

## 国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

## IASB 公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」の概要

ASBJ 専門研究員 はなざわ のりひろ  
花澤 徳裕

## I. はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は 2021 年 7 月 26 日に公開草案（ED/2021/7）「公的説明責任のない子会社：開示」（以下「本公開草案」という。）（コメント期限 2022 年 1 月 31 日）を公表した。本公開草案は、新しい任意適用の IFRS 基準書についての提案（以下「本基準書案」という。）を示している。本基準書案は IASB が中小企業<sup>1</sup>（SMEs）のために特別に開発した中小企業向け国際財務報告基準（以下「IFRS for SMEs 基準」という。）のように IFRS 基準とは別個の独立した基準ではなく、IFRS 基準に含まれる 1 つの基準書として開発されたものである。本稿では本公開草案の概要について紹介する。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

## II. 本公開草案の公表の背景及び開発方法

## 1. 本公開草案の公表の背景

## (1) 利害関係者のフィードバック

本公開草案に係るプロジェクトは、IASB が意見募集「2015 年アジェンダ協議」に対する利害関係者からのフィードバックを受けて、リサーチ・パイプラインに追加されたものである。利害関係者（主に作成者）は、次のフィードバックとともに、IFRS 基準を適用して連結財務諸表を作成する親会社を有する子会社が、子会社自らの財務諸表に、開示要求が削減された IFRS 基準の適用を認めるよう要望していた（本公開草案 BC2 項他）。

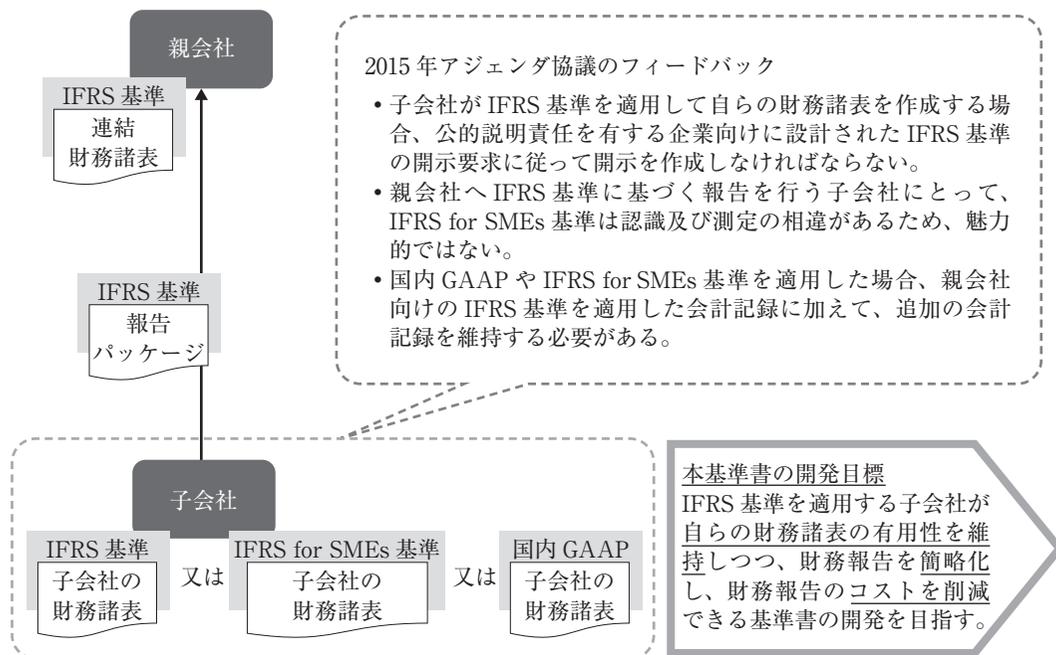
- ① 多くの子会社は公的説明責任（後述）を有しないが、子会社が自らの財務諸表の作成において IFRS 基準を適用する場合、公的説明責任を有する企業向けに設計された開示要求に従って開示を行わなければならない。
- ② 公的説明責任を有しない中小企業（SMEs）は、IFRS 基準よりも開示要求が少ない IFRS for SMEs 基準の適用が認められている。しかし、IFRS 基準を適用して連結

