

国際会計基準審議会 御中

公益社団法人
日本証券アナリスト協会
企業会計研究会

公開草案「資本の特徴を有する金融商品」について

日本証券アナリスト協会の企業会計研究会は、国際会計基準審議会（以下、IASB）が2023年11月29日に公表した公開草案「資本の特徴を有する金融商品」（以下、本公開草案）に関する意見書を提出する。

当協会はアナリスト教育試験制度を運営する公益社団法人で、約29,000名の日本証券アナリスト協会認定アナリスト（CMA[®]）を擁する。

企業会計研究会は、1977年3月に設立された当協会の常設委員会で、アナリスト、ポートフォリオマネジャー、学識経験者を含む12名の委員で構成されている。

当協会では、企業会計研究会の委員及びCMAに対して本公開草案に関するアンケートを実施し、18名から回答を得た。そのアンケートの集計結果を基に、企業会計研究会の委員が議論して、当協会の意見書を作成した。本公開草案に関するアンケートの集計結果は、付録資料として添付した。

はじめに

我々は、IASBが2018年6月18日に公表したディスカッション・ペーパー「資本の特徴を有する金融商品」（以下、DP）に対して、2019年1月7日に意見書を提出した¹。その意見書で我々は、(1)DPで示された4枠のマトリックスによる分類アプローチが財務諸表利用者に提供される有用な情報の増加にどれだけ寄与するのか自信を持って判断できない、(2)表示及び開示の改善に基本的に同意する、と述べた。

本公開草案の提案では、(1)DPで示された分類アプローチではなく分類の要求事項の明確化に焦点を当てていること、(2)表示及び開示の改善を示していることから、我々は各提案について同意するとしている。ただし、いくつかの提案については、改善提案や少数意見も示している。

¹ https://www.saa.or.jp/account/account/pdf/ikensho_190107ja.pdf

特に質問8では、「親会社の普通株式に帰属する持分」と「親会社のその他の所有者に帰属する持分」の切り分ける方法について、企業の実務のばらつきを抑制し比較可能性を確保するため、前提条件及び計算方法に関するガイダンスを提示すること、それが難しい場合は、利用者の理解可能性のため、企業が用いた前提条件及び計算方法を開示要求事項とすることを提案している。

以下、我々の意見を各質問に沿って述べる。

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。

本提案に基本的に同意するが、改善提案がある。我々のアンケートの Q1 では、回答者の83.3%が「同意する」と回答した。

財務諸表利用者にとって関心が特に高いのは、「ペイルイン」条項を含んだ金融商品の分類である。当該金融商品は、金融システム上重要な金融機関の破綻処理を円滑且つ実効的に行うために、グローバル金融危機後に導入された。利用者が当該金融商品の発行企業（金融機関等）の破綻リスク及び発行する様々なクラスの金融商品の元本毀損リスクを正確に判断するためには、各法域における関連する法律又は規則若しくは金融機関のタイプに関わらず、当該金融商品がその経済実態に応じ、首尾一貫して分類されることが必要である。それは、金融システムの安定性の観点からも重要であろう。

この点、IAS第32号の現行の関連規定では、関連する法律又は規則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かが不明確である。このため、当該

金融商品について、首尾一貫した会計処理を行えず、比較可能性が確保できないという実務上の問題が発生している。

本提案で示された(a)(b)は、IAS第32号の「契約上のものではない資産又は負債は金融資産又は金融負債ではない」というコンセプトに大きな変更を与えることなく、明確化を図るものと理解している。市場では新しい形態の資本の特徴を有する金融商品が発行されており、(a)(b)だけで十分な比較可能性が達成されるか否かについては確信がないが、BC12項からBC30項に記された本提案に関する結論の根拠は妥当であり、現状よりも発行者の解釈のばらつきは抑制され、比較可能性が高まることが期待できよう。

一方、資産、負債及び資本の法的な扱いは各法域によって異なるため、本提案に基づき契約上の権利及び義務で判断した金融資産、金融負債又は資本性金融商品の分類が、各法域の法律又は規則に基づく分類と一致しない場合も想定される。そうしたことが、作成者や利用者の混乱を招く懸念もあろう。

とはいえ、まずは、本提案を最終基準化した上で、対応できないケース、予期せぬ結果等が生じた場合は、適用後レビューで対応するという、段階的アプローチを取るのが適切だと考える。

ただし、(a)(b)は概念的で理解が難しいので、発行者の解釈にばらつきが生じないよう、教育文書で具体的な分類例を示すことを提案したい。また、その教育文書では、上述の「本提案に基づき契約上の権利及び義務で判断した分類」と「各法域の法律又は規則に基づく分類」が一致しないケースやその背景も提示し、利害関係者に周知することを提案したい。

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) 次の理由によっ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。

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。

本提案に同意する。我々のアンケートの Q2 では、回答者の 83.3%が「同意する」と回答した。

本提案は、「維持修正」又は「時の経過による修正」による変動については固定対固定の条件を満たすという、現行の実務の解釈を明確化したものと理解している。このため、多くの企業においては、現行の分類が維持されると想定される。

