

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2018-03
March 16, 2018

認識および測定: FASBの金融商品の新ガイダンス に関するよくある質問集 (FAQ)

目次

背景	1
資本性投資	
- 代替的な測定方法	1
- 公正価値オプション負債	8
- 発効日および経過措置	8

要点

会計基準アップデート(ASU) 2016-01「金融商品—全般 (Subtopic 825-10)、金融資産および金融負債の認識および測定」が、12月決算の公開企業(PBE: public business entities)について、2018年1月1日より発効となりました。米国財務会計基準審議会(FASB)は、2018年2月に本ASU2016-01に対する技術的修正を公表しています。

本 In depth では、以下を含む、新ガイダンスである ASU2016-01 およびその後の修正の適用に関して聞かれることの多い質問を取り上げています。

背景

ASU2016-01 は、資本性投資の会計処理、公正価値オプションに基づく金融負債ならびに金融商品に関する表示および開示の要求事項に影響を与えます。さらに、ASU2016-01 は、売却可能有価証券に関連する繰延税金資産について評価性引当金が必要であるかどうかの判断について明確化を行っています。本基準は、公開企業(PBE)について、2017年12月15日より後に開始する事業年度および当該事業年度の期中報告期間より発効となりました。その他すべての企業(特定の非営利事業体および従業員給付制度を含む)にはさらに1年の猶予期間がありますが、公開企業(PBE)に対する発効日と同時に早期適用することも認められます。下記の質問および回答は、2018年2月に公表された技術的修正を含む ASU2016-01 の適用を支援することを意図したものです¹。

資本性投資—代替的な測定方法

本 ASU は、投資先の連結が必要となる場合や投資の会計処理に持分法の適用が必要となる場合のガイダンスを変更していません。しかし、本 ASU は、資本性投資についての売却可能(AFS)の区分および原価法を適用する会計処理モデルを削除しています。新ガイダンスでは、資本性投資のデフォルトの会計処理は当期利益を通じて公正価値で測定する処理となります。ただし、企業は、その投資に容易に算定可能な公正価値がなく、会計基準コード化体系(ASC) 820「公正価値の測定」の「NAVの実務上の便法」の適用要件を満たさない場合には、代替的な測定方法を選択することができます(投資企業やブローカー・ディーラーなど、「特殊な(specialized)」会計モデルに従っている企業を除く)。この代替的な測定方法では、投資は、当初に取得原価で計上され、以下の場合に再測定されることになります。

¹ 会計基準アップデート(ASU) 2018-03「金融商品に対する技術的修正および改善—全般 (Subtopic 825-10)、金融資産および金融負債の認識および測定 (Technical Corrections and Improvements to Financial Instruments – Overall (Subtopic 825-10), Recognition and Measurement of Financial Assets and Financial Liabilities)」

- 同一の投資に関する観察可能な取引が存在する
- 同一の発行体による類似の投資に関する観察可能な取引が存在する
- 減損が存在する

この代替的な測定方法を選択する企業は、これらの再測定を当期利益で報告することになります。

質問 1.1: 代替的な測定方法を適用した場合、上記の再測定事象の結果として、ASC820 に従い公正価値で資本性投資を再測定しなければなりませんか。

回答 1.1: はい。FASB スタッフへの技術的な問い合わせを通じて得た PwC の理解によると、報告企業が代替的な測定方法を適用する場合、再測定事象の発生日にその資本性投資を公正価値 (ASC820 で定義される公正価値) で再測定する必要があります。

FASB は、ASU2016-01 の「結論の根拠」において、当期純利益を通じて公正価値で資本性投資を測定することの意思決定上の有用性に関する意見についての議論を含めています。そこでは、契約上のキャッシュ・フローや満期日のある負債性有価証券とは対照的に、報告企業が資本性投資の価値を実現する主たる方法は売却であることが強調されました。しかし、FASB は、公表市場価格または類似する証拠のない場合における金融商品の公正価値の決定に際しての固有の主観性を考慮し、代替的な測定方法を提供することとしました。FASB は、報告日ごとにこれらの投資の公正価値を ASC820 に従って見積もらなければならないとすると過度のコストが生じる可能性があると考えました。代替的な測定方法は、観察可能な取引が利用可能な場合に、比較的少ない頻度で公正価値に調整する仕組みを提供するものです。しかし、代替的な測定方法は、観察可能な市場取引が存在しない状況であっても、減損がある場合には公正価値の評価および再測定を要求しています。

