



IFRS[®]

Accounting

2024年3月

公開草案

IFRS[®]会計基準

企業結合 — 開示、のれん及び減損
IFRS第3号及びIAS第36号の修正案

コメント期限：2024年7月15日

公開草案

企業結合 — 開示、のれん及び減損

IFRS 第 3 号及び IAS 第 36 号の修正案

コメント期限：2024 年 7 月 15 日

Exposure Draft IASB/ED/2024/1 *Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairments* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments need to be received by **15 July 2024** 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.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the International Accounting Standards Board (IASB) and the 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.

© 2024 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 IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@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 including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the IASB® logo, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘IFRS for SMEs®’, the IFRS for SMEs® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’ and ‘SIC®’. Further details of the Foundation’s trade 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.

公開草案

企業結合 — 開示、のれん及び減損

IFRS 第 3 号及び IAS 第 36 号の修正案

コメント期限：2024 年 7 月 15 日

公開草案—2024年3月

公開草案 ED/2024/1「企業結合 — 開示、のれん及び減損」は、国際会計基準審議会（IASB）がコメント募集のみを目的に公表したものである。コメントは2024年7月15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。

回答者が秘密扱いの要求をしない限り、すべてのコメントは公開の記録に記載され、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。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、国際会計基準審議会（IASB）及び当財団は、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、明白に拒絶する。

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。

© 2024 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。

IASB の公表物のコピーは、customerservices@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, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘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

	開始ページ
はじめに	6
コメント募集	9
[案] IFRS 第 3 号「企業結合」の修正	18
[案] IAS 第 36 号「資産の減損」の修正	28
[案] IFRS 第 X 号「公的説明責任のない子会社：開示」の修正	36
[案] IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」の修正	39
国際会計基準審議会による公開草案「企業結合 — 開示、のれん及び減損」 (2024 年 3 月公表) の承認	40
[案] IFRS 第 3 号に付属する設例の修正	41
[案] IAS 第 36 号に付属する設例の修正	44

はじめに

IASB が本公開草案を公表している理由

取得（IFRS 会計基準では企業結合と呼んでいる）は、それに関わる企業にとって重大な取引であることが多い。これらの取引は国際経済において重要な役割を果たしており、2023年に発表された取引は合計で3.2兆米ドルに及んでいる¹。

IFRS 第3号「企業結合」は、企業が企業結合をどのように会計処理するのかを定めている。IFRS 第3号の適用後レビュー（PIR）を通じて及びその後、国際会計基準審議会（IASB）は次のような情報を得た。

- (a) 財務諸表利用者（利用者）は、企業結合の業績を評価するのに役立つより良い情報を必要としている。一部の利用者は、IAS 第36号「資産の減損」におけるのれんを含んだ資金生成単位の減損テストによって提供される情報を、企業結合の成功度を評価するための代理情報として使用している。例えば、一部の利用者は、減損損失の認識を企業結合が成功ではなかったことの確認と解釈していると述べた。
- (b) のれんを含んだ資金生成単位の減損テストは複雑で時間とコストを要し、減損損失が認識されるのが遅すぎる場合がある（すなわち、減損が発生するのと減損損失が財務諸表に認識されるのとの間に遅延があるように見える）。

IASB は、これらの懸念に対応するために「企業結合 — 開示、のれん及び減損」に関する基準設定プロジェクトを進めている。このプロジェクトの目的は、企業が合理的なコストで企業結合に関するより有用な情報を利用者に提供できるかどうかを探求することである。利用者にそのような情報を提供することは、利用者が次のことをよりよく評価できるようにすることによって、より良い意思決定を行うのに役立つであろう。

- (a) 企業の企業結合の業績
- (b) 経営者はこれらの事業を取得するために企業の経済的資源をどれだけ効率的及び効果的に使用したか

本公開草案における提案

本公開草案は、本プロジェクトの目的を満たすように設計された修正のパッケージを提案している。これらの修正案は、ディスカッション・ペーパー「企業結合 — 開示、のれん及び減損」における予備的見解を基礎とし、当該予備的見解に対するフィードバックについてのIASBの検討を反映している。修正案は主として以下に関するものである。

- (a) IFRS 第3号における開示要求
- (b) IAS 第36号における減損テスト

¹ Bain & Company, “Looking Back at M&A in 2023: Who Wins in a Down Year?”, Bain & Company, 2024, <http://www.bain.com/insights/looking-back-m-and-a-report-2024/> (Bain & Company の許可を得て使用)

企業結合 — 開示、のれん及び減損

IFRS 第 3 号における開示要求

IASB は、企業が以下を開示する結果となる新たな開示要求を追加することを提案している。

- (a) 企業結合の業績に関する情報 — 具体的には、戦略的な企業結合についての企業の取得日現在の主要目的及び関連する目標並びに当該主要目的及び関連する目標がその後の各期間においてどの程度まで満たされているか
- (b) 企業結合から生じると期待されるシナジーに関する定量的情報

利用者は、ディスカッション・ペーパーに対するフィードバックにおいて、この情報に対するニーズを確認した。しかし、他の利害関係者（特に作成者）は、この情報の開示のコストに関しての懸念を有していた。これらの利害関係者は、この情報の一部は商業的機密性が高いため財務諸表における開示を要求すべきではなく、当該情報の開示は企業を訴訟リスクに晒す可能性があるとした。

IASB は、この情報を開示することを企業に要求するという予備的見解を進めることを決定したが、次のことを提案することによって利害関係者の懸念に対応した。

- (a) 企業は特定の状況においてこの情報の一部について開示を免除される。
- (b) 企業が企業結合の業績に関する情報を開示することを要求されるのは、一部の企業結合（戦略的な企業結合）についてのみとする。

IASB は、IFRS 第 3 号における開示要求について他のいくつかの修正も提案している。

IAS 第 36 号における減損テスト

IASB は、IAS 第 36 号における要求事項のいくつかの的を絞った修正を、使用価値の計算、のれんの資金生成単位への配分及び開示要求に関して提案している。

IASB の見解では、のれんに係る減損損失の認識が遅すぎる場合があるという懸念は、次のような理由で生じている可能性がある。

- (a) 一部の利害関係者は、利用者が IAS 第 36 号における減損テストで提供される情報のみを用いて企業結合の成功度を評価する場合、企業結合は成功であったと考えるようにミスリードされる可能性があるとして述べている。IAS 第 36 号における減損テストは、のれんを含んだ資金生成単位の減損テストである。のれんの帳簿価額を直接的に検証したり、企業結合の成功度を評価したりするには設計されていない。提案している IFRS 第 3 号における新たな開示要求は、企業結合の業績に関するより直接的な情報を開示することを企業に要求し、それにより利用者が代理情報として減損テストの結果に依拠する必要をなくすことになる。
- (b) 一部の利害関係者は、のれんを減耗性資産と見ており、包括利益計算書はのれんの費消に関する費用の適切な金額を反映していないと述べている。本公開草案の BC236 項から BC237 項で説明しているように、IASB の見解では、この目的を達成するための適切なモデルは償却を基礎としたモデルであろう。しかし、この懸念は減損テストに欠陥があることを意味しない。むしろ、のれんを減耗性資産と考えている人々の期待を減損テストが満たせないということの意味している。

- (c) 減損テストの設計が、のれんを減損から遮蔽（シールドイング）する可能性がある。のれんは、例えば、取得した事業が結合されている事業のヘッドルームによって、減損からシールドイングされる可能性がある。ヘッドルームとは、企業の回収可能価額が企業の認識している純資産の帳簿価額を超過する金額である。企業が結合後の事業の減損をテストする際に、結合後の事業の回収可能価額の減少は、最初にこのヘッドルームによって吸収され、取得したのれんの減損が隠される可能性がある。IASB は、のれんが資金生成単位にどのように配分されるのかについての明確化を提案しており、これはシールドイングを減らすのに役立つと期待される。
- (d) 経営者が過度に楽観的である。IASB の見解では、経営者の過度の楽観性は、部分的には、IAS 第 36 号の修正を行うよりも、執行者及び監査人が対処する方が適切である。しかし、IASB は、IAS 第 36 号の適用を改善してこの懸念を軽減するのに役立てるため、IAS 第 36 号における開示要求の限定的な変更を提案している。

提案の影響を受けるのは誰か

IFRS 第 3 号の変更案は、企業結合を行う企業に影響を与えることとなる。いくつかの提案は企業結合の一部（すなわち、戦略的な企業結合）のみに適用される。

IAS 第 36 号の変更案は、のれんを含んだ資金生成単位を有する企業に影響を与えることとなる。使用価値がどのように計算されるのかについての修正案は、IAS 第 36 号が適用されるすべての資産の減損テストにも影響を与える。

次のステップ

IASB は、本公開草案における提案に対するコメントレーター及びその他のフィードバックを検討してから、提案した修正を公表すべきかどうかを決定する。

コメント募集

はじめに

IASB は、本公開草案に対するコメントを、特に以下に示す質問に関して募集している。コメントは次のようなものである場合に最も有用である。

- (a) 記載された質問に回答している。
- (b) 関連する具体的な項を示している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 特定の提案の文言のうち不明確又は翻訳が困難となるであろう文言を識別している。
- (e) 該当がある場合には、IASB が検討すべき代替案を含んでいる。

IASB は、コメントを本公開草案で行っている質問に限定することを要望している。しかし、企業はこのコメント募集におけるすべての質問に回答する必要はない。

コメント提出者への質問

質問 1—開示：企業結合の業績（IFRS 第 3 号の B67A 項から B67G 項の提案）

IFRS 第 3 号の PIR 及びディスカッション・ペーパーに対する回答において、IASB は次のことを聞いた。

- 利用者は、企業が企業結合に対して支払った価格が合理的であるかどうか及び取得後の企業結合の業績はどうであったかを評価するのに役立つために、企業結合に関するより良い情報を必要としている。特に、利用者は、企業結合の業績を企業が企業結合の発生時に設定した目標に対して評価するのに役立つための情報を必要としていると述べた（BC18 項から BC21 項参照）。
- 財務諸表の作成者は、当該情報を開示することのコストについて懸念している。特に、作成者は、当該情報は商業的機密性が高いので財務諸表における開示を要求すべきではなく、この情報の開示は企業を訴訟リスクの増大に晒す可能性があるとして述べた（BC22 項参照）。

