

解説



IFRS for SMEs (中小企業向け国際財務報告基準) 修正公開草案の概要

公認会計士 ひぐち なおふみ
樋口 尚文

日本公認会計士協会自主規制・業務本部 いし い かずとし
石井 和敏

1 はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2013年10月3日に、中小企業向け国際財務報告基準 (IFRS for SMEs、以下「SME基準」という。) を限定的に修正するための公開草案を公表した^{i・ii}。

本公開草案は57項目に及ぶ修正を提案しているが、大幅な修正提案はSME基準のセクション29における法人所得税のみである。その他はIFRSの新規及び改訂基準の組込みや軽微な修正提案に止まっている。ただし、2009年7月のSME基準の公表以降にIASBが公表した主要な新

基準書や修正の多くは反映していない。

SME基準の修正の経過及び今後の予定は表1のとおりである。

なお、本稿で使用している用語は、主にSME基準の正式訳 (日本公認会計士協会が翻訳) に拠っているため、必ずしもfull IFRS (完全版IFRS) の最新の訳語とは一致しない。

2 修正の経緯と公開草案の体系

IASBは、2012年6月にSME基準の包括レビューⁱⁱⁱを開始し、修正項目を特定するため、関係者からの見解の情報要請 (RfI) を行った。

SME Implementation Group^{iv}

(IASBの諮問機関、以下「SME導入グループ」という。) は、RfIに対する89通のコメントを検討したのち、修正案を作成して、IASBに提出した。IASBでこれらのコメントや修正案を審議した結果、本公開草案公表に至った。

修正は57項目になるが、次頁表2のとおり分類される。なお、文末47~49頁に別紙として修正項目の一覧を示した。

RfIにおいて当初IASBが検討を予定していた項目のほかに、IASBがコメントを受けて追加で修正を提案しているものは次頁表3のとおりであり、別紙との関係を示した。

3 公開草案公表までに議論された項目

① 公的説明責任を有する企業のSME基準の利用 (質問1)

RfIでは、公的説明責任の定義における「受託者として (fiduciary capacity)」という表現は、法域によって意味合いが異なることから、

2009年7月	SME基準 公表
2012年6月	包括レビュー開始 情報要請
2013年2月	SME導入グループの公開審議
2013年10月3日	修正公開草案 公表
2014年3月3日	コメント期限
2014年下半年	再審議
2014年下半年又は2015年上半年	修正の最終化
2016年	修正基準の発効

不明確であるという指摘があった。コメントでは、各国の規制当局／基準設定主体及び企業が現行の「公的説明責任」の定義を適用する際の指針となるように、「受託者として」という表現のIASBの意図を明らかにする追加ガイダンスが提供されるべきだとの提案があった。

IASBは、これまでのアウトリーチ活動を踏まえ、「受託者として」という表現の利用によって、実務上重要な不透明性や多様性が生じていないと判断した。ただし、IASBは、提起される懸念につい

てさらなる情報を探るために、公開草案で質問を行うこととした。

IASBは、RFIにおける質問で、公的説明責任のある企業によるSME基準の利用は許容されるべきかを質問し、大半のコメントは現行適用範囲が適切という見解を示していた。しかし、コメントの中には、一部の公的説明責任のある企業がSME基準を利用することを許容すべきという意見もあった。

公的説明責任のある企業の財務報告が改善される可能性があると考えている理由として、例えば、以下が挙げられていた。

- (a) 株式の取引量がわずか、又は店頭取引であるため、利用者のニーズが公的説明責任のない企業の利用者と類似する可能性がある。
- (b) 信用組合や零細規模の銀行は、公的説明責任のある企業の定義を満たす。しかし、それらには、非常に小規模、株式非公開で、主要な利用者（預金者）はfull IFRSの要求する水準の詳細さを必要としないこともある。
- (c) 一部の法域では、公的説明責任のある企業に対し、full IFRSを適用せず、SME基準より質が劣る現地の会計基準を適用している可能性がある。
- (d) 公的説明責任のある企業の中には、専門知識や人材・リソースの欠如から、full IFRSに従っていても質の低い財務情報を作り出しているものもある。

IASBは、現行SME基準第1.5項の内容が過度に厳格かどうかと、公的説明責任のある企業がSME基準を利用し、かつ準拠している旨を記述できるかの決定権限を各法域が保有すべきかどうかについて検討した。公的説明責任のある企業がSME基準を利用する場合、利用者に注意喚起することが重要で、法域によりSME基準の利用が許容されている旨（SME基準の開発ではそのようなことは想定して設計されていない）の開示を要求する規定が、第1.5項に置き換えられるかを特に審議した。

一方、SME基準は、中小企業及びその財務諸表利用者のために開発されたため、適用範囲を広げると、基準の修正圧力が生じ、複雑性を増大させる可能性がある。加えて、公的説明責任のある企業への制限がなくなった場合、基準の不適切な利用リ

