

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。



iGAAP in Focus

財務報告

IASB は、取得に関する報告を改善するための修正を提案

目次

背景

IFRS 第 3 号の修正案

IAS 第 36 号の修正案

今度の IFRS 第 19 号の修正案

経過措置、発効日およびコメント期間

さらなる情報

詳細は、下記 Web サイト参照

www.iasplus.com
www.deloitte.com
www.deloitte.com/jp/ifrs

本 iGAAP in Focus では、2024 年 3 月 14 日に国際会計基準審議会（IASB）が公表した公開草案（ED）「企業結合 – 開示、のれん及び減損」に示された IFRS 第 3 号「企業結合」および IAS 第 36 号「資産の減損」に対する修正案を解説する。

- IFRS 第 3 号の修正案の目的は、企業が企業結合の業績に関するより良い情報を合理的なコストで利用者に提供することを要求することである。
- 戦略的企業結合について、企業は、企業結合の取得日の主要な目的および関連する目標、およびこれらの主要な目的および関連する目標が達成されているかどうかに関する情報を提供することが要求される。企業は、経営幹部によって検討された情報のみを開示する必要がある。
- 企業は、その情報が商業上の機密である場合、または企業が訴訟リスクにさらされる場合、情報の一部を開示することを免除される。
- ED には、IFRS 第 3 号の開示要求に対するいくつかの他の修正案が含まれており、その中には新たな開示目的も含まれている。
- IAS 第 36 号の修正案は、のれんの減損損失の適時性に関する懸念の 2 つの主な理由（経営者の過度な楽観性およびシールドリング¹）を軽減することを目的としている。
 - のれんを資金生成単位（CGU）にどのように配分するかに関する追加のガイダンスを提供する。
 - どの報告対象セグメントに、のれんを含む CGU が含まれているかを開示することを企業に要求する。
- 本修正により、企業が資産の使用価値をどのように計算するかも変更される。
- ED は、本修正の発効日を規定していない。企業は、本修正を将来に向かって適用することが要求される。
- ED のコメント期間は 2024 年 7 月 15 日に終了する。

1.一部の利害関係者は、のれんは、例えば、取得された事業が統合される事業のヘッドルームによって減損から保護される可能性があるとして IASB に通知した。ヘッドルームとは、事業の回収可能額が認識した純資産の帳簿価額を超える金額である。このヘッドルームは、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額の減少が最初にそのヘッドルームに吸収されるため、取得したのれんの減損を覆い隠す可能性がある。

背景

2020年3月、IASBはディスカッション・ペーパー（DP）「**企業結合—開示、のれん及び減損**」を公表した。DPにおいて、IASBは、企業が取得する事業について投資家に提供する情報を改善するために、強化された開示要求をどのように開発するかについての予備的な見解を記述している。DPには、取得年度の取得に関する経営者の目的と、その後の期間における取得の目的に対して取得がどのような業績を上げているかを開示するよう企業に要求する提案が含まれていた。また、IASBは、のれんの償却を再導入すべきではないと提案した。減損テストを簡素化するため、IASBはDPにおいて、のれんを含むCGUの年次の減損テストを免除し、使用価値をどのように見積もるかを簡素化する修正を提案すべきであると記述している。

DPに対する回答として受け取ったフィードバックを検討した後、IASBは、今回、DPにおける予備的な見解に基づくIFRS第3号の開示要求およびIAS第36号の減損テストの修正を提案する。

見解

DPに関する利害関係者のフィードバックは、IASBが事後ののれんの会計処理において減損のみのアプローチを維持すべきか、それとものれんの償却を再導入すべきかについて、意見が分かれていることを明らかにした。結果、収集された証拠を考慮して、IASBは、のれんの償却の再導入を正当化する説得力のある根拠はないと結論付け、事後ののれんの会計処理については減損のみのモデルを維持することを決定した。

DPの回答者は、のれんを含むCGUの定量的な減損テストを毎年実施する要求事項を削除することにおおむね反対した。IASBは、表明された懸念に納得し、この要求事項を維持することを決定した。

IFRS 第3号の修正案

戦略的企業結合

IASBは、企業結合の業績に関する情報を開示することを企業に要求するべきであり、戦略的企業結合に関して特定の情報を要求することを提案している。

EDで提案されているように、以下の閾値のいずれかを満たす企業結合は、戦略的企業結合とみなされる。

- 取得日より前の直近の事業年度において、
 - 被取得企業の営業損益の絶対額が、取得企業の連結営業損益の絶対額の10%以上である。または
 - 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。
- 取得したすべての資産（のれんを含む）について取得日に認識した金額が、取得日以前の取得者の直近の報告期間日における取得者の連結財政状態計算書に認識された総資産の帳簿価額の10%以上である。
- この企業結合により、取得企業は新しい主要事業分野または営業地域に参入した。