他方、「維持修正」又は「時の経過による修正」を本提案による定義よりも拡大解釈していた少数の企業においては、資本性金融商品から金融負債への分類変更を強いられることがあり得る。しかし、この分類変更によって、企業間の比較可能性が全体として高まるので、それによる財務諸表利用者の便益は一部の作成者のコストを上回ると考える。

なお、設例 13 の IE54 項のような例は金融負債に分類されているが、交換オプションにバリエーションはあるものの、そのバリエーションに実質的な幅がない場合でも金融負債に分類されるのかどうか、明確化が必要であるという少数意見もあった。

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まれる。
 - (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。

本提案に同意する。我々のアンケートの Q3 では、回答者の 83.3%が「同意する」と回答した。

非支配持分 (NCI) プットを含むような複雑な資本性金融商品について、当該義務に関する会計処理が統一されるのは、比較可能性の観点から望ましいので、本提案に基本的に同意する。

IG14I 項に示される設例とこの設例で示唆される表示について、財務諸表利用者として特に違和感はない。

なお、以下のような少数意見もあった。

- (c)の「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」については、アプローチの一貫性については理解できる一方、現状行われている確率及び見込まれる時期という情報を用いた測定を止めることで、信頼性のある情報が失われないか懸念される。
- 負債の測定の考え方について、混乱が生じないように IFRS 第 9 号「金融商品」や IFRS 第 13 号「公正価値測定」の規定との調整が必要である。
- NCI プットの場合は、親会社の所有持分ではなく、非支配持分から控除すべきである。利用者の分析では、資本を用いて算出する指標は非支配持分を含まない親会社の所有持分 (自己資本) で計算されることが多いので、親会社の所有持分から控除されると経済的実態から乖離する。

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。

本提案に同意する。我々のアンケートの Q4 では、回答者の 88.2%が「同意する」と回答した。

条件付決済条項を含んだ金融商品の明確化は、財務諸表利用者として歓迎したい。これによって、「バイルイン」条項を含んだ金融商品のよう、通常は負債だが、実質破綻事象が発生した場合は資本になるようなものについての扱いが明確化される。

(a)から(e)に掲げた明確化事項は、利用者として妥当と考える。

特に、(b)の「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」について考慮するか否かが論点になっている。実質破綻事象の発生等の確率及び見込まれる時期を考慮することは、実務的に可能であったとしても、情報の信頼性は必ずしも高くないと考えられ、利用者の便益が作成者のコストを上回らないだろう。考慮しないという扱いは、「企業自身の資本性金融商品を購入義務」に関する提案と整合的であり、妥当と考える。

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の支払）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。

本提案に同意する。我々のアンケートの Q5 では、回答者の 94.4%が「同意する」と回答した。

企業が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有しているかどうかは株主の決定に依拠している場合において、その株主の決定が企業の決定として扱われるべきかどうかを評価するに当たり考慮すべき要因が、例示とはいえ、明確化されたことに意義があると考えられる。明確化により企業の解釈のばらつきが抑制されるので、忠実な表現や比較可能性の観点から財務諸表利用者にとって望ましい。市場では新しい形態の資本の特徴を有する金融商品が発行されており、原則の提示だけでは対応できない商品も想定し得るので、本提案のような例示のアプローチは有効と考える。

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は、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。

本提案に同意する。我々のアンケートの Q6 では、回答者の 88.2%が「同意する」と回答した。

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したことに同意する。

その上で、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はあり得るので、そうした場合を例外としたことは妥当と考える。IASBは、分類変更について BC135 項の(a)(b)(c)の 3つのアプローチを検討したが、採用された(c)は、(a)(b)に比べて、財務諸表利用者の便益と作成者のコストのバランスが取れていると考える。

また、(b)(ii)の資本から分類変更した金融負債を公正価値で測定し、帳簿価額との差額を資本に認識すること、及び、(b)(iii)の金融負債から分類変更した資本性金融商品を帳簿価額で測定し、利得又は損失は認識しないという提案も、IAS32 号のコンセプトに大きな変更を与えることなく明確化を図るという本プロジェクトの趣旨及び他の要求事項との整合性から見て妥当であろう。

なお、(b)(iii)について、デット・エクイティ・スワップを扱う IFRIC19 号「資本性金融商品による金融負債の消滅」の取扱いとの違いが BC161 項から BC164 項に示されているが、その違いについてより詳細に示して欲しいという少数意見もあった。

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。

本提案に基本的に同意するが、改善提案がある。我々のアンケートの Q7 では、回答者の83.3%が「同意する」と回答した。

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を財務諸表利用者が理解できるようにするという提案に、強く同意する。

また、提案されている(a)~(e)の開示要求事項については、利用者が企業のリスク、リターン、コストの構造を的確に理解する上で極めて重要であり、これについても同意する。

