

解説

IFRS for SMEs (中小企業向け国際財務報告基準) 修正基準の概要

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2015年5月21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。）の修正を公表した¹。

本修正は、2012年に開始されたIASBによるSME基準の包括レビューの成果であり、現行基準が2009年に公表されて以後、各国の適用上の経験、解釈上の問題点についての利害関係者の意見及び完全版IFRS（以下「full IFRS」という。）の変更の一部を反映するものとなっている。

修正は56項目に及ぶが、大幅なものとしては、SME基準のセクション17「有形固定資産」に再評価モデルが導入されたこと並びにセクション29「法人所得税」における会計処理方法の修正のみであり、その他は軽微な修正に止まっている。

本稿では、主要な修正を中心として概要を説明する。

2 SME基準（2015年版）公表の背景とその経緯

SME基準は、公的な説明責任のない中小企業のために一組の会計基準としてIASBにより開発され、2009年に初めて公表された。そして、SME基準は、英国、南アフリカ、ブラジル等が適用するほかは、主に発展途上国などで使用されてきた。

IFRS財団の調査によると、73か国がSME基準の適用を要求又は容認しており、さらに14か国が適用を検討中であるとされる²。適用とされている国の中でも、例えば、英国など9か国は、SME基準を基点に自国の非公開会社向けの会計基準として修正しており、これらもSME基準の適用国としてカウントしていることが注目される。

IASBは、2009年のSME基準の公表時より、適用から2年後に包括レビューを開始することを計画していた³。2012年のIASBの情報要請⁴から作業が開始され、利害関係者のコメントを受けてSME導入グループ^{5・6}

及びIASBで議論が行われ、2013年の公開草案⁷の公表と、これに対するコメントの検討を経て最終的に修正に至ったものである。

3 主要な修正

修正された主要な項目及び要望があったものの修正されなかった項目について説明する。

(1) 法人所得税の簡素化

SME基準のセクション29「法人所得税」の会計処理の問題点として、従来、指摘されていたことは、これがfull IFRSからではなく、公開草案⁸を基に作成されたということである。しかし、当該公開草案は、結局、最終化されなかったため、IASBは本包括レビューにおいて、SME基準をIAS第12号に整合させることを決定し、コメント提出者等の利害関係者からも賛同を得た。

具体的には、主に、税務当局への報告金額に関する不確実性に関連して、当期税金並びに繰延税金を確率加重平均額で測定するという規定を

廃止したこと、及び企業結合など一定の状況においては繰延税金を認識しないことなど、IAS第12号における認識及び測定原則に整合させる修正を行ったことである。

また、繰延税金の会計処理に関して、いわゆる未払税金アプローチ（おおまかには、繰延税金は認識せず、未払法人税等のみを会計処理する。）は今回も採用されないこととなった⁹。この簡素化については、利害関係者から大きな支持はなく、またIASBスタッフからは、中小企業は、過去に繰延税金を算定し、会計処理を行った経験を活用できるから困難ではないと説明がなされたことも考慮された。

(2) 再評価モデルの導入

次の大幅な修正としては、full IFRSのIAS第16号「有形固定資産」においても選択肢となっている再評価モデルを導入したことである。

情報要請の開始時よりこの選択肢を導入するよう、比較的、多くの要望が出されていたが、公開草案の段階では中小企業間の比較可能性を担保するために会計方針の選択肢を限定するという趣旨から、導入は考えられていなかった。しかし、利害関係者からのコメント及びSME導入グループの報告書を踏まえて、IASBで審議された結果、導入が決定されたものである。その根拠としては、特定の法域においては、中小企業に再評価モデルの選択肢を与えないと、金融機関からの融資を受けることが困難になることや、各国の会計基準において認められていた再評価モデル¹⁰がSME基準では認められなくなると、各国基準からSME基準への移行の障害となることなどが指摘されたためである。また、本修正は選

択肢の導入であり、原価モデルを継続する中小企業に追加のコストは発生しないことも考慮された。

(3) その他の修正

① 過大なコスト又は労力

IASBは、中小企業がSME基準を適用するにあたり困難が予測される特定の項目について、当該要求事項を遵守することで過大なコスト又は労力が発生する場合には、従わなくてもよいという免除規定を設けた。当該免除規定を適用するかどうかは、企業の特定の状況と経営者のコストと便益の判断による。さらに、免除規定適用の判断においては、その要求事項を遵守しない結果得られない情報が財務諸表の利用者の経済的意思決定に及ぼす影響を考慮する。免除規定の適用範囲は、資本性金融商品への投資の公正価値での測定、企業結合時における無形資産の別個の認識、非現金で分配する際に負債を公正価値で測定すること並びに法人所得税に関する資産及び負債を相殺する要求事項に関するものである。なお、当該免除規定を適用する場合、追加の開示が必要となる。

