



# IFRS<sup>®</sup>

Accounting

2023年11月

## 公開草案—スナップショット

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

#### IASBの目的

IASBは次のことを目的としている。

- IAS第32号「金融商品：表示」の範囲に含まれる金融負債及び資本性金融商品に関して企業が財務諸表で提供する情報を改善すること
- IAS第32号の分類の要求事項の適用時に企業が遭遇する適用上の論点を解決すること

#### 提案

IASBは次のような修正を提案している。

- 金融商品の分類に関するIAS第32号の要求事項及び基礎となる原則を明確化する。
- IFRS第7号「金融商品：開示」を修正して、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に関する開示を要求する。
- IAS第1号「財務諸表の表示」を修正して、普通株主に帰属する金額の区分表示を要求する。

#### 今後のステップ

IASBは、本公開草案に対して受け取るコメントを検討し、それから修正案を進めるかどうかを決定する。

#### コメント期限

2024年3月29日

## はじめに

金融商品の財政状態計算書における金融負債又は資本性金融商品のいずれかへの分類は、企業の主要な財務比率（支払能力及び流動性比率など）に影響を与える可能性がある。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、「負債類似及び資本類似の特徴」を伴って発行される複雑な金融商品の数が増大している。これらの複雑な金融商品は、IAS 第 32 号を適用する企業にとっての課題となっている。IAS 第 32 号を適用する企業は、分類の要求事項の論拠又は根拠が不明確であると感じる場合もある。

国際会計基準審議会（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。利害関係者が IAS 第 32 号に従って金融商品を分類する際に識別した課題に対応するためである。ディスカッション・ペーパーは、新しい分類アプローチを提案した。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 号の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。

ディスカッション・ペーパーに対するフィードバックでは、IAS 第 32 号は大部分の金融商品について良好に機能しており、分類の要求事項の根本的な変更は不要であることが示唆された。しかし、利害関係者は IASB に、分類の要求事項を明確化し、IAS 第 32 号を適用する際に生じている既知の実務上の論点を解決することを要望した。

ディスカッション・ペーパーに対するフィードバックを考慮した後に、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 は次のことに焦点を当てた提案を開発することを決定した。

- 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要求事項（基礎となる原則を含む）を明確化すること
- 既知の適用上の論点を解決し、それにより財務諸表の比較可能性を改善し実務の多様性を減少させること
- 企業が財務諸表において金融負債及び資本性金融商品に関する情報を表示及び開示する方法を改善すること

IASB は、分類の変更を、そうした変更がより有用な情報を投資者に提供することを証明する十分な証拠がある金融商品に限定することを意図していた。

## 目 次

公開草案における提案		ページ
1	<b>金融商品の分類</b>	4
A	法律又は規則の影響	4
B	デリバティブについての固定対固定の条件	5
C	企業自身の資本性金融商品を購入する義務	7
D	条件付決済条項	9
E	株主の裁量	11
F	金融負債及び資本性金融商品の分類変更	12
2	<b>開 示</b>	13
A	IFRS 第 7 号の範囲及び目的	13
B	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	14
C	金融商品の契約条件	15
D	普通株式の潜在的希薄化	18
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でいる金融商品	20
F	その他の提案している開示	21

公開草案における提案		ページ
3	普通株主に帰属する金額の表示	22
4	経過措置	23
5	公的説明責任のない子会社：開示	24
<b>その他の情報</b>		ページ
6	コメント提出者のための情報	25

# ① 金融商品の分類

## A—法律又は規則の影響

### 論点は何か？

IAS 第 32 号は、金融商品を「契約上の取決めの実質」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分類することを企業に要求している。

また、IAS 第 32 号は、「契約」及び「契約上の」は、複数の当事者間の合意のうち、（通常は当該合意が法律によって強制可能であるため）当事者が回避する裁量をほとんど（もしあっても）有していない明確な経済的帰結を生じるものであると説明している。

利害関係者は IASB に、ある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を明確化するよう要望した。

- 次のいずれかの権利及び義務を創出する法律又は規則
  - ◇ 契約の条件に含まれている（例えば、契約に転載されている場合）。
  - ◇ 契約の条件に明示的には含まれていないが、法律又は規則によって示唆されている。
- 1 つ又は複数の契約上の権利及び義務が強制可能となることを妨げる法律又は規則

### IASB は何を提案しているか？

IASB は、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、企業が次のようにすることを明確化することを提案している。

- 法律又は規則によって強制可能であり、適用される法律又は規則によって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を考慮する。
- 法律又は規則によって創出された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無視する。

特定の状況において、企業は、金融商品を金融負債又は資本性金融商品に分類する際には無視した権利及び義務を、他の会計基準書を適用して認識し測定する場合がある。

## ① 金融商品の分類

### B—デリバティブについての固定対固定の条件

#### 論点は何か？

IAS 第 32 号に従って、企業（発行者）が企業自身の資本性金融商品の固定数を固定金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契約は、資本性金融商品である。この状況は、「固定対固定」の条件と呼ばれることがある。

