
プロジェクト 企業結合 — 開示、のれん及び減損

項目 IASB 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）」の概要

第 524 回企業会計基準委員会（2024 年 4 月 22 日開催）で配布した資料と同じ。

本資料の目的

1. 国際会計基準審議会（IASB）は、2024 年 3 月 14 日に公開草案「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）」（以下「ED」という。）を公表している（コメント期限：2024 年 7 月 15 日）¹。本資料は ED の概要を紹介することを目的としている。
2. なお、ED では、近く公表される予定の会計基準書案 [IFRS 第 XX 号「公的説明責任のない子会社：開示」] に対する修正案も示されているが、本資料では説明を割愛している。

ED の背景と構成

3. IASB は 2004 年に、企業結合の会計処理を定める IFRS 第 3 号「企業結合」（以下「IFRS 第 3 号」という。）を公表し、2008 年に改訂した。その後、2013 年から 2014 年にかけて適用後レビュー（PIR）を実施し、IFRS 第 3 号が意図したように機能しているかどうかを評価した。
4. PIR の発見事項は 2015 年に公表された報告書及びフィードバック・ステートメント「IFRS 第 3 号『企業結合』の適用後レビュー」²に要約されているが、ED の冒頭では、主な発見事項として次の 2 点が示されている。

¹ <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/exposure-draft-and-cl-bcdgi/>

² <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/pir-ifrs-3/published-documents/pir-ifrs-3-report-feedback-statement.pdf>

- (1) 財務諸表利用者（以下「利用者」という。）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」（以下「IAS 第 36 号」という。）におけるのれんを含んだ資金生成単位（CGU）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。
 - (2) のれんを含んだ CGU 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）。
5. IASB は PIR で識別された懸念に対応するために「企業結合 — 開示、のれん及び減損」に関するプロジェクト（以下「本プロジェクト」という。）を進めている³。本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とされている。
 6. IASB は本プロジェクトのリサーチ段階で、主に次の領域について検討を進めた。
 - (1) 企業結合の業績に関する情報
 - (2) のれんを含んだ CGU の減損テストの有効性及び複雑性
 - (3) のれんの事後の会計処理、すなわち、減損のみのアプローチを維持するのか、償却及び減損のアプローチ（償却を基礎としたモデル）を再導入するのか。
 - (4) 顧客との関係及びブランド名などの無形資産の識別及び公正価値測定

本プロジェクトのリサーチ段階での予備的見解を整理し、IASB は 2020 年 3 月にディスカッション・ペーパー「企業結合 — 開示、のれん及び減損」（以下「DP」という。）を公表した。
 7. DP に寄せられたフィードバックとその後の検討を踏まえて、ED では、IFRS 第 3 号及び IAS 第 36 号の修正が提案されている。
 - (1) IFRS 第 3 号について修正が提案されている項目
 - ① 開示目的の追加

³ 2022 年 12 月にプロジェクトの位置付けが、それまでのリサーチ・プロジェクトから基準設定プロジェクトに変更された。

② 開示要求の追加

(ア) 企業結合の業績に関する情報

(イ) 期待されるシナジーに関する定量的情報

これらについて特定の状況における開示の免除も提案されている。

③ IFRS 第 3 号における一部の開示要求の変更

(2) IAS 第 36 号について修正が提案されている項目

① のれんの CGU への配分の明確化

② のれんを含んだ CGU が含まれる報告セグメントの開示

③ 使用価値の算定に関する減損テストの変更

8. 一方で、IASB は、本プロジェクトで次をさらに探求しないことを決定したとされている。

(1) のれんの償却を再導入するかどうか。

(2) 財政状態計算書においてのれんを除いた資本合計を表す金額を表示することを企業に要求するかどうか。

(3) 企業結合においてのれんと区分して認識される無形資産の範囲の変更

IFRS 第 3 号についての修正案

開示目的の追加

9. ED では、IFRS 第 3 号の第 62A 項を追加し、新たな開示目的を設定することが提案されている。

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

10. 前項の提案は、IASB に対するフィードバックで示された利用者の次のような情報ニーズに対応するためのものであるとされている。

(1) 大量の経済的資源を要する企業結合について、利用者は、価格が合理的であったかどうか及び企業結合が成功しているかどうかを理解したいと述べたとされている。利用者は次のように述べたとされている。