帳簿価額に対するすべての調整は ASC820 の公正価値測定に従って行われるという FASB スタッフの考えは、再測定事象が生じた場合に ASC820 に従った公正価値測定が行われるようにするための方針と手続を導入することを企業に要求するものです。

同一の投資の観察可能な取引

同一の金融商品の秩序ある取引は、金融商品の公正価値の証拠を提供します。しかし、観察可能な取引日時時点で ASC820 に従った公正価値測定となっていることを確認するため、報告企業は、それらの取引を分析する必要があります。報告企業が、観察可能な取引は ASC820 に定義されている公正価値ではないと結論付けた場合、資本性投資を公正価値で計上するために、観察可能な価格を調整する必要があります。例えば、報告企業は、市場における取引が報告企業が保有する投資に関連する会計単位と整合するかどうかを判定しなければなりません。さらに、報告企業は、取引が報告企業の主たる(または最も有利な)市場で発生したものであることも判定する必要があります。

同一の発行体による類似の投資の観察可能な取引

投資の帳簿価額を、同一の発行体による類似の投資に関する取引によって調整する前に、報告企業はまず、当該投資が実際に類似しているかどうかを結論づけなければなりません(質問 1.4 参照)。投資が類似しているとみなされる場合、測定方法が ASC820 に従っていることを確保するため、権利および義務の差異やその他の要素の差異について測定の結果の価格を調整しなければなりません。ASU2018-03 で公表した技術的修正では、これらの調整は、期末の報告日ではなく、観察可能な取引日時点で行う必要があるとされています。

減損

資本性投資を減損した後にその投資を公正価値で計上するには、多くの判断が必要となる可能性があります。これは、その場合の測定に利用できる観察可能な市場取引がない可能性があるためです。

帳簿価額への調整は、ASC820に基づく公正価値測定となるため、計上される再測定はそれぞれ、ASC820によって要求される開示の目的上、非経常的な公正価値測定とみなされます。ASC820の開示要求は、ASC321「投資－持分証券」の開示要求に追加して求められるものです。

質問 1.2: 代替的な測定方法によって会計処理する資本性投資を取得するためのコストは、帳簿価額の一部として資産化できますか。

回答 1.2: ASC321 は、代替的な測定方法によって会計処理する資本性投資の当初測定を扱っていません。その結果、投資の当初取得原価の決定にはその他の適用可能な基準を適用する必要があります。一方、ASC820では、取引コストは資産または負債の特性ではなく、取引に固有のものであることを明確に示しています。したがって、当該コストを公正価値測定に含めることはできません。そのため、代替的な測定方法によって会計処理する資本性投資を、同一の発行体による同一または類似の投資の秩序ある取引に基づく公正価値で再測定するか、または減損する場合、当初測定時に資産化された取引コストは、事実上、減額 (write-off) されることになります。

質問 1.3: 代替的な測定方法によって会計処理する資本性投資の再測定をもたらす観察可能で秩序ある取引の特性とは何ですか。

回答 1.3: 基準では、秩序だった観察可能な取引に関するガイダンスが提供されています。秩序ある取引は、ASC321-10-20 において次のように定義されています。

秩序ある取引－当該資産または負債に係る取引に関する通常の慣習的なマーケティング活動ができるように、測定日前の一定期間にわたる市場へのエクスポージャーを仮定する取引。すなわち、強制された取引 (例えば、強制清算や投売り) ではない。

ASC321-10-55-8 は、観察可能な価格の変動の識別に関するガイダンスを提供しています。

観察可能な価格変動を識別するために、企業は、既知または合理的に知り得る、貸借対照表日以前に発生した関連性のある取引を考慮しなければならない。合理的に知り得る価格変動を識別するために、企業は、容易に分からない可能性のある観察可能な取引を識別するための合理的な (すなわち、過度なコストおよび労力を費やさない) 努力を払わなければならない。しかし、企業は、すべての観察可能な価格変動を識別するために網羅的な調査を行う必要はない。