利害関係者は IASB に、次のことを明確化するよう要望した。

- 固定対固定の条件が、交換される対価の金額又は引き渡される発行者自身の資本性金融商品の数の変動可能性によって満たされなくなるかどうか
- 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を認めている契約は、固定対固定の条件を満たすかどうか
- 株式対株式の交換（すなわち、企業自身の 1 つのクラスの子会社金融商品と他のクラスのそうした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可能な契約）は、固定対固定の条件を満たすかどうか

#### IASB は何を提案しているか？

IASB は、IAS 第 32 号において、固定対固定の条件が満たされるためには、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が、企業の機能通貨建であり、かつ、次のいずれかであることが要求される旨を明確化することを提案している。

- 固定されている、又は、
- 維持修正又は時の経過による修正によってのみ変動する（6 ページ参照）

IASB は、IAS 第 32 号において次のことを明確化することも提案している。

- 契約が、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、金融商品が資本性金融商品であるのは、すべての決済の選択肢が固定対固定の条件を満たす場合のみである。
- 契約が 1 つのクラスの企業自身の非デリバティブ金融商品の固定数と他のクラスの企業自身の非デリバティブ金融商品の固定数との交換によってのみ決済されるか又は決済可能である場合には、固定対固定の条件は満たされる。

## ① 金融商品の分類

### B—デリバティブについての固定対固定の条件

次の表は、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（交換される対価の金額又はデリバティブの決済に対して引き渡される企業自身の資本性金融商品の数のいずれかを修正することによって行われる）のうち、固定対固定の条件を満たすものを示している。

維持修正	時の経過による修正
<p>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のうち、以下に該当するもの</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 現在の資本性金融商品保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、かつ、</li><li>● 将来の資本性金融商品保有者の経済的利益を、現在の資本性金融商品保有者の経済的利益の比較で、同等以下に維持する。</li></ul>	<p>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のうち、以下に該当するもの</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 契約の開始時に事前に決定されている。</li><li>● 時の経過によってのみ変動する。かつ、</li><li>● 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。</li></ul>
例	例
<p>企業の普通株式に対するワラントの行使時に、ワラントが未行使の間に普通株式に支払われる配当について将来の株主に全部又は一部を補償するために受け取る対価の金額の修正は、維持修正である。ただし、このような修正が将来の株主に与える便益の程度が現在の株主に対してよりも大きい場合には、当該修正は維持修正ではない。</p>	<p>企業に対する支配の変動があった場合に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転換比率が修正される旨を記載している（また、契約が事前に決定された転換比率を定めており、それが支配の変動がいつ発生するかに応じてのみ変動し、時の経過に比例する）転換社債における修正は、時の経過による修正である。この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可能性を導入していると考えられるので、固定対固定の条件を満たす。</p>

## ① 金融商品の分類

### C—企業自身の資本性金融商品を購入する義務

#### 論点は何か？

IAS 第 32 号は、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、償還金額の現在価値について金融負債を認識し、当該金額を資本から除去することを要求している。例として、企業自身の株式を購入する先渡契約又は企業に対して企業自身の株式を非支配持分保有者から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・オプションがある。

利害関係者は IASB に次のことを明確化することを要望した。

- 当該金融負債の当初認識時に、資本のどの内訳項目に企業は借方計上するのか
- 企業は当該金融負債をどのように測定するのか
- 企業は包括利益計算書に当該金融負債の再測定に係る利得又は損失を認識するのかどうか
- 企業は当該要求事項を企業自身の他のクラスの資本性金融商品の変動数の引渡しによって決済される金融商品に適用するのかどうか
- 企業が企業自身の資本性金融商品を購入する義務が引渡しをせずに期限満了となる場合に、企業は当該要求事項をどのように適用するのか（8 ページ参照）

#### IASB は何を提案しているか？

IASB は、次のことを明確化することを提案している。

- 義務が関係してい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企業は、当該金融商品を引き続き資本性金融商品として認識し、金融負債の当初金額と同額を非支配持分又は発行済株式資本以外の資本の内訳項目から除去する。
- 金融負債を測定する際（当初測定及び事後測定時）に、企業は相手方が償還権を行使する確率及び見込まれる時期を無視し、償還が最も早い可能な償還日に行われると仮定して償還金額を現在価値に割り引く。
- 企業は、金融負債の再測定に係る利得又は損失を純損益に認識する。
- 企業は、企業自身の資本性金融商品を購入する義務に関する要求事項を、企業自身の他のクラスの資本性金融商品の可変数の引渡しによって決済される契約にも適用する。