このフィードバックを検討した後に、IASB は IFRS 第 3 号における開示要求の変更を提案している。それらは、IASB の見解では、この情報の開示を企業に要求することの便益とコストとのバランスを適切に取るものである。したがって、IASB は、提案している開示要求は企業結合の業績に関するより有用な情報を合理的なコストで利用者に提供するであろうと見込んでいる。

特に、IASB は企業結合について企業の取得日における主要目的及び関連する目標並びにこれらの主要目的及び関連する目標が満たされつつあるかどうかに関する情報（企業結合の業績に関する情報）を開示するよう企業に要求することを提案している。IASB は、次のことを提案することによって、当該情報の開示に関しての作成者の懸念に対応した。

- この情報を、企業の企業結合の一部（すなわち、戦略的な企業結合）のみについて要求する（質問 2 参照）。
 - 特定の状況において、企業にこの情報の一部の項目の開示を免除する（質問 3 参照）。
- (a) 戦略的な企業結合の業績に関する情報を開示すること（条件付で免除）を企業に要求する IASB の提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。回答にあたっては、当該提案が、当該情報を開示することを企業に要求することの便益とコストとのバランスを適切に取っているかどうかを考慮されたい。
- (b) 提案に反対の場合、企業結合の業績に関するより有用な情報を合理的なコストで利用者に提供するために、どのような具体的な変更を提案するか。

質問 2—開示：戦略的な企業結合（IFRS 第 3 号の B67C 項の提案）

IASB は、企業結合の業績に関する情報（すなわち、企業結合についての企業の取得日における主要目的及び関連する目標並びにこれらの主要目的及び関連する目標が満たされつつあるかどうかに関する情報）の開示を、戦略的な企業結合（すなわち、重要性がある企業結合の一部）のみについて企業に要求することを提案している。戦略的な企業結合とは、企業の取得日における主要目的のいずれか 1 つを満たせないと、全体的な事業戦略を達成できなくなる深刻なリスクが企業に生じるような企業結合である。

IASB は、企業が戦略的な企業結合を IFRS 第 3 号における 1 組の閾値を用いて識別することを提案しており、これらの閾値のいずれか 1 つを満たした企業結合は戦略的な企業結合と考えられる（閾値アプローチ）（BC56 項から BC73 項参照）。

IASB が提案した閾値の基礎としたのは、IFRS 会計基準における他の要求事項及び企業がより多くの情報の提供又は株主による投票の実施などの追加の手順を行うことを要求される特に重要な取引を規制当局が識別するために用いている閾値であった。提案した閾値は、定量的なもの（BC63 項から BC67 項参照）と定性的なもの（BC68 項から BC70 項参照）の両方がある。

- (a) 閾値アプローチを使用するという提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対の場合、どのようなアプローチを提案するか、また、その理由は何か。
- (b) 閾値アプローチを使用するという提案に同意する場合、提案している閾値に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような閾値を提案するか、また、その理由は何か。

質問3—開示：情報開示の免除（IFRS第3号のB67D項からB67G項の提案）

IASBは、本公開草案における提案を適用して要求されることとなる情報の一部の開示について、特定の状況において企業に免除することを提案している。この免除は、商業上の機密及び訴訟リスクに関しての作成者の懸念に対応するように設計されているが、適切な状況でのみ適用されるように強制可能かつ監査可能となるようにも設計されている（BC74項からBC107項参照）。

IASBは、原則として、一部の情報を開示することが企業結合についての企業の取得日における主要目的のいずれかの達成を著しく阻害すると見込み得る場合には、企業はその情報を開示することを免除されると提案している（BC79項からBC89項参照）。IASBは、企業が当該免除を適用できる状況を企業、監査人及び規制当局が識別するのに役立つための適用指針も提案した（BC90項からBC107項参照）。

- (a) 提案している免除は適切な状況において適用できると考えるか。そう考えない場合、その理由を説明するとともに、これらの懸念により適切に対処するために原則又は適用指針の提案をIASBがどのように修正できるのかを提案されたい。
- (b) 提案している適用指針は、免除の適用を適切な状況のみに制限するのに役立つと考えるか。そう考えない場合、その狙いを達成するためにどのような適用指針を提案するのかを説明されたい。

質問 4—開示：開示すべき情報の識別（IFRS 第 3 号の B67A 項から B67B 項の提案）

IASB は、経営幹部によってレビューされている企業の戦略的な企業結合の業績に関する情報（すなわち、戦略的な企業結合についての取得日における主要目的及び関連する目標並びにこれらの主要目的及び関連する目標が満たされつつあるかどうかに関する情報）を開示するよう企業に要求することを提案している（BC110 項から BC114 項参照）。

IASB の提案は、企業の経営幹部が当該企業結合の業績をレビューしている限り、この情報を開示することを企業に要求することとなる（BC115 項から BC120 項参照）。

IASB は、次のことも提案している（BC121 項から BC130 項参照）。

- 企業の経営幹部が、企業結合について取得日における主要目的及び関連する目標が満たされているかどうかについてレビューを開始しておらず、レビューする計画もない場合には、企業はその旨及びレビューをしない理由を開示することを要求される。
 - 企業の経営幹部が、企業結合について取得日における主要目的及び関連する目標が満たされているかどうかについて、取得年度後 2 期目の事業年度の終了前にレビューを停止している場合には、企業はその旨及びレビューを停止した理由を開示することを要求される。
 - 企業の経営幹部が企業結合について取得日における主要目的及び関連する目標が満たされているかどうかについてレビューを停止したが、当初は主要目的及び関連する目標の達成を測定するために用いていた指標に関する情報を依然として受けている場合には、企業は取得年度後 2 期目の事業年度の終了までの期間中、その指標に関する情報を開示することを要求される。
- (a) 企業が開示することを要求される情報は、企業の経営幹部がレビューしている情報であるべきであることに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、戦略的な企業結合の業績に関して開示すべき情報をどのように識別するよう企業に要求することを提案するか。
- (b) 次のことに同意するか。
- (i) 企業は、企業結合の業績に関する情報を、企業の経営幹部が当該情報をレビューしている限り、開示することを要求されるべきである。賛成又は反対の理由は何か。
 - (ii) 企業は、企業の経営幹部が戦略的な企業結合についての主要目的及び関連する目標の達成についてのレビューを特定の期間中に開始しないか又は停止する場合には、提案で定めている情報を開示することを要求されるべきである。賛成又は反対の理由は何か。

質問 5—開示：その他の提案

IASB は、IFRS 第 3 号における開示要求のその他の修正を提案している。これらの提案は、以下に関するものである。

新たな開示目的 (IFRS 第 3 号の第 62A 項の提案)

IASB は、IFRS 第 3 号の第 62A 項の提案において新たな開示目的を追加することを提案している (BC23 項から BC28 項参照)。

取得年度において期待されるシナジーに関する定量的な情報を開示する要求 (IFRS 第 3 号の B64 項(ea) の提案)

IASB は次のことを提案している。

- 期待されるシナジーを区分ごとに記述することを企業に要求する (例えば、収益シナジー、原価シナジー及び他の各種のシナジー)。
- シナジーの各区分について次のことを開示することを企業に要求する。
 - 期待されるシナジーの金額又は金額の範囲の見積り
 - これらのシナジーを達成するためのコスト又はコストの範囲の見積り
 - シナジーから期待される便益が開始すると見込まれる時期及びそれがどのくらい持続するか
- 特定の状況において当該情報の開示を企業に免除する。

BC148 項から BC163 項参照。

企業結合の戦略的根拠 (IFRS 第 3 号の B64 項(d))

IASB は、企業結合の主な理由を開示するという IFRS 第 3 号の B64 項(d)における要求を、企業結合の戦略的根拠を開示するという要求に置き換えることを提案している (BC164 項から BC165 項参照)。

取得した事業の寄与 (IFRS 第 3 号の B64 項(q))

IASB は、取得した事業の寄与に関して利用者が受け取る情報を改善するために、IFRS 第 3 号の B64 項(q)を修正することを提案している (BC166 項から BC177 項参照)。特に、IASB は次のことを提案している。

- 同項において言及している純損益の金額は、営業損益の金額である旨を定める (営業損益は、IASB の基本財務諸表プロジェクトの一環として定義されることとなる)。
- 要求の目的を説明するが、具体的な適用指針は追加しない。
- この情報の作成の基礎は会計方針である旨を定める。

取得した資産及び引き受けた負債のクラス (IFRS 第 3 号の B64 項(i))

IASB は、IFRS 第 3 号の B64 項(i)から「主要な」(major) という用語を削除し、IFRS 第 3 号に付属する設例の IE72 項に年金負債及び財務負債を追加することによって、企業結合で引き受けた年金負債及び財務負債に関して企業が開示する情報を改善することを提案している (BC178 項から BC181 項参照)。

開示要求の削除 (IFRS 第 3 号の B64 項(h)、 B67 項(d)(iii)及び B67 項(e))

IASB は IFRS 第 3 号からいくつかの開示要求を削除することを提案している (BC182 項から BC183 項参照)。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

質問 6—減損テストの変更 (IAS 第 36 号の第 80 項から第 81 項、第 83 項、第 85 項及び第 134 項(a))

IFRS 第 3 号の PIR の間に、IASB は、のれんを含んだ資金生成単位の減損テストは、減損損失の認識が遅すぎる結果となる場合があるという懸念を聞いた。

これらの懸念について IASB が識別した理由のうち 2 つは、次のものであった。

- シールディング
- 経営者の過度の楽観性

IASB は、これらの理由を軽減する可能性のある IAS 第 36 号の修正を提案している (BC192 項から BC193 項参照)。

シールディングを減少させるための提案

IASB は、合理的なコストで著しく有効性が高まるような異なる減損テストを開発することを検討したが、それは実行可能ではないと結論を下した (BC190 項から BC191 項参照)。

その代わりに、IASB は、のれんを資金生成単位に配分する方法を明確化することによってシールディングを減少させるための減損テストの変更 (IAS 第 36 号の第 80 項から第 81 項、第 83 項及び第 85 項参照) を提案している (BC194 項から BC201 項参照)。

経営者の過度の楽観性を低減させるための提案

IASB の見解は、経営者の過度の楽観性は、部分的には、IAS 第 36 号の修正よりも、執行者及び監査人が対処する方が適切である。それでも、IASB は、のれんを含んだ資金生成単位又は資金生成単位のグループがどの報告セグメントに含まれているのかを開示することを要求するように IAS 第 36 号を修正することを提案している (IAS 第 36 号の第 134 項(a)参照)。IASB は、この情報は減損テストに用いられた仮定に関するより良い情報を利用者に提供し、したがって企業の仮定が過度に楽観的であるかどうかを利用者がより適切に評価できるようにすると見込んでいる (BC202 項参照)。

