

2021年7月

IFRS[®]実務記述書 公開草案 ED/2021/7
結論の根拠

公的説明責任のない子会社：開示

コメント期限：2022年1月31日

結論の根拠

公開草案

公的説明責任のない子会社：開示

コメント期限：2022年1月31日

This Basis for Conclusions accompanies the Exposure Draft ED/2021/7 *Subsidiaries without Public Accountability: Disclosure* (published July 2021; see separate booklet). Comments need to be received by 31 January 2022 and should be submitted by email to commentletters@ifrs.org or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data. If you would like to request confidentiality, please contact us at commentletters@ifrs.org before submitting your letter.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN for this part: 978-1-914113-27-7

ISBN for complete publication (two parts): 978-1-914113-25-3

Copyright © 2021 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of Board publications may be ordered from the Foundation by emailing publications@ifrs.org or visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', the 'Hexagon Device', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

結論の根拠

公開草案

公的説明責任のない子会社：開示

コメント期限：2022年1月31日

この結論の根拠は、公開草案 ED/2021/7「公的説明責任のない子会社：開示」（2021年7月公表、別冊参照）に付属するものである。コメントは、2022年1月31日までに到着する必要がある、commentletters@ifrs.org への電子メール又は <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/> でのオンラインで提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト (www.ifrs.org) に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この方針及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。秘密扱いを要求したい場合には、レターを提出する前に commentletter@ifrs.org に連絡されたい。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団（財団）は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

この部分の ISBN: 978-1-914113-27-7

公表物全体（2部構成）の ISBN: 978-1-914113-25-3

コピーライト © 2021 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。詳細については当財団の permissions@ifrs.org に連絡されたい。

当審議会の公表物のコピーは、publications@ifrs.org への電子メール又は当財団のショップ <https://shop.ifrs.org> への訪問により、当財団から注文することができる。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



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®’, ‘IASB®’, IASB® ロゴ, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, IFRS® ロゴ, ‘IFRS for SMEs®’, IFRS for SMEs® ロゴ, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘Hexagon Device’, ‘NIIF®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標について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。

当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 Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD に置いている。

目 次

	開始する項
[案] 国際財務報告基準第 X 号「公的説明責任のない子会社：開示」 に関する結論の根拠	
はじめに	BC1
プロジェクトの背景	BC2
本公開草案の開発	BC8
範 囲	BC12
公的説明責任のない子会社	BC13
その他の適格要件	BC20
開示要求の開発	BC23
認識及び測定の実務事項が IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準とで同じである場合	BC29
認識及び測定の実務事項が IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準とで異なる場合	BC32
軽微な手直し	BC35
表示か開示要求か	BC39
開示要求の開発に対するアプローチの例外	BC40
開示目的	BC41
投資企業	BC42
財務活動から生じた負債の変動	BC46
鉱物資源の探査及び評価	BC47
確定給付制度債務	BC50
IFRS 基準における開示要求の改善	BC51
IFRS for SMEs 基準における追加的な開示要求	BC52
具体的な開示要求	BC53
本基準書 [案] への準拠の旨の記述	BC54
新規又は修正後の IFRS 基準書への移行に関する開示要求	BC57
会計方針の変更、会計上の見積りの変更及び過年度の誤謬の訂正に関する開示 に関する開示要求	BC60
保険契約に関する開示要求	BC61

1株当たり利益及び事業セグメントに関する開示要求	BC65
IFRS第13号の第95項	BC67
本基準書〔案〕の構成	BC68
本基準書〔案〕への（及び本基準書〔案〕からの）移行	BC71
本基準書〔案〕に経過措置を含めるべきか	BC72
本基準書〔案〕の適用を再度選択すること	BC75
比較情報	BC78
本基準書〔案〕を適用する選択又は選択の取消しは子会社がIAS第8号を適用することを必要とするかどうか	BC82
IFRS第1号との相互関係	BC84
本基準書〔案〕の維持管理	BC87
提案の潜在的な影響	BC92
公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に対する フランソワーズ・フローレス氏の代替的見解	AV1

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

この結論の根拠は、公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に付属しているが、その一部を構成するものではない。本公開草案を開発した際の国際会計基準審議会（当審議会）の検討事項を要約している。個々の審議会メンバーにより、いくつかの要因への重点の置き方は異なっていた。

はじめに

BC1 公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」は、新しい任意適用の IFRS 基準書についての提案（本基準書 [案]）を示している。公的説明責任を有さず、親会社が一般の使用のために利用可能な IFRS 基準に準拠した連結財務諸表を作成する子会社に、どの開示要求を適用するのかを定めるものである。

プロジェクトの背景

BC2 当審議会は、本プロジェクトを意見要請「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に対応してリサーチ・パイプラインに追加した。これらの利害関係者（主として作成者）は、当審議会に、連結財務諸表において IFRS 基準を適用している親会社を有する子会社が開示要求を削減した形で IFRS 基準を適用することを認めるよう要望した。多くの子会社は一般目的財務諸表について IFRS for SMEs 基準を適用する要件を満たしており、IFRS for SMEs 基準を適用することにより子会社は IFRS 基準を適用した場合よりも提供する開示を少なくできる。しかし、多くの子会社は IFRS for SMEs 基準の適用は魅力的でないと考えている。親会社が IFRS 基準を適用した連結財務諸表を作成できるように、親会社に IFRS 基準の認識及び測定 of 要求事項に準拠した金額を報告する必要があるからである。したがって、IFRS for SMEs 基準を適用する子会社は、一般的に追加の会計記録を維持することが必要となる。認識及び測定 of 要求事項に IFRS for SMEs 基準と IFRS 基準との間で相違があるためである。子会社は、IFRS 基準の認識及び測定 of 要求事項を開示要求を削減した形で使用することを望むであろう。利害関係者は、そうしたアプローチは、多くの子会社が一般目的財務諸表を作成するにあたっての不必要なコストを解消しつつ、当該子会社の財務諸表の利用者が必要とする情報を維持するであろうと述べた。

BC3 本プロジェクトをリサーチ・パイプラインに追加するにあたり、当審議会は次のようなアプローチを検討することを決定した。

- (a) IFRS for SMEs 基準で定義されている中小規模の企業（SME）の定義を満たす子会社（すなわち、公的説明責任を有さない子会社）に限定する。かつ、
- (b) IFRS for SMEs 基準の開示要求を、削減した開示の IFRS 基準における開示要求を開発するための出発点として使用し、認識又は測定 of 要求事項が IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準との間で異なっている場合（認識及び測定 of 相違）にはその開示要求

を手直しする。

- BC4 このアプローチについて、当審議会は、公的説明責任を有さない子会社は IFRS for SMEs 基準を適用する要件を満たすことを認識した。したがって、当審議会は、認識及び測定の違いがない場合には、IFRS for SMEs 基準の開示要求がこれらの子会社の財務諸表の利用者のニーズを満たすのに十分であると納得することができる。
- BC5 このリサーチの目的は、次のことを検討することであった。
- (a) SMEs である子会社について開示要求を削減した IFRS 基準書を、各法域が採用し、これらの子会社が適用するかどうか
 - (b) 当審議会がそのような基準書を、IFRS for SMEs 基準の開示要求に最小限の手直しのみを加えたものを使用して実行可能な形で開発できるかどうか
- BC6 リサーチに基づいて、当審議会は、SMEs である子会社について開示要求を削減した IFRS 基準書を開発するとした場合、当該基準書は採用され適用されるであろうと結論を下した。SMEs である子会社が IFRS 基準を適用することを認めるか又は要求している法域には、このような基準書に対する特に強い要望がある。そうした法域では、SMEs である子会社について開示要求を削減した IFRS 基準書は次のような効果があるであろう。
- (a) 作成者にとってのコストを節減する。子会社は、自らの財務諸表において親会社が連結財務諸表において適用したの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必要を避け、当該子会社の財務諸表において削減された開示要求を適用しながら可能となる（BC96 項から BC98 項参照）。
 - (b) 当該子会社の財務諸表の利用者にとっての財務諸表の有用性を、これらの利用者のために設計された開示のみを提供し、彼らのために設計されたものではない開示を削除することによって、維持する。
- BC7 当審議会は、IFRS for SMEs 基準の開示要求に最小限の手直しのみを加えたものを使用して実行可能な形で IFRS 基準書を開発できると結論を下した。この結論は、次の理由で重要である。
- (a) 当審議会は、子会社が IFRS for SMEs 基準を適用する要件を満たす場合には、IFRS for SMEs 基準の開示要求は子会社の財務諸表の利用者のニーズを満たすのに十分であると納得している（BC3 項(a)参照）。
 - (b) 当該基準書における開示要求を開示要求の基礎として使用することは、利害関係者及び当審議会が行うことが必要となる作業を減らすことになる。

本公開草案の開発

- BC8 本プロジェクトの目的は、要件を満たす子会社（BC12 項参照）が IFRS 基準の認識及び測定の要求事項を IFRS for SMEs 基準の開示要求から開発した削減した開示要求と

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

ともに適用することを認めるという提案を開発することである。

BC9 当審議会は、次のような基準書を開発すべきであると結論を下した。

(a) IFRS 基準の一部となる。

(b) 要件を満たす企業に対して任意とする。

(c) 開示要求を次のようにして開発することにより適用を容易にする。

(i) IFRS for SMEs 基準の認識及び測定の要求事項が IFRS 基準の要求事項とおおむね同じである場合には、IFRS for SMEs 基準の開示要求を使用する。

(ii) 認識及び測定の違いが生じている場合には、IFRS 基準の開示要求に IFRS for SMEs 基準の開示要求の設定のための原則を適用することによって、IFRS for SMEs 基準の開示要求を手直しする。

(d) 他の IFRS 基準書のどの開示要求が適用されないのかを定める。

(e) 必要ならば、当審議会が新規の IFRS 基準書又は IFRS 基準書の修正を公表する時に更新する (BC87 項から BC91 項参照)。

BC10 当審議会は、要件を満たす子会社について削減した開示要求を設けることは、IAS 第 1 号の第 30A 項を条件として、そうした子会社が追加的な情報を提供することを妨げないことに留意した。

BC11 本プロジェクトを基準設定プログラムに移す際に、当審議会は、本プロジェクトの範囲を検討するのは、IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準の認識及び測定 of 要求事項を比較する分析 (本基準書 [案] における開示要求をそこから開発した) の大部分を完了した後とすることを決定した。

範 囲

BC12 当審議会は、本基準書 [案] は、報告期間の末日現在で下記に該当する公的説明責任のない子会社について利用可能とすることを提案している。

(a) 子会社である (BC13 項から BC19 項)