表 2

分類された内容	修正項目数
新規及び改訂基準の組込み	13
SME基準の変更による修正	5
新たなガイダンスの導入による修正	7
新たな免除規定の導入による修正	5
SME導入グループのQ&Aガイダンスの組込み	3
開示要求事項の簡易化による修正	3
微細な項目の明確化による修正	21
その他編集上の修正	—

表 3

修正提案項目	別紙「修正案の内容」の番号
(a) 「過大なコスト又は努力」を要する場合の免除規定のガイダンスの追加	3
(b) 連結財務諸表の報告日統一に関する規定の簡易化及び／又は追加のガイダンスの提供	9
(c) 償却原価で会計処理される基礎的金融商品の明確化	14
(d) 資本性金融商品に対する投資を公正価値測定しないことを許容する免除規定の追加	12、17
(e) 企業結合における無形資産の認識	25
(f) 企業結合時の確定給付債務及び繰延税金への取得原価配分の簡易化	23
(g) 共通支配下の企業結合における資本性金融商品の公正価値測定について	30
(h) 非現金資産の分配についてIFRIC第17号と整合させる	34
(i) 関連当事者の定義を、IAS第24号と一致させる	47
(j) 採掘活動に参与する企業の会計規定の明確化	49

スクの可能性を懸念し、IASBは第1.5項を維持することを決定した。

さらに、IASBは、各法域が一定の公的説明責任のある企業にSME基準の利用を許容したいならば、SME基準を現地の会計基準に既に組み込んでいるはずであると考えた。

② 非営利企業の利用について

IASBが、SME基準又は別個のプロジェクトで、非営利企業が直面する特定の論点や取引を取り上げるべきというコメントが多かった。IASBは、IFRS財団及びIASBの主な重点は、短期的には営利企業のための基準開発とすべきとIFRS財団評議会が結論を下していることに留意し、包括レビューではさらに検討しないと決定した。

非営利企業は公的説明責任のある企業ではなく、SME基準の適用を許容されるべきというコメントが多かった。

SME基準は、公的説明責任があり、それゆえにSME基準の利用に適格ではない企業として、以下の2種類の企業だけを特定していることにIASBは留意した。

- (a) 負債性又は資本性金融商品が公開市場で取引されるか、発行過程にある企業
- (b) 主要事業の1つとして、外部の広範なグループの受託者として資産を保持している企業

IASBは、寄付の募集や受領行為だけでは、非営利企業が公的説明責任のある企業にならないことについてSME基準は明確であり、修正は必要ないと決定した。

③ 新規及び改訂基準のIASBの対応方針

I. 対応方針

IASBは、SME基準の開発の主目的は、公的説明責任を有さず、通常は複雑な取引を伴わない企業のために、別個の簡易化された1組の会計原則を提供することであると。この主目的を念頭に置き、IASBは、今回の包括レビュー及び将来におけるfull IFRSの新規及び改訂基準の取扱いに関するフレームワークを検討し、以下の原則を設定した。

- (a) 新規及び改訂基準は、個々のケースごとに単独で考慮する。
- (b) 新規及び改訂基準は、それらが公表されるまで考慮しない。ただし、通常は適用後レビューの完了まで待つ必要はない。
- (c) 軽微な修正や年次改善も、個々に考慮する。
- (d) SME基準への修正は、新規及び改訂基準の公表と同時に検討される可能性がある。ただし、安定したプラットフォームを提供するために、次回の3年ごとのレビューの時点に限り、更新される。

SME基準は、full IFRSを出発点として、それに利用者のニーズや費用対効果の観点からどのような修正が必要かを考慮して開発された。中小企業の財務諸表利用者と公的説明責任のある企業の財務諸表利用者との間には、ニーズの相違があると同時に類似点もあるためである。

したがって、2009年のSME基準の公表後に公表された新規及び改訂基準を考慮して、どのように更新すればよいかという問題がある。特に、

full IFRSとの整合性を維持する重要性和、中小企業のニーズを重視した安定かつ独立した基準を保持することの均衡をいかにとるかが問題となる。

II. 現在のレビュー期間中における個々の新規及び改訂基準

基準の内容を個別に検討した結果、IFRS第3号(2008年)、IFRS第10号、IFRS第11号、IFRS第13号及びIAS第19号(2011年)を組み込むSME基準の修正はしないと決定した。

一方、以下の基準を個々に評価した結果、主要な修正を組み込むべきと決定した。

- (a) IAS第1号「その他の包括利益の項目の表示」(2011年修正)
- (b) IAS第32号「株主割当て発行された新株予約権の分類」(2009年修正)
- (c) IFRIC第19号「資本性金融商品による金融負債の消滅」
- (d) IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」への2つの修正
 - (i) 深刻な超インフレ及び初度適用企業に関する固定日付の削除(2010年)
 - (ii) 政府融資(2012年)