次の表は、観察可能な取引の例と、その取引が ASC321 と整合的な秩序ある観察可能な取引または価格の要件を満たすかどうかを示したものです。

取引の例	秩序ある観察可能な取引か否か
<p>例 1: 投資先が、現金対価と交換で、新規または既存の持分の所有者に同一または類似の資本性金融商品を発行する。</p>	<p>この取引が秩序ある取引でないことを示す証拠がない限り、この観察可能な価格を用いて、資本性投資を再測定しなければならない。報告企業は、この再測定により、当該投資が ASC820 で定義されている公正価値で報告されることになるようにしなければならない。</p>
<p>例 2: 既存の投資者が、同一の発行企業の同一または類似の金融商品を、新規または既存の投資者に対して現金で売却する。</p>	<p>この取引が秩序ある取引でないことを示す証拠がない限り、この観察可能な価格を用いて、資本性投資を再測定しなければならない。報告企業は、この再測定により、当該投資が ASC820 で定義されている公正価値で報告されることになるようにしなければならない。</p>
<p>例 3: 投資先が、承認済みの長期インセンティブ報酬制度の一環として提供された役務と交換に、報酬の一形態として、従業員に対して同一または類似の資本性金融商品を発行する。</p>	<p>この取引は、単独で、再測定事象とはみなされないが、減損の証拠がある場合はこの限りではない。</p> <p>この取引は、投資の売却について、一般的で慣習的であるマーケティング活動を含んでいないため、秩序ある取引とはみなされない。これらの金融商品は従業員に付与されたものである。</p> <p>さらに、報告企業が資本性金融商品と交換で受け取った価値(役務の履行)は、通常、観察可能でないため、観察可能な取引または価格とはみなされない。</p>
<p>例 4: 企業は、企業に販売された財、または提供されたサービスの対価として、非従業員に対し同一または類似の資本性金融商品を発行する。</p>	<p>事実および状況に応じて、この取引は、資本性投資の再測定となる観察可能な取引または価格を生じさせるか、または減損の証拠を提供するものとなる可能性がある。</p> <p>上記の従業員報酬の例と異なり、第三者の関与が秩序ある取引であることを裏付ける可能性があるが、価格が観察可能か否かなどのその他の要素が考慮される可能性もある。交換したサービスまたは財の公正価値が容易に算定可能でない場合には、観察可能な取引または価格ではないと結論づけることが適切であろう。</p>

取引の例	秩序ある観察可能な取引か否か
<p>例 5: 投資先の資本性金融商品が、既存の投資者と新規の投資者との間の取引の一部として現金で売却される。この取引には、報告企業が保有する同一の投資の売却や、いくつかのその他の投資の売却も含まれている。その他の投資には容易に算定可能な公正価値がある。</p>	<p>この取引が秩序ある取引でないことを示す証拠がない限り、この価格を用いて、資本性投資を再測定しなければならない。</p> <p>この取引は、観察可能な価格を創出する。観察可能な価格は、当該取引において支払われた現金から、容易に算定可能な公正価値のあるその他の投資の公正価値を減額することによって算出される。</p> <p>報告企業は、この再測定により、当該投資がASC820 で定義される公正価値で報告されることになるようにしなければならない。</p>
<p>例 6: 投資先の資本性金融商品が、既存の投資者と新規の投資者との間の取引の一部として現金で売却される。この取引には、報告企業が保有する同一の投資の売却や、いくつかのその他の投資の売却も含まれている。その他の投資には容易に算定可能な公正価値がない。</p>	<p>この取引は、単独では、再測定事象とみなされない。ただし、減損の証拠がある場合はこの限りではない。</p> <p>上記の設例とは異なり、この取引には、容易に算定可能な公正価値のないその他の投資が含まれている。報告企業が保有する投資の取引価格は、その他の投資に個別の観察可能な取引または価格がなければ決定できない。</p>

質問 1.4: 同一の発行体による投資が、報告企業の所有する投資と類似しているかどうかを決定する際に、報告企業はどのような要素を考慮すべきでしょうか。

回答 1.4: 上記のとおり、代替的な測定方法を適用する場合、再測定の契機となる事象のひとつは、同一の発行体による類似の金融商品の観察可能な取引です。ASC321 は、金融商品が類似しているかどうかの判定方法について限定的なガイダンスしか提供していません。その結果、その判定には判断が要求されます。

同一の発行体によって発行された金融商品が報告企業の保有する資本性金融商品と類似しているかどうかを識別するために、企業は、それらの投資に異なる権利および義務が存在するかを検討しなければなりません。これには、残余財産分配に対する権利、配当に対する権利、転換条項または議決権などについての差異が含まれます。