1 IFRS for SMEs 基準は、中小企業を(a)公的説明責任を有さず、かつ(b)外部利用者に一般目的財務諸表を公表する、企業と定義している。

財務諸表を作成する親会社を有する子会社は、親会社へ IFRS 基準に基づいた報告が必要となるが、IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準では認識及び測定の要求事項に相違があるため、子会社にとって IFRS for SMEs 基準を適用することは魅力的な選択肢にならない。

③ IFRS 基準を適用して連結財務諸表を作成する親会社を有する子会社は、子会社自らの財務諸表の作成のため、国内の一般に認められた会計原則（国内 GAAP）や IFRS for SMEs 基準を適用した場合、親会社向けに IFRS 基準を適用した会計記録に加えて、追加の会計記録を維持する必要がある。

図1 利害関係者のフィードバックとプロジェクトの目標（筆者作成）



## (2) プロジェクトの目標

IASB のリサーチ結果によれば、SMEs である子会社について開示要求を削減した IFRS 基準書は、SMEs である子会社が IFRS 基準の採用を認めるか又は要求している法域で特に強い要望があり、そのような基準書は以下の効果があるとして、本基準書案の開発を行った（本公開草案 BC6 項）。

① 作成者のコスト削減：子会社は自らの財務諸表において削減された開示要求を適用しつつ、親会社が連結財務諸表で適用した IFRS

基準と同じ認識及び測定の要求事項を適用することで、子会社が追加の会計記録を維持するコストを避けられる。

② 財務諸表の有用性の維持：開示要求は削減されるが、公的説明責任のない子会社の財務諸表利用者のニーズに基づいて設計された開示のみを提供し、それら子会社のために設計されたものではない開示要求を削除することによって、利用者の有用性は維持される。

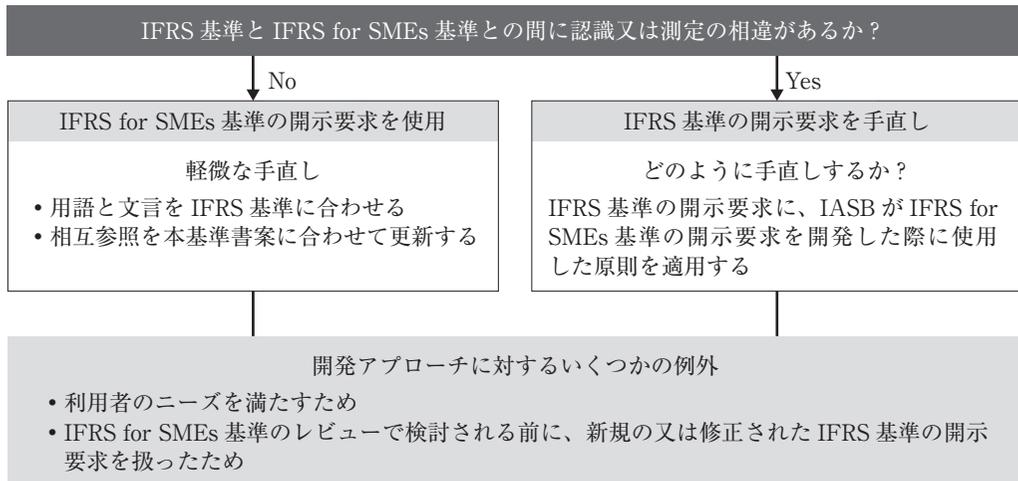
## 2. 開示要求の開発

### (1) 本基準書案の開示要求の開発アプローチ

IASB は本基準書案の開示要求を IFRS for SMEs 基準における開示要求に基づいて、IFRS for SMEs 基準の開示要求の設定で使用

した原則（後述）を適用して開発することを決定し、以下のアプローチで開発を行った（本公開草案 BC23 項）。図 2 は開発アプローチの要約（本公開草案 BC28 項）である。

図 2 本基準書案の開示要求の開発（本公開草案 図 1 を引用）



- ① IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準の認識及び測定の要求事項に相違がない場合：IFRS for SMEs 基準の開示要求に軽微な手直しを加えた上で本基準書案の開示要求として使用した（本公開草案 BC29 項）。
- ② IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準の認識及び測定の要求事項に相違がある場合：IFRS 基準で扱っているが IFRS for SMEs 基準では省略されているテーマ又は会計方針の選択肢に関する開示要求<sup>2</sup>については、IFRS for SMEs 基準の開発時に使用した原則（後述）を適用して追加し、IFRS for SMEs 基準では利用可能であるが IFRS 基準では利用可能でない会計方針に関する開示要求は削除した（本公開草案 BC32 項及び BC33 項）。

