
プロジェクト	企業結合 — 開示、のれん及び減損
項目	2023 年 3 月開催会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) への対応 (企業結合 — 開示、のれん及び減損)

本資料の目的

1. 2023年3月開催の会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) では、セッションの1つとして、「企業結合 — 開示、のれん及び減損」プロジェクトが議論される予定である。当該セッションの目的は、のれんを含む資金生成単位 (CGU) の減損テストの有効性の改善及び簡素化について、ASAFメンバーの意見を求めることとされている。
2. 本資料は、当該セッションに関する ASBJ 事務局の気付事項及び ASAF 会議における意見発信の優先度についてご意見をいただくことを目的としている。なお、本件は第 132 回 ASAF 対応専門委員会 (2023 年 3 月 13 日開催) で審議を行っており、聞かれた意見を本資料第 10 項に記載している。

ASAF 資料 (AP7) の概要

3. AP7では、IASB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。)に寄せられたのれんを含むCGUの減損テストに関する提案及び関連する質問が示されている。AP7では、これらに対する回答を、示された提案を追加で検討するかどうかの決定に役立てるとされている。
4. 前項の提案に関して、IAS第36号「資産の減損」(以下「IAS第36号」という。)の全面的な見直しは本プロジェクトの範囲外としていることを踏まえて、次の点に着目した提案としている。

(1) 次のような減損テストの有効性を改善する変更案

- ① IASBがIFRS第3号「企業結合」(以下「IFRS第3号」という。)の適用後レビュー (PIR) のフィードバックで指摘した、減損損失が適時に認識されない2つの主な理由 (経営者の過度な楽観性とシールディング) のいずれかを軽減する。
- ② 合理的なコストで実施可能である。

(2) 次のような減損テストの複雑さを軽減する変更案

- ① のれんを含むCGUの減損テストはコストがかかり複雑であるとのPIRのフィードバックに対応する。
- ② 明確かつ簡素であり、減損テストの有効性を著しく低下させない。

減損テストに対する提案及びASAFメンバーへの質問

5. 前項に関して、減損テストに対する提案及びASAFメンバーへの質問（全7問）は次のとおりである。

(経営者の過度な楽観性の軽減について)

提案	スタッフの当初のコメント
<p>(1) <u>過去の予測との比較</u></p> <p>企業に対して、キャッシュ・フロー予測の正確性を評価するため、過年度の減損テストに使用したキャッシュ・フロー予測と特定の報告期間の実際のキャッシュ・フローとの比較を開示することを要求する¹。</p>	<p>経営者の過度に楽観的な予測を抑制することや一貫して過度に楽観的である企業を識別するのに役立つ可能性がある。</p> <p>しかし、情報の有用性や情報を提供するコストの観点で疑問がある。また、有用性やコストは比較の期間の長さにも依存する。</p>
質問内容	
<p>a) この比較から得られる情報は、どの程度有用か。</p> <p>b) この比較は、経営者の過度な楽観性を抑制するのに役立つか。それはなぜか。</p> <p>c) この比較を提供するよう要求された場合、企業のコストは大幅に増加するか。それはなぜか。また、過去の予測の精度に関する情報は商業上の機密となるか。</p> <p>d) IAS 第36号第34項²を適用する際に行われる評価により、比較のための情報は既に入手可能であるか。</p>	

¹ 過去の予測との比較の例については別紙1を参照。

² 同項では、経営者は現在のキャッシュ・フロー予測が基礎とする仮定の合理性を、過去のキャッシュ・フロー予測と実際のキャッシュ・フローとの間の差異の原因を検討することにより評価することとされている。別紙2を参照。以下同じ。