この金融商品が類似しているかどうかの評価に際し、PwC は、とくに以下を検討する必要があると考えています。

- 権利と義務の差異は、金融商品の評価に重要な影響を及ぼすか。
- 権利と義務の差異を反映させるための観察可能な取引価格の調整には、相当量の観察可能でないデータの使用が要求されるか。

金融商品が類似しているか否かの判定は、総合的な分析に基づいて行う必要があります。特定の質問に対する答えは判定の決定的な要因にならない可能性があります。例えば、2 つの金融商品の間の差異を埋めるための調整に観察不能なデータが関係する場合がありますが、その調整が金融商品の公正価値にとって重要な影響を及ぼさない場合には、金融商品が類似していることを示す可能性があります。また、識別された差異の公正価値への影響は重要であるものの、算定が容易であり、相当量の観察不能なデータの使用が要求されないような場合も、金融商品が類似していることを示唆している可能性があります。

金融商品が類似しているか否かの結論は、投資先の事業や資本構成(例えば、新興企業か老舗企業か)の変化に基づき、時間とともに変化する可能性があります。報告企業は、その結論の裏付けを文書化しておく必要があります。

観察可能な取引には類似する資本性金融商品が含まれないと結論づける場合であっても、その取引が減損の兆候となる場合もあります。

報告企業が、投資は類似していると結論づける場合、ASC820 に従った公正価値を表すものとなるように、類似する投資の価格を適切に調整する必要があります(質問 1.1 を参照)。

質問 1.5: いくつかの代替的な測定方法を適用する選択を行う必要がありますか。

回答 1.5: 代替的な測定方法を適用する選択は、ASU2016-01 の適用時に行わなければなりません。ASU2016-01 を適用した後の選択は、投資の購入時または取得時に行う必要があります。報告企業が代替的な測定方法を選択(または選択を希望)するかを決定する際に、その後の情報を事後的判断で使用することはできません。報告企業は、この選択について文書化する必要があります。

質問 1.6: 代替的な測定方法を適用した資本性投資の減損の評価に際して、その測定モデルに、重要性の閾値や、報告企業が公正価値の下落は一時的であると考えた場合に減損を回避することが可能となるような定めは含まれていますか。

回答 1.6: いいえ、含まれていません。ASU2016-01 が減損の評価から「一時的でない」の概念を削除したことにより、減損モデルはワンステップになりました。このモデルの下では、減損の兆候評価に基づいて資本性投資の公正価値が帳簿価額を下回っていると考えられる根拠がある場合、報告企業は公正価値を算定する必要があります。資本性投資の公正価値がその帳簿価額を下回る場合、報告企業は減損を計上しなければなりません。減損を計上する際には、ASC820 に従って決定された公正価値で投資を計上する必要があります。

質問 1.7: 報告企業が、同一の発行体による同一の投資または類似の投資に関する秩序ある取引が過去の報告期間中に発生したことを、当該報告期間についての財務諸表の公表後になってから識別したと仮定します。このことは、誤謬とみなされるでしょうか。

回答 1.7: 上記のとおり、ASC321-10-55-8 には次のような記述があります。

観察可能な価格変動を識別するため、企業は、既知または合理的に知り得る、貸借対照表日以前に発生した関連性のある取引を考慮する必要があります。合理的に知り得る価格変動を識別するために、企業は、容易には分からない可能性のある観察可能な取引を識別するための合理的な(すなわち、過度なコストおよび労力を費やさない)努力を払わなければならない。しかし、企業は、すべての観察可能な価格変動を識別するために網羅的な調査を行う必要はない。

報告企業は取引の識別に係るプロセスと内部統制を構築する必要があると PwC は考えています。このようなプロセスや内部統制は、市況の変動や慣行に基づいて継続的に再評価する必要があります。報告企業が合理的な努力を払って調査を行ったものの観察可能な取引を識別しなかった場合、貸借対照表日前の取引をその後に発見したとしても、それは誤謬に該当しないでしょう。報告企業は、取引を識別した期間において帳簿価額への調整を計上しなければなりません。

質問 1.8: 資本性投資が外国通貨建てで表示されており、報告企業が代替的な測定方法を適用している場合、帳簿価額は、取得時の為替レートと各報告日の現物レートのどちらかで換算すべきでしょうか。

