

# Dataline

## A look at current financial reporting issues

No. 2012-13  
September 20, 2012

### 目次：

概要	1
要点	1
背景	1
主な規定	2
適用範囲	2
その他包括利益累計額の 内訳項目の変動の開示	2
組替えに関する新しい注記	3
開示例	4
発効日および経過措置	4
質問	4
付録—開示例	5

## その他の包括利益累計額から組替えられた項目の開示 FASBが新しい開示を提案

### 概要

#### 要点

- 米国財務会計基準審議会 (FASB) は、2012年8月、その他の包括利益累計額から純損益への組替調整に関する新しい注記開示を提案する公開草案を公表しました。
- 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表形式で開示することが要求されます。企業は、一部の内訳項目 (例: 純期間年金費用) については、組替えにより影響を受けた損益計算書の表示科目を開示する必要がありません。
- 当公開草案の発効日はまだ決定されていませんが、FASBは、公開企業に対して2012年12月15日より後に終了する年次報告期間およびその後の期中ならびに年次報告期間に当該規定を適用する意向を示しています。また、非公開企業に対しては、1年遅れての適用を予定しています。
- 当公開草案に対するコメント募集期限は、2012年10月15日です。

### 背景

.1 2011年に、FASBは包括利益<sup>1</sup>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、損益計算書の表示科目ごとに、財務諸表本体の純損益およびその他の包括利益で測定・表示することを要求しています。

<sup>1</sup> 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」(2011年6月16日発行)



.2 財務諸表作成者は、この新規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規定の適用を無期限に延期<sup>2</sup>としました。詳細は、[Dateline 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、2012年8月公表の公開草案<sup>3</sup>による注記開示案は、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 当公開草案は、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<sup>4</sup>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<sup>5</sup>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、これらのほとんどの事業体には影響がないとPwCは考えます。

### その他の包括利益累計額の内訳項目の変動の開示

.5 当公開草案は、企業に、組替えによる当期のその他の包括利益累計額の内訳項目の変動および当期のその他の包括利益の変動後の残高の表示を要求しています。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。

<sup>2</sup> [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」(2011年12月23日発行)

<sup>3</sup> [会計基準アップデート\(案\)](#)「包括利益 (Topic 220) : その他の包括利益累計額からの組替項目の表示」

<sup>4</sup> ASC 230「キャッシュ・フロー計算書」を参照。

<sup>5</sup> ASC 958「非営利企業」において定義されている。

## 組替えに関する新しい注記

.6 企業は、1つの注記の中で、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「重要な項目」を示す表形式の開示が要求されます。この表は、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在適用されている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。

.7 この表では、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)の開示が要求されます。組替えの影響を受けた損益計算書の表示科目は、全額を純損益に組替えることが要求される内訳項目のみ表示する必要があります。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、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。

.8 当公開草案で要求されている情報の大部分は、既に財務諸表の他の箇所が開示が要求されています。FASBがこの開示を新しく設けた目的は、財務諸表全体で表示される組替額に関する情報を集約し、関連する開示へと導くためです。

### 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るとした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。

.9 確定給付年金制度を有する企業は、特定の費用についてその他の包括利益累計額での繰延べが要求されています。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。

.10 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。

.11 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。

## 開示例

.12 FASBは開示に期待する詳細なレベルを示すため、当公開草案の中に開示例を含めました。このFASBによる開示例は、当Datalineの付録に含まれています。

### PwCの見解

明確な経過措置ガイダンスがない場合の会計方針の変更の報告では、実務上不可能でない限り、遡及適用が要求されます。この公開草案にはそのような経過措置ガイダンスが含まれていません。PwCは、当公開草案で要求されている情報の大部分が既に財務諸表の他の箇所で開示が要求されているため、ほとんどの企業は実務上不可能とする例外を適用できないと考えます。

## 発効日および経過措置

.13 FASBは、発効日を決定しませんが、公開企業に対して2012年12月15日より後に終了する年次報告期間およびその後の期中ならびに年次報告期間に当該規定を適用する意向を示しています。また非公開企業に対しては、1年遅れての適用を予定しています。FASBは、財務諸表作成者の情報収集および適切な内部統制の確保のために十分な時間があるか否かについてコメントを求めています。FASBは、この新しい規定を期中期間にも適用すべきと考える一方で、当該要求を満たすための費用の重要性についてもコメントを求めています。

### PwCの見解

当公開草案は、その他の包括利益累計額から組替えられた項目で全額が純損益に組替えられないものの期中開示の範囲については対応していません。これらの組替えに関しては、関連する注記へのクロスリファレンスが容認されています。しかしながら、期中財務諸表においては関連する注記が要求されないか、あるいはより簡素化された開示が要求される可能性があります。たとえば、確定給付制度を有する公開企業および非公開企業に対する開示規定は、期中報告目的では大きく異なります。また、確定給付制度を有する企業に要求される開示は、期中報告期間よりも年次報告期間の方がより広範囲です。FASBから追加的なガイダンスがない場合、企業は現行の期中開示が組替調整額に関して十分な透明性を提供しているか否かの決定にあたり判断が必要になるでしょう。

## 質問

.14 当Dataline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Dataline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\*

### 開示例

下記の例(公開草案より転載)はその他の包括利益累計額からの組替えに関する開示例を示しています。

**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)<sup>(a)</sup>**  
**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 <sup>(b)</sup>	(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、**会計基準アップデート(案)**「包括利益(Topic 220): その他の包括利益累計額からの組替項目の表示(Comprehensive Income(Topic 220): Presentation of Items Reclassified Out of Accumulated Other Comprehensive Income)」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 220-10-55-17Eから転載しています。会計基準アップデート(案)における該当部分は財務会計財団(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)<sup>(a)</sup>**  
**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) <sup>(b)</sup>	
移行時債務		(2,500) <sup>(b)</sup>	
数理計算上の利益/(損失)		(1,500) <sup>(b)</sup>	
		(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)。

*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.

© 2012 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.