

# Dataline

## A look at current financial reporting issues

No. 2013-10  
May 16, 2013

### 目次:

概要.....	1
要点.....	1
プロジェクトの背景 および範囲.....	1
主な内容.....	3
在外事業体とは何か? .....	3
在外事業体「内」の取引.....	4
在外事業体「に対する」持分 に関わる取引.....	4
段階取得に関連する CTA の振替.....	5
持分法投資に係る収益を 通じた CTA の比例振替.....	6
支配の変更を伴わない 所有者持分の変動により 生じる CTA の組換え.....	6
経過措置および発効日 .....	6
質問.....	7
付録.....	8

## 累積為替換算調整額 整合性を図るための妥協

### 概要

#### 要点

- 2013年3月5日、FASB(米国財務会計基準審議会)は、特定の認識中止事象の発生に伴う累積為替換算調整額(CTA)の損益への振替に関する実務上の多様性に対応するため、会計基準コーディフィケーション(ASC)830「外貨関連事項」およびASC810「連結」を修正する会計基準アップデート(ASU)No.2013-05を公表しました。
- 本ASUは、ASC830-30におけるCTAの振替に関するガイダンスと、ASC810-10の連結ガイダンスにおける支配の喪失の概念との間の妥協を反映しています。このASUは、在外事業体内で発生した認識中止事象について、当該事象が在外事業体の完全な、または実質的に完全な清算に該当する場合を除き、CTAの振替を認めていません。在外事業体に対する投資に関連する認識の中止においては、非支配財務持分が保持される場合であっても、認識が中止される在外事業体に関連するCTAの全額が振替えられることになります。
- また本ASUは、ある在外事業体に対する投資額を増加させることにより持分法適用対象から連結対象へと、移行する段階取得により事業の支配を獲得する取引について、ASC805「企業結合」を修正しています。
- 本ASUは、公開企業については2013年12月15日より後に開始する事業年度、また非公開企業については2014年12月15日より後に開始する事業年度から適用されます。本ASUは将来に向かって適用しなければならず、過年度修正は認められません。早期適用は企業の事業年度の期首時点から適用する場合に認められます。

### プロジェクトの背景および範囲

.1 発生問題専門委員会(EITF)とその成果物である本ASUの目的は、企業が非営利活動または事業である子会社もしくは資産グループに対する支配財務持分の保有を中止した場合にASC810-10「連結—全般」またはASC830-30「外貨関連事項—財務諸表の換算」がCTAの損益への振替に適用されるの可否かを明確化することにより、CTAの振替に関する実務上の多様性を解消することです。とりわけ



ASC810-10-40-3A は、実質的な不動産の売却および石油やガスの鉱業権の委譲を、非営利活動または事業である子会社の連結の中止または資産グループの認識の中止に関するガイダンスの対象外としているため、これらの取引は ASU2013-05 の適用範囲からも除外されました。しかし、以下で指摘されており、本 ASU は ASC830-30-40-1 のガイダンスの修正は行っていません。したがって、実質的な不動産の売却または石油やガスの鉱業権の委譲に関わる取引の結果、ASC830-30-40-1 で規定されている在外事業体の完全な、または実質的に完全な清算に至る場合には、その在外事業体に係る CTA はすべて損益に振り替えられなければなりません。

.2 ASU が排除したいと考える実務の多様性は、財務諸表の作成者が財務会計基準書 (FAS) 第 160 号「連結財務諸表における非支配持分」(現在の ASC810-10) の連結の中止に関するガイダンスおよび ASU2012-02「連結 (Topic810) : 子会社の所有持分の減少の会計処理および報告一範囲の明確化」の適用を開始した 2010 年から見られるようになりました。

.3 具体的に言えば、ASC810-10 および ASU2012-02 がそれぞれで「子会社 (subsidiary)」および「事業 (business)」という勘定単位を前提とする一方で、どちらも認識中止事象に係る CTA の振替に関して ASC830-30 の修正を行わなかったためです。さらには、ASC810-10 における「子会社」または「事業」という勘定単位と ASC830-30 における「在外事業体 (foreign entity)」という勘定単位の関係に関する整理もなされませんでした。