回答 1.8: PwC は、代替的な測定方法によって会計処理する資本性投資は、従前における原価法投資の扱いと同様に、ASC830 に基づき、非貨幣性資産とみなされると考えています。その結果、当該資本性投資は、期末の現物レートによる各期の再測定は行われません。しかし、減損または観察可能な価格の変化により帳簿価額が調整される期間において、金融商品の公正価値は、ASC820 と整合的に、再測定時に有効な現物レートで報告企業の機能通貨に反映すべきと、PwC は考えています。為替レートの変動に起因する価値の変動を含む帳簿価額の変動は損益に計上されます。その時点で用いられた現物レートは、帳簿価額が観察可能な取引または減損の結果として再び調整されるまで、「新たな」取得時為替レートになります。

FASB は、現在進められている会計基準コード化改善プロジェクトの公開草案の一部として、ASC830 の修正を提案しました。これは、上記の考え方と整合していると PwC は理解しています。

質問 1.9: 外国為替レートの変動によって、代替的な測定方法の下で会計処理した外貨建て資本性投資に減損が生じる可能性はありますか。

回答 1.9: はい、その可能性はあります。上記のとおり、代替的な測定方法の下で会計処理された資本性投資の公正価値が帳簿価額を下回っていると考えられる根拠を有している場合、報告企業はその公正価値を算定しなければなりません。企業は、公正価値が帳簿価額を下回っている場合には減損を計上することになります。ASC820 と整合的に、金融商品の公正価値は報告企業の機能通貨で報告されるため、現物レートの変動は外貨建ての資本性投資の公正価値に影響を与えます。したがって、外国為替レートの変動は、減損の評価におけるその他の指標と併せて考慮しなければなりません。

また、外国為替レートは、投資の公正価値に間接的に影響を与える可能性があります。例えば、海外売上高が多額にある米国企業の事業は、ドル高によってマイナスの影響を受ける可能性があります。

質問 1.10: 報告企業が代替的な測定方法を「選択中止する」ことは可能ですか。

回答 1.10: はい。ただし、ASU2018-03 の適用後に限り可能です。ASU2018-03 は、代替的な測定方法から当期損益を通じた公正価値での測定に変更する選択肢を提供しています。当初においては代替的な測定方法の選択を投資ごとに行うことができますが、ASU2018-03 は、もし代替的な測定方法の使用を中止する任意の選択を行った場合、同一発行体による同一または類似の投資に対して再び代替的な測定方法を用いることはできないと規定しています。さらに、たとえ購入と購入との間にポジションを完全に解消する場合であっても、同一発行体による同一または類似の投資の将来の購入に、代替的な測定方法を適用することはできません。代替的な測定方法の適用を中止し、当期損益を通じて公正価値を適用する選択は、取消不能です。

報告企業は、選択を追跡し、適切な会計モデルが適用されることを担保するための適切なプロセスと統制を備えていなければなりません。

投資がもはや代替的な測定方法を適用する要件を満たさなくなった(すなわち、容易に算定可能な公正価値を有するようになった)場合、報告企業は、代替的な測定方法の要件を満たさなくなった期間より、資本性投資を公正価値で会計処理することが要求されます。これは、代替的な測定方法の適用を中止する選択とはみなされません。

報告企業が、(ASU2018-03 で提供される任意の選択肢の適用により、または投資が容易に算定可能な公正価値を有するようになったこと(いずれかによって)代替的な測定方法からの変更を行う場合、投資の公正価値と帳簿価額との差異すべてが、当期の損益に計上されます。

公正価値オプション負債

ASU2016-01 の下で、金融負債について公正価値オプションを選択する場合、公正価値の変動のうち金融商品固有の信用リスクの変化によるものは、区分してその他の包括利益累計額(AOCI)に計上されます。この規定は、公正価値で測定し、公正価値の変動を当期損益で認識することが要求される金融負債には適用されません。例えば、このガイダンスは、デリバティブ金融商品には適用されません。

質問 2.1: 金融商品固有の信用リスクの変化に起因する公正価値の変動は、公正価値オプションを選択しているすべての金融負債に存在しますか。

回答 2.1: いいえ。一部の金融負債は、特定の資産に対する償還遡及権を有するだけで、発行企業の一般的な信用に対する償還遡及権は有していない可能性があります(本 In depth では「ノンリコース」と称します)。ASU2016-01 の「結論の根拠」において、また米国証券取引委員会(SEC)のスタッフの公式発言(public remarks)においても、ノン・リコース債務は特定資産に対する償還遡及権しか有していないことから、金融商品固有の信用リスクではなく、資産固有の信用リスクがあることが認められています。