IASBは、決定した原則を踏まえて、本包括レビューの間における個々の新規及び改訂基準をどのように取り扱うべきかについて検討した。SME基準の公表は2009年で、依然として新しいことから、IASBは、今回のレビューでは、基準の安定性がより強く望まれると判断した。

ただし、明確性の向上、簡易化並びに不統一を改善する新規及び改訂基準は、中小企業に関連性があると

して、SME基準に組み込むことを選択した。これらの修正は最小限で、安定性の維持とも両立すると考えた。

④ 会計方針の選択肢

IASBは、有形固定資産の再評価並びにSME基準の開発費又は借入費用に関する会計処理について、現行アプローチを再考するだけの説得力ある論拠は見いだせず、修正を提案しなかった。したがって、IASBは、2009年に公表したSME基準の結論の根拠BC113項-BC114項及びBC120項で挙げた費用対効果を理由に、これらの会計方針の選択肢を許容しない。

RfIでIASBは、full IFRSの規定に基づき中小企業がより複雑な会計方針を適用できるようにすべきかについて、検討した。

(a) 有形固定資産の再評価モデル

中小企業が一般的に有形固定資産を再評価している法域では、SME基準に再評価モデルが認められていないことが、適用を妨げる要因になっているという指摘があった。RfIのコメント提出者の大半が、再評価モデルを加えることについては、上記及びfull IFRSとの整合性を理由に支持していた。

SME基準を開発する主目的は、別個の簡易化された1組の会計原則を提供することであるから、複雑な会計方針の選択肢を必要としない。IASBは、有形固定資産に再評価モデルを加えることは、減損や繰延税金の規定といったSME基準の別の分野に複雑性が加わることに留意した。さらに、利用者の理解可能性や比較可能性を考慮したほか、懸念については追加開示又は第三者評価で解決できるとした。

以上の結果、SME基準の現行アプローチを修正する論拠は見いだせないと考えた。

(b) 開発費又は借入費用の資産化

SME基準公表後、IASBは一部の利害関係者から、SME基準は開発費又は借入費用の資産化を禁止すべきではないとの意見を受け取った。理由は、再評価モデルの容認と同様であった。

RfIへのコメントの多くが、full IFRSと類似する規準に基づき、中小企業にも選択肢を与えることを支持していた。ただし、同数程度の反対もあった。

選択肢を認めることは、複雑性が生じる可能性があり、追加開示ができることにも留意し、現行アプローチを修正する論拠は見いだせないと考えた。

⑤ 金融商品に関するfull IFRSの代替使用

別個の簡易化した基準開発という目的から、IASBは最終的にはfull IFRSの代替使用を取り除くことが望ましいと考えている。しかし、IFRS第9号が将来の3年レビューで検討されるまでは、セクション11及び12に準拠するか、若しくはIAS第39号への代替使用をするかの選択規定を維持する。

SME基準の公表時には金融商品プロジェクトが完了しておらず、中小企業はIAS第39号と同じ会計方針が認められるべきとIASBは決定し、その論拠は今なお有効である。

現在の金融商品プロジェクトを考慮する、将来修正される可能性が高いセクション11及び12へ、IAS第39号から移行することを求めることは適切ではない。

大半の中小企業は、セクション11及び12を選択していると考えられる。

⑥ 法人所得税（質問2）

認識及び測定

当期税金及び繰延税金の認識及び測定に関する要求事項については、IAS第12号のアプローチと一致させるよう修正する。

主要な修正内容は以下のとおりである。

認識：当初認識時の繰延税金の計上の例外要件を復活させる。すなわち、取引時に会計上の利益又は課税所得に影響を及ぼさない場合は繰延税金を認識しないことなどを組み込む。

測定：不確実な税務ポジションについて、当期税金及び繰延税金については、すべての可能な結果の確率加重平均での測定を行うという規定を削除する。

SME基準が公表されたとき、法人所得税に関するセクション29は、2009年に公表されたIASBの公開草案「法人所得税」を基礎として作成されていた。しかし、当該公開草案は結局最終化されなかったため、IASBはRfIを通じて見解を求めた。

大半のコメントはIAS第12号のアプローチへの一致を支持し、IASBも同意した。

また、IASBは、IAS第12号が何年にもわたり中小企業を含む企業により多くの国で適用されていることを観察した。IAS第12号と一致させることにより、中小企業はそうした経験や教育文書も利用可能という利点もある。

繰延税金の原資産の回収に関する反証可能な推定

IAS第12号（2010年12月）「繰延税金：原資産の回収」への修正「公正価値で測定される投資不動産の帳簿価額は、売却を通じて全額回収されるという反証可能な推定の追加」をセクション29に組み込む。

大半のコメントは支持していた。また、以下が挙げられている。

- (a) full IFRSを適用している企業の多くが修正を早期適用しており、この反証可能な推定により結果として簡易化がもたらされ、主観性が減少する。
- (b) セクション29がIAS第12号に整合するように修正されるのであれば、同時に組み込むことは合理的である。

