プロジェクト	IFRS S1 号及び IFRS S2 号に相当する基準の開発
項目	期中に企業結合が生じた場合

Ⅰ．本資料の目的

1. 当委員会は、2024 年 3 月 29 日に、次の公開草案（以下あわせて「本公開草案」という。）を公表した。

   (1) サステナビリティ開示ユニバーサル基準公開草案「サステナビリティ開示基準の適用（案）」（以下「適用基準案」という。）

   (2) サステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第 1 号「一般開示基準（案）」

   (3) サステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第 2 号「気候関連開示基準（案）」（以下「気候基準案」という。）

2. 本公開草案のコメント期間は 2024 年 7 月 31 日までであり、本公開草案に対して 100 通を超えるコメントが寄せられた。

3. 本資料は、本公開草案に寄せられたコメントのうち、期中に企業結合が生じた場合に関する検討を行うことを目的としている。

Ⅱ．事務局による提案の要約

4. 本論点に関する事務局の提案を要約すると、次のとおりである（後述の第 24 項参照）。

   (1) 当報告期間の期中に企業結合が生じた場合の取扱いについて、当委員会が公表するサステナビリティ開示基準（以下「SSBJ 基準」という。）には特段の定めを置かない。**（本公開草案から変更なし）**

   (2) 当報告期間の期中に企業結合が生じた場合の取扱いについて、解説記事を提供することを検討する。

Ⅲ．これまでの議論

5. 当委員会は、当委員会が高品質で国際的に整合性のあるサステナビリティ開示基準を開発するにあたり、国際サステナビリティ基準審議会（以下「ISSB」という。）が公表する IFRS サステナビリティ開示基準（以下「ISSB 基準」という。）と整合性のあるものとす

ることが市場関係者にとって有用であると考え（適用基準案 BC4 項）、本公開草案には、ISSB の IFRS S1 号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的要求事項」（以下「IFRS S1 号」という。）及び IFRS S2 号「気候関連開示」（以下「IFRS S2 号」という。）の要求事項をすべて取り入れている。

6. そのような中、期中に企業結合が生じた場合について、ISSB 基準に相当する定めはないものの、これに対応する定めを置かない場合、SSBJ 基準を適用するうえで困難が生じるとのコメントが寄せられた。

Ⅳ. 寄せられたコメントの分析

寄せられたコメント

7. 本論点に対し、作成者及び保証業務実施者から、次のようなコメントが寄せられた。

<u>作成者からのコメント</u>

(1) 実務においては、本公開草案で求められている報告が難しいケースも想定し得る。開示要求の免除についても、実務の現状を踏まえて追加及び拡充をお願いしたい。

例えば、気候基準案において温室効果ガス排出量の開示が求められているが、企業買収等によって期中にバウンダリーの変更があった場合、当該被買収企業が温室効果ガス排出量の算定を行っていなければ、会計の連結と同一のタイミングで算定対象に含めることは実務的に不可能であり、会計上の連結対象と一致させることはできない。第三者保証の取得も求められる流れも考慮して、企業の実務負荷や実行可能性を十分に考慮した規定として整備すべきである。

<u>保証業務実施者からのコメント</u>

(2) 期中に企業結合が生じた場合、報告企業は新たな子会社について適時に温室効果ガスのデータを収集できない（あるいは、そのための内部統制が整備できない）可能性がある。このため、期中に取得した子会社に関する温室効果ガス排出の測定については、例えば、一定期間は暫定値による報告を認めるなど、何らかの軽減措置の要否を検討すべきと考える。この点について、ISSB に積極的に検討を促すことを検討いただきたい。

事務局による分析

（問題の所在）

8. 寄せられたコメントでは、当報告期間の期中に企業結合[1]が生じた場合、SSBJ 基準に基づきサステナビリティ関連のリスク及び機会の影響に関して報告企業が開示する数値のうち、被取得企業[2]に係る数値の全部又は一部を適時に入手し、関連する財務諸表と同時にサステナビリティ関連財務開示を行うことが困難な事例があることが示唆されている。

9. これは、サステナビリティ関連財務開示が発展途上にある現在、必ずしも被取得企業がサステナビリティ関連のリスク及び機会の影響に関する情報を収集するためのプロセスや、当該情報の信頼性を担保するための内部統制を整備及び運用しているとは限らないことに起因すると考えられる。

10. この問題に対処しない場合、期中に企業結合を行った企業が、関連する財務諸表と同時にサステナビリティ関連財務開示を行うために、過度の労力やコストをかける必要が生じる可能性があると考えられ、企業への負担が大きいと考えられる。場合によっては、財務諸表及びサステナビリティ関連財務開示の提出時期を延期せざるを得ない状況も生じ得ると考えられる。

11. さらに、前項に記載したような負担が生じることを回避するため、企業が報告期間の末日間際の企業結合をできるだけ避けようとして、企業結合時期の柔軟性を損なう一因になる可能性もあると考えられる。

（会計基準における対応）

12. この点、我が国の会計基準では、期中に企業結合が生じた場合、受け入れた資産及び引き受けた負債の評価額を算定すること（以下「取得原価の配分」という。）に時間を要し、本資料第 10 項及び第 11 項に掲げた問題と同様の問題が起こり得ることから、会計基準において概ね次のような対応を行っている[3]。