② 採掘活動

現行のSME基準のセクション34「専門的活動」においては、鉱物資源の探査、評価又は採掘（採掘活動）に従事する企業の会計処理について、他のセクションを参照するのみであって、特段の記載はなかった。しかし、IFRS第6号「鉱物資源の探査及び評価」では、探査及び評価資産を定義し、会計方針の策定について一定の免除規定を設けている。公開草案へのコメントを反映して、IASBは採掘活動について、IFRS第6号の要求事項を簡素化してSME基準に組み込むこととした。

③ 持分法

2014年8月にfull IFRSにおいてIAS第27号が修正され、個別財務諸表に持分法を適用する選択肢が復活した。SME基準は連結財務諸表の作成を基本としており、個別財務諸表の作成を要求していないことから、この修正が中小企業の主要な財務諸表に影響を及ぼすことはないことが考慮された。したがって、中小企業が追加的に個別財務諸表を作成する際に柔軟性がもたらされることから、full IFRSと同様の基準が導入されることとなった。

④ のれん又はその他の無形資産の耐用年数

のれん又はその他の無形資産の耐用年数について信頼性のある決定ができない場合には、経営者の最善の見積りが求められ、これは10年を超えてはならないとされた。従前は、耐用年数を10年と推定しなければならぬとされていた。

⑤ 移行日における財務諸表作成の手続

SME基準への移行において、full IFRSのIFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」への修正を組み込む形でいくつかの規定が追加された。たとえば、政府融資について移行日時点での従前の会計原則の帳簿価額を引き継ぐこと、特定の事象についてある特定の日現在の公正価値をみなし原価と設定すること、料金規制の対象となる営業活動へのみなし原価の使用及び激しい超インフレ後のみなし原価の使用などである。

⑥ その他

上記のほかにも多数の修正が行われている。修正の内容は主に、2009年のSME基準公表以後にfull IFRSに関して公表された新規及び改訂基準の

反映、要求事項の明確化及び用語の新たな定義などである。

(4) 発効日

2015年の修正SME基準は2017年1月1日以後開始事業年度から適用され、早期適用は認められる。また、本修正で導入された新たな要求事項について、遡及適用が実務上不可能な場合は、実務上可能である最も古い期間の期首から適用しなければならない。さらに、有形固定資産の再評価モデル及び法人所得税等の修正については、適用日から将来に向かって適用するという免除規定が設けられている。

(5) 採用されなかった修正提案

① SME基準の適用範囲

SME基準は、公的説明責任がなく、かつ外部利用者に一般目的財務諸表を公表している中小企業のために開発された。したがって、従前のSME基準では公的説明責任のある企業の使用を禁じており、公開草案においても特段の変更は提案されていなかった。

IASBには、現行基準が過度に制約的であり、各国の規制当局や基準設定主体が、各法域でこういった公的説明責任のある企業がSME基準を使用し準拠するかどうかの決定権限を有しなければならないというコメントが寄せられた。

IASBは、広範なグループの企業の使用を想定するのは適切ではなく、しかも、範囲を広げることで多様なグループの問題に対応しなければならないことから、SME基準を複雑にしてしまうことに留意した。また、制限が撤廃されることでSME基準の不適切な使用に伴うリスクも懸念した。また、IASBは、各法域が公的説明責任のある一部の企業のために

SME基準を各国の会計基準に組み込むことができることにも着目した。

以上から、SME基準の適用範囲について特段の修正はなされなかった。

② 会計方針の選択肢

包括レビューにおいて、借入コストの資産化、開発費の資産化、在外営業活動体に対する純投資の為替差額のリサイクル及び子会社の報告日についての検討がなされた。しかし、下記のとおり、いずれも修正はなされなかった。

まず、借入コスト又は開発費の資産化という選択肢を導入することへの支持が少なく、これを選択肢として導入すると、full IFRSよりも選択肢が増えてしまう懸念も考慮されたため、現行の要求事項（すべて費用化すること）が維持された。

次に、在外営業活動体に対する純投資の為替差額については、純投資の処分時に再び純損益に認識してはならないという規定（SME基準30.13項）が維持された。これは、処分時に純損益に認識するというfull IFRSの規定（IAS第21号48項）とは異なっている。その背景は、中小企業が在外営業活動体の当初認識以後為替差額を追跡する負担を軽減するためであり、これをfull IFRSと整合させるべきという意見は少なかった。