.4 結果として、一部の財務諸表作成者は ASC810-10 を適用し、在外事業体内の事象と在外事業体に対する持分に係る事象の双方について、非営利活動または事業である子会社もしくは資産グループに対する支配財務持分の喪失にあたり CTA を損益に振り替えました。その一方で、他の作成者は ASC830-30-40-1 のガイダンスを適用し、取引が在外事業体の売却または、完全な、または実質的に完全な清算に該当する場合にのみ CTA を損益に振り替えました。

.5 EITF は、ASC830 の過去のガイダンスとの整合性を図るために、財務諸表作成者は在外事業体内の認識中止事象に係る CTA の振替を行うべきではないと結論付けました。そして、この結論の根拠として、主に、CTA の認識の中止に使用された勘定単位はそれを認識するために使用された勘定単位と一致すべきであるとの考えがあります。

.6 また ASC810-10 により再測定事象発生の際に損益の認識が要求されたことも、CTA の振替に関して実務上の多様性が生じる要因となりました。特に、保持された非支配投資の帳簿価額および公正価値の決定にあたり CTA を考慮すべきか否かに関してさまざまな意見があります。意見の違いは、CTA はどこに「存在」すべきか (たとえば、当該事業、子会社、在外事業体、または親会社) と公正価値の決定にどの通貨を使用すべきかに集中していました。

.7 結果として、一部の財務諸表作成者は、非連結子会社がより大きな在外事業体の一部である場合でも、CTA を非連結子会社の純投資の一部として扱いました。したがって、再測定事象が発生した場合には、彼らは CTA を認識損益に含めました。これらの財務諸表作成者にとって、CTA を無視することは保持された非支配投資を公正価値以外の価額で繰り越すことになり、ASC810-10-40-5 と整合しなくなる可能性があります。

.8 一方、他の財務諸表作成者は CTA を子会社の純投資の一部とは考えませんでした。代わりに、彼らは CTA を在外事業体の財務諸表と親会社の財務諸表との連結に必要な換算プロセスの産物だと考えました。彼らは、CTA は ASC830-30 で規定されているように、在外事業体の完全な、または実質的に完全な清算の際にのみ振り替えられるべきだと考えました。また、公正価値は報告通貨ではなく機能通貨により測定されるため、再測定損益の算定において CTA を考慮しなかった可能性があります。たとえば、長期性資産の減損テストは (報告通貨建てのキャッシュフローではなく) 機能通貨建てのキャッシュフローを用いて

行われます。減損テストで機能通貨建ての帳簿価額が公正価値を上回った場合、その結果としての長期性資産の公正価値への評価減では CTA は考慮されません。

.9 議論を重ねた結果、EITF は、在外事業体内で生じた認識中止事象に起因する再測定損益の算定において財務諸表作成者は CTA を考慮すべきとの結論に至りました。

## 主な内容

### 在外事業体とは何か？

.10 本 ASU では「在外事業体 (foreign entity)」の定義は修正されませんでした。本 ASU の適用においては、在外事業体の定義を実務的に理解していることが前提条件となります。在外事業体の定義 (1981 年の FAS 第 52 号の公表以来変更されていない) の見直しに先立って、読者の方は、本 ASU で用いられている前置詞「within (～内)」と「in (～に対する)」の意味の違いに敏感になることが重要です。この ASU の規定を正しく適用するためには、企業は取引が在外事業体の一部 (すなわち、在外事業体内) の認識の中止に関するものか、あるいは、在外事業体全体 (すなわち、在外事業体に対する投資) の認識の中止に関するものかを判断する必要があります。本 ASU では、在外事業体内の事象と在外事業体に対する持分に関する事象という用語が使用されているため、これらの事象の違いが、CTA が損益に振り替えられるかどうかおよび振り替えられるタイミングを決定することになります。

