

Dataline

A look at current financial reporting issues

No. 2013-03
February 21, 2013

その他の包括利益累計額からの組替え

FASB が「その他の包括利益累計額からの組替調整額の報告」に関するガイダンスを公表

概要

要点

- 2013年2月5日、米国財務会計基準審議会 (FASB) は [会計基準アップデートNo. 2013-02](#) 「その他の包括利益累計額からの組替調整額の報告 (Reporting of Amounts Reclassified Out of Accumulated Other Comprehensive Income)」を公表しました。当基準は、さまざまな要素から構成されるその他の包括利益累計額からの組替額の報告を改善することを目的としています。
- とりわけ企業は、その他の包括利益累計額の各内訳項目からの重要な組替額と、組替えにより影響を受けた損益計算書の表示科目を、財務諸表本体に挿入して表示するか、または注記で表示するよう要求されています。
- 企業は、純期間年金費用における償却額など、全額を純損益に組替えることを要求されない特定の内訳項目については、影響された損益計算書の表示科目を示す必要はなくなります。
- 当基準は、公開企業について、2012年12月15日より後に開始する年次報告期間、およびその期間における期中報告期間より適用されます。非公開企業は、1年遅れて当基準を適用することになりますが、特定の期中開示要求が免除されます。

目次：

概要	1
要点	1
背景	2
主な規定	2
適用範囲	2
その他の包括利益累計額の 内訳項目の変動の報告	3
組替調整額の報告	3
期中財務報告における 要求事項	5
開示例	5
発効日および経過措置	5
質問	5
付録 - 表示の選択肢の開示例 ..	6



背景

.1 2011年に、FASBは包括利益¹の表示に関する基準を公表しました。この基準では、その他の包括利益累計額からの組替調整額を、財務諸表本体で、損益計算書の表示科目ごと、および包括利益の表示科目ごとに測定・表示することを要求しています。

.2 財務諸表作成者は、この新规定に対して懸念を示しました。特に、組替えが純損益の複数の表示科目に影響を与える場合の適用上の課題や、最初に貸借対照表の科目に組替えられ、後に純損益で認識される金額について純損益への跡付けが必要になる可能性があることについても懸念を示しました。通常、企業はこの情報を跡付けすることはしないため、この規定を遵守するためにはシステムおよびプロセスの変更が必要となっていたでしょう。FASBはこのような懸念を考慮し、さらなるアウトリーチ活動を待ってこの新规定の適用を無期限に延期²としました。詳細は、[Dataline 2012-01](#)「Presentation of comprehensive income – Applying the FASB’s final standard on presenting comprehensive income after deferral of the reclassifications requirement (包括利益の表示—組替規定の適用延期後におけるFASB最終基準の適用)」を参照して下さい。

.3 FASBは、組替えの影響について情報提供することの課題をより良く理解し、利用者の情報ニーズを把握するため、財務諸表作成者および利用者に対するアウトリーチ活動を実施しました。FASBは、新基準における要求事項は、実務的アプローチを求める財務諸表作成者の懸念と、組替調整が純損益に与える影響の開示に高い透明性を求める財務諸表利用者のニーズとのバランスを図ったものと考えています。

主な規定

適用範囲

.4 当基準は、財政状態、経営成績、キャッシュ・フローを報告する目的で財務諸表一式を提供し、いずれかの期間にその他の包括利益の項目の報告を行う、すべての企業に適用されます。また、キャッシュ・フロー計算書³の報告が免除されている、投資会社、確定給付年金制度およびその他従業員給付制度にも適用されます。非営利企業⁴は、表示されるどの期間においてもその他の包括利益の項目をもたないため適用されません。

PwCの見解:

この規定は、投資会社、確定給付年金制度およびその他の従業員給付制度にも適用されますが、通常これらの事業体にはその他の包括利益の項目がありません。したがって、PwCはこれらのほとんどの事業体には影響がないと考えます。

¹ 会計基準アップデートNo. 2011-05「包括利益 (Topic 220) : 包括利益の表示」

² 会計基準アップデートNo. 2011-12「包括利益 (Topic 220) : 会計基準アップデートNo. 2011-05におけるその他の包括利益累計額からの組替項目の表示に対する修正の適用日の延期」