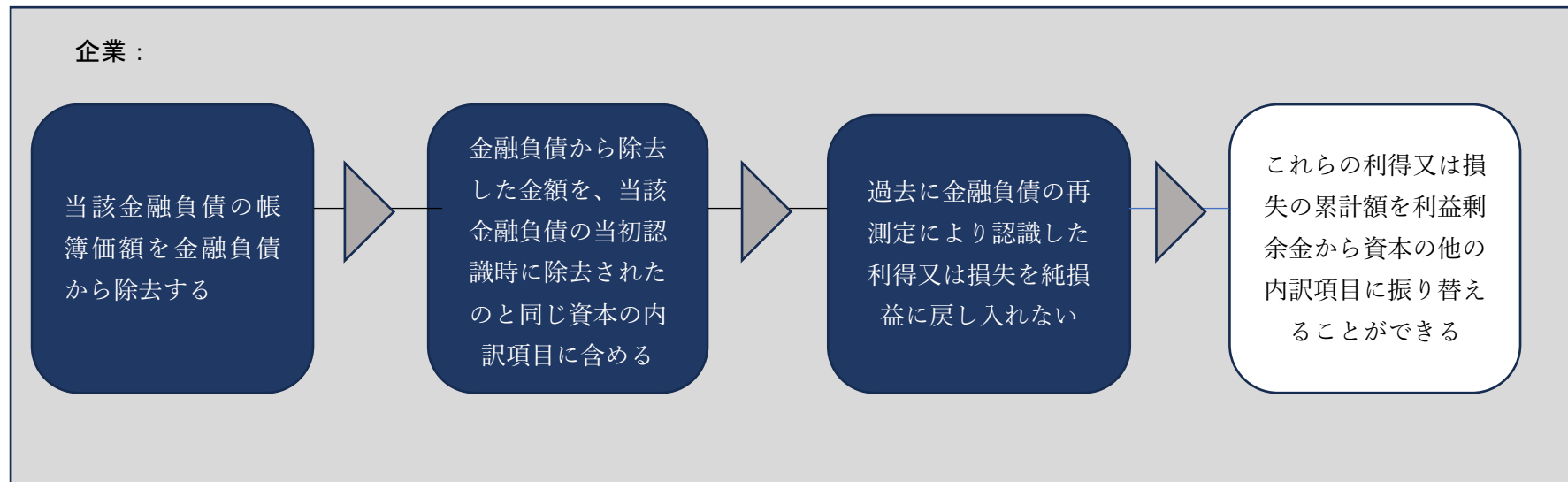
## ① 金融商品の分類

### C—企業自身の資本性金融商品を購入する義務

#### 引渡しを伴わない期限の満了

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でいる契約について、引渡しをせずに期限満了となる場合に適用される IAS 第 32 号の要求事項を明確化することを提案している（図 1 参照）。

図 1—引渡しを伴わない期限の満了





## ① 金融商品の分類

### D—条件付決済条項

#### 論点は何か？

IAS 第 32 号に従って、企業は、金融商品が当該金融商品の発行者と保有者の両方の制御の範囲を超えている不確実な将来事象の発生時（又は不発生時）に現金又は他の金融資産の引渡しを要求している場合には、当該金融商品を金融負債に分類する。当該金融商品は、発行者が支払を回避する無条件の権利を有していないので、金融負債である。ただし、次のいずれかの場合は除く。

- 条件付決済条項が真正なものでない。
- 当該義務が金融負債となるような方法で決済されるのは、発行者の清算時のみである。

利害関係者は IASB に次のことを明確化することを要望した。

- 企業は、負債部分と資本部分の両方を有し条件付決済条項を含んでいる金融商品を、複合金融商品に分類するのか、その全体を金融負債に分類するのか
- 企業は、測定の上、決済の確率又は見込まれる時期を考慮するのか
- 企業は、たとえ複合金融商品の資本部分の価値がゼロであっても、裁量的支払を資本に認識するのか
- IAS 第 32 号における「真正なものでない」及び「清算」という用語の意味（10 ページ参照）

#### IASB は何を提案しているか？

IASB は、IAS 第 32 号において次のことを明確化することを提案している。

- 条件付決済条項を含んだ金融商品が複合金融商品である可能性がある。
- 金融負債を測定する際（当初測定及び事後測定時）に、企業は条件とされる事象が発生する確率及び見込まれる時期を無視し、決済が最も早い可能な日に行われると仮定して決済金額を現在価値に割り引く。
- 企業は、たとえ資本部分の当初の帳簿価額がゼロであっても、自身の裁量で行われる支払を資本に認識する。

# ① 金融商品の分類

## D—条件付決済条項

### 「真正なものでない」及び「清算」の意味

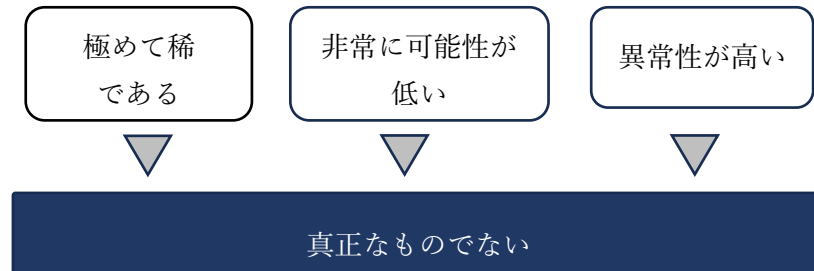
IASBは、IAS第32号において「真正なものでない」及び「清算」という用語の意味を明確化することを提案している。

#### 真正なものでない

条件付決済条項が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（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、条件事象の発生の確率のみに基づくものではない。