⑦ のれん及び無形資産の耐用年数

のれん及び無形資産の10年以内の経済的耐用年数での償却を維持する。

耐用年数の信頼性のある見積りを行えない場合は、10年の固定期間とする推定規定から10年以下とする修正を行う。

SME基準が公表されて以来、10年という推定は恣意的で多くの場合で長期になりすぎることや、各地域の法律と異なる耐用年数となる場合、問題となるという意見が利害関係者から寄せられた。

IASBは「10年の固定期間」では、利用者にのれんや他の無形資産の使用可能期間についての情報を提供しないことに留意した。IASBはまた、経営者に最善の見積りを求めても追加作業は発生せず、SME基準の他の

セクションでも中小企業に最善の見積りを求めていることに留意した。

⑧ 株式発行に伴う未収金

第22.7項(a)は、企業が現金を受領する前に資本性金融商品を発行する場合の未収金は、財政状態計算書で資本と相殺することを要求している。

IASBは、この規定の変更を提案しなかった。

IASBは、本項はSME基準の適用を容易にするため、full IFRSで規定していない事項への追加ガイダンスを提供したものと考えている。したがって、既に明確化がなされていることから、異なるアプローチについて十分な議論をせずに、本条項を削除する、又は考えを表明しないでおくことは適切ではないと判断した。

SME基準が公表されて以降、一部の利害関係者はIASBに、SME基準に定められる処理は、関係する債権の資産表示を求める国の法律と矛盾すると伝えていた。したがって、IASBは、RfIの質問を通じてさらなる見解を求めた。

回答は以下の3つのアプローチを中心に様々であった。

- (a) 引き続き、株式発行の未収金を資本と相殺表示すること
- (b) 資産表示の選択肢を容認する、又は要求すること
- (c) 上記(a)と(b)以外。full IFRSが定めていない各国の法律上の要求事項に従うことになる会計処理に関してSME基準が規定を設けるべきではないというコメントや、資産表示される場合もあれば、資本と相殺される場合もあるとするコメントもあった。

IASBは、SME基準が各国の法令・規制に配慮することは可能ではないこと及びその修正は、主目的に従って検討されるべきであることに留意した。

⑨ SME導入グループのQ&A

IASBは、現行のQ&A（強制力のないガイダンス）をSME基準に組み込む、及び／又は状況に応じてIFRS財団の教育文書に組み込み、当初のQ&Aの削除を決定した。次のガイダンスをSME基準に組み込むことが提案されている。

- (a) 親会社の個別財務諸表におけるSME基準の利用を、セクション1「中小企業」で明確化（2011年1月のQ&A）
 - (b) SME基準の複数のセクションで用いられている「過大なコスト又は努力」を要する場合の免除規定（2012年1月のQ&A）
 - (c) 在外子会社の累計為替差額は、子会社処分において純損益に認識しないことを第9.18項で明確化（2012年4月のQ&A）
- 残りのQ&AはIFRS財団の教育文書の一部とする。

SME導入グループの重要な役割の1つに、SME基準の利用者が提起する適用上の問題点を検討し、Q&A形式で強制力を伴わないガイダンスを開発することがある。既に7つのQ&Aが開発され、IASBのウェブサイトに掲載されている。

IASBは、包括レビューでQ&Aの取扱いについて見解を求め、多くはQ&AをSME基準又は他の補足文書に組み込んだ上で削除することを支持していた。

⑩ RfIへのコメントで得られた追加修正項目

過大なコスト又は努力

2つの要求事項に関し、「過大なコスト又は努力」を要する場合の免除規定を提案したコメント提供者に同意した。

- (a) セクション11及び12の資本性金融商品に対する投資の公正価値測定
- (b) 企業結合における、被取得企業の無形資産を別個に認識すること

IASBは、上記の要求事項は、大きな判断と複雑な計算を伴うので、市場データが存在しない場合に中小企業が適用することは極めて困難であることに留意した。

したがって、利用者が当該情報を有する便益は、必要な公正価値情報を提供するために作成者が要する過大なコスト又は努力を正当化しないと判断した。

関連当事者の定義

IASBは、セクション33の関連当事者の定義を、IAS第24号の定義に置き換え、さらに「個人の近親者」の定義を付け加えることを決めた。

SME基準は、IAS第24号が2009年に修正される前に公表された。SME基準は、IAS第24号の2008年公開草案が基になっていたが、最終版では、関連当事者の定義に修正が加えられた。特にIASBは、full IFRSで定義されておらず、不必要に複雑になることから、「重要な議決権」を削除し、さらに「個人の近親者」の定義を付け加えることを決めた。

共通支配に関する免除規定

IASBは、以下の免除規定を追加することにした。

- (a) 第22.8項－共通支配下にある企業又は事業の企業結合の一部として発行される資本性金融商品の当初公正価値測定からの免除
- (b) 第22.18項－full IFRSに従って配分前及び後に同じ当事者により最終的に支配される非現金資産の配分に関する免除