戦略的企業結合の場合、企業は以下を開示することが要求される。

- 取得年度における、取得日の主要な目的および関連する目標（範囲または単一の推定値）
- 取得年度およびその後の各年度において、これらの主要な目的および関連する目標がどの程度達成されているか（以下を含む）
 - 主要な目標および関連する目標が達成されているかどうかを判断するために検討（review）されている実際の業績に関する情報
 - 実際の業績が、主要な目的および関連する目標を満されつつあるかどうかまたは満たしているかどうかの記述。

開示される情報は、企業の経営幹部によって検討された情報を反映する。

企業は、企業の経営幹部が企業結合の業績を検討する限り、この情報を開示することが要求される。

企業の経営幹部が、

- 企業結合についての取得日の主要な目的および関連する目標を満たしているかどうかの検討を開始しておらず、検討する計画がない場合、企業は検討しないという事実とその理由を開示することが要求される。
- 企業結合についての取得日の主要な目的および関連する目標が、取得年度後 2 期目の事業年度が終了する前に満たされたかどうかの検討を中止した場合、企業は中止したという事実とその理由を開示することが要求される。
- 企業結合についての取得日の主要な目的および関連目標が満たされているかどうかの検討を中止したが、取得年度後 2 期目の事業年度が終了するまでの期間に、その主要な目的および関連する目標が達成されているかを測定するために当初に使用された指標に関する情報を引き続き受け取っている場合、企業は、その情報を開示することが要求される。

また、IASB は、特定の状況において、ED の提案を適用するために必要となる情報の一部を開示することを企業に免除することを提案する。この免除は、商業上の機密および訴訟リスクに関する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、強制力および監査可能性も備えている。

原則として、企業統合についての取得日の主要な目的の達成を著しく損なうと予想し得る場合、一部の情報の開示は免除される。ED には、企業、監査人、規制当局が、企業が免除を適用できる状況を特定するのに役立つ適用ガイダンスの提案も含まれている。

その他の提案

IASB は、IFRS 第 3 号の開示要求について、以下の修正を提案している。

<p>新たな開示目的</p>	<p>ED には、新たな開示目的の提案が含まれている。この提案では、取得者は、財務諸表の利用者が以下を評価できる情報を開示することが義務付けられている。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 事業を取得するための価格に合意した際に企業が企業結合から期待する便益 • 戦略的企業結合の場合、企業が企業結合から期待する便益がどの程度得られているか。
<p>企業結合の戦略的根拠</p>	<p>IASB は、企業結合の主な理由を開示するという現行の要求事項を、企業結合の戦略的根拠を開示する要求事項に置き換えることを提案している。</p>
<p>取得年度に期待されるシナジーに関する定量的な情報開示の要求事項</p>	<p>本提案において、企業は、</p> <ul style="list-style-type: none"> • 期待されるシナジーをカテゴリー別に説明することが要求される（例えば、収益シナジー、コストシナジーおよびその他の種類のそれぞれのシナジー） • シナジーのそれぞれのカテゴリー別に以下を開示することが要求される。 <ul style="list-style-type: none"> - 期待されるシナジーの金額また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また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いつ開始するのか、それがどのくらい続くか • 特定の状況では、当該情報を開示することが免除される。

<p>取得した事業の貢献度</p>	<p>取得した事業の貢献度を開示する現行の要求事項に変更を提案し、取得した事業の貢献度について利用者が受け取る情報を改善することを目的としている。特に、次のことが提案されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 要求事項で言及されている純損益の額が営業損益の金額であることを規定する（営業利益または損失は、今度の IFRS 第 18 号「財務諸表の表示および開示」で定義される）。 • 利用者が結合された企業の将来の業績を予測するのに役立つ情報を開示することにつながる情報を作成する会計方針を策定することが、企業に要求されることを規定する。
<p>取得した資産および引き受けた負債のクラス</p>	<p>IASB は、取得した資産および引き受けた負債のクラスの記述から「主要な」という語を削除し、IFRS 第 3 号に付随する設例に年金および金融負債を追加することにより、企業結合において引き受ける年金および金融負債について開示する企業の情報を改善することを提案する。</p>

IAS 第 36 号の修正案

シールディングによるのれんの減損損失の適時性に関する懸念に対処するため、IASB は、CGU にどのようにのれんを配分するかに関する追加ガイダンスを提案している。