### (2) IFRS for SMEs 基準の開発時に使用した原則

本基準書案の開発で使用した原則は、IFRS for SMEs 基準 BC157 項で説明されている以下の原則であり、財務諸表利用者のニーズの評価から生じた原則である（本公開草案 BC34 項）。

BC157 利用者のニーズに基づいて開示を評価することは容易ではなかった。財務諸表利用者は、少ない開示よりも、多い開示を好む傾向があるからである。当審議会は次のような大まかな原則を手引きとした。

(a) SMEs の財務諸表の利用者は、短期のキャッシュ・フローに関する情報、及び、負債として認識されているかどうかを問わず、義務、コミットメント又は偶発事象に関する情報に特に関心がある。この種の情報を提供

2 本公開草案 BC32 項(a)では、例示として、IAS 第 38 号「無形資産」における再評価モデルを適用する企業のための開示要求の追加を挙げている。これは IFRS for SMEs 基準はその会計方針の選択肢を含んでおらず、関連する開示要求を含んでいないためである。

する完全版 IFRS における開示は、SMEs についても必要である。

- (b) SMEs の財務諸表の利用者は、流動性及び支払能力に関する情報に特に関心がある。この種の情報を提供する完全版 IFRS における開示は、SMEs についても必要である。
- (c) 測定の不確実性に関する情報は SMEs について重要である。
- (d) 企業の会計方針の選択に関する情報は SMEs について重要である。
- (e) SMEs の財務諸表において表示されている金額の分解は、当該財務諸表の理解のために重要である。
- (f) 完全版 IFRS におけるいくつかの開示は、典型的な SMEs が遭遇する取引並びに他の事象及び状況に対してよりも、公開資本市場における投資意思決定に対しての目的適合性が高い。

る最近の改善等を考慮して、開発アプローチに対して、次の例外を提案している（本公開草案 BC40 項から BC52 項）。

- ① 開示目的（本公開草案 BC41 項）
- ② 投資企業（本公開草案 BC42 項から BC45 項）
- ③ 財務活動から生じた負債の変動（本公開草案 BC46 項）
- ④ 鉱物資源の探査及び評価（本公開草案 BC47 項から BC49 項）
- ⑤ 確定給付制度（本公開草案 BC50 項）
- ⑥ IFRS 基準における開示要求の改善（本公開草案 BC51 項）
- ⑦ IFRS for SMEs 基準における追加の開示要求（本公開草案 BC52 項）

### (3) 開示要求の開発アプローチの例外

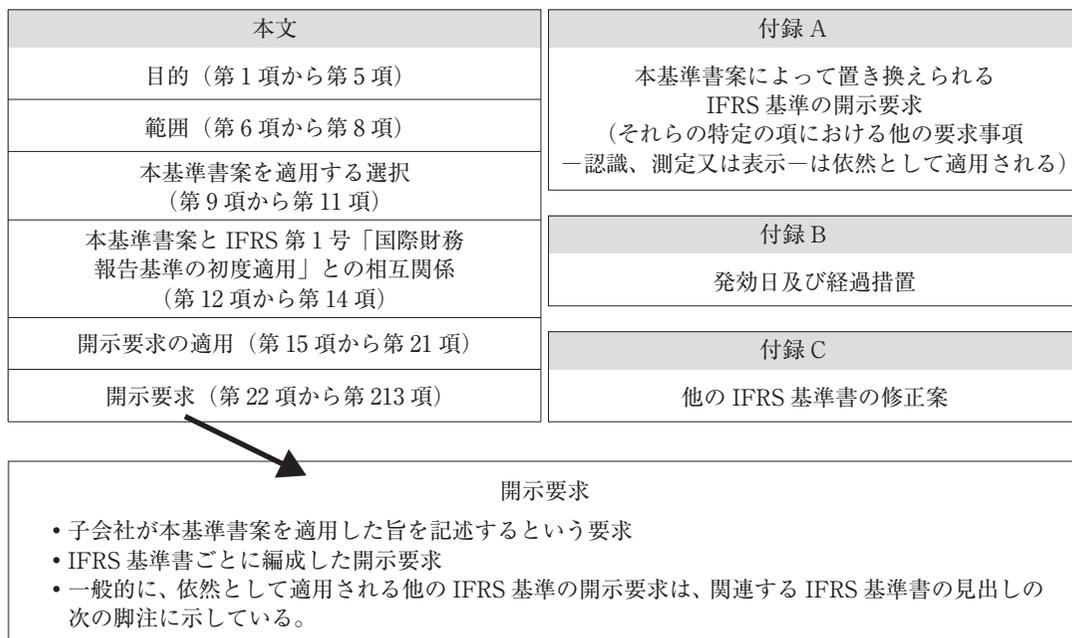
本基準書案では財務諸表利用者へ便益をもたらすと予想される IFRS 基準の開示要求に対す