(a) シールディングを減少させるための提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

(b) 経営者の過度の楽観性を低減させるための提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

質問 7—減損テストの変更：使用価値（IAS 第 36 号の第 33 項、第 44 項から第 51 項、第 55 項、第 130 項(g)、第 134 項(d)(v)及び A20 項）

IASB は、企業が資産の使用価値をどのように計算するのかを修正することを提案している。特に、IASB は次のことを提案している。

- 使用価値を計算するために用いるキャッシュ・フローに対する制限を削除する。企業は、企業がまだ確約していない将来のリストラクチャリングから生じるキャッシュ・フロー又は資産の性能の改善又は拡張から生じるキャッシュ・フローを含めることを禁止されなくなる（BC204 項から BC214 項参照）。
 - 使用価値を計算する際に税引前のキャッシュ・フロー及び税引前の割引率を使用するという要求を削除する。その代わりに、企業はキャッシュ・フローと割引率について内的に一貫した仮定を用いることを要求されることとなる（BC215 項から BC222 項参照）。
- (a) 企業がまだ確約していない将来のリストラクチャリング又は資産の性能の改善又は拡張から生じるキャッシュ・フローを含めることに対する制限を削除する提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。
- (b) 使用価値を計算する際に税引前のキャッシュ・フロー及び税引前の割引率を使用するという要求を削除する提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

質問 8—IFRS 第 X 号「公的説明責任のない子会社：開示」の修正案

IASB は、公表予定の IFRS 第 X 号「公的説明責任のない子会社：開示」（子会社基準書）を、子会社基準書を適用する適格な子会社に次の開示を要求するように修正することを提案している。

- 企業結合についての戦略的根拠に関する情報（子会社基準書の第 36 項(ca)の提案）
- 期待されるシナジーに関する定量的情報（特定の状況における免除あり）（子会社基準書の第 36 項(da)及び第 36A 項の提案）
- 取得した事業の寄与に関する情報（子会社基準書の第 36 項(j)の提案）
- 使用価値を計算する際に用いた割引率が税引前なのか税引後なのかに関する情報（子会社基準書の第 193 項）

BC252 項から BC256 項参照。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

質問 9—経過措置（IFRS 第 3 号の第 64R 項の提案、IAS 第 36 号の第 140O 項の提案及び子会社基準書の B2 項の提案）

IASB は、IFRS 第 3 号、IAS 第 36 号及び子会社基準書の修正を発効日から将来に向かって比較情報を修正再表示せずに適用するよう企業に要求することを提案している。IASB は初度適用企業に対する具体的な救済措置を提案していない。BC257 項から BC263 項参照。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対の場合、その代わりにどのようなことを提案するのか及びその理由を説明されたい。

期 限

IASB は、2024 年 7 月 15 日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。

コメントの方法

コメントは電子的に提出されたい。

オンライン <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

電子メール commentletters@ifrs.org

回答者が秘密扱いを求めて我々がそれを認める場合を除き、コメントは公開の記録とされ、我々のウェブサイトに掲載される。秘密扱いの要求は、例えば商業的な守秘事項のような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。秘密扱いを希望する場合には、コメントを提出する前に commentletters@ifrs.org まで連絡されたい。

[案] IFRS 第3号「企業結合」の修正

第62A項、第62B項及び第64R項を追加する。第63項を修正する。第60項及び第62項を削除する。第59項及び第61項は修正されていないが、参照の便宜のために含めている。削除する文言には取消線、新規の文言には下線を付している。

開示

- 59 取得企業は、財務諸表の利用者が、次の期間に生じた企業結合の内容及び財務上の影響を評価できるようにする情報を開示しなければならない。
- (a) 当報告期間中
- (b) 報告期間の末日後であるが、財務諸表の発行が承認される前まで
- 60 ~~〔削除〕第59項の目的を達成するため、取得企業はB64項からB66項で定める情報を開示しなければならない。~~
- 61 取得企業は、財務諸表の利用者が、期間中又は以前の報告期間中に発生した企業結合に関連する、当報告期間に認識された修正の財務上の影響を評価できるようにする情報を開示しなければならない。
- 62 ~~〔削除〕第61項の目的を達成するため、取得企業はB67項で定める情報を開示しなければならない。~~
- 62A 取得企業は、財務諸表利用者が次のことを評価できるようにする情報を開示しなければならない。
- (a) 企業が事業を取得するための価格について合意する際に企業結合から期待している便益
- (b) 戦略的な企業結合（B67C項参照）について、企業が企業結合から期待している便益がどの程度まで獲得されつつあるか
- 62B 第59項、第61項及び第62A項における目的を満たすため、取得企業はB64項からB67C項で定めている情報を開示しなければならない。取得企業は、B67D項からB67G項の要求事項を適用して、この情報の一部の開示を免除される。
- 63 本基準書又は他のIFRSが求めている特定の開示が第59項、及び第61項及び第62A項の目的を達成しない場合には、取得企業はそれらの目的を達成するために必要となる追加的情報を開示しなければならない。

発効日及び経過措置

発効日

...

64R [年 月] 公表の「企業結合 — 開示、のれん及び減損」により、第 63 項、B64 項、B67 項及び B64 項の前の見出しが修正され、第 62A 項から第 62B 項、B67A 項から B67G 項及び関連する見出しが追加され、付録 A に用語の定義が追加され、第 60 項及び第 62 項が削除された。企業は、これらの修正を取得日が [年 月 日] 以後開始する最初の事業年度の期首以後である企業結合に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業がこれらの修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

付録 A 用語の定義

3つの定義された用語を追加する。読みやすくするため、新規の文言に下線を付していない。

<p>主要目的 (key objective)</p>	<p>企業結合についての目的（すなわち、具体的な狙い）のうち当該企業結合の成功に不可欠であるもの。主要目的は、企業結合の戦略的根拠よりも具体的である。</p>
<p>戦略的根拠 (strategic rationale)</p>	<p>企業が企業の全体的な事業戦略に合致した企業結合を行う理由</p>
<p>目標 (target)</p>	<p>目標は、企業結合の主要目的が満たされたかどうかを立証する業績の水準を記述する。</p> <p>目標は、関連する主要目的が満たされているかどうかを検証することを可能にするのに十分なほど具体的でなければならない。目標は、貨幣単位又は他の測定単位で表示し得る指標を用いて測定される。</p>

付録 B

適用指針

B64 項及び B67 項並びに B64 項の前の見出しを修正する。B65 項及び B66 項は修正していないが、参照の便宜のために含めている。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。

開示（第 59 項、及び第 61 項及び第 62A 項の適用）

B64 ~~第 59 項の目的を達成するため、~~取得企業は報告期間中に発生した各企業結合について次の情報を開示しなければならない。

...

(d) 企業結合の 戦略的根拠 主な理由及び取得企業がどのように被取得企業の支配を獲得したかの説明

(e) 認識したのれんを構成する要因（被取得企業と取得企業の営業活動の統合により期待されるシナジー、個別認識の要件を満たさない無形資産又はその他の要因等）の定性的説明

(ea) 被取得企業と取得企業の営業活動の統合により期待されるシナジーに関する追加的な情報。取得企業は、期待されるシナジーについて、期待されるシナジーの各区分（例えば、収益シナジー、原価シナジー及び他の各種のシナジー）を明示する記述を開示しなければならない。期待されるシナジーの各区分について、取得企業は次のことを開示しなければならない。

(i) 期待されるシナジーの金額又は金額の範囲の見積り

(ii) これらのシナジーを達成するためのコスト又はコストの範囲の見積り

(iii) シナジーからの便益が開始すると見込まれる時期及びそれがどのくらい持続すると見込まれるか。この開示は、シナジーからの便益が有期限と見込まれるのか期限が不確定と見込まれるのかを明示することを取得企業に要求する。

...

(h) 取得した債権に関して

(i) 当該債権の公正価値

(ii) 契約上の未収金額の総額

(iii) 回収が見込まれない契約上のキャッシュ・フローの取得日時点での最善の見積り

~~この開示は、債権の主要なクラスごと（貸付金、直接ファイナンス・リース、及びその他の種類の債権等）に行わなければならない。~~

(i) 取得した資産及び引き受けた負債の主要な種類ごとに、取得日時点で認識した金額

...

(q) 次の情報

(i) 当報告期間に関する連結包括利益計算書に認識されている取得日以降の被取得企業の収益及び純営業損益の金額²

(ii) 当期に発生したすべての企業結合について、取得日が事業年度の期首であったとした場合の結合後企業の当報告期間における収益及び純営業損益。取得企業は、この情報を作成するために、結合後企業の将来の業績を財務諸表利用者が予測するのに役立つ情報を取得企業が開示する結果となるような会計方針を策定しなければならない。

このサブパラグラフで開示が要求されている情報のうち、開示が実務上不可能なものがある場合には、取得企業はその旨を開示し、開示がなぜ実務上不可能なのかを説明しなければならない。本基準書では「実務上不可能」という用語を、IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」と同じ意味で使用している。

B65 報告期間中に生じた、個々には重要性がないが全体としては重要性がある企業結合に関しては、取得企業はB64項(e)から(q)で要求されている情報を合算して開示しなければならない。

B66 企業結合の取得日が、報告期間の期末日後で、財務諸表の発行が承認されるよりも前の場合には、財務諸表の発行が承認される時点で企業結合の当初の会計処理が完了していない場合を除き、取得企業はB64項によって要求される情報を開示しなければならない。そのような状況では、取得企業は、どの開示ができなかったのか、なぜできないのかの理由を説明しなければならない。

B67 第61項に記述した企業結合についての目的を満たすため、取得企業は、重要性がある企業結合のそれぞれ、又は個々には重要性がないが合算した場合には重要性がある企業結合に関して、次の情報を開示しなければならない。

...

(d) 報告期間の期首と期末ののれんの帳簿価額の調整表（以下を区分して示す）

...

~~(iii) 第67項に従った報告期間中の繰延税金資産の事後的な認識により生じた修正~~

² 営業損益は、IASBの基本財務諸表プロジェクトの一環として定義される。

企業結合 — 開示、のれん及び減損

...