<p>e) 企業にこの比較を提供することを要求する期間はどの程度がよいか。回答にあたっては、比較を意味のあるものにするために必要な期間と、比較を提供するためのコストを考慮すること。</p>	
提案	スタッフの当初のコメント
<p>(2) <u>合理的で裏付けがある仮定</u></p> <p style="font-size: 2em; margin-left: 2em;">{</p> <p style="margin-left: 4em;">IAS 第 36 号第 33 項では、使用価値の測定にあたり、合理的で裏付け可能な仮定を基礎としたキャッシュ・フロー予測を用いるとしており、そのキャッシュ・フロー予測は、経営者が承認した直近の財務予算・予測を基礎とするとされている。</p> <p style="font-size: 2em; margin-left: 2em;">}</p> <p>IAS 第 36 号第 33 項の適用について、特に次の相互関係に関する追加的なガイダンス又は例示を提供する。</p> <p>i. 合理的で裏付けのある仮定を基礎としたキャッシュ・フロー予測に関する要求事項 (IAS 第 36 号第 33 項 (a))</p> <p>ii. 経営者が承認した直近の予算又は予測を基礎としたキャッシュ・フロー予測に関する要求事項 (IAS 第 36 号第 33 項 (b))。予算又は予測は、その性質上、経営者のインセンティブを高めるために用いられるため、野心的である可能性がある</p>	<p>さらなる明確化は適用に役立つ可能性がある。</p> <p>例えば、経営者のインセンティブを高めるために用いられる「高めの目標 (stretch targets)」は、常に合理的で裏付けのある仮定とはならない可能性があり、その場合に、回収可能価額の見積りにあたり調整を行うべきである。</p>
質問内容	
<p>IAS 第 36 号第 33 項の適用に際して、提案されている追加的なガイダンス又は例示は、経営者の過度な楽観性を抑制するのに役立つか。</p>	
提案	スタッフの当初のコメント

<p>(3) <u>のれんが配分されるセグメント</u></p> <p>IAS 第 36 号第 134 項(a)では、CGU に配分されたのれんの帳簿価額を開示することを要求している（のれんの帳簿価額がのれん全体と比較して重要な場合）。</p> <p>企業に対して、のれんを含む CGU がどの報告セグメントに含まれるかを開示することを要求することが考えられる。</p> <p>これは、取得年度のみ（つまり初期の配分を反映）要求される又は継続的な報告期間（つまり組織再編を反映）において要求される可能性がある。</p>	<p>報告セグメントの情報の比較により、利用者が減損テストの仮定の合理性をよりよく評価できるようになることで、減損テストの有効性を改善するのに役立つ可能性がある。</p> <p>情報の有用性の程度は報告セグメントと比較した CGU のサイズに依存する可能性がある。</p>
質問内容	
<p>a) 減損の仮定とセグメント情報は比較可能か。それはなぜか。</p> <p>b) のれんを含む CGU が継続的に含まれる報告セグメント（取得時に含まれるセグメントだけではなく）の開示を要求した場合、企業のコストは大幅に増加するか。それはなぜか。</p> <p>c) 提案された追加的な情報は、報告セグメントについて開示された情報と比較できるため、利用者がのれんを含む CGU の減損テストに使用した仮定の合理性をより適切に評価することに役立つか。それはなぜか。</p> <p>d) 提案されている追加的な情報は、経営者の過度な楽観性を抑制することに役立つか。それはなぜか。</p>	
提案	スタッフの当初のコメント
<p>(4) <u>減損の兆候のリスト</u></p> <p style="font-size: 2em;">{</p> <p>IAS 第 36 号第 12 項では、資産の減損の兆候の例が、外部の情報源、内部の情報源、子会社等からの配当に分けて示されている。</p> <p style="font-size: 2em;">}</p>	

<p>IAS 第 36 号第 12 項における減損の兆候のリストを見直す。</p> <p>少数の回答者は、IAS 第 36 号の減損の兆候のリストが減損の認識の遅れの一因となっている可能性があるとして述べた。</p>	<p>年次の減損テストの免除を決定しない場合には、大きな便益となる可能性は低い。</p>
質問内容	
<p>a) IASB は次の場合に、兆候のリストを改善することを検討すべきか。それはなぜか。</p> <ul style="list-style-type: none"> i. のれんを含む CGU の年次での定量的な減損テストに関する要求事項を維持する場合 ii. のれんを含む CGU の年次での定量的な減損テストを免除することを決定した場合 <p>b) 減損の兆候のリストをどのように改善すればよいか。</p>	