- ① 企業は通常、企業結合に関する十分な情報を提供していない。
- ② 企業結合に使用された企業の経済的資源についての受託責任を評価するのに役立つために、企業結合の業績に関する情報を必要としている。

(2) 利用者の中には、のれんを含んだ CGU についての IAS 第 36 号の減損テストが提供す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者がいるとされたが、利用者は関連する企業結合の失敗についてのより適時なシグナルを必要としているとされている。

開示要求の追加－企業結合の業績に関する情報

11. ED では、次のとおり、「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それらの主要目的及び関連する目標がその後の期間において満たされている程度に関する情報」（以下「企業結合の業績に関する情報」という。）を開示することを企業に要求することが提案されている。

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

12. 前項の提案を開発するにあたり、IASB が検討した事項は次のとおりである。

- (1) 開示を要求する情報の種類
- (2) 開示を要求する企業結合の範囲
- (3) 一部の開示要求の免除
- (4) 開示すべき情報の識別
- (5) その他の懸念

(開示を要求する情報の種類)

13. 本資料第 11 項で示されている企業結合の業績に関する情報は、次のように、IASB が提案している新たな開示目的の両方（本資料第 9 項参照）を満たすとされている。

- (1) 企業結合の期待される便益を説明する。特に、取得日における主要目的及び関連する目標に関する情報は、利用者が次のことを行うのに役立つと考えられる。
 - ① 企業が企業結合を行った理由並びに取得した資産及び引き受けた負債の性質を理解すること。
 - ② 企業の経済的資源及び企業に対する請求権を、企業が将来の正味キャッシュ・インフローを生み出す能力とともに評価し、取得価格が合理的であったかどうかに関して利用者自身の意見を形成できるようにすること。
- (2) 企業結合が成功しているかどうかを評価するための、当該企業結合の将来の業績を比較する基礎を提供する。

14. ED の B67A(a)で開示が提案されている企業結合についての目的は、企業の経営者が当該企業結合について有している具体的な狙いであるとされ、「新たな Territory Y における企業 A（取得企業）自身の製品 W の販売を、取得した企業 B（被取得企業）の販売チャネルを用いて増大させること」との例が示されている。

15. また、ED の B67A(a)の関連する目標については、企業結合についての目的が満たされているかどうかを示す業績のレベルを記述するものとされ、目的が満たされつつあるかどうかを検証することが可能となるのに十分なほど具体的である必要があるとされている。その例として、「202X 年において 202Y 年との比較でテリトリーWにおける製品VのCU100 百万の追加的な収益」又は「製品Zの顧客数を 202X 年までに 202Y 年との比較で 5,000 増加させる」などが示されている。

(開示を要求する企業結合の範囲)

16. ED の B67A 項のとおり、企業結合の業績に関する情報の開示は戦略的な企業結合について要求される。一部の利害関係者は、重要性がある企業結合のそれぞれについて企業結合の業績に関する情報を開示することは、開示の分量が過大となる可能性があり、重要性がある情報を不明瞭にする可能性があるとして指摘しており、重要性がある企業結合のうちの一部を開示の対象とすることにより、情報に対する利用者のニーズと当該情報の開示のコストとのバランスをはかっているとされている。
17. この場合の「戦略的な企業結合」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と説明されている。これを具体的に示す方法として、閾値の限定的なリストの適用による方法（クローズドリスト・アプローチ）を用いたとされている。また、その場合の閾値として、B67C 項(a)及び(b)の定量的な閾値と、定量的な閾値を補足するための B67C 項(c)の定性的な閾値の組合せを用いたとされている。具体的には次のようなものであるとされている。

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⁴、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

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が検討されていたが、本年 4 月 9 日に公表された IFRS 第 18 号「財務諸表における表示及び開示」において、「営業区分に分類される全ての収益 (income) 及び費用 (expense) の合計」と説明され、営業区分には、持分法による投資の収益及び費用を除いて主要な事業活動の収益及び費用等が分類される結果となると説明されている (ASBJ スタッフによる現時点での仮訳を含む)。

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。

(一部の開示要求の免除)