(b) 1 つの追加的な要件を満たす (BC20 項から BC22 項)

公的説明責任のない子会社

BC13 当審議会は、本プロジェクトをリサーチ・パイプラインに追加した際の当審議会の決定 (BC3 項参照) と整合的に、公的説明責任のない子会社 (本基準書 [案] の第 6 項(a) から(b)参照) のみに本基準書 [案] の適用を認めることを提案している。

BC14 当審議会の提案は、本基準書 [案] を適用する子会社は IFRS for SMEs 基準を適用するための要件も満たすというものである。したがって、本基準書 [案] を適用すること

を認められるためには、子会社は公的説明責任を有することができない（本基準書 [案] の第6項(b)参照）。本基準書 [案] は、IFRS for SMEs 基準の1.3項から1.4項の公的説明責任の記述を含んでいる（本基準書 [案] の第7項から第8項参照）。

BC15 当審議会は、共同支配企業や関連会社などの他の種類の SMEs（すなわち、公的説明責任のない他の企業）、又はすべての SME が本基準書 [案] を適用することを認めるべきかどうかを検討した。そのようなアプローチを支持する主張には、次のようなものがある。

(a) 当審議会への要望は IFRS 基準を適用した連結財務諸表を表示する親会社を有する子会社に関するものであり、グループにとってのコストを低減させることであったが、本プロジェクトは SMEs の財務諸表の利用者を意図したものでない開示要求を削除しようとしている。したがって、他の SMEs（共同支配企業や関連会社など、子会社のみではない）が本基準書 [案] を適用することを望む可能性がある。

(b) 他の種類の SMEs に本基準書 [案] の適用を認めることは、IFRS 基準を適用していない一部の SMEs が IFRS 基準を適用することを促す可能性がある。さらに、IFRS for SMEs 基準を適用することを認めていない法域において、国内の一般に認められた会計原則（GAAP）ではなく本基準書 [案] を適用することで、企業が資本コストを軽減できるようになる可能性がある。

(c) 本プロジェクトは SMEs である子会社についてコストを低減させることに焦点を当てているが、SMEs の定義を満たす他の企業もコスト低減の便益を受けることができる。例えば、中期的又は長期的に、公開市場において取引される負債性金融商品又は資本性金融商品の発行を計画している SME は、国内 GAAP 又は IFRS for SMEs 基準ではなく IFRS 基準を適用することを望む可能性があり、本基準書 [案] の適用によって得られるコスト低減から便益を受けることとなる。

(d) すべての SMEs が開示要求を削減した IFRS 基準を適用できるという選択肢は、当審議会がより簡略化した版の IFRS for SMEs 基準を開発できるようにする可能性がある。

(e) すべての SMEs に本基準書 [案] の適用を認めることは、法域の財務報告の枠組みに対してより多くの選択肢を提供することになる。例えば、すべての SMEs について、開示要求を削減した IFRS 基準に基づいて国内 GAAP を開発した一部の法域は、国内 GAAP の要求事項を置き換えることができる。他の法域は、一部の SMEs に IFRS 基準（本基準書 [案] を含む）を適用することを要求し、他の SMEs に IFRS for SMEs 基準を適用することを要求することができる。

BC16 この主張を検討した後に、当審議会は、次の理由で、本基準書 [案] を適用する資格を拡大すべきではないと決定した。

(a) 提案している範囲は、本プロジェクトの目的及び親会社が連結財務諸表を IFRS 基準を適用して作成している子会社について削減した開示要求を要望している利害関

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

係者からのフィードバックと整合的である。

- (b) 当審議会は、SMEs の報告の要求事項を検討し、利用者のニーズ及びコストと便益の考慮に基づいて、IFRS for SMEs 基準を開発した。IFRS for SMEs 基準は多くの法域で適用されている。
- (c) 当審議会は、IFRS for SMEs 基準を開発した際に、SMEs の財務諸表の利用者のニーズだけでなく、SMEs が当該基準を適用するために利用可能なリソースも考慮した (IFRS for SMEs 基準の BC47 項参照)。グループのリソースへのアクセスを有している子会社は、一般的に、IFRS 基準の適用においてリソースに対する制約を緩和する支援を受けている。
- (d) 財務諸表の作成にあたり IFRS 基準を適用することを選択する企業は、通常、利用者のニーズに対応している。IFRS 基準を適用した財務諸表を作成することが、ある SMEs の利用者にとって重要である場合には、IFRS 基準が要求している開示が同様に重要である可能性が高い。IFRS 基準を適用する親会社に報告しなければならない SMEs である子会社は、IFRS 基準の認識及び測定 of 要求事項を適用することを **要求**されているのであり、自社の財務諸表において削減した開示を望んでいるのは、SME 利用者のニーズを満たしつつコストを削減するからである。同じことは、IFRS 基準の認識及び測定 of 要求事項を削減した開示とともに適用することを **望む** SMEs については言えない。
- (e) 当審議会のプロジェクトは、SMEs の部分集合 (子会社) について特定の状況から生じるコストと便益の考慮 (BC2 項で議論している) に対処することを意図したものである。したがって、本プロジェクトが当審議会のリサーチ・パイプラインに追加された際に、当審議会はそうした SMEs を念頭に置いてアプローチを検討した。
- (f) 開示要求を大幅に削減するという提案は、当審議会及び利害関係者にとって新しいアプローチである。範囲を SMEs である子会社に限定することで、当審議会及び利害関係者が当該アプローチを検証することが可能となる。本公開草案における提案が基準書に進む場合、当審議会は、より多くの SMEs にこうしたアプローチの適用を認めるべきかどうか又は認めることができるかどうかを決定するために、実務におけるアプローチを検討し、利害関係者のフィードバックを集めることができる。
- (g) 当審議会は、財務諸表利用者の情報ニーズを考慮して IFRS 基準における開示要求を開発する。当審議会は、一部の企業にこれらの要求事項を免除する新しい IFRS 基準書を導入する際に、注意力を行使すべきであると結論を下した。
- (h) 要件を満たす子会社は、追加的な会計記録の必要を避けるため、IFRS 基準の要求事項の変更を自らの財務諸表において親会社と同じ時期に適用することを望み、延期された発効日を望まないであろう。本基準書 [案] の範囲をすべての SMEs に広げる場合、IFRS 基準における認識及び測定 of 要求事項の変更の発効日をこれらの SMEs について遅らせるという要望を当審議会が受ける懸念がある。一部の SMEs は内部の会計リソースや会計の助言者を継続的に雇う資源を有していないというフ

ードバックに基づき、当審議会は IFRS for SMEs を定期的に更新することを決定した (IFRS for SMEs 基準の結論の根拠の BC163 項参照)。IFRS for SMEs 基準の修正の頻度は、約 3 年ごとよりも多くはならないと見込まれ、SMEs に安定的なプラットフォームを提供するため、通常は包括的なレビューの後となる。

- (i) 本基準書 [案] をどの SME でも適用できるとすると、IFRS for SMEs 基準と競合する基準書と見られる可能性がある。例えば、すべての SMEs に本基準書 [案] の適用を認めると、一部の法域が本基準書 [案] を適用することを認めて IFRS for SMEs 基準を適用することを認めない結果となったり、一部の融資者又は投資者が (本基準書 [案] の方が IFRS for SMEs 基準よりも優れていると認識することにより) SMEs に本基準書 [案] の適用を要求する結果となったりする可能性がある。しかし、IFRS for SMEs 基準ではなく本基準書 [案] を適用することは、一部の SMEs についてはコストが高くなる可能性がある。IFRS for SMEs 基準は SMEs にとってのコストと SMEs が財務諸表を作成するためのリソースを考慮し、IFRS 基準における認識及び測定原則の一部の簡素化を含んでいるからである。

報告期間の末日現在

- BC17 当審議会は、報告期間の末日現在で公的説明責任のない子会社のみが本基準書 [案] を適用できると提案している。当審議会は他のアプローチを検討した。企業が報告期間中のどこかの時点で、又は報告期間の開始時に子会社であった場合に、企業が本基準書 [案] を適用することを認めるなどである。
- BC18 当審議회가、企業が報告期間の開始時又は報告期間中のどこかの時点で子会社であった場合に本基準書 [案] の適用を認めるとした場合、報告期間の末日近くで子会社ではなくなった企業が、当該報告期間について本基準書 [案] を適用する要件を依然として満たすことになる。これは企業が財務報告システムの必要な変更を行うための時間をより多く与えることになる。しかし、当審議会の考えでは、企業が子会社ではなくなる取引は、通常は、ある程度の時間をかけて計画されていて、報告のシステム及びプロセスの必要な変更を行うための時間を企業に与えるであろう。
- BC19 さらに、企業が報告期間の開始時又は報告期間中のどこかの時点で子会社であった場合に本基準書 [案] の適用を認めるとした場合、報告期間の開始時の近辺で子会社ではなくなった企業は、報告期間の大部分について子会社ではなかったのに、当該報告期間について本基準書 [案] を適用する要件を依然として満たす結果となる。当審議会は、企業は報告期間の末日現在で子会社であることを要求されると定めるのが、単純かつ明確であるという結論も下した。

その他の適格要件

- BC20 当審議会は、本基準書 [案] は IFRS 基準に準拠した連結財務諸表を作成する親会社の子会社のみ適用可能とすべきであると提案している。本基準書 [案] の第 6 項(c)は、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の第 4 項(a)(iv)の要求事項に基づいている。子会社であ

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

る企業 A が親会社でもあり、その最終的な親会社（及び中間親会社）が IFRS 基準以外の会計基準を適用して連結財務諸表を表示している場合には、IFRS 第 10 号に従って、企業 A は連結財務諸表を表示することになる（IFRS 第 10 号の第 4 項(a)(iv)参照）。企業 A の子会社は、公的説明責任がない場合には本基準案を適用する要件を満たすことになる。

BC21 範囲を IFRS 基準に準拠した連結財務諸表を作成する親会社の子会社に限定することは、そうした子会社についての削減した開示要求の必要性に関しての利害関係者のフィードバックと整合的である。本基準書 [案] がそうした子会社に限定されない場合には、当該子会社に追加的なコストが生じることになる（本プロジェクトは、これらのコストを解消することを狙いとしている）。親会社が異なる GAAP を適用した場合には、本基準書 [案] を適用する子会社は、2 つの報告フレームワークの間の認識及び測定の違いを監視することが必要となる。本プロジェクトの目的に引き続き忠実であるために、当審議会は本基準書 [案] の範囲を、親会社が IFRS 基準に準拠した連結財務諸表を作成する子会社に限定することを決定した。

