについて交換される（企業Xの金融負債の決済という形式での）対価の金額は、固定されていない。企業Xの平均株価は転換日現在でのみ決定されるからである。この転換オプションを分類するために、企業Xは、交換される株式数の修正がIAS第32号の第22C項に記述されている維持修正又は時の経過による修正であるかどうかを評価する。
- IE70 この修正はIAS第32号の第22C項(a)に記述されている維持修正ではない。債券保有者の経済的利益を、普通株主の経済的利益との比較で、同程度以下に維持するものではないからである。すなわち、平均株価が下落する場合、債券保有者は普通株主の犠牲で追加の株式を与えられる。
- IE71 この株式数の修正は、IAS第32号の第22C項(b)に記述されている時の経過による修正ではない。変動しない単一の行使日があるからである。この修正はIAS第32号の第22C項で定めている維持修正でも時の経過による修正でもないので、企業Xはこの転換オプションを金融負債に分類する。

設例18：流動性の喪失に対する補償

- IE72 企業Xが、CU100の転換社債を発行し、これは債券保有者に当該債券を満期時に企業Xの普通株式10株に転換する権利を与えている。転換比率は、流動性の十分な喪失がある場合（すなわち、市場における企業Xの発行済普通株式の合計数が債券の満期日前に所定の閾値を下回る場合）には債券保有者が企業Xの普通株式50株を受け取るように修正される。
- IE73 転換時に企業X自身の株式のそれぞれについて交換される（企業Xの金融負債の決済という形式での）対価の金額は、固定されていない。流動性の十分な喪失が債券の満期日前に発生する場合には転換比率が変化するからである。この転換オプションを分類するために、企業Xは、転換比率の修正がIAS第32号の第22C項に記述されている維持修正又は時の経過による修正であるかどうかを評価する。
- IE74 流動性の喪失に対する修正はIAS第32号の第22C項(a)に記述されている維持修正ではない。債券保有者の経済的利益を、普通株主の経済的利益との比較で、同程度以下に維持するものではないからである。企業Xは流動性の喪失について普通株主に補償する義務がない。流動性の十分な喪失がある場合、債券保有者は普通株主の犠牲で補償される。
- IE75 この株式数の修正は、IAS第32号の第22C項(b)に記述されている時の経過による修正ではない。変動しない単一の行使日があるからである。この修正はIAS第32号の第22C項で定めている維持修正でも時の経過による修正でもないので、企業Xはこの転換オプションを金融負債に分類する。

設例19：支配変動条項

- IE76 企業Xが、転換社債を発行し、これは債券保有者に当該債券を満期時に企業Xの普通株式に転換する権利を与えている。契約には支配変動条項が含まれている。すなわち、企

業Xに対する支配の変動があった場合、転換比率はオプションの時間価値の喪失について債券保有者に補償するために拡大される。契約は、事前に決定された転換比率を定めており、これは支配の変動がいつ生じるのかにのみ応じて変動する。転換比率の修正は、支配変動の日が債券の満期日に近ければ近いほど縮小される。

- IE77 転換時に企業X自身の株式のそれぞれについて交換される（企業Xの金融負債の決済という形式での）対価の金額は、固定されていない。支配の変動が債券の満期日前に生じた場合には転換比率が変化するためである。この転換オプションを分類するために、企業Xは、転換比率の修正がIAS第32号の第22C項に記述されている維持修正又は時の経過による修正であるかどうかを評価する。
- IE78 転換比率は、契約の開始時に事前に決定されており、支配の変動が生じるかどうか及びいつ生じるのかに応じて変化する。修正は支配の変動が生じた場合に発動されるが、この修正は時の経過のみに基づく変動性を持ち込むものと考えられる。
- IE79 転換オプションを分類するために、企業Xは、転換比率が当初認識時に自社株式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かどうかを評価する。企業Xは、異なる転換比率が時の経過に比例した補償を表しているのかどうかを評価する。そうである場合には、この設例における転換比率の修正は、IAS第32号の第22C項(b)に記述されている時の経過による修正であり、企業はこの転換オプションを資本性金融商品に分類する。
- IE80 事実パターンは同じであるが、転換比率の修正が契約において異なる形で定められていると仮定する。事前に決定された転換比率を定めるのではなく、支配の変動が生じた場合に転換比率を決定する算式が契約に含まれている。この算式へのインプットには、企業Xの株価及び当初の転換日までの残りの期間が含まれている。転換比率は事前に決定された算式に基づいているが、インプットは時の経過によってのみ変動するのではなく、企業Xの株価によっても変動する。このような修正は、IAS第32号の第22C項(b)に記述されている時の経過による修正ではない。
- IE81 この修正はIAS第32号の第22C項(a)に記述されている維持修正ではない。支配の変動が普通株主に与える影響に基づいて債券保有者の経済的利益を普通株主の経済的利益との関係で維持するための補償がないからである。この修正がIAS第32号の第22C項で定められている維持修正でも時の経過による修正でもない場合には、企業Xはこの転換オプションを金融負債に分類する。