(1) 取得原価の配分は、企業結合日から 1 年以内に行うことを要求する。

---

[1] 我が国の会計基準である企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」では、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが 1 つの報告単位に統合されることをいうと定義されている。

[2] 我が国の会計基準である企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」では、ある企業又は企業を構成する事業を取得する企業を「取得企業」といい、当該取得される企業を「被取得企業」というと定義されている。

[3] 企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」第 28 項、第 49 項(4)③、第 49-2 項及び注 6

(2) 企業結合日以後の決算において取得原価の配分が完了していない場合、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行い、その後追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させる。

(3) (2)の暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合には、企業結合年度に当該確定が行われたかのように（遡及的に）会計処理を行う。企業結合年度の翌年度の財務諸表とあわせて企業結合年度の財務諸表を表示するときには、比較情報である当該企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させる。

(4) (2)及び(3)の場合、企業結合年度において取得原価の配分が行われていない旨及び理由を注記する。また、取得原価の配分額の見直しがなされた事業年度において、その見直し内容及び金額を注記する。

13. 前項の取扱いは、米国会計基準及び IFRS 会計基準においても同様である。

（SSBJ 基準における対応の検討）

14. 本公開草案では、期中に企業結合が生じた場合について、特段の定めを置いていない。このため、本資料第 12 項に示した会計基準上の対応を参考に、定めを追加することが考えられる。

15. 一方、適用基準案では、合理的な見積りの使用は、サステナビリティ関連財務開示を作成するうえで不可欠な要素であり、見積りが正確に記述され、説明されていれば、情報の有用性が損なわれることはなく、測定の不確実性の程度が高くても、そのような見積りによって有用な情報を提供することが必ずしも妨げられるわけではないと考えられるとしており（適用基準案 BC156 項）、サステナビリティ関連財務開示において報告する数値全般について、見積りを用いて測定される場合があることを念頭に置いている。

16. また、適用基準案では、「比較情報の更新」に関する定めとして、前報告期間に開示された見積りの数値に関連して、当報告期間において新規の情報を入手し、当該情報が前報告期間に存在していた状況に関する証拠を提供する場合、次のいずれかに該当するときを除き、新規の情報を反映する形で比較情報を更新することを求めることを提案している（適用基準案第 77 項及び第 78 項）。

(1) 比較対象の数値を更新することが実務上不可能である場合

(2) 見積りの数値が将来予測的なものである場合

17. このため、期中に企業結合が生じた場合、SSBJ 基準に基づきサステナビリティ関連のリスク及び機会の影響に関して報告企業が開示する数値のうち、被取得企業に係る数値の全部又は一部を適時に入手し、関連する財務諸表と同時にサステナビリティ関連財務開示を行うことが困難な場合もあると考えられるものの、そのような場合には、サステナビリティ関連財務開示の公表承認日までに入手可能な情報に基づき最善の見積りを行い、当報告期間のサステナビリティ関連財務開示を作成することが考えられる。

18. そのうえで、翌報告期間において、追加的に入手した情報がある場合には、当該情報を反映する形で、翌報告期間の比較情報である、当該企業結合年度の数値を更新することが考えられる。こうすることにより、実質的に、会計基準における「暫定的な会計処理」と同様の対応が可能になると考えられる。

19. 本資料第 17 項に記載した「最善の見積り」についての測定の不確実性の程度が高い場合には、適用基準案第 87 項に基づき、測定の不確実性に関する開示の対象となることがあると考えられる。また、翌報告期間において、比較情報を更新した場合には、適用基準案第 77 項に基づき、当該企業結合年度に開示された数値と更新された比較対象の数値との差異や更新した理由などの開示が求められる。このため、適用基準案に従えば、期中に生じた企業結合に関する補足的な情報が、一定程度、開示されることになると考えられる。

20. 本論点は、必ずしも SSBJ 基準に基づく開示に限られるものではなく、ISSB 基準に基づき開示を作成する場合にも生じ得るものであると考えられる。この点、ISSB 基準においても同様の対応をとることになると考えられる。

21. このように、当報告期間の期中に企業結合が生じた場合に関して寄せられた懸念については、本公開草案において提案した定めにより対処することが可能と考えられる。このため、本論点に関し、SSBJ 基準に特段の定めを置かないことが考えられるがどうか。

22. 一方、本資料第 17 項から第 19 項に記載した内容については、期中に企業結合が生じた場合の取扱いについて、参考になる情報であると考えられるため、当該内容を解説記事として提供することを検討することが考えられるがどうか。

23. この点、今後、ISSB が ISSB 基準の要求事項を修正したり、教育的資料の公表等により ISSB 基準の要求事項の明確化が図られたりした場合には、当該修正及び上記の検討を踏まえて SSBJ 基準を改正したり、補足文書等を公表したりすることを通じて、SSBJ 基準の定めを修正する必要があるかどうかを検討することが考えられる。

V．事務局による提案

24. 以上の検討を踏まえ、当報告期間の期中に企業結合が生じた場合について、次のとおりとすることが考えられるがどうか。

(1) 当報告期間の期中に企業結合が生じた場合の取扱いについて、SSBJ 基準には特段の定めを置かない。**（本公開草案から変更なし）**

(2) 当報告期間の期中に企業結合が生じた場合の取扱いについて、解説記事を提供することを検討する。

ディスカッション・ポイント
期中に企業結合が生じた場合に関する事務局の提案（本資料第 24 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以　上