18. ED では、企業結合の業績に関する情報及び後述する期待されるシナジーの定量的情報（本資料第31項参照）の一部について、特定の状況において開示を免除することが提案されている。

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。

19. 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も設計されており、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ことが提案されている。
20. 当該免除の適用にあたっては、商業的機密性の程度が情報の詳細さに左右されるとの指摘があることから、より集約したレベルで情報を開示するなど、異なる方法で対応することが可能かどうかを検討することとされている。また、当該免除の適用にあたっては、その提案の開発にあたり参考とされた IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」第 92 項と同様に、免除を適用した旨とその理由を開示することが求められる。

(開示すべき情報の識別)

21. ED では、企業が取得日における主要目的及び関連する目標に関して開示することを要求される情報が、企業の経営者が企業結合の成功度をレビューし測定するた

めに用いている情報を反映することが提案されている（ED においてマネジメント・アプローチと呼ばれている。）。

22. このマネジメント・アプローチを設計するにあたり、IASB は次のことを検討したとされている。

(1) 経営陣（management）の定義

(2) 情報の開示を要求される期間

(3) 企業結合についての主要目的又は目標が更新される場合の対応

経営陣（management）の定義

23. DP では、IFRS 第 8 号「事業セグメント」（以下「IFRS 第 8 号」という。）に記述されている企業の最高経営意思決定者（CODM）にレビューされている情報を開示することが提案されていたが、寄せられた意見は分かれていた。IASB の分析では、CODM を明示することで上級レベルの経営陣を意図していることが明らかとなる利点がある一方で、CODM は IFRS 第 8 号の開示と結び付いており、当該基準の下での開示と混同が生じる可能性があること、また、CODM の果たす役割は企業によって様々であるとの欠点が識別された。このため、開示が要求される情報を識別するにあたり、経営陣（management）のレベルを上級レベルとして明示するものの、CODM を使用することの欠点を考慮して、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）を用いることとされた。

情報の開示を要求される期間

24. ED では、取得企業の経営幹部が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間、開示を行うとされており、その他の企業のレビューの実施状況に応じた詳細が示されている。

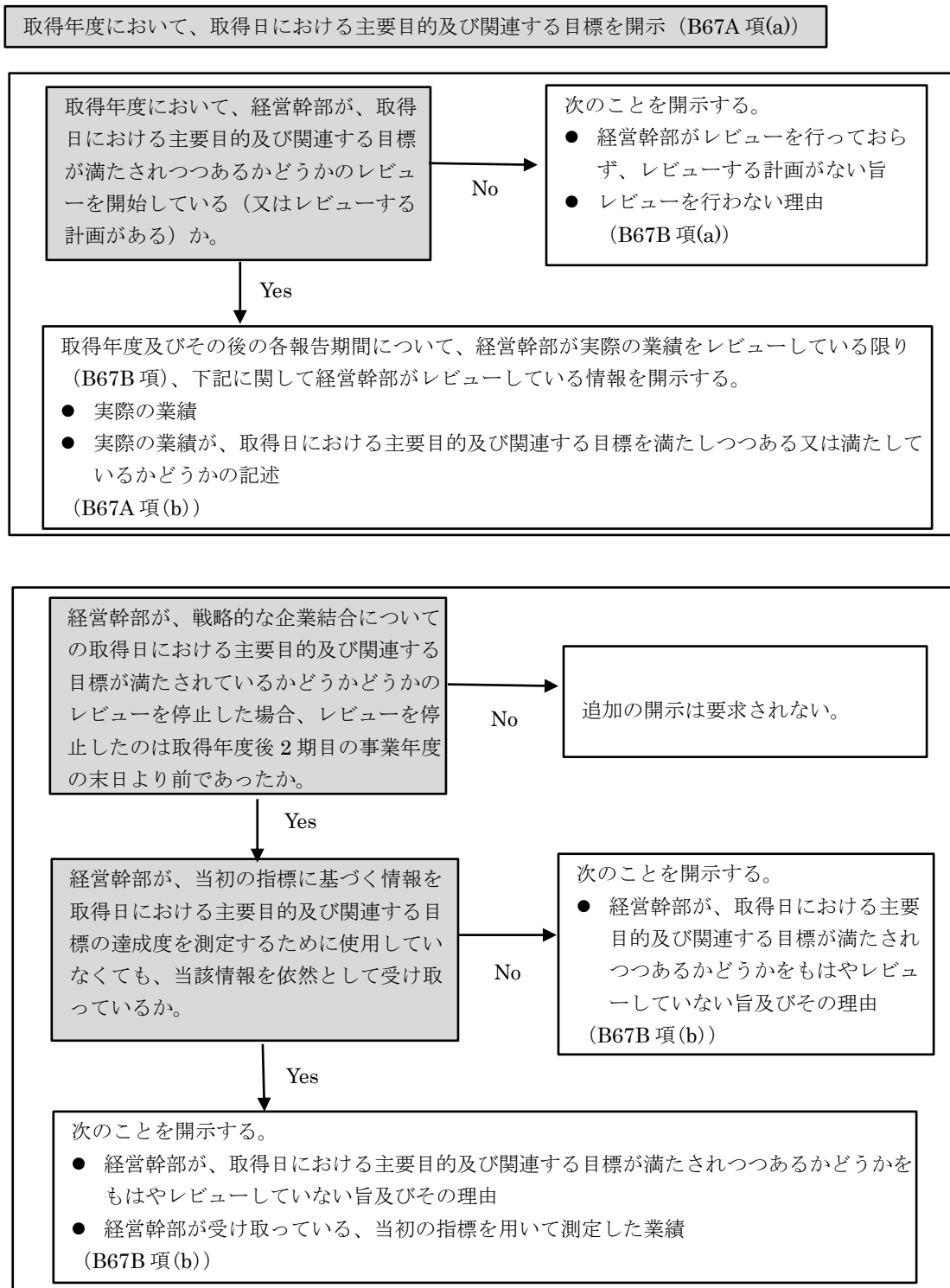
B67B 取得企業は、取得企業の経営幹部が戦略的な企業結合の実際の業績を取得日における主要目的及び関連する目標に対してレビューしている限り、**B67A 項(b)**に記述した情報を開示しなければならない。しかし、