設例20：金利ベンチマーク又は物価指数により変動する行使価格

- IE82 企業Xがコール・オプションを発行し、これは3年の期間にわたる3つの固定された日のいずれかにおいて企業Xの普通株式100株を購入する権利を相手方に与えている。このオプションの行使価格は、相手方がオプションを行使することを選択する日及び同日現在の所定の金利ベンチマークのレートに応じて決まる。相手方がコール・オプションの発行の1年後にオプションを行使する場合、行使価格は $CU100 \times (1 + \text{ベンチマーク金利})$

資本の特徴を有する金融商品に関する設例及び適用ガイダンス

である。相手方がコール・オプションの発行の2年後又は3年後にオプションを行使する場合、行使価格はそれぞれ、 $CU100 \times [(1 + \text{ベンチマーク金利})^2]$ 及び $CU100 \times [(1 + \text{ベンチマーク金利})^3]$ である。

- IE83 企業X自身の資本性金融商品のそれぞれについて交換される現金の金額は、固定されていない。オプションの行使価格が、相手方がオプションを行使する日及び同日現在の金利ベンチマークに応じて決まるからである。この転換オプションを分類するために、企業Xは、交換される株式数の修正がIAS第32号の第22C項に記述されている維持修正又は時の経過による修正であるかどうかを評価する。
- IE84 この行使価格の修正は、IAS第32号の第22C項(a)に記述されている維持修正ではない。支配の変動が普通株主に与える影響に基づいてオプション保有者の経済的利益を普通株主の経済的利益との関係で維持するための補償がないからである。
- IE85 この修正は、IAS第32号の第22C項(b)に記述されている時の経過による修正ではない。行使価格は事前に決定された算式に基づいているが、インプットが時の経過のみによって変動するのではなく、金利ベンチマークによっても変動するからである。この修正はIAS第32号の第22C項で定めている維持修正でも時の経過による修正でもないので、企業Xはこのコール・オプションを金融負債に分類する。
- IE86 事実パターンは同じであるが、行使価格の修正が契約において異なる形で定められていると仮定する。すなわち、行使価格が金利ベンチマークではなく物価指数に連動している。同様の分析が適用される。この修正はIAS第32号の第22C項(b)に記述されている時の経過による修正ではない。行使価格は事前に決定された算式に基づいているが、インプットは時の経過のみによって変動するのではなく、企業Cの法域における物価指数によっても変動する。この修正はIAS第32号の第22C項で定めている維持修正でも時の経過による修正でもないので、企業Xはこのコール・オプションを金融負債に分類する。

[案] IFRS 第7号「金融商品：開示」に関する適用ガイダンスの修正

IG14A 項から IG14I 項並びに IG14A 項、IG14B 項、IG14D 項、IG14F 項及び IG14I 項の前の見出しを追加する。読みやすくするため、この新規の文言には下線を付していない。IG14A 項の前の大見出しを修正している。この修正した見出しでは、追加した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。

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項第30項、B4項からB5L項及びB5項）

…

その他の開示（第30A項から第30J項及びB5項からB5L項）

IG14A IG14B 項から IG14I 項における設例は、企業が IFRS 第7号「金融商品：開示」の第30A項から第30E項、第30G項から第30H項及び第30J項で要求されている開示を提供し得る方法を例示している。これらの例示は、当該開示要求のすべての考え得る適用方法を示しているわけではない。

金融商品から生じる清算時の請求権の性質及び優先順位（第30A項から第30B項）

IG14B IFRS 第7号の第30A項から第30B項は、企業が財務諸表において、自らの金融負債及び資本性金融商品から生じる清算時の請求権の性質及び優先順位を開示することを要求している。