ただし、以下の改善提案がある。

- 重要な子会社の非支配持分及び重要な非支配持分の変動については、所属するセグメントを付記した上で開示要求事項とすべきである。現状、非支配持分に関するこれらの情報の開示は殆どされていない。しかし、この情報は、利用者が企業グループの将来の財政状態を予測する上で有用である。また、非支配持分は当該子会社での損失発生時の財務バッファーとなり得るものの、他の子会社には機能しないため、企業グループの安全性を評価する上でも有用である。
- 普通株式の潜在的希薄化に影響を与え得る契約変更（株式に基づく報酬取引の契約変更を含む）については、利用者がその影響を適時に認識できるよう、変更の背景を含めて都度開示することを要求事項とすべきである。

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。

本提案に基本的に同意するが、強い改善提案がある。我々のアンケートの Q8 では、回答者の 55.6%が「同意する」と回答したが、その比率は他の Q に比べて低かった。

資本が「親会社の普通株式に帰属する持分」と「親会社のその他の所有者に帰属する持分」に区分して表示されることは、財務諸表利用者が行う普通株式の評価分析において極めて重要であり、その点については強く同意する。

他方、「同意する」の回答比率が低かった理由は、本提案では、「親会社の普通株式に帰属する持分」を「親会社のその他の所有者に帰属する持分」と切り分ける方法について説明されていないことである。通常、希薄化の効果を出すために利息や配当の修正があるが、そうした修正を行いながら 2 つの持分を切り分けるためには、企業は何らかの前提条件を置いて計算する必要がある。

そうした前提条件及び計算方法については、企業の実務のばらつきを抑制し比較可能性を確保するため、IASB はガイダンスを提示すべきである。そうしたガイダンスの提示が難しいのであれば、利用者の理解可能性のため、企業が用いた前提条件及び計算方法を開示要求事項とすべきである。

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。

本提案に同意する。我々のアンケートの Q9 では、回答者の 83.3%が「同意する」と回答した。

財務諸表利用者が普通株式を評価分析するに当たり、完全遡及アプローチを取ることは必要不可欠である。

本提案では、直前期の修正再表示のみを要求している。それ以前の期についても修正再表示があった方が利用者の便益は高まるが、それが作成者のコストを上回るとまでは言えないだろう。

(a)(b)(d)の免除規定は、利用者として受け入れ可能である。(c)の要求事項は、利用者には有用な情報を提供すると考える。

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。

本提案に同意する。我々のアンケートの **Q10** では、回答者の **75.0%** が「同意する」と回答した。

会計基準書案 [IFRS 第 XX 号「公的説明責任のない子会社：開示」] 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について、開示を削減して適用することを認めている。

本提案は、この基準書案に沿って適格な公的説明責任のない子会社の開示削減を認めるものであり、財務諸表利用者として違和感はない。

以上

資料：本公開草案に関するアンケート集計

当協会では、企業会計研究会の委員及びCMAに対し本公開草案に関するアンケートを実施し、18名から回答を得た。

Q1：関連する法律又は規則の影響 …質問1

(a) 同意する。	15人	83.3%
(b) 同意しない。	1人	5.6%
(c) どちらともいえない。	2人	11.1%
合 計	18人	100.0%

Q2：企業自身の資本性金融商品での決済 …質問2

(a) 同意する。	15人	83.3%
(b) 同意しない。	1人	5.6%
(c) どちらともいえない。	2人	11.1%
合 計	18人	100.0%

Q3：企業自身の資本性金融商品を購入する義務 …質問3

(a) 同意する。	15人	83.3%
(b) 同意しない。	0人	0.0%
(c) どちらともいえない。	3人	16.7%
合 計	18人	100.0%

Q4：条件付決済条項 …質問4

(a) 同意する。	15人	88.2%
(b) 同意しない。	0人	0.0%
(c) どちらともいえない。	2人	11.8%
合 計	17人	100.0%

Q5：株主の裁量 …質問5

(a) 同意する。	17人	94.4%
(b) 同意しない。	0人	0.0%
(c) どちらともいえない。	1人	5.6%
合 計	18人	100.0%

Q6：金融負債及び資本性金融商品の分類変更 …質問6

(a) 同意する。	15人	88.2%
(b) 同意しない。	0人	0.0%
(c) どちらともいえない。	2人	11.8%
合 計	17人	100.0%

Q7：開示 …質問7

(a) 同意する。	15人	83.3%
(b) 同意しない。	0人	0.0%
(c) どちらともいえない。	3人	16.7%
合 計	18人	100.0%

Q8：普通株主に帰属する金額の表示 …質問8

(a) 同意する。	10人	55.6%
(b) 同意しない。	1人	5.6%
(c) どちらともいえない。	7人	38.9%
合 計	18人	100.0%

Q9：経過措置 …質問9

(a) 同意する。	15人	83.3%
(b) 同意しない。	1人	5.6%
(c) どちらともいえない。	2人	11.1%
合 計	18人	100.0%

Q10：適格な子会社に対する開示要求 …質問10

(a) 同意する。	12人	75.0%
(b) 同意しない。	0人	0.0%
(c) どちらともいえない。	4人	25.0%
合 計	16人	100.0%

以上