IASBは、第22.8項が会計処理の明確化を図るため追加され、維持されるべきと考えている。しかし、IASBは、第22.8項が共通支配下にある企業又は事業の企業結合の一部として発行される資本性金融商品には適用されないことを明確化するために、免除規定が追加されるべきと考えた。

IASBはまた、共通支配下にある企業又は事業の企業結合以外の一部として発行される資本性金融商品の会計処理について、第19.11項が既に特別なガイダンスを提供していることに留意した。したがって、IASBはすべての企業結合を対象とする免除規定を第22.8項に含めることを決めた。

現行の要求事項の明確化

「過大なコスト又は努力」の明確化Q&Aの内容を、以下のように、セクション2「概念及び全般的な原則」の「便益とコストの均衡」の項目に組み込む。

- ・ 過大なコスト又は努力とされる場合の条件（第2.14A項）
- ・ 過大なコスト又は努力かどうかは、利用可能な情報が、期待

される利用者の経済的意思決定にどう影響を及ぼすかを考慮することを要求すること（第2.14B項）

- ・ 過大なコスト又は努力に該当するかを評価する際に利用可能な情報（第2.14C項）

SME導入グループは2012年1月にQ&Aとして「過大なコスト又は努力」を要する場合の免除規定を適用する際のガイダンスを公表した。

当該Q&Aの第2項で、「コスト又は努力の量が過大かどうかは、財務諸表の利用者の経済的意思決定が情報の利用可能度によりどのように影響されるかを考慮する必要がある」と明確に説明している。しかし、これらの利用者グループが特定か幅広いかの、ガイダンスが提供されていなかった。

IASBは、過大なコスト又は努力を要する場合の免除規定は、「中小企業の個別の状況とコストと便益を評価する経営陣の判断による」というQ&Aの説明に同意した。したがって、IASBは、過大なコスト又は努力に関するガイダンスをSME基準に組み込む際に、「期待される利用者」に言及することとした。

なお、IASBは、上記を踏まえ、SME基準の用語集において、過大なコスト又は努力を定義せず、さらに追加的なガイダンスも提供しないこととした。

⑪ ほかにIASBが識別した項目

IASBは、RfIへのコメントとは関係なく数多くの追加の論点を識別した。

I. 現行の要求事項の改善

表 4 (表中の数値は別紙「修正案の内容」の番号)

(a) 結合財務諸表	11
(b) 市場金利に連動する金利変動条項を伴うリースの適用範囲	27
(c) 複合金融商品	33
(d) セクション26「株式報酬」の範囲	37

II. 現行の要求事項の明確化

表 5 (表中の数値は別紙「修正案の内容」の番号)

(a) 非継続事業に関し表示される単一の金額	5
(b) 子会社の連結除外	8
(c) セクション11及び12と他のセクションの相互関係	13、16
(d) 公正価値の最善の証拠は拘束力を有する売却契約の価格であること	15
(e) ヘッジ手段の公正価値変動を、その他の包括利益に当初認識すること	18
(f) ヘッジ会計の要求事項	19
(g) 「交換日」という用語を「取得日」に置き換え	22
(h) 非支配持分の計算に関するガイダンス	24
(i) 実質的なリースになるかどうかについて	28
(j) 金融商品の資本又は負債への分類に関する追加のガイダンス	29
(k) 非現金資産の分配に係る未払配当金の決済の会計処理	34
(l) 株式報酬取引の範囲と定義をIFRS第2号「株式に基づく報酬」に統一	36
(m) 権利確定条件の会計処理	38
(n) 資本性金融商品付与の条件変更に関する要求事項	39
(o) グループ制度に定められる簡易化は株式報酬費用測定のみに関係すること	40
(p) セクション27は工事契約から生じる資産に適用されない	41
(q) 確定給付制度費用の適用範囲	42
(r) 解雇給付の会計方針の開示要求事項の削除	43
(s) 外貨建金融商品に適用されるセクション	46
(t) SME基準の初度適用時の修正再表示の免除規定の表現の簡易化	55
(u) 「個別財務諸表」と「実質的に発動された」という用語の明確化	56
(v) 「活発な市場」、「在外営業活動体」、「最低リース料総額」及び「取引コスト」を用語集に追加	57