³ ASC 230「キャッシュ・フロー計算書」を参照。

⁴ ASC 958「非営利企業」において定義されている。

その他の包括利益累計額の内訳項目の変動の報告

.5 当基準は、企業に対し、当期のその他の包括利益累計額の内訳項目の変動の表示を要求していません。企業は、組替えによる変動額と当期のその他の包括利益による金額を個別に表示することが要求されています。これらの変動は、財務諸表本体または注記で、税引前または税引後のいずれかの金額で表示されます。

組替調整額の報告

.6 企業は、その他の包括利益累計額の各内訳項目から組替えられた「重要な金額」およびその発生原因を、財務諸表本体に挿入して表示するか、または1つの注記で表示することが要求されます。全額を純損益に組替えることが要求されない内訳項目については、代わりに、企業は組替えの影響に関する詳細が示された関連する注記へのクロスリファレンスを行います。たとえば、組替えられた金額が、償却による純期間年金費用の内訳項目である場合、企業は当該金額につき年金に関する注記へのクロスリファレンスを行います。

.7 すべての組替調整額がその全額を純損益に組替えられる場合で企業が組替えの影響を受けた損益計算書の表示科目を識別できる場合のみ、企業は、純利益が表示される財務諸表本体にその情報を挿入して表示することを選択できます。

PwCの見解:

当基準は、純利益が表示される財務諸表本体または別個の注記での開示のいずれかにより、1つの場所にすべての組替調整額を表示することを要求しています。多くの企業は、純損益への組替額を財務諸表本体に挿入して表示することができない可能性があります。企業が組替調整額を当初に貸借対照表上で資産計上している場合がこれに該当すると考えられます。この場合、企業は1つの場所にすべての組替調整額を表示する要求を満たすことができず、当該情報を1つの注記で表示しなければならないでしょう。たとえば、企業が確定給付年金制度を有しており、貸借対照表の棚卸資産に純期間年金費用の一部を資産計上している場合、1つの注記ですべての組替調整額を開示することが要求されます。

.8 企業は、発生原因(例:金利契約のキャッシュ・フロー・ヘッジに係る損益)ごとに区分したその他の包括利益累計額の各内訳項目からの組替額と、組替えの影響を受けた損益計算書の表示科目(例:金利収入あるいは金利費用)の表示が要求されます。また、企業が財務諸表本体に組替調整額を表示することを選択した場合には、すべての組替調整額の税効果の合算額を法人所得税費用(ベネフィット)の表示科目に挿入して表示することが要求されます。

PwCの見解:

企業が、(発生原因ごとの区分表示を含め)純損益に組替えた金額を財務諸表本体に挿入して表示することを選択する場合、企業は(同時に)税引前ベースで組替調整額を表示することも選択していることとなります。

.9 企業が、当該情報を1つの注記で表示することを選択している、または要求されている場合、その開示は、法人所得税がその他の包括利益に与える影響の表示に関する現行の規定に準拠する限り、税引前または税引後のいずれかで表示できます。組替調整額は、内訳項目ごとに上記パラグラフ.5で述べられている開示への調整が要求されます。

PwCの見解:

FASBの再審議過程において、一部のボードメンバーから、多くの組替調整額を有している企業はその他の包括利益累計額からの組替項目をより明確に示す可能性が高いため、その情報を財務諸表本体に挿入して表示せずに注記で表示することを選択するのではないかと指摘がありました。

.10 FASBは、当基準で要求されている情報のほぼすべては、すでに財務諸表の他の部分での開示が要求されていると考えています。FASBがこの新规定を設けた目的は、財務諸表全体で表示される純損益への組替額に関する情報を集約し、関連する開示へと導くことです。

PwCの見解:

全額が純利益に組替えられた場合のみ、組替調整の影響を受けた損益計算書の表示科目の開示が要求されたとしたFASBの決定は、主に財務諸表作成者から得たフィードバックに基づいています。このFASBの決定から最も利益を得るのは、確定給付年金制度を有する企業と生命保険会社の2つのグループでしょう。