資産固有の信用リスクのみがある場合、金融負債の公正価値の変動のうち、AOCI に計上すべき構成部分存在しません。

発効日および経過措置

ASU2016-01 は、公開企業について、2017年12月15日より後に開始する事業年度および当該事業年度に含まれる期中報告期間より適用となりました。すべてのその他の企業(特定の非営利事業体および従業員給付制度を含む)は、さらにもう1年の猶予期間がありますが、公開企業(PBE)の適用日と同時期に早期適用することも認められています。ASU2018-03による修正および技術的修正は、ASU2016-01と同時に適用することが可能です(一部のケースでは、同時に適用することが要求されます)。例えば、12月決算の公開企業は、2018年1月1日にASU2016-01と同時に、または強制適用日(この場合、2018年7月1日になります)にASU2018-03を適用することができます。

質問 3.1: 報告企業は、ASU2016-01の発効日に、ASC825「金融商品」の下で選択していた公正価値オプションを選択せずに、代替的な測定方法を選択することができますか。

回答 3.1: いいえ、できません。ASC825の下で公正価値オプションを選択する決定は、取消不能です。

質問 3.2: ASU2018-03は、ASU2016-01の移行ガイダンスに影響を与えますか。

回答 3.2: はい、影響を与えます。ASU2018-03により公表された技術的修正によって、どのような資本性投資が修正遡及適用または将来に向けての適用の対象となるかが変わります。ASU2018-03の適用前、ASU2016-01の移行規定は、容易に算定可能な公正価値のないすべての資本性投資について、将来に向けての適用を要求していました。ASU2018-03の適用後は、容易に算定可能な公正価値がなく、企業が代替的な測定を選択している資本性投資についてのみ、ASU2016-01の規定を将来に向けて適用することになります。

ASU2018-03の下では、容易に算定可能な公正価値のない資本性投資について代替的な測定方法を選択していない場合、公正価値で投資を計上することに伴う損益は、期首利益剰余金への累積的影響調整額の構成要素とすることが要求されます。

質問 3.3: ASU2018-03の移行規定は、ASU2016-01の適用とどのような相互関係がありますか。

回答 3.3: 報告企業がASU2016-01の適用と同時にASU2018-03を適用する場合、修正後の移行規定を適用しなければなりません。PwCは、多くの企業が、複雑性を最小限に抑えるためにこれらの基準を同時に適用する選択を行うと考えています。

報告企業がASU2016-01の適用と同時にASU2018-03を適用しない場合には、報告企業は、ASU2016-01の(修正前の)移行規定を適用しなければなりません。企業は、その後ASU2018-03の移行規定を適用します。

FASB スタッフへの技術的な問い合わせを通じて得た PwC の理解では、ASU2018-03 の移行規定は、年度累計の損益計算書と財政状態計算書が ASU2016-01 と ASU2018-03 を同時に適用した場合と同じになるよう、財政状態計算書と損益計算書の両方に累積的影響を調整することを要求しています。例えば、2018 年 1 月 1 日に ASU2016-01 を適用した 12 月決算の公開企業を検討してみます。ASU2016-01 の移行規定に従い、企業は、容易に算定可能な公正価値のない資本性投資について、累積的影響調整額を計上しません。この企業が、要件を満たす資本性投資のいずれについても代替的な測定方法を選択していないとすると、容易に算定可能な公正価値のない資本性投資を公正価値で計上するための調整は、ASU2016-01 を適用した後の純損益に計上されます。この設例では、ASU2016-01 の適用時点の資本性投資の公正価値に基づき、この調整額が利得 100 ドルとなったと仮定します。

当該企業が 2018 年 7 月 1 日に ASU2018-03 を適用し、移行規定の修正以外は ASU2018-03 の適用による影響はないと仮定します。このガイダンスの適用時に、企業は、過去に計上した 100 ドルの利得を第 3 四半期において戻し入れ、期首の利益剰余金と相殺することが要求されます。この仕訳によって、年度累計の損益計算書および財政状態計算書(第 1 四半期の損益が利益剰余金に組み入れられた後)は、あたかも両基準を同時に適用したかのように「調整(trued up)」されます。

FASB スタッフとの議論を通じて得た PwC の理解では、第 1 四半期および第 2 四半期の財務諸表は、2019 年度の四半期財務諸表における比較目的のためであっても、修正再表示または再計算すべきではありません。