⑫ 経過措置（質問5・6）

遡及適用

IASBは、いずれの修正案の遡及適用も内容から鑑みて中小企業にとって負担になることはないと考えている。

修正案の発効日

IASBは、SME基準の修正案のいずれもが中小企業にとって重要な変化をもたらすものではないと想定し、

発効日は修正が公表された日から1年経過後の最初の適切な日とする。

早期適用

IASBは、現在SME基準の適用過程にある、又は適用を計画している企業や国に役立てるため、早期適用を認めることを決定した。

⑬ 公開草案の影響度分析

IASBは、本公開草案による修正

提案は、修正後の基準を適用した場合のコストと便益を比較し、効果があると考えている。

⑭ 修正の提案がなされなかった項目

寄せられたコメントに対して、IASBが修正を提案しなかった項目は表6のとおりであり、個別の理由は、結論の根拠BC86項において説明されている。

〈注〉

- i 公開草案については、IASBのウェブサイトにて閲覧できる。
<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/ED-October-2013/Pages/Exposure-Draft-and-Comment-letters.aspx> (2013年12月1日時点)
- ii SME基準の現状と将来展望については、「前IASBボードメンバー Paul Pacter氏に訊く～「中小企業向けIFRS (IFRS for SMEs)」の現状と将来について～」『会計・監査ジャーナル』No.700、2013年11月号を参照のこと
- iii 包括レビューの概要については、「IFRS for SMEs (中小企業向け国際財務報告基準)の包括レビューについて」『会計・監査ジャーナル』No.688、2012年11月号を参照のこと
- iv SME導入グループの概要については、「IFRS for SMEs (中小企業向け国際財務報告基準)～SME導入グループの活動と強制力のないガイダンス (Q&A) について～」『会計・監査ジャーナル』No.695、2013年6月号を参照のこと

表 6

修正を提案しなかった項目
(a) 「中小企業の財務諸表の目的」及び「質的特性」を、full IFRSの改訂「財務報告に関する概念フレームワーク」に整合させること
(b) その他の包括利益という概念を、完全にSME基準から削除すること
(c) オプション、現金商品及びスワップといった他の種類の金融商品を、セクション12に基づくヘッジ手段に指定すること
(d) 投資不動産の会計処理について公正価値モデル又は原価モデルの選択を容認すること
(e) 一部の中小企業で行われているバーター取引のガイダンスを追加すること
(f) 生物資産又は果実生成型の生物資産に原価モデルを容認すること
(g) 生物資産の会計処理に関するガイダンスを追加すること
(h) 開示規定を削減する方法をさらに検討すること
(i) full IFRS適用企業子会社のために、縮小した開示フレームワーク開発を検討すること
(j) 特に開示について、規模に応じた適用免除規定の導入を検討すること
(k) SME基準のタイトルを、適用対象の企業に焦点が当たるように修正すること

【別紙：修正案一覧の抄訳（公開草案P. 6～P. 15）】

以下の表は、修正案をセクションごとに列挙している。

セクション	修正案の内容
1：中小企業	1. 第1.3項(b)に列挙される種類の企業が一律に公的な説明責任を負うものではないということを明確化するための表現の変更（第1.3項(b)を参照） 2. 親会社の個別財務諸表におけるSME基準の利用の明確化－Q&A2011/01「親会社の個別財務諸表におけるSME基準の利用」に基づく（第1.7項を参照）
2：概念及び全般的な原則	3. SME基準の複数のセクションに用いられる「過大なコスト又は努力」に係わる免除規定に関するガイダンス－Q&A2012/01『「過大なコスト又は努力」の使用』に基づく（第2.14A項－2.14C項を参照）（これにより、下記12と17の修正につながる、第2.47項にも結果的な変更が生じる）
4：財政状態計算書	4. 期首と期末の発行済株式総数の調整の比較情報を開示する要求事項からの救済措置（第4.12項(a)(iv)を参照）
5：包括利益計算書及び損益計算書	5. 非継続事業に関して表示される単一の金額には、セクション27に従って測定される非継続事業の減損も含まれることを明確化（第5.5項(e)(ii)を参照） 6. 潜在的に純損益に組替え可能かどうかを基に、企業がその他の包括利益（OCI）に表示される項目をグループ化することを求める主要な変更を、IAS第1号「その他の包括利益の項目の表示」（2011年修正）に従って組み込む（第5.5項(g)を参照）
6：持分変動計算書並びに損益及び剰余金計算書	7. 2010年5月公表の、企業がOCIの項目別内訳の変動分析を、持分変動計算書又は注記のいずれかに表示できることを明確化する、「IFRSの改善」における「持分変動計算書の明確化」を組み込む（第6.2項－6.3A項を参照）
9：連結及び個別財務諸表	8. 1年以内に売却又は処分する意図をもって取得された子会社はすべて、連結から除外されなければならないことを明確化（第9.3項－9.3A項を参照） 9. グループ企業の報告日が異なる場合の連結財務諸表の作成に関する追加のガイダンス（第9.16項を参照） 10. 在外子会社の為替換算から生じる累計為替差額のすべてが当該子会社の処分時に純損益に認識されないことの明確化－Q&A2012/04「子会社処分時の累計為替差額のリサイクリング」（第9.18項を参照） 11. 単一の投資家の支配ではなく、共通支配下にある企業を指すようにするために「結合財務諸表」の定義の修正（第9.28項を参照） （これにより、上記修正2に関する第9.1項と第9.2項及び下記修正56(b)に関する第9.24項と第9.25項にも結果的に変更が生じる）
11：基礎的金融商品	12. 資本金金融商品に対する投資の公正価値測定の「過大なコスト又は努力」に係わる免除規定の追加（第11.4項、11.14項(c)(i)、11.27項、11.32項及び11.44項を参照） 13. SME基準のセクション11の適用範囲とその他のセクションの相互関係の明確化（第11.7項(b)－(c)及び(e)－(f)を参照）