## Ⅲ. 本基準書案の内容

### 1. 本基準書案の構成

本基準書案の構成を図 3 に示している。

図 3 本基準書案の構成（本公開草案 図 2 を引用）



本基準書案は、関連する IFRS 基準のそれぞれについての開示要求案を示している。開示要求案を本基準書案の付録 A に列挙した他の IFRS 基準書の開示要求の代わりに適用することになるが、他の IFRS 基準書の開示要求のうち本基準書案の付録 A に列挙されていないものは依然として適用される（本公開草案第 2 項）と提案されている。

## 2. 本基準書案の目的

本基準書案の目的は、要件を満たす子会社が本基準書案における開示要求と IFRS 基準における認識、測定及び表示の要求事項を適用することを認めることである（本公開草案第 1 項）とすることが提案されている。

## 3. 本基準書案の適用範囲

本基準書案では、企業は、報告期間の末日現在で次のすべてに該当する場合に、かつ、その場合にのみ、連結財務諸表、個別財務諸表又は単体財務諸表において本基準書案を適用することが認められる（本公開草案第 6 項）と提案されている。

① 子会社<sup>3</sup>である。

② 公的説明責任を有していない。

③ IFRS 基準に準拠した、一般の使用のために利用可能な連結財務諸表を作成する最終的な又は中間的な親会社を有している。

本基準書案では、次のいずれかの場合に、企業は公的説明責任を有している（本公開草案第 7 項）との定義を提案している。当該定義は IFRS for SMEs 基準における公的説明責任を有する場合と同一の定義（IFRS for SMEs 基準 1.3 項）である。

- ① 企業の負債性金融商品又は資本性金融商品が公開市場<sup>4</sup>で取引されているか又は公開市場での当該金融商品の発行の過程にある場合
- ② 主要な事業の 1 つとして、外部者の広範なグループの受託者として資産を保有している場合<sup>5</sup>

## 4. 本基準書案の具体的な開示要求

本基準書案の具体的な開示要求は、本基準書案第 22 項から第 213 項において、基準書ごとに、以下のとおり列挙されている。また、本基準書案付録 A では本基準書案の開示要求によって置き換えられる他の IFRS 基準書の開示要求が列挙されている（本公開草案第 15 項）。

本基準書案の開示要求	
本基準書案を適用する企業に対するその旨の開示の要求	第 22 項
IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」	第 23 項から第 30 項
IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」	第 31 項から第 35 項
IFRS 第 3 号「企業結合」	第 36 項から第 38 項
IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」	第 39 項から第 40 項
IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」	第 41 項
IFRS 第 7 号「金融商品：開示」	第 42 項から第 67 項

3 「子会社」は IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の付録 A で定義されている。

4 国内又は国外の証券取引所又は店頭取引市場（地方市場及び地域市場を含む。）

5 本基準書案では、ほとんどの銀行、信用組合、保険会社、証券ブローカー／ディーラー、投資信託会社及び投資銀行がこの要件を満たすであろうと説明されている。

IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」	第68項から第78項
IFRS 第13号「公正価値測定」	第79項から第83項
IFRS 第14号「規制繰延勘定」	第84項から第88項
IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」	第89項から第99項
IFRS 第16号「リース」	第100項から第109項
IAS 第1号「財務諸表の表示」	第110項から第127項
IAS 第2号「棚卸資産」	第128項
IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」	第129項から第133項
IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」	第134項から第140項
IAS 第10号「後発事象」	第141項から第144項
IAS 第12号「法人所得税」	第145項から第147項
IAS 第16号「有形固定資産」	第148項から第150項
IAS 第19号「従業員給付」	第151項から第159項
IAS 第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」	第160項
IAS 第21号「外国為替レート変動の影響」	第161項から第163項
IAS 第23号「借入コスト」	第164項
IAS 第24号「関連当事者についての開示」	第165項から第174項
IAS 第27号「個別財務諸表」	第175項から第180項
IAS 第29号「超インフレ経済下における財務報告」	第181項
IAS 第32号「金融商品：表示」	第182項から第183項
IAS 第34号「期中財務報告」	第184項から第189項
IAS 第36号「資産の減損」	第190項から第195項
IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」	第196項から第200項
IAS 第38号「無形資産」	第201項から第204項
IAS 第40号「投資不動産」	第205項から第209項
IAS 第41号「農業」	第210項から第212項
その他の開示	第213項