質問 3.4: ASU2016-01 は、売却可能有価証券に分類されていた容易に算定可能な公正価値を有する資本性証券を、当期利益を通じて公正価値で測定することを要求しています。移行規定では、これらの金融商品の累積的影響調整額は、期首利益剰余金を通じて計上するよう要求しています。この累積的影響調整額には、税法改正、税率変更および評価性引当金の変動の結果「残された」または「不均衡な」税効果に関連する AOCI の金額を含めなければなりませんか。

回答 3.4: 含めるか含めないかは、報告企業が「残された」税効果に関して過去に選択した会計方針によって異なります。ASC740 は、AOCI に残された不均衡な税効果の処理について何も規定していません。PwC は、AOCI に残されたこのような不均衡な税額は、仮定した状況が存在しなくなったときに消去する必要があると考えています。報告企業が使用できる方法として、以下の 3 つの別個のアプローチがあると考えられます。

1. 報告企業が不均衡な税効果を個々の売却可能(AFS)投資に割り当て、不均衡な税効果を「項目別」アプローチに基づき消去する会計方針に従っている場合、そのような報告企業は、AFS 資本性投資に関連する残された税効果を、ASU2016-01 の適用時に移行調整の一部として期首利益剰余金に振り替えます。
2. 報告企業が、不均衡な税効果は報告企業の AFS ポートフォリオ全体(負債性証券および資本性証券)が処分されたときにのみ消去するという合算ポートフォリオ・アプローチに従っている場合、残された税効果に関連する金額は、報告企業が AFS 負債性証券のポートフォリオを維持している限り、ASU2016-01 の適用時における移行調整の中には含まれないことになります。
3. 報告企業が、合算ポートフォリオ・アプローチに従っており、2 つのポートフォリオ、すなわち AFS 負債性証券ポートフォリオと AFS 資本性証券ポートフォリオを有していると考えている場合、AFS 資本性証券ポートフォリオに関連する不均衡な税効果は、ASU2016-01 の適用時における移行調整に含めなければなりません。

質問 3.5: 報告企業が、AOCI の各項目について、ASU2018-02「特定の税効果のその他の包括利益累積額からの振替」(AOCI に含まれる The 2017 Tax Cuts and Jobs Act (「2017 年改正法」)による法人所得税効果を利益剰余金に振り替えることを報告企業に認めるもの)を適用する場合、上記 3.4 の回答は変わりますか。

回答 3.5: それは、報告企業が ASU2018-02 を適用するために用いるアプローチによって異なります。報告企業が残された税効果を ASU2016-01 の適用と同時に振り替える場合 (質問 3.4 のアプローチ 1 およびアプローチ 3)、2017 年改正法に関連した残された税額を振り替えるオプションを有しているか、またはそのオプションを選択するのかに留意しなければなりません。

もし、報告企業が、税法改正の成立日である 2017 年 12 月 22 日 (ASU2016-01 適用日前)に遡及して ASU2018-02 を適用しているのであれば、報告企業は、残された税効果が 2 度振り替えられることのないよう (ASU2016-01 の適用の一部として振り替えられ、さらに ASU2018-02 の一部として振り替えられることのないよう)、当初の ASU2016-01 の移行調整を (どのアプローチを用いるかに応じて) 調整する必要があります。また、報告企業は、ASU2018-02 の範囲が 2017 年改正法に制限されていることに注意しなければなりません。投資の保有期間にわたり、州、地方、または国際レベルにおいて、その他の税率の変更によって残された税効果が発生した可能性があります、これらは ASU2018-02 の適用の一部としての振替の対象とはならなかったでしょう。

質問 3.6: 業種別の適用上の検討事項はありますか。

回答 3.6: はい、あります。保険会社はこれまで、ASC944-325 の要求に基づき、容易に算定可能な公正価値のない資本性投資を公正価値で会計処理し、公正価値の変動をその他の包括利益に計上していました。その結果、保険会社がそれらの投資に代替的な測定方法の適用を選択する場合、保険会社は、AOCI に計上された金額を有する可能性があります、これらは (ASU2018-03 で規定される修正を考慮後であつても) ASU によって要求されるとおり、将来に向かって利益に振り替えられることとなります。

このような金額の振替を認めるアプローチについての追加的なガイダンスは、PwC の [Insurance Alert](#) (英語) をご参照ください。

お問い合わせ

本資料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。

© 2018 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.

This content is 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, visit www.cfodirect.pwc.com, PwC's online resource for financial executives.