非常に可能性の低い条件事象に基づく決済条項は、条件事象の性質が極めて稀ではなく異常性も高くない場合には、真正なものである可能性がある（図2）。

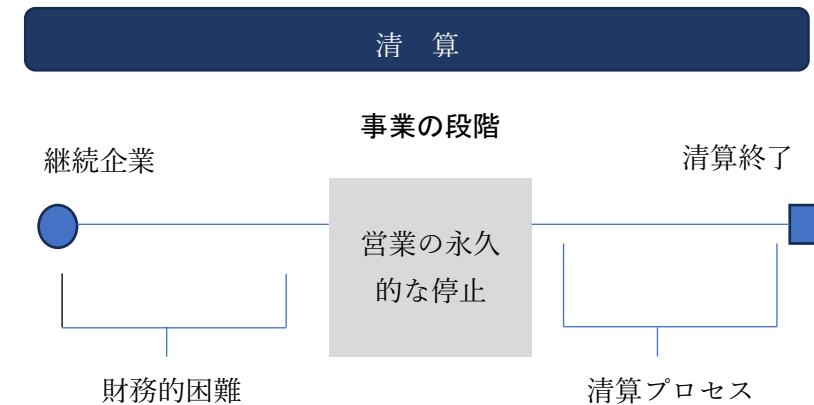
図2—真正なものでない



#### 清算

金融商品を金融負債又は資本性金融商品に分類する目的上、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（図3）。

図3—清算



# ① 金融商品の分類

## E—株主の裁量

### 論点は何か？

金融商品を金融負債又は資本性金融商品に分類するためにIAS第32号を適用する際に、企業は、現金又は他の金融資産を引き渡すこと（又は他の形で当該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を考慮する。場合によっては、決済は企業の株主の裁量による。

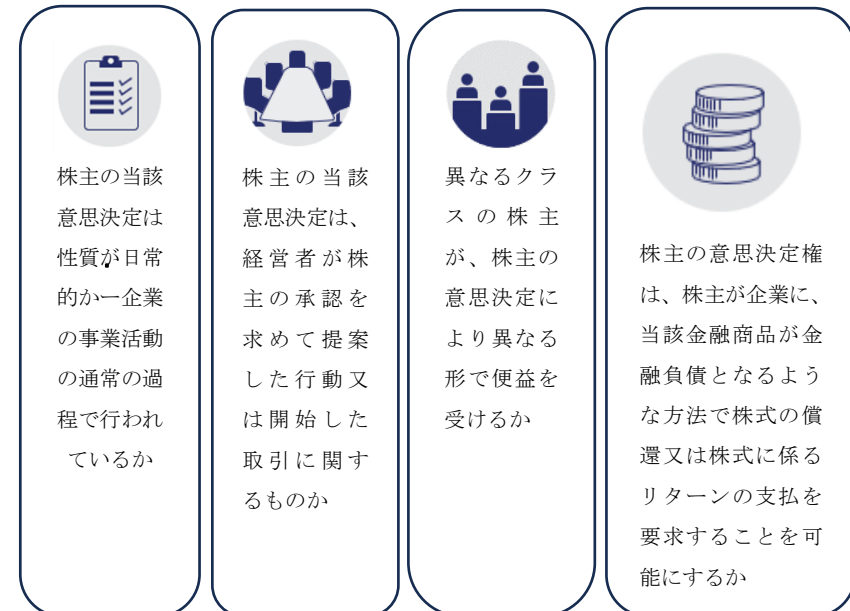
利害関係者はIASBに、株主の裁量を企業の意思決定として扱うことができるかどうかを明確化することを要望した。

### IASBは何を提案しているか？

IASBは、IAS第32号において、株主の意思決定が、企業が現金又は他の金融資産を引き渡すこと（又は他の形で当該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する結果を生じさせる企業の意思決定として扱われるかどうかを評価するために、企業は判断を用いることを要求される旨を明確化することを提案している。

図4は、企業が当該判断を行う際に考慮すべき要因のいくつかを示している。

図4—考慮される要因



各要因のウェイト付けは具体的な事実及び状況に依存する

# ① 金融商品の分類

## F—金融負債及び資本性金融商品の分類変更

### 論点は何か？

IAS 第 32 号は、金融商品の発行者に、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、企業が当初認識後に金融商品を分類変更するかどうか又はどのような場合にかについての一般的な要求事項を含んでいない。