(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。

25. ED では、開示についてのコア期間を、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指標が満たされつつあるかどうかを企業の経営陣がレビューしている間として定めることが提案されている。また、そのコア期間が取得年度 2 期目の事業年度の末日までの期間となる場合については一定の開示が要求されている。これによる開示要求のフローチャートが図表 1 に示されている。

図表 1： 戦略的な企業結合の業績に関する情報（ED のフローチャート）



企業結合についての主要目的又は目標が更新される場合の対応

26. DP では、企業が企業結合の業績を測定するための指標を変更する場合、その旨、変更の理由、及び変更後の指標を用いた業績に関する情報を開示することを予備的見解としていた。この予備的見解に対する見解は分かれており、ED では、次の理由などから予備的見解を進めないこととした。

- (1) 変更後の指標は取得の価格に関する情報を提供しない。
- (2) 予備的見解は限定的な状況において適用される。
- (3) ED の提案でも、取得年度後 2 期目の事業年度の終了前に変更がある場合に、指標の変更に関する情報を受け取ることができる。
- (4) 提案の複雑性が増す。

(その他の懸念)

27. ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の懸念に対応して、次の点も検討された。

- (1) 情報の記載場所
- (2) 情報の監査可能性
- (3) 統合

このうち、情報の記載場所については、次の検討が行われた。

情報の記載場所

28. DP に対する多くのコメント提出者は、企業結合の業績に関する情報は財務諸表に開示すべきではなく、経営者による説明において提供すべきであると述べたとされている。一部のコメント提出者は、期待されるシナジーに関する情報に関しても同様のフィードバックを提供したとされている。このようなフィードバックの理由として次の 2 点が示されている。

- (1) 企業結合の業績に関する情報は、企業の資産、負債、持分 (equity)、収益及び費用に直接的に関係するものではない。これらのコメント提出者の見解で

は、このような情報を開示することは「財務報告に関する概念フレームワーク」の3.2項から3.3項⁵に記述されている財務諸表の目的を満たさない。

(2) 経営者による説明に通常は含まれる情報と密接に類似した、将来予測的な情報を含んでいる。

29. 前項の見解に関して、IASB は、ED で開示が提案される情報は企業が企業結合で取得した資産及び引き受けた負債に関するものであり、利用者にとって有用であることから、概念フレームワークに従って財務諸表において開示を要求することができるとしている。