- (e) ~~当報告期間に認識した利得又は損失で、次に該当するものの金額及び説明~~
 - (i) ~~当報告期間又は以前の報告期間に実行された企業結合で取得した識別可能な資産又は引き受けた負債に関連しており、かつ~~
 - (ii) ~~開示することが結合後企業の財務諸表の理解への関連性があるような規模、性質又は頻度である。~~

B67A 項から B67G 項及び関連する見出しを追加する。読みやすくするため、この本文には下線を付していない。

戦略的な企業結合

B67A 取得企業は、戦略的な企業結合のそれぞれについて、本項に記述している情報を開示しなければならない (B67C 項参照)。開示すべき情報は、取得企業の経営幹部 (IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」で定義) によってレビューされている情報である。取得企業は次のことを開示しなければならない。

- (a) 取得年度においては、取得日における *主要目的* 及び関連する *目標*。目標は、範囲又は単一の推定値として開示することができる。
- (b) 取得年度及びその後の各報告期間においては、取得日における主要目的及び関連する目標がどの程度まで満たされつつあるのか。この情報には次のことを含めなければならない。
 - (i) 取得日における主要目的及び関連する目標が満たされつつあるかどうかを判定するためにレビューされている実際の業績に関する情報
 - (ii) 実際の業績が、取得日における主要目的及び関連する目標を満たしつつある又は満たしているかどうかの記述

B67B 取得企業は、取得企業の経営幹部が戦略的な企業結合の実際の業績を取得日における主要目的及び関連する目標に対してレビューしている限り、B67A 項(b)に記述した情報を開示しなければならない。しかし、

- (a) 取得企業の経営幹部が、戦略的な企業結合について B67A 項(a)を適用して開示した取得日における主要目的及び関連する目標が満たされつつあるかどうかのレビューを開始しておらず、レビューする計画がない場合には、取得企業はその旨及びレビューを行わない理由を開示しなければならない。
- (b) 取得企業の経営幹部が、戦略的な企業結合について取得日における主要目的及び関連する目標が満たされつつあるかどうかのレビューを、取得年度後 2 期目の事業年度の末日より前に停止している場合には、取得企業はその旨及びレビューを停止した理由を開示しなければならない。取得企業の経営幹部が、取得年度後 2 期目の事

業年度の末日までの期間において、当該主要目的及び関連する目標の達成を測定するのに当初使用していた指標に基づく情報を引き続き受け取っている場合には、取得企業は当該情報も開示しなければならない。

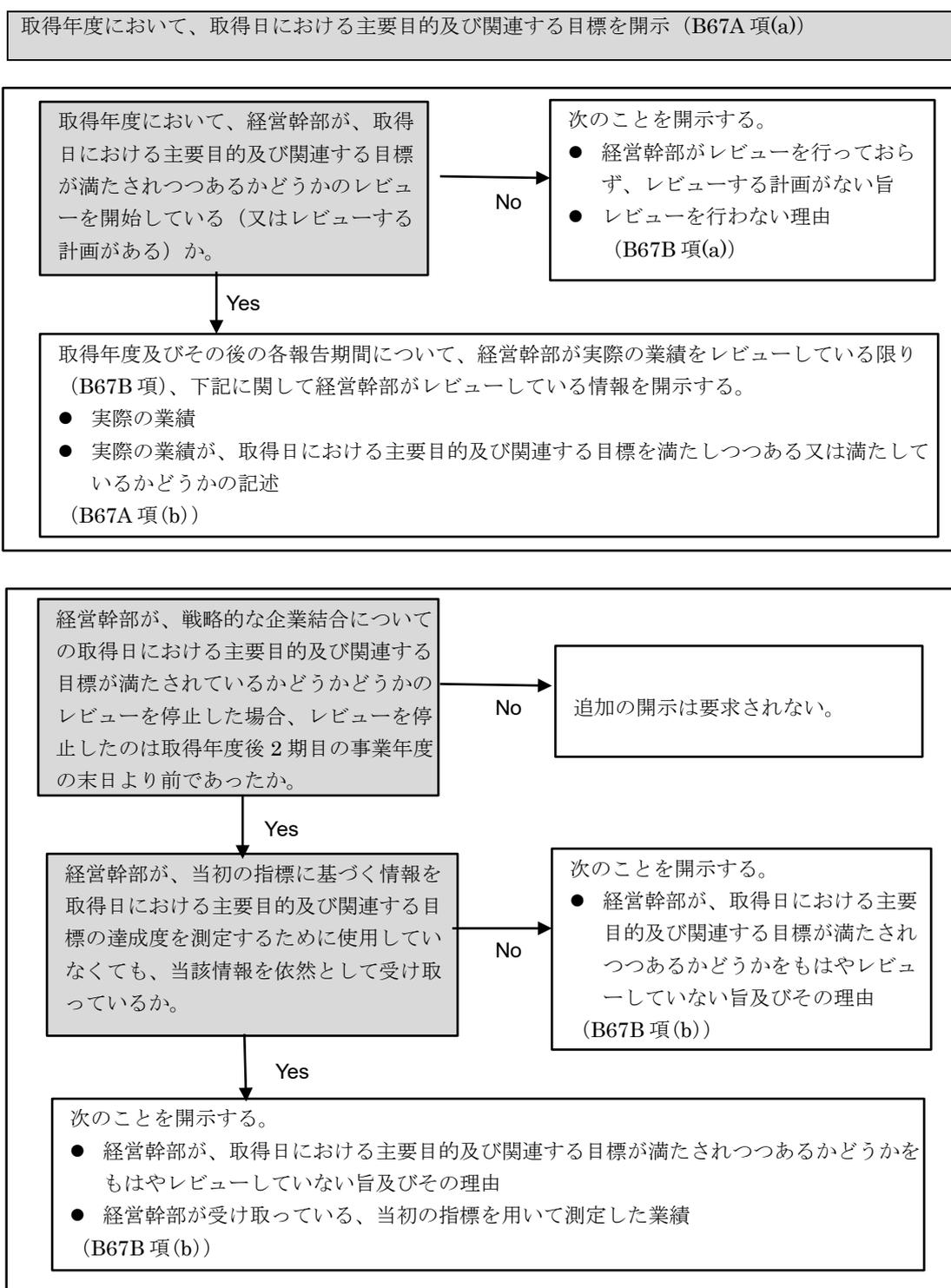
B67C 企業結合は、次のいずれかの場合には、戦略的な企業結合である。

- (a) 取得日前の直近事業年度において、
 - (i) 被取得企業の営業損益の絶対値が取得企業の連結営業損益の絶対値の 10%以上である³、又は
 - (ii) 被取得企業の収益が取得企業の連結収益の 10%以上である。
- (b) 取得したすべての資産（のれんを含む）について取得日現在で認識した金額が、取得日前の取得企業の直近報告日現在における取得企業の連結財政状態計算書で認識した総資産の帳簿価額の 10%以上である。
- (c) 当該企業結合の結果として、取得企業が新たに大規模な事業分野又は営業地域に参入した。

図 1 は、B67A 項から B67C 項の適用を例示している。

³ 営業損益は、IASB の基本財務諸表プロジェクトの一環として定義される。

図1 戦略的な企業結合の業績に関する情報



情報開示の免除

B67D 取得企業は、開示することで当該企業結合についての取得企業の取得日における主要目的のいずれかの達成が著しく損なわれると見込み得る場合には、**B64 項(ea)**、**B67A 項(a)**又は **B67A 項(b)(ii)**に記述している情報項目を開示する必要がない。ある情報項目がこの免除の要件を満たすかどうかを決定するため、取得企業は次の網羅的でない要因のリストを考慮する。

- (a) 当該情報を開示することの影響 — 企業は、ある情報項目を開示しない具体的な理由を、当該情報の開示により生じると見込んでいる著しく損害を与える影響を識別して記述できなければならない。ある情報項目の開示により競争力を弱める可能性があるという全般的なリスクは、それ自体では、免除を適用する十分な理由ではない。企業は、当該情報項目が資本市場から不都合と考えられる可能性があるという理由だけで当該情報項目の開示を回避するために免除を使用してはならない。
- (b) 情報の一般からの利用可能性 — 例えば、企業が情報を一般に利用可能としている場合には、当該情報に免除を適用することは適切ではない。一般に利用可能な文書の例として、プレスリリース、投資家向けのプレゼンテーション及び企業が行う一般に利用可能な定期的提出書類などがある。

B67E **B67D 項**に記述した免除を情報項目に適用する前に、取得企業はまず、免除を適用せずに情報を異なる方法で（例えば、十分に集約されたレベルで）開示して、第 **62A 項**における開示目的が企業結合についての取得企業の取得日における主要目的のいずれをも著しく損なわずに満たされるよう情報を開示することが可能かどうかを検討しなければならない。それが可能である場合には、取得企業はその異なる方法で情報を開示することとなる。不可能である場合には、取得企業は免除を適用した旨及び当該情報項目を開示していない理由を開示しなければならない。

B67F 例えば、取得企業が、被取得企業と取得企業の営業活動の統合から生じると期待されるシナジーに関する情報（**B64 項(ea)**で要求されている）が免除の要件を満たすと結論を下す場合には、免除を適用する前に、取得企業はまず、企業結合についての取得企業の取得日における主要目的を著しく損なうことなく期待されるシナジーに関する情報をすべての区分について集約して合計で開示することが可能かどうかを検討する。それが可能である場合には、取得企業は企業結合から期待されるシナジーに関する情報を集約してすべての区分についての合計で開示する。

B67G **B67A 項(a)**で要求されている情報項目のうち、取得企業が **B67D 項**に記述した免除を適用する情報項目のそれぞれについて、取得企業は、各報告期間の末日現在で、当該情報項目が依然として免除の要件を満たすかどうかを再検討しなければならない。免除を適用することがもはや適切でない場合には、取得企業は免除を適用していた情報項目を開示しなければならない。例えば、報告期間の末日現在で、特定の目標が免除の要件を満たさなくなっている場合には、取得企業は当該目標を開示する。企業は、免除を適用し

企業結合 — 開示、のれん及び減損

ないと取得企業が B67A 項から B67B 項を適用して企業結合の業績に関する情報を開示することを要求されることとなる限り、この再検討を実施しなければならない。

[案] IAS 第36号「資産の減損」の修正

第44A項から第44B項、第80A項から第80B項及び第140O項を追加する。第33項、第44項、第50項から第51項、第55項、第80項、第81項、第83項、第85項、第130項及び第134項を修正する。第45項から第49項を削除している。第82項は修正していないが、参照の便宜のために含めている。第44A項(a)は、削除する第49項とほとんど同じ文言を使用している。削除する文言には取消線、新規の文言には下線を付している。

回収可能価額の測定

...