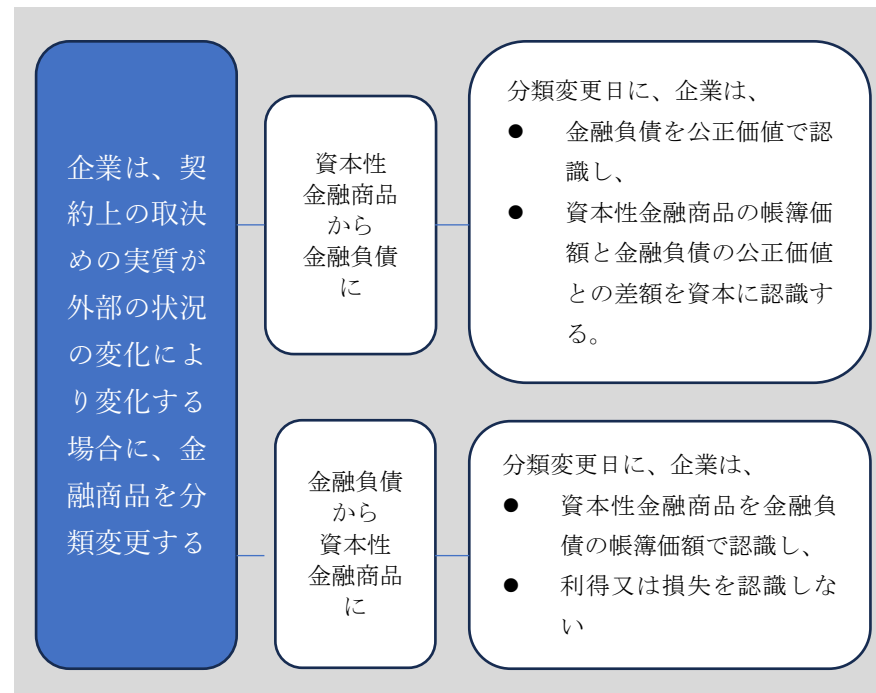
利害関係者は IASB に、次のことを明確化することを要望した。

- 企業は金融負債又は資本性金融商品を分類変更するかどうか、その場合、どのような場合に分類変更するか
- 企業はそうした分類変更をどのように会計処理するか（結果として生じる利得又は損失の認識を含む）

### IASB は何を提案しているか？

IASB は、IAS 第 32 号において、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ないと要求することを提案している。ただし、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（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）は例外とする（図 5）。<sup>1</sup>

図 5—分類変更



1 プッタブル金融商品及び清算時にのみ企業の純資産の比例的持分を他社に引き渡す義務を企業に課す金融商品についての IAS 第 32 号の要求事項は、変更のないままである。

## ② 開 示

### A—IFRS 第 7 号の範囲及び目的

#### 論点は何か？

IFRS 第 7 号は、IAS 第 32 号の範囲に含まれる資本性金融商品又は複合金融商品の資本部分に関する具体的な情報を開示することを企業に要求していない。資本性金融商品は再測定されず、発行会社を貸借対照表リスク又は損益計算書リスクに晒さない。

利害関係者は、IASB がディスカッション・ペーパー「資本の特徴を有する金融商品」（ディスカッション・ペーパー）において IFRS 第 7 号に追加することを提案した開示要求を歓迎した。提案された要求事項は以下に関するものである。

- 清算時の企業に対する請求権の性質及び優先順位
- 金融負債及び資本性金融商品の契約条件
- 普通株式の潜在的希薄化

#### IASB は何を提案しているか？

IASB は、ディスカッション・ペーパーにおいて開示要求のいくつかを精緻化した。それらは、金融商品の将来キャッシュ・フローの時期、金額、性質及び不確実性がどのように影響を受ける可能性があるのかに関する有用な情報を開示することを企業に要求するために開発された。

IASB は、IFRS 第 7 号の目的及び範囲を拡大して、IAS 第 32 号の範囲に含まれる資本性金融商品を含めることを提案している。IASB は、分類及び表示のトピックに関しての審議に基づいた追加の開示要求も提案している。

## ② 開 示

### B—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

#### 論点は何か？

多くの企業が、事業活動及び資産の取得の資金を賄うために金融負債又は資本性金融商品（個々に又は組み合わせて）を発行している。これらの金融商品の多くが金融負債と資本性金融商品の両方の特徴を有する複雑な金融商品である。これらの特徴の組合せは金融商品間で異なっており、金融商品が企業の清算時にさまざまなレベルの劣後関係を有する結果となっている。

負債資本比率は、企業の資金調達源並びに清算時の請求権の性質及び優先順位についての理解の中心的部分となってきた。しかし、複雑な金融商品の開発により、さまざまな種類の金融商品保有者間でのリスクとリターン配分の新しい分配方法が生じており、これは伝統的な支払能力及び流動性の比率には反映されない可能性がある。

投資者は次のことを要望した。

- 企業の資金調達構造に関する透明性の増大
- 企業が発行している金融商品から生じる、清算時の企業に対する請求権の性質及び優先順位に関する情報

#### IASBは何を提案しているか？

IASBは、IFRS第7号において、金融負債及び資本性金融商品から生じる、清算時の企業に対する請求権の性質及び優先順位を企業が開示するよう要求することを提案している。

#### 提案している開示は次のもので構成されている

- 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
- 清算時の請求権の性質及び優先順位に基づいて決定した請求権のクラス（最低限、下記について明確に区別する）
  - ◇ 担保（保証）付の請求権と無担保（無保証）の請求権
  - ◇ 契約で劣後している請求権と劣後していない請求権
- 連結財務諸表における親会社が発行した金融負債及び資本性金融商品と子会社が発行した金融負債及び資本性金融商品との区分開示

## ② 開 示

### C—金融商品の契約条件

#### 論点は何か？

金融商品が金融負債と資本性金融商品の両方の特徴を有している場合、当該金融商品の特徴のうちどれが金融負債又は資本性金融商品に分類するために用いられたのかを投資者が理解することが困難である可能性がある。

投資者は IASB に、金融商品の契約条件のうち、これらの金融商品から生じるキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を与える契約条件に関してより多くの情報を開示することを企業に要求することを要望した。そのような契約条件には、次のものが含まれる。

- 当該金融商品の分類を決定するもの
- 金融商品の分類を表していないが、その性質の理解に目的適合性があるもの
- 企業の清算時の当該金融商品の優先順位を描写するもの