.11 この Dataline の付録には今回の ASU から抜粋したフローチャートが含まれています。このフローチャートは「within (～内)」と「in (～に対する)」の区別を示したもので、ASC830-30 の適用範囲に含まれる可能性のあるすべての認識中止事象を説明することは意図していません。

.12 本 ASC の基本用語集では、在外事業体を以下のように定義しています。

その財務諸表が以下の両条件を満たす営業単位 (たとえば、子会社、部門、支店、共同支配企業など)

- a) 報告企業の報告通貨ではない通貨で作成されている
- b) 報告企業の財務諸表において結合あるいは連結されている、または、持分法で会計処理されている

.13 在外事業体の帰属に関する追加的なガイダンスは ASC830-10-45-5 に含まれており、そこでは各在外事業体は他の在外事業体と区別でき、分離していなければならないとされています。

.14 区別でき、分離しているとみなされるためには、在外事業体は以下の特徴を備えていなければならない。

- その活動は個別の営業単位として運営されており、他の在外事業体の活動とは容易に区別できなければならない。
- その資産および負債は他の在外事業体のそれと区別できなければならない。
- その資産および負債はその活動と直接関係するものでなければならない。
- 有用で包括的な、完全な1組の財務諸表を作成する能力を有していなければならない。

#### PwCの見解:

実務上、ほとんどの在外事業体は法人でもあると考えます。しかし、在外事業体の定義では法人であることを要求していません。実際には、在外事業体がいくつかの法人から成る可能性があります。また一般的ではありませんが、単独の法人がいくつかの在外事業体から成る可能性もあります。「区別でき、分離している (distinct and separable)」という要件を考慮すると、在外事業体が事業の定義を満たさないことは極めてまれなことだとPwCは考えます。

### 在外事業体「内」の取引

.15 報告企業が在外事業体内の、非営利活動または事業である子会社または資産グループに対する支配財務持分の保有を中止した場合(すなわち、認識中止事象は在外事業体全体に関わるものではない)、認識中止事象が ASC830-30-40-1 で規定されている在外事業体の完全な、または実質的に完全な清算に至らない限り、CTA は損益に振り替えられません。

#### PwCの見解:

明確な境界線ではないものの、PwCは、「実質的に完全な (substantially complete)」という用語は実務においては一般的に在外事業体の純資産の少なくとも90%が清算されたことを意味すると解釈しています。さらに、清算という用語は、いかなる収益も清算された在外事業体から移転されたことを意味します。したがって、在外事業体内の認識中止事象に損益を通じて公正価値で再測定された非支配財務持分の保持に関わる場合であっても、認識中止事象が在外事業体の実質的に完全な清算に該当する場合を除き、CTAを損益に振り替えてはなりません。

.16 設例 1—ある米国企業が重層的な海外営業単位を有しており、主力の海外子会社と二番手の海外子会社(双方ともに独立した法人)は類似の事業を行っています。したがって、これらは単一の在外事業体とみなされます。仮に二番手の海外子会社が売却され、その収益が当該在外事業体から分配される場合には、この子会社の処分が当該在外事業体の完全な、または実質的に完全な清算に該当する場合を除き、CTAを損益に振り替えてはなりません。二番手の海外子会社が実質的に在外事業体のすべてを構成する場合にのみCTAが損益に振り替えられる可能性があります。

.17 設例 2—ある法人(これも在外事業体とみなされる)は、その純資産の95%を占める事業で構成される資産グループを売却しますが、売却収益は再投資のために当該法人内に留保されます。この資産の処分は当該事業体の資産の性質を変更させるに過ぎず、当該在外事業体の完全な、または実質的に完全な清算とはみなされない可能性があるため、そのような売却からはCTAの損益への振替は生じません。

.18 設例 3—ある米国の多国籍企業が、海外の完全子会社(これは在外事業体でもある)の営業規模縮小を決定します。そして、規模縮小のプロセスを開始した翌年に、この海外子会社は純資産の95%を売却し、その収益を米国の親会社に送金します。この資産の売却は当該在外事業体の実質的に完全な清算に該当するため、この売却と送金の結果、当該在外事業体に関連するCTAのすべてが損益に振り替えられます。