使用価値

...

将来キャッシュ・フローの見積りの基礎

33 使用価値の測定にあたっては、企業は次のようにしなければならない。

- (a) キャッシュ・フロー予測は、合理的で裏付け可能な仮定を基礎としなければならないが、これには、当該資産の残存耐用年数にわたり存在するであろう一連の経済的状況に関する経営者の最善の見積りを反映する。外部の証拠により大きな重点を置かなければならない。
- (b) キャッシュ・フロー予測は、経営者が承認した直近の財務予算・予測を基礎としなければならないが、~~将来のリストラクチャリング又は資産の性能の改善又は拡張から生じると見込まれる将来のキャッシュ・インフロー又はアウトフローの見積りは除外しなければならない。~~これら予算・予測を基礎とした予測の対象期間は、最長でも5年間としなければならない。ただし、より長い期間が正当化できる場合は除く。
- (c) 直近の予算・予測の期間を超えたキャッシュ・フロー予測は、後続の年度に対し一定の又は逡減する成長率を使用した予算・予測に基づくキャッシュ・フロー予測を推測して延長することにより見積らなければならない（逡増率が正当化できる場合を除く）。この成長率は、企業が営業活動をしている製品、産業若しくは国、又は当該資産が使用されている市場の、長期平均成長率を超えてはならない（より高い成長率が正当化できる場合を除く）。

将来キャッシュ・フローの見積りの構成要素

...

44 将来キャッシュ・フローは、資産の現在の状態で見積らなければならない。将来キャッシュ・フローの見積りには、次のことから発生すると見込まれる見積将来キャッシュ・インフロー又はアウトフローを含めてはならない。

(a) ~~企業が未だコミットしていない将来のリストラクチャリング~~

(b) ~~当該資産の性能の改善又は拡張~~

44A 資産の現在の状態における将来キャッシュ・フローの見積りには、次のものを含める。

(a) 現在の状態の資産から生じると見込まれる経済的便益の水準を維持するために必要な将来キャッシュ・アウトフロー。資金生成単位が見積耐用年数の異なる複数の資産で構成されていて、それらのすべてが当該単位の継続的営業活動に不可欠である場合、耐用年数の短い資産の取替えは、当該単位に関連した将来キャッシュ・フローを見積る際に、当該単位の日常的な整備の一環と考えられる。同様に、単一の資産が見積耐用年数の異なる複数の部品で構成されている場合、耐用年数の短い部品の取替えは、当該資産から生み出される将来キャッシュ・フローを見積る際に、当該資産の日常的な整備の一環と考えられる。

(b) リストラクチャリング、改善又は拡張を行うべき資産の現在の潜在能力に関連した将来キャッシュ・フロー。資産の現在の潜在能力についてリストラクチャリング、改善又は拡張を行うべきものがあり、かつ、当該リストラクチャリング、改善又は拡張に関連したキャッシュ・フロー予測が第33項の要求事項を満たす場合、当該資産についての将来キャッシュ・フローの見積りには、当該リストラクチャリング、改善又は拡張から生じると見込まれるキャッシュ・インフロー及びアウトフローを含めなければならない。

44B 企業がリストラクチャリングを確約した状態となり、リストラクチャリングに係る引当金がIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って認識される場合、当該リストラクチャリングの影響を受ける資産についての使用価値の計算は、

(a) 当該リストラクチャリングによるコスト節減及びその他の便益を反映する将来キャッシュ・インフロー及びアウトフローの見積りを引き続き含める（これらのキャッシュ・フローが第33項の要求事項を満たす限り）。

(b) 当該リストラクチャリングに係る将来キャッシュ・アウトフローの見積りを除外する。これらのキャッシュ・アウトフローはIAS第37号に従ってリストラクチャリング引当金に含まれているからである。

45-49 [削除]

45 ~~将来キャッシュ・フローは資産の現在の状態で見積るので、使用価値は次のものを反映しない。~~

- ~~(a) 企業が未だ確約していない将来のリストラクチャリングから生じると見込まれる将来キャッシュ・アウトフロー又は関連するコスト節減（例えば、人件費の節減）若しくは便益~~
- ~~(b) 当該資産の性能を改善又は拡張することとなるキャッシュ・アウトフロー、又は当該アウトフローから生じると見込まれる関連するキャッシュ・インフロー~~

46 ~~リストラクチャリングとは、経営者が立案し統制している計画であって、企業が従事する事業の範囲又は事業を運営する方法に重要性がある変更を加えるものをいう。IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」は、どのような場合に企業がリストラクチャリングを確約しているのかを明確にする指針を示している。~~

47 ~~企業がリストラクチャリングを確約した場合には、一部の資産がこのリストラクチャリングの影響を受ける可能性が高い。いったん企業がリストラクチャリングを確約したならば、~~

- ~~(a) 使用価値を算定する目的のための将来キャッシュ・インフロー及びキャッシュ・アウトフローの見積りには、当該リストラクチャリングによるコスト節減及びその他の便益（経営者が承認した直近の財務予算・予測に基づく）を反映する。~~
- ~~(b) 当該リストラクチャリングに関する将来キャッシュ・アウトフローの見積りは、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従ってリストラクチャリング引当金に含める。~~

~~設例5は、将来のリストラクチャリングが使用価値の計算に与える影響を例示している。~~

48 ~~資産の性能を改善又は拡張することとなるキャッシュ・アウトフローが企業に生じるまで、将来キャッシュ・フローの見積りには、当該キャッシュ・アウトフローに関連する経済的便益の増加から生じると見込まれる将来キャッシュ・インフローの見積りは含めない（設例6参照）。~~

49 ~~将来キャッシュ・フローの見積りには、現在の状態での資産から生じると見込まれる経済的便益の水準を維持するために必要な将来キャッシュ・アウトフローを含める。資金生成単位が見積耐用年数の異なる資産で構成されていて、そのすべてが当該単位の継続的な営業に不可欠なものである場合には、耐用年数が短い資産の取替えは、当該単位に関連するキャッシュ・フローを見積る際に、当該単位の日常的な保守の一部とみなされる。同様に、単一の資産が見積耐用年数の異なる構成要素で構成されている場合には、耐用年数が短い構成要素の取替えは、当該資産が生成する将来キャッシュ・フローを見積る際に、当該資産の日常的な保守の一部とみなされる。~~

50 将来キャッシュ・フローの見積りには、次の項目を含めてはならない。(a) 財務活動からのキャッシュ・インフロー又はアウトフローを含めてはならない。

(b) 法人所得税の受取又は支払

- 51 見積将来キャッシュ・フローは、割引率を決定する方法と首尾一貫した仮定を反映する。そうしないと、一部の仮定の影響を二重計算するか又は無視することになる。例えば、割引率が税引後のベースで決定されている場合には、将来キャッシュ・フローも税引後のベースで見積られる。貨幣の時間価値は、見積将来キャッシュ・フローを割り引くことによって考慮されるので、当該キャッシュ・フローには財務活動からのキャッシュ・インフロー又はアウトフローを含めない。同様に、割引率は税引前で決定されるので、将来キャッシュ・フローも税引前を基礎として見積る。

...

割引率

- 55 割引率は、次のものに関する現在の市場評価を反映した税引前の利率としなければならない。
- (a) 貨幣の時間価値
- (b) 当該資産に固有のリスクのうち、それについて将来キャッシュ・フローの見積りを調整していないもの

...

資金生成単位とのれん

...

資金生成単位の回収可能価額及び帳簿価額

...

のれん

資金生成単位へののれんの配分

- 80 減損テストの目的上、企業結合により取得したのれんは、取得日以降、取得企業の資金生成単位又は資金生成単位グループのうち、企業結合のシナジーから便益を得ると見込まれるものに配分しなければならない。これは、当該資金生成単位又は資金生成単位グループに被取得企業のその他の資産又は負債が配分されているかどうかを問わない。のれんが配分される当該資金生成単位又は資金生成単位グループのそれぞれは、次のようなものとしなければならない。

(a) のれんに関連した事業を内部管理目的でモニタリングしている企業内の最小のレベルを表している。かつ、

(b) 集約前におけるIFRS第8号「事業セグメント」の第5項で定義された事業セグメン

トよりも大きくない。

80A 第80項を適用するにあたり、企業はまず第80項(a)を適用して、のれんに関連した事業が内部管理目的でモニタリングされている最小のレベルを決定する。第80項(a)の適用は、企業に次のことを要求する。

(a) 結合のシナジーから便益を受けると見込まれる資金生成単位又は資金生成単位のグループを識別する (第81項参照)。

(b) それから、第80A項(a)で識別した資金生成単位に関して、経営者がのれんに関連した事業をモニタリングするために定期的に使用している財務情報が存在する最小のレベルを決定する。当該財務情報は、結合のシナジーから期待される便益がどのように管理されているのかを反映する。

80B 第80項(b)における要求は、第80項(a)を適用する目的で企業がのれんを配分することが認められる最大のレベルを設定しているので、第80項(a)が適用された後にのみ適用される。

81 企業結合で認識されるのれんは、企業結合で取得した個別に識別されず独立して認識されない他の資産から生じる将来の経済的便益を表す資産である。のれんは他の資産又は資産グループから独立してキャッシュ・フローを生み出すことはなく、複数の資金生成単位のキャッシュ・フローに貢献することが多い。のれんは、恣意性なしに独立した資金生成単位に配分することができず、資金生成単位のグループにしか配分できない場合がある。これが生じるのは、のれんが事業に関連しており、事業が資金生成単位のグループで構成されている場合があるからである。結果として、のれんに関連した事業を内部管理目的でモニタリングしている企業内の最小のレベルが、当該のれんが関連しているが個々に配分することができない多くの資金生成単位で構成されている場合がある。第83項から第99項まで及び付録Cにおける、のれんが配分される資金生成単位への参照は、のれんが資金生成単位グループに配分される場合にも参照するように読み替えなければならない。

82 第80項の要求事項の適用により、のれんの減損テストは、企業の経営手法を反映し、かつ当該のれんが当然に関連するレベルで行われることになる。したがって、追加的な報告システムの開発は通常は不要である。

83 減損テストの目的でのれんが配分される資金生成単位は、次のものと一致しない場合がある。

(a) IAS 第21号「外国為替レートの変動の影響」に従って為替換算差損益を測定する目的でのれんを配分するレベル。例えば、企業が為替換算差損益を測定する目的で相対的に低いレベルにのれんを配分することをIAS 第21号で要求されている場合、のれんの減損テストを同じレベルで行うことは要求されない。ただし、企業がのれんに関連した事業を当該レベルで内部管理目的上モニタリングしている場合は除く。

企業結合 — 開示、のれん及び減損

(b) 経営幹部（IAS第24号「関連当事者についての開示」で定義）が、IFRS第3号「企業結合」のB67A項からB67B項に記述されている企業結合の業績をレビューしているレベル。IFRS第3号のB67A項からB67B項に記述されているレビューの目的は、第80項(a)及び第80A項に記述したモニタリングの目的とは異なっている。例えば、企業の経営幹部が、取得した事業が統合されている事業セグメントに関する情報を用いて企業結合の業績をレビューする場合がある。しかし、経営者が事業をモニタリングするために用いる財務情報が、結合のシナジーから便益を受けると見込まれる資金生成単位の一部（又は全部）を含んでいる事業セグメントよりも低いレベルで利用可能である場合には、企業は関連するのれんの一部（又は全部）について、このより低いレベルで減損テストを行う。

...

85 IFRS 第3号「企業結合」に従って、企業結合の当初の会計処理を企業結合が生じた期間の末日までに暫定的にしか決定できない場合には、取得企業は、次のように処理する。

...

開 示

...

130 当期中に減損損失の認識又は戻入れをした個別の資産（のれんを含む）又は資金生成単位に関して、企業は次の事項を開示しなければならない。

...

(g) 回収可能価額が使用価値である場合には、使用価値の現在及び過去の見積り（もしあれば）に用いた割引率、及び当該割引率が税引前なのか税引後なのか。

...

のれん又は耐用年数を確定できない無形資産を含む資金生成単位の回収可能価額の算定に用いた見積り

134 企業は、資金生成単位（単位グループ）のうち、当該単位（単位グループ）に配分したのれん又は耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額が、企業全体ののれん又は耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額との比較において重大であるものについて、次の(a)から(f)までの情報を開示しなければならない。

(a) 当該単位（単位グループ）に配分したのれんの帳簿価額、及び、企業がIFRS第8号に従ってセグメント情報を報告する場合には、当該単位（単位グループ）を含んでいる報告セグメント

...

(d) 当該単位（単位グループ）の回収可能価額が使用価値に基づいている場合には、次の事項

...

(v) キャッシュ・フロー予測に適用した割引率、及び当該割引率が税引前なのか税引後なのか

...

経過措置及び発効日

...

1400 [年 月] 公表の「企業結合 — 開示、のれん及び減損」により、第33項、第44項、第50項から第51項、第55項、第80項、第81項、第83項、第85項、第130項及び第134項が修正され、第44A項から第44B項及び第80A項から第80B項が追加され、第45項から第49項及びA20項が削除された。企業は、これらの修正を [年 月 日] 以後に実施される減損テストに適用しなければならない。早期適用は認められる。企業がこれらの修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

付録 A

使用価値の測定における現在価値技法の利用

A20 項を削除する。削除する文言には取消線、追加する文言には下線を付している。

...

割引率

...

A20 ~~[削除] 第55項は、用いる割引率は税引前の利率とするとしている。したがって、当該利率の基礎が税引後である場合、その基礎は税引前の利率を反映するように修正する。~~

[案] IFRS 第 X 号「公的説明責任のない子会社：開示」の修正

このセクションにおける修正は、公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」に基づいており、「開示に関する取組み—公的説明責任のない子会社：開示」のプロジェクトにおいて IASB が行ったその後の決定について修正している。

第 36A 項を追加する。第 36 項及び第 193 項を修正する。新規の文言には下線を付している。

開示要求

...

IFRS 第 3 号「企業結合」

36 報告期間中の企業結合のそれぞれについて、取得企業は次の事項を開示しなければならない。

...

(ca) 企業結合についての戦略的根拠

...

(da) 被取得企業と取得企業の営業活動の統合により期待されるシナジーに関する追加的な情報。取得企業は、期待されるシナジーについて、期待されるシナジーの各区分（例えば、収益シナジー、原価シナジー及び他の各種のシナジー）を明示する記述を開示しなければならない。期待されるシナジーの各区分について、取得企業は次のことを開示しなければならない。

(i) 期待されるシナジーの金額又は金額の範囲の見積り

(ii) これらのシナジーを達成するためのコスト又はコストの範囲の見積り

(iii) シナジーからの便益が開始すると見込まれる時期及びそれがどのくらい持続すると見込まれるか。この開示は、シナジーからの便益が有期限と見込まれるのか期限が不確定と見込まれるのかを明示することを取得企業に要求する。

(i) 次の情報

(i) 当報告期間に関する連結包括利益計算書に認識されている取得日以降の被取得企業の収益及び営業損益の金額⁴

⁴ 営業損益は、IASB の基本財務諸表プロジェクトの一環として定義される。

企業結合 — 開示、のれん及び減損

(ii) 当期に発生したすべての企業結合について、取得日が事業年度の期首であったとした場合の結合後企業の当報告期間における収益及び営業損益。取得企業は、この情報を作成するために、結合後企業の将来の業績を財務諸表利用者が予測するのに役立つ情報を取得企業が開示する結果となるような会計方針を策定しなければならない。

このサブパラグラフで開示が要求されている情報のうち、開示が実務上不可能なものがあ
る場合には、取得企業はその旨を開示し、開示がなぜ実務上不可能であるのかを説明しな
なければならない。

36A 取得企業は、特定の状況においては第 36 項(da)に記述した情報項目を開示する必要が
ない。取得企業は、第 36 項(da)に記述した情報項目を開示すべきかどうかを評価する
際に、IFRS 第 3 号の B67D 項から B67G 項を適用しなければならない。

...

IAS 第 36 号「資産の減損」

...

のれん又は耐用年数を確定できない無形資産を含む資金生成単位の回収可能価額の算定に用いた見積り

193 企業は、資金生成単位（単位グループ）のうち、当該単位（単位グループ）に配分したのれん又は耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額が、企業全体ののれん又は耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額との比較において重大であるものについて、次の(a)から(e)までの情報を開示しなければならない。

...

(d) 当該単位（単位グループ）の回収可能価額が使用価値に基づいている場合には、次の事項

...

(iii) キャッシュ・フロー予測に適用した割引率、及び当該割引率が税引前なのか税引後なのか

付録 B—発効日及び経過措置

B2 項を追加する。読みやすくするため、新規の文言に下線を付していない。

B2 [年 月] 公表の「企業結合 — 開示、のれん及び減損」により、第36項及び第193項が修正され、第36A項が追加された。企業は、これらの修正を [年 月 日] 以後開始する事業年度に、比較情報を修正再表示せずに適用しなければならない。早期適用は認められる。

[案] IFRS 実務記述書第2号「重要性の判断の行使」の修正

第26項の設例Fを修正する。新規の文言には下線、削除する文言には取引線を付している。

重要性の一般的な特性

...

一般に利用可能な情報の影響

...

- 26 さらに、情報が一般に利用可能であるからといって、企業が重要性のある情報を財務諸表において提供する義務から解放されるわけではない。

設例F——企業のプレスリリースが重要性の判断に与える影響

背景

ある企業が報告期間中に企業結合を行った。この取得により、企業の主要な市場の1つにおける営業規模は2倍となった。企業は取得日にプレスリリースを公表し、企業結合の戦略的根拠 主な理由についての広範な説明及び取得した事業に対する支配をどのように獲得したのかについての説明を、その取得に関連した他の情報とともに提供した。

適用

財務諸表を作成するにあたり、企業はまずIFRS第3号「企業結合」における開示要求を考慮した。IFRS第3号のB64項(d)は、報告期間中に行われた企業結合のそれぞれについて、「企業結合の戦略的根拠 主な理由及び取得企業がどのように被取得企業の支配を獲得したかの説明」を開示することを企業に要求している。

企業は、企業結合に関する情報には重要性があると結論を下した。企業の規模と取引全体の規模の比較により、この取得が企業の営業に重大な影響を与えると見込まれるからである。こうした状況では、企業結合の戦略的根拠 主な理由及び企業が支配をどのように獲得したのかの説明に関する情報がすでに公開された文書に含まれていたとしても、企業は当該情報を財務諸表において提供する必要がある。

国際会計基準審議会による公開草案「企業結合 — 開示、のれん及び減損」(2024年3月公表)の承認

公開草案「企業結合 — 開示、のれん及び減損」は、国際会計基準審議会 (IASB) の 14 名のメンバー全員により公表が承認された。

アンドレアス・バーコウ 議長
リンダ・メゾン＝ハッター 副議長
ニック・アンダーソン
パトリーナ・ブキャナン
タデウ・センドン
フローリアン・エステラー
ザック・ガスト
ハギト・ケレン
陸 建橋
ブルース・マッケンジー
ベルトラン・ペラン
鈴木 理加
アン・ターカ
ロバート・ウール

[案] IFRS 第3号に付属する設例の修正

IE72A 項を追加する。IE72 項を修正する。新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付している。

開示要求

IFRS 第3号の第59項から第63項及びB64項からB67C項の開示要求を適用することによる結果を説明するものである。

IE72 次の設例は、IFRS 第3号の開示要求の一部を例示している。それは実際の取引に基づいたものではない。設例では、AC社は上場企業であり、TC社は非上場企業であると仮定している。その説明は、例示される特定の開示要求を参照する表形式で開示事項を示している。実際の注記は、例示した開示事項の多くを、単純な記述の様式で示すかもしれない。

注記 X : 取得

参照項

- B64(a-d) 20X0年6月30日に AC 社は、TC 社の発行済株式の15%を取得した。20X2年6月30日に AC 社は TC 社の発行済株式の60%を取得し、TC 社の支配を獲得した。TC 社は、カナダとメキシコでデータ・ネットワーク製品とサービスを提供している。取得の結果、AC 社は、それらの市場でデータ・ネットワーク製品とサービスの主導的な供給者になり、北米においてデータ・ネットワーク製品及びサービスの主導的な供給者となるという AC 社の戦略に寄与すると期待されている。また、規模の経済性からコストを軽減することも期待される。
- B64(e) 取得から生じる CU2,500ののれんは、主として AC 社と TC 社の事業の結合による相乗効果と規模の経済性からなる。
- B64(ea) 企業結合は、CU80から CU100の経常的な年間の収益シナジー及び CU100から CU125の経常的な年間の原価シナジーを生み出すと見込まれる。これらのシナジーを達成するためのコストには、収益シナジーを達成するための CU15の経常的なコスト及び原価シナジーを達成するための CU75の一過性のコストが含まれると見込まれる。経営者は、収益シナジーの便益は20X4年から開始し、原価シナジーからの便益は20X3年までに全部が実現されると見込んでいる。
- B64(k) 認識されたのれんは、税務上損金に算入できないであろう。次の表は、TC 社のために支払われた対価と TC 社における非支配持分の取得日時点の公正価値並びに、取得日時点で認識された取得した資産及び引き受けた負債を要約している。

注記 X : 取得

参照項

20X2年6月30日現在

	対価	CU
B64(f)(i)	現金	5,000
B64(f)(iv)	資本性金融商品 (AC社の普通株式 100,000株)	4,000
B64(f)(iii);		
B64(g)(i)	条件付対価契約	1,000
B64(f)	移転された対価の合計	10,000
B64(p)(i)	企業結合前のTC社に対してAC社が保有していた資本持分の公正価値	2,000
		<u>12,000</u>
B64(m)	取得関連コスト (AC社の20X2年12月31日終了年度の包括利益計算書で、販売費及び一般管理費に含まれている)	1,250
B64(i)	取得した識別可能な資産及び引き受けた負債の認識金額	
	金融資産	3,500
	棚卸資産	<u>3,000</u> 1,000
	有形固定資産	10,000
	識別可能無形資産	3,300
	財務活動から生じた負債	<u>(1,200)</u>
	その他の金融負債	(4,000)
	確定給付年金負債	<u>(800)</u>
	偶発債務	<u>(1,000)</u>
	識別可能純資産合計	12,800
B64(o)(i)	TC社に対する非支配持分のれん	(3,300)
		<u>2,500</u>
		<u>12,000</u>

...

注 X : 取得

参照項

B64(h) ~~取得した金融資産の公正価値には、CU2,375 の公正価値を有するデータ・ネットワーク装置のファイナンス・リースの債権を含んでいる。契約による支払期日が到来している総額は CU3,100 であり、そのうち CU450 は回収不能と見込まれている。~~

...

B64(q)(i) 20X2 年 6 月 30 日以降の連結包括利益計算書に含まれている、TC 社が寄与した収益は CU4,090 であった。また、同期間に TC 社が寄与した純営業利益は CU1,710 であった。

B64(q)(ii) TC 社が 20X2 年 1 月 1 日から連結されていたとすれば、連結包括利益計算書は CU27,670 の収益と CU12,870 の純営業利益を含むことになっていたであろう。

IE72A 取得企業は、企業結合が戦略的な企業結合である場合 (IFRS 第 3 号の B67C 項参照) には、IFRS 第 3 号の B67A 項から B67B 項における開示要求を適用して以下の追加的な情報を開示することを要求される。

B67A(a) 企業は、TC 社を北米の営業活動に組み込むことを計画しており、経営者は取得の業績を AC 社の北米の営業活動に関する情報に基づいてレビューする。

B67A(a) AC 社の戦略に沿って、この企業結合についての経営者の主要目的及び関連する目標は次のとおりである。

- 企業の北米の営業活動の年間収益及び年間利益を増加させること。この主要目的は、(20X1 年との比較で) 20X4 年までに年間収益を 45% 及び利益を 40% 増加させるという目標を用いて評価される。
- 20X4 年までに北米における企業の市場占有率を増加させること。この主要目的は、市場占有率を 20X1 年の約 15% から約 20% に増加させるという目標を用いて評価される。

B67A(b)(i) 20X2 年 12 月 31 日に終了する事業年度について、AC 社は、

- 北米の営業活動について年間収益を 20%、年間利益を 18% 増加させた。
- 北米において市場占有率を約 16% に増加させた。

B67A(b)(ii) 現在までの業績は、見込みに沿ったものである。

[案] IAS 第36号に付属する設例の修正

設例1、設例2及び設例9を修正する。設例5（IE44項からIE53項）及び設例6（IE54項からIE61項）を削除する。IE1項は修正していないが、参照の便宜のために含めている。

新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している。

設例1 資金生成単位の識別

...

A—小売のチェーン店

背景

IE1 ストアXは、小売チェーン店Mに帰属している。Xは、小売商品の調達のすべてをMの調達センターを通して行う。価格、マーケティング、宣伝及び人事（Xのキャッシャーと販売スタッフは除く）は、Mが決定する。Mはまた、Xと同じ都市（異なる地区ではあるが）にその他5店舗とその他の都市に20店舗を有している。すべての店舗はXと同じ方法で管理されている。Xとその他4店舗は5年前に取得され、のれんが認識された。

Xについての資金生成単位（Xの資金生成単位）は何か。

分析

...

IE4 Xの資金生成単位が、内部管理上、のれんに関連した事業が管理されるMの最小単位を反映する場合、Mは、当該資金生成単位に、IAS第36号の第90項に記載される減損テストを適用する。のれんの帳簿価額に関する情報が入手可能ではなく、のれんに関連した事業がXの資金生成単位のレベルで内部管理上管理されていない場合、Mは当該の資金生成単位にIAS第36号の第88項に記載される減損テストを適用する。

...

設例2 使用価値の計算及び減損損失の認識

...

背景と使用価値の計算

IE23 20X0年末に、企業Tは、企業MをCU10,000で取得する。Mは3か国に製造工場を有している。

企業結合 — 開示、のれん及び減損

表1：20X0年末現在のデータ

	取得価格の配分 CU	識別可能資産の公正価値 CU	のれん ^(a) CU
20X0年末			
A国の営業活動	3,000	2,000	1,000
B国の営業活動	2,000	1,500	500
C国の営業活動	5,000	3,500	1,500
合計	10,000	7,000	3,000

(a) 各国別の営業活動は、のれんに関連した事業が内部管理上管理される最小単位（取得契約に定める各国の取得価格と識別可能資産の公正価値の差異として算定される）である。

...

IE44-IE61 [削除]

設例5 将来のリストラクチャリングの取扱い

~~この設例では、税効果は無視している。~~

背景

IE44 ~~20X0年の期末に、企業Kは工場の減損テストを行う。工場は資金生成単位である。工場の資産は償却後取得原価で計上されている。工場の帳簿価額は、CU3,000で、残存耐用年数は10年である。~~

IE45 ~~工場の回収可能価額（使用価値及び処分コスト控除後の公正価値のいずれか高い方）は、使用価値の計算値を基に算定される。使用価値は、税引前の割引率14%を用いて計算される。~~

IE46 ~~経営者は次のことを反映させる予算を承認した。~~

(a) ~~20X3年の期末時点で、工場は見積コストCU100でリストラクチャリングされる。Kはまだリストラクチャリングを確約していないので、将来リストラクチャリングのコストの引当金は計上されていない。~~

(b) ~~このリストラクチャリングから将来キャッシュ・アウトフローの減少という形での便益が得られる。~~

IE47 ~~20X2年の期末時点で、Kはリストラクチャリングを確約する。コストはCU100と見積られ、それに応じて引当金も計上される。直近の経営者が承認した予算に反映されている工場の将来キャッシュ・フローの見積りはIE51項のとおりであり、その時点の割引率は、20X0年末と同じである。~~

IE48 ~~20X3年の期末時点で、実際のリストラクチャリングのコストCU100が発生し、支払われる。ここでも、直近の経営者の承認した予算に反映されている工場の将来キャッシュ・フローの見積りと、その時点の割引率は20X2年末のものと同じである。~~

20X0年期末時点

表1：20X0年の期末時点の工場の使用価値の計算

年	将来キャッシュ・フロー		14%の割引率
	CU	CU	
20X1	300 ^(a)	263	
20X2	280 ^(a)	215	
20X3	420 ^(a)	283	
20X4	520 ^(a)	308	
20X5	350 ^(a)	182	
20X6	420 ^(a)	191	
20X7	480 ^(a)	192	
20X8	480 ^(a)	168	
20X9	460 ^(a)	141	
20X10	400 ^(a)	108	
		2,051	

(a) 経営者の予算に反映されるリストラクチャリングのコストを除く。

(b) 経営者の予算に反映されるリストラクチャリングから予定される便益の見積りを除く。

IE49 工場の回収可能価額（すなわち使用価値）は帳簿価額を下回る。したがって、Kは、工場の減損損失を認識する。

表2：20X0年の期末時点における減損損失の計算

	工場 CU
減損損失前の帳簿価額	3,000
回収可能価額（表1）	2,051
減損損失	(949)
減損損失後の帳簿価額	2,051

20X1年期末時点

IE50 工場の回収可能価額の再見積りを要求する事象は発生しない。したがって、回収可能価額の計算は要求されない。

20X2年期末時点

IE51 企業はリストラクチャリングを確約している。したがって、工場の使用価値を算定するとき、リストラクチャリングから予測される便益は、キャッシュ・フローを見積るときに織り込まれる。これにより、20X0年の期末時点の使用価値を算定するのに用いられた将来キャッシュ・フローの見積りが増加する。IAS第36号の第110項及び第111項に従って、工場の回収可能価額は、20X2年の期末時点で再度、算定される。

企業結合 — 開示、のれん及び減損

表3：20X2年の期末時点の工場の使用価値の計算

年	将来キャッシュ・フロー CU	14%の割引率 CU
20X3	420 ^(a)	368
20X4	570 ^(a)	439
20X5	380 ^(a)	256
20X6	450 ^(a)	266
20X7	510 ^(a)	265
20X8	510 ^(a)	232
20X9	480 ^(a)	192
20X10	410 ^(a)	144
		2,162

(a)負債がすでに計上されているので、リストラクチャリングのコスト見積りを除く。

(b)経営者の予算に反映されるリストラクチャリングから予定される便益の見積りを織り込む。

IE52 工場の回収可能価額（使用価値）は帳簿価額（表4参照）より高くなっている。したがって、Kは20X0年の期末時点で認識された工場の減損損失を戻し入れる。

表4：20X2年の期末時点の減損損失の戻入れの計算

	工場 CU
20X0年期末の帳簿価額（表2）	2,051
20X2年期末 減価償却費（20X1年と20X2年）（表5）	(410)
戻入れ以前の帳簿価額	1,641
回収可能価額（表3）	2,162
減損損失の戻入れ	521
減損損失後の帳簿価額	2,162
帳簿価額：償却後取得原価（表5）	2,400 ^(a)

(a) 戻入れにより、工場の帳簿価額が、償却後取得原価となっていたであろう帳簿価額を超えることにはならない。したがって、減損損失の全額の戻入れが認識される。

20X3年の期末時点

IE53 リストラクチャリングのコストの支払時に、CU100のキャッシュ・アウトフローが発生する。キャッシュ・アウトフローは発生するが、20X2年の期末時点での使用価値を算定するのに用いられた将来キャッシュ・フローの見積りには変動がない。したがって、回収可能価額は、20X3年の期末時点では計算されない。

表5：工場の帳簿価額の要約

年度末	償却後 取得原価 CU	回収可能価 額 CU	調整済 減価償却費 CU	減損損失 CU	減損後 帳簿価額 CU
20X0	3,000	2,051	0	(949)	2,051
20X1	2,700	ne	(205)	0	1,846
20X2	2,400	2,162	(205)	521	2,162
20X3	2,100	ne	(270)	0	1,892

ne = 減損損失が変動した兆候が存在しないために計算されていない。

設例6—将来コストの取扱い

~~この設例では、税効果は無視している。~~

背景

- ~~IE54 20X0年の期末時点で、企業Fは機械の減損テストを行う。機械は資金生成単位である。償却後取得原価で計上されており、その帳簿価額はCU150,000である。その見積残存耐用年数は10年である。~~
- ~~IE55 機械の回収可能価額（すなわち、使用価値及び処分コスト控除後の公正価値のいずれか高い方）は、使用価値の計算値を基に算定される。使用価値は、税引前の割引率14%を用いて計算される。~~
- ~~IE56 経営者が承認した予算は、次のことを反映する。~~
- ~~(a) その時点の状況で機械から発生すると予測される経済的便益の水準を維持するために必要となるコストの見積り~~
- ~~(b) 20X4年に、CU250,000のコストが、その生産能力を向上させ、機械の性能を高めるために発生すること~~
- ~~IE57 20X4年の期末時点で、機械の性能を高めるためのコストが発生する。直近の経営者が承認した予算に反映される機械の将来キャッシュ・フローの見積りは、IE60項に説明されるとおりであり、その時点の割引率は20X0年の期末時点と同じである。~~

20X0年の期末時点

表1：20X0年の期末時点の機械の使用価値の計算

年	将来キャッシュ・フロー CU	14%での割引 CU
20X1	—22,165 ^(a)	19,443
20X2	—21,450 ^(a)	16,505
20X3	—20,550 ^(a)	13,871
20X4	—24,725 ^{(a), (b)}	14,639
20X5	—25,325 ^{(a), (c)}	13,153
20X6	—24,825 ^{(a), (c)}	11,310
20X7	—24,123 ^{(a), (c)}	9,640
20X8	—25,533 ^{(a), (c)}	8,951
20X9	—24,234 ^{(a), (c)}	7,452
20X10	—22,850 ^{(a), (c)}	6,164
使用価値		<u>121,128</u>

- ~~(a) その時点の状況で機械から発生すると予測される、経済的便益の水準を維持するのに必要となるコストの見積りを織り込む。~~
- ~~(b) 経営者の予算に反映されている機械の性能を向上させるためのコストの見積りは除く。~~
- ~~(c) 経営者の予算に反映されている機械の性能の向上により予測される便益の見積りは除く。~~

- ~~IE58 機械の回収可能価額（使用価値）はその帳簿価額を下回っている。したがって、Tは、機械の減損損失を認識する。~~

企業結合 — 開示、のれん及び減損

表2：20X0年の期末時点の減損損失の計算

	機械 €U
減損損失前の帳簿価額	150,000
回収可能価額（表1）	<u>121,128</u>
減損損失	<u>(28,872)</u>
減損損失後の帳簿価額	<u>121,128</u>

20X1年から20X3年

IE59 ~~機械の回収可能価額の再見積りが必要となる事象は起こらない。よって、機械の回収可能価額の計算を行う必要はない。~~

20X4年の期末時点

IE60 ~~機械の性能を向上させるためのコストが発生する。したがって、機械の使用価値を算定するとき、機械の性能を向上させることにより予測される将来便益がキャッシュ・フローを予測するときに織り込まれる。これにより、20X0年の期末時点の使用価値を算定するために用いられた将来キャッシュ・フローの見積りが上昇する。その結果、IAS第36号の第110項及び第111項に従って、機械の回収可能価額は、20X4年の期末時点で再計算される。~~

表3：20X4年の期末時点の機械の使用価値の計算

年	将来キャッシュ・フロー ^(a)	
	€U	14%の割引 €U
20X5	30,321	26,597
20X6	32,750	25,200
20X7	31,721	21,411
20X8	31,950	18,917
20X9	33,100	17,191
20X10	27,999	12,756
使用価値		<u>122,072</u>

(a) 経営者の予算に反映される機械の性能の向上により予測される便益の見積りを織り込む。

IE61 ~~機械の回収可能価額（すなわち使用価値）は機械の帳簿価額と償却後取得原価を上回っている（表4参照）。したがって、Kは、機械が償却後取得原価で計上されるように、20X0年の期末時点で認識された機械の減損損失を戻し入れる。~~

表4：20X4年の期末時点の減損損失の戻し入れの計算

	機械 €U
20X0年末の帳簿価額（表2）	121,128
20X4年の期末	
減価償却費（20X1年から20X4年—表5）	(48,452)
資産の性能向上のためのコスト	<u>25,000</u>
戻し入れ以前の帳簿価額	<u>97,676</u>
回収可能価額（表3）	<u>122,072</u>
減損損失の戻し入れ	<u>17,324</u>
減損損失後の帳簿価額	<u>115,000</u>
帳簿価額：償却後取得原価（表5）	<u>115,000^(a)</u>

(a) 機械の使用価値は償却後取得原価となるであろう金額を上回る。
したがって、戻入れは、償却後取得原価を超える機械の帳簿価額の増加を生じない金額に限定される。

表5：機械の帳簿価額の要約

年	償却後 取得原価 CU	回収可能 価額 CU	調整済 減価償却費 CU	減損損失 CU	減損後 帳簿価額 CU
20X0	150,000	121,128	0	(28,872)	121,128
20X1	135,000	ne	(12,113)	0	109,015
20X2	120,000	ne	(12,113)	0	96,902
20X3	105,000	ne	(12,113)	0	84,789
20X4	90,000		(12,113)		
改善	25,000		=		
	<u>115,000</u>	<u>122,072</u>	<u>(12,113)</u>	17,324	115,000
20X5	95,833	ne	(19,167)	0	95,833

ne = 減損損失が変動した兆候が存在しないために計算されていない。

...

設例9 のれん又は耐用年数を確定できない無形資産を伴う資金生成単位に関する開示

...

背景

IE80 企業Mは、セグメント別情報の報告について、地理的セグメントを用いている多国籍製造会社である。Mの報告セグメントは、ヨーロッパ、北米とアジアである。のれんは、その減損テスト目的のために、3つの資金生成単位—ヨーロッパが2（単位AとB）と北米が1（単位C）と、アジアの1つの資金生成単位グループ（営業活動XYZを含む）に配分されている。単位A、B及びC、それに営業活動XYZは各々、のれんに関連した事業が内部管理上、管理されるMの最小単位を表している。

...

IE89 Mは20X3年12月31日に終了する年度の財務諸表の注記に次の開示を行っている。

のれん及び耐用年数を確定できない無形資産の減損テスト

のれんは、減損テストの目的上、3つの資金生成単位—ヨーロッパに2つ（単位AとB）と北米に1つ（単位C）—及びアジアにおける1つの資金生成単位グループ（営業活動XYZを含む）に配分されている。単位C及び営業活動XYZに配分されているのれんの帳簿価額は、のれんの帳簿価額の合計との比較において多額であるが、AとBの各単位に配分されているのれんの帳簿価額は多額ではない。しかし、単位AとBの回収可能価額は同じ主要な仮定のいくつかに基づいており、これらの単位に配分されたのれんの帳簿価額の総額は多額である。

営業活動XYZ

営業活動の回収可能価額は、使用価値の計算値を基に算定されている。その計算は、5年間を対象とする経営者が承認した財務予算を基にしたキャッシュ・フロー予測と8.4%の割引率（税引後）を用いている。5年を超えるキャッシュ・フローについては、

企業結合 — 開示、のれん及び減損

6.3%の成長率を用いて推定されている。この成長率は、XYZが営業活動を行う市場の長期平均成長率を上回ってはいない。経営者は、XYZの回収可能価額の基になる主要な仮定に合理的に考え得る変更が生じて、XYZの帳簿価額が回収可能価額を超えることにはならないと考えている。

単位C

単位Cの回収可能価額は、使用価値の計算値を基に算定されている。その計算は、5年間を対象とする経営者が承認した財務予算を基にしたキャッシュ・フロー予測と9.2%の割引率（税引後）を用いている。5年を超えるキャッシュ・フローについては、12%の成長率を用いて推定されている。この成長率は、Cが営業活動を行う市場の長期の成長率を4%上回っているが、Cは、主力製品は、20X2年の12月に認められた10年間の特許の保護を受けており、それによる利益を受けることになるからである。経営者はまた、Cの回収可能価額の基になる主要な仮定に合理的に考え得る変更が生じて、Cの帳簿価額が回収可能価額を超えることにはならないと考えている。

単位AとB

単位AとBの回収可能価額は、使用価値の計算値を基に算定されている。AとBは、補完的な製品を製造しており、その回収可能価額の主要な仮定のいくつかは同じである。両方の使用価値の計算では、4年間を対象とする経営者が承認した財務予算に基づくキャッシュ・フローと7.9%の割引率（税引後）が用いられている。両方の単位に関する4年を超えるキャッシュ・フローについては、一定した5%の成長率を用いて推定される。成長率は、A及びBが営業活動を行う市場の長期平均成長率を上回らない。A及びBの予算期間のキャッシュ・フロー予測について、同じ想定売上総利益率と原材料の価格の上昇を用いている。経営者は、これらの主要な仮定に合理的に考え得る変動が生じて、AとBの帳簿価額の総計がこれらの単位の回収可能価額の総計を超えることはないと考えている。



IFRS[®]

Foundation

Columbus Building
7 Westferry Circus
Canary Wharf
London E14 4HD, UK

Tel **+44 (0) 20 7246 6410**

Email **customerservices@ifrs.org**

ifrs.org