本基準書案を適用する場合においても、IAS 第1号第31項に従って、開示される情報に重要性がない場合はその開示を提供する必要はなく、本基準書案の具体的な要求事項への準拠が財務諸表利用者の理解に不十分である場合には追加的な開示を提供すべきかどうかを検討しな

ければならない（本公開草案第16項）とされている。

## 5. 本基準書案の適用に関する事項

### (1) 複数回の選択

本基準書案の適用要件を満たす企業は、本基

準書案の適用を選択でき、その後にその選択を取り消すことができる。また、企業は本基準書案を適用する選択を複数回行うことができる（例えば、過去のある期間に本基準書案を適用したが直前期には適用しなかった企業は、本基準書案を当期に適用することを選択できる。）（本公開草案第 9 項）と提案されている。

## (2) 比較情報

本基準書案を当期に適用しているが直前期には適用していない場合、及び、本基準書案を前期に適用したが当期に適用しない場合、当期の財務諸表において報告したすべての金額について、前期に係る比較情報を提供しなければならない（ただし、本基準書案又は他の IFRS 基準書が他の方法を認めるか又は要求している場合は除く。）とされている（本公開草案第 10 項及び第 11 項）。

## (3) IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」との相互関係

最初の IFRS 財務諸表を作成する際<sup>6</sup>は、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」を適用するが、本基準書案を最初の IFRS 財務諸表の作成時に適用する場合、本基準書案の開示要求を適用しなければならず、IFRS 第 1 号の開示要求を適用することは要求されない（本公開草案第 12 項）と提案されている。

本基準書案を適用する選択又はその取消しは、それ自体では企業が IFRS 第 1 号における IFRS 基準の初度適用企業の定義を満たすことにはならない（本公開草案第 13 項）とされている。

## 6. 本基準書案のその他の提案事項

### (1) 新規又は修正された IFRS 基準書への移行に関する開示要求

新規又は修正された IFRS 基準書に含まれる適用開始時の経過措置には、関連する開示要求が含まれていることがあるが、本基準書案を適用する企業においてもこれらの開示要求を適用することを本基準書案は提案（本公開草案第 5 項）している。そのため、他の IFRS 基準書における経過措置に関する開示要求は、本基準書案の付録 A（子会社が本基準書案を適用する場合に置き換えられる他の IFRS 基準書の開示要求の列挙）には含まれていない（本公開草案 BC57 項から BC58 項）。

### (2) 保険契約

本基準書案は、IFRS 第 17 号「保険契約」については、開示要求で支えられている保険契約の会計処理のためのモデルを導入しており、子会社が IFRS 第 17 号を適用する初期の各年度において重要性がある保険契約を有している場合には、財務諸表利用者の便益は完全版の IFRS 第 17 号の開示によって最もよく満たされる可能性があるとしている。このため、IFRS 第 17 号については、削減した開示要求の提案は行わない（本公開草案 BC61 項から BC64 項）としている。

### (3) 本基準書案の維持管理

新規の IFRS 基準書又は IFRS 基準書の修正によって新たな開示要求又は開示要求の修正が生じた場合における本基準書案の更新については、IFRS for SMEs 基準を更新するのと同様の方法（3年ごとよりも多くない頻度で、通常は包括的なレビューの後）で、本基準書案を定期的に更新する方法も検討された。しかし、本

6 IFRS 第 1 号第 4A 項を適用することを認められた場合も含む。

基準書案の適切な修正の検討を容易にするために、新規のIFRS基準書又はIFRS基準書の修正に関する公開草案を公表する際に、本基準書案の修正の提案を検討する（本公開草案 BC87 項から BC91 項）とされた。

#### IV. 今後の予定

本公開草案のコメント期限は 2022 年 1 月 31 日である。IASB は、本公開草案における提案に対するコメントレター及び協議からの他のフィードバックを検討して、IFRS 基準書を公表すべきかどうかを決定するとしている。