(シールドリングの軽減について)

提案	スタッフの当初のコメント
<p>(5) <u>減損テストにおけるのれんの CGU への配分</u></p> <p>IAS 第 36 号第 80 項(b)の「事業セグメント」への言及は、デフォルトではなく、のれんが過度に高いレベル（例えば企業レベル）でテストされるのを防ぐための防御策であることを明確にする。</p> <p>IAS 第 36 号第 80 項(a)において、のれん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にのれんを配分するという要求事項を明確化する。回答者は、経営者がのれんをモニタリングせず、事業全体をモニタリングしている場合が多く、そのような場合、企業は事業セグメントレベルでのれんの減損テストを実施している</p>	<p>我々は、IFRS 第 3 号における防御策は必要であり、事業セグメントへの言及を削除すべきでないと考える。</p> <p>IAS 第 36 号第 80 項(b)の事業セグメントのシーリングの根拠を説明することにより、企業にのれんをより低いレベルでテストするように促す可能性がある。</p> <p>IASB は、回答者が提案するように、IAS 第 36 号第 80 項(a)の「のれんをモニタリングする」を「のれんに関連する事業をモニタリングする」に置き換えることができる。その代わりに、「モニタリング」の意</p>

<p>と指摘した。また、回答者の中には「のれんをモニタリングする」を「取得した事業をモニタリングする」に置き換えることを提案した者や、「モニタリング」の意味を明確にすることを提案した者がいた。</p> <p>上記に関連して、少数の回答者は、のれんの配分方法と「モニタリング」の意味を明確化の中で、企業結合のその後の業績に関する開示についての予備的見解³を適用する際に、経営者が企業結合をモニタリングするレベルを IAS 第 36 号第 80 項の要求事項と関連付けることを提案した。</p>	<p>味を明確化することができる。</p>
質問内容	
<p>a) 提案された追加のガイダンスは、減損テストの適用/有効性の改善に役立つか。</p> <p>b) IASB は、IAS 第 36 号第 80 項における「事業セグメント」への言及が防御策であることを明確にすべきか。それはなぜか。</p> <p>c) IASB は「モニタリング」という用語を明確にすべきか。その場合どのようにすべきか。</p> <p>d) のれんの減損テストを行うべきレベルは、提案されている開示のために企業結合をモニタリングするレベルと異なる可能性があるか。</p> <p>e) IASB は、提案されている開示に対して企業結合がモニタリングされているレベルより高いレベルでのれんの減損テストを行うことを明示的に禁止すべきと考えるか。</p>	
提案	スタッフの当初のコメント
<p>(6) <u>のれんの再配分時の減損テストの実施</u></p>	

³ 2022 年 9 月の IASB ボード会議で、「戦略的に重要な」企業結合について、次の情報の開示要求を IFRS 第 3 号に追加する提案が暫定決定された。

- (1) 経営者の企業結合の目的
- (2) 企業結合の目的が果たされているかどうかをモニタリングするために経営者が使用する指標及び目標
- (3) 経営者が企業結合をその目的に照らして②の指標を使用してモニタリングする限りにおいて、企業結合後の期間において経営者の目的がどの程度達成されているか

<p>のれんを異なる CGU に再配分する前に、以前の報告構造に基づいて減損テストを実施することを企業に要求する。</p> <p>極少数の回答者は、企業が、のれんの減損を回避するために、のれんの再配分を企業の都合に合わせて決定する可能性がある」と述べた。</p>	<p>この提案は、のれんの減損を回避する企業にとって都合のよい行動を限定するのに役立つ可能性がある。</p> <p>このような減損テストが実施可能かどうか、年次の定量的な減損テストとの相互の影響について理解する必要がある。</p>
質問内容	
<p>a) 企業は、以前の報告構造に基づいて減損テストを実施するための情報・予測を持つか。</p> <p>b) この減損テストの実施を要求された場合、企業のコストは大幅に増加するか。それはなぜか。</p> <p>c) 概念的には、「古い」構造に基づいて減損を認識すべきか。</p> <p>d) 「古い」報告構造に基づいて減損テストを行うことを企業に要求することは、有用な情報を提供すると考えるか。それはなぜか。</p>	