	<p>14. 外貨建ローン及び標準的な制限条項を伴うローンは基本的には基礎的金融商品になることの明確化（第11.9項(a)及び(c)を参照）</p> <p>15. 公正価値の最善の証拠は、拘束力のある売却契約における価格であることを、セクション11の公正価値測定に関するガイダンスで明確化。ここで使用される表現は第27.14項に整合する（第11.27項を参照）</p>
12：その他の金融商品に関する事項	<p>16. SME基準のセクション12の適用範囲とその他のセクションの相互関係の明確化（第12.3項(b)、(e)及び(h)–(i)を参照）</p> <p>17. 資本性金融商品に対する投資の公正価値測定の「過大なコスト又は努力」に係わる免除規定の追加（第12.8項–12.9項を参照）</p> <p>18. ヘッジ手段の公正価値の変動が、純損益ではなくその他の包括利益計算書に認識されることの明確化（第12.8項を参照）</p> <p>19. 第9.18項と第30.13項を整合させるために、在外営業活動体に対する純投資に関する換算差額の処理を明確化する文章を含む、ヘッジ会計に関する要求事項の明確化（第12.33項と第12.25項を参照）（これにより、下記修正27に関する第12.3項(f)(iii)にも結果的に変更が生じる）</p>
17：有形固定資産	<p>20. 2012年5月に公表され、主要交換部品、予備器具及び保守用器具を有形固定資産又は棚卸資産に分類することを明確化する、「年次改善2009–2011年サイクル」の「保守器具の分類」（IAS第16号）を組み込む（第17.5項を参照）</p>
18：のれん以外の無形資産	<p>21. 企業が無形資産の耐用年数の信頼性のある見積りを行うことができない場合、耐用年数は、10年に固定するのではなく、10年を超えてはならないと規定する修正（第18.20項を参照）（これにより、下記修正24に関する第18.8項にも結果的に変更が生じる）</p>
19：企業結合及びのれん	<p>22. 定義がなされていない「交換日」という用語を「取得日」に置き換える（第19.11項を参照）</p> <p>23. 企業結合の原価配分を行うときの、従業員給付の取決め及び繰延税金に関する測定の要求事項の明確化（第19.14項を参照）</p> <p>24. 第9.13(d)(i)に述べられる非支配持分の計算に関するガイダンス（第19.14項を参照）</p> <p>25. 「過大なコスト又は努力」に関する免除規定を、企業結合において無形資産を別途認識することを求める要求事項に追加（第19.15項を参照）</p> <p>26. 企業がのれんの耐用年数の信頼性のある見積りを行うことができない場合、耐用年数は、10年に固定するのではなく、10年を超えてはならないと規定し、かつ開示しなければならないという修正（第19.23項と第19.26項を参照）</p>
20：リース	<p>27. 市場金利に連動する金利変動条項を伴うリースをセクション12ではなくセクション20の適用範囲に含める（第20.1項(e)を参照）</p> <p>28. アウトソーシング契約、通信能力に対する権利を提供する電気通信契約及びテイク・オア・ペイ契約のすべてが実質的にリースにならないことの明確化（第20.3項を参照）</p>
22：負債及び資本	<p>29. 金融商品を資本又は負債に分類する際の追加ガイダンス（第22.3A項を参照）</p> <p>30. 共通支配下にある企業又は事業の企業結合を含め、企業結合の一部として発行される資本性金融商品に関する第22.8項の当初測定要求事項からの免除規定（第22.8項を参照）</p> <p>31. 金融負債の条件が再交渉され、債務者が資本性金融商品を発行することにより負債を消滅させる際のデット・エクイティ・スワップに関するガイダンスを提供するため、IFRIC第19号「資本性金融商品による金融負債の消滅」における結論を組み込む（第22.8項及び第22.15A項–22.15C項を参照）</p> <p>32. 2012年5月に公表された「年次改善2009–2011年サイクル」の、資本性金融商品の保有者への分配と資本取引の取引コストに関する法人所得税はセクション29に従って会計処理すべきであることを明確化する、「資本性金融商品の保有者に対する分配の税効果」を組み込む（第22.9項及び第22.17項を参照）</p> <p>33. 複合金融商品の負債部分は、類似する単独の金融負債と同じ方法で会計処理されることを要求するための修正（第22.15項を参照）</p> <p>34. 非現金資産の分配に係る未払配当金の決済の会計処理に関する追加のガイダンス（第22.18項を参照）</p> <p>35. 分配前後で同じ当事者により最終的に支配される非現金資産の分配に関する第22.18項の要求事項の免除規定（第22.18A項を参照）</p>
26：株式報酬	<p>36. 他のグループ企業の資本性金融商品を伴う株式報酬（SBP）取引がセクション26の適用範囲に含まれることを明確化するため、適用範囲と定義を、IFRS第2号「株式に基づく報酬」と整合させること（第26.1–26.1A項及び用語集の定義の関連する修正を参照）</p> <p>37. セクション26は、識別可能な対価が付与された資本性金融商品又は引き受けた負債の公正価値に満たないすべてのSBP取引に適用し、そうしたSBP取引が法律により要求されるときだけでないこ</p>