さらに、full IFRSでは親会社と子会社の報告日の差異は3か月を超えてはならないとされているが、SME基準では特段の定めはなく、最も直近の財務諸表を利用し、調整を行うことのみが追加・修正された。3か月という基準を設けるべきという少数のコメントがあったが、採用されなかった。

4 SME基準の今後の展望

(1) 今後のレビュー

IASBは、およそ3年を超えない頻度で定期的に包括的な公開草案を公表することを決定した。ただし、稀にIASBがSME基準の修正を要する緊急性のある問題を識別することがあるとしている。

この考えに従い、今後の包括レビューは修正基準の適用日のおよそ2年後から開始されることになる。これはSME基準に安定性をもたらし、中小企業にも時間的な余裕が提供されることになる。

(2) 新規及び改訂基準の取扱い

IASBが包括レビューの過程でSME基準において最も重要だと考えていることの一つに、2009年のSME基準後に公表されたfull IFRSをどのように組み込むかということがあった。特に、full IFRSとの整合性と、中小企業のニーズを注視した安定的な別個の基準という位置付けとのバランスが重要であった。

公開草案への一部のコメント提出者は、複雑な変更は十分な適用上の経験を得られるまでSME基準に導入されてはならず、IASBがIFRS第3号（2008年）、IFRS第10号、第11号、第13号及びIAS第19号（2011年）を組み込まないことを支持した。また、IASBがfull IFRSの変更をいつ組み込むかどうかの要件を明確にすべきというコメントもあった。

これに対応して、IASBはfull IFRSにおける新規及び改訂基準について、今回の包括レビューにおいては、将来のレビューよりもSME基準の安定性が求められるという重大なニーズがあることに留意し、大幅な修正は

行わなかった。

また、IASBは今後のレビューにおいても、以下のようにすることを決定した。

- ① 新規及び改訂基準は個別に考慮されてSME基準に組み込まれる。
- ② 新規及び改訂基準は公表されるまでは検討の対象にはならないが、これらの適用後レビューの完了まで待つことはない。
- ③ 僅少な変更や年次改善もケースバイケースで検討される。

したがって、新規及び改訂基準は公表と同時にSME基準への組み込みが考慮されることがあるが、SME基準の安定性に鑑みて、その多くは、次の定期的レビューにまわされることになるだろう。

(3) SME基準の翻訳

本修正においては、翻訳について特段の言及はなされていない。ただし、現行基準が日本語も含め既に21言語¹⁾に翻訳されていることを考えると、本修正基準も同様に広く翻訳されることが期待される。

〈注〉

- 1 現行のSME基準からの修正の内容及び結論の背景の更新については、IASBのウェブサイトにて閲覧できる。本文“2015 Amendments to the IFRS for SMEs” http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Standard.pdf (2015年6月17日閲覧)、結論の根拠“2015 Amendments to the IFRS for SMEs Basis for Conclusions” <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%20>

2015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Basis.pdf (2015年6月17日閲覧)

- 2 IFRS Foundation “Financial Reporting Standards for the World Economy” (June 2015) P17
- 3 SME基準の趣意書P17項
- 4 拙稿「IFRS for SMEs (中小企業向け国際財務報告基準)の包括レビュー」会計・監査ジャーナル2012年11月号45頁以下参照
- 5 SME導入グループの活動内容については、拙稿「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の公表について～」会計・監査ジャーナル2013年6月号33頁以下参照。なお、その後、同グループの“Terms of Reference”が2014年に修正され、活動内容は掲載当時と若干異なる。
- 6 SME導入グループは本修正に関し検討を行った結果についての報告書をIASBに提出している(2014年10月のIASB会議で報告されている)。IASB “Staff Paper SMEIG Meeting” (October 2014) <http://www.ifrs.org/Alerts/SME/Documents/2014/SMEIG-report-Oct-2014.pdf> (2015年6月17日閲覧)
- 7 2013年公開草案の内容については、拙稿「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」会計・監査ジャーナル2014年2月号40頁以下参照
- 8 IAS第12号「法人所得税」の2009年公開草案
- 9 後述する「過大なコスト又は労力」の免除規定の利用と組み合わせた方法も提案されていたが、これも採用されなかった。
- 10 たとえば、英国の中小企業向け

の会計基準 (FRS102) では再評価モデルを認めている。

- 11 IASBのウェブサイト「SME基準に関する“Non-English Resources”」 <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/Non-English.aspx> (2015年6月19日閲覧)