### 在外事業体「に対する」持分に関わる取引

.19 報告企業が在外事業体(たとえば、非営利活動または事業である、あるいは、それ自身が在外事業体である子会社または資産グループ)に対する支配財務持分の保有を中止する場合(したがって、認識中止事象は在外事業体全体に関わるものである)、たとえ非支配持分が保持される場合であっても、当該在外事業体に関連するCTAのすべてが純利益に振り替えられます。

.20 設例 1—ある米国の多国籍企業が、在外事業体に該当する海外子会社の所有持分を 100%から 40%に縮小し、結果として ASC810「連結」に従って連結の中止による利益を計上します。親会社はこの在外事業体に対する支配財務持分の保有を中止するため、当該在外事業体に関連する CTA のすべてを損益に振り替えなければなりません。

.21 設例 2—上記の設例と同様に、ある米国の多国籍企業が、在外事業体に該当する海外子会社の所有持分を 100%から 51%に縮小します。親会社はこの在外事業体の支配を喪失しないため、この所有持分の売却によって CTA が損益に振り替えられることはありません。

.22 設例 3—ある米国の多国籍企業が、二つの異なる営業単位から成る海外の完全子会社を有しており、それら二つの営業単位はそれぞれに事業を構成しています。この二つの営業単位は別個に運営および会計処理されており、在外事業体の定義を満たしているため、各事業は在外事業体とみなされます。二つの事業のうちの一つが、もう一方の事業体に対する持分法投資と交換される場合、その営業単位は認識が中止され、再測定利益が計上されます。認識が中止された営業単位は在外事業体であるため、この認識が中止された在外事業体に関連する CTA のすべてを損益に振り替えなければなりません。

#### PwCの見解:

「在外事業体」の定義および関連するガイダンスは、報告企業に固有の事実および状況に適用すべき、いくつかの広範で原則主義の特性に基づいています。この結果、PwCは、在外事業体の概念の適用が大幅に多様化すると考えます。したがって、上記の設例は実務で遭遇するすべての事実パターンを反映していません。

### 段階取得に関連するCTAの振替

.23 ASC805-10-25-9 は段階取得を、取得者が被取得者に対する支配権を獲得する日の直前に被取得者に対する資本持分を保有している場合の企業結合と説明しています。段階取得においては、取得者は以前から保有する被取得者に対する資本持分を公正価値で再測定し、それにより生じた利益の増加または減少を認識します。以前から保有する持分法投資が全体として在外事業体に該当する場合(すなわち、在外事業体**に対する**投資)、その在外事業体に関連する CTA のすべてが、認識された再測定損益の一部として損益に振り替えられることになります。以前から保有する持分法投資が在外事業体の一部にすぎない場合(すなわち、在外事業体**内の**投資)、CTA が損益に振り替えられることはありません。

.24 以前から保有する持分法投資が在外事業体**に対する**投資に該当する場合に CTA のすべてを損益に振り替える根拠として、段階取得が二つの異なる事象(一つ目が以前から保有する持分法投資の処分、二つ目が支配財務持分の取得)に類似していることがあります。多くの人は、取得者の為替リスクを実際を上昇させる取引における CTA の振替は ASC830-10 と整合しないと考えていますが、前述のとおり EITF は、そのような振替は非支配財務持分が保持される場合の在外事業体**に対する**投資の連結の中止における本 ASU に従った CTA 全額の振替と整合すると指摘しました。

### 持分法投資に係る収益を通じたCTAの比例振替

.25 本 ASU は、報告企業が在外事業体である持分法投資に対する所有者持分の一部を売却する場合に CTA の比例振替を求める ASC830-30-40-2 のガイダンスを、その内容を変えずに明確化しました。たとえば、米ドルで報告を行う企業が、在外事業体の全体に相当する 40% の持分法投資を保有しています。持分法投資の所有者持分が 30% に減少した時点でのそれぞれの CTA の残高が 100 ドルである場合、CTA の 25% が損益に振り替えられます。当該報告企業が、より大きな在外事業体の一部である持分法投資(すなわち在外事業体内の投資)に対する所有者持分の一部を売却した場合には、その売却がその持分法投資を含む在外事業体の完全な、または実質的に完全な清算に該当する場合を除き、CTA を損益に振り替えてはなりません。