30. なお、IASB は、ED で開示が提案される情報を将来予測的なものと考えていないメンバーがいるとしているが、各国の規制における将来予測的の定義の相違により、それらの情報を将来予測的とみなしている利害関係者がいることを認識しているとして、開示の免除を設けるにあたって考慮したとされている。

開示要求の追加—期待されるシナジーに関する定量的情報

31. ED では、IFRS 第3号のB64項(ea)を追加し、期待されるシナジーに関する定量的情報について次の開示を追加することが提案されている。

⁵ 「財務報告に関する概念フレームワーク」3.2項及び3.3項は次のとおりである。

3.2 財務諸表の目的は、報告企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が報告企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の経済的資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な情報を提供することである（1.3項参照）。

3.3 当該情報は次の手段によって提供される。

- (a) 財政状態計算書において、資産、負債及び持分を認識すること
- (b) 財務業績の計算書において、収益及び費用を認識すること
- (c) その他の計算書及び注記において、以下に関する情報を表示及び開示すること
 - (i) 認識した資産、負債、持分、収益及び費用（5.1項参照）。それらの性質に関する情報及び認識した資産と負債から生じるリスクに関する情報が含まれる。
 - (ii) 認識していない資産及び負債（5.6項参照）。それらの性質に関する情報及びそれらから生じるリスクに関する情報が含まれる。
 - (iii) キャッシュ・フロー
 - (iv) 持分請求権の保有者からの拠出及び持分請求権の保有者への分配
 - (v) 表示又は開示した金額を見積る際に使用した方法、仮定及び判断、並びに当該方法、仮定及び判断の変更

(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。

32. 現行の IFRS 第 3 号の B64 項 (e) ((ea) の前の項目) は、認識したのれんを構成する要因の定性的な記述を開示することを企業に要求している。この要因には被取得企業と取得企業の営業活動の結合により期待されるシナジーが含まれる可能性があるが、本プロジェクトの過程で、利用者は、企業結合の価格の理由の理解に資するとして、企業結合から期待されるシナジーの性質、時期及び金額に関する情報が重要であると述べたとされている。
33. これに関して、DP では、期待されるシナジーに関する定量的情報を開示することが予備的見解として提案されたが、寄せられた意見は分かれていた。このため、IASB は、いくつかを修正して予備的見解を進めること、及び取得日において期待されるシナジーに関する追加的な情報を開示するよう企業に要求することを決定したとされている。具体的には主に次の点が検討された（次項から本資料第 37 項）。

(期待されるシナジーを開示するレベルと商業上の機密に関する懸念)

34. 期待されるシナジーに関する情報には商業的機密性がある可能性があるというコメント提出者からのフィードバックを考慮に入れて、IASB は企業がこの情報を開示することのできる集約のレベルを検討したとされている。
35. 検討の結果、IASB は、収益シナジー、原価シナジー、他の種類のシナジー等に区分し、当該区分ごとに合計で開示することにより、概ね商業的機密性への懸念に対応すると考えているとされている。しかし、それに対応できない場合に備えて、開示の免除（本資料第 18 項参照）を提案しているとされている。この場合、企業は、最初から免除を適用するのではなく、期待されるシナジーの合計金額を開示することで商業上の機密に関する懸念を解消できるかどうかを検討することとさ

れている。

(期待されるシナジーの持続期間)

36. DP で提案された期待されるシナジーの実現の時期について、ED では、シナジーが開始すると見込まれる時点及びシナジーがどれだけの期間にわたり持続すると見込まれるのかを開示するよう企業に要求することを提案されており、開示の内容が明瞭にされている。

(期待されるシナジーの定義)

37. IASB は、DP のフィードバックを踏まえて、期待されるシナジーの定義を設けることを検討したが、用語に関する幅広い理解があると考えられること、フィードバックからは現行の開示で識別されている期待されるシナジーについて混乱を示唆するものはなかったことから、シナジーの定義を設けないこととしたとされている。

IFRS 第 3 号における一部の開示要求の変更

(企業結合の戦略的根拠)

38. 企業結合の主な理由を開示するという現行の IFRS 第 3 号の B64 項(d)における要求について、ED では、企業結合の目的と企業の全体的な事業戦略との間のより明確な関連を提供するため、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が提案されている。

(取得した事業の寄与)

39. 被取得企業の取得に関する当年度の損益等への影響を開示するという現行の IFRS 第 3 号の B64 項(q)について、ED では次の修正が提案されている（挿入は下線、削除は取消線）。

(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

(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。

40. 取得した事業の寄与については、本プロジェクトの過程で、多くの作成者から複雑で作成にコストがかかるとのフィードバックが寄せられているが、利用者はこの情報を必要としているとされ、将来の業績を比較できる対象となるベースラインの業績を決定するのに役立つとされている。このため、当該開示については維持することとされている。
41. 前項を踏まえて、主に次の点に留意して、本資料第 39 項の提案が行われている。
- (1) B64 項 (q) (i) の純損益を、営業損益⁶に変更する。
 - (2) 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。
 - (3) 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)

42. ED では、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が提案されている。
43. IASB は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正並びに IASB が集約及び分解に関して最近開発した原則が、企業の重要性の判断を助けるのに十分であると結論付けており、ED の提案は、重要性に関する評価に依拠する、より原則ベースのアプローチを提案しているものである。

(開示要求の削除)

44. ED では IFRS 第 3 号から次の開示要求を削除することが提案されている。
- (1) B64 項 (h) : 取得した債権に関する情報
 - (2) B67 項 (d) (iii) : 繰延税金資産の事後的な認識から生じる変動に関連するのれんの期首残高と期末残高について要求されている調整表における科目

⁶ 脚注 4 参照。

- (3) B67 項(e)：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いる、当報告期間において認識した重要性がある利得又は損失の金額及び説明

IAS 第 36 号についての修正案

45. IAS 第 36 号の修正の検討にあたり、IASB は次に焦点を当てたとされている。

- (1) コスト及び複雑性を著しく増大させずに減損テストの有効性を改善すること。
- (2) 有効性を著しく低下させずに減損テストのコスト及び複雑性を低減すること。
- (3) のれんの償却の再導入

減損テストの有効性の改善

46. 前項(1)に関しては、のれんに係る減損損失の認識が遅れる可能性があるとの利害関係者の懸念への対応を検討したものであり、IASB はこうした懸念が生じる大まかな理由として、次の 2 つを識別したとされている。

- (1) 経営者の過度の楽観性
- (2) シールディング

DP に対するコメント提出者の大半は、のれんに係る減損損失を適時に合理的なコストで認識するにあたり、IAS 第 36 号における減損テストよりも著しく有効性の高い異なる減損テストは設計できないとの予備的見解に同意したとされているが、一部のコメント提出者は反対し、代替的な減損テスト又は他の方法を提案したとされている。

47. IASB は、これらの懸念の 2 つの主要な理由（経営者の過度の楽観性及びシールディング）を緩和するための、合理的なコストで導入できる改善に焦点を当て、ED で次を提案している。

- (1) のれんを CGU に配分する方法についての追加的なガイダンスを提供する。
- (2) のれんを含んだ CGU 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企業に要求する。

(のれんのCGUへの配分の明確化)

48. EDは次を提案している（挿入は下線）。

- 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。

49. それぞれの提案の趣旨は次のとおりである。

- (1) IAS第36号の第80項(a)における「のれんをモニタリングしている」という語句の「のれんに関連した事業をモニタリングしている」への置換え
- ① 企業の経営者が行う活動をより適切に記述するため。
- ② のれんの減損テストがどのように行われるのかと企業が内部報告目的でどのように組織されているのかとの間の関連付けを維持するため。

- ③ 経営者がのれんをモニタリングしていないと企業が結論を下しているという理由で企業がのれんをデフォルトとして事業セグメントのレベルで配分することを防ぐため。

(2) IAS 第 36 号第 80A 項及び第 80B 項の追加

- ① 企業は IAS 第 36 号の第 80 項(a)をまず適用して、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し、それから IAS 第 36 号の第 80 項(b)（これは企業が IAS 第 36 号の第 80 項(a)を適用して決定するレベルに対する上限として機能する）を適用することを要求される旨を明確化する。この明確化は、企業が第 80 項(b)をデフォルトとして適用することを避けるのに役立つことが期待されている。
- ② のれんに関連した事業をモニタリングすることが何を意味するのかについての限定的なガイダンスを提供する。このガイダンスは、企業が内部的に報告し営業活動を管理している方法と統合的なレベルにのれんを配分することに役立つことが期待されている。
- ③ IAS 第 36 号がのれんを恣意的でない基礎で個々の CGU に配分できない場合にのれんを複数の CGU を含むグループに配分するのは、企業結合により取得される事業が複数の CGU を含むグループで構成される場合があるからであることを明確化する。

(のれんを含んだ CGU が含まれる報告セグメントの開示)

50. ED では、次のとおり、のれんを含んだ CGU が含まれる報告セグメントの開示が提案されている（挿入は下線）。

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

51. この開示は、減損テストに用いた仮定の合理性を利用者がより適切に評価するのに役立つ、それにより経営者の過度の楽観性を低減するのに役立つとされている。

減損テストのコスト及び複雑性の低減

52. ED では、企業が使用価値を計算する方法を修正することが提案されている。これは、減損テストのコスト及び複雑性を低減させることと、計算を企業の経営者が用いているキャッシュ・フロー予測に近づけることによって、減損テストで提供される情報を改善することの両方を意図したものであるとされている。

(将来のリストラクチャリング及び資産の拡張のキャッシュ・フローに対する制限の削除)

53. 現行の IAS 第 36 号の第 44 項から第 48 項は、企業が使用価値の計算に含めることが認められるキャッシュ・フローを制限している。企業は次のいずれかから生じると見込まれる見積キャッシュ・フローを含めることが認められていない。

- (1) 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（将来のリストラクチャリング）
- (2) 資産の性能の改善又は拡張（資産の拡張）

54. ED では、次を期待して前項の制限を削除することが提案されている。

- (1) コスト及び複雑性を低減させる。すなわち、この制限を削除することで、経営者の財務予算又は予測を修正する必要性が減少する。
- (2) 減損テストの誤りが生じる可能性が低くなる。使用価値の見積りの基礎となるキャッシュ・フロー予測が、内部で意思決定のために作成、モニタリング及び使用されているものにより近くなるからである。
- (3) 減損テストの理解、実施、監査及び執行がより容易になる。

55. 前項の提案に関しては、一部の利害関係者から、経営者の過度の楽観性のリスクを増大させる可能性があるため、追加的な制限が必要との指摘があったとされている。この点、IASB は IAS 第 36 号には、基礎となるキャッシュ・フローの予測は合理的で裏付け可能な基づくことが要求されるなど、キャッシュ・フローの見積り等に関する十分な制限があるとして、追加の制限を設けないこととしている。

56. また、提案は、資産の使用価値を現在の状態で計算するという IAS 第 36 号の原則と不整合となる可能性があるとの指摘もあったとされている。この点、IASB の見解では、当該資産が現時点で、将来のリストラクチャリング又は資産の拡張から生じるキャッシュ・フローを生み出す潜在力を有しているならば、それらのキャ

キャッシュ・フローを認めることは資産の使用価値を現在の状態で見積ることと整合するとされている。

(税引前のキャッシュ・フロー及び割引率の使用の明示の削除)

57. 現行の IAS 第 36 号では、使用価値を計算する際に、企業は税引前のキャッシュ・フローを使用してそれを税引前の割引率で割り引くことを要求されている。これについて、利害関係者から、税引前の割引率は一般に資産評価の実務では使用されていないとの指摘があり、ED ではこの要求を削除することが提案されている。

のれんの償却の再導入

58. IFRS 第 3 号の PIR からのフィードバックに対応して、IASB はのれんの償却を再導入すべきかどうかを検討し、特に、IASB は次が可能かどうかを検討したとされている。
- (1) 取得したのれんを直接対象とする単純な仕組みを提供すること。
 - (2) 減損テストに課されている負担の一部を軽減して、減損テストの適用をより容易にかつ低コストにすること。
59. それらの検討を踏まえた DP における予備的見解は、減損のみのモデルを維持することであったが、DP に対するコメント提出者の見解は分かれていたとされ、利害関係者の多くは予備的見解に同意したが、他方で多くの利害関係者はのれんの償却を再導入することを望んだとされている。
60. その後の追加の Recherche や検討を経て、ED では現行の減損のみのモデルを維持することとされている。この決定に至るにあたり、IASB は、のれんの償却の再導入を IFRS 第 3 号の PIR の文脈において検討したとされている。すなわち問題は IFRS 第 3 号の公表以降に収集された証拠が、のれんを会計処理するためのモデルを変更する説得力のある論拠を提供したかどうかであって、どちらのモデルが望ましいのかの問題ではなかったとされている。収集された広範な証拠を考慮して、IASB は、のれんの償却の再導入を正当化する説得力のある論拠はなかったと結論付けたとされている。
61. この結論に至るにあたり、IASB は、のれんの償却の再導入により次のいずれかが達成されるという説得力のある論拠があるかどうかを検討したとされている。
- (1) 利用者が企業結合に関して受け取る情報を著しく改善する。
 - (2) コストを著しく低減させる。