(減損テストのコスト及び複雑さの軽減について)

提案	スタッフの当初のコメント
<p>(7) <u>IAS 第 36 号第 99 項</u></p> <p>IAS 第 36 号第 99 項では、のれんが配分された CGU の回収可能価額の計算について、CGU を構成する資産・負債が大きく変化していないなど一定の要件を充足する場合に、直近の詳細な計算を利用することができるとしている。</p> <p>IAS 第 36 号第 99 項を明確化又は修正し、適用を容易にする。</p>	<p>IASB はこの提案をさらに検討することが可能である。</p>

提案	スタッフの当初のコメント
<p>回答者は、第 99 項は、満たすべき要件が明確でないため、実際にはあまり使用されないと述べた。</p> <p>また、少数の回答者は、第 99 項の適用を容易にすることでコスト及び複雑さを軽減でき、年次の定量的な減損テストの要求事項を削除する代替案になり得ると述べた。</p>	<p>我々は、第 99 項の規定の利用を妨げているものは何か、IASB ができることがあるかについて理解する必要がある。</p>
質問内容	
<p>a) 自身の経験で、IAS 第 36 号第 99 項は頻繁に適用されるか。</p> <p>b) 頻繁に適用されていない場合、それはなぜか。また、IASB はどのようにして適用を容易にすることができるか（容易にすべきか）。</p> <p>c) IAS 第 36 号第 99 項を適用した場合、のれんを含む CGU の減損テストにかかるコスト及び複雑さを、その有効性を低下させることなく、大幅に削減できるか。</p> <p>d) 企業が IAS 第 36 号第 99 項を適用する場合、IAS 第 36 号が既に要求している情報に加えて、追加的な情報の開示を要求すべきだと考えるか。その場合、どのような追加的な情報が有用であると考えるか。</p> <p>e) IASB が IAS 第 36 号第 99 項を明確化又は修正する場合、耐用年数が確定できない無形資産（IAS 第 36 号第 24 項）についても同様の明確化又は修正を行うべきと考えるか。それなぜか。</p>	

ASBJ 事務局の気付事項

- 我々は、のれんに対して減損のみのモデルが適用になってからのれんの残高が世界的に積み上がってきていると認識しており、のれんに係る費用が適時に認識されていない問題があると考えている。この問題の主な原因はシールディングを可能とするのれんの事後の会計処理の仕組みにあり、DPへの回答で示したように、減損テストの改善により問題を合理的なコストで改善することは難しいと考えている。このため、AP7で示される提案については、問題の根本的な解消に役立つ可能性は低いと考える。

7. それでもなお、減損テストの有効性の改善を模索する場合、AP7の提案について次のように考える。すなわち、AP7では、経営者の過度な楽観性とシールディングの2つの観点で減損テストの有効性の改善の提案が示されている。このうち、経営者の過度な楽観性は前項の問題の主な原因ではなく、関連するAP7の提案について有効性の改善は限定的と考える。また、シールディングについて、関連するAP7の提案による有効性の改善は限定的と考えるものの、シールディングの影響を緩和する別の方策（例えば、減損テストをより低いレベルで実施するなど）が考えられる。この場合、検討にあたっては生じるコストとのバランスを考慮する必要があると考える。
8. また、減損テストの簡素化は、一般に減損テストの有効性の改善と逆行すると考えられ、大幅な簡素化は難しいと考える。
9. 本資料第6項から前項までを踏まえて、AP7のそれぞれの提案に対して、次のように考える。

(1) 過去の予測との比較

経営者の過度な楽観性は、本資料第6項ののれんの問題の主な原因と考えるおらず、過去の予測との比較で図られる改善は限定的と考える。この提案については、キャッシュ・フロー予測の不確実性が大きいことや、企業が精緻な算定を行うかは状況に依存するため、全体として改善につながるかどうかは疑問である。