IG14C この設例では、企業 X が、要求されている情報を連結財務諸表の注記12に開示する。

注記12 金融商品から生じる請求権の性質及び優先順位

金融商品から生じる当グループに対しての清算時の請求権の性質及び優先順位は、次のとおりである。

	20X0年12月31日現在（CU百万）		
	発行／所有		
	連 結	親会社	子会社
担保（保証）付で非劣後			
優先担保（保証）付債務(a)	1,200	—	1,200
リース負債(a)	920	780	140
無担保（無保証）で非劣後			
営業債務及びその他の債務	1,450	320	1,130
優先無担保（無保証）債務(a)	450	—	450

資本の特徴を有する金融商品に関する設例及び適用ガイダンス

無担保（無保証）で劣後 ^(訳注)			
劣後負債（注記 15 参照）	590	480	110
金融負債に分類	4,610	1,580	3,030
無担保（無保証）で劣後			
永久債（注記 18 参照）	200	200	–
非償還優先株式（注記 19 参照）	400	400	–
非支配持分	1,350	–	1,350
その他の資本剰余金	15,000	10,000	5,000
普通株式	8,500	8,500	–
資本に分類	25,450	19,100	6,350
合計	30,060	20,680	9,380

(a) 財政状態計算書では「借入」の科目に含めている。

契約条件（第 30C 項から第 30E 項、B5B 項から B5H 項）

金融負債と資本の両方の特徴を有する金融商品及び清算時の優先順位

IG14D IFRS 第 7 号の第 30C 項から第 30E 項は、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（そうした金融商品の清算時の優先順位を示す契約条件を含む）を開示することを企業に要求している。

IG14E この設例では、企業 Y が、資本性金融商品に分類される永久劣後債券を発行している。企業 Y は、要求されている情報を連結財務諸表の注記 16 に開示する。

注記 16 永久劣後債券

20X1 年 12 月 31 日現在、発行中の永久劣後債券の合計額は CU3,986 百万であり、当グループの資本に含められている。この表は、これらの金融商品の主要な条件を記載している。

	名目金額 (百万)	当初の償 還可能日	当初の償還可 能日後の利払 改定	20X1 年 CU 百万	20X0 年 CU 百万
5.5%固定金利の劣後 債券	US\$1,000	20X5 年 1 月	10.5%	690	714
4.5%固定金利の劣後 債券	€750	20X7 年 3 月	市場金利	647	658

(訳注) 原文は unsubordinated とされているが、前後の文脈から subordinated として訳出している。

4%固定金利の劣後債券	€2,000	20X8年 10月	市場金利	1,724	-
3%固定金利の劣後債券	£1,000	20Y1年 1月	市場金利	925	910
				3,986	2,282

利払

各債券は、当初の償還可能日まで固定の利息が付く。当初の償還可能日後、債券が償還されない場合に当該債券の利率が改定される。米ドル劣後債券に対する利率は10.5%まで改定される。他の債券に対する利率は、事前に5年の期間にわたり固定される。これは実勢市場金利に発行会社の信用スプレッドを加算した率に基づく。

当グループは、債券に対する利払を延期する裁量権を有している。延期された利払は累積し、債券が償還される場合には償還可能日に支払われ、償還されない場合には発行会社の清算時に支払われる。当グループは、永久劣後債券に対する累積利払の全額が支払われるまで、普通株主に配当を支払うこと若しくは他の分配を行うこと、又は普通株式を買い戻すことを禁止される。

償還オプション

債券は、当グループ内の発行企業の選択により、当初の償還可能日又はこの日の後の各5周年の日に償還可能である。償還可能な金額は、名目金額に未払の累積利払額を加算した金額である。

分類

これらの債券は資本性金融商品に分類されている。当グループ内の各発行会社が、利払及び元本返済を清算時まで延期する無条件の契約上の権利を有しているからである。

清算時の優先順位

発行会社が清算される場合、劣後債券に関する債務金額は、それぞれの発行会社に対するすべての現在の及び将来の非劣後の請求権に対して後順位となる。債務金額は発行会社の普通株式及び優先株式（もしあれば）に対しては先順位となる。劣後債券は同順位ではなく、一部の劣後債券は他の劣後債券に対して契約上劣後している。

普通株式の潜在的な希薄化（第30G項から第30H項、B5I項からB5L項）

IG14F IFRS第7号の第30G項から第30H項は、金融商品から生じる普通株式の潜在的な希薄化に関する情報を開示することを企業に要求している。

IG14G この設例では、企業Xは自らの普通株式で決済される可能性があるか又は決済されるいくつかの金融商品を有している。企業Xは普通株式の潜在的な希薄化に関する情報を表1において開示する。各金融商品についての背景を最初に示している。この設例の目的上、企業Xは単一のクラスの普通株式を発行しており、金融商品はこれらの株式で決済される可能性がある又は決済されると仮定されている。

背 景

- (i) **転換社債 A** は、額面 CU5,250 である。保有者は当該債券を満期日に 1 株当たり CU15 の転換比率で普通株式に転換するオプションを有している。

企業 X が転換社債 A を決済するために発行することを要求される可能性のある株式の最大数を計算するため、企業 X は保有者が転換オプションを行使し、株式を受け取ることを選択すると仮定する。企業 X は 350 株 $[CU5,250 \div CU15]$ を転換社債 A の転換から生じる追加の普通株式の最大数として開示する。

- (ii) **転換社債 B** は、額面 CU2,000 である。保有者は当該債券を満期日に 1 株当たり CU9 の転換比率で普通株式に転換するオプションを有している。満期日前に企業 X に対する支配の変動があった場合、転換比率は事前に決定された 1 株当たり CU8 の価格に修正される。

企業 X が転換社債 B を決済するために発行することを要求される可能性のある株式の最大数を計算するため、企業 X は支配の変動が報告日に発生し、保有者が転換オプションを行使すると仮定する。企業 X は 250 株 $[CU2,000 \div CU8]$ を転換社債 B の転換から生じる追加の普通株式の最大数として開示する。

- (iii) **転換社債 C** は、額面 CU3,000 である。保有者は当該債券を満期日に 1 株当たり CU12 の転換比率で普通株式に転換するオプションを有している。報告日現在の株価は CU10 である。当該債券は、逆希薄化効果を有するため、希薄化後 1 株当たり利益の計算に含めていない。

企業 X が転換社債 C を決済するために発行することを要求される可能性のある株式の最大数を計算するため、企業 X は保有者が転換オプションを行使すると仮定する。

企業 X は 250 株 $[CU3,000 \div CU12]$ を転換社債 C の転換から生じる追加の普通株式の最大数として開示する。

(注：この開示は、報告日現在で転換オプションがアウト・オブ・ザ・マネーで、債券が逆希薄化効果を有しているとしても、やはり要求される。)

- (iv) **転換社債 D** は、額面 CU5,250 である。保有者が転換オプションを行使する場合、企業 X は当該債券を現金（株式の価値と同額）で又は 1 株当たり CU15 の転換比率に基づいて株式で決済するオプションを有している。

企業 X が転換社債 D を決済するために発行する株式の最大数を計算するため、企業 X は保有者が転換オプションを行使し、企業 X が債券を株式で決済することを選択すると仮定する。企業 X は 350 株 $[CU5,250 \div CU15]$ を転換社債 D の転換から生じる追加の普通株式の最大数として開示する。

- (v) **条件付転換社債 E** は、額面 CU1,000 である。この債券は実質破綻事象 Y の発生時に 1 株当たり CU20 の比率で転換可能である。事象 Y は企業 X の普通株式等 Tier 1 比率が 5.125% を下回ることと定義される。この債券には満期日がないが、企業 X は最短で 20X5 年 11 月に償還するオプションを有する。

企業 X が条件付転換社債 E を決済するために発行する株式の最大数を計算するため、企業 X は実質破綻事象が発生すると仮定する。企業 X は 50 株

[CU1,000÷CU20] を条件付転換社債 E の転換から生じる追加の普通株式の最大数として開示する。

- (vi) **株式決済型社債 F** は、額面 CU500 である。企業 X は CU500 で評価される株式を決済日に引き渡す。株式数は同日現在の各株式の価値に応じて決まる。各株式の報告日現在の価値は CU10 である。

(注：企業 X は、この株式決済型社債に関する最大希薄化が判明していない旨を開示する。引き渡す株式数が、決済日現在の各株式の価値に応じて決まるからである。会社の普通株式が公開市場で取引されていない場合、企業 X は同様に、この株式決済型社債に関する最大希薄化が判明していない旨を開示する。)

- (vii) **強制転換債券 G** は、額面 CU1,000 である。企業 X は CU1,000 で評価される株式を転換日に引き渡す。この債券には 100 株の上限と 10 株の下限がつけられている。

企業 X は 100 株を強制転換債券 G に係る追加の普通株式の最大数として開示する。

- (viii) **株式買戻し計画** は、企業 X が自社株式を市場から購入するというコミットメントを伴っている。企業 X は、最低 100 株、最大 500 株を 2 年の期間にわたり購入するために CU5,000 までを支出する計画である。

この買戻し取引は、発行済普通株式数の減少を生じさせる。

追加の普通株式の正味最大数の計算において、企業 X は、株式買戻し計画において購入することを確約している株式の最低数を、追加の普通株式の最大数からの差引として開示する。株式買戻し計画からの最低の減少を用いることにより、普通株式の引渡しを要するすべての取引からの最大希薄化をより正確に描写することになる。

IG14H これら 8 つの金融商品に関するこれらの事実を踏まえて、企業 X は、表 1 に示す最大希薄化の開示を提供する。この表には、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の範囲に含まれる金融商品及び取引の影響が含まれている。この設例では、IFRS 第 2 号に従って、企業 X は、報告日現在の株式報酬からの未行使の 100 個のオプション及び 100 株の権利未確定株式を開示している。

表 1 普通株式の最大希薄化及び関連する契約条件

金融商品	追加の普通株式の最大数	当該金融商品又は取引に係る契約条件
転換社債 A 及び C	600	保有者は、特定の転換日に当該債券を転換社債 A 及び C についてそれぞれ 1 株当たり CU15 と 1 株当たり CU12 の所定の転換比率で転換するオプションを有する。
転換社債 B	250	転換日前に会社に対する支配の変動があった場合、1 株当たり CU9 の転換比

資本の特徴を有する金融商品に関する設例及び適用ガイダンス

		率が事前に決定されている 1 株当たり CU8 の転換比率に下方修正される。
転換社債 D	350	発行者は株式（1 株当たり CU15 の転換価格）又は現金（株式の価値と同額）で決済するオプションを保有している。
条件付転換社債 E	50	1 株当たり CU20 の比率での転換は、実質破綻事象の発生を条件としている。当該債券は発行者のオプションで現金で償還可能である。
強制転換債券 G	100	当該債券には 100 株の上限と 10 株の下限が付けられている。
報告日現在で未行使の IFRS 第 2 号の範囲に含まれるストック・オプションの数	100	注記 X（ストック・オプションに関する IFRS 第 2 号の注記）を参照。
報告日現在の IFRS 第 2 号の範囲に含まれる株式報酬からの判明している権利未確定株式の数	100	注記 Z（株式報酬に関する IFRS 第 2 号の注記）を参照。
追加の普通株式の最大数	1,550	
追加の普通株式の数が不明	株式決済型社債 F からの不明な希薄化	株式数は決済日現在の各株式の価値に応じて決まる。
追加の普通株式の最大数の合計	1,550 + 株式決済型社債 F からの不明な希薄化	
差引：普通株式数の最低減少数		
株式買戻し	(100)	この計画には、100 株から 500 株の自社株式を購入するコミットメントが含まれている。
追加の普通株式の正味最大数	1,450 + 株式決済型社債 F からの不明な希薄化	

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（第30J項）

IG14I この設例は、企業がIFRS第7号の第30J項で要求している開示のいくつかを提供し得る1つの方法を例示している。

背景：

20X5年2月に、親会社Xは子会社Aの非支配持分（NCI）保有者にプット・オプションを売り建てる。NCI保有者がプット・オプションを行使する場合、親会社Xは、子会社Aの株式1,000株を1株当たりCU98の固定価格で購入する義務を有する。連結財務諸表において、子会社の資本性金融商品は自己の資本性金融商品とみなされている。したがって、当該金融商品は、自社株式の固定数を固定金額で購入する売建プットである。当該オプションは総額で現物決済され、親会社Xは子会社Aの株式（自社株式とみなされる）を受け取ってCU98,000 [CU98×1,000]を支払う（オプションが20X6年1月31日の固定満期日に行使される場合）。償還金額の現在価値は20X5年2月1日現在で1株当たりCU95、20X5年12月31日現在で1株当たりCU97.75、20X6年12月31日現在で1株当たりCU98である。