BC22 一部の人は、本基準書 [案] の範囲を IFRS 基準に準拠した連結財務諸表を作成する子会社に限定することによって、子会社に関して IFRS 基準が要求している開示の全部が親会社の連結財務諸表において利用可能となると考えている場合がある。しかし、これは必ずしも正しくない。

(a) 連結財務諸表はグループについて適切な重要性の評価を適用して作成されるが、子会社の財務諸表は当該子会社について適切な重要性の評価を適用して作成される。

(b) 本基準書 [案] についての開示要求を設定するために適用した原則は、当審議会在 IFRS for SMEs 基準の開示要求を開発した際に使用したのと同じ原則である。すなわち、当該原則は連結財務諸表が利用可能となることを前提としていない。

開示要求の開発

BC23 BC9 項(c)で述べたように、当審議会は、本基準書 [案] についての開示要求を IFRS for SMEs 基準における開示要求に基づいて開発し、IFRS for SMEs 基準における開示要求の設定に使用した原則を適用すると結論を下した。当審議会は、認識及び測定の違いが IFRS for SMEs 基準と IFRS 基準との間で生じている場合に本基準書 [案] についての開示要求を手直しする必要があるときに、当該原則を適用することになる。

BC24 IFRS for SMEs 基準を開発するにあたり、当審議会は IFRS 基準における開示要求のうち次のものを除外した¹。

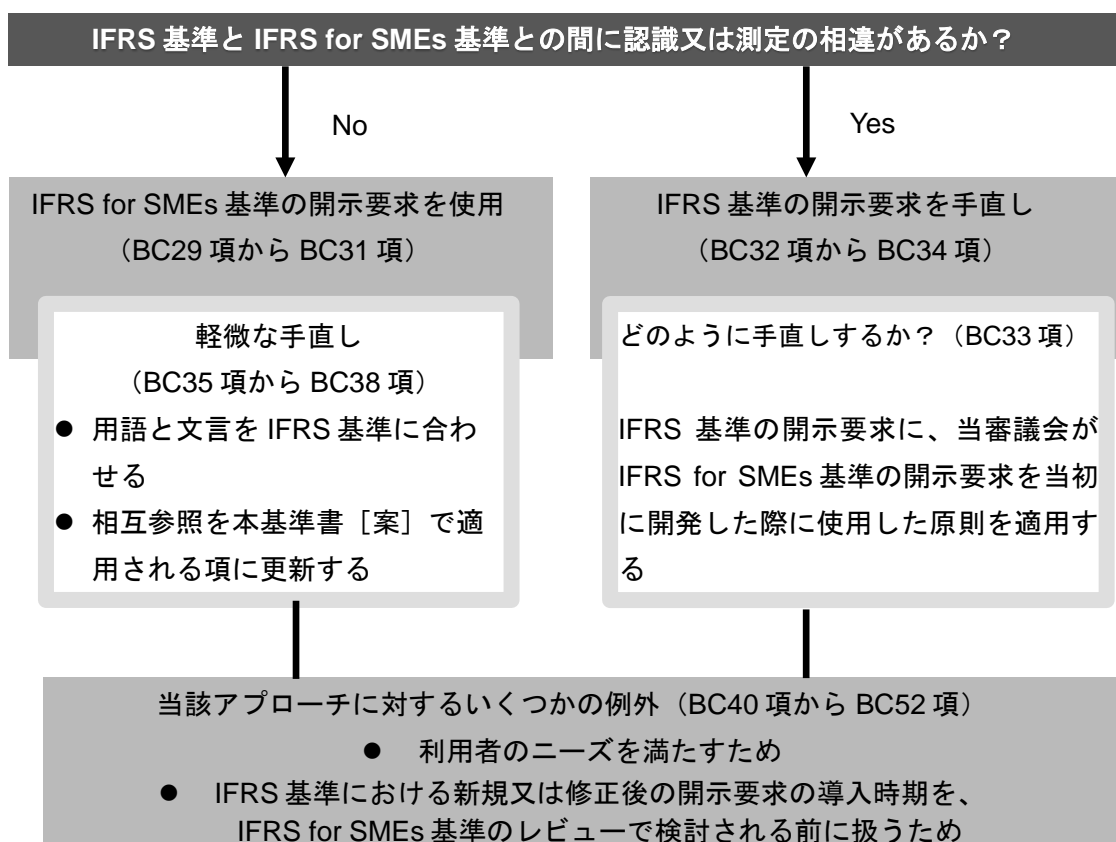
(a) IFRS for SMEs 基準から除外されたトピックに関するもの（例えば、売却目的で保有する非流動資産）

¹ IFRS for SMEs 基準の結論の根拠の BC156 項参照

- (b) IFRS for SMEs 基準から除外された選択肢に関するもの（例えば、IAS 第38号「無形資産」における選択的な再評価モデル）
- (c) IFRS for SMEs 基準において簡素化された認識及び測定の実則に関するもの（例えば、IFRS for SMEs 基準はすべての借入コストを費用として認識することを要求しているが、IAS 第23号「借入コスト」は一部を資産化することを要求している）
- (d) 利用者のニーズを満たすために不要であるか又はコストと便益の考慮によるもの

- BC25 BC24 項で見取れるように、一部の開示要求は、IFRS for SMEs 基準と IFRS 基準との間の認識又は測定の実違があるために省略されている。
- BC26 認識又は測定の実違の結果として、また、本基準書 [案] を適用する子会社は IFRS 基準における認識及び測定の実要求事項を適用することになるため、IFRS for SMEs 基準における開示要求についていくつかの手直しが必要である。
- BC27 IFRS for SMEs 基準における開示要求の軽微な手直しは、認識及び測定の実違がない場合にも必要である（BC35 項参照）。
- BC28 本基準書 [案] についての開示要求を開発した際の実審議会のアプローチを図 1 に要約している。

図 1—本基準書 [案] についての開示要求の実開発



公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

認識及び測定の要求事項が IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準とで同じである場合

- BC29 当審議会は、認識又は測定の違いがない場合には、IFRS for SMEs 基準の開示要求を軽微な手直しを加えた上で本基準書 [案] において使用すべきであると結論を下した (BC35 項参照)。BC13 項から BC14 項で議論したように、本基準書 [案] を適用するための要件を満たす子会社は IFRS for SMEs 基準を適用するための要件も満たす。当審議会は、IFRS for SMEs 基準の開発又は更新の際に、利用者のニーズ及びコストと便益の考慮を評価した。この利用者のニーズ及びコストと便益の評価は、本基準書 [案] を適用するための要件を満たす子会社に同様に適用される。
- BC30 あるトピックについての開示要求が、当該トピックについての認識及び測定の違いの要求事項が同じである場合であっても、IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準との間で異なる場合がある。例えば、当審議会は、コストと便益の理由又は利用者のニーズを満たすために不必要であるという理由で、開示要求を IFRS for SMEs 基準から除外することを決定した (BC24 項(d)参照)。
- BC31 IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準との間の開示要求の違いが、新規の又は修正後の開示要求がこれらの基準に導入される時期の違いによって生じる場合もある。開示要求を開発するためのアプローチに同意するにあたり、当審議会は、時期の違いから生じた開示要求を本基準書 [案] に追加しないことを決定した。本基準書 [案] を適用する SMEs である子会社についての開示要求を、認識又は測定の違いがない場合の IFRS for SMEs 基準を適用する SMEs についての要求よりも広範なものとすべきではないからである。しかし、このアプローチの結果をレビューした後に、当審議会は、いくつかの限定的な場合において、BC46 項及び BC51 項で議論しているように、IFRS 基準における開示要求のいくつかの最近の改善を本基準書 [案] に含めることを提案することを決定した。

認識及び測定の違いの要求事項が IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準とで異なる場合

- BC32 当審議会は、認識及び測定の違いが存在する場合には、IFRS for SMEs 基準の要求事項を手直しせずに使用することは不適切であろうと結論を下した。その結果、当審議会は次のものについての開示要求を手直しすることが必要であった。
- (a) IFRS for SMEs 基準から除外されたトピック又は選択肢 (BC24 項(a)から(b)参照)。例えば、当審議会は IAS 第 38 号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を追加することが必要であった。IFRS for SMEs 基準はその会計方針の選択肢を含んでおらず、したがって関連する開示要求を含んでいないからである。
- (b) IFRS 基準の認識又は測定の違いの要求事項のうち IFRS for SMEs 基準については簡素化されているもの。例えば、IFRS for SMEs 基準の第 28 章は、SME が過大なコストや労力を掛けずに予測単位積増方式を使用することができない場合の、確定給付制度債務の測定のための簡素化した方法を含んでいる。第 28 章は、その簡素化した方法を使用した企業によるいくつかの開示も要求している。この方法は IFRS 基準を適用する企業に利用可能ではないので、当審議会は本基準書 [案] を開発した際に

関連する開示要求を除外した。

BC33 IFRS for SMEs 基準から除外されたトピック又は会計方針の選択肢についての開示要求の提案を決定するために、当審議会は、IFRS 基準における当該トピック又は会計方針の選択肢についての開示要求を出発点とした。それから当審議会は、IFRS for SMEs 基準の開示要求を開発する際に使用したのと同じ原則（当該基準の結論の根拠の BC157 項で議論されている）を適用した。それらの原則は BC34 項に列挙されている。

BC34 IFRS for SMEs 基準から開示要求を除外した最後の理由は、IFRS for SMEs 基準の結論の根拠の BC157 項で説明されている原則を使用した、財務諸表利用者のニーズの評価から生じている（BC24 項参照）。

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。

軽微な手直し

BC35 場合によっては、IFRS for SMEs 基準の開示要求の軽微な手直しが提案されている。本基準書 [案] は、次のものを合わせるために、このような変更を提案している。

- (a) 用語及び文言を IFRS 基準と合わせる（BC36 項から BC37 項参照）。
- (b) 参照を本基準書 [案] における関連する要求事項に合わせる（BC38 項参照）。

BC36 例えば、IFRS for SMEs 基準の第 20 章「リース」は、「条件付賃料」という用語を使用している。第 20 章が基礎としている IAS 第 17 号「リース」で使用されていた用語である。しかし、IAS 第 17 号は IFRS 第 16 号に置き換えられ、そこでは「変動リース料」という用語を使用している。本基準書 [案] を適用する子会社は、IFRS 第 16 号の認識及び測定の要求事項をリースに適用することになる。したがって、第 20 章の開示要求を本基準書 [案] のために手直しした際に、「条件付賃料」を IFRS 第 16 号を適用する子会社に馴染みのある用語である「変動リース料」に置き換えている。