(2) 合理的で裏付けがある仮定

(1)と同様に、経営者の過度な楽観性は、本資料第6項ののれんの問題の主な原因と考えるおらず、この提案で図られる改善は限定的と考える。

(3) のれんが配分されるセグメント

本提案は、減損テストにおける測定を直接変更するものでなく、効果は限定的と考える。

(4) 減損の兆候のリスト

スタッフの当初のコメントにあるように、年次の減損テストが維持される場合、その兆候を利用する機会が限定されると考える。

(5) 減損テストにおけるのれんのCGUへの配分

AP7で示される提案（事業セグメントは防御策であることを言及すること、「のれんをモニタリングする」を「取得した事業をモニタリングする」に置き換えること）については、IAS第36号の趣旨が分かりやすくなるものの、実務を大きく変えることにつながらないと考えている。

また、企業結合が目的を達成しているかどうか企業がモニタリングするレベルでのれんの減損テストを行うとする案については、IASBスタッフが作成した開示例⁴のように、事業セグメントレベルの指標や目標が示される場合には、低いレベルでの減損テストの実施とならないため、有効性の改善は限定的と考える。

なお、AP7の提案に含まれないものとして、シールドディングの影響を低減するために減損テストをより低いレベルで実施することが考えられ、例えば、のれんが複数のCGUに関連する場合でも、合理的な基礎で個々のCGUにのれんを配分し減損テストをそのレベルで実施することが考えられる。この場合、低いレベルで減損テストを実施することに伴うコストとのバランスを検討する必要があると考える。

(6) のれんの再配分時の減損テストの実施

必要な減損を認識したうえで、のれんを新たなCGUに引き継ぐことは改善につながる可能性はあるが、元の報告構造を基礎として将来キャッシュ・フローを予測することには困難があると考えられる。

(7) IAS第36号第99項

コストの低減の可能性はあるものの、検討の優先度は低いと考える。また、これに伴い追加の開示を要求する場合、簡素化の便益が相殺される可能性がある。

(第132回ASAF対応専門委員会で聞かれた意見)

10. 第132回ASAF対応専門委員会では前項の気付事項に概ね賛同する意見が聞かれ、追加で次の意見が聞かれている。

- (1) 本資料第5項(1)の「過去の予測との比較」で提案されるキャッシュ・フローの過去の予測と実績の比較については、仮にそれが内部情報として存在して

⁴ 第131回ASAF対応専門委員会（2023年2月21日開催）資料(3)別紙2参照。

いたとしても注記として監査対象となる場合には追加コストがかかるため、財務諸表利用者の便益との間で比較衡量が必要と考える。

- (2) 提案される減損モデルの改善では、のれんが適時に費用認識されていない問題を解決することが難しいと考えていることを優先して発言いただきたい。また、本資料第5項には実態を鑑みず表面的な解決を図ろうとしていると見受けられる案があることを懸念している。
- (3) 本資料第5項(1)の提案は、一部の企業の過度な楽観性を牽制するために誠実に見積りを行っている多くの企業に負担を負わせる形になることを懸念する。

ディスカッション・ポイント

ASBJ事務局の気付事項にご意見をいただきたい。また、優先して発言すべき事項についてのご意見をいただきたい。

以 上

過去の予測との比較の例

本資料第5項(1)で提案された過去の予測との比較に関して、次の例が示されている(スライド31)。

(例)

- Aが2020年1月1日にBを取得したと仮定する。Aの決算期は12月31日である。AはBに対して2,000CU⁵を支払い、購入価格の配分において700CUののれんを認識した。IAS第36号は、Aに年1回、のれんの減損テストを行うことを要求している。この場合、Aは毎年12月31日にテストを実施すると仮定する。経営者は、この減損テストを行うにあたり、将来キャッシュ・フローを毎年見積る。
- 2024年12月31日現在、経営者の見積値と現在までのキャッシュ・フロー実績を比較した開示は次のとおりとなる。