.11 確定給付年金制度を有する企業は、通常、特定の費用についてその他の包括利益累計額を繰延べています。それらの金額はその他の包括利益累計額から組替えられるため、即座に純損益に認識されることはありません。企業は、場合によっては純期間年金費用の一部を、固定資産もしくは棚卸資産として資産計上することもあります。したがって、その他の包括利益累計額からの組替額は、棚卸資産の販売時に、あるいは固定資産の減価償却費の一部として、純損益に認識されます。FASBは、企業がこのような情報を得るには多額の投資が必要になる可能性を認識し、代替として年金に関する注記へのクロスリファレンスを行うことで十分だと結論づけました。

.12 生命保険会社が発行する特定の商品について、関連する繰延新契約費(DAC)は「見積総利益(estimated gross profit)」法で償却されます。これらの商品について、生命保険会社は、繰延新契約費償却の未実現損益に与える影響を未実現損益があたかも実現されたかのように、その他の包括利益の調整額として計上することが要求されます。このような調整は、一部の保険無形資産にも要求されるもので、シャドー・アジャストメントと呼ばれることがあります。このシャドー・アジャストメントの計算は複雑になる場合があり、その他の包括利益累計額からの組替額は損益に計上されるか、あるいは貸借対照表の資産に再計上される可能性があります。

.13 同様に、従来の長期保険契約にもシャドー・アジャストメントが要求される場合があります。生命保険会社は、保険料不足の評価にあたっては未実現損益を考慮しなければなりません。損益が実現すると保険料不足が生じる場合、この保険料不足は、繰延新契約費の減額もしくはその他の包括利益を通じて追加責任準備金として計上されることとなります。当該金額は、損益を通じて組替えられるか、貸借対照表に組替えられます。この両方の保険関連項目について、FASBは関連する注記へのクロスリファレンスを行うことで十分だと結論づけました。

期中財務報告における要求事項

.14 公開企業は、2012年12月15日より後に開始する年次報告期間における最初の期中報告期間を始めとして、年次報告期間および期中報告期間に当基準を適用することが要求されます。非公開企業は、年次報告ベースで当基準に準拠することが要求されており、期中報告ベースでは特定の要求事項が免除されます。期中財務諸表について、非公開企業は前述の paragraph 5 に示されている要求事項に準拠することが要求されます。しかし非公開企業は、期中報告ベースでは、その他の包括利益累計額の各内訳項目からの組替額を、財務諸表本体に挿入して表示するか、または1つの注記で表示することは要求されません。

PwCの見解:

当基準には、新しい期中開示要求が含まれていますが、企業の期中財務諸表で何の開示が要求されるかを決定するための要求事項は変更されていません⁵。全額が純損益に組替えられないその他の包括利益累計額から組替えられた項目については、関連する注記へのクロスリファレンスが許容されます。関連する注記が期中報告ベースで要求されない場合、企業は、当基準に準拠するために新しい開示を行う必要はありません。しかしながら企業は、期中報告期間に開示が必要となる重要な変更が発生したかどうかを評価する必要があります。期中開示が要求されない場合、企業は年次財務諸表の関連する注記へのクロスリファレンスを行うことが適切でしょう。

開示例

.15 FASBは、開示において期待される詳細なレベルを示すため、最終基準の中に各表示の選択肢の開示例を含めています。このFASBによる開示例は、当Datelineの付録に含まれています。

発効日および経過措置

.16 当基準は、公開企業について、2012年12月15日より後に開始する年次報告期間およびそれら年次報告期間における期中報告期間より将来に向けて適用されます。非公開企業は、2013年12月15日より後に開始する年次報告期間およびそれ以降の期中報告期間および年次報告期間より当基準を適用することができます。また非公開企業は、適用年度後に特定の期中開示要求への準拠が免除されています。早期適用は許容されます。

質問

17. 当Datelineに関して質問があるPwCの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Dateline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。

⁵ ASC 270「期中財務報告」を参照。

付録 *

表示の選択肢の開示例

下記の開示例（当基準より転載）はその他の包括利益累計額からの組替えに関する要求事項を示しています。当ページおよび次ページは、当基準に従い、当該情報を1つの注記で表示することを選択している企業の開示例です。

XYZ社
財務諸表の注記
その他の包括利益累計額の変動(内訳項目別)^(a)
201X12月31日に終了した期間

	キャッシュ・フロー・ヘッジに係る損益	売却可能有価証券に係る未実現損益	確定給付年金に関する項目	外貨項目	合計
期首残高	\$ (1,200)	\$ 1,000	\$ (8,800)	\$ 1,300	\$ (7,700)
組替前その他の包括利益	3,000	2,500	(3,000)	1,000	3,500
その他の包括利益累計額からの組替額 ^(b)	(750)	(1,500)	4,500	-	2,250
当期その他の包括利益純額	2,250	1,000	1,500	1,000	5,750
期末残高	\$ 1,050	\$ 2,000	\$ (7,300)	\$ 2,300	\$ (1,950)

(a) すべての金額は税引後であり、括弧の金額は借方を示しています。

(b) 組替えの詳細については次ページの表を参照してください。

* 付録の開示例は、Accounting Standards Update No. 2013-02(会計基準アップデート No.2013-02)において修正されたパラグラフASC 220-10-55-15 および新たに追加されたパラグラフASC 220-10-55-15A, 55-17Eおよび 55-17Fから転載しています。会計基準アップデートNo.2013-02における該当部分は、財務会計協会 (FAF) (401 Merritt 7, Norwalk, CT 06856)の著作物であり、その許可を得て転載しています。

XYZ社
財務諸表の注記
その他の包括利益累計額の変動(内訳項目別)^(a)
201X12月31日に終了した期間

その他の包括利益累計額の 内訳項目の詳細	その他の包括利益累計額からの組替額		純利益が表示されている計算書において 影響を受ける表示科目
キャッシュ・フロー・ヘッジに係る損益			
金利契約	\$	1,000	金利収入/(費用)
クレジット・デリバティブ		(500)	その他の収益/(費用)
為替予約契約		2,500	売上/収益
商品契約		(2,000)	売上原価
		1,000	税引前合計
		(250)	税金(費用)または給付金
	\$	750	税引後
売却可能有価証券に係る未実現損益			
	\$	2,300	有価証券売却に係る実現利益/(損失)
		(285)	減損費用
重要でない項目		(15)	
		2,000	税引前合計
		(500)	税金(費用)またはベネフィット
	\$	1,500	税引後
確定給付年金項目の償却			
過去勤務費用	\$	(2,000) ^(b)	
移行時債務		(2,500) ^(b)	
数理計算上の利益/(損失)		(1,500) ^(b)	
		(6,000)	税引前合計
		1,500	税金(費用)またはベネフィット
	\$	(4,500)	税引後
当期組替額合計	\$	(2,250)	税引後

(a) 括弧の金額は借方を示しています。

(b) その他の包括利益累計額の内訳項目は純期間年金費用の計算に含まれています(詳細については年金に関する注記を参照)。

当ページおよび次ページは、当基準に従い、当該情報を財務諸表本体に挿入して表示することを選択している企業の開示例です。

ABC社
財務諸表の注記
その他の包括利益累計額の変動(内訳項目別)^(a)
201X12月31日に終了した期間

	キャッシュ・フロー・ヘッジ に係る損益	売却可能有価証券 に係る未実現損益	合計
期首残高	\$ (5,000)	\$ 8,000	\$ 3,000
組替前その他の包括利益	7,000	8,000	15,000
その他の包括利益累計額からの 組替額 ^(b)	(2,250)	(3,000)	(5,250)
当期その他の包括利益純額	4,750	5,000	9,750
期末残高	\$ (250)	\$ 13,000	\$ 12,750

(a) すべての金額は税引後であり、括弧の金額は借方を示しています。

(b) 組替えの詳細については次ページの表を参照してください。

ABC社
損益計算書
201X年12月31日に終了した期間

収益(キャッシュ・フロー・ヘッジに係る純利益のその他の包括利益累計額からの組替額\$4,000を含む)	\$	122,500
費用(キャッシュ・フロー・ヘッジに係る純損失のその他の包括利益累計額からの組替額(\$1,000)を含む)		(32,000)
その他の損益		5,000
有価証券売却益(売却可能有価証券に係る未実現純利益のその他の包括利益累計額からの組替額\$4,000を含む)		4,000
営業活動からの税引前利益		99,500
法人所得税費用(組替項目からの法人所得税費用(\$1,750)を含む)		(24,875)
純利益	\$	74,625

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), 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 for further details.