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

- BC37 もう1つの例は、IFRS for SMEs 基準と IFRS 基準との間の用語法の相違についてのものである。例えば、IFRS for SMEs 基準の第 28 章と IAS 第 19 号「従業員給付」との間の文言の相違について手直しすることが提案されている。第 28 章は、企業の「確定給付制度債務」は報告日現在の確定給付制度に基づく債務の現在価値であると述べている。しかし、IAS 第 19 号は同じ項目を指すのに「確定給付制度債務の現在価値」を使用している。IAS 第 19 号の第 140 項は、確定給付制度債務の現在価値の調整表を要求している。IAS 第 19 号との整合性及び明瞭性のため、IFRS for SMEs 基準 28.41 項(e)の開示要求は、「確定給付制度債務」に「の現在価値」を追加することによって、本基準書 [案] のために手直しされている（本基準書 [案] の第 152 項(b)参照）。
- BC38 本基準書 [案] における開示要求は、IFRS for SMEs 基準での相当する開示要求とは異なる形で配列している。本基準書 [案] における開示要求は IFRS 基準書ごとに配列している（本基準書 [案] の第 22 項から第 213 項参照）。この配列は本基準書 [案] の使用を容易にしている。あるトピックについての開示要求は、関連する IFRS 基準書が適用される場合にのみ適用されるからである（本基準書 [案] の第 17 項参照）。例えば、IFRS for SMEs 基準を原価モデルを使用して測定する投資不動産に適用する際には、そうした投資不動産は第 16 章「投資不動産」ではなく第 17 章「有形固定資産」の範囲に含まれる。しかし、IFRS 基準を適用する際には、IAS 第 16 号「有形固定資産」における原価モデルを使用して測定する場合であっても、投資不動産は依然として IAS 第 40 号「投資不動産」の範囲に含まれる。したがって、IAS 第 40 号の範囲に合わせるため、本基準書 [案] における投資不動産に関する開示要求はすべて、IAS 第 40 号に関するセクションの中にある（本基準書 [案] の第 205 項から第 209 項参照）。

表示か開示要求か

- BC39 いくつかの IFRS 基準書では、表示と開示の要求事項が結合されている。場合によっては、「開示」という用語が基本財務諸表において表示される項目を含んでいる（IAS 第 1 号の第 48 項参照）。本基準書 [案] を開発するにあたり、当審議会は、本基準書 [案] を適用するための要件を満たす子会社について適切である開示要求のみに焦点を当てた。このため、本基準書 [案] における提案を開発するにあたり、当審議会は、表示の要求事項を基本財務諸表に含めるべき情報についての要求事項と解釈し、開示要求は注記に含める情報に関するものとみなした。本基準書 [案] についての提案を開発するにあたり、当審議会は、情報を基本財務諸表に表示するか注記において開示するかのいずれかを認めている要求事項を、開示要求とみなした。当審議会はまた、企業の基本財務諸表において比較情報を提供するという IFRS 基準の要求事項（IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の第 21 項の要求事項など）は、開示要求ではなく表示の要求事項の一部となると結論を下した。これと対照的に、注記において情報を開示する際に比較情報を提供するという要求は、開示要求となり、したがって本基準書 [案] の範囲に含まれると考えられる。当審議会はまた、IFRS 基準における表示の要求事項は、本基準書 [案] を適用する子会社に引き続き適用されると決定した。

開示要求の開発に対するアプローチの例外

BC40 一般的に、本基準書 [案] において提案している開示要求は BC23 項から BC39 項に示したアプローチの適用から生じている。しかし、当該アプローチの結果をレビューした後、限定的な数のケースにおいて、当審議会は下記に関するアプローチにいくつかの例外を設けた。

- (a) 開示目的 (BC41 項)
- (b) 投資企業 (BC42 項から BC45 項)
- (c) 財務活動から生じた負債の変動 (BC46 項)
- (d) 鉱物資源の探査及び評価 (BC47 項から BC49 項)
- (e) 確定給付制度債務 (BC50 項)
- (f) IFRS 基準における開示要求の改善 (BC51 項)
- (g) IFRS for SMEs 基準における追加的な開示要求 (BC52 項)

開示目的

BC41 一部の IFRS 基準書は、開示目的を含んでいて、その後に当該目的を満たすように設計された開示要求が続いている。そうした開示目的には、具体的に要求されている情報を超えた追加的な情報が開示目的を満たすために必要となるかどうかを作成者が検討するという明示的な要求が伴っている場合がある。開示目的の設計を検討するにあたり、当審議会は、開示目的を本基準書 [案] に含めると、本基準書 [案] を適用しなかった場合と同じ開示を提供することを企業が強制される結果となる可能性があると判断した。したがって、当審議会は開示目的を本基準書 [案] から除外することを提案した。

投資企業

BC42 IFRS for SMEs 基準は、投資企業に対して、子会社に対する投資を純損益を通じて公正価値で測定することを要求していないが、IFRS 基準は要求している。したがって、認識及び測定の違いがある。

BC43 2012 年に、子会社に対する投資を純損益を通じて公正価値で測定することを企業に要求するように当審議会が IFRS 第 10 号を修正した際に、IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」も修正した。その時点で、当審議会は、IFRS 第 12 号の開示要求のすべてを投資企業の非連結の子会社、関連会社及び共同支配企業に対する投資に適用すべきかどうかを検討し、一部のみを適用すべきであると結論を下した。当審議会は IFRS 第 12 号に IFRS 第 12 号の第 19D 項(b)及び第 19E 項から第 19G 項を追加した。投資企業に対しての非連結の子会社及び非連結の組成された企業に関する開示要求である。

BC44 IFRS 第 12 号の第 19D 項(b)及び第 19E 項から第 19G 項は、投資企業以外の企業につ

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

いての IFRS 第 12 号の第 31 項、第 30 項、第 14 項及び第 16 項に相当するものである。BC32 項から BC34 項に示した合意されたアプローチを適用して、本基準書 [案] は、投資企業以外の企業についての IFRS 第 12 号の第 31 項、第 30 項、第 14 項及び第 16 項における開示要求と同様の開示要求を提案していない。

- BC45 当審議会は、本基準書 [案] に IFRS 第 12 号の第 19D 項(b)及び第 19E 項から第 19G 項に基づく要求事項を含めて投資企業である子会社に適用することを検討した。しかし、本基準書 [案] における投資企業以外の企業についての開示要求と整合させるため、当審議会は IFRS 第 12 号の第 19D 項(b)及び第 19E 項から第 19G 項と同様の要求事項を提案していない。

財務活動から生じた負債の変動

- BC46 当審議会は、IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」に財務活動から生じた負債の変動に関する開示要求 (IAS 第 7 号の第 44A 項から第 44E 項) を、IFRS for SMEs 基準の 2015 年の更新の後に追加した。BC29 項から BC31 項に示したアプローチでは、開示要求を本基準書 [案] に追加しないことになる。しかし、IFRS for SMEs 基準の第 2 次包括レビューに対する SMEs の財務諸表の利用者からの、この情報の重要度に関するフィードバックに基づいて、当審議会は、当該要求の簡略版を本基準書 [案] に含めることを提案している (本基準書 [案] の第 130 項参照)。

鉱物資源の探査及び評価

- BC47 IFRS for SMEs 基準は、企業が IFRS for SMEs 基準の第 17 章「有形固定資産」又は第 18 章「無形資産」を鉱物資源の探査及び評価にそれらの性質に応じて適用することを要求しているが、鉱物資源の探査及び評価についての明示的な開示要求はない。
- BC48 IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」の第 23 項から第 25 項は、鉱物資源の探査及び評価から生じた財務諸表において認識した金額に関する開示要求を示している。IFRS 第 6 号の第 25 項は、探査及び評価資産を独立のクラスの資産として開示することを要求している。当審議会がこの要求を IFRS for SMEs 基準から除外したのは、業種固有のガイダンスを IFRS for SMEs 基準に含めつつ、同時に、「単純な SMEs」について利用者の使いやすさを維持することは困難であろうからである。
- BC49 本基準書 [案] における開示要求を開発するにあたり、当審議会は、この理由付けは本基準書 [案] を適用する子会社には必ずしも当てはまらないと判断した。当審議会の考えでは、探査及び評価資産を独立のクラスの資産として開示することは、本基準書 [案] を適用する子会社の財務諸表の利用者にとって有用であろう。したがって、当審議会は IFRS 第 6 号の第 25 項を本基準書 [案] に含めることを提案している (本基準書 [案] の第 41 項参照)。

確定給付制度債務

- BC50 IFRS for SMEs 基準の 28.41 項(e)は、確定給付制度債務の期首残高と期末残高の調整表 (支払った給付と他のすべての変動を区分して示す) を要求している。IAS 第 19 号

は、確定給付制度債務の現在価値の独立した調整表を示した確定給付負債（資産）の純額の調整表を要求している。さらに、IAS 第 19 号は開示すべき調整項目についてのより多くの詳細を要求している（IAS 第 19 号の第 140 項から第 141 項参照）。BC29 項から BC31 項に示したアプローチでは、IFRS for SMEs 基準の 28.41 項(e)を手直ししないことになる。しかし、当審議会はより多くの調整項目の開示を要求することを提案している（本基準書 [案] の第 152 項(b)参照）。当審議会の考えでは、当審議会の提案は本基準書 [案] を適用する企業の財務諸表の利用者に有用な情報を提供するであろう。そうした分解は企業の確定給付制度債務の現在価値の言動を理解する上で重要であるからである。重要性の評価を条件として、より多くの詳細な調整表がグループ報告目的でも要求されることになる。

IFRS 基準における開示要求の改善

BC51 IFRS 基準における認識及び測定 of 要求事項が IFRS for SMEs 基準と同じである場合には、BC29 項から BC31 項に示したアプローチでは、IFRS for SMEs 基準が更新された以後に IFRS 基準における開示要求に加えられた改善について、IFRS for SMEs 基準における開示要求の手直しはしないことになる。しかし、当審議会は、IFRS 基準における開示要求の最近の改善のいくつかを本基準書 [案] において提案している。当審議会は、子会社の財務諸表の利用者も改善された開示要求から便益を受けることができ、それらを含めることは IFRS for SMEs 基準における開示要求を開発するために使用した原則（BC34 項に示した）によって支持されるという見解を採用した。提案している開示要求は次の基準書からのものである。

- (a) IFRS 第 7 号「金融商品：開示」（本基準書 [案] の第 42 項、第 50 項、第 55 項、第 57 項及び第 60 項参照）
- (b) IFRS 第 13 号「公正価値測定」（本基準書 [案] の第 80 項参照）
- (c) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（本基準書 [案] の第 93 項から第 94 項及び第 96 項参照）
- (d) IFRS 第 16 号「リース」（本基準書 [案] の第 100 項(b)から(c)参照）
- (e) IAS 第 1 号「財務諸表の表示」（本基準書 [案] の第 122 項から第 124 項参照）

IFRS for SMEs 基準における追加的な開示要求

BC52 IFRS for SMEs 基準は、IFRS 基準の開示要求に加えていくつかの開示要求を含んでいる。それらの開示要求の一部は、IFRS for SMEs 基準の開発時には IFRS 基準に含まれていたが、その後 IFRS 基準から削除されたか又は修正された要求事項に基づくものである（BC52 項(a)から(c)で議論している）。他のものは、IFRS 基準では相当するものがない（BC52 項(d)から(e)で議論している）。当審議会は次のことを提案している。

- (a) 本基準書 [案] から、従業員確定給付制度及び共同支配企業に関する IFRS for SMEs 基準の 28.41 項(g)及び 15.19 項(d)の開示要求を除外する。これらは当審議会

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

がその後に IFRS 基準において置き換えた要求事項に基づくものであった。

- (b) 本基準書 [案] に、IFRS for SMEs 基準の 20.14 項を手直した版を含める。本基準書 [案] を適用する子会社に、使用権資産に関して IFRS 第 16 号で要求している情報と整合的な精選された情報を開示することを要求するものである（本基準書 [案] の第 100 項(a)及び第 101 項参照）。
- (c) 本基準書 [案] に、IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」の第 17A 項及び第 18A 項の救済措置を含める。本基準書 [案] を適用する企業が、経営幹部の報酬に関する情報を開示するという IFRS for SMEs 基準の 33.7 項に基づく要求（本基準書 [案] の第 166 項参照）を適用する際に同じ救済措置の便益を受けられるようにするためである（本基準書 [案] の第 167 項から第 168 項参照）。
- (d) 本基準書 [案] に、その他の長期従業員給付及び解雇給付に関する IFRS for SMEs 基準の 28.42 項から 28.43 項の開示要求を含める。当該情報が SME 財務諸表の利用者に有用であるならば、本基準書 [案] を適用する子会社の財務諸表の利用者にとっても同様に有用であろうと当審議会は評価したからである（本基準書 [案] の第 158 項から第 159 項参照）。
- (e) 本基準書 [案] に、IFRS for SMEs 基準の 3.25 項の手直した版を含める。企業が提供することを選択したセグメント情報を作成した基礎を開示するというものであり、BC52 項(d)で述べたのと同じ理由からである（本基準書 [案] の第 213 項参照）。

具体的な開示要求

BC53 本基準書 [案] における提案を開発した際に、当審議会は次のことを検討した。

- (a) 本基準書 [案] への準拠の旨の記述（BC54 項から BC56 項）
- (b) 新規又は修正後の IFRS 基準書への移行に関する開示要求（BC57 項から BC59 項）
- (c) 会計方針の変更、会計上の見積りの変更及び過年度の誤謬の訂正に関する開示に関する開示要求（BC60 項）
- (d) 保険契約に関する開示要求（BC61 項から BC64 項）
- (e) 1 株あたり利益及び事業セグメントに関する開示要求（BC65 項から BC66 項）
- (f) IFRS 第 13 号の第 95 項（BC67 項）

本基準書 [案] への準拠の旨の記述

BC54 当審議会は、本基準書 [案] の適用を任意とすることを提案している。したがって、IFRS 基準を適用する 2 つの類似した子会社の財務諸表が、一方のみが本基準書 [案] を適用した場合には異なる可能性がある。この 2 つの子会社の財務諸表が同じ開示を提

供する可能性は低いですが、両方の財務諸表が依然として IFRS 基準に準拠することになる。

BC55 当審議会の考えでは、子会社が本基準書 [案] を適用した旨を開示することは、当該子会社の財務諸表の利用者に有用な情報を提供し、比較可能性を高めるであろう。したがって、当審議会は、本基準書 [案] を適用する子会社にその旨の開示を要求することを提案している。

BC56 比較可能性及び理解可能性をさらに高めるため、当審議会は、企業が本基準書 [案] を適用した旨の記述（本基準書 [案] の第 22 項参照）を、子会社の財務諸表が IFRS 基準に準拠しているという本基準書 [案] の第 110 項で要求している記述と一緒に置くことを提案している。本基準書 [案] の第 110 項は、財務諸表が IFRS 基準に準拠している旨の明示的かつ無限定の記述を行うことを企業に要求している IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 16 項を反復している。

新規又は修正後の IFRS 基準書への移行に関する開示要求

BC57 新規又は修正後の IFRS 基準書は、通常、その新規又は修正後の IFRS 基準の適用開始時に適用される経過措置を含んでいる。時には、それらの経過措置に、新規又は修正後の IFRS 基準書への企業の移行に関する開示要求が含まれていることがある。これは当該 IFRS 基準書における他の開示要求を補足するものである。経過措置における開示要求はまた、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の開示要求を補足し、時には置き換える。

BC58 当審議会は、新規又は修正後の IFRS 基準書への移行に関して当該 IFRS 基準書で示されている開示要求を、本基準書 [案] を適用する企業に適用することを提案している。これは、それらは当該移行に固有のものであり、その新規又は修正後の IFRS 基準書の適用開始時にのみ関連があるからである。したがって、他の IFRS 基準書における経過措置に関する開示要求は、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 基準書の開示要求を列挙した本基準書 [案] の付録 A には含まれていない（BC69 項参照）。

BC59 IAS 第 8 号からの開示要求を本基準書 [案] に追加している（BC60 項参照）。本基準書 [案] の第 134 項は IAS 第 8 号の第 28 項に相当するものであり、企業が新規又は修正後の IFRS 基準書の適用開始の結果として会計方針を変更する際に適用される。したがって、IFRS 第 7 号及び IFRS 第 17 号「保険契約」の経過措置に関する結果的な修正を提案している（本基準書 [案] の付録 C 参照）。

会計方針の変更、会計上の見積りの変更及び過年度の誤謬の訂正に関する開示に関する開示要求

BC60 IAS 第 8 号及び IFRS for SMEs 基準の第 10 章は、会計方針の選択及び変更についての要件を、会計方針の変更、会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正についての会計処理の要求事項及び開示要求とともに定めている。第 10 章は IAS 第 8 号に基づいており、要

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

求事項はおおむね一致している。しかし、IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準は異なる方法で維持管理されている。IFRS 基準書は、ある事項が当審議会の作業計画に追加される場合に修正され、例えば、狭い範囲の修正の結果として、より頻繁に修正が生じる場合がある。当審議会は IFRS for SMEs 基準を定期的に修正しており、その頻度は多くても 3 年ごとであり、通常は包括的なレビューの後である。この相違が第 10 章における開示要求に影響を与えているため、当審議会は、IAS 第 8 号における開示要求を本基準書 [案] を適用する子会社に依然として適用すべきであると決定した。

保険契約に関する開示要求

- BC61 当審議会は、本基準書 [案] において IFRS 第 17 号に関して削減した開示要求を提案すべきかどうかを検討した。
- BC62 当審議会は、IFRS 第 17 号の範囲に含まれる保険契約を発行する企業が、公的説明責任がないのかどうか、したがって、本基準書 [案] を適用するための要件を満たすのかどうかを検討した。企業は、「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（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）」には、公的説明責任がある（IFRS for SMEs 基準の 1.3 項(b)及び本基準書 [案] の第 7 項(b)参照）。
- BC63 当審議会は、IFRS 第 17 号の範囲に含まれる保険契約を発行する企業の一部は、本基準書 [案] を適用するための要件を満たす可能性があると考えた。例えば、親会社又は姉妹会社のリスクのみの保険を行っていて（「自家保険会社」と呼ばれることがある）、それ以外の点は公的説明責任がない子会社は、本基準書 [案] を適用するための要件を満たすかもしれない。同様に、本基準書 [案] を適用することが認められる一部の非保険企業が、IFRS 第 17 号の範囲に含まれる保険契約を発行する可能性がある。
- BC64 当審議会は、次の事項を検討し、IFRS 第 17 号についての削減した開示要求を提案しないことを決定した。
- (a) IFRS 第 17 号は、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いる。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、財務諸表利用者の利益は完全版の 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。これらの開示を提供することは、保険会計の新しいモデルについての利用者の理解を容易にするはずである。
 - (b) 企業が IFRS 第 17 号をある程度の期間にわたり適用した後に初めて削減した開示要求を提案することで、利用者が保険会計の新しいモデル及びそれが企業の財務諸表に与える影響への習熟度を高めることを可能にしつつ、当審議会在削減した開示要求を提案する前に開示要求の有効性を評価することを可能にするであろう。
 - (c) 当審議会は、IFRS 第 17 号に関連した開示要求の削減に対する考え得るアプローチについて議論した。この初期的な分析に基づいて、当審議会は、IFRS 第 17 号の範

囲に含まれる保険契約の発行者であり本基準書〔案〕を適用することが認められる企業について、削減した開示要求を提案するとした場合、そのような提案では IFRS 第 17 号の開示要求の削減は限定的なものとなる可能性が高いであろうと結論を下した。

- (d) 本基準書〔案〕に関する開示要求の開発にあたっての当審議会のアプローチは、利用者のニーズを考慮している（BC29 項から BC38 項参照）。当審議会は、保険規制当局は財務諸表の主要な利用者（「財務報告に関する概念フレームワーク」で記述している）ではないが、IFRS 第 17 号で要求している開示は、特に IFRS 第 17 号が初めて発効する際に、保険規制当局が執行活動を行うのに役立つ可能性がある。

1 株当たり利益及び事業セグメントに関する開示要求

- BC65 IAS 第 33 号「1 株当たり利益」の範囲を考えると、本基準書〔案〕を適用することが認められる子会社は、IAS 第 33 号を適用することを要求されない。しかし、本基準書〔案〕を適用する子会社が 1 株当たり利益を開示することを選択する可能性がある。IAS 第 33 号の第 3 項は、企業が 1 株当たり利益を開示する場合には、当該基準書を適用して 1 株当たり利益を計算して開示しなければならないと述べている。したがって、当審議会は、子会社が 1 株当たり利益を開示することを選択する場合についての開示要求を本基準書〔案〕において提案すべきかどうかを検討した。当審議会は、本基準書〔案〕を適用する子会社が、1 株当たり利益を開示することが財務諸表の利用者にとって目的適合性があると判断した場合には、関連する開示も目的適合性があると結論を下した。したがって、当審議会は、企業が 1 株当たり利益を開示することを選択する場合について本基準書〔案〕において開示要求を提案することも、企業に対して IAS 第 33 号の開示要求を免除することもしないと決定した。本基準書〔案〕を適用する子会社が財務諸表において 1 株当たり利益を開示することを選択する場合には、IAS 第 33 号の開示要求を適用することを要求されることとなる。
- BC66 同様に、IFRS 第 8 号「事業セグメント」の範囲を考えると、本基準書〔案〕を適用することが認められる子会社は、IFRS 第 8 号を適用することを要求されない。しかし、IAS 第 33 号の第 3 項は、IFRS 基準を適用する企業が 1 株当たり利益を開示することを選択する場合には、IAS 第 33 号の要求事項を適用することを要求しているのに対し、IFRS 第 8 号の第 3 項は、IFRS 第 8 号を適用することを要求されない企業がセグメントに関して IFRS 第 8 号に準拠しない情報を開示することを認めている。そのような状況において、IFRS 第 8 号は企業が当該情報をセグメント情報として記述することを禁止している。当審議会は、本基準書〔案〕を IFRS for SMEs 基準（そうした情報の作成及び開示の基礎を記述することを企業に要求している）と整合させるべきであると決定した（本基準書〔案〕の第 213 項参照）。当審議会は、子会社が IFRS 第 8 号を適用することを選択する場合に IFRS 第 8 号の開示要求を免除することを提案していない（すなわち、本基準書〔案〕を適用する子会社は、IFRS 第 8 号を適用することを選択でき、その場合には、当該基準書における関連する開示要求を適用することが要求されることになる）。当審議会はまた、本基準書〔案〕において、企業が IFRS 第 8 号を適用

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

しなかった場合には情報をセグメント情報として記述することを禁止するという IFRS 第 8 号の第 3 項の要求事項を反復することを提案している。

IFRS 第 13 号の第 95 項

BC67 当審議会は、本基準書 [案] に IFRS 第 13 号の第 95 項における要求（本基準書 [案] を適用する企業は、どのような場合に公正価値ヒエラルキーのレベル間での振替が生じたとみなされるのかを決定するための方針に一貫して従う）を含めるべきかどうかを検討した。しかし、当審議会は、そうすることは不要であると結論を下した。IAS 第 8 号の第 13 項が会計方針の一貫した適用を要求しているからである。

本基準書 [案] の構成

BC68 本基準書 [案] を適用することを選択した子会社が、ある IFRS 基準書のある取引、他の事象又は条件を会計処理するために適用した場合、当該子会社は本基準書 [案] において当該 IFRS 基準書の見出しの下に示している開示要求を適用することになる。例えば、棚卸資産についての開示要求は IAS 第 2 号「棚卸資産」の見出しの下に示されている。このアプローチは、本基準書 [案] の中で各 IFRS 基準書の範囲を再掲する必要を避けるものである。開示要求は IFRS 基準書別に編成されている。

BC69 本基準書 [案] を適用する企業は、提案している開示要求を、本基準書 [案] の付録 A で列挙している他の IFRS 基準書における開示要求の代わりに適用することになる。

BC70 ある IFRS 基準書のある開示要求が本基準書 [案] の付録 A で列挙されていない場合には、本基準書 [案] を適用する企業に依然として適用される。依然として適用される開示要求は、一般的には関連する IFRS 基準書の見出しへの脚注において記述されている。付録 A に列挙されておらず引き続き適用される開示要求の例には、次のものが含まれる。

(a) その後に続く項が適用に関する要求事項を含んでいるため、作成者がそのままの状態でも考慮する方が容易となるはずである開示要求。例えば、IAS 第 1 号の第 99 項は、純損益に認識した費用の分析を性質又は企業内での機能に基づく分類を使用して表示することを要求している。

(b) 認識、測定又は表示の要求事項を含んでいる項に組み込まれている開示要求。例えば、IAS 第 1 号の第 25 項は、企業が継続企業として存続する能力を評価することを、この評価に関して要求される開示とともに要求している。

(c) IAS 第 1 号の第 48 項で述べているように、「開示」という用語を基本財務諸表の本体で表示する項目を含めた広い意味で使用している開示要求。例えば、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」の第 33 項(a)は、表示の要求であるのに、企業が「…の合計額からなる包括利益計算書上の単一の金額」を開示することを要求している。

本基準書 [案] への（及び本基準書 [案] からの）移行

- BC71 子会社の本基準書 [案] への移行及び本基準書 [案] からの移行に関して、当審議会は次のことを検討した。
- (a) 本基準書 [案] に、子会社が本基準書 [案] を初めて適用する際に適用される経過措置を含めるべきかどうか（BC72 項から BC74 項）
 - (b) 子会社が本基準書 [案] の適用を再度選択することを認めるべきかどうか（BC75 項から BC77 項）
 - (c) 子会社が本基準書 [案] を当期において適用したが、前期においては本基準書 [案] を適用しなかった場合に、どのような比較情報を要求すべきか（BC78 項から BC79 項）
 - (d) 前期及び当期に IFRS 基準書を適用している子会社が、本基準書 [案] を前期に適用したが、当期には適用していない場合に、どのような比較情報を要求すべきか（BC80 項から BC81 項）
 - (e) 本基準書 [案] を適用する選択又は選択の取消しは、子会社が IAS 第 8 号を適用することが必要となるか（BC82 項から BC83 項）
 - (f) 本基準書 [案] を適用する選択若しくは選択の取消し、又はそれ以外で本基準書 [案] の適用を停止することは、子会社の IFRS 第 1 号の適用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（BC84 項から BC86 項）

本基準書 [案] に経過措置を含めるべきか

- BC72 BC84 項から BC86 項は、本基準書 [案] が IFRS 第 1 号とどのように関連するのかを検討している。BC73 項から BC74 項は、本基準書 [案] に、IFRS 基準を前期に適用し本基準書 [案] を当期に初めて適用する子会社のための経過措置を含めるべきかどうかを検討している。
- BC73 そのような子会社が本基準書 [案] を初めて適用する際には、その財務諸表が含む開示は前期における開示よりも少なくなる。当該子会社は、一部の比較情報を当期に報告している情報と整合させるために修正再表示することが必要となる可能性がある。当該子会社は、本基準書 [案] を適用した旨を開示することも要求される（BC55 項参照）。
- BC74 BC73 項で検討した、本基準書 [案] を初めて適用することが子会社の財務諸表に与える影響を考慮し、また、子会社が前期において IFRS 第 1 号を適用していることに留意して、当審議会は、IFRS 基準を前期に適用した子会社のための経過措置又は開示要求を本基準書 [案] において提案しないことを決定した。

本基準 [案] の適用を再度選択すること

- BC75 当審議会は、本基準書 [案] の適用をその適用する要件を満たす子会社について任意と

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

することを提案している（BC9 項(b)参照）。したがって、子会社が本基準書 [案] を適用することを選択して、その後その選択を取り消したり、本基準書 [案] を適用するための要件を満たさなくなったりする可能性がある。当審議会は、そのような子会社が、他の点では要件を満たすと仮定して、本基準書 [案] を将来のある期間において再度適用することを認めるべきかどうかを検討した。

- BC76 子会社が過去に当該選択を取り消した後に本基準書 [案] を再び適用することを認めることは、例えば、ある子会社が、IFRS 基準を適用して財務諸表を作成する報告グループからそうでないグループに移ったが、移った先のグループがその後 IFRS 基準を採用する場合に、当該子会社にとって助けとなる可能性がある。
- BC77 当審議会は、子会社が過去に当該選択を取り消した後に本基準書 [案] を再び適用することを認めることは、IFRS 第 1 号が一部の状況において企業が IFRS 第 1 号を複数回適用することを認めていることとも整合的であることに留意した。当審議会はまた、財務諸表利用者のニーズは影響を受けないとも考えた。したがって、当審議会は、子会社が本基準書 [案] を「初めて」適用する選択を複数回行うことを禁止する理由はないと考えた。

比較情報

- BC78 当審議会は、子会社が本基準書 [案] を当期に適用することを選択したが、前期においては適用してない場合に、どのような比較情報を要求すべきかを検討した。当審議会は、そのような子会社は、当期の財務諸表において前期よりも提供する開示が少なくなること留意した。
- BC79 当審議会は、子会社が本基準書 [案] を適用した旨を記述するという本基準書 [案] の要求以外に、追加的な開示を要求する必要はないと決定した。本基準書 [案] について開発した開示要求は利用者のニーズを満たすように設計されているからである（BC23 項から BC39 項参照）。したがって、当審議会は、そのような子会社は、本基準書 [案] における開示要求を適用して直前の比較対象期間について要求される開示を決定すべきであると結論を下した（本基準書 [案] の第 10 項参照）。
- BC80 当審議会は、子会社が本基準書 [案] を適用する選択を当期に取り消した（すなわち、子会社が本基準書 [案] を前期に適用したが、当期には適用しなかった）場合に、どのような比較情報を要求すべきなのかも検討した。当審議会は、このような子会社は当期の財務諸表において前期よりも提供する開示が多くなる可能性が高いと考えた。当審議会は、IAS 第 1 号に従って子会社は比較情報の開示を要求されることに留意した。したがって、当該子会社は、比較情報についての要求を含めて、他の IFRS 基準書における開示要求を適用することになる。この取扱いは、企業の最初の IFRS 財務諸表における注記において比較金額の開示を免除していない IFRS 第 1 号と整合的となる。
- BC81 したがって、当審議会は、本基準書 [案] は次のように述べるべきであると結論を下した。BC80 項で記述した状況において、子会社は当期の財務諸表において報告しているすべての金額について比較情報を提供しなければならない。ただし、他の IFRS 基準書

が他の方法を要求するか又は認めている場合は除く。また、本基準書〔案〕が当期において開示される金額の開示を前期において要求していないことは、比較情報を省略する理由とはならない（本基準書〔案〕の第11項参照）。

本基準書〔案〕を適用する選択又は選択の取消しは子会社がIAS第8号を適用することを必要とするかどうか

BC82 審議の中で、当審議会は、会計方針の変更についてのIAS第8号の要求事項を考慮した。当審議会は、子会社は本基準書〔案〕の適用を選択する時又はその選択を取り消す時に、当該要求事項を適用する必要があることに留意した。

BC83 さらに、当審議会は、本基準書〔案〕を適用する選択又はその選択の取消しと、前期の期首現在でBC78項及びBC80項に記述した状況において財政状態計算書を表示するという要求（IAS第1号の第40A項参照）との相互関係を検討した。当審議会は、「第3の財政状態計算書」は不要であることに留意した。基本財務諸表において表示している項目又は金額の認識又は測定を変更するものではないからである。

IFRS第1号との相互関係

BC84 当審議会は、本基準書〔案〕の適用を選択するか若しくはその選択を取り消すか、又はそれ以外で本基準書〔案〕の適用を停止する子会社が、IFRS第1号を適用することになるのかどうか及びどのように適用するかを検討した。国内GAAP又はIFRS for SMEs基準を前期において適用し、当期において本基準書〔案〕を適用することを選択する子会社は、本基準書〔案〕を初めて適用する際にIFRS第1号を適用することを要求される。それらの報告フレームワークはIFRS基準とは異なるからである。特に、IFRS for SMEs基準は、一部のトピックについてIFRS基準と比較して異なる認識及び測定の要求事項を有している。IFRS第1号は、企業の最初のIFRS財務諸表に（及び最初のIFRS財務諸表の対象となる期間の一部について企業が表示する各期中財務報告書に）適用される。IFRS第1号は企業の最初のIFRS財務諸表を次のように定義している。

企業が国際財務報告基準（IFRS）を、IFRSへの準拠に関する明示的かつ無限定の記述により採用する最初の年次財務諸表

BC85 当審議会は、本基準書〔案〕の第22項において、本基準書〔案〕を適用する子会社はその旨を本基準書〔案〕の第110項が要求している準拠の旨の記述と同じ注記において開示することを提案している（IAS第1号の第16項で要求している準拠の旨の記述を反復したものである）。当審議会は、本基準書〔案〕の適用は子会社がIFRS基準への準拠の旨を記述することを妨げるものではなく、本基準書〔案〕の適用を準拠の旨の記述と同じ注記において開示することは準拠の旨の記述の限定ではないと結論を下した。したがって、当審議会は次のことを決定した。

(a) 子会社が、当審議会が本基準書〔案〕を公表した後にIFRS基準を採用する場合には、本基準書〔案〕を最初のIFRS財務諸表において適用することを選択できる。

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

その状況において、子会社は IFRS 第 1 号を適用することになる（ただし、企業の IFRS 基準への移行に関する IFRS 第 1 号の開示要求を除く）。子会社はその代わりに、IFRS 第 1 号に関する本基準書 [案] における開示要求を適用する（本基準書 [案] の第 23 項から第 30 項参照）。

- (b) 子会社が過去のある期間において IFRS 基準を採用し、直前期の財務諸表が IFRS 基準への準拠の旨の明示的かつ無限定の記述を含んでいた場合には、子会社が本基準書 [案] を初めて適用する期間に係る財務諸表は、最初の IFRS 財務諸表とはならない。この場合、本基準書 [案] の適用の開始は、子会社が IFRS 第 1 号の範囲に含まれる結果を生じさせない。
- (c) 子会社が本基準書 [案] を直前期において適用し、当該期間に係る財務諸表が IFRS 基準への準拠の旨の明示的かつ無限定の記述を含んでいた場合には、子会社が本基準書 [案] の適用を停止するが IFRS 基準を引き続き適用する期間に係る財務諸表は、最初の IFRS 財務諸表とはならない。したがって、本基準書 [案] の適用を停止すること自体は、子会社が IFRS 基準の初度適用企業となる結果を生じさせない。言い換えると、本基準書 [案] の適用を停止することは、子会社が IFRS 第 1 号の範囲に含まれる結果を生じさせない。

BC86 疑問を避けるため、当審議会は IFRS 第 1 号との相互関係を本基準書 [案] において説明することを決定した（本基準書 [案] の第 12 項から第 14 項参照）。

本基準書 [案] の維持管理

BC87 当審議会在本公開草案における提案を最終確定して本基準書 [案] を公表する場合には、新規の IFRS 基準書又は IFRS 基準書の修正から生じた新たな開示要求又は開示要求の修正について、本基準書 [案] をいつ更新するのかを決定することが必要となる。

BC88 1つのアプローチは、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、当審議会在本基準書 [案] を定期的に更新することであろう。しかし、このアプローチは、本基準書 [案] を適用する子会社にとっての便益を遅らせることになる。例えば、当審議会在新たな開示要求を含んだ新しい IFRS 基準書を発行するとした場合、本基準書 [案] を適用する子会社は、その新たな開示要求のすべてを本基準書 [案] が更新されるまで適用することが必要となる（本基準書 [案] の付録 A が、それらの新たな開示要求を列挙しないからである）。

BC89 あるいは、当審議会在新規の又は修正後の IFRS 基準書の公開草案を公表する際に、本基準書 [案] の修正を提案することが考えられる。そのようなアプローチは、当審議会在 IFRS 基準書の当該修正が検討されているのと同じ期間において、本基準書 [案] を修正する提案を考慮することが必要となる。

BC90 本基準書 [案] の更新の必要を最小限にするために、当審議会在新しい IFRS 基準書又は IFRS 基準書の修正を公表した後に初めて、本基準書 [案] を修正することが考えら

れる。このアプローチは、当審議会が本基準書〔案〕を適用する子会社についてその後提案する可能性のある削減した開示要求の便益を、当審議会が本基準書〔案〕を更新するまで遅らせることになる。このアプローチは、本基準書〔案〕を適用する子会社が、その後に本基準書〔案〕が更新される際に要求されなくなる新規の又は修正後のIFRS基準書で要求される開示を提供する結果となる可能性がある。

- BC91 当審議会は、新規の又は修正後のIFRS基準書の公開草案を公表する際に、本基準書〔案〕の修正を提案することを検討すると決定した。IFRS基準書の関連する修正が議論されている時に本基準書〔案〕の適切な修正の検討を容易にするためである。

提案の潜在的な影響

- BC92 財務報告の要求事項を変更する新規又は修正後のIFRS基準書は、企業に提供させるより良い情報の便益で正当化されるコストを伴う。しかし、本基準書〔案〕は、適用する子会社に継続的なコスト低減をもたらす。IFRS基準における認識及び測定の要求事項を変更していないからである。一部の子会社に、IFRS基準を適用しつつ利用者のニーズに合わせたより少ない開示を提供する選択肢を提供するものである。一部の子会社には当初の導入コストが生じる可能性があるが、継続的なコスト節減の方が上回ると見込まれる（BC95項からBC98項参照）。
- BC93 当審議会は、本プロジェクトを作成者からのフィードバックに対応して作業計画に追加した。本プロジェクトは、本基準書〔案〕を適用することが認められる子会社（すなわち、親会社がIFRS基準に準拠した連結財務諸表を作成する、公的説明責任のない子会社）の財務諸表の作成コストを低減させることを狙いとしている。現在、IFRS基準を適用する親会社に連結用の情報を提供することを要求されている子会社は、自らの財務諸表において、認識及び測定の要求事項がIFRS基準とは異なるIFRS for SMEs基準又は国内GAAPのいずれかを適用した場合に、追加的な会計記録を維持することが必要となる。子会社が連結のコストを最小限にするために自らの財務諸表においてIFRS基準を適用した場合には、IFRS基準における開示要求を適用することを要求されるが、一部の開示は、当該子会社に公的説明責任がない場合には、財務諸表の利用者に向けたものではない情報を提供する。当審議会は、そのような財務諸表利用者に向けたものではない情報を提供する開示要求をなくすことによってコストを低減させるとともに、追加的な会計記録を維持する必要をなくすことを図っている。当審議会は、本基準書〔案〕は、こうした子会社の財務諸表の利用者にとっての財務諸表の有用性を維持すると見込んでいる。当審議会が開示要求の開発に当たって採用したアプローチは利用者のニーズを考慮したものだからである。
- BC94 本基準書〔案〕についての影響分析は、本基準書〔案〕が任意適用であるため、IFRS基準書の適用が要求される場合に当審議会が行うものとは異なっている。したがって、本基準書〔案〕の適用を選択する作成者は、本基準書〔案〕を適用することの便益がコストを上回るということを納得できる。

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

- BC95 本基準書〔案〕の適用開始時の導入コストは、子会社の財務諸表が従来は次のどれを適用して作成されていたのかに左右される。
- (a) 国内 GAAP (BC96 項)
 - (b) IFRS for SMEs 基準 (BC97 項)
 - (c) IFRS 基準 (BC98 項)
- BC96 国内 GAAP を適用していて本基準書〔案〕の適用を選択する子会社には、適用開始時の導入コスト (IFRS 基準の初度適用企業としてのコストを含む) が生じる。これらのコストは、当該子会社で使用している国内 GAAP と IFRS 基準 (本基準書〔案〕を含む) との間の相違に左右される。継続的な便益が導入コストを上回ると見込まれる。子会社は追加的な会計記録の維持を要求されなくなるからである。すなわち、親会社と子会社と同じ報告基準を使用する場合に効率性が生じるはずである。
- BC97 IFRS for SMEs 基準を適用していて本基準書〔案〕の適用を選択する子会社には、適用開始時の導入コストが生じる。認識及び測定 of 要求事項が IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準との間で異なっており、本基準書〔案〕と IFRS for SMEs 基準との間に開示要求のいくつかの相違があるからである。これらのコストよりも、子会社が追加的な会計記録の維持を要求されないことの便益の方が上回ると見込まれる。
- BC98 IFRS 基準を適用していて本基準書〔案〕の適用を選択する子会社は、開示要求が大幅に少なくなることによる便益を受ける。このような子会社には、(例えば、どの開示が要求されなくなるのかを識別する際に) 適用開始時の導入コストが生じる可能性がある。しかし、これらのコストよりも、子会社が識別した開示を作成する必要がなくなることの継続的な便益の方が上回ると見込まれる。その便益には、当該開示の作成に関するプロセスを開発し維持しなければならないことから生じる関連する運営コストを子会社が節減することが含まれる。
- BC99 当審議会のアプローチは、子会社の財務諸表の利用者のニーズを満たすために十分な開示要求を本基準書〔案〕において設定することを意図したものである。BC96 項から BC98 項で記述した状況において、親会社が、本基準書〔案〕が子会社に開示を要求していない情報を連結財務諸表のために要求する場合には、当該情報を提供する必要性が本基準書〔案〕で変わることはない。子会社は、適用する会計基準に関係なく、当該情報を提供することを要求されることになるからである。
- BC100 当審議会は、子会社の財務諸表の利用者にとっての有用な情報の喪失を生じさせない方法で、開示要求を開発した。開示要求の手直しにあたって IFRS for SMEs 基準の BC157 項を考慮することによって、当審議会は、提案している範囲に含まれる子会社の財務諸表の利用者のニーズを考慮した (BC32 項から BC34 項参照)。
- BC101 当審議会は、開示要求を開発するにあたり、次のことにも留意した。
- (a) 子会社に対する融資者又は他の債権者は、子会社の財務諸表における情報以外の情

報を依頼することができる。融資者及び他の債権者は、こうした追加の情報を、IFRS 基準（開示が完全版）、IFRS for SMEs 基準又は国内 GAAP のどれで財務諸表が作成されているのかに関係なく、依頼できる。

- (b) 教育及び翻訳のコストは、本（ドラフト）基準書の導入も含めて、あらゆる新規の又は修正後の IFRS 基準書の適用に固有のものである。長期的には、適用の便益がこれらのコストを正当化するであろう。本基準書 [案] における要求事項の開発に対する当審議会のアプローチは、そうしたコストを最小限にするはずである。当該アプローチは、IFRS for SMEs 基準及び IFRS 基準における要求事項を開示要求案の基礎として使用しているからである。
- (c) 監査対象となる財務諸表において提供される開示が少なくなるので、監査の労力が、本基準書 [案] の適用なしに IFRS 基準を適用した財務諸表と比較して、低減されるはずである。監査人は、法定監査のために実施した作業（例えば、子会社自身の財務諸表における報告）及びグループ報告（例えば、親会社への報告）を活用することもできる。

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に対するフランソワーズ・フローレス氏の代替的見解

- AV1 フローレス氏は本公開草案における提案に反対票を投じた。フローレス氏は、公的説明責任のない企業に固有で IFRS の認識及び測定の要求事項を適用する開示要求を設計することに同意している。しかし、そのような要求事項を SMEs である子会社に限定することには反対している。結論の根拠で述べているように、当審議会は、開示要求案を公的説明責任のないすべての企業に当てはまるアプローチに従い、すなわち、子会社の特性を考慮に入れずに、開発した。このため、フローレス氏は、公的説明責任のないすべての企業が本基準書 [案] を適用する資格を与えるべきであると考えている。本基準書 [案] は、設計上、それらのすべてに対して目的適合性があるからである。フローレス氏がこの見解を有しているのは、戦略面と技術面の両方のいくつかの理由による。
- AV2 フローレス氏は、IFRS 財団のミッションは世界中の金融市場に透明性、説明責任及び効率性をもたらす基準を開発することであることを留意している。このミッションをはたすため、当審議会は IFRS 基準の可能な最も幅広い使用を促進する決定を行うべきである。フローレス氏の見解では、本基準書 [案] の利用資格の拡大は IFRS 財団のミッションに沿ったものとなる。これまで、当審議会は公的説明責任のある企業のために特別に設計された IFRS 基準を開発し、公的説明責任のない企業のみが利用可能な IFRS for SMEs 基準を開発し維持してきた。本基準書 [案] は、現在は IFRS 基準も IFRS for SMEs 基準も適用していない企業に IFRS 基準を開放する可能性がある。企業は、企業の財務諸表の利用者が必要とするものを超える開示要求に準拠することのコストを理由に、IFRS 基準を適用しないことを決定する場合がある。企業は、IFRS for SMEs 基準が企業の規模又は取引の複雑性に合わないこととみなしているために IFRS for SMEs 基準の適用を差し控える場合がある。公的説明責任のない企業の一部は、公的説明責任のある競争相手との比較可能性を維持するため、又は中期的に公開市場で資金調達することを計画しているために、IFRS 基準を適用することを望む可能性がある。本基準書 [案] の利用資格の拡大は、そうした企業が IFRS 基準をより容易に適用することを可能にするであろう。
- AV3 範囲の制限について決定するにあたり、当審議会は事実上、各法域が行うことができる選択を制限している。すなわち、公的説明責任のない企業に対して、IFRS 基準をコストが高すぎるとみなされていて当該企業の財務諸表の利用者のニーズに合わせて調整されていない開示要求とともに適用することを要求するか、IFRS for SMEs 基準の使用を要求するかのいずれかである。フローレス氏の見解では、そのような限定的な選択が受け入れられるのは、IFRS 財団がリソースを投入して IFRS 基準において公的説明責任のない企業のための開示要求を開発するまでの間のことであった。そうした要求事項が今では利用可能となっているので、どの企業もその財務諸表の利用者も不必要な開示のコストを負担すべきではなく、どの法域も本基準書 [案] の使用を当該法域が規制している公的説明責任のないすべての企業に開放することを禁止されるべきではない。SMEs が規模及び複雑性のレベルにおいて極端に多様であることを考えると、ある法域

がそのような企業の部分集合に対して当該要求事項を使用することを強制する可能性がある（例えば、企業がどのような基準を使用すべきかを、当該法域の状況に最も合致する方法で規制する場合の要件を定めることによって）。フローレス氏の見解では、基準設定主体として、当審議会が利用資格を正当に制限できるのは、制限をしないと金融市場における透明性、説明責任及び効率性に反することとなる場合のみである。

AV4 利用資格の制限の提案を支持するものとして当審議会が示している議論は、どれもフローレス氏を納得させるものではなかった。フローレス氏の見解では、

- (a) 削減した開示要求に対する要望を特に公的説明責任のない子会社について受けたことは、当審議会の分析の範囲を制約するものではなく、適切なりサーチを制限することを正当化するものでもない。
- (b) 削減した開示を含んだ IFRS for SMEs 基準は、12 年間にわたり適用されてきた。削減した開示の基準書の提案において、当審議会は、IFRS for SMEs 基準における開示要求を維持するか、又はそれを開発した際に行ったのと同じアプローチを使用するかのいずれかであった。このアプローチが否定的なコメントを生じさせる可能性が高いものであったならば、そうした結果は IFRS for SMEs 基準の適用から既に生じていたであろう。したがって、「新しいアプローチ」というようなものはなく、当審議会が必要であると主張している警戒は正当化されないように思われる。
- (c) 当審議会によれば、コストと便益を考慮すると、子会社以外の SMEs は必然的に IFRS 基準ではなく IFRS for SMEs 基準を適用する結果となる。AV5 項でさらに展開するように、適切なコストと便益のトレードオフは、SMEs の多様性を考えると、判断が非常に困難である。さらに、IFRS 基準と IFRS for SMEs 基準とは採用の意思決定への影響が異なるので、当審議会は、IFRS 基準書に関する決定において、IFRS for SMEs 基準が採用可能であることを織り込むべきではない。IFRS 基準の使用を強制している法域（例えば、いくつかの欧州の国々）では、公的説明責任のない企業が既に IFRS 基準を適用しており、それらの企業が本基準書 [案] に関連したコスト節減を利用できるようにすべきである。
- (d) 当審議会は、本基準書 [案] がすべての SMEs に開放されたとした場合、IFRS の要求事項においてより大きな安定性を要求する圧力がかかるであろうという懸念を示した。現状でも、IFRS 基準は既にすべての SMEs に開放されており、フローレス氏は、SMEs から具体的に生じたそのような圧力が表明されているとは聞いていない。また、IFRS 基準における認識及び測定 of 要求事項が単独の企業について機能しないということも聞いていない。当審議会は、本基準書 [案] がすべての SMEs に開放されたとした場合、IFRS 基準が IFRS for SMEs 基準と「競合する」可能性があるという懸念も示した。その見解とは対照的に、AV5 項で説明するように、フローレス氏は、本基準書 [案] の範囲をすべての SMEs を含めるように拡大することは、IFRS for SMEs 基準の進化のより良い方向性を設定するのに役立つであろうと考えている。

公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に関する結論の根拠

- AV5 本公開草案の開発中に、当審議会は IFRS for SMEs 基準の第 2 次包括レビューを主導していた。情報要請に対するフィードバックは意見が分かれていた。一部のコメント提出者は当該基準が単純で適用が容易である状態を保つことを望んでいるが、IFRS 基準における認識及び測定の要求事項との密接な合致を優先する意見もあった。そうした緊張関係は第 1 次包括レビューの後に既に明らかであった。その際に当審議会は、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」への復帰のほかに IFRS for SMEs 基準に選択肢を追加し、当該基準の複雑性を増大させ比較可能性を低下させた。このフィードバックは、IFRS for SMEs 基準の現在の範囲が極めて広いことを反映しており、これが対立するニーズへの対応方法において緊張関係を生じさせている。適切なコストと便益の決定を行うことは、コストと便益に関する状況が非常に多様であるため、可能であるとしても困難である。フローレス氏の見解では、IFRS for SMEs 基準についての当審議会の維持管理の戦略は、本基準書 [案] の範囲にすべての公的説明責任のない企業を含めたならば、非常に容易になるであろう。当審議会は、IFRS for SMEs 基準を単純で適用が容易である状態に保つという目的を確認することが考えられ、そうすれば、IFRS 基準との合致を主要な原則のレベルで達成しつつ、具体的な利用者のニーズを適切に考慮することとなるであろう。
- AV6 技術的な考慮もフローレス氏の代替的見解の理由となっている。第 1 に、また、最重要のこととして、フローレス氏は、範囲の制限は財務報告の視点から十分に正当化されるべきであると考えている（例えば、要求事項を範囲外で適用すると利用者のニーズに反すると考えられる場合）。前述のように、現在の提案は子会社の特性を考慮に入れずに設計されているので、技術的観点からは、その範囲の制限は目的適合性がない。本基準書 [案] を適用する公的説明責任のない企業は、当該企業が IFRS 基準を適用する企業の子会社かどうかに関係なく、利用者のニーズを満たす開示を提供することになる。
- AV7 IFRS 基準を現在適用している公的説明責任のない企業には、財務諸表から重要性がないとみなされる開示を取り除くことを支援すべきである。そうした開示を削除することへの支援は、当審議会の開示に関する取組みの基準設定の取組みと整合的であろう。この取組みは、有用な情報をすべて提供し、かつ、有用な情報のみを提供することに役立つ。IFRS 基準を適用している公的説明責任のない企業について、より合理的なコストと便益のトレードオフを行うことに役立つであろう。
- AV8 さらに、利用資格の制限は、経済状況及び利用者のニーズが変化していないのに、支配の変化又は親会社の会計方針の変更を理由として、開示の体制を変更することを企業に強制する可能性がある。企業が条件を満たさなくなった場合、今回の提案は企業とその利用者に多大なコストの負担を要求することになる。企業が短期間の通告で、当審議会が利用者にとって有用でないとみなしている開示の完全版セットの提供を強制されることになるからである。フローレス氏の見解では、そのような状況は正当化されず、「財務報告に関する概念フレームワーク」からの離脱となる。期間ごとの継続性への違反を生じさせ、コストの制約、重要性及び情報の目的適合性を損なうこととなるからである。