	2021	2022	2023	2024	見積値 累計	現在まで の実績 ⁶	差異
2020年12月31日 時点の予測	100	100	120	120	440	335	(105)
2021年12月31日 時点の予測		90	110	115	315	245	(70)
2022年12月31日 時点の予測			80	90	170	160	(10)
2023年12月31日 時点の予測				85	85	80	(5)
実績	90	85	80	80			

以上

⁵ 金額は「通貨単位」(Currency Unit)建てである。

⁶ 「現在までの実績」欄は、各期末に行われた見積りと比較したキャッシュ・フロー実績の合計で算出されている。例えば、2020年のCU335は、2021年から2024年の90、85、80、80のキャッシュ・フロー実績の合計、2021年のCU245は、2022年から2024年の85、80、80のキャッシュ・フロー実績の合計で算出されている。

IAS 第 36 号「資産の減損」の参照箇所の抜粋

12 資産が減損している可能性を示す兆候があるか否かを検討する際に、企業は少なくとも次の兆候を考慮しなければならない。

外部の情報源

- (a) 資産の価値が、当期中に、時間の経過又は正常な使用によって予想される以上に著しく低下しているという観察可能な兆候がある。
- (b) 企業にとって悪影響のある著しい変化が、企業が営業している技術的、市場的、経済的若しくは法的環境において、又は資産が利用されている市場において、当期中に発生したか又は近い将来に発生すると予想される。
- (c) 市場金利又は他の市場投資収益率が当期中に上昇し、当該上昇が資産の使用価値の計算に用いられる割引率に影響して、資産の回収可能価額を著しく減少させる見込みである。
- (d) 報告企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値を超過している。

内部の情報源

- (e) 資産の陳腐化又は物的損害の証拠が入手できる。
- (f) 企業にとって悪影響のある著しい変化が、資産が使用されているか又は使用されると見込まれる程度又は方法に関して、当期中に発生したか又は近い将来に発生すると予想される。これらの変化には、当該資産の遊休化、当該資産の属する事業の廃止若しくはリストラクチャリングの計画、以前に予想していた日より前に当該資産を処分する計画、又は当該資産の耐用年数が確定できないのではなく確定できるものとして再判定することが含まれる。
- (g) 資産の経済的成果が予想していたより悪化し又は悪化するであろうということを示す証拠が、内部報告から入手できる。

子会社、共同支配企業又は関連会社からの配当

- (h) 子会社、共同支配企業又は関連会社に対する投資について、投資者が当該投資からの配当を認識しており、かつ、次のいずれかの証拠が利用可能である。

(i) 個別財務諸表における当該投資の帳簿価額が、連結財務諸表における投資先の純資産（関連するのれんを含む）の帳簿価額を超えている。

(ii) 配当が、その配当が宣言された期間におけるその子会社、共同支配企業又は関連会社の包括利益の合計額を超えている。

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。^{E3}

(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遞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（遞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）。

34 経営者は、現在のキャッシュ・フロー予測が基礎とする仮定の合理性を、過去のキャッシュ・フロー予測と実際のキャッシュ・フローとの間の差異の原因を検討することにより評価する。経営者は、実際のキャッシュ・フローが生み出された際に存在していなかった後発事象や事後の状況の影響によりそれが適切となるのであれば、現在のキャッシュ・フロー予測の基礎とする仮定が過去の実際の結果と整合するようにならなければならない。

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) のれんを内部管理目的で監視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。

87 企業が、のれんを配分した1つ又は複数の資金生成単位の構成を変更するような方法で自社の報告構造を再編成した場合には、当該のれんを、影響を受ける資金生成単位に再配分しなければならない。この再配分は、資金生成単位の中の事業を処分した場合に用いる方法と同様の相対価値アプローチを用いて行う。ただし、他の方法の方が処分する事業に関連するのれんをより適切に反映することを企業が立証できる場合は除く。

99 のれんを配分した資金生成単位の回収可能価額について以前の期間に行った直近の詳細な計算は、次の要件がすべて満たされていることを条件に、当期における当該単位の減損テストに用いることができる。