#### IASB は何を提案しているか？

IASB は、IFRS 第 7 号において、金融商品の契約条件並びにそれが当該金融商品のキャッシュ・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企業が開示するよう要求することを提案している。

#### 提案している開示は次のもので構成されている

- 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の分類を決定する契約条件
- 資本性金融商品に分類した金融商品の「負債類似の特徴」に関する情報（16 ページ参照）
- 金融負債に分類した金融商品の「資本類似の特徴」に関する情報（16 ページ参照）
- 時の経過の影響を受ける契約条件（17 ページ参照）
- 複合金融商品の契約条件（17 ページ参照）
- 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の各クラスについて、清算時の優先順位を描写する契約条件（17 ページ参照）

## ② 開 示

### C—金融商品の契約条件

#### 負債類似の特徴

負債類似の特徴を有する資本性金融商品は：	
<p>企業が金融商品保有者に対して、所定の日、市場金利に基づいた固定の又は決定可能な金額の支払を行う結果となる可能性のある契約条件を有する。</p> <p>企業はこれらの支払を回避する（又は清算時まで延期する）契約上の権利を有している（したがって、当該金融商品は資本性金融商品に分類される）が、当該金融商品から生じるキャッシュ・フローの予想される金額及び時期は、典型的な金融負債に類似している。</p>	
例	
償還不能の優先株式で、所定の利払日における固定の累積利払及び固定の元本金額（すべて清算時にのみ支払われる）が付いているもの	
分類	資本—企業は清算まで現金支払を延期する契約上の権利を有している
負債類似の特徴	固定の及び決定可能な利払及び元本金額

#### 資本類似の特徴

資本類似の特徴を有する金融負債は：	
<p>企業が金融商品保有者に対して、変動可能性があるか若しくは決定可能ではない金額の支払を行う結果となる可能性があるか、又は所定の日に発生しない可能性がある契約条件を有する。</p> <p>このような特徴には、例えば、次のものが含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業の純利益又は株価と方向が一致し、それらに基づく支払</li> <li>● 他の義務に劣後しているか又は企業の財政状態の不利な変化から生じる損失を吸収するために減額される元本金額</li> <li>● 義務を決済するための企業自身の資本性金融商品の引渡し</li> <li>● 所定の期間にわたり金融商品保有者への利払を延期する権利</li> </ul>	
例	
発行会社の純利益と方向が一致し、それに基づく金額の支払を要求する金融商品	
分類	負債—企業は現金支払を回避する契約上の権利を有していない
資本類似の特徴	企業の純利益に基づく「配当支払」と性質が類似した支払



## ② 開 示

### C—金融商品の契約条件

IASB は、IFRS 第 7 号において、複合金融商品、時の経過の影響を受ける金融商品の契約条件、及び金融商品の清算時の優先順位に関する契約条件に関する情報を企業が開示するよう要求することを提案している。

#### 複合金融商品

##### 提案している開示は次のもので構成される

- 金融商品の契約条件のうち、当該金融商品の当初認識時の分類を別個の負債部分及び資本部分を有する複合金融商品に決定するものに関する情報
- 当該金融商品が当初認識される報告期間において当初に金融負債部分及び資本部分に配分された金額

#### 時の経過—契約条件

##### 提案している開示は次のもので構成される

- 金融負債の契約期間の終了前に、時の経過により有効となるか又は有効でなくなり、かつ、金融商品の分類変更を生じさせない契約条件に関する情報

#### 清算時の優先順位—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の契約条件

##### 提案している開示は次のもので構成される

- 清算時の優先順位を描写する金融商品の契約条件（清算時の優先順位の変化を生じさせる可能性があるものを含む）
- あるクラスの金融商品における複数レベルの契約上の劣後に関する情報
- 適用される法律又は規則が金融商品の清算時の優先順位にどのように影響を与えるのかに関しての重大な不確実性に関する情報
- 金融商品の清算時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

## ② 開 示

### D—普通株式の潜在的希薄化

#### 論点は何か？

IASB は、普通株式で決済される可能性のある金融商品（転換社債及び企業自身の資本性金融商品に係るデリバティブなど）から生じる普通株式の最大の潜在的希薄化を評価するためのより多くの情報に対するニーズを識別した。このような潜在的希薄化に関する情報は、企業の普通株式に対する現在の投資者と潜在的な投資者の両方にとって有用であろう。

投資者は IASB に、次のことに関する情報を要望した。

- 企業はリターンを普通株主にどのように分配しているか
- 企業は過去に営業資金をどのようにして調達したか
- 将来、報告日現在で発行されている金融商品の決済時に、企業の所有構造がどのように変化する可能性があるか

#### IASB は何を提案しているか？

IASB は、IFRS 第 7 号において、報告日現在で発行されている金融商品から生じる企業の所有構造の潜在的希薄化を企業が開示するよう要求することを提案している。

#### 提案している開示は次のもので構成されている

- 報告期間の末日現在で存在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がある追加の普通株式の最大数（19 ページ参照）
- 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普通株式の各クラスの最低数（19 ページ参照）
- 最初の 2 つの要求事項に従って開示する情報の前報告期間からの重要な変化の原因の記述（それらの原因がどのように当該変化に寄与したのかを含む）
- 報告期間の末日現在で存在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を理解する上で関連性がある契約の契約条件の記述（19 ページ参照）