(情報の改善)

62. のれんの会計処理に関する利害関係者の見解が分かれる主な理由として、IASB は、のれんが主として減耗性資産であるのか、耐用年数を確定できない資産であるのかについての見解が異なっているためと考えたとされている。
63. 前項のうち、のれんを減耗性資産であると見ている利害関係者にとって、のれんの事後の会計処理の目的はのれんの価値の着実な減少及び費消を反映することであるとされており、償却を基礎とするモデルが最も適切となるとされている。
64. 一方で、のれんを耐用年数を確定できない資産と見ている利害関係者は、のれんの事後の会計処理の目的は、時の経過により一貫性のない形で発生する事象により価値が減少することを反映することであるとされ、減損のみのモデルが最も適切となるとされている。
65. こうした見解の相違について、IASB は、のれんが残余として測定される独特の資産であるとの特徴や、のれんの性質が取引ごとに異なり、減耗性のある構成要素と耐用年数を確定できない構成要素の両方で構成される場合があると考えられることに留意し、見解の隔たりが収束する可能性は低いと結論付けたとされている。
66. また、IASB は、のれんの償却が有用な情報を提供できるかどうかは、のれんの耐用年数及びのれんの価値の減少を忠実に表現するような減衰のパターンを見積ることが実行可能かどうか依存するとしたが、IASB のリサーチでは結論が出なかったとされている。

(コストの低減)

67. のれんの償却の再導入がコストを低減させるかどうかに関するフィードバックでは、意見が分かれていたとされている。この点、移行のコストについて、IASB は、現行の減損のみのモデルからの変更により生じる一時的な混乱によって、一部の法域の企業に重大なコストが生じる可能性があり、一定のコストが利用者にも生じる可能性があるという証拠を検出したとされている。
68. また、減損のみのモデルを維持するという決定に至るにあたり、多くの IASB メンバーは、IFRS 会計基準と米国会計基準との間の実質的なコンバージェンスを維持することの重要性を強調したとされている。米国財務会計基準審議会 (FASB) は、償却モデルの可能性についてプロジェクトを設けて検討していたが、2022 年

6月にそれまでの当該ボードでの議論をレビューし、プロジェクトの優先度を引き下げてテクニカル・アジェンダから削除することを決定していた。

(その他の考慮事項)

69. 本プロジェクトの過程で、IAS 第 36 号における減損テストが機能しておらず、のれんの帳簿価額が「高すぎる」とのフィードバックがあったとされている。
70. これについて、減損テストの目的は、のれん及びのれんを含んだ CGU の中その他の資産の帳簿価額が、これらの資産及び当該 CGU の自己創設のれんによって共同で生み出されるキャッシュ・フローで回収可能であることを確保することであり、この目的を考慮すると、のれんの帳簿価額が「高すぎる」という懸念は説得力のあるものではなかったとされた。

経過措置**IFRS 会計基準をすでに適用している企業**

71. IFRS 第 3 号について、修正案を発効日以後の企業結合に将来に向かって適用することとされ、早期適用を認めるとされている。
72. IAS 第 36 号について、修正案を発効日後に実施される減損テストに将来に向かって適用することとされ、早期適用を認めるとされている。

初度適用企業

73. IFRS 第 3 号及び IAS 第 36 号の修正案について救済措置は提案されていない。

ディスカッション・ポイント

ED の概要について、ご意見やご質問があれば伺いたい。

以 上

ED の質問事項
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、その目的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위에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企業内部で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。

以 上