- (a) 当該単位を構成する資産及び負債が、直近の回収可能価額の計算の時点から大きく変化していないこと
- (b) 直近の回収可能価額の計算結果が、帳簿価額を大差で上回っていたこと
- (c) 直近の回収可能価額の計算時点以降に発生した事象及び変化のあった状況を分析した結果、当該資金生成単位の現在の回収可能価額が現在の帳簿価額を下回る可能性が極めて低いこと

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
- (b) 当該単位（単位グループ）に配分した耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額

- (c) 当該単位（単位グループ）の回収可能価額の算定基礎（すなわち、使用価値か処分コスト控除後の公正価値か）
- (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
- (i) 経営者が直近の予算・予測が対象としている期間のキャッシュ・フローの予測の基礎とした主要な仮定。主要な仮定とは、当該単位（単位グループ）の回収可能価額が非常に敏感に反応する仮定をいう。
 - (ii) 各々の仮定に割り当てた値を算定した経営者の手法の記述。それらの値が過去の経験を反映したものかどうか、又は該当があれば、外部の情報源と整合的であるかどうか。そうでない場合には、過去の経験又は外部の情報源と異なる程度及びその理由
 - (iii) 経営者が、資金生成単位（単位グループ）について、承認した財務上の予算・予測に基づいてキャッシュ・フローの予測を行った期間及び、その期間が5年よりも長い場合には、そのような期間が正当である理由についての説明
 - (iv) 直近の予算・予測が対象としている期間を超えてキャッシュ・フロー予測を推定するために用いた成長率、及び成長率として当該企業が事業を営む製品、産業若しくは国の長期の平均成長率、又は当該単位（単位グループ）が属する市場の長期の平均成長率を超えた成長率を用いている場合には、その正当性の説明
 - (v) キャッシュ・フロー予測に適用した割引率
- (e) 当該単位（単位グループ）の回収可能価額が、処分コスト控除後の公正価値に基づいている場合には、処分コスト控除後の公正価値を測定するために用いた評価技法。企業はIFRS 第13号で要求している開示を提供することを要求されない。処分コスト控除後の公正価値が、同一の単位（単位グループ）の相場価格を用いて測定されていない場合には、企業は次の情報を開示しなければならない。
- (i) 経営者が処分コスト控除後の公正価値の算定の基礎とした主要な仮定。主要な仮定とは、資金生成単位の回収可能価額が非常に敏感に反応する仮定をいう。

(ii) 主要な仮定のそれぞれに割り当てた値を算定した経営者の手法の記述。それらの値が過去の経験を反映したものかどうか、又は該当があれば、外部の情報源と整合的であるかどうか。そうでない場合には、過去の経験又は外部の情報源と異なる程度及びその理由

(iiA) その公正価値測定が全体として区分される公正価値ヒエラルキーの中のレベル（IFRS 第13号参照）（「処分コスト」の客観性については考慮しない）

(iiB) 評価技法の変更があった場合には、その変更の旨及び変更を行った理由
処分コスト控除後の公正価値が、割引キャッシュ・フロー予測を用いて測定されている場合には、企業は次の情報を開示しなければならない。

(iii) 経営者がキャッシュ・フローを予測した期間

(iv) キャッシュ・フロー予測を延長するために用いた成長率

(v) キャッシュ・フロー予測に対して適用した割引率

(f) 経営者が当該単位（単位グループ）の回収可能価額の算定の基礎とした主要な仮定についての合理的に考え得る変更により、当該単位（単位グループ）の帳簿価額が回収可能価額を上回ることになる場合には、次の事項

(i) 当該単位（単位グループ）の回収可能価額が帳簿価額を上回っている金額

(ii) 主要な仮定に割り当てた値

(iii) 当該単位（単位グループ）の回収可能価額を帳簿価額と等しくするには、主要な仮定に割り当てた値がどれだけ変化しなければならないか（その変化が回収可能価額の測定に使用される他の変数に与える影響を反映した後）