## ② 開 示

### D—普通株式の潜在的希薄化

#### 追加の普通株式の正味最大数

IASB は、IFRS 第 7 号において、企業が潜在的希薄化に関する情報を可能な範囲で表形式で開示するよう要求することを提案している。この表には、普通株式の各クラスについての次のことも含める。

- 企業が引き渡すことを要求される可能性がある追加普通株式の合計最大数—開示する数量の合計
- 企業が引き渡すことを要求される可能性がある追加の普通株式の正味最大数（追加の普通株式の合計最大数から、買い戻すことを要求される普通株式の最低数を差し引いて計算）

このような開示の設例を参考のために表 1 で示している。

表 1 —追加の普通株式の正味最大数

金融商品	追加の普通株式の最大数	金融商品又は取引に関する契約条件
転換社債（A 及び C）	600	保有者は当該社債を所定の転換日に所定の転換比率（転換社債 A 及び C についてそれぞれ 1 株当たり通貨単位（CU）15 及び CU12）で転換するオプションを有している。
転換社債 B	250	転換日前に会社に対する支配の変更があった場合、1 株当たり CU9 の転換比率が事前に決定された 1 株当たりの価格 CU8 に下方修正される。
条件付転換社債 D	50	1 株当たり CU20 の比率での転換は、実質破綻事象 Y 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 E	100	当該債券には上限 100 株と下限 10 株が設けられている。
報告日現在で存在している IFRS 第 2 号の範囲内のストック・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 号の開示）参照
報告日現在の IFRS 第 2 号の範囲内の株式報酬による既知の権利未確定株式の数	100	注記 Z（株式報酬に関する IFRS 第 2 号の開示）参照
<b>追加の普通株式の最大数</b>	<b>1,200</b>	
未判明の追加の普通株式の数	株式決済債券 F による未判明の希薄化	株式数は決済日現在の各株式の価値に応じて決まる。
<b>追加の普通株式の合計最大数</b>	<b>1,200 + 株式決済債券 F による未判明の希薄化</b>	
<i>差引：普通株式数の最低限の控除</i>		
株式の買戻し	(100)	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。
<b>追加の普通株式の正味最大数</b>	<b>1,100 + 株式決済債券 F による未判明の希薄化</b>	

## ② 開 示

### 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でいる金融商品

#### 論点は何か？

利害関係者は IASB に、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でいる金融商品を企業がどのように会計処理するのかを明確化することを要望した（7 ページから 8 ページ参照）。IASB は、投資者はこのような義務が企業の将来キャッシュ・フローに与える可能性がある影響を理解するために、より多くの情報を必要としていると結論を下した。

#### IASB は何を提案しているか？

IASB は、IFRS 第 7 号において、これらの義務が企業の将来キャッシュ・フローに与える可能性がある影響を投資者が理解できるようにするための有用な情報を企業が開示するよう要求することを提案している。

#### 提案している開示は次のもので構成されている

- 当該義務の金融負債へ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
- 報告期間中に純損益に認識した金融負債に係る再測定による利得又は損失の金額
- 当該義務が報告期間中に決済された場合に、決済時に認識した利得又は損失の金額
- 義務が報告期間中に未行使のまま期限満了となる場合に、金融負債から除去して資本に含めた金額
- 報告期間中の当該義務に関する金額の資本の中での振替及びこれらの金額の振替元及び振替先となった資本の内訳項目

## ② 開 示

### F—その他の提案している開示

IASB は、IFRS 第 7 号において、以下に関する情報を企業が開示するよう要求することを提案している。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でいる金融負債、金融商品の金融負債又は資本性金融商品への分類変更、及び企業が金融商品进行分类するにあたって行った判断に関する情報である。

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でいる金融負債	金融負債又は資本性金融商品への分類変更	判 断
これらの金融負債について各報告期間に認識した正味の利得又は損失は、純損益を通じて公正価値で測定される他の金融負債に係る正味の利得又は損失と区分して、包括利益計算書又は注記において開示される。	<p>IASB は、金融商品の金融負債又は資本性金融商品への分類変更に関する開示要求を、このスナップショットの 12 ページで論じた分類変更を含めるように拡大する。企業は以下に関する情報を開示しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 金融負債又は資本性金融商品に分類変更した金額</li><li>● 分類変更の理由</li><li>● 分類変更の時期</li></ul>	金融商品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重大な判断が開示される。

### ③ 普通株主に帰属する金額の表示

#### 論点は何か？

IAS 第 1 号は、企業が純利益をどのように分配しているのかを投資者が理解するのに役立つ情報を開示することを企業に要求しているが、財政状態計算書、包括利益計算書及び持分変動計算書において、普通株主に帰属する金額を他の持分保有者に帰属する金額と区分して表示することは企業に要求していない。

投資者は、企業がリターンを普通株主にどのように分配しているのかを理解するのに役立つため、資本性金融商品の保有者間での純利益の分配に関する透明性のより高い情報に対するニーズを表明した。

#### IASB は何を提案しているか？

IASB は、企業が普通株主に帰属するリターンをどのように分配しているのかを財務諸表利用者が理解するのに役立つように IAS 第 1 号を修正することを提案している。

#### 提案している開示は次のもので構成されている

- 財政状態計算書において、親会社の普通株主に帰属する発行済資本持分及び剰余金を親会社のその他の所有者と区分して表示
- 包括利益計算書において、親会社の普通株主と親会社のその他の所有者との間での純損益及びその他の包括利益の配分
- 普通株式資本の各クラス及びその他の拠出資本の各クラスについての持分変動計算書における調整表
- 普通株主に係る配当と企業のその他の所有者に係る配当の区分表示

## ④ 経過措置

IASB は、提案しているすべての修正を遡及適用して比較情報を修正再表示すること（完全遡及アプローチ）を企業に要求している。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対象期間を表示することを選択するか又は要求されている場合であっても、複数の比較対象期間についての情報の修正再表示を要求しないことを提案している。

IASB は、初度適用企業についての追加の経過措置を提案していない。

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

- 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、金融負債の移行日現在の公正価値を同日現在の償却原価として扱うことを企業に要求する。
- 修正の適用開始により生じる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。
- 条件付決済条項を含んだ複合金融商品の金融負債部分が適用開始日現在で存在しなくなっていた場合に、構成部分を区分することを企業に要求しない。
- IAS 第 8 号の第 28 項(f)における定量的開示を提供することを企業に要求しない。
- 企業が初めて修正を適用する事業年度中に発行する期中財務諸表について、IAS 第 34 号「期中財務報告」に関しての具体的な経過措置を設けない。

## ⑤ 公的説明責任のない子会社：開示

### 論点は何か？

[IFRS 第 XX 号「公的説明責任のない子会社：開示」] は、要件を満たす子会社が IFRS 会計基準における認識及び測定 of 要求事項を開示を削減して適用することを認めるものとなる。

IASB は、本公開草案において提案している修正が最終確定されて発効する場合に、要件を満たす子会社がこれらの修正を適用することが必要となることを識別した。したがって、IASB は、子会社固有の開示を同時に利用可能にすることが必要であると考えた。

IASB は、本公開草案が最終確定される前に公表される予定の基準書 [IFRS 第 XX 号] の修正を提案している。

### IASB は何を提案しているか？

開示の削減についての [IFRS 第 XX 号] における IASB の合意した諸原則に従って、IASB は IFRS 第 7 号の修正案を検討し、削減した開示に関して適格な子会社に適切な開示要求を選択した。

#### [IFRS 第 XX 号] の範囲内の提案している開示には、下記に関する開示が含まれる

- 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 (14 ページ参照)
- 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及び時の経過により有効となるか又は有効でなくなる契約条件 (16 ページから 17 ページ参照)
- 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でいる金融商品 (20 ページ参照)
- 企業の業績又は企業の純資産の変動に基づく金額を企業が支払う契約上の義務を含んでいる金融負債 (21 ページ参照)
- 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って企業が行った判断に関する情報 (21 ページ参照)



## ⑥ コメント提出者のための情報

<p>本公開草案に対するコメントの期限は 2024 年 3 月 29 日である。</p> <p>コメントは <a href="#">Open for comment</a> のページで提出することができる。</p> <p>常に最新情報を</p> <p>本プロジェクトの最新動向を常に把握し、電子メール・アラートを申し込むには、我々の <a href="#">プロジェクト・ページ</a> を訪問されたい。</p>	<p>公開草案パッケージ</p> <p>本公開草案のパッケージには次のものが含まれている。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● IASB の詳細な提案（IFRS 会計基準の修正案の形式で）</li><li>● 本公開草案に関する結論の根拠（IASB が提案をどのように開発したのかを要約している）</li><li>● 強制力のない設例及び適用ガイダンスの案</li><li>● コメント提出者への質問</li></ul>	<p>本文書</p> <p>このスナップショットは、IFRS 財団が関係者の便宜のために編集した。本文書で示されている見解は、作成したスタッフの見解であり、必ずしも IASB の見解又は意見ではない。</p> <p>このスナップショットの内容は、助言を構成するものではなく、IASB が公表した規範性のある文書と考えるべきではない。</p> <p>IASB の正式の基準書等はプレミアム購読者が電子書式で入手可能である。</p> <p>公表物は <a href="http://www.ifrs.org">www.ifrs.org</a> で入手可能である。</p>
--	--	---

Copyright © 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。本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的又はその他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管及び検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団からの書面による事前の許可なしに、翻訳、転載、複製又は利用してはならない。

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’<sup>®</sup>、‘IASB’<sup>®</sup>、IASB<sup>®</sup> ロゴ、‘IFRIC’<sup>®</sup>、‘IFRS’<sup>®</sup>、IFRS<sup>®</sup> ロゴ、‘IFRS for SMEs’<sup>®</sup>、IFRS for SMEs<sup>®</sup> ロゴ、‘Hexagon Device’、‘International Accounting Standards’<sup>®</sup>、‘International Financial Reporting Standards’<sup>®</sup>、‘NIIF’<sup>®</sup> 及び ‘SIC’<sup>®</sup> がある。当財団の商標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。

IFRS 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、主たる事務所をロンドンに置いている。