.26 本 ASU は、報告企業が在外事業体のすべてから成る持分法投資の一部を売却し、その結果もはや重要な影響力を行使できなくなる場合、損益への比例振替後に残った CTA は原価法の帳簿価額の一部となることを明確にしました。たとえば、報告企業が在外事業体のすべてから成る 40% の持分法投資を保有しています。その持分法投資が 10% まで減少される時に在外事業体に 100 ドルの貸方 CTA 残高がある場合、報告企業は CTA のうち 75 ドルを損益に振り替え(すなわち、所有者持分の 40% から 10% への減少に合わせた CTA の比例割当)、残りの 25 ドルの CTA 残高は原価法の帳簿価額の一部になります。

### 支配の変更を伴わない所有者持分の変動により生じるCTAの組換え

.27 本 ASU は、支配の変更を伴わない所有者持分の変動により生じる CTA の組換えに関連するガイダンスを直接的には修正しませんでした。しかし、本 ASU が認識中止事象および CTA に焦点を当てていることを考慮すれば、このトピックについて議論することは妥当なことです。

.28 支配の変更を伴わない所有者持分の変動は、資本取引として会計処理しなければなりません。報告企業の在外事業体に対する所有者持分は変動するものの支配が維持される場合、在外事業体に関連する CTA の比例割当は支配持分と非支配持分との間で再配分されます。たとえば、報告企業が在外事業体である完全子会社(すなわち、在外事業体に対する投資)に対する 30% の持分を売却するものの支配が維持される場合、在外事業体の CTA の 30% のみが支配持分から非支配持分へと再配分されます。相応に、支配の変更を伴わない所有者持分の変動が在外事業体内で生じた場合は、CTA の再配分はなされません。

### 経過措置および発効日

.29 本 ASU における修正は、2013 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度(およびそれらの年度の期中報告期間)に対し将来に向けて適用されます。非公開企業については、今回の修正は、2014 年 12 月 15 日より後に開始する最初の事業年度(およびその後の期中報告期間および事業年度)に対し将来に向けて適用されます。

.30 今回の修正は発効日より後に発生する認識中止事象に対して将来に向けて適用しなければなりません。本 ASU の公表前のガイダンスに矛盾が存在していたため、CTA の損益への振替に関する実務上の多様性は誤謬とはみなされません。したがって、過年度修正はすべきではありません。EITF は、CTA の振替は非経常的事象に係るもので、故に遡及的経過措置のコストが推定される比較可能性のメリットを超える可能性が高いため、遡及的経過措置は適切ではないと結論付けました。