135 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の一部又は全部が、複数の資金生成単位（単位グループ）にわたって配分されており、そのように各単位（単位グループ）に配分された金額が、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多額ではない場合には、その旨を、当該単位（単位グループ）に配分され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の合計とともに開示しなければならない。加えて、それらの単位（単位グループ）の回収可能価額が同じ主要な仮定に基づいていて、それらに配分されたのれん又は耐用

年数を確定できない無形資産の帳簿価額の合計が、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多額である場合には、次の情報とともに当該事実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の合計
- (b) 当該単位（単位グループ）に配分した耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額の合計
- (c) 主要な仮定の記述
- (d) 主要な仮定のそれぞれに割り当てた値を算定した経営者の手法の記述。それらの値が過去の経験を反映したものかどうか、又は該当があれば、外部の情報源と整合的であるかどうか。そうでない場合には、過去の経験又は外部の情報源と異なる程度及びその理由
- (e) 経営者が当該単位（単位グループ）の回収可能価額の算定の基礎とした主要な仮定についての合理的に考え得る変更により、当該単位（単位グループ）の帳簿価額が回収可能価額を上回ることになる場合には、次の事項
 - (i) 当該単位（単位グループ）の回収可能価額が帳簿価額を上回っている金額
 - (ii) 主要な仮定に割り当てられた値
 - (iii) 当該単位（単位グループ）の回収可能価額を帳簿価額と等しくするには、主要な仮定に割り当てた値がどれだけ変化しなければならないか（その変化が回収可能価額の測定に使用される他の変数に与える影響を反映した後）

136 第24項又は第99項に従って、資金生成単位（単位グループ）の回収可能価額について以前の期間に行った直近の詳細な計算は、所定の条件を満たすことを条件に、引き継いで、当期における当該単位の減損テストに用いることができる。この場合、第134項及び第135項で要求している開示に組み込む当該単位（単位グループ）についての情報は、引き継いだ回収可能価額の計算に関連するものである。

（結論の根拠）

BC150B IFRS 第8号を採用している企業は、IFRS 第8号で導入された事業セグメントの定義により、のれんの資金生成単位への配分を再検討しなければならない。その定

義は、のれんの減損テストに関して IAS 第 36 号の第 80 項が認めている最も大きな単位の決定に影響する。2008 年に、当審議会は、のれんの減損テストに関して IAS 第 36 号が認めている最も大きな単位について、さまざまな見解が生じていることに気づいた。ある見解では、その単位は、IFRS 第 8 号の第 12 項で認められた集約を行う前の、IFRS 第 8 号の第 5 項で定義された事業セグメントである。別の見解では、その単位は、IFRS 第 8 号の第 12 項で認められた集約を行った後の、IFRS 第 8 号の第 5 項で定義された事業セグメントである。当審議会は、経営者がのれんをモニタリングする企業内の最も下位のレベル（第 80 項(a)で要求）は、最高経営意思決定者が営業成績を定期的にレビューする最も下位のレベルの事業セグメント（IFRS 第 8 号で定義）と同じであることに留意した。当審議会は、BC140 項ですでに述べたように、企業がのれんをモニタリングするレベルと企業の内部報告のレベルとの結びつきは意図的なものであることにも留意した。当審議会は、のれんの減損テストのために、事業セグメントをのれんがモニタリングされているレベルよりも大きな単位に集約すると、BC145 項から BC150 項で示されているように、IAS 第 36 号の基礎となる論拠と矛盾することに留意した。さらに、IFRS 第 8 号で認めている類似した経済的特徴という集約規準を満たしていても、自動的に、配分されたのれんのシナジーから便益を得ると見込まれる資金生成単位のグループになるわけではない。同様に、集約後のセグメントは、経済的に相互依存しているか又は減損の検討対象とされているのれんを回収するために共同で機能する事業活動を必ずしも表さない。したがって、2009 年 4 月公表の「IFRS の改善」で、当審議会は第 80 項(b)を修正し、IAS 第 36 号でのれんの減損について要求している単位は、認められた集約を行う前の、IFRS 第 8 号の第 5 項で定義された事業セグメントのレベルよりも大きくない旨を記述した。

以上