	とを明確化（第26.1B項及び第26.17項を参照） 38. 権利確定条件の会計処理の明確化（第26.9項及び用語集の3つの新たな定義を参照） 39. 資本性金融商品付与の条件変更に関する要求事項は、従業員に対するSBP取引だけでなく、付与された資本性金融商品の公正価値を参照に測定されるすべてのSBP取引に適用されること、及び条件変更は、相手方にとって利益となる場合もあれば、ならない場合もあることを明確化（第26.12項を参照） 40. グループ制度に定められる簡易化は、SBP費用の測定に関してのみであり、その認識からの救済措置を認めるものではないことを明確化（第26.16項を参照）
27：資産の減損	41. セクション27は工事契約から生じる資産には適用しないことの明確化
28：従業員給付	42. 第28.23項の会計処理の一部のみが、その他の長期従業員給付に関係することの明確化（第28.30項を参照） 43. 解雇給付の会計方針の開示要求事項の削除（第28.43項を参照）
29：法人所得税	44. SME基準の他の要求事項と整合するように繰延税金の認識及び測定に関し、セクション29の主要原則をIAS第12号「法人所得税」と一致させる（セクション29のすべての修正を対象とし、用語集に関係する定義を追加、又は用語集の修正） 45. 法人所得税資産と負債を相殺することを求める要求事項の「過大なコスト又は努力」に係わる免除規定の追加（第29.29項を参照）
30：外貨換算	46. 特定の外国為替レートの変動からその価値を導き出す金融商品はセクション30から除外されるが、外貨建金融商品にはならないことを明確化（第30.1項を参照）
33：関連当事者についての開示	47. 「関連当事者」の定義をIAS第24号「関連当事者についての開示」（2009年）と一致させる（第33.2項及び用語集の定義を参照）
34：専門的活動	48. 生物資産の帳簿価額の変動に関する調整の比較情報開示を求める要求事項からの救済措置（第34.7項(c)を参照） 49. 採掘活動に関する会計処理の要求事項の明確化（第34.11項－34.11A項を参照）
35：SME基準への移行	50. 2012年5月に公表され、セクション35を再度適用することを認める、「年次改善2009－2011年サイクル」のIFRS第1号の再度の適用を組み込む（第35.2項及び35.12A項を参照） 51. IFRS第1号（2012年修正）「政府融資」に従って変更を組み込むが、SME基準への移行日時点で存在する政府融資に関してのみ遡及適用の免除を認める（第35.9項(f)を参照） 52. 2010年5月に公表され、初度適用企業が、特定事象の発生による公正価値測定を「みなし原価」として利用することを認める、「IFRSの改善」の「みなし原価としての再評価基準」（IFRS第1号）を組み込む（第35.10項（da）項参照） 53. 2010年5月に公表され、企業が料金規制の対象事業に使用される有形固定資産又は無形資産項目の従前の会計原則による帳簿価額を利用することを認める、「IFRSの年次改善」の「料金規制の対象事業におけるみなし原価の利用（IFRS第1号）」を組み込む（第35.10項(m)を参照） 54. 深刻な超インフレ下で出現する、SME基準の初度適用企業に対するガイダンスを提供するために、IFRS第1号（2010年修正）「深刻な超インフレ及び初度適用企業の固定日付の削除」に従って変更を組み込む（第35.10項(n)と用語集の2つの新しい定義を参照） 55. 初度適用に関する財務情報の修正再表示からの免除規定に使用される表現の簡易化（第35.11項を参照）
用語集（修正される定義）	56. 上記の修正案の結果、結果的に用語集の定義に生じる修正に加え、次のような既存の定義の修正に向けた提案がなされている。 (a) 「金融負債」－IAS第32号「株主割当て発行された新株予約権の分類（2009年修正）」を組み込む (b) 「個別財務諸表」－理解を容易にするための定義の書換え (c) 「実質的に発動された」－理解を容易にするための定義の書換え
用語集（新規の定義）	57. 上記の修正案の結果、用語集に付け加えられた新規の定義に加え、以下に関する新しい定義も提案されている。 (a) 活発な市場 (b) 個人の近親者 (c) 在外営業活動体 (d) 最低リース料総額 (e) 取引コスト

教材コード	J 0 2 0 6 9 2
研修コード	2 1 0 3
履修単位	1単位