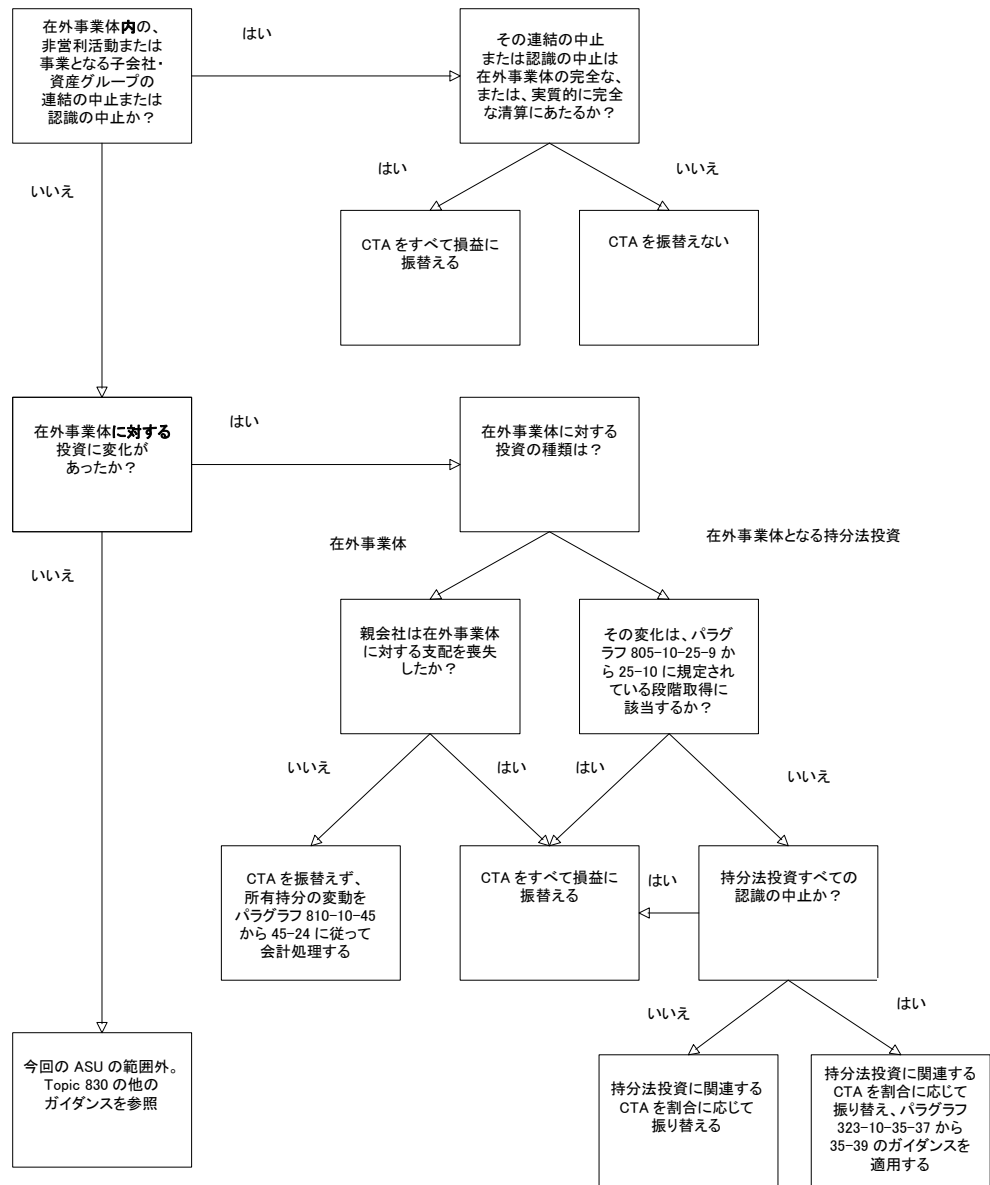
.31 本 ASU の早期適用は許容されます。企業が早期適用を選択する場合、早期適用する事業年度の期首から今回の修正を適用しなければなりません。したがって、本 ASU の公表前に開始する事業年度の期中財務諸表を既に公表した公開企業は、当該年度に対して本 ASU を早期適用することができません。

## 質問

.32 当データラインに関して質問がある PwC クライアントの方は担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。当データラインに関して質問があるエンゲージメント・チームは National Professional Services Group の金融商品チーム(1-973-236-7803)までお問い合わせください。

## 付録:

### 累積為替換算調整額の振替<sup>1</sup>



注:本フローチャートは、ASC 830-30 の適用範囲に含まれる可能性のあるすべての認識中止事象を説明しているわけではありません

<sup>1</sup> 本フローチャートは、ASU 2013-05 の要約セクションから転載しています。この FASB 資料は財務会計協会 (FAF: 401Meritt 7, Norwalk, CT06856) の著作物であり、同協会の許可を得て転載しています。



---

Datalines address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. They are for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, register for CFOdirect Network ([www.cfodirect.pwc.com](http://www.cfodirect.pwc.com)), PwC's online resource for financial executives.

© 2013 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.