親会社Xはこれらの開示を20X5年12月31日終了年度の財務諸表で提供する。

注記16 非支配持分保有者が保有する子会社Aの株式に係る売建プット・オプション

	親会社Xの所有者に帰属するその他の資本 ¹	償還金額の現在価値で測定した金融負債（注記15参照）
自社株式を引き渡す義務の当初認識（売建プット・オプションの発行）	(CU95,000)	CU95,000
金融負債の純損益を通じたの再測定		CU2,750
20X5年12月31日現在	(CU95,000)	CU97,750

20X6年1月31日に、売建プット・オプションが未行使のまま期限満了となる。親会社Xは、金融負債の再測定に係る利益剰余金の累計額を、売建プット・オプションを当初認識時に分類したのと同じ資本の内訳項目に振り替える会計方針を有している。

親会社Xは、20X6年12月31日終了年度の財務諸表で下記の注記を提供する。

注記16 非支配持分保有者が保有する子会社Aの株式に係る売建プット・オプション

	親会社Xの所有者に帰属するその他の資本 ¹	償還金額の現在価値で測定した金融負債（注記15参照）
20X6年1月1日現在	(CU95,000)	CU97,750
金融負債の純損益を通じたの再測定	-	CU250
当期中に期限満了となった売建プット・オプション	CU98,000	(CU98,000)
利益剰余金からの振替	(CU3,000)	-
20X6年12月31日現在	-	-

¹親会社Xはこれらの金額が含まれている資本の内訳項目を開示する。

[案] IAS 第1号「財務諸表の表示」に関する適用ガイダンス修正

IG6A 項及び設例を既存の設例の後に追加する。読みやすくするため、新たな項及び設例には下線を付していない。

Part I : 財務諸表の表示例

IG6A 財政状態計算書、純損益及びその他の包括利益計算書、並びに持分変動計算書の例を、親会社の普通株主に帰属する金額の区分表示を例示するために含めている。これらの例示は完全な1組の財務諸表を構成するものではない。

...

XYZグループ——20X7年12月31日現在の財政状態計算書
(親会社の普通株主に帰属する金額の区分表示を例示)

(通貨単位：千)

	20X7年 12月31日	20X6年 12月31日
資産の部		
非流動資産		
有形固定資産	350,700	360,020
のれん	80,800	91,200
その他の無形資産	227,470	227,470
関連会社に対する投資	100,150	110,770
資本性金融商品に対する投資	142,500	156,000
	901,620	945,460
流動資産		
棚卸資産	135,230	132,500
売掛金	91,600	110,800
その他の流動資産	25,650	12,540
現金及び現金同等物	312,400	322,900
	564,880	578,740
資産合計	1,466,500	1,524,200

公開草案—2023年11月

XYZグループ—20X7年12月31日現在の財政状態計算書

(親会社の普通株主に帰属する金額の区分表示を例示)

(通貨単位：千)

	20X7年 12月31日	20X6年 12月31日
資本及び負債		
親会社の普通株主に帰属する持分		
株式資本	642,000	600,000
利益剰余金	200,500	127,700
その他の資本の内訳項目	10,200	21,200
	<u>852,700</u>	<u>748,900</u>
親会社のその他の所有者に帰属する持分	51,000	34,000
非支配持分	70,050	48,600
資本合計	<u>973,750</u>	<u>831,500</u>
非流動負債		
長期借入金	120,000	160,000
繰延税金負債	28,800	26,040
長期性引当金	28,850	52,240
非流動負債合計	<u>177,650</u>	<u>238,280</u>
流動負債		
買掛金	115,100	187,620
短期借入金	150,000	200,000
1年以内に返済予定の長期借入金	10,000	20,000
未払法人税等	35,000	42,000
短期性引当金	5,000	4,800
流動負債合計	<u>315,100</u>	<u>454,420</u>
負債合計	<u>492,750</u>	<u>692,700</u>
資本及び負債合計	<u>1,466,500</u>	<u>1,524,200</u>

資本の特徴を有する金融商品に関する設例及び適用ガイダンス

XYZグループ——20X7年12月31日に終了した事業年度の純損益及びその他の包括利益計算書
 (親会社の普通株主に帰属する純損益及びその他の包括利益の区分表示を例示)
 (通貨単位：千)

	20X7年	20X6年
収 益	390,000	355,000
売上原価	(245,000)	(230,000)
売上総利益	145,000	125,000
その他の収益	20,667	11,300
販売費	(9,000)	(8,700)
管理費	(20,000)	(21,000)
その他の費用	(2,100)	(1,200)
金融費用	(8,000)	(7,500)
関連会社の利益に対する持分相当額 ^(a)	35,100	30,100
税引前利益	161,667	128,000
法人所得税費用	(40,417)	(32,000)
継続事業からの当期純利益	121,250	96,000
非継続事業からの当期純損失	—	(30,500)
当期純利益	121,250	65,500
その他の包括利益：		
純損益に振り替えられることのない項目：		
不動産再評価益	933	3,367
資本性金融商品に対する投資	(24,000)	26,667
確定給付制度の再測定	(667)	1,333
関連会社のその他の包括利益に対する持分相当額	400	(700)
振替のない項目に係る法人所得税	5,834	(7,667)
	(17,500)	23,000
純損益にその後に振り替えられる可能性のある項目：		
在外営業活動体の換算差額	5,334	10,667
キャッシュ・フロー・ヘッジ	(667)	(4,000)
振替の可能性のある項目に係る法人所得税)	(1,167)	(1,667)
	3,500	5,000
当期のその他の包括利益 (税引後)	(14,000)	28,000
当期包括利益合計額	107,250	93,500

公開草案—2023年11月

XYZグループ—20X7年12月31日に終了した事業年度の純損益及びその他の包括利益計算書
(親会社の普通株主に帰属する純損益及びその他の包括利益の区分表示を例示)

(通貨単位：千)

	20X7年	20X6年
純利益の帰属：		
親会社の普通株主	82,000	39,400
親会社のその他の所有者	15,000	13,000
非支配持分	24,250	13,100
	<u>121,250</u>	<u>65,500</u>
包括利益合計の帰属：		
親会社の普通株式	70,800	61,800
親会社のその他の所有者	15,000	13,000
非支配持分	21,450	18,700
	<u>107,250</u>	<u>93,500</u>
1株当たり利益（通貨単位）		
基本的・希薄化後	<u>0.46</u>	<u>0.30</u>

資本の特徴を有する金融商品

XYZグループ—20X7年12月31日に終了した事業年度の持分変動計算書

(親会社の普通株主に帰属する持分の区分表示を例示)

(通貨単位：千)

	株式資本	利益剰余金	在外営業 活動体の 換算	資本性金融 商品に対す る投資	キャッシ ュ・フロ ー・ヘッジ	再評価剰余金	親会社の普通 株主に帰属す る持分	親会社のその 他の所有者に 帰属する持分	非支配持分	資本合計
20X6年1月1日残高	600,000	97,500	(4,000)	1,600	2,000	—	697,100	21,000	29,900	748,000
20X6年度中の変動額										
配当金	—	(10,000)	—	—	—	—	(10,000)	—	—	(10,000)
当期包括利益合計	—	40,200 ^(a)	6,400	16,000	(2,400)	1,600	61,800	13,000	18,700	93,500
20X6年12月31日残高	600,000	127,700	2,400	17,600	(400)	1,600	748,900	34,000	48,600	831,500
20X7年度中の変動額										
株式資本の発行	42,000	—	—	—	—	—	42,000	8,000	—	50,000
配当金	—	(9,000)	—	—	—	—	(9,000)	(6,000)	—	(15,000)
当期包括利益合計	—	81,600 ^(b)	3,200	(14,400)	(400)	800	70,800	15,000	21,450	107,250
利益剰余金への振替	—	200	—	—	—	(200)	—	—	—	—
20X7年12月31日残高	642,000	200,500	5,600	3,200	(800)	2,200	852,700	51,000	70,050	973,750

(a) 20X6年度の利益剰余金40,200に含まれている金額は、親会社の普通株主に帰属する純利益39,400に確定給付年金制度の再測定800（1,333から税金333を控除し、非支配持分200を控除）を加えた金額を表している。

(b) 20X7年度の利益剰余金81,600に含まれている金額は、親会社の普通株主に帰属する純利益82,000に確定給付年金制度の再測定400（667から税金167を控除し、非支配持分100を控除）を控除した^(訳注)金額を表している。

(訳注) 原文は” plus” であるが、計算過程を踏まえて「控除した」としている。