ED は、のれんが配分されるそれぞれの CGU または CGU のグループは、のれんに関連する事業が内部管理目的で監視している企業内の最小レベルを表し、集約前における IFRS 第 8 号「事業セグメント」5 項の事業セグメントよりも大きくてはならないという現行の要求事項を維持している。しかし、ED は、この要求事項を適用するために、企業が次のとおり行うという説明を追加している。

- 結合のシナジーから便益を得ると見込まれる CGU または CGU のグループを識別する。
- 次に、のれんに関連する事業を監視するために経営者が定期的に使用するこれらの CGU に関す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見込まれる便益がどのように管理されているかを反映する。

企業は、どの報告セグメントにのれんが含まれる CGU または CGU のグループが含まれているかを開示することが要求される。

さらに、IASB は、企業が資産の使用価値を計算する方法の修正を提案している。特に、修正案は以下の通りである。

- 使用価値の計算に使用されるキャッシュ・フローの制約の削除 – 企業は、まだコミット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、または資産の性能の改善または拡張から生じるキャッシュ・フローを含めることが禁止されることはなくなる。
- 使用価値の計算に税引前キャッシュ・フローと税引前割引率を使用する要求事項を削除する。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部的に整合する仮定を使用し、適用したアプローチを開示することが要求される。

今度の IFRS 第 19 号の修正案

IASB は、今度の IFRS 第 19 号「公的説明責任のない子会社：開示」を修正し、本基準を適用する適格子会社に以下の開示を要求することを提案する。

- 企業結合の戦略的根拠に関する情報
- 期待されるシナジーに関する定量的な情報（特定の状況下では免除される場合がある）
- 取得した事業の貢献度に関する情報
- 使用価額の計算に使用される割引率が税引前か税引後かに関する情報

経過措置、発効日およびコメント期間

IFRS 第 3 号、IAS 第 36 号及び IFRS 第 19 号の修正は、比較情報を修正再表示せずに、発効日から将来に向かって適用する必要がある。初度適用企業に対する特定の救済措置の提案はない。

iGAAP in Focus | 財務報告 | IASB は、取得に関する報告を改善するための修正を提案

ED は発効日を提案していない。発効日は、IASB が本提案を再審議する際に決定される。

ED のコメント期間は 2024 年 7 月 15 日に終了する。

さらなる情報

本修正案についてご質問がある場合は、通常のデロイトの担当者にご連絡ください。

デロイト会計リサーチ・ツール（DART）は、会計および財務情報開示資料の包括的なオンライン・ライブラリです。

[iGAAP on DART](#) では完全版 IFRS 基準へのアクセスが可能であり、以下のリンクがあります。

- デロイトの公式の最新の iGAAP マニュアル。IFRS 基準に基づく財務報告のためのガイダンスを提供しています。
- IFRS 基準に基づいて報告する企業のモデル財務諸表

さらに、iGAAP の [sustainability reporting](#) は、企業の価値を大きく上げることができる、より広範な環境、社会的およびガバナンスの事項を踏まえてビジネスが考慮しなければならない、開示要求および推奨事項についてのガイダンスを提供しています。

DART へのサブスクリプションを申し込むには、[ここをクリック](#)して、アプリケーション・プロセスを開始し、iGAAP パッケージを選択します。

サブスクリプションパッケージの価格を含む DART の詳細については、[ここをクリック](#)してください。

Deloitte. トーマツ.

デロイト トーマツ

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ リスク アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ グループ 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 2 万人の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト、www.deloitte.com/jp をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー フォーム およびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数 を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバー フォーム および関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課したりは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー フォーム ならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のフォーム または関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバー フォーム であり、保証 有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバー およびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市（オーストラリア、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務・法務などに関連する最先端のサービス を、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をバース（存在理由）として標榜するデロイトの 45 万人超の人材の活動の詳細については、www.deloitte.com をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー フォーム およびそれらの関係法人が本資料をもって専門的な助言やサービスを提供するものではありません。皆様の財務または事業に影響を与えるような意思決定または行動をされる前に、適切な専門家にご相談ください。本資料における情報の正確性及び完全性に関して、いかなる表明、保証または確約（明示・黙示を問いません）をするものではありません。また DTTL、そのメンバー フォーム、関係法人、社員・職員または代理人のいずれも、本資料に依拠した人に関係して直接または間接に発生したいかなる損失および損害に対して責任を負いません。DTTL ならびに各メンバー フォーム および関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited