

新型コロナウイルス感染症 (COVID-19) および市場の ボラティリティの会計処理

目次:

FAQ 索引	2
報酬 (2021 年 1 月更新)	8
債務	16
デリバティブとヘッジ	18
1 株当たり利益	21
公正価値測定	22
金融資産の減損	24
財務諸表の表示	29
外国通貨	30
のれん、耐用年数を確定できな い無形資産、長期性資産 (2021 年 1 月更新)	30
政府補助金	40
保険契約	43
財務報告に係る内部統制の報告	43
棚卸資産	44
リース (2021 年 1 月更新)	46
貸付金	54
地方債の開示	55
非 GAAP 指標	56
年金	59
収益	59
満期保有の有価証券の売却	64
後発事象	65
税金 (2021 年 1 月更新)	66

要点

ほとんどの企業が新型コロナウイルス感染症 (COVID-19) および関連する金融市場の変動や経済環境の変化の影響を受けています。影響の範囲は、直接的および間接的の両方であり、企業の業種、所在地、顧客および仕入先の多様性、ならびに COVID-19 の発生期間など、さまざまな事実および状況に応じて変わります。同時に、世界の金融市場はかつてないほどのボラティリティに見舞われており、原油や他の商品の価格が急落しています。

本資料は、このパンデミックおよび経済環境の影響を受ける可能性のある幅広い会計トピックについての具体的な質問に回答するものです。本資料は当初、2020 年 3 月に公表し、その後数ヶ月間に何度か更新しています。今回、各質問と回答 (FAQ) を並べなおし、同じトピックのものをグループ化するなどの再編成により、この資料の検索性を高めました。FAQ の付番は変わっていますが、特に「2021 年 1 月更新」との記載がないものについては、内容の大幅な変更はありません。また、既に適用されない内容となった FAQ については削除しました。

また、リースの賃料減免や使用権資産の減損について新たな FAQ を追加しています。

さらに、本資料とともに、[In depth US2020-03「コロナウイルス支援、救済、および経済的安全保障法 \(CARES 法\) の会計処理」](#) (和訳は[こちら](#)) も 2021 年総合歳出法に関する更新を行っていますので、あわせてご参照ください。

FAQ索引

1. 報酬

- 1.1 従業員の報酬や給付に関連するコストまたは未払費用の増加(場合によっては減少)の影響を通年にわたって分散させることができますか、または、その変化が生じた期間において認識する必要がありますか。
- 1.2 企業が休業期間中に従業員に対する給与の支払、または医療給付やその他の給付の提供を継続する場合、どのような会計処理が適切ですか。
- 1.3 企業が一定期間、給与を減額するかまたは廃止する場合、あるいは、一定期間、給与や給付を支払わずに従業員を一時解雇する場合、どのような会計処理が適切ですか。
- 1.4 企業は、COVID-19の影響として提供された解雇給付に関連する負債をいつ計上すべきですか。

株式に基づく報酬

- 1.5 新型コロナウイルス感染症の事業への影響により企業が株式に基づく報酬の業績目標を修正して業績目標の再調整を行った場合、または、実際の結果に基づくと獲得できない報酬の獲得を受取人に認める場合、どのような影響がありますか。
- 1.6 企業が新たな業績連動型株式報酬を付与したものの新型コロナウイルス感染症の事業や予測への影響がより明確になるまで業績目標の設定を遅らせたいと考えている場合、どのような影響がありますか。
- 1.7 ストック・オプションの評価に必要な予想ボラティリティの決定に過去のボラティリティを組み込む際に2020年の一部期間における最新の株価の動きを除外することができますか。
- 1.8 株式に基づく報酬の公正価値の測定に一定期間にわたる平均株価を用いることができますか。

2. 債務

- 2.1 貸借対照表日において、または貸借対照表日後に財務制限条項への抵触を見込んでいる場合、企業はどのようなことを検討する必要がありますか。
- 2.2 景気停滞期に債務のリストラチャリングを行う場合、企業はどのようなことを考慮すべきですか。
- 2.3 不良債権のリストラチャリングでない他の債務のリストラチャリングが条件変更であるか負債の消滅であるかを、企業はどのように判断すべきですか。
- 2.4 流動性リスクは、継続企業の前提に関する記載を含め、債務の分類にどのような影響を与えますか。

3. デリバティブとヘッジ

- 3.1 棚卸資産の購入、売上高もしくは収益、社債の発行、または利払いなどの予定取引をキャッシュ・フロー・ヘッジ関係に指定している企業において、予定していた取引量が減少している可能性があります。ヘッジ対象の予定取引の発生確率の変化は、財務諸表にどのような影響を及ぼす可能性がありますか。
- 3.2 現在の経済環境は、指定したヘッジの継続、または新たなヘッジの設定を行う企業の能力にどのような潜在的影響がありますか。
- 3.3 サプライチェーンの変更または販売予測の変更は、購入および販売契約が

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

通常の購入および販売に関する範囲の例外規定の要件を満たす能力に、どのように影響を及ぼす可能性がありますか。

- 3.4 COVID-19の影響による予定取引の時期の遅延は、企業の支配または影響の及ばないやむを得ない状況によって引き起こされた稀なケースの1つとみなされますか。
- 3.5 企業が、COVID-19により予定取引が実現しなかったためにAOCIIに繰り延べられている金額を直ちに純損益に振り替えなければならないと決定する場合、同様の取引について、予定取引を正確に予測する企業の能力や、将来、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計を利用することの妥当性に疑義が生じるような実現しない予定取引のパターンを示すかどうかを決定するときに、それらの予定取引を考慮する必要がありますか。

4. 1株当たり利益

- 4.1 企業は、特定の金融商品を現金または株式で決済するかどうかに関する主張の変更を、1株当たり利益(EPS)の算定にどのように反映すべきですか。

5. 公正価値測定

- 5.1 活発な市場における相場価格(すなわちレベル1のインプット)がある場合、企業は、投資の公正価値を決定する際に、市場に著しいボラティリティが生じている期間における相場価格を調整または無視することができますか。
- 5.2 企業は、投資の公正価値を決定する際に、活発ではない市場における市場のボラティリティが生じている期間の資産の相場価格を無視することができますか。
- 5.3 COVID-19の感染拡大による混乱の結果、投資の公正価値の測定に使用する情報の入手が遅れる可能性があります。企業が当初の評価検討においてそのような情報の見積りを用いる場合、企業は、財務諸表の発行前に入手可能となった更新情報について、どのように考慮すべきですか。
- 5.4 実務上の便法として純資産価値(NAV)を用いて測定しているファンド投資について測定日現在のNAVが入手可能でない場合、どのような測定を行うべきですか。

6. 金融資産の減損

負債性有価証券

- 6.1 企業は、売却可能有価証券に引当金を設定する必要があるかどうかをどのように判断すべきですか(ASC326適用後)。
- 6.2 満期保有および売却可能の負債証券について、企業は、帳簿価額を下回る下落が一時的でないかどうかをどのように検討すべきですか(ASC326適用前)。

資本性金融商品

- 6.3 企業が資本性金融商品に代替的な測定方法を適用している場合、市場の低迷は、会計処理にどのような影響を及ぼしますか。
- 6.4 どのような場合に持分法投資の減損損失を計上する必要がありますか。

現在予想信用損失(CECL)

- 6.5 最近の経済および市場の事象が急速に進展していることを考慮すると、12月31日時点の現在予想信用損失の見積りを策定する際に、企業は何を考慮すべきですか。
- 6.6 企業は、2020年1月1日にASU2016-13「金融商品-信用損失」を適用しました。このガイダンスに従い、適用による影響を期首利益剰余金の修正として

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

計上しました。この場合、新型コロナウイルス感染症の影響を含む最近の経済的事象を移行時の調整の一部として考慮すべきですか。

7. **財務諸表の表示**

- 7.1 COVID-19のパンデミックの影響に関連して発生した増分コストを財務諸表にどのように表示すべきですか。

8. **外国通貨**

- 8.1 貸付金が予見可能な将来に支払われないという主張を裏付けることができなくなった場合、長期投資の性質を有すると指定されたグループ企業間の外貨建貸付金をどのように会計処理すべきですか。

9. **のれん、耐用年数を確定できない無形資産、長期性資産**

- 9.1 どのような事象が、無形資産および有形資産の減損テストの必要性を示すことになりますか。
- 9.2 経営者は、ASC350-20-35-3Cに記載されている事象および状況を検討し、期中にトリガー・イベントは生じていないと考えています。この場合、期中ののれんの減損テストの実施は要求されないと結論づけることができますか。
- 9.3 企業の時価総額が帳簿価額を下回る場合、期中ののれんの減損テストを実施すべきトリガー・イベントに該当しますか。
- 9.4 企業が直面している時価総額の減少が、業界内の他の企業が直面している時価総額の減少と整合している場合、その減少は、投売り取引 (distressed transaction) を示すものであり、企業の潜在的な価値を反映したものではないため、トリガー・イベントは発生していないと主張することは合理的ですか。
- 9.5 のれんの減損を計算する際に、繰延税金資産をどのように考慮しますか。
- 9.6 企業がのれんやその他の長期性資産の減損テストを行う場合、テストの順番は問題になりますか。
- 9.7 生産設備が遊休状態の場合、減価償却の変更を検討する必要がありますか。
- 9.8 企業が使用権資産の廃棄を確約している場合、使用権資産の残存耐用年数を見直す必要はありますか。
- 9.9 貸手が即時にまたは将来のいずれかの時点でリースしている土地の使用中止を決定した場合、関連する使用権資産も廃棄されることになるかどうかを考慮する必要が生じます。借手がこの土地を転貸する意図と実務上の能力は、使用権資産が廃棄されるかどうかの評価にどのような影響を及ぼしますか。
- 9.10 減損した資産グループに属することを理由に使用権資産が減損となった場合、会計上どのような影響がありますか。

報告単位の公正価値

- 9.11 経営者が、自社の株式の現在の取引価格が公正価値を表していないと考えた場合、企業は、報告単位の公正価値を決定する際に、市場データに目的適合性がないと主張できますか。
- 9.12 割引キャッシュ・フロー法を用いる場合、現在の経済環境は割引率にどのような影響を与えますか。
- 9.13 企業が報告単位の公正価値を決定するにあたり、これまでマーケット・マルチプル法を利用している場合、当期において割引キャッシュ・フロー分析を利用することはできますか。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

- 9.14 企業の報告単位ごとの公正価値の総額と時価総額との間の一般的な調整項目には何がありますか。
- 9.15 企業は、最善の見積りのみを反映する単一のシナリオをモデル化するのではなく、複数のシナリオをモデル化することによって、将来予測の不確実性を反映させることができますか。
- 9.16 企業は、適切な支配プレミアムをどのように算出する必要がありますか。
- 9.17 のれん、耐用年数を確定できない無形資産および長期性資産の減損分析に関連する注記において、企業が含めることを要求される可能性のある開示項目には何がありますか。
- 9.18 時価総額と報告単位の公正価値の合計との調整を作成する際に特定の日の市場価格ではなく減損テスト日までの短期間の平均市場価格を用いることはできますか。

10. 政府補助金

- 10.1 米国会計基準では、どの基準が政府援助の会計処理に適用されますか。
- 10.2 どのような形態の政府援助がASC740「法人所得税」の適用対象となりますか。
- 10.3 ASC740のもとで会計処理されない政府補助金(例:補助金、従業員の雇用継続に関する税額控除)について、企業はどのように会計処理すべきですか。

11. 保険契約

- 11.1 利益保険(事業中断保険)から予想される回収を計上できるのはいつですか。

12. 財務報告に係る内部統制の報告

- 12.1 現在の事象は、財務報告に係る内部統制の有効性に関する企業の評価にどのような影響を与える可能性がありますか。

13. 棚卸資産

- 13.1 現在の環境下において、企業は、購入契約を含む棚卸資産の正味実現可能価額(NRV)をどのように考えるべきですか。
- 13.2 生産量の減少や生産能力の遊休化は、棚卸資産の原価計算にどのような影響を与えますか。

14. リース

- 14.1 COVID-19に関連する賃料減免の会計処理について、FASBスタッフのQ&Aで示された借手と貸手に対する救済とはどのようなものですか。
- 14.2 COVID-19に関連する賃料減免がリース期間の延長と組み合わせられた支払の減免である場合、FASBスタッフのQ&Aで示された借手と貸手に対する救済を利用することは可能ですか。
- 14.3 企業は、FASBスタッフのQ&Aで示されたCOVID-19に関連する賃料減免に利用可能な救済を企業全体で適用する必要がありますか。
- 14.4 COVID-19に関連する賃料減免について要求される開示はありますか。
- 14.5 COVID-19に関連する賃料減免について、借手がリースの条件変更として会計処理しないことを選択した場合、FASBスタッフのQ&Aで示された救済に基づく借手の会計処理はどのようなものとなりますか。
- 14.6 COVID-19に関連する賃料減免について、貸手がリースの条件変更として

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

会計処理しないことを選択した場合、FASBスタッフのQ&Aで示された救済に基づく貸手の会計処理はどのようなものとなりますか。

- 14.7 借手または貸手が賃料の減免をリースの条件変更として会計処理しないことを選択する場合、COVID-19に関連する賃料の減免に関する救済措置は、リース構成部分と非リース構成部分を含む契約においてのどの部分に適用されますか。
- 14.8 FASBスタッフのQ&Aには、COVID-19関連の賃料減免に関する救済の「終了日」はありますか。
- 14.9 この救済は、COVID-19のパンデミックの間に新たに締結し、パンデミックの間に事後的に条件変更を行ったリース契約にも適用されますか。
- 14.10 この救済は、COVID-19のパンデミックに対応してリース契約に盛り込まれた追加的な賃料減免（「賃料減免のローリング」）にはどのように適用すべきですか。
- 14.11 COVID-19関連の賃料減免が2020年12月に交渉されたが、署名された（すなわち、減免が2021年1月に法的に強制可能となった）のは2021年1月である場合、2020年12月にFASBスタッフのQ&AによるCOVID-19関連の賃料減免に対する救済を適用し、会計処理できますか。
- 14.12 借手および貸手は、リース期間中、賃料が増加するオペレーティング・リース契約を締結しています。COVID-19のパンデミックにより、すべての賃料が定額払から変額払となるように修正されました。貸手は、定額払いの賃料に基づくリースの条件変更日現在の繰延リース債権残高をどのように会計処理すべきですか。
- 14.13 金利の低下が生じている場合でも、企業は、依然としてリース開始日時点の追加借入利率を用いてリースの分類を評価し、リース債務を測定する必要がありますか。
- 14.14 新たなリース基準（ASC842）適用前のキャピタル・リースに、リースとは無関係のデフォルト条項が含まれています。債務不履行の発生可能性は低いと考えられていたため、潜在的な債務不履行額は、キャピタル・リースの測定には含まれていませんでした。COVID-19を理由とする不可抗力条項の発動はどのような影響をもたらしますか。

15. 貸付金

- 15.1 貸手が現在、貸付を行っており、COVID-19の結果として短期の財務または営業上の問題に直面している借手との間で、貸付契約の条件を変更することを想定します。この条件変更は、利息支払を3カ月間繰延べるとともに貸付金の満期日を3カ月延長します。利息支払の繰延期間中、貸付金に利息は発生しません。借手は、元本と未払利息に等しい金額で、いつでも貸付金を期限前償還する能力があります。この条件変更は、貸付契約の条件変更として会計処理され、不良債権のリストラクチャリングとはみなされず、未収利息の不計上も要求されないと仮定した場合、貸手は貸付金の利息収益をどのように計上すべきですか。

16. 地方債の開示

- 16.1 本来であれば2020年3月1日から7月1日までが提出期限であった一部の開示書類について、さらに45日間の提出期限延長を登録企業に認める2020年3月25日付のSEC命令は、米国証券取引法 Rule15c2-12に従いEMMAに提出する事業体に適用されますか。
- 16.2 COVID-19によって生じた混乱のために地方債の発行体やコンジット債の債務者が継続開示の期日を守ることができない場合、どのようなことが起きますか。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

17. **非GAAP指標**
- 17.1 COVID-19に関連する非GAAP財務指標について、SECスタッフはどのような指針を公表していますか。
 - 17.2 企業は、COVID-19に起因する調整をどのように識別すべきですか。
 - 17.3 COVID-19に関連する調整を伴う非GAAP財務指標を表示する際に考慮すべき事項にはどのようなものがありますか。
 - 17.4 非GAAP指標の表示に調整項目が含まれていない場合、企業はCOVID-19の影響をどのように伝えることができますか。
18. **年金**
- 18.1 企業が年金および退職後給付制度を再測定する必要がある場合、現在の環境において、企業が焦点を当てるべき重要な検討事項には何がありますか。
19. **収益**
- 19.1 企業または顧客の業績目標を達成する能力に影響を与える混乱は、収益の認識にどのような影響を与える可能性がありますか。
 - 19.2 新型コロナウイルス感染症の拡大またはその他の経済的事象による混乱により、顧客が支払いできなくなった場合に、収益認識はどのような影響を受ける可能性がありますか。
 - 19.3 顧客への財またはサービスの無料または値引き価格での提供、価格の譲歩、支払条件の延長など、「顧客への善意」の意思表示を企業はどのように会計処理する必要がありますか。
 - 19.4 価格の引下げや、提供する財やサービスの量（または最低購入数量）の減少など、将来の譲歩を提供するよう収益契約を変更した場合、どのような影響がありますか。
 - 19.5 企業のビジネス慣行として、署名済みの書面による契約を入手しています。書面による契約を入手しない場合（電子メールで受け取った承認、契約書なしで発送された製品などの場合）、強制可能な契約は存在しますか。
 - 19.6 例えば物理的な引渡しを妨げる出荷制限や顧客の施設の閉鎖により製品の引渡しが完了できない場合、収益の認識にどのような影響がありますか。
 - 19.7 企業が返品を増加を見込んでいるか顧客都合による返品の内容を緩和する場合、収益認識にどのような影響がありますか。
20. **満期保有の有価証券の売却**
- 20.1 企業が、満期保有に分類されている有価証券を売却する場合、どのような会計上の影響がありますか。
21. **後発事象**
- 21.1 企業は、貸借対照表日後であるが財務諸表の発行前の事象を財務諸表に反映すべきかどうかを、どのように考慮すべきですか。
 - 21.2 貸借対照表日後、長い期間にわたって売上が大幅に減少または停止した場合、企業は棚卸資産の評価への影響をどのように考慮すべきですか。
22. **税金**
- 22.1 現在の環境において評価性引当金の必要性を評価する際に、企業は何を考慮すべきですか。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

- 22.2 COVID-19が事業にどのような影響を与えるかが不透明な場合、企業は年間実効税率をどのように見積もるべきですか。
- 22.3 企業は税法制定の影響をいつ会計処理すべきですか。
- 22.4 現在の環境において、海外未分配利益に対する永久再投資に関する主張に関して、企業は何を考慮すべきですか。

報酬

質問 1.1

従業員の報酬や給付に関連するコストまたは未払費用の増加(場合によっては減少)の影響を通年にわたって分散させることができますか、または、その変化が生じた期間において認識する必要がありますか。

PwCの回答

企業は、現在の状況に影響を受ける多様な従業員報酬や給付制度を有している可能性があります。例えば、業績ボーナス支給に対する期待は、現在の状況による予測の減少によってマイナスの影響を受ける可能性があります。また、従業員の自家保険型の医療保険または就業不能保険制度を有する企業は、従業員やその家族が新型コロナウイルス感染症に感染した場合、既発生未報告 (IBNR) の請求が増加する可能性があります。

就業中の従業員の報酬および給付に関する会計基準は、一般に、各報告期間にそれらの取決めの見積コストの評価を更新することを要求しています。例えば、障害または離職(質問1.4参照)のように、従業員が休職中であつたり就労していない(ただし退職前である)ときに、既存の制度に基づいて従業員に提供される給付は、ASC712「報酬-退職給付以外の退職後給付」の対象となります。現金賞与プランは、ASC710「報酬-全般」の対象となります。これらの基準のいずれも、退職給付および特定の有給休暇を超えて測定に関する広範なガイダンスを提供していませんが、通常、ASC450「偶発事象」のガイダンスと整合的に、発生する可能性が非常に高く見積り可能な計上金額に基づきます。そのような金額は、会計上の見積りとみなされます。ASC250「会計上の変更及び誤謬の訂正」のガイダンスと整合して、会計上の見積りの変更は、変更が行われた期間(または、減価償却可能な耐用年数の見積りなど、変更が行われた期間と将来期間に影響する場合にはその両方)に計上する必要があります。

例えば、現金賞与プランに関連する業績条件の達成の可能性が高いとみなされない場合、費用は発生しないか、または以前に発生した費用が戻し入れられます。当初に業績条件が達成する可能性が高いとみなされ、発生確率の変化の評価が行われた場合、事実と状況に応じて他のアプローチが認められる可能性はありますが、PwCは、通常、更新された評価に基づいて報告期間の末日までに発生した累積額を反映させるように発生費用を調整することが適切と考えています。

会計基準等では明示的に取り上げられていませんが、PwCは、就業中の従業員に対するその他の付加給付(例えば、医療給付)を提供する費用は、その費用が発生した時点で認識する必要があると考えています。企業が、第三者保険に対してのみ支払いを行い、(遡及的な価格設定を含め)実費を支払う責任がない場合、保険料費用は企業のコストを表します。しかし、企業が実際に発生した医療費の一部または全部に対して最終的な責任を負っている場合、発生費用(請求額)および将来の見積請求額について未払費用を計上しなければなりません (IBNR: 既発生未報告)。既発生未報告は会計上の見積りであり、それらの金額は変化するため毎期更新する必要があります。

ASC270「期中財務報告」は、負債の発生時期にかかわらず、コストが複数の期中報告期間にわたり便益をもたらす場合(年次賞与に加え、年間保険料や不動産税など)、一部のコストを期中報告期間にわたり分散させるための枠組みを提供しています。しかし、ある期中期間に発生したコストや費用が他の期中期間における活動や便益であると容易に識別できないものは、発生時に計上する必要があります。さらに、ASC270-10-45-14は、会計上の見積りの変更が行われた期間にその変更の影響を会計処理することを要求しています。そのため、通常、上記の従業員給付制度に固有の会計上の見積りの変更は、そのような見積りの変更が行われた期間に認識されることになると予想されます。

質問 1.2

企業が休業期間中に従業員に対する給与の支払、または医療給付やその他の給付の提供を継続する

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。

場合、どのような会計処理が適切ですか。

PwCの回答

状況に応じて異なります。従業員への支払に関する会計処理のガイダンスは、支払の性質や従業員への伝達方法によって異なり、場合によってはそれらが整合していないこともあります。特定の種類の支払は、勤務に応じて発生するか、または支払を生じさせる事象の発生の可能性が高く、その金額を見積もることが可能な場合に発生します。例えば、企業が、一時解雇の従業員に医療給付を提供し続ける計画を有している場合、その取決めはASC712「報酬-退職後給付」の適用の対象となります。また、一時解雇の発生の可能性が高く、その金額を合理的に見積もることができる場合には、その支払を未払計上する必要があります。同様に、従来の方針の下で、雇用の終了時に支払われる勤続年数に基づき変動する退職給付は、退職給付の支給の発生の可能性が高く、かつその金額を見積もることが可能な場合、未払計上する必要があります。その他の種類の一時給付は、定義された要件を満たしたときに未払計上する場合もあれば、従業員が勤務を提供する一定の期間にわたり未払計上する場合もあります。例えば、従業員が自己都合により退職した場合に提供される特別退職金は、従業員がその申し出を撤回不能で承諾したときに認識されます。一時的な解雇給付は、ASC420「撤退又は処分費用の債務」の要件を満たすまでは認識されず、給付を稼得するために継続的な勤務が要求される場合には、一定の期間にわたって認識される可能性があります。疾病休暇給付は、ASC710-10-25-7に基づき、通常、発生時(すなわち、従業員が疾病有給休暇をとった時)に計上されます。

多くの企業は、COVID-19の発生時に施設を閉鎖して従業員を一時解雇するものの従業員には一定の期間にわたり支払を継続することを決めています。経営者は、上記の会計モデルのうちの1つがそのような支払に適用されるかどうかを決定するために、取り決めに慎重に評価する必要があります。

現行の会計モデルで明確に扱われていない従業員への支払については、判断が要求されます。例えば、ASC712における「休職中の従業員」の定義には、一時解雇であるが永続的な解雇ではない従業員が含まれます。一時解雇の従業員に給与の支払を継続するという企業の裁量的な決定は、ASC712に基づく報酬および給付の継続と類似している可能性があります。しかし、そのような報酬を受け取る従業員の権利は、過去の勤務に基づいて確定したり累積したりするものではないため、当該従業員に対する報酬は、ASC450「偶発事象」に従って発生する可能性が高く、見積もることができる場合に未払計上されることとなります。このアプローチでは、従業員が一時解雇されている間の一定の期間、給与を払い続けるという企業の意思の伝達が、そのような金額の支払の可能性が高いという決定につながる可能性があります。合理的に見積もることのできる金額(例えば、一時解雇が継続される可能性が高い期間、または、企業が従業員に支払う期間)の決定には、重要な判断が要求される可能性があります。

もう1つの考え方として、ASC712は、相互に理解した(文書化された計画または「実質的な計画」を構成することになる一貫した過去の実務による)取決めにより適用されるという考え方があります。ほとんどの企業にとって、一時解雇された従業員に対する給与の継続的な支払は、裁量による一時的な活動であり、この場合、相互に理解された「計画」ではありません。これは、過去に発生問題専門委員会(EITF)がIssue 01-10「2001年9月11日の同時多発テロの影響の会計処理」において到達した結論と整合します。そのガイダンスでは、政府が施設へのアクセスを制限したことにより勤務できなかった従業員に対する給与の支払は、発生時に費用処理するとされました。ただし、有給休暇に関するASC710-10-25-11における要件が満たされる場合を除きます。ほとんどの場合、これらの支払に対する権利は過去の勤務に基づいて権利が確定したり蓄積されたりするものではないため、これらの要件は満たされないといえます。したがって、一時解雇された従業員への支払は、発生時に費用計上されます。

発生費用の計上を検討する場合、経営者は、従業員への支払が企業に対して現在の便益を提供するかどうかを評価する必要があります。ASC710-10-25-4は、発生時に雇用主に便益を提供するような将来の費用の未払計上を禁止しているためです。これに関連して、従業員が一時解雇の期間中に直接就労しないものの、企業が事業を再開できるようになったときに常勤の従業員を雇用できるように設計されている場合があります。その場合、一時解雇期間の開始時に一時解雇の給与総額を見積り計上するのではなく、支払時に従業員報酬に関する費用を認識することが適切となる可能性があります。さらに、支払は裁量的であり、いつでも停止される可能性があるため、FASBの概念基準書第6号「財務諸表の構成要素」における負債の定義を満たさない可能性があります。

上記の検討に基づき、PwCは、通常、「実質的な計画」の対象とならず、過去の勤務に基づいて権利の

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

確定または累積が行われない取決めは、発生時に費用計上されると考えています。

ただし、以下を含む事実および状況に基づき、判断が要求されます。

- 従業員にどのような情報およびコミットメントが伝達されており、企業にどのような義務が課されているか
- 特に国際的な法域における、賃金や給付の継続に関する政府または法規上の要求事項
- 支払を継続して受けるための従業員に対する要求事項の性質
- 継続的な支払を通じて企業が現在の従業員を維持することから得られる便益の内容
- 継続的な支払、または他の労働契約での職場復帰についての予定の明確さ
- 一時解雇は一時的とみなされるか、または永続的とみなされるか
- 過去の慣行または書面による給付制度について従業員が入手可能か

給与、給与税、医療給付、その他の福利厚生費、有給休暇引当金、株式に基づく報酬など、一時解雇の従業員に対するあらゆる種類の継続的な支払について、この評価を行うことが適切となります。経営者は、従業員が一時解雇の期間中にこれらの給付に対して単位（すなわち、勤務年数）を稼得し続けるかを検討する必要があります。

質問 1.3

企業が一定期間、給与を減額するかまたは廃止する場合、あるいは、一定期間、給与や給付を支払わずに従業員を一時解雇する場合、どのような会計処理が適切ですか。

PwCの回答

企業によっては、一定期間、給与や給付を支払わずに従業員を一時解雇する場合があります。また、従業員が企業にサービスを提供し続けている場合でも、一定の期間、一部の個人の給与を減額する（または、支払わない）決定を行う企業もあります。それぞれの場合において、従業員は、当該期間中は減額後の年間給与総額を受け取ります。

雇用期間中に従業員に支払われる賃金および給与に関して強制力のある具体的な基準書はありませんが、企業はこれらの費用を、サービスが提供され給与が稼得される時点で認識する必要があります。FASB概念基準書第5号「事業会社の財務諸表における認識及び測定」は、継続事業を支えるための企業の経済的資源の消費を費用として認識すべきであるという原則が定められています。さらに、従業員はいつでも自己都合で退職することができ、そのため契約は未履行であるため、雇用契約の過程での給与水準の変更は、平均するのではなく、契約期間にわたって均等に認識されます。給与が支払われない一時解雇中の従業員の場合、給与が支払われないことは企業への直接のサービス提供がないことに相当します（ただし、[質問1.2](#)で説明したように、その他の形態によって経済的便益を受ける場合もあります）。給与を減額または廃止した場合であっても、従業員は、当期中の勤務について減額後の金額を稼得することになります（将来の期日に、給与の減額分を従業員に払い戻す明示的または黙示的な契約がない場合）。

PwCは、改定後の年間給与を年度の残りの期間にわたって認識するのではなく、サービスが提供され給与が稼得されるにつれて給与に係る費用を認識すべきであると考えています。ASC270-10-45-8からASC270-10-45-9は、年次財務報告の目的のため、費用計上される特定のコストが複数の期中報告期間に便益を与える場合、そのコストは、それらの期中報告期間にわたって配分できると述べています。ただし、ASCは続けて、1期中報告期間に発生したコストが他の期中報告期間の活動または便益で容易に識別できないものがあり、それらについては発生した期中報告期間に費用計上すべきであると述べています。なお、本質問で説明している状況は、従業員の年間給与の減額についてですが、その後の四半期に支払われる可能性のあるコスト（従業員がそのまま雇用され、より高い将来の給与を受け取る場合のコスト）は、当四半期の活動によって容易に識別することはできません。そのため、PwCは、そうした給与についての費用は各四半期に発生し計上されると考えています。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

質問 1.4

企業は、COVID-19の影響として提供された解雇給付に関連する負債をいつ計上すべきですか。

PwCの回答

解雇に関連する負債の計上に関するガイダンスは、特に、自己都合退職か解雇か、給付の支払いに関する取決めが事前に従業員に知らされているかどうかなどの給付の性質によって異なります。

自己都合退職による給付または「特別」の解雇給付は、雇用者が、自己都合退職を選択した従業員に短期間の一定の追加的な給付を申し出た場合に発生します。その場合、従業員がその申し出を取消不能で受け入れ、解雇に係る負債の金額が合理的に見積もることができる期間において、負債を計上し、費用を認識する必要があります。認識のタイミングは、通常、従業員が給付の申し出を取消不能で受け入れた時点に一致します。これは、その時点で解雇に係る負債を合理的に見積もることができない可能性は低いためです。給付の受入れ率の見積りに基づいて申し出時点で未払費用を計上することは適切ではありません。また、貸借対照表日以降に発生した受入れを認識される後発事象として計上することも適切ではありません。

相互に理解している取決め（書面による計画または「実質的な給付制度」を構成する首尾一貫した過去の慣行）に基づく解雇給付は、ASC712「報酬-退職給付以外の退職後給付」に従って会計処理されます。このような給付には、給与の継続支給、失業給付の補助、離職手当、障害給付関連の給付（労災補償を含む）、職業訓練・カウンセリング、健康保険給付・生命保険加入など給付の継続などがあります。それらは、発生する可能性が非常に高く、金額を合理的に見積もることができる場合に認識する必要があります。給付支払の可能性が非常に高い時期の評価には判断が必要となりますが、多くの場合、従業員の解雇制度を設定する時期と一致します。給付支払の時期に関する不確実性は、債務の認識を妨げるものではありません。これらの給付は、以前に相互理解で決定されている契約の下での過去の勤務に関連するため、それらを受け取るために将来の特定の日まで勤務する要件があったとしても、即時に認識する必要があります。

継続的な給付の取決めまたは将来事象に適用されない継続的な給付の取決めの拡充のいずれかの条件では提供されていない解雇給付に係る一時金は、ASC420-10-25-4に規定される以下の条件のすべてが満たされた場合に認識されます。

ASC 420-10-25-4より抜粋

従業員の解雇給付に係る一時金の取り決めは、制度が以下のすべての要件を満たし、従業員に伝達されている日（伝達日と呼称する）に存在します。

- この措置を承認する権限を有する経営者が、解雇の計画を確約する。
- 制度が、従業員の退職者数、職階または職務および勤務地、ならびに終了予定日を特定している。
- 制度が、従業員が解雇時に受け取る給付の種類と金額を決定できる程度の十分な詳細さをもって、従業員が解雇時に受け取る給付（現金支給を含むがこれに限定しない）などの給付契約条件を定めている。
- 制度を終了させるために要求される措置が、制度に重要な変更が行われる可能性が低い、または制度が廃止される可能性が低いことを示している。

費用は、従業員が解雇給付の受取りに将来の勤務が要求されない場合は即時に、将来の勤務が要求される場合は必要となる将来の勤務期間にわたって認識されます。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Pensions and employee benefits](#)」Chapter 6、Chapter 8(英語のみ)
- PwCポッドキャスト「[COVID-19: Restructuring questions, answered](#)」(英語)

株式に基づく報酬

質問 1.5 (2021年1月更新)

新型コロナウイルス感染症の事業への影響により企業が株式に基づく報酬の業績目標を修正して業績目標の再調整を行った場合、または、実際の結果に基づく獲得できない報酬の獲得を受取人に認める場合、どのような影響がありますか。

PwCの回答

このような状況では、通常、収益や利益などの企業固有の目標である業績条件と、目標株価や株主還元率の達成などの市場条件との区別を理解しておくことが重要です。どちらも従業員が実際に報奨を獲得するかどうかに影響を及ぼしますが、業績条件は、どの程度の報酬費用を計上するかに影響する一方、市場条件は、報奨の付与日の公正価値にのみ影響を与えます。

業績条件

株式報酬を得るのに必要な業績目標(収益または利益など)を企業が変更した場合、これは報酬契約の条件変更とみなされます。資本に分類された報奨の条件変更日において、経営者は、当初と条件変更後の権利付与の条件が満たされる確率を評価する必要があります。

報奨が、条件変更前に権利が確定する可能性が高く、また条件変更後も権利確定の可能性が高い場合、報奨を受け取る必要条件の勤務期間にわたって認識すべき報酬の累積額は、報奨の当初付与日の公正価値と条件変更それ自体から生じる公正価値の増分を加算した額になります。例えば、新たな業績目標が当初の条件よりも権利が確定する可能性の高い報奨の数の増加をもたらす場合には、条件変更日のこれらの追加株式の公正価値は、条件変更から生じる公正価値と増分とみなされます。

報奨が、条件変更前に権利が確定する可能性は高くないものの、業績条件が変更され、条件変更後には権利確定の可能性が高くなっている場合、当初の報奨について認識された報酬費用の累積額は条件変更の直前はゼロになります(権利確定が見込まれる報奨はないため)。したがって、公正価値の「増分」は、当該日時点の変更された報奨の公正価値に等しくなります。この増分の報酬費用は、残りの必要条件である勤務期間がある場合、その期間にわたり認識されることになります。これは、ASC718-20-55-116からASC718-20-55-117における「タイプIII」の条件変更(「可能性がない」から「可能性が高い」への条件変更)とみなされます。このような状況では、報酬費用の合計は、当初の報酬付与日の公正価値を上回る可能性もあれば下回る可能性もあります。

市場条件

市場条件(目標株価や株主還元率など)のある資本に分類される報奨は、業績および勤務条件の付いた報奨とは異なる測定および会計処理がなされます。付与日において、市場条件の影響は報奨の公正価値に反映され、報酬費用の認識は、条件が実際に達成されたかどうかにかかわらず、被付与者である従業員が必要条件の勤務を完了させたか否かによって異なります。条件変更の時点で要件である勤務を完了させていることが見込まれる場合、企業は、当初報奨の未認識の付与日時点の公正価値と、残りの要件である勤務期間にわたる条件変更後の報奨の公正価値の増分を加算した報酬費用を認識することになります。

負債に区分される報奨

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。

当初の報奨を新たな報奨に交換する一般原則は、負債に区分される報奨の条件変更にも適用されます。しかし、資本に分類される報奨とは異なり、負債に分類される報奨は、各報告期間の末日に公正価値で再測定されます。したがって、企業は単純に、条件変更日の修正後の条件を用いることにより、条件変更後の報奨の公正価値を認識します。最終的な報酬費用は決済日の公正価値と等しくなるため、負債に分類された報奨の公正価値と少なくとも等しい金額を認識するための「下限」または要求事項はありません。

すべての報奨

株式に基づく報酬の条件変更は、変更が実際に発生した期間にのみ反映可能です。将来の条件変更は貸借対照表日時点で予測不能であり、貸借対照表日後かつ財務諸表の公表前に発生した条件変更は認識されない後発事象に該当します。貸借対照表日時点の会計処理には、その日に存在する条件を反映しなければなりません。

質問 1.6

企業が新たな業績連動型株式報酬を付与したものの新型コロナウイルス感染症の事業や予測への影響がより明確になるまで業績目標の設定を遅らせたいと考えている場合、どのような影響がありますか。

PwCの回答

企業が、業績目標を達成した時点で権利が確定する新たな株式に基づく報酬を発行したものの、業績目標の設定を遅らせる場合には、経営者は付与日が決まっているかどうかを検討する必要があります。以下の要件をすべて満たす場合、付与日が決まり、資本に分類された報酬の付与日の公正価値に基づいて報酬費用が算定されます。

- 企業と被付与者は、報酬の主要な条件について相互理解に達している。
- 企業は、権利確定条件を満たす被付与者に対して、株式を発行または資産を譲渡する偶発的な義務を負っている。
- 被付与者は、企業の株価の事後的な変動（例えば、オプションの行使価格が周知となったこと）から便益を得る、または不利な影響を受け始める。
- 取締役会、経営者、またはその両方による報酬の承認が要求される場合において、報酬が実際に承認されている。ただし、一方または複数の当事者による承認が形式的であるとみなされる場合はこの限りではない。
- 報酬が従業員の勤務に関するもので、被付与者が従業員である（すなわち、雇用の初日より前に付与日を決めることできない）。

報酬の主要な条件の1つは、権利確定条件です。すなわち、被付与者が報酬を得るために行わなければならないことです。業績条件による報酬の場合、業績条件は権利確定条件の一部となります。業績目標がまだ定義されておらず、伝達されていない場合、報酬の主要な条件に関する相互理解は存在しないこととなります（ASC718-10-55-95）。

付与日を確定するためには、業績目標は客観的に決定可能および測定可能である必要があります。しかし、この決定は必ずしも単純ではありません。例えば、企業が当初の業績目標で報酬を発行するが、報酬委員会はその裁量で目標自体、または目標に対する業績の測定方法を変更することができる場合があります。COVID-19（または、その他）に関連して業績目標を調整する報酬委員会（または、報酬に関する取り決めに権限を有するその他）による裁量がいつ付与日を達成したかのタイミングに影響を与えるか否かを評価する場合、企業は、報酬を調整する客観的な要件が存在するかどうか、そして、報酬の保有者が報酬条件をいつどのように調整するかを理解しているかどうかについて、検討する必要があります。COVID-19の影響は依然として重大な不確実性がある可能性が高いため、企業は、報酬の保有者が報酬の条件がいつどのように変更されたかを明確に理解していると主張することは困難であると考えられる可能性があります。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

付与日が確定していないと企業が判断した場合、付与日前に「勤務開始日」が存在するかどうかについても検討する必要があります。これは、ASC718-10-55-108で説明されています。このような状況における主要な検討事項の1つは、付与日時点の実質的な将来勤務条件が報奨条件に含まれているかどうかである可能性が高くなります(ASC718-10-55-108(c)1)。業績条件の確定時までには報奨の権利が完全に確定される場合、付与日より前に勤務開始日がくる可能性が高いでしょう。その場合、企業は、勤務開始日に開始する必要条件の勤務期間にわたり報酬費用を認識すべきであり、また、付与日までの各期に報奨の公正価値を再測定する必要があります。

勤務開始日が付与日より前にない場合、付与日まで報奨の会計処理は要求されません(または、適切ではありません)。その時点まで報酬費用は認識されず、最終的な付与日時点での報奨の公正価値は、勤務期間にわたって将来に向けて認識されます。

質問 1.7

ストック・オプションの評価に必要な予想ボラティリティの決定に過去のボラティリティを組み込む際に2020年の一部期間における最新の株価の動きを除外することができますか。

PwCの回答

オプションの予想期間にわたる企業の株価の予想ボラティリティは、ストック・オプションや関連する株式に基づく報酬の公正価値の決定に用いるインプットの1つです。他のすべての条件が一定であると仮定した場合、株価のボラティリティが高ければ高いほど報奨の公正価値は高くなります。

ボラティリティは、一定の期間にわたる過去の株価の変動によって引き起こされ、上場オプションや転換証券(企業が有する場合)の市場価格から暗示されるか、または、非公開会社や過去の株価の動きを蓄積するのに十分な期間公開されていない企業については、類似の(同業の)企業のボラティリティから推定できます。通常、企業は過去の情報から検討を始めますが、市場参加者がその報奨をどのように評価するかを見積もるために、株価の予想ボラティリティが過去のボラティリティとどのように異なるかについて、入手可能な情報に基づき検討すべきです。

ASC718-10-55-37(a)は、特定の状況において、企業は、公開買付けの不成立により株価が異常に変動した識別可能な期間を、類似の事象が報奨の予想される期間中に繰り返し生じると見込まれない限り、無視することができるかと述べています。ただし、ボラティリティの計算から過去のデータを除外するためには、そのような事象が経営者の管理下にある企業固有のものであり、報奨の予想期間中に繰り返し生じることが見込まれないものである必要があります。SEC職員会計公報(SAB) Topic 14において、SECスタッフは、そのような除外は稀にしか発生しないと指摘しています。

ASC718における狭義の企業固有の例、およびSAB Topicにおけるガイダンスに基づき、PwCは、より広範な市場を反映するボラティリティのデータは、企業のボラティリティの見積りから除外すべきではないと考えています。

質問 1.8

株式に基づく報酬の公正価値の測定に一定期間にわたる平均株価を用いることができますか。

PwCの回答

いいえ。ASC718は、株式に基づく報酬の測定を、測定日における公正価値に基づくことを要求しており、一定期間にわたる平均株価を用いることはできません。この要求は、新たに付与された資本に分類された報酬に加え、新規または既存の負債に分類された報酬に適用されます。前者は、付与日の公正価値で測定され、後者は、各期末の報告日に公正価値による再測定が要求されます。報奨の公正価値

は、測定日現在の基礎となる株式の公正価値と報奨の内容に基づくその他の関連する仮定により測定されます。このように、他の一定期間の平均株価を用いることは、測定の目的と整合的ではないといえます。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Stock-based compensation](#)」Chapter 2、Chapter 4、Chapter 9(英語のみ)
- [SECスタッフ会計公報\(SAB\) Topic 14 D.1 Question #2\(5\)](#)(英語)
- PwCポッドキャスト「[A refresh on stock comp basics before you modify your stock options](#)」(英語)

債務

質問 2.1

貸借対照表日において、または貸借対照表日後に財務制限条項への抵触を見込んでいる場合、企業はどのようなことを検討する必要がありますか。

PwCの回答

財務制限条項への抵触により、貸借対照表日に貸手が債務の返済を請求できる場合、当該債務は流動負債に分類されます。貸手が、貸借対照表日から少なくとも1年間、特定の財務制限条項違反に基づく債務の返済請求の権利を放棄する場合でも、当該債務は無条件には非流動負債に分類されません。将来、同一またはそれ以上に厳格な財務制限条項を満たさなければならない企業は、貸借対照表日から1年以内にそのような財務制限条項に抵触する可能性が高いかどうかを判断する必要があります。抵触する可能性が高い場合、権利が放棄されていても、当該債務を流動に分類しなければなりません。

貸借対照表日における財務制限条項違反を避けるために債務の条件変更を行った場合についても、同様の評価を行う必要があります。

貸借対照表日後に財務制限条項への抵触が生じた場合、または、将来抵触することが予想される場合、債務は通常、非流動負債に分類されますが、抵触または抵触する可能性についての透明性のある開示が要求されます。

質問 2.2

景気停滞期に債務のリストラクチャリングを行う場合、企業はどのようなことを考慮すべきですか。

PwCの回答

企業は同一の貸手との債務のリストラクチャリングを行う場合には必ず、最初に、不良債権のリストラクチャリング(TDR)が含まれているかを検討する必要があります。その会計処理は、他の債務のリストラクチャリングの会計処理と大きく異なる場合があるため、検討が重要となります。債務のリストラクチャリングを不良債権のリストラクチャリングとみなすためには、企業が財務的困難に陥っている必要があり、また貸手が譲歩を与えている必要があります。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。

ASC470-60は、企業が財務的困難に陥っているかどうかを判定する指標に加え、どのような場合に譲歩を与えるかの判定方法に関するガイダンスを示しています。

不良債権のリストラチャリングとはみなされない場合、企業は、ASC470-50のガイダンスに基づいて、当該リストラチャリングが条件変更なのか、それとも負債の消滅なのかを検討する必要があります(質問2.3を参照)。

COVID-19に関連し、本来であれば不良債権のリストラチャリングとみなされるであろう貸付金の条件変更に関して、金融機関に与えられた救済措置に関する情報については、PwCの[In depth US2020-03「コロナウイルス支援、救済、および経済的安全保障法\(CARES法\)の会計処理」](#)(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

質問 2.3

不良債権のリストラチャリングでない他の債務のリストラチャリングが条件変更であるか負債の消滅であるかを、企業はどのように判断すべきですか。

PwCの回答

経済が不透明となっている期間中に、企業は、満期日の延長、支払時期の変更、財務制限条項の変更などのために、債務のリストラチャリングを行うことが必要となる可能性があります。多くの場合、貸手は、このような変更を補完するために手数料を課す、または、金利の引き上げを行います。企業が財務的困難に陥っている可能性があります。追加の手数料や金利により、譲歩は与えられておらず、取引は不良債権のリストラチャリングとはみなされない、という結論を導く可能性があります。そのため、ASC470-50のガイダンスに基づく条件変更または負債の消滅にあたるかどうかを判断するために、取引を評価する必要があります。

この評価を行うために、企業は、契約の新たな条件が当初の債務から大幅に変更されたかどうかを判断しなければなりません。この分析では、当初の負債とリストラチャリングされた債務との間の契約上のキャッシュ・フローの変動が10%を超えるかどうかを決定するために、現在価値を算定することが要求されます。この評価は、見落とされることの多いいくつかの特性があります。それらの特性は、以下の追加的リソースに含まれるポッドキャストとビデオで詳細に説明されています。

キャッシュ・フローの変動が10%を超える場合には、リストラチャリングは負債の消滅として会計処理されます。それ以外の場合は条件変更として会計処理されます。2つの結果の違いを要約すると、次のようになります。

取引の種類	債務	借手の新たな手数料	第三者の新たな手数料
負債の消滅	当初の負債の正味の帳簿価額とリストラチャリング後の債務の公正価値との差額が利得または損失として計上される。	費用化	資産化
条件変更	利得または損失は計上されない。債務の帳簿価額とリストラチャリング後のキャッシュ・フローに基づいて、新たな実効金利が設定される。	資産化	費用化

質問 2.4

流動性リスクは、継続企業の前提に関する記載を含め、債務の分類にどのような影響を与えますか。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

PwCの回答

債務契約には、借手に不利な変化が生じた場合に貸手が弁済の加速を要求できる弁済期日繰上条項(SAC)が含まれている場合があります。このような財務制限条項は、通常、重大な不利な変化(MAC)または重大な悪影響を及ぼす事由(MAE)に関する条項と呼ばれています。弁済期日が繰り上げられる可能性は、SACを伴う債務の分類に影響を与えます。貸借対照表日現在の事実および状況に基づいて弁済期日が繰り上げられる可能性が高い場合には、SACの対象となる債務は流動負債に分類する必要があります。会計のガイダンスでは、流動性の問題と経常的な損失は、債務の繰上返済の可能性を高める場合がある事例であるとしています。

流動性リスクおよび不確実性に関する追加の記載を含んだ監査報告書は、SACが行使される可能性が高いことを示す場合があります。監査報告書は貸借対照表日より後に発行されますが、追加の記載をもたらす流動性の問題は、貸借対照表日に存在していた可能性があります。監査報告書に追加の記載が含まれていない場合でも、流動性の問題に関する経営者の開示は、SACが行使される可能性が高いことを示す場合もあります。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Financing transactions](#)」Chapter 3 (英語のみ)
- PwCポッドキャスト「[Accounting for debt in uncertain times: 5 things to know](#)」(英語)
- PwCポッドキャスト「[Borrower's accounting for debt restructurings: 5 things to know](#)」(英語)
- PwCビデオ「[Key steps in the debt restructuring model](#)」(英語)

デリバティブとヘッジ

質問 3.1

棚卸資産の購入、売上高もしくは収益、社債の発行、または利払いなどの予定取引をキャッシュ・フロー・ヘッジ関係に指定している企業において、予定していた取引量が減少している可能性があります。ヘッジ対象の予定取引の発生確率の変化は、財務諸表にどのような影響を及ぼす可能性がありますか。

PwCの回答

ヘッジ対象の予定取引の発生可能性が高い(probable)とはいえなくなった場合には、ヘッジ会計は将来に向かって中止され、デリバティブの公正価値の将来の変動はすべて純損益に直接計上されることとなります。発生可能性が変化する前までにその他の包括利益累積額(AOCI)に繰り延べられていたデリバティブの利得または損失は、予定取引が純損益に影響を与えるまで(または、予定取引の発生しない可能性が高くなるまで)、その他の包括利益累積額に計上されたままとなります。企業が、当初指定した期間の終了まで(または、それ以降、追加の2ヶ月以内)にヘッジ対象の予定取引が発生しない可能性が高いと判断した場合、その他の包括利益累積額に繰り延べられた金額は、直ちに純損益に認識することが求められます。さらに、企業は、ヘッジ会計の中止の結果、その他の包括利益累積額から純損益に振り替えられた利得または損失の金額を開示することが要求されます。

質問 3.2

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

現在の経済環境は、指定したヘッジの継続、または新たなヘッジの設定を行う企業の能力にどのような潜在的影響がありますか。

PwCの回答

ヘッジ会計に適切となるためには、ヘッジ手段とヘッジ対象との関係が、開始時および継続的に、公正価値の変動またはキャッシュ・フローの変動を相殺する上で非常に有効でなければなりません。現在の事象によって引き起こされる市場のボラティリティにより、企業の既存のヘッジが有効でなくなり、ヘッジ会計の中止が必要となる可能性があり、また、新たなヘッジについても有効であると主張することが困難となる可能性があります。

質問 3.3

サプライチェーンの変更または販売予測の変更は、購入および販売契約が通常の購入および販売に関する範囲の例外規定の要件を満たす能力に、どのように影響を及ぼす可能性がありますか。

PwCの回答

通常の購入および販売に関する範囲の例外規定 (NPNS) の要件を満たすデリバティブ契約を締結している企業は、現物の引き渡しの可能性が高いという主張について、販売量または購入量の減少の影響を検討する必要があります。通常の購入および販売の例外規定では、企業は、契約開始時および契約期間を通じて、現物の引き渡しが行われる可能性が高いと結論付けなければなりません。

報告企業が、契約による現物の引き渡しが生じる可能性が高くなったと判断した場合、通常の購入および販売の例外規定の適用を中止する必要がある可能性があります。報告企業が、通常の購入および販売に関する範囲の例外規定の適用を中止すべきか否か、またいつ中止すべきかは、契約に適用される純額決済の方法によって一部異なります。

純額決済の方法	指定の変更時期
契約条件に基づく純額決済 (ASC815-10-15-99a) 市場メカニズムを通じた純額決済 (ASC815-10-15-99b)	通常の購入および販売に関する範囲の例外規定の適用は、現物の引き渡しの可能性が高くなった場合に中止されます。これは実際の純額決済前に発生する可能性があります。
容易に現金に転換可能な資産の引渡しによる純額決済 (ASC815-10-15-99c)	経営者が現物の引き渡しを行わないことを意図しているか、または引渡しの可能性が高くないことを知っていた場合であっても、通常の購入および販売に関する範囲の例外規定は、契約が財務的に決済されるまで引き続き適用されます。

報告企業が、ある契約について通常の購入および販売に関する範囲の例外規定の要件を満たさなくなったと判断した場合、類似の他の契約やグループ企業内の契約についての現物引渡しの可能性が高いと主張する企業の能力が疑問視される可能性があります。

質問 3.4

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。

稀なケースにおいて、予定取引の性質に関連し、かつ企業の支配または影響の及ばないやむを得ない状況が発生したことにより、キャッシュ・フロー・ヘッジに指定された予定取引が当初指定した期間を超えて、その後の追加の2カ月間を超えた日に発生する場合があります。そのような場合、その他の包括利益累積額(AOCI)に繰り延べられた金額は、予定取引が純損益に影響を及ぼすまでAOCIに留めておく必要があります。すなわち、そのような稀にしか発生しないケースにおいて、企業は、その他の場合には予定取引に適用される時期の制限を考慮せず、予定取引が純損益に影響を与えるまで、以前に計上されていた金額を引き続きAOCIに繰り延べる必要があります。

COVID-19の影響による予定取引の時期の遅延は、企業の支配または影響の及ばないやむを得ない状況によって引き起こされた稀なケースの1つとみなされますか。

PwCの回答

はい。PwCは、ASC815-30-40-4に記載されているやむを得ない状況の例外規定は、遅延がCOVID-19に関連している場合、予定取引の時期の遅延に適用される可能性があり、事実と状況に基づく判断が要求されると考えています。FASBスタッフは、2020年4月28日、キャッシュ・フロー・ヘッジの会計処理に係るパンデミックの影響に関するQ&A文書を公表し、この見解を示しました。[FASBスタッフのQ&A](#)の質問11において同様の見解を示しています。

ASC815-30-40-4は、「予定取引の性質に関連し、報告企業の支配または影響の及ばないやむを得ない状況の存在により、予定取引が追加の2ヶ月の期間を超えた日に発生する可能性があります。その場合には、ヘッジが中止されたキャッシュ・フロー・ヘッジに関連するデリバティブ商品の利得または損失は、815-30-35-38から35-41に基づき、純損益に再分類されるまで、引き続きAOCIに計上するものとする」と規定しています。

したがって、予定取引が当初指定した期間に加え、追加の2ヶ月の期間を超えた日に発生する可能性が高い場合には、企業は、その予定取引が純損益に影響を与えるまで、予定取引に関連して以前にAOCIに計上されていた金額を、引き続きAOCIに繰り延べることができます。ただし、当該例外は、予定取引が追加の2ヶ月の期間を超えた日に発生する可能性が高い場合にのみ適用されます。予定取引が追加の2ヶ月の期間を超えた日に発生する可能性がなくなったと企業が判断した場合(例えば、収益の喪失や購入のキャンセルが生じた場合)、以前にAOCIに計上されていた金額は、直ちに利益に振り替えられ、企業の期中財務諸表および年次財務諸表において開示する必要があります。

質問 3.5

企業は、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計を中止し、AOCIに繰り延べられているデリバティブの純損益を直ちに損益に振り替えなければならないと決定する可能性があります。これに該当するのは、(1) 予定取引が当初に指定された期間の末日までに、または、その後の2ヶ月の期間内に発生しない可能性が高い場合、または、(2) 稀にしか発生しない、または、やむを得ない状況による時期の遅延についての例外を適用するときの予定取引が追加の2ヶ月の期間を超えた日に発生する可能性がなくなった場合(質問3.4を参照)です。ASC815-30-40-5のもとで、予定取引が発生しない可能性が高いと決定するパターンは、同様の取引について、予定取引を正確に予測する企業の能力、および将来、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計を利用することの妥当性に疑義を生じさせることとなります。

企業が、COVID-19により予定取引が実現しなかったためにAOCIに繰り延べられている金額を直ちに純損益に振り替えなければならないと決定する場合、同様の取引について、予定取引を正確に予測する企業の能力や、将来、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計を利用することの妥当性に疑義が生じるような実現しない予定取引のパターンを示すかどうかを決定するときに、それらの予定取引を考慮する必要がありますか。

PwCの回答

いいえ。PwCは、ASC815-30-40-5で説明されているように、企業が、同様の取引について、予定取引を

正確に予測する能力と、将来、キャッシュ・フロー・ヘッジの会計処理を用いる妥当性に疑義が生じるような予定取引のパターンを表すかどうかを判定する際に、企業がCOVID-19に起因して実現しなかった予定取引を考慮する必要はないと考えています。実現しなかった予定取引がCOVID-19に起因するか否かの判定には、事実および状況に基づく判断が要求されます。FASBスタッフは、[FASBスタッフのQ&A](#)の質問21において同様の見解を示しています。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Derivatives and hedging](#)」(英語のみ)

1株当たり利益

質問 4.1

企業は、特定の金融商品を現金または株式で決済するかどうかに関する主張の変更を、1株当たり利益(EPS)の算定にどのように反映すべきですか。

PwCの回答

特定の負債性金融商品およびその他の金融商品は、発行企業がその選択により、当該金融商品を現金または株式で決済することを認めている場合があります。ASC260-10-45-45からASC260-10-45-46では、企業が金融商品の決済方法の選択権を有している場合、1株当たり利益の目的上、株式での決済を前提とする必要があるとしています。しかし、当該金融商品の一部または全部が現金決済されると考える合理的な根拠を示す過去の実務慣行または実質的な書面による方針が存在する場合には、その前提は覆される可能性があり、その場合、企業は現金決済を前提とする可能性があります。

株式決済の前提を覆すために、企業は、とくに現金で決済する企業的意思と能力を検討しなければなりません。現在の経済状況に照らし、企業はこの意思と能力を再評価する必要があります。企業が、現金決済の従来の主張を、デフォルトの株式決済の前提に変更しなければならないと判断した場合、希薄化後の1株当たり利益の計算には、この変動を将来に向かって反映する必要があり、その変更について開示しなければなりません。変更を将来に向かって会計処理する場合、企業は現金決済の主張を変更した日を特定しなければなりません。希薄化後1株当たり利益の計算には、評価の変更日までを現金決済の契約として反映し、それ以降は、株式決済の契約として反映することになります。それぞれは、その期間の適切な日数で加重されます。希薄化後1株当たり利益の分母への影響と共に、分子に対応する調整を行います。これらは、ASC260-10-55-32からASC260-10-55-36Aで説明されています。

企業が前提を現金決済から株式決済に変更したという過去の実務慣行がある場合には、株式決済の前提を覆すことはより困難になります。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Financial statement presentation](#)」Chapter 7(英語のみ)

公正価値測定

質問 5.1

活発な市場における相場価格(すなわちレベル1のインプット)がある場合、企業は、投資の公正価値を決定する際に、市場に著しいボラティリティが生じている期間における相場価格を調整または無視することができますか。

PwCの回答

「公正価値」の目的は、測定日に存在した条件の下で、市場参加者間で秩序ある取引が行われたとした場合の価格を決定することです。観察可能な取引が秩序ある取引ではないと判断される場合を除き、これらの取引を調整したり無視したりすることは適切ではありません。一般に、ASC820の下で、取引価格が秩序あるものでないと結論付けるためには高いバーが存在します。ASC820-10-35-54Iは、取引が秩序ある取引でないことを示す可能性があると考えられる要素のリストを示していますが、PwCは関連当事者でない当事者間の観察可能な取引は秩序ある取引であるという黙示的な反証可能な推定が存在すると考えています。PwC(米国)の経験では、このような取引はほぼすべての例において秩序ある取引であると考えています。そのため、関連当事者でない当事者間の観察可能な取引が秩序ある取引ではないと結論付けるのに必要な証拠は、議論の余地のない明白なものである必要があります。したがって、PwCは、活発な市場における投資の公正価値は、市場に著しいボラティリティが生じている時であっても、個々の金融商品の相場価格に保有数量を乗じた値(一般に「P×Q」と呼ばれる)で算出され続けると予想します。

質問 5.2

企業は、投資の公正価値を決定する際に、活発ではない市場における市場のボラティリティが生じている期間の資産の市場価格を無視することができますか。

PwCの回答

ASC820-10-35-54CからASC820-10-35-54Hは、過去に活発であったものの現在の報告期間においては活発ではない市場の評価を扱っています。このガイダンスは、資産または負債の市場活動が著しく減少し、相場価格が秩序ある取引ではない取引に関連している場合、公正価値の測定に際して考慮すべき追加的な要素を示しています。これらの測定について、参照する取引からの価格のインプットは、関連性が低くなる可能性があります。企業は、取引が強制や投売りではないことを決定するための情報があるかどうかを評価することによって、活発な取引が行われていない証券の価格のインプットが秩序ある取引によるものであり、公正価値を表すかどうかを判断する必要があります。この判断を行うための情報がない場合には、当該インプットを考慮する必要があります。しかし、当該インプットは、秩序ある取引であることが分かっているその他の取引の場合に比べると、測定への関連性は低くなる可能性があります。

関連当事者でない当事者間の取引は、ほぼすべての場合において秩序ある取引であると考えられます。したがって、取引が秩序ある取引ではないことを示す議論の余地のない明白な証拠がある場合を除き、企業は、公正価値の決定においてその取引を考慮しなければなりません。公正価値の基準では、活発でない市場における公正価値を見積もる際に、取引または相場価格に重要な調整を加える手法を定めていません。ひとつの規定されたアプローチを適用するのではなく、企業は、公正価値の指標のウェイト付けを行う必要があります。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

質問 5.3

COVID-19の感染拡大による混乱の結果、投資の公正価値の測定に使用する情報の入手が遅れる可能性があります。企業が当初の評価検討においてそのような情報の見積りをを用いる場合、企業は、財務諸表の発行前に入手可能となった更新情報について、どのように考慮すべきですか。

PwCの回答

公正価値モデルで用いられる情報について、企業の財務諸表の公表前までに遅れて入手可能となった情報が、測定日現在で存在していた既知または知り得る状況に関する追加的な証拠を提供する場合、当初の見積りを更新しなければなりません。純資産価値についての情報を測定日後に入手した場合については、[質問5.4](#)をご参照ください。

質問 5.4

実務上の便法として純資産価値 (NAV) を用いて測定しているファンド投資について測定日現在のNAVが入手可能でない場合、どのような測定を行うべきですか。

PwCの回答

投資先のファンドの純資産価値 (NAV) は、ASC946「金融サービス-投資会社」の測定原則に基づき、企業の貸借対照表日 (すなわち測定日) 現在で決定する必要があります。新型コロナウイルス感染症の混乱に起因する遅延を含め、貸借対照表日現在のNAVの情報が入手可能でない場合、報告企業は、その日から貸借対照表日までの間のNAVの既知および見積りの変動について調整した、直近で入手可能な報告されたNAVを使用することが可能です。既知の資本活動に加え、市場またはその他の経済状況の変化から生じる投資先のポートフォリオの公正価値の変動の見積りに調整が必要になる可能性があります。報告企業は、新型コロナウイルス感染症の経済的影響に照らしてどのような調整が必要となる可能性があるかを決定する際に、判断を用いることが要求されます。

監査済の財務諸表を含む貸借対照表日のNAVに関する追加的な情報が、企業の財務諸表の発行前に入手可能である範囲で、その情報を貸借対照表日現在の適切なNAVの測定値を決定する際に使用する必要があります。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Fair value measurements](#)」(英語のみ)

金融資産の減損

金融資産の減損モデルは、資産の種類によって異なります。一部の資産についてのモデルは、ASC326「金融商品-信用損失」の適用の影響を受け、当該ASCは12月決算のSEC登録企業（小規模報告企業を除く）では2020年1月1日から発効します。

資産の種類	モデル	現在の環境に起因する課題
償却原価で測定する金融資産（貸付金、満期保有の負債証券および営業債権を含む）ならびにローンコミットメント/信用保証等の特定のオフバランスシート項目	<p>現在予想信用損失 (CECL) : 資産(または資産プール)の「残存期間」にわたって予想される信用損失を見積る。</p> <p>以下を検討する。</p> <ul style="list-style-type: none"> 過去および現在の情報 将来の事象および状況に関する合理的かつ裏付け可能な予測 期限前償還の見積り 契約上規定される特定の延長オプション 	<p>厳しい環境下での、新たなガイダンスに関する統制の初の本番の実施</p> <p>市場の事象が、マクロ経済的な予測を含む合理的かつ裏付け可能な予測の仮定に及ぼす影響の決定</p> <p>担保価値の変動、セクターへの影響等</p> <p>貸付金の予想残存期間の変化（例えば、期限前償還）</p> <p>モデルは、合理的に予想される不良債権のリストラチャリングを考慮することを要求している。</p> <p>当期から要求される定性的および定量的な開示（引当金の決定方法の説明を含む）</p>
売却可能負債証券	<p>負債証券の公正価値が償却原価を下回る場合には、信用損失引当金の設定が必要となる可能性がある。</p>	<p>厳しい環境下での、新たなガイダンスに関する統制の初の本番の実施</p> <p>当期から要求される開示</p> <p>公正価値が償却原価を下回る場合、信用損失を評価するために割引キャッシュ・フロー分析が必要。多くの場合、定性的なフィルターを用いるが、現在の環境に合わせて設計されていない可能性もある。</p>
公正価値で測定する資本性金融商品	<p>各期に公正価値で測定し、公正価値の変動を純損益に計上</p>	<p>公正価値の決定には追加的な判断が必要となる。</p>

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

資産の種類	モデル	現在の環境に起因する課題
代替的な測定方法に基づく資本性金融商品	減損が生じた場合、または同一の発行企業の同一もしくは類似の投資の秩序ある取引において観察可能な価格変動があった場合に、公正価値の再測定が要求される。	減損モデルは定性的なモデルである。指標の使用および減損時の公正価値の算定には判断が要求される。 市場活動により追加の観察可能な取引が生じる可能性があり、その場合は公正価値の再測定が要求される。
持分法投資	帳簿価額を下回る価値の下落が一時的でない判断された場合、減損損失を純損益で認識	投資の減損が一時的でないかどうかの判断は、市場の下落を踏まえた判断が必要となる。 検討事項は以下のとおり (1)市場価値が取得原価を下回っている期間およびその重大度、(2)投資先の財政状態および近い将来の見通し、(3)市場価値の回復を予想する場合は、それを可能にする十分な期間にわたり投資を維持する意思と能力

負債性有価証券

質問 6.1

企業は、売却可能有価証券に引当金を設定する必要があるかどうかをどのように判断すべきですか (ASC326適用後)。

PwCの回答

売却可能有価証券は、有価証券の公正価値が償却原価を下回る場合に減損しているとみなされます。

企業が、減損している有価証券について、償却原価まで回復する前に売却する意図がなく、売却を要求される可能性が要求されない可能性より高くないと結論付けた場合、企業は減損の一部が信用損失(もしあれば)に関連しているかどうかを判断します。関連している場合、信用損失引当金を設定し、相手勘定は純損益で認識します。これは、回収が見込まれる契約上のキャッシュ・フローの現在価値の分析に基づき、それを償却原価と比較することにより算定されます。減損のうち信用損失に関連しない部分は、その他の包括利益を通じて計上されます。信用損失引当金の金額は、公正価値が償却原価を下回る金額までに制限されます。実務上、ガイダンスの適用において、多くの企業は、定性的なフィルター(例えば、信用格付)に基づき、信用損失引当金の設定が必要か否かを評価する可能性があります。現在の事象を考慮すると、このようなフィルターは、信用損失を識別するのに十分でない可能性があります。

有価証券が減損しており、企業が、償却原価まで回復する前に有価証券を売却する意図がある(または、売却が要求される可能性が要求されない可能性より高い)場合には、まず、過去に認識した信用損失引当金に対応する有価証券の償却原価を直接減額し、引当金を取崩す必要があります。引当金を全

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

額取り崩したうえで、さらに公正価値が償却原価を下回る場合、企業は、資産の償却原価を公正価値まで直接評価減し、相手勘定は純損益で認識する必要があります。

質問 6.2

満期保有および売却可能の負債証券について、企業は、帳簿価額を下回る下落が一時的でないかどうかをどのように検討すべきですか(ASC326適用前)。

PwCの回答

負債証券への投資は、当該証券の公正価値が貸借対照表日の償却原価を下回る場合に減損しているとみなされます。ASU 2016-13の適用以前において、減損が存在する場合、減損が「一時的でない(OTTI)」かどうかの判定を含む会計および財務報告モデルは、事実および状況によって異なります。

負債証券が減損している場合、その減損が一時的でないかどうかを判断するためには、追加的な分析が必要です。

- 投資者が減損した負債証券を売却する意図がある場合、減損は一時的でないといみなされます。減損は、公正価値と償却原価との差額として測定されます。
- 投資者が減損した負債証券を売却する意図がない場合、投資者は、償却原価の回復前に証券の売却を要求される可能性が売却を要求されない可能性よりも高い(MLTN)かどうか(例えば、現金もしくは運転資本の要求、または契約上もしくは規制上の義務が、予想された回復が発生する前に証券を売却しなければならないことを示すかどうか)を評価するために、入手可能な証拠を検討する必要があります。償却原価の回復前に投資者が当該証券の売却を要求される可能性が要求されない可能性よりも高い(MLTN)場合、減損は一時的でないといみなされます。減損は、公正価値と償却原価との差額として測定されます。

投資者が減損した証券を売却する意図がなく、また、減損した証券の売却を要求される可能性が要求されない可能性よりも高い(MLTN)とはいえない場合、信用損失が存在するかを判定するために分析を行う必要があります。信用損失が存在するかを評価する際、投資者は、証券から回収されると見込まれるキャッシュ・フローの現在価値を当該証券の償却原価と比較しなければなりません。回収が見込まれるキャッシュ・フローの現在価値が、当該証券の償却原価を下回る場合、当該証券の償却原価の全額は回収されず(すなわち、信用損失が存在する)、一時的でない減損が発生しているとみなされます。純損益に計上される減損は、償却原価と将来キャッシュ・フローの現在価値との差に基づきます。実務上、ガイダンスの適用に際して、多くの企業は、減損が必要かどうかを定性的なフィルター(例えば、信用格付)に基づいて評価する可能性があります。現在の事象を考慮した場合、そのようなフィルターは信用損失を識別するのに十分ではない可能性があります。

資本性金融商品

質問 6.3

企業が資本性金融商品に代替的な測定方法を適用している場合、市場の低迷は、会計処理にどのような影響を及ぼしますか。

PwCの回答

企業がASC321における代替的な測定方法を選択している場合、資本性投資は取得原価から減損を控除して計上されます。資本性投資の帳簿価額は、その後、観察可能な価格(すなわち、同一の発行企業

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

の同一または類似の投資に関する秩序ある取引における観察可能な価格)の変動が生じたときに、当該取引が生じた日または減損が生じた日時時点でASC820の規定に従い公正価値で再測定されることとなります。帳簿価額の修正は純損益で認識されます。投資家が現在の経済環境に照らして投資戦略を調整する可能性があるため、企業は観察可能な取引に注意を払う必要があります。

代替的な測定方法を選択した資本性投資が減損しているかどうかを判定するために、継続的に評価を行う必要があります。資本性金融商品は、減損の指標の定性的評価に基づき、資本性投資の公正価値が帳簿価額を下回る場合に減損しています。減損していると考えられる場合には、帳簿価額と公正価値の差額を純損益に計上する必要があります。

現在の経済環境を考慮すると、企業は、資本性金融商品の公正価値が償却原価を下回る可能性があるかどうかを検討する必要があります。資本性投資を減損についてテストする場合、代替的な測定モデルには、重要性の閾値や、企業が公正価値の下落は一時的であると考えられる場合に減損を回避できる取扱いは含まれていません。ASC321は、減損の評価に関して「一時的でない」という概念を含んでいません。ASC321に基づく減損モデルは1ステップの減損モデルであり、企業が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理由がある場合に、ASC820に従って資本性投資の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帳簿価額を下回っている場合、企業はその差異について減損を計上しなければなりません。

ASC321に従って計上する減損損失は、資本性投資の帳簿価額を公正価値まで減額する簿価修正の処理であり、評価性引当金は計上されません。同一の発行企業の同一または類似の有価証券に関する秩序ある取引の観察可能な価格が存在する場合、または追加的な減損が存在する場合には、過去に減損していたとしても、資本性投資の帳簿価額を公正価値で再測定する必要があります。

質問 6.4

どのような場合に持分法投資の減損損失を計上する必要がありますか。

PwCの回答

持分法投資の公正価値が帳簿価額を下回り、それが一時的でない場合には、減損損失を純損益に計上する必要があります。一時的でない減損(OTTI)かどうかを評価する際の会計単位は、持分法投資全体の帳簿価額です。

価値の下落が一時的でないかどうかを評価するには、すべての入手可能な証拠を検討する必要があります。個々の事実における相対的な重要性は、状況によって異なる可能性があります。価値の下落が一時的でないかどうかを評価する際に検討すべき要因には、以下があります：

- 市場価額が取得原価を下回っている期間の長さ(デュレーション)および程度(規模)
- 投資先の財政状態および短期的な見通し(製品の原材料のコストの変動または将来の収益性に影響を及ぼす可能性のある製品に対する需要減など、投資先の事業に影響を及ぼす可能性のある特定の事象を含む)
- 市場価額の予想される回復が可能となるのに十分な期間にわたって投資先に対する投資を維持する意思および能力。

また、減損の理由や投資の回収が見込まれる期間についても検討する必要があります。予想される回収期間が長ければ長いほど、減損が一時的ではないという前提を覆すためにより強力な客観的な肯定的証拠が存在する必要があります。

一時的でない減損が存在すると判断された場合、ASC820「公正価値測定」に従って、持分法投資を公正価値まで評価減する必要があります。評価減後の額が当該投資の新たな取得原価となります。したがって、「割引前キャッシュ・フロー」アプローチの使用は、減損損失の金額を評価する適切な方法ではありません。さらに、「一時的な」と「一時的でない」ものに価値の下落を区分することも認められません。

投資者が持分法投資を遅れて会計処理しているかどうかにかかわらず、減損の目的上、公正価値は報

告日に決定されます。そのため、報告日以降の事後的な下落または回復は、公正価値を算定する際に考慮されません。公正価値が当初の帳簿価額を上回ったとしても、以前に認識した一時的でない減損を戻し入れることはできません。

投資者が一時的でない減損を計上する場合、その持分法投資の基礎となる持分法適用時に配分した無形資産等の備忘勘定(memo accounts)に減損損失を帰属させる必要があります。この帰属によって、新たな投資差額(basis differences)が生じたり、既存の投資差額が増加ないし減少したりする可能性があります。ASC323「投資-持分法及びジョイント・ベンチャー」は、一時的でない減損の金額を投資者の持分法投資に関する備忘勘定に帰属させるためのガイダンスを提供していません。PwCは、減損損失の帰属にはいくつかの許容される方法があると考えていますが、適用する方法は合理的なものであり、首尾一貫して適用する必要があります。

現在予想信用損失(CECL)

質問 6.5

最近の経済および市場の事象が急速に進展していることを考慮すると、12月31日時点の現在予想信用損失の見積りを策定する際に、企業は何を考慮すべきですか。

PwCの回答

現在予想信用損失(CECL)は、企業に対し、予想信用損失を見積る際に、現在の状況および合理的で裏付け可能な予測を考慮することを要求しています。この見積りは、特に経済的な不確実性が高い時には、判断の適用が要求されます。

企業は、修正後の経済見通しを反映させたモデルや見積りの更新、新しい予測に基づく感応度分析、代替的シナリオの確率加重の調整、定性的な調整の検討を行う必要があります。また、追加的な開示の検討も必要となります。さらに、CECLモデルは、借手との間で不良債権のリストラクチャリング(TDR)を実行するという合理的な期待が報告日において存在する場合、不良債権のリストラクチャリング(TDR)が見積信用損失に及ぼすすべての影響を考慮することを要求しています。

企業はまた、特定のセクター、地理的地域および借手固有のエクスポージャーに関連する現在の状況および経済の予測の影響も検討すべきです。検討すべき要素には、モデルが固有のリスクを反映しているかどうか、見積りに用いられるデータ(例えば、格付けやその他の指標)が現在の状況や合理的で裏付け可能な予測を反映しているかどうか、ならびに担保価値の変動が含まれます。

SEC職員会計公報第119号のガイダンスに沿った体系的かつ十分に文書化されたプロセスに従うことが、3月31日現在の信用損失の見積りを策定する上で引き続き重要です。さらに、企業は、使用した仮定や信用損失の見積りへの影響を含む、現在の経済環境の影響に関する透明性のある開示を提供することが重要になります。

質問 6.6

企業は、2020年1月1日にASU2016-13「金融商品-信用損失」を適用しました。このガイダンスに従い、適用による影響を期首利益剰余金の修正として計上しました。この場合、新型コロナウイルス感染症の影響を含む最近の経済的事象を移行時の調整の一部として考慮すべきですか。

PwCの回答

ASC855-10-55-2(e)(改訂後)では、「貸借対照表日より後であるが、財務諸表の発行前または発行が

可能となる前に生じた債権の予想信用損失の変動」を認識されない後発事象であると述べています。

移行時の調整額の算出にあたって、企業は、移行日(2020年1月1日)現在の経済状況および予測を考慮する必要があります。この日より後の経済状況および予測の変化が現在予想信用損失の企業の見積りに与える影響は、その後の報告期間(2020年第1四半期)に反映する必要があり、移行時の調整の一部としては報告されません。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Loans and investments](#)」(英語のみ)
- PwC会計ガイド「[Financial statement presentation](#)」Chapter 9 (ASC326適用前) (英語のみ)

財務諸表の表示

質問 7.1

COVID-19のパンデミックの影響に関連して発生した増分コストを財務諸表にどのように表示すべきですか。

PwCの回答

ASC220-20-45-1は、異常かつ頻繁でない事象の報告に関する指針を示しています。重要な事象が異常の性質のものか、頻繁には発生しないものと結論づけた場合には、損益計算書において継続事業からの利益の独立した構成要素として報告するか、または財務諸表の注記において開示する必要があります。このガイダンスはまた、損益計算書の本体にそのような項目の税引後の額(1株当たりの影響を含む)を計上することを禁止しています。

これらの目的上、「異常な性質」とは、高度の異常性を有しており、企業の通常および一般的な活動と明らかに無関係であるか、または偶然にのみ関連しているものと定義されます。「頻繁でない」とは、その事象が、予測可能な将来において再発生することが合理的に見込まれないことを意味します。したがって、これらの両方の特性は、企業が業務を行っている環境に大きく依存します。

COVID-19のパンデミックの状況下において、経済的影響の範囲と深刻さは多くの企業にとって重要である可能性はありますが、それらの影響の多くは、あらゆる状況に存在する経済固有の不確実性のひとつの作用であることを考慮することが重要です(例えば、需要リスク、供給源に対する地政学的影響など)。にもかかわらず、多くの企業が、COVID-19のパンデミックの影響の一部を、異常な性質のものでなくとも、少なくとも、頻繁でないと考えている可能性が高いといえます。ASC220-20は、異常な性質の、および/または、頻繁でない重大な事象の影響を定量化する方法についてガイダンスを示しておらず、したがって、その増分の決定は、重要な判断を要します。PwCは、その合理的なアプローチは、COVID-19のパンデミックに関連する直接的かつ漸増する影響(例えば、離職)を特定することだと考えます。COVID-19に関わらず生じるコストは、直接的かつ増分のコストではない可能性が高いでしょう(例えば、間接費、給与、給付など)。特定のコストについては、何が増分であるか(例えば、[質問1.3](#)で説明したように、一時解雇の従業員に関連する費用など)を決定するためには判断が要求されます。

最後に、COVID-19のパンデミックの財務的影響を個別に表示している企業は、売上総利益や営業利益などの小計に特に注意を払う必要があります。例えば、売上総利益の小計の表示はRegulation S-X Rule 5-03の下では要求されていませんが、ASC420-10-S99-3で説明されているように、棚卸資産の減損などの特定のコストを売上原価に含めること(したがって、表示する場合は、売上総利益に含めること)が要求されています。さらに、Rule 5-03では、営業利益の小計の表示は要求されていませんが、SEC

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

登録企業が営業利益の小計を表示することを選択した場合、これまで収益および費用が営業利益に計上されていた活動に関連する費用は、一般的には営業費用に分類され、重要性がある場合は個別に開示しなければなりません。COVID-19のパンデミックのほとんどのコストは、そのような小計を表示する場合、営業利益 (operating income or operating profit) に含まれるべきであるとPwCは考えています。

外国通貨

質問 8.1

貸付金が予見可能な将来に支払われないという主張を裏付けることができなくなった場合、長期投資の性質を有すると指定されたグループ企業間の外貨建貸付金をどのように会計処理すべきですか。

PwCの回答

経営者は、グループ企業間の外貨建ての貸付が予見可能な将来において決済されないと主張する場合、グループ企業間の貸付を企業の機能通貨に再測定することから生じる利得および損失 (取引利得および損失) を、報告企業の財務諸表において連結または持分法により会計処理する際に、累積為替換算調整額 (CTA) に計上する必要があります (すなわち、利得および損失は換算調整と同じ方法で計上されます)。貸付金が予見可能な将来において返済されることはないという経営者が主張できない場合、それ以降、企業は取引損益を換算調整と同じ方法では計上できません。経営者も主張の変更にあたって税務会計上の影響を考慮する必要があります。この会計処理の変更は、企業の主張が変更された日から将来に向かって行う必要があります。以前にCTA勘定に計上されていた金額は、ASC830で定義される在外事業体が売却または実質的に清算されるまで、CTAに維持しておく必要があります。

現金の本国送金および法的企業のリスラクチャリングは、企業が長期投資の性質を有するものと指定した貸付金に対する主張の見直しを余儀なくさせる事象となります。これらはCOVID-19の影響による経済活動の低下から生じる可能性のある事象です。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Foreign currency](#)」(英語のみ)

のれん、耐用年数を確定できない無形資産、長期性資産

COVID-19は、製品需要の減少、サプライチェーンの混乱、またはその他の事象により、企業の予測キャッシュ・フローに影響を与える可能性があります。そのような状況において、企業は、事業の混乱が減損テストのトリガーとなる事象 (「トリガー・イベント」) が発生していることを示しているかどうかを検討する必要があります。トリガー・イベントの発生は減損テスト実施の正当な根拠になり、COVID-19の潜在的な影響を反映させるために減損テストに使用する仮定およびキャッシュ・フロー予測を更新しなければなりません。予算、予測、およびその他の仮定は、リスクや不確実性の増大を反映させる必要があります。

また、企業は、有価証券やのれんの減損を含む1つまたは複数の資産の重要な減損損失の計上を決定した場合には、その後4営業日以内にForm 8-K (Item 2.06) を提出する必要があることに留意する必要があります。ただし、定期報告書が適時に提出されており、その決定が次回の定期報告書に含まれる財務諸表の作成、レビューまたは監査に関連して行われ、当該結論がその報告書において開示される場合には、Item 2.06に基づく提出は要求されません。例えば、減損が2020年第1四半期の期中財務諸表の作成の一部として識別され、適時に提出されたForm 10-Qの中で開示されている場合には、提出書類

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。

の提出は要求されない可能性があります。

質問 9.1

どのような事象が、無形資産および有形資産の減損テストの必要性を示すことになりますか。

PwCの回答

減損テストの性質と必要性は、資産の種類によって異なります。以下の表は、会計基準コード化体系(ASC)350「無形資産—のれん及びその他」ならびにASC360「有形固定資産」に基づく減損テストの要求事項を要約したものです。

	のれん	耐用年数を確定できない無形資産	償却可能な無形資産およびその他の長期性資産
会計基準	ASC350	ASC350	ASC360
頻度	年1回またはトリガーベース	年1回またはトリガーベース	トリガーベース
手法	1ステップ*	1ステップ	2ステップ
焦点	報告単位(レポーティングユニット)の公正価値*	個別資産の公正価値	資産の帳簿価額の回収可能性
追加のガイダンス	BCG**, Section 9.5	BCG**, Section 8.3	PPE***, Chapter 5

* ASU2017-04「のれんの減損テストの簡素化」の適用を前提とする。

** PwC会計ガイド「Business Combination and noncontrolling interests」(英語のみ)

*** PwC会計ガイド「Property, plant, equipment and other assets」(英語のみ)

ASC350-20-35-3Cは、のれんの減損テストが期中に要求される可能性がある場合の指標について、以下の例を示しています。

ASC350-20-35-3Cより抜粋

- マクロ経済情勢: 一般的な経済情勢の悪化、資本へのアクセスの制限、外国為替レートの変動、株式市場や信用市場におけるその他の動向など
- 業種および市場に関する考慮事項: 企業が営業活動を行う環境の悪化、競争環境の激化、市場に依存する財務数値または指標の低下(それ自体と競合他社との比較の両方の観点で考慮する)、企業の製品またはサービスの市場の変化、法規制や政治的動向など
- コスト要因: 利益やキャッシュ・フローにマイナス影響を与える原材料費、人件費、その他のコストの上昇など
- 全体的な財務業績: キャッシュ・フローのマイナスもしくは減少、関連する過去の期間の実績および予測と比較した実際または計画された収益または利益の減少など
- その他の関連する企業固有の事象: 経営者、主要な幹部、戦略または顧客の変更、破産の見込み、訴訟など
- 報告単位に影響を及ぼす事象: 純資産の構成または帳簿価額の変化、報告単位の全部または

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

一部の売却もしくは処分が生じる可能性がそうでない可能性より高いという予想、報告単位の中の重要な資産グループの回収可能性のテスト、報告単位の構成要素である子会社の財務諸表におけるのれんの減損損失の認識など

- g. 該当する場合、株価の持続的な下落(それ自体と競合他社との比較の両方の観点で考慮する)。

ASC350-30-35-18では、「償却の対象とならない無形資産は、毎年、または、資産が減損している可能性が減損していない可能性よりも高いこと(more likely than not)を示す事象や状況に変化がある場合にはより頻繁に、減損テストを実施しなければならない」としています。ASC350-30-35-18Bでは、耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に使用される重要なインプットに影響を与える可能性のある事象に関して、以下の例を示しています。

ASC350-30-35-18Bより抜粋

- a. コスト要因:耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に使用される重要なインプットに影響を与える可能性がある、将来の期待収益やキャッシュ・フローにマイナスの影響を及ぼす、原材料費、人件費、その他のコストの上昇など
- b. 財務業績:耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に使用される重要なインプットに影響を与える可能性のある、キャッシュ・フローのマイナスもしくは減少、関連する過去の期間の実績および予測と比較した実際または計画された収益または利益の減少など
- c. 法律、規制、契約、政治、事業、またはその他の要因:耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に使用される重要なインプットに影響を与える可能性のある、資産固有の要因など
- d. その他の関連する企業固有の事象:耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に使用される重要なインプットに影響を与える可能性のある、経営者、主要な幹部、戦略または顧客の変更、破産の見込み、訴訟など
- e. 業種および市場に関する考慮事項:耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に使用される重要なインプットに影響を与える可能性のある、企業が営業活動を行う環境の悪化、競争環境の激化、市場に依存する財務数値もしくは指標の低下(それ自体と競合他社との比較の両方の観点で考慮する)、陳腐化、需要、競争またはその他の経済的要因による企業の製品もしくはサービスの市場の変化(業界の安定性、既知の技術進歩、不確実性もしくは変動の大きい事業環境をもたらす訴訟、および流通経路の予想される変化)など
- f. マクロ経済情勢:耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に使用される重要なインプットに影響を与える可能性のある、一般的な経済情勢の悪化、資本へのアクセス制限、外国為替レートの変動、株式市場や信用市場におけるその他の動向など

償却の対象となる長期性資産および無形資産は、事象や状況の変化が、帳簿価額が回収できなくなる可能性を示す場合には、回収可能性についてテストする必要があります。ASC360-10-35-21には、そのような事象または状況の変化に関する以下の例が含まれています。

ASC360-10-35-21より抜粋

- a. 長期性資産(資産グループ)の市場価格の著しい下落
- b. 長期性資産(資産グループ)が使用されている範囲もしくは方法、または、物理的状態の著しく不利な変化
- c. 規制当局による不利な措置または評価など、長期性資産(資産グループ)の価値に影響を与える可能性のある法的要因または事業環境の著しく不利な変化
- d. 長期性資産(資産グループ)の取得または建設に当初見込まれた金額を大幅に超過するコストの累積

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

- e. 長期性資産(資産グループ)の利用に関連して継続的に損失が生じていることを示す、過去の営業損失もしくはキャッシュ・フローの損失と合わせた当期の営業損失もしくはキャッシュ・フローの損失、または、予測もしくは予想
- f. 長期性資産(資産グループ)が、過去に見積もられた耐用年数の終了よりもかなり前に売却または処分される可能性がされない可能性よりも高いと考えられる現在の予想

質問 9.2

経営者は、ASC350-20-35-3Cに記載されている事象および状況を検討し、期中にトリガー・イベントは生じていないと考えています。この場合、期中ののれんの減損テストの実施は要求されないと結論づけることができますか。

PwCの回答

ASC350-20-35-3Cに記載されている指標は例示であり、すべてを網羅するものではありません。ASC350-20-35-3Fでは、企業は報告単位の公正価値または帳簿価額に影響を与えるその他の関連する事象および状況を考慮する必要があるとしています。

期中の減損テストが必要となる可能性を示す追加の事象としては、例えば、以下が挙げられます。

- その他の資産の減損または繰延税金資産に対する評価性引当金の設定
- 報告単位レベルでのキャッシュ・フローまたは営業損失(損失の重要性が高まり期間が長くなるほど、トリガー・イベントが発生している可能性が高くなる)
- 企業全体または特定の報告単位に影響を与える特定の業界に関するマイナスの現在の事象または長期的な見通し
- アナリストの期待や内部予測を連続する期間にわたって達成していないこと、または将来予測に対する下方修正
- 工場閉鎖、一時解雇、資産処分の計画または発表
- 企業の帳簿価額を下回る時価総額

このように、すべての入手可能な証拠を考慮したうえで初めて、企業は、のれんについて期中の減損テストの実施は要求されないと結論付けることができます。

質問 9.3

企業の時価総額が帳簿価額を下回る場合、期中ののれんの減損テストを実施すべきトリガー・イベントに該当しますか。

PwCの回答

必ずしもそうとは限りません。時価総額は、通常、企業の将来キャッシュ・フローに対する市場の期待を反映しますが、のれんの減損テストは報告単位レベルで実施されます。減損テストは、企業が、報告単位の公正価値が帳簿価額を「下回る可能性が下回らない可能性よりも高い(more likely than not)」と判断した場合に行われます。

時価総額の大幅な減少が生じている場合、企業は、その予測が最近の経済状況についての現在の期待を反映しているかどうかを考慮することが必要となる可能性があります。

企業に影響を及ぼし続けることが予想される事象(例えば、顧客の需要の減少など)の結果としての深刻

な時価総額の減少は、それが最近であったとしても、減損テストを実施するトリガーとなる可能性があります。

質問 9.4

企業が直面している時価総額の減少が、業界内の他の企業が直面している時価総額の減少と整合している場合、その減少は、投売り取引(distressed transaction)を示すものであり、企業の潜在的な価値を反映したものではないため、トリガー・イベントは発生していないと主張することは合理的ですか。

PwCの回答

投売り取引を別に考える場合もあります。しかし、困難に陥った市場(distressed market)の状況を見捨てることはできません。企業の時価総額が業界内の他の企業が直面している時価総額の減少と整合的に減少している場合、それは、困難に陥った市場における企業の潜在的な価値を反映している可能性があります。企業は、価格は下落しているが流動性が十分に存在する困難に陥った市場と、強制的な処分や投売りとを区別する必要があります。困難に陥った市場における低価格での取引は、通常、投売り取引には該当しません。詳細は[質問9.11](#)をご参照ください。

質問 9.5

のれんの減損を計算する際に、繰延税金資産をどのように考慮しますか。

PwCの回答

課税対象となる企業結合では、税務上損金算入できるのれんが生じる可能性があります。そのようなのれんが、財務報告上、減損となった場合、繰延税金に影響を及ぼす可能性があります。このような場合について、ASC350-20-55-23AからASC350-20-55-23Dでは、のれんの減損損失と関連する法人所得税のベネフィットを算定するために使用すべき方法(連立方程式による方法)を説明しています。

質問 9.6

企業がのれんやその他の長期性資産の減損テストを行う場合、テストの順番は問題になりますか。

PwCの回答

はい。報告単位ののれんと長期性資産の減損テストを同時に行う場合、以下の順番で行う必要があります(売却目的で保有されている場合を除く)。

1. ASC360の範囲に含まれない資産および負債(耐用年数を確定できない無形資産を含む(ただし、ASC350の適用範囲に含まれるのれんを除く))
2. ASC360の適用に含まれる長期性資産
3. のれん

帳簿価額は、次回のテストの実施前に各テストの結果について、必要に応じて調整を行います。資産グループが売却目的で保有されている場合、のれんは、ASC360の対象となる長期性資産よりも前にテストを実施しなければなりません。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

質問 9.7

生産設備が遊休状態の場合、減価償却の変更を検討する必要がありますか。

PwCの回答

減価償却は、資産の認識が中止された場合、または資産がASC360-10-35-43に従って売却目的保有に分類された場合に終了します。COVID-19により一時的に空室または遊休状態になっている施設や設備については、引き続き減価償却を実施する必要があります。しかし、資産または資産の構成要素が短期とはいえ期間にわたって遊休状態のままである場合、減損の可能性か、資産の耐用年数の見直しの必要性を示している場合があります。

質問 9.8

企業が使用権資産の廃棄を確約している場合、使用権資産の残存耐用年数を見直す必要はありますか。

PwCの回答

はい。廃棄予定の資産の耐用年数は、ASC360-10-35-47に従って修正が必要となる可能性があります。長期性資産の耐用年数の評価は、資産の使用を意図する期間についての借手の仮定に基づきます。詳細な情報は、PwC会計ガイド「[Property, plant, equipment and other assets](#)」Section 4.2.1(英語のみ)をご参照ください。

使用権資産は減損していないものの、耐用年数が短くなった場合、リースの事後的な会計処理として容認されるアプローチの1つは、減損している使用権資産に関する会計処理に従うことです(切離アプローチ(delinked approach))。この方法では、使用権資産の償却とリース負債は切り離されることとなります。この切離アプローチ(delinked approach)の説明については、PwC会計ガイド「[Property, plant, equipment and other assets](#)」設例PPE-6-12(英語のみ)をご参照ください。

リースの事後的な会計処理として容認される他のアプローチとして、使用権資産の償却とリース負債の結合を維持する方法があります。この場合、定額法によるリース料は、短縮した耐用年数にわたって再測定されますが、この方法はASC842-20-25-6(a)と整合します。この結合アプローチ(linked approach)の説明については、PwC会計ガイド「[Property, plant, equipment and other assets](#)」設例PPE-6-13(英語のみ)をご参照ください。

質問 9.9 (2021年1月追加)

貸手が即時にまたは将来のいずれかの時点でリースしている土地の使用中止を決定した場合、関連する使用権資産も廃棄されることになるかどうかを考慮する必要があります。借手がこの土地を転貸する意図と実務上の能力は、使用権資産が廃棄されるかどうかの評価にどのような影響を及ぼしますか。

PwCの回答

使用権資産がASC360-10に基づいて廃棄されるか否かの判断は、企業固有の評価です。借手が即時または将来において、リースしている土地の使用を中止する決定を行った場合、借手は使用権資産が廃棄されるのか、廃棄予定なのかを検討する必要があります。使用権資産を一時的に遊休化する(例えば、その土地を将来に返却する計画を有しつつ空いたままにしておく)ことは廃棄とはみなされません。同様に、将来に転貸する計画を有しつつその土地を空いたままにしておくような場合には、将来に使用

権資産から借手が経済的便益を得る可能性があるため、使用権資産の廃棄を構成しません。

特定の状況、例えば、不動産市場において供給過剰が生じているような状況においては、借手は契約上はその能力を有しているにもかかわらず、土地を転貸できない可能性があります。このシナリオでは、使用権資産の廃棄が生じるという結論を裏付けるためには判断が必要となります。例えば、借手の残存リース期間が相当長い場合、特に当事者が、将来のある時点でその土地の転貸または他の代替的な使用を通じて経済的便益を得ようとする可能性が高い場合には、借手は廃棄の結論を裏付けることが困難となる可能性があります。一方で、残存リース期間に重要性がなく、土地が使用されないことを借手が裏付可能である場合、または残存リース期間中のいかなる時点においても転貸の合理的な可能性がない場合には、廃棄の会計処理が適切となる可能性があります。

質問 9.10

減損した資産グループに属することを理由に使用権資産が減損となった場合、会計上どのような影響がありますか。

PwCの回答

オペレーティング・リースの使用権資産が減損となる場合、その後はリース費用が定額法で認識されなくなります。ASC842-20-35-10は、使用権資産の償却とリース負債の償却を切り離すことを要求しています。借手は、減損損失の計上前と同じ実効金利法を用いてリース負債を償却し続ける必要があります。一方、使用権資産は、減損損失の計上後は定額法で償却する必要があります。その結果生じる会計処理は、借手がファイナンス・リースに適用する会計処理と類似していますが、当該リースの分類はオペレーティング・リースのままであり、借手は引き続きオペレーティング・リースの表示および開示のガイダンスに従う必要があります。詳細については、[In depth US2019-01「オペレーティング・リースにおける借手による使用権資産の会計処理」](#)（和訳は[こちら](#)）をご参照ください。

報告単位の公正価値

質問 9.11

経営者が、自社の株式の現在の取引価格が公正価値を表していないと考えた場合、企業は、報告単位の公正価値を決定する際に、市場データに目的適合性がないと主張できますか。

PwCの回答

企業の時価総額およびその他の市場データは、企業の報告単位の公正価値を評価する際に考慮する必要があります。

不況下の経済では、時価総額の減少は、企業に関連するリスクの全体的な再評価など、公正価値を決定する際に考慮すべき要素を表している可能性があります。しかし、活発に取引が行われていない市場において、時価総額は公正価値を表すものではなく、また、単一の報告単位で構成される企業の公正価値を測定するためにその他の評価方法が要求される可能性があります。時価総額に影響を与える要因および公正価値に対する影響の決定には、判断が要求されます。

質問 9.12

割引キャッシュ・フロー法を用いる場合、現在の経済環境は割引率にどのような影響を与えますか。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

PwCの回答

割引キャッシュ・フロー法で用いられる割引率には、リスクフリーレートや負債コストなど、いくつかの市場のインプットが含まれます。負債コストの増減は企業によって異なりますが、リスクフリーレートについては、ほとんどの国や地域で2020年は大幅に下がっています。これは、多くの企業にとって、加重平均資本コストの低下、および割引率の低下をもたらす可能性があります。しかし、割引率は、長期成長率など、キャッシュ・フロー予測におけるリスクについて調整する必要があることを念頭に置いておくことが重要です。

企業の起こりうるシナリオが多岐にわたる状況では、単一のキャッシュ・フロー予測や適切な割引率を導き出すことは難しい場合があります。このような場合には、増大するリスクや不確実性を捕捉するために、期待キャッシュ・フロー・アプローチ(複数の確率加重シナリオ)を採用したほうがよい場合があります。新型コロナウイルスの感染拡大を制御するために講じた措置の潜在的な影響は、期待キャッシュ・フロー・アプローチにおいて追加のシナリオとして含めることが可能です。さまざまなシナリオを考慮する場合、生じる可能性のある結果は多岐にわたる可能性があります。

質問 9.13

企業が報告単位の公正価値を決定するにあたり、これまでマーケット・マルチプル法を利用している場合、当期において割引キャッシュ・フロー分析を利用することはできますか。

PwCの回答

はい。報告単位の公正価値を見積る際の評価のベストプラクティスは、通常、複数の評価技法を使用することです。複数の評価技法を用いる際の手法やウェイト付けの変更により、その状況における公正価値を同等又はそれ以上に反映した測定結果が得られる場合、当該変更は適切であるといえます。この変更は、会計上の見積りの変更とみなされます。

質問 9.14

企業の報告単位ごとの公正価値の総額と時価総額との間の一般的な調整項目には何がありますか。

PwCの回答

企業の時価総額と企業の報告単位ごとの公正価値の総額との間に差異がある場合には、その差異の理由を明らかにしなければなりません。報告単位ごとの公正価値の総額と企業全体の時価総額との間に差異が生じる一般的な理由は、報告単位に関連する支配プレミアムが、単一の株式の市場相場価格には反映されないことです。

その他の差異としては、1社または数社の報告企業に関連する状況に対して市場が広い範囲で反応したことなど、外的な事象または状況と結びついている可能性があります。例えば、特定の市場セクターにおける1社の財務状況の悪化が、同セクターのその他の企業の市場の一時的な下落を引き起こす場合があります。不安定な市場における短期的な変動は、基礎となる公正価値を必ずしも反映しない可能性があります。したがって、時価総額と報告単位の見積公正価値との調整の一部として、市場変動を説明できることが重要です。米国公認会計士協会(AICPA)ののれんに関するガイドでは、報告単位の公正価値の総額と観察可能な市場の時価総額との差異の原因を特定し文書化することがベストプラクティスであると示しています。特定された要因には、支配のシナジー、市場参加者が入手できない可能性のあるデータ、税務上の帰結、企業固有の資本構成に対する市場参加者の資本構成、株式の過度なショート・

ポジション、支配持分または大量株式保有 (large block interests) が含まれます。

質問 9.15

企業は、最善の見積りのみを反映する単一のシナリオをモデル化するのではなく、複数のシナリオをモデル化することによって、将来予測の不確実性を反映させることができますか。

PwCの回答

はい。ACS820-10-35-25は、その状況における公正価値を同等またはそれ以上に反映する場合には、評価技法の変更が適切であることを示しています。企業が直面する、起こり得るシナリオが広範囲にわたる状況では、単一のキャッシュ・フロー予測と適切な割引率を導き出すことは難しい場合があります。例えば、ウイルスの拡散を抑えるために講じた対策が効果的かどうかによって、財務予測が大きく変わると企業が判断する場合があります。

さらに、単一のキャッシュ・フロー予測モデルの下では、割引率がキャッシュ・フローのリスクを反映します。すなわち、キャッシュ・フローをリスク調整後収益率を用いて現在価値に割り引くこととなります。多くの場合、このリスクをとらえる企業固有のプレミアムを確定することは困難です。したがって、報告単位の公正価値を決定するために、企業は、期待キャッシュ・フロー・アプローチによって、増大するリスクと不確実性をより容易に把握できることがあります。これには、潜在的な結果の範囲をモデル化し、それぞれを確率でウェイト付けすることが含まれます。

質問 9.16

企業は、適切な支配プレミアムをどのように算出する必要がありますか。

PwCの回答

企業の支配持分に対して支払われる価格は、当該企業の株式と同等の取引価格を上回ることが多いといえます。このプレミアムは、多くの場合、非支配株主よりも大きな経済的便益を達成する支配株主の能力を反映しています。

支配プレミアムは、事業の性質、業種、その他の市場の状況によって、相当程度、変動する可能性があります。したがって、合理的な支配プレミアムの決定は、判断の問題となります。一般的に、支配プレミアムの合理性を評価する際には、企業は、市場の時価総額の最近の動向、業種内での比較可能な取引、潜在的な買い手の数、および資金調達の容易さに関して、現在の市場状況を考慮する必要があります。支配プレミアムの価値について、十分に合理的で、かつ十分に文書化された評価が必要であり、この評価を行う際の裏付けとなる証拠のレベルは、支配プレミアムが過去の標準から増加すればするほど、大きくなることが予想されます。さらに、最近の市場の事象に照らして、支配プレミアムの評価に用いる過去の市場取引が将来の取引を示すものであるかどうかについても考慮する必要があります。恣意的な比率や経験則の使用は適切とはなりません。

支配プレミアムは、主として市場参加者が事業の支配を獲得することによって実現することを期待するシナジーによるものであることが多いといえます。したがって、支配プレミアムの合理性を評価する1つの方法は、支配を獲得することによって市場参加者がコストの軽減やシナジーを引き出すことができる領域を識別することによって、ボトムアップのアプローチを実施することです。米国鑑定財団は、[財務報告評価アドバイザリーにおける評価\(その3\):市場参加者が獲得するプレミアムの測定および適用](#)において、重複コストの排除、製品の多様化、新たな市場における収益の拡大、流通チャネルの改善、分散化によりリスクを低下させる能力など、多くの事例を提供しています。

支配プレミアムを導き出す際には、ASC820「公正価値測定」における市場参加者の定義に留意することが重要です。市場参加者とは、すべての利用可能な情報(通常の慣例的なデュー・デリジェンスの努力を

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

通じて入手できる可能性のある情報を含む)を用いて、企業について十分な理解を有している者を指します。したがって、支配プレミアムは、このような知識を反映している可能性があります。

特定の状況においては、企業のセクター内における最近の取引のプレミアムの平均割合に基づいて支配プレミアムを計算することが適切ではない可能性があります。これは、同じセクター内であっても、支配を通じて達成できる価値が企業によって変わる可能性があるためです。同様に、景気後退時において、特定の企業がより高い支配プレミアムを観測する可能性もありますが、そのような決定はその企業の特定の事実や状況に固有のものであります。

したがって、現在の市場で増加した支配プレミアムは、注意深く評価される必要があります。より大きな支配プレミアムであるほど十分な裏付けが必要となり、また、報告単位の公正価値について、市場参加者の観点からの固有のシナジーを考慮しなければなりません。報告単位が現在の市場において、より高い価格を要求できる場合にのみ、経営者は高い支配プレミアムの適用を検討することができます。この評価は、すべての事実と状況に基づいて行われる必要があります。

質問 9.17

のれん、耐用年数を確定できない無形資産および長期性資産の減損分析に関連する注記において、企業が含めることを要求される可能性のある開示項目には何がありますか。

PwCの回答

現在の環境において、減損または潜在的な減損に関連して企業が考慮すべき開示要求にはさまざまなものがあります。

重要な見積り: ASC275-10-50-4からASC275-10-50-8で説明されているように、企業は、問題の解決が現在予想しているものと大きく異なる可能性があり、かつ、見積りが短期的に変動し、当該変動の影響が重要となることが合理的に見込まれる場合には、見積りの使用を開示する必要があります。COVID-19の前例のない性質を考慮すると、のれん、およびその他の資産は現在減損している可能性もあれば、そうでない可能性もあります。しかし、ウイルスの拡散防止のために取られた措置の結果によっては、これらの評価に用いた重要な見積りは、近い将来において変更される可能性があります。そのような変更が重要である可能性がある場合には、注記に開示を含める必要があります。

見積手法の変更: ASC820-10-50-2bbbで説明されているように、評価アプローチ、または評価技法を変更する場合、当該変更とそのような変更が行われた理由を開示する必要があります。しかし、この種の変更では、会計上の見積りの変更についてASC250が求める開示は要求されません。

認識された減損: 減損を計上すると、資産は公正価値で報告されます。このような非経常的な公正価値測定は、ASC820に従った特定の開示が要求されることとなります。例えば、ASC820-10-50-1aは、公正価値の決定に使用する評価技法やインプットの開示を企業に要求しています。開示要求の完全なリストについては、PwC会計ガイド「[Financial statement presentation](#)」Section 20.3.1(英語のみ)をご参照ください。

長期性資産が減損している場合、企業は、(1)減損が計上された四半期、(2)減損が計上された年度の後その後の四半期報告、および(3)減損が計上された四半期を含む年次報告書において、非経常的な公正価値測定の開示を含める必要があります。その後の四半期報告書に開示を含めるというアプローチは、Regulation S-XのRule 10-01における期中開示要求と整合的であると、PwCは考えています。Regulation S-X Rule 10-01の主要な原則は、財務諸表の利用者が前年の年次財務諸表を読んでいるということと、四半期財務諸表には減損など当期に発生した重要な事象に関する開示を含める必要があるということです。

また、各四半期報告書には年度累計の情報が含まれているため、ある四半期における減損は、それ以降の四半期における年度累計の情報においても認識されることになり、重要性がある場合には開示が要求されることとなります。

長期性資産、耐用年数を確定できない無形資産、またはのれんについて認識された減損損失につい

て、企業は、減損に至った事実と状況、減損損失の金額、および公正価値の決定方法について、他の追加的な開示とともに開示する必要があります。これらの開示項目の完全なリストについては、PwC会計ガイド「[Financial statement presentation](#)」セクション8.6.1.1、8.9.2、および8.10.2.2(英語のみ)をご参照ください。

質問 9.18

時価総額と報告単位の公正価値の合計との調整を作成する際に特定の日の市場価格ではなく減損テスト日までの短期間の平均市場価格を用いることはできますか。

PwCの回答

最近の市況を踏まえると、企業の時価総額を調整するには、単に特定の日の取引価格だけでなく、最近の取引価格の趨勢を考慮することが適当である可能性があります。場合によっては、短期間で株価が劇的に動いたり、市場価格に影響を与える可能性のある特定の事象が生じたりする可能性があります。多くの場合、企業は、代表的な市場価額を決定するために、比較的短期間の平均値を用います。しかし、企業は関連するすべての事実および状況を注意深く評価しなければなりません。例えば、企業の株価が着実に下落している場合には平均値を用いるのは適切でない可能性があります。一方、株価が著しく変動している場合には平均値が公正価値の合理的な代替数値である可能性があります。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Business combinations and noncontrolling interests](#)」(英語のみ)
- 「[財務報告評価アドバイザーにおける評価\(その3\): 市場参加者が獲得するプレミアムの測定および適用 \(Valuations in Financial Reporting Valuation Advisory 3: The Measurement and Application of Market Participant Acquisition Premiums\)](#)」(米国鑑定財団より公表)(英語)
- PwC会計ガイド「[Financial statement presentation](#)」(英語のみ)
- [Robert G. Fox III SEC主任会計官室専門会計研究員による「SECおよびPCAOBの最新動向に関する2008年度AICPA全国会議」での発言](#)(英語)
- [Geoff Griffin SEC主任会計官専門会計研究員による「SECおよびPCAOBの最新動向に関する2020年AICPA前駆会議での発言](#)(英語)
- PwC会計ガイド「[Property, plant, equipment and other assets](#)」Section 6.4.1(英語のみ)

政府補助金

(CARES法について詳しくは、[In depth US2020-02「コロナウイルス支援、救済、および経済的安全保障法\(CARES法\)の会計処理」](#)(和訳はこちら)をご参照ください。)

質問 10.1

COVID-19によってもたらされる危機に対処する企業を支援するために、さまざまなレベルの政府機関がさまざまな救済措置や景気刺激策を導入しています。政府の経済的支援には、直接的な政府補助金もしくは交付金、市場金利を下回る金利での融資や返済免除条件付融資を含む融資、税額控除、またはその組み合わせなどさまざまな形態があります。米国会計基準では、どの基準が政府援助の会計処理

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

に適用されますか。

PwCの回答

投資税額控除または法人所得税法を通じて規定されるその他の種類の政府援助に関するASC740「法人所得税」、および政府からの拠出に関するASC958-605「非営利企業—収益認識—寄付」のガイダンス以外に、米国会計基準には政府援助の会計処理に関する特定のガイダンスは含まれていません。そのため、政府の経済的支援の適切な会計上の取扱いを企業が決定することが難しい場合もあり、政府援助の性質および援助の基礎となっている付帯条件を注意深く分析することによって決定される可能性が高いです。

ASC958-605は、非営利企業に対する政府拠出金の会計処理に関するガイダンスを規定しています。さらに、ASC958-605の一部の内容は、企業の拠出取引に関するガイダンスを提供しています。しかし、政府と企業との間の非交換取引(例:補助金)は、ASC958-605の範囲から明示的に除外されています。にもかかわらず、ASC958-605は、企業の非交換取引に類推適用することが適切である可能性のある米国会計基準の一部です(質問10.3を参照)。

質問 10.2

どのような形態の政府援助がASC740「法人所得税」の適用対象となりますか。

PwCの回答

政府による多くの形態の税額控除および税制優遇措置は税法で成文化されており、手続上は税務申告を通じて適用される可能性があります。ASC740の適用対象でない可能性があります。多くの特徴によっては、これらの税額控除や税制優遇措置は政府補助金や交付金と見なして取り扱う可能性があります(質問10.3を参照)。

特定の税額控除や税制優遇措置を税務申告を通じてのみ適用することができ、課税所得が存在している場合にのみ実現可能であれば、法人所得税の会計処理の適用が必要です。未払法人所得税や課税所得と何も関連しない場合(すなわち、企業が未払法人所得税を有しているかどうかにかかわらず、企業が税額控除を現金で回収可能な場合)、PwCは、このような税務上の便益は、ASC740以外で会計処理する必要がありと考えています。

質問 10.3

ASC740のもとで会計処理されない政府補助金(例:補助金、従業員の雇用継続に関する税額控除)について、企業はどのように会計処理すべきですか。

PwCの回答

米国会計基準には政府援助についての会計処理を具体的に取り上げている基準はありません。そのため、企業が政府の経済的支援の適切な会計上の取扱いを決定することが困難な場合があり、政府援助の内容とその基礎をなす付帯条件の分析に依存する可能性があります。

ASC105「一般に公正妥当と認められた会計原則」は、特定の取引について米国会計基準にガイダンスが存在しない場合の意思決定の枠組みを規定しています。特に、ASC105-10-05-2は、企業に対し、まず米国会計基準の中で同様の取引または事象に関するガイダンスを探し、そのガイダンスを類推適用するよう指図しています。同様の取引に関するガイダンスが特定されない場合、企業は、その他のリソースからの強制力のないガイダンス(例えば、他の基準設定主体が公表しているガイダンス)を検討すること

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

ができます。この文脈において、国際財務報告基準(IFRS)にはIAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」が含まれており、関連性を有する可能性があります。

ASC958-605は、政府補助金が交換取引か非交換取引かの評価に関するガイダンスを含む政府補助金の会計処理に関する米国会計基準を含んでいます。ただし、ASC958-605は、政府から企業への資産の移転をその適用範囲から除外しています。その結果、企業に提供される政府援助は、ASC958-605の範囲には含まれませんが、ASC105-10-05-2に従い、類推適用することが可能です。

また、上記に代えてIAS第20号を検討する場合があります。ASC958-605およびIAS第20号は、政府補助金の会計処理に関していくつかの重要な領域で、以下のように異なっています。

	ASC958-605	IAS第20号
付帯条件が存在する場合の認識	付帯条件が実質的に満たされたときに認識	企業が政府補助金の付帯条件を遵守することおよび政府補助金が受領されることについて合理的な保証があるときに認識
認識の時期とパターン	政府補助金が付与されたとき、または条件付きの場合は付帯条件が実質的に満たされたときに認識 受取人は付与者の課税制限が存在するかどうかについても考慮する必要がある	政府補助金で補償することを意図している関連費用または損失を企業が認識する期間にわたり、規則的な基礎を用いて認識 既に発生した費用または損失を補償する場合には、政府補助金が受取可能となった時点で認識
政府補助金による収益の表示	政府補助金による収益は、総額ベースで表示(すなわち、政府補助金収益またはその他の収益)。	「その他の収益」として区分して計上するか、または、関連費用から控除することも可能

付帯条件の評価に関して、IAS第20号は「合理的な保証」を定義していませんが、通常、ASC450「偶発事象」で用いられている「可能性が高い(probable)」という概念に類似していると考えられます。しかし、ASC958-605では、付帯条件が満たされたか、満たされる予定かを評価する際に、発生可能性や意思を考慮することを企業に認めていません。代わりに、ASC958-605では、付帯条件が実質的に満たされた場合にのみ、補助金による収益を認識します。

追加的リソース

- PwCポッドキャスト「[Dealing with government grants? Here's what you need to know](#)」(英語)
- PwC「[COVID-19 and CARES Act accounting for healthcare providers \(updated on July 23, 2020\)](#)」(英語のみ)

保険契約

質問 11.1

利益保険(事業中断保険)から予想される回収を計上できるのはいつですか。

PwCの回答

利益保険(事業中断保険)契約は、一般的に、企業が事業を遂行できない間、売上総利益に係る損失(例えば、有形固定資産の使用による損失)または特定の費用の払戻しをカバーします。事業が中断した場合、資産の減損や債務の発生(例えば、遊休労働者に支払われる給与)は、財務諸表で認識される損失と扱われます。当該損失に対する保険金回収は、回収請求が実現する可能性が高い場合に計上される必要があります。

しかし、期待していた収益や利益が存在しなくなることは、財務諸表において認識される損失ではありません。逸失利益または逸失収益の回収は、偶発事象が解消されたとみなされるまでは認識されません。通常、利益保険からの回収利益は、保険会社が保険金請求が保険でカバーされていることを認め、企業に支払金額が伝達されるまでは認識されません。企業は、保険会社からの書面(例えば、「最終審査中」)について、請求が実現しない可能性を示しているかを判断するため検討する必要があります。このような請求を回収する際の企業における過去の実績も考慮すべきです。被保険者が返済や返金を見込んでいないにもかかわらず支払いを受けた場合、偶発事象が解消したとみなされ、利益を計上する必要があります。

企業が損失を被った場合、通常、企業が債務を負っている当事者と保険金の請求先(保険会社)は同一ではなく、相殺の法的権利も存在しません。したがって、資産と負債は貸借対照表では相殺されません。ASC220-30-45-1では、利益保険からの保険金の回収額を損益計算書でどのように分類するかについて、他の米国会計基準に反しない限り、企業が選択肢を有していることを示しています。キャッシュ・フロー計算書では、利益保険契約に関連する収入は営業活動からの収入となります。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Property, plant, equipment and other assets](#)」Section 8.2.5(英語のみ)
- PwC会計ガイド「[Financial statement presentation](#)」Section 6.9.22(英語のみ)

財務報告に係る内部統制の報告

質問 12.1

現在の事象は、財務報告に係る内部統制の有効性に関する企業の評価にどのような影響を与える可能性がありますか。

PwCの回答

現在の市況は、過去に識別したリスクの重要性を高めたり、市場リスク、信用リスク、流動性リスクといった新たなリスクをもたしたりする可能性があります。リスクの変化は、内部統制のデザインの変更による

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。

対応を経営者に促す可能性があります。

発行企業の開示に係る統制および手続(DC&P)においては、市場リスク、信用リスクおよび流動性リスクに関連する重要な情報が適切に報告されるようにすべきです。

Regulation S-K Item 307の開示要求、およびサーベンス・オクスリー法第302条ならびに第906条に基づく証明を裏付けとする、企業のDC&Pの四半期ごとの評価に関連して、現在の市況を考慮すると、全社レベルの統制の一部がそのようなリスクに対処するのに十分であるかどうかを再評価する必要がある可能性があります。特に、次の統制を再評価すべきです。

- リスク評価手続
- 重要な業務管理に対応する方針およびリスク管理方針
- 期末財務報告プロセスの統制
- 経営者による内部統制の無効化

期末の財務報告プロセスと統制は、現在の市況から生じた事項や発行企業に重要な影響を及ぼす可能性のある事項が、適切に会計処理され、開示されるのに十分なものである必要があります。このような事項には以下のものが含まれます。

- 重要な会計方針の変更
- 重要な見積りの変更
- 資金調達方法の重要な変更
- 重要なリスクおよび不確実性の変動
- 重要な偶発事象

現在の市況を理由として、企業は、重要な会計上の見積りや経営者の判断、特に評価や減損を伴う判断について、追加的な開示を行う必要が生じる可能性があります。高度に主観的な仮定に基づく見積りや判断(例えば、観察可能な市場の情報に基づかない金融商品の評価や将来の事象および状況に関する仮定)は、策定が困難である可能性があり、また、経営者による内部統制の無効化の機会を提供します。

さらに、経営者は、従業員が同じ方法で統制を実施できない、従業員が欠勤している、あるいは、いくつかの統制を効果的に実行するための必要な情報が不足している可能性があることを認識する必要があります。統制が実施できない場合、同程度の精度の適切な補完統制を識別することが必要となります。職務および責任の変更を行う際には、変更された人員の能力および職務分離を考慮する必要があります。

財務報告に係る内部統制の変更については、開示が必要となる可能性があります。Regulation S-K Item 308は、直近の四半期に発生した財務報告に係る内部統制の変更のうち、SEC登録企業の財務報告に係る内部統制に重大な影響を与えた、または重大な影響を与えると合理的に考えられるものについての開示を要求しています。

棚卸資産

質問 13.1

現在の環境下において、企業は、購入契約を含む棚卸資産の正味実現可能価額(NRV)をどのように考えるべきですか。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

PwCの回答

後入先出法または売価還元法以外のいずれかの方法を用いて測定された棚卸資産について、ASC330-10-35は、原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で評価する原則を設けています。後入先出法または売価還元法を用いて当初に測定された棚卸資産については、別のモデル(すなわち、原価と市場価格のいずれか低い方で評価する方法)が適用される(ASC330-10-35-1CからSC330-10-35-7を参照)。

ASC330は、「正味実現可能価額」を、通常の営業過程を通じた見積販売価格から完成、処分および輸送に係る合理的に予測可能なコストを控除した額と定義しています。さらに、ASC330-10-35-4は、損失が継続していることが明らかでない限り、棚卸資産について損失を認識すべきではないとしています。

原材料および仕掛品を原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で評価する原則を適用する際には、それらの項目を販売可能な完成品に転換するためのコストを見積もる必要があります。その後の販売によって実現する正味金額を決定するにあたって、販売コストには、輸送費や販売手数料などの直接的な項目のみを含める必要があります。

貸借対照表日時点の正味実現可能価額の算定においては、専門家の判断の適用が必要であり、貸借対照表日後に直面したまたは予想される製品価格の変動を含むすべての入手可能なデータを考慮する必要があります。例えば、貸借対照表日後の価格の下落は、貸借対照表日における手許在庫の正味実現可能価額の調整の必要性を示す可能性があります。したがって、異常な状況によるものではない貸借対照表日後の販売価格の減少(例えば質問21.2を参照)は、通常、貸借対照表日における正味実現可能価額を決定する際に考慮する必要があります。棚卸資産についての認識される後発事象に関する追加的な詳細については、[質問22.1](#)をご参照ください。

ASC270-10-45-6およびASC330-10-55-2は、棚卸資産について、当事業年度中の棚卸資産の販売前に正味実現可能価額が回復するという実質的な証拠が存在しない限り、期中期間において原価と正味実現可能価額のいずれか低い価額まで評価減することを要求しています。期中期間における評価減が不要となる状況は、通常、季節的な価格変動に限定されます。現在の市況に関連する重大な不確実性を考慮すると、このような実質的な証拠が存在すると企業が結論づけることは困難であると考えられます。

ASC270-10-45-6に記載のとおり、正味実現可能価額の下落による棚卸資産の損失は、同じ事業年度中に回復する見込みがない場合には、当該下落が発生した期中期間を超えて当該損失を繰り延べるべきではありません。同じ棚卸資産に係るこのような損失が同じ事業年度中のその後の期中期間に回復した場合には、その後の期中期間において利得として認識する必要があります。このような利得は、過去に認識した損失額を超過することはできません。

SAB Topic 5.BBに記載のとおり、ASC330-10-35-14に基づき、事業年度の終了時における原価と正味実現可能価額のいずれか低い方までの棚卸資産の評価減は、事業年度終了後の基礎的な状況の変化に基づいて価格を戻すことのできない新たな原価を生じさせます。このガイダンスでは、期中期間に計上された原価と正味実現可能価額のいずれか低い方の適用による評価損は、同じ事業年度中の期中期間に正味実現可能価額が回復した場合にのみ、(一部または全部を)戻し入れることができるとしています。

棚卸資産の将来の購入に関する解約不能かつヘッジされていない確定約定から生じることが予想される損失は、当該損失がASC330-10-35-17からASC330-10-35-18に基づき確定売買契約またはその他の方法を通じて回収可能である場合を除き、認識する必要があります。

質問 13.2

生産量の減少や生産能力の遊休化は、棚卸資産の原価計算にどのような影響を与えますか。

PwCの回答

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。

棚卸資産は、原材料費を含む原価で当初に測定され、仕掛品および完成品については、労務費および間接費を含む、生産において直接的または間接的に発生したコストで当初に測定されます。全部原価計算とは、棚卸資産の原価に間接費を配賦するプロセスを指します。

ASC330-10-30-1からASC330-10-30-8では、変動製造間接費は、生産設備の実際の使用に基づいて各生産単位に配賦すべきであるとしています。しかし、固定製造間接費の配賦は、「正常生産能力」に基づいて行う必要があります。「正常生産能力」は、計画的なメンテナンスに起因する生産能力の低下を考慮した上で、正常な状況下で複数の期間にわたって達成が期待される生産量と定義されています。正常生産能力の範囲は、事業や業種の要因によって異なります。

異常に低い生産量や工場の遊休化の結果として、各生産単位に配賦される固定製造間接費の額を増やすべきではありません。異常な金額の輸送費、取扱手数料、および廃棄材料(仕損)は、当期の費用として認識し、棚卸資産の原価に含めるべきではありません。どのようなものが異常に低い生産水準や異常な金額の生産コストに相当するかを決定するには判断が必要となります。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Inventory](#)」(英語のみ)
- PwCポッドキャスト「[Accounting for inventory: 5 things you need to know](#)」(英語)

リース

COVID-19は事業に大きな影響を及ぼしています。多くの貸手が賃料の減免を提供し、借手は積極的に賃料減免を求めています。このような賃料の減免は、一部のリース料の繰り延べ、一定期間のリース料の一部または全部の支払免除、借手への現金支払い、リース期間の延長などのいくつかの形態をとる可能性があります。リース契約の中には、予期せぬ状況が発生した場合に何らかの賃料減免を受ける強制可能な権利を借手に与える不可抗力(force majeure)条項がすでに織り込まれている場合もあります。しかし、リース契約は、何が不可抗力の事象に該当するのか、またそのような事象における賃料の減免とはどのようなものかについてそれほど具体的に規定していない可能性があります。そのため、賃料の減免が契約において借手が常に有する契約上の権利のみに基づいているのか、リースの条件を変更して減免しているのかを判断するのが困難な場合があります。

さらに、その権利は、リース契約が準拠する国や地域の法律から生じる場合もあれば、地方自治体や連邦政府によって強制される場合もあります。貸手は、即座に救済を求める多数の借手との間に、何百あるいは何千ものリース契約を有している可能性があります。これらの契約のすべてを詳細に分析する時間的余裕はなく、また、場合によっては法的解釈が必要になる可能性もあります。FASBスタッフは、賃料減免の会計処理を重視しており、4月10日に、[FASBスタッフのQ&A「COVID-19のパンデミックの影響に関連する会計処理またはリースの減免」](#)において救済措置を示しました。以降の質問は、FASBスタッフのガイダンスに基づくものです。

質問 14.1

COVID-19に関連する賃料減免の会計処理について、[FASBスタッフのQ&A](#)で示された借手と貸手に対する救済とはどのようなものですか。

PwCの回答

賃料減免が既存の契約上の権利に基づくものではない場合、リースの条件変更の会計処理が適用されます。ほとんどの場合、これにより、取決めがリースの定義を満たしているかどうかの決定、改定後の支

払条件に基づく契約対価の再測定とその時点における最新の独立販売価格の比率に基づく構成要素への再配分、条件変更日におけるリース期間、割引率、リース分類の再評価が求められます。リースの会計処理に使用されるすべての仮定を完全に更新することは、リースの件数が多い貸手および借手にとって困難になる可能性があります。リースの条件変更に関する詳細については、PwC会計ガイド「[Leases](#)」の借手のリースの条件変更に関するSection 5.2(英語のみ)および貸手のリースの条件変更に関する変更に関するSection 5.6(英語のみ)をご参照ください。

[FASBスタッフのQ&A](#)で示された救済に基づくと、借手および貸手は、COVID-19関連の賃料減免が条件変更該当するかどうかを評価する必要がなくなります。借手および貸手は、減免を条件変更として会計処理するか、または、既存の契約上の権利に基づくものとして会計処理するかのいずれかを選択することができます。言い換えれば、企業は条件変更の会計処理を適用するかどうかを決定するために個々の契約を分析する必要はありません。賃料減免の結果として、貸手の権利または借手の義務が増えない限り、救済は、COVID-19に関連するすべての賃料減免に適用することができます。例えば、この救済は、条件変更後の契約によって要求されるリース料総額が当初の契約によって要求されるリース料総額と実質的に等しいか、または下回ることになる賃料減免に利用可能です。PwCは、この評価に際して、次のような点を考慮する必要があると考えています。

- リース料総額には、固定リース料に加え、ASC842で定義されるリース期間中の借手の予想変動リース料も含めるべきであること(なお、固定リース料、変動リース料、およびリース期間に関する情報については、PwC会計ガイド「[Leases](#)」のSection 3.3.4.1、3.3.4.3、3.3.3.1(英語のみ)をご参照ください)
- 何が「実質的に等しい」かの評価には判断が要求され、賃料の減免前後のキャッシュ・フローの差異が10%を超えないことが合理的なベンチマークとなり得ること
- 賃料の減免前後のリース料総額の測定は、割引前または割引後のいずれによることも可能であること

質問 14.2

COVID-19に関連する賃料減免がリース期間の延長と組み合わされた支払の減免である場合、[FASBスタッフのQ&A](#)で示された借手と貸手に対する救済を利用することは可能ですか。

PwCの回答

延長の内容によります。例えば、貸手が借手に対して数ヶ月間の支払の減免を与えつつ、リース期間の終了時に数ヶ月間追加する場合、賃料減免後のリース料総額は、賃料減免前と実質的に同じになる場合があります。その場合、救済を適用することができます。しかし、より長いリース期間の延長がある場合には、賃料減免後の支払総額は賃料減免前を実質的に上回る可能性があり、その場合、救済は利用できないことになります。

質問 14.3

企業は、[FASBスタッフのQ&A](#)で示されたCOVID-19に関連する賃料減免に利用可能な救済を企業全体で適用する必要がありますか。

PwCの回答

いいえ。ただし、救済は、類似の特徴を有し、類似の状況におけるリースに対して、首尾一貫して適用される必要があります。選択を行う際にリースの「いいとこ取りの選別」を行うのは適切でないと考えられます。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

質問 14.4

COVID-19に関連する賃料減免について要求される開示はありますか。

PwCの回答

はい。[FASBスタッフのQ&A](#)によれば、COVID-19に関連する賃料減免の内容と財務上の影響を財務諸表の利用者が理解できるように、重要な賃料減免とその会計上の影響についての開示を行う必要があります。

質問 14.5

COVID-19に関連する賃料減免について、借手がリースの条件変更として会計処理しないことを選択した場合、[FASBスタッフのQ&A](#)で示された救済に基づく借手の会計処理はどのようなものとなりますか。

PwCの回答

[FASBスタッフのQ&A](#)において、FASBスタッフは、対価に実質的な変更のない支払時期の繰延べである賃料減免について複数の会計処理が存在する可能性があるとして述べています。[FASBスタッフのQ&A](#)は、このような繰延べの会計処理について、2つのハイレベルなアプローチを提供しています。しかし、その他の種類の賃料減免に関して、借手がリースの条件変更として会計処理しないことを選択した場合にどのように会計処理するかについての追加的なガイダンスはありません。PwCは、許容可能な代替的な会計処理には次のようなものがあると考えています。

- **リース料の支払時期の繰延べをリース契約に変更がないものとして会計処理する方法**

この方法では、借手は、減免期間中、繰り延べられた支払を、改定後の支払日に決済される無利息の未払金として別建てで認識することになります。借手は、リース負債と使用権資産を賃料の繰延前と同様に、また、収益認識パターンに変更はないものとして、引き続き会計処理します。リース負債と使用権資産は、リース期間の終了時にゼロとなるように償却されます。

例えば、借手は毎月15日に1,000ドルのリース料の支払を要求されると仮定します。減免がない場合、オペレーティング・リースの借手は、4月15日と5月15日に、以下の仕訳を計上します。

借方 リース費用	\$1,000		
借方 リース負債	ZZZ		
	貸方 使用権資産(償却累計額)	\$YYY	
	貸方 現金	1,000	

ファイナンス・リースの借手は、以下の仕訳を計上します。

借方 支払利息	\$XXX		
借方 使用権資産償却費	YYY		
借方 リース負債	ZZZ		
	貸方 現金	\$1,000	
	貸方 使用権資産(償却累計額)	YYY	

貸手が借手に賃料の減免を提供し、4月と5月の支払いを10月に繰り延べることに合意した場合、上記の2種類のリースにおける唯一の変更は、4月と5月に仕訳を計上するときに、貸方に現金ではなく未払金を計上することです。10月に、借手は、通常の10月のリース料支払いの仕

訳に加え、貸手への現金支払に対して未払金2,000ドルを減額することになります。

- **賃料減免(支払時期の繰延べ含む)を偶発事象の解消として会計処理する方法**

この方法では、借手はリースの再分類や割引率の更新を行うことなく、ASC842における偶発事象の解消モデルに従うこととなります(詳細はPwC会計ガイドの「[Leases](#)」Section 5.3を参照)。借手は、契約における残存対価を再測定し、それを該当するリース構成要素および非リース構成要素に再配分してリース負債を再測定し、ROU資産を同額調整します。リース料総額が全く同じのままであれば、リース費用は変わりません。

- **賃料減免(支払時期の繰延べを含む)を「発生」ベースで会計処理する方法**

この方法では、借手は賃料減免が関連する期間(ただし、減免が法的に強制可能となる前)に減免を負の変動リース費用として計上し、支払期限に到達する期間においてこの費用を認識することになります。

例えば、借手は毎月15日に1,000ドルのリース料の支払いを要求されると仮定します。減免がない場合、4月15日と5月15日におけるオペレーティング・リースの借手の仕訳は次のようになります。オペレーティング・リース借手は、4月15日と5月15日に、以下の仕訳を計上します。

借方 リース費用	\$1,000		
借方 リース負債	ZZZ		
貸方 使用権資産(償却累計額)	\$YYY		
貸方 現金	1,000		

ファイナンス・リースの借手は、以下の仕訳を計上します。

借方 支払利息	\$XXX		
借方 使用権資産償却費	YYY		
借方 リース負債	ZZZ		
貸方 現金	\$1,000		
貸方 使用権資産(償却累計額)	YYY		

貸手が4月15日以前に借手に賃料の減免を提供し、4月と5月の支払いを10月に繰り延べることに合意した場合、上記の2種類のリースにおける唯一の変更は、4月と5月に仕訳を計上するときに、貸方に現金ではなく変動リース費用を計上することです。10月に、借手は、通常の10月のリース料支払いの仕訳に加え、貸手への現金支払に対して変動リース費用2,000ドルを認識することになります。

質問 14.6

COVID-19に関連する賃料減免について、貸手がリースの条件変更として会計処理しないことを選択した場合、[FASBスタッフのQ&A](#) で示された救済に基づく貸手の会計処理はどのようなものとなりますか。

PwCの回答

[FASBスタッフのQ&A](#)において、FASBスタッフは、対価に実質的な変更のない支払時期の繰延べである賃料減免について複数の会計処理が存在する可能性があるとして述べています。[FASBスタッフのQ&A](#)は、このような繰延べの会計処理について、2つのハイレベルなアプローチを提供しています。しかし、その他の種類の賃料減免に関して、貸手がリースの条件変更として会計処理しないことを選択した場合にどのように会計処理するかについての追加的なガイダンスはありません。PwCは、許容可能な代替的な会計処理には次のようなものがあると考えています。

- **リース料の支払時期の繰延べをリース契約に変更がないものとして会計処理する方法**

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

この方法では、将来のリース料の回収可能性が依然として高いことを前提に、貸手は、定額法による収益認識を継続し、未収賃料を改定後の支払日に決済されるまで計上することになります。

例えば、借手が毎月15日に1,000ドルのリース料の支払いを要求されており、貸手の定額のリース収益は1,100ドルであると仮定します。減免がない場合、オペレーティング・リースの貸手は4月15日に以下の仕訳を計上します。

借方 現金	\$1,000
借方 未収賃料(未請求)	100
貸方 リース収益	\$1,100

販売型または直接金融リースの貸手は、以下の仕訳を計上します。

借方 正味リース投資未回収額	\$XXX
貸方 リース受取利息	\$XXX
借方 現金	\$1,000
貸方 正味リース投資未回収額	\$1,000

貸手が借手に賃料の減免を提供し、4月と5月の支払いを10月に繰り延べることに合意した場合、上記の種類のリースにおける唯一の変更は、4月と5月に仕訳を計上するときに、借方に現金ではなく追加の未収金を計上することです。10月に、貸手は、通常の10月のリース料受取の仕訳に加え、借手による現金支払に対して未収金2,000ドルを減額することになります。

- **賃料減免(支払時期の繰延べを含む)を「発生」ベースで会計処理する方法**

オペレーティング・リース

この方法では、将来のリース料の回収可能性が依然として高いと仮定すると、貸手は、賃料減免を「発生」ベースの変動リース料として会計処理することになります。すなわち、貸手は、賃料減免が関連する期間(ただし、減免が法的に強制可能となる前)に減免を負のリース収益として認識し、支払期限に到達する期間においてリース収益を認識することになります。

例えば、借手が毎月15日に1,000ドルのリース料の支払いを要求されており、貸手の定額のリース収益は1,100ドルであると仮定します。減免がない場合、貸手は4月15日に以下の仕訳を計上します。

借方 現金	\$1,000
借方 未収賃料(未請求)	100
貸方 リース収益	\$1,100

貸手が4月15日以前に借手に賃料の減免を提供し、4月と5月の支払いを10月に繰り延べることに合意した場合、貸手は、4月15日と5月15日に以下の仕訳を計上します。

借方 未収賃料	\$1,000
借方 未収賃料(未請求)	100
貸方 リース収益	\$1,100
借方 リース収益	\$1,000
貸方 未収賃料	\$1,000

10月に、貸手は、通常の10月のリース料受取の仕訳に加え、借手による現金支払いに対してリース収益2,000ドルを計上することになります。

リース期間中、将来のリース料を回収する可能性が高いといえなくなった場合には、貸手は定額で収益を認識することができなくなり、現金主義ベースの会計処理に移行しなければなりません。オペレーティング・リース債権の回収可能性に関する詳細な情報については、PwC

会計ガイド「[Lease](#)」Section 8.9(英語のみ)をご参照ください。

販売型または直接金融リース

貸手は、正味リース投資未回収額(net investment in the lease)と相殺される賃料減免について負の変動リース収益を認識します。

例えば、借手が毎月15日に1,000ドルのリース料の支払を要求されると仮定します。減免がない場合、貸手は、4月15日に以下の仕訳を計上します。

借方 正味リース投資未回収額	\$XXX		
	貸方 リース受取利息		\$XXX
借方 現金	\$1,000		
	貸方 正味リース投資未回収額	\$1,000	

貸手が借手に賃料の減免を提供し、4月と5月の支払いを10月に繰り延べることに合意した場合、貸手は、4月と5月に借方に現金ではなくリース収益に対する借方を計上することになります。10月に、貸手は、通常の10月のリース料受取の仕訳に加え、借手による現金支払に対してリース収益2,000ドルを認識することになります。

- 賃料減免(支払時期の繰延べを含む)を利息の調整として将来に向かって会計処理する方法

[FASBスタッフのQ&A](#)によれば、貸手は、賃料減免を条件変更として会計処理しないことも選択もできます。したがって、PwCは、貸手が賃料減免に関して利率を変更して将来に向かって会計処理することは合理的であると考えています。

オペレーティング・リース

貸手は、改定後のリース料に基づいて定額のリース収益を将来に向かって再測定します。賃料減免前の前払賃料や未払賃料の残高は改定後のリース料の一部として扱われます。

販売型または直接金融リース

貸手は、賃料減免前の正味リース投資未回収額の残高が、賃料減免後の正味リース投資未回収額の残高と同じになるように割引率を調整し、将来に向かって会計処理します。

質問 14.7

借手または貸手が賃料の減免をリースの条件変更として会計処理しないことを選択する場合、COVID-19に関連する賃料の減免に関する救済措置は、リース構成部分と非リース構成部分を含む契約においてのどの部分に適用されますか。

PwCの回答

PwCは、この[FASBスタッフのQ&A](#)で示された借手と貸手に対する救済は、複数の構成部分を含む契約において、新たなリース基準に基づいて会計処理されるリース構成部分にのみ適用されると考えています。以下の例をご参照ください。

- 借手: ある契約の中に、リース構成部分と非リース構成部分があると仮定する。借手は、他の適用可能な基準に基づき、非リース構成部分をリース構成部分とは別個に会計処理している。この場合、PwCは、COVID-19に関連する賃料の減免をリース構成部分と非リース構成部分とに配分すべきと考えている。そのうえで、借手は、リース構成部分に救済措置を適用することを選択することができ、非リース構成部分は他の適用可能な基準に基づいて会計処理すべきである。
- 貸手: ある契約の中に、リース構成部分と非リース構成部分があると仮定する。非リース構成部分

は、契約の主たる構成部分であり、もし分離した場合には収益基準に基づいて会計処理される。貸手は、結合した構成部分を収益基準に基づいて会計処理している。この場合、結合された構成部分は、新たなリース基準では会計処理されていないため、PwCは、COVID-19に関連した賃料減免に関する救済措置を当該構成部分には適用できないと考えている。したがって、貸手は、この減免が収益基準に基づく顧客との契約の価格または範囲(あるいはその両方)の変更であるかどうかを評価し、該当する場合には、当該条件変更を収益基準に従って会計処理する必要がある。

質問 14.8 (2021年1月追加)

[FASBスタッフのQ&A](#)には、COVID-19関連の賃料減免に関する救済の「終了日」はありますか。

PwCの回答

いいえ。[FASBスタッフのQ&A](#)には、COVID-19関連の賃料減免に関する救済について、具体的な終了日の記載はありません。PwCは、救済の要件を満たす(すなわち、COVID-19に関連しており、貸手の権利または借手の義務が賃料減免の前後で実質的に同じである)減免にはこの救済が適用され続けると考えています。

質問 14.9 (2021年1月追加)

この救済は、COVID-19のパンデミックの間に新たに締結し、パンデミックの間に事後的に条件変更を行ったリース契約にも適用されますか。

PwCの回答

[FASBスタッフのQ&A](#)は、リースの契約日がCOVID-19のパンデミック以前の日付であることを救済の要件としていません。PwCは、救済の要件を満たす(すなわち、COVID-19に関連しており、貸手の権利または借手の義務が賃料減免の前後で実質的に同じである)すべての減免にこの救済が適用されると考えています。

質問 14.10 (2021年1月追加)

この救済は、COVID-19のパンデミックに対応してリース契約に盛り込まれた追加的な賃料減免(「賃料減免のローリング」)にはどのように適用すべきですか。

PwCの回答

COVID-19に関連する賃料減免が救済の要件を満たすためには、減免の前後で借手の権利または借手の義務が実質的に同じである必要があります。COVID-19に関連する契約の条件変更に基づく追加的な賃料減免がこの要件を満たすかどうかについては、個別の評価が必要となります。ただし、COVID-19関連の他の賃料減免とのパッケージとして交渉が行われている場合や、その賃料減免の経済的実質がCOVID-19関連の他の賃料減免に依存している場合には、追加的な賃料減免をCOVID-19関連の他の賃料減免とともに評価することが必要です。

例えば、借手および貸手が2020年5月にリース契約を変更し、COVID-19を原因として追加された賃料減免が[FASBスタッフのQ&A](#)に基づく救済の要件を満たすと仮定します。COVID-19のパンデミックが続いたため、再度2020年11月にリース契約の条件変更が行われました。2020年11月に追加されたCOVID-19関連の賃料減免についての交渉は単独ベースで実施され、2020年5月の賃料減免とパッケージで交渉されたものではありませんでした。また、2020年11月に追加されたCOVID-19関連の賃料減免は、減免の前後で貸手の権利または借手の義務が実質的に同じであることから、単独ベースで検討した場合には救済の要件を満たすものと仮定します。ただし、2020年5月と2020年11月の賃料減免を合算して考慮した場合には、賃料減免の前後で貸手の権利と借手の義務が実質的に同じではないため、

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

救済の要件を満たしません。

この例では、PwCは、以下の理由により、2020年11月のCOVID-19関連の賃料減免は、2020年5月のCOVID-19関連の賃料減免とは区分して救済の要件を満たすかどうかを評価すべきであると考えます。

- [FASBスタッフのQ&A](#)に基づく救済の適用には期限がない。
- 2020年11月においてCOVID-19は広範囲で流行していた。
- 2020年11月のCOVID-19関連の賃料減免は、2020年5月のCOVID-19関連の賃料減免とのパッケージとして交渉されていなかった。
- 2020年11月のCOVID-19関連の賃料減免の経済的実質は、2020年5月のCOVID-19関連の賃料減免の経済的実質に依存していなかった。

質問 14.11 (2021年1月追加)

COVID-19関連の賃料減免が2020年12月に交渉されたが、署名された(すなわち、減免が2021年1月に法的に強制可能となった)のは2021年1月である場合、2020年12月に[FASBスタッフのQ&A](#)によるCOVID-19関連の賃料減免に対する救済を適用し、会計処理できますか。

PwCの回答

いいえ、できません。PwCは、[FASBスタッフのQ&A](#)の救済を適用するためには、COVID-19関連の賃料減免が貸借対照表日現在で法的に強制可能でなければならないと考えます。

質問 14.12 (2021年1月追加)

借手および貸手は、リース期間中、賃料が増加するオペレーティング・リース契約を締結しています。COVID-19のパンデミックにより、すべての賃料が定額払から変額払となるように修正されました。貸手は、定額払いの賃料に基づくリースの条件変更日現在の繰延リース債権残高をどのように会計処理すべきですか。

PwCの回答

貸手は、リースの条件変更日に存在する繰延リース債権の残高(繰延資産)の計上を継続し、リースインセンティブとして会計処理すべき(すなわち、残存リース期間にわたって定額法で償却すべき)であると考えています。

質問 14.13

金利の低下が生じている場合でも、企業は、依然としてリース開始日時点の追加借入利率を用いてリースの分類を評価し、リース債務を測定する必要がありますか。

PwCの回答

はい。コロナウイルスの影響により金利が一時的に低下していたり、不確定であったりする場合でも、ASC842-20-30-1はリース開始日時点の追加借入利率の使用を求めています。

質問 14.14

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

新たなリース基準(ASC842)適用前のキャピタル・リースに、リースとは無関係のデフォルト条項が含まれています。債務不履行の発生可能性は低いと考えられていたため、潜在的な債務不履行額は、キャピタル・リースの測定には含まれていませんでした。COVID-19を理由とする不可抗力条項の発動はどのような影響をもたらしますか。

PwCの回答

旧基準(ASC840)では、重大な悪化(material adverse change)条項などのリースとは無関係の債務不履行条項を理由として、リースがキャピタル・リースに分類されることがありました。さらに、借手は、潜在的な債務不履行額の発生可能性は低いとみなし、キャピタル・リース資産および負債の測定に潜在的な債務不履行を含めていない場合があります。

不可抗力条項が発動した場合、潜在的な債務不履行額を支払う可能性が低いとはいえなくなります。そのような場合には、借手は同日現在の潜在的な債務不履行額の全額をキャピタル・リース負債および資産に計上することが必要となります。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Leases](#)」(英語のみ)
- PwCポッドキャスト「[Lessee right-of-use assets: 5 things you need to know](#)」(英語)
- [In depth US2019-01「FAQ:オペレーティング・リースにおける借手による使用権資産の会計処理」](#)
(和訳は[こちら](#))

貸付金

質問 15.1

貸手が現在、貸付を行っており、COVID-19の結果として短期の財務または営業上の問題に直面している借手との間で、貸付契約の条件を変更することを想定します。この条件変更は、利息支払を3カ月間繰延べるとともに貸付金の満期日を3カ月延長します。利息支払の繰延期間中、貸付金に利息は発生しません。借手は、元本と未払利息に等しい金額で、いつでも貸付金を期限前償還する能力があります。この条件変更は、貸付契約の条件変更として会計処理され、不良債権のリストラクチャリングとはみなされず、未収利息の不計上も要求されないと仮定した場合、貸手は貸付金の利息収益をどのように計上すべきですか。

PwCの回答

2020年4月8日のFASB会議において、FASBスタッフは、同様の事案に関する技術的な質問を受け取ったと述べ、米国会計基準において許容可能な2つの考え方があると説明しました。1つは、貸手は、現在の償却原価ベースと条件変更後の契約上のキャッシュ・フローに基づいて貸付金の新たな実効利回りを決定するという考え方です。貸付金(未収利息を含む)の帳簿価額が、借手が返済する可能性のある金額を上回る場合であっても、この実効利回りが利息収益の算定に使用されます。もう1つは、借手は元本と法定利息を加えた金額で期限前償還する能力があるため、貸手は、利息を繰り延べている期間中の利息収益の計上を制限することが可能という考え方です。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

地方債の開示

生活に不可欠な多くの公共サービスは、地方債市場を通じて資本を得た地方自治体や非営利組織(NFP)によって提供されます。

公募による債券発行に関連して、これらの事業体は、地方債市場に対して、財務情報、運用データ、および社債の償還に重要な影響を及ぼす可能性のある事象についての継続開示を行うことに同意しなければなりません。このような情報開示は、一般投資家が情報をオンラインで、無料で入手できるようにする電子地方債市場情報アクセス・システム(EMMA)を通じて地方債規則制定委員会に提出されます。場合によっては、これらの事業体は、COVID-19のパンデミックによる混乱のために、継続開示の提出期限を守ることができない可能性があります。

質問 16.1

本来であれば2020年3月1日から7月1日までが提出期限であった一部の開示書類について、さらに45日間の提出期限延長を登録企業に認める2020年3月25日付のSEC命令は、米国証券取引法Rule 15c2-12に従いEMMAに提出する事業体に適用されますか。

PwCの回答

いいえ。SECは、地方債の発行に関して直接規制する権限を有していません。代わりに、Rule 15c2-12「地方債の開示」がこれらの募集の引受業者に課している要求事項を通じて間接的な規制が行われます。そのような要求事項の1つとして、発行企業(NFPの場合は、コンジット債の債務者)は、債券が発行されている限り効力を維持する継続開示を実施するための契約を必ず締結することが挙げられます。

したがって、継続開示の期日は、SECによって設定されるのではなく、通常、引受業者と発行体または債務者との間で交渉される継続開示契約(CDA)に基づいて設定されます。継続開示義務の契約上の性質により、SECは、提出期限を延長したり、他の救済を地方債市場の発行体に直接与えたりする権限を有していません。

質問 16.2

COVID-19によって生じた混乱のために地方債の発行体やコンジット債の債務者が継続開示の期日を守ることができない場合、どのようなことが起きますか。

PwCの回答

継続開示にはいくつかの種類があるため、どのようなことが起きるかは期限に間に合わなかった提出書類の内容によって変わってきます。

継続開示の1つの要素は、特定の財務情報および運用データを、少なくとも年に一度、当事者間で合意された期日(例えば、期末から180日)までに提出することです。一部の業種(例えば、医療)では、発行事業体とコンジット債の債務者は、合意した期日までに四半期情報を提供することに同意している場合があります。事業体が、CDAで合意した期日までにこの年次情報または四半期情報を提出することができない場合、Rule 15c2-12は、情報の提出ができなかった旨を適時EMMAに通知し、その後、可及的速やかに必要な提出を行うことを要求しています。

継続開示のもう1つの要素は、Rule 15c2-12に列挙されている特定の事象の発生を10営業日以内に開示する要求事項です。事業体が適時に提出できない場合、可能な限り早急に行う必要があります。

しかし、事業体は、SECが地方債市場に直接的な規制権限を有していないものの、連邦証券法の不正防止条項に違反したことが判明した発行体やコンジット債の債務者に対して執行措置をとることができる

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

(または、措置をとる)ことを認識しておく必要があります。

すなわち、CDAを遵守しなかったこと(提出期限に間に合わなかったなど)は、それ自体、法律違反にあたりません。しかし、Rule 15c2-12は、新規募集に関連して発行する正式なステートメントにおいて、事業体が過去のCDAの約束をすべての重要な点で遵守しなかった過去5年以内の事例を開示しなければならないと要求しています。

不遵守の開示が行われず、その後重大な不作為と判定された場合、不正防止条項の違反となり、SECによる執行措置の対象となります。

非GAAP指標

質問 17.1

COVID-19に関連する非GAAP財務指標について、SECスタッフはどのような指針を公表していますか。

PwCの回答

2020年3月下旬、SEC企業財務部(Corp Fin)のスタッフは、「企業財務 開示ガイダンス:トピック No.9 新型コロナウイルス感染症(Covid-19)」を公表しました。このガイダンスは、非GAAP財務指標についていくつかの留意点を示しています。また、このガイダンスは、COVID-19に関連する未知の要素のために企業が業績発表(earnings release)において暫定的な金額や一定の幅による暫定的な業績を示す場合に、非GAAP指標を最も直接的に比較可能なGAAP指標と調整することを求めるSECの要求事項をどのように適用するかについても取り上げています。

ガイダンスは、このような状況ではSECスタッフは、企業が非GAAP財務指標を暫定的な金額や一定の幅による合理的に見積可能な金額を含む暫定的なGAAPに基づく業績と調整することに反対しないと示しています。またSECスタッフは、暫定的な金額または一定の幅は、減損損失などの未確定のCOVID-19に関連する項目の合理的な見積りを反映する必要があると指摘しています。さらに、SECスタッフは、企業がこのガイダンスに依拠して業績を表示することを選択する場合には、その表示における財務数値は、取締役会に財務業績を報告するために使用している非GAAP財務指標に制限すべきであると指摘しました。

この調整に関するガイダンスは、業績発表にのみ適用されることに留意することが重要です。米国会計基準に基づく財務諸表が要求されているForm 10-KやForm 10-Qなどの提出書類においては、企業は、GAAPに基づく業績に調整する必要があり、暫定的な金額や一定の幅による業績の見積りを含めてはなりません。

質問 17.2

企業は、COVID-19に起因する調整をどのように識別すべきですか。

PwCの回答

SECは、COVID-19に固有の領域に関するガイダンスを公表していません。すべての非GAAP財務指標と同様、COVID-19に起因する調整項目の識別には、特定の事実および状況に基づく判断が必要となります。COVID-19に関連する非GAAP調整を評価する際に考慮すべき事項には、以下が含まれます。

- **起因**—調整項目は明確にCOVID-19に起因するものか。COVID-19が生じていなくとも発生していたものではないか。パンデミックの終結後も継続することが見込まれるか。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

- **増分**—調整項目の金額は、通常の業務に対して増分となるものか。
- **実額**—調整項目は実際の金額に基づくものか(仮想のコストまたは機会損失ではなく)。例えば、PwCは、通常、事業や施設を閉鎖することによる減収を調整項目とするような非GAAP財務指標を作成することは適切ではないとSECスタッフは考えていると理解している(MD&Aの開示に関する[質問17.4](#)を参照)。増分報酬(一部では「戦闘報酬(訳注: 激しい戦いに従事した兵隊のための割増賃金)」と呼ばれる)に関する調整は、状況によっては適切となる場合もある。
- **定量化の可能性**—調整項目は、合理的な定量化ができるように十分に定義されているか。

質問 17.3

COVID-19に関連する調整を伴う非GAAP財務指標を表示する際に考慮すべき事項にはどのようなものがありますか。

PwCの回答

Regulation S-KのItem 10(e)、Regulation G、または関連するSECスタッフの法令遵守および開示に関する解釈指針(C&DI)はCOVID-19によっても変更されていないことに留意することが重要です。これらの規則および関連するガイダンスは、COVID-19に関連する調整を含め、非GAAP財務指標を評価する際に考慮する必要があります。

網羅的なリストではないものの、COVID-19に関連する調整を伴う非GAAP財務指標を表示する際に考慮すべき事項としては、以下のものがあります。

- **誤解を招かない**—非GAAP財務指標は、それを表示する文脈において誤解を招くとみなされるような方法で表示すべきではない。上記の規則およびガイダンスの遵守は極めて重要ではあるが、SECスタッフは、C&DIにおいて、非GAAP財務情報は様々な規則に遵守していると技術的にいえる場合でも、依然として誤解を招くとみなされる可能性がある、と述べている。
- **目立つし方**—非GAAP財務指標を表示する場合、Regulation S-Kは、最も直接的に比較可能なGAAP指標を同等またはより目立つように表示することを要求している。非GAAP財務指標に関するC&DIでは、非GAAP財務指標がより目立つように表示されているとSECスタッフがみなす場合の具体例として以下を挙げている。
 - 最も直接的に比較可能なGAAP指標よりも非GAAP財務指標が先に表示されること(業績発表の表題や見出しにおける表示を含む)
 - 非GAAP財務指標に関する完全な損益計算書を表示する、または非GAAP財務指標を最も直接的に比較可能なGAAP財務指標と調整する際に、非GAAP財務指標の完全な損益計算書を表示する。
- **開示**—COVID-19に起因する調整に関連する強固な開示が重要となる。
 - 財務諸表の読者が、COVID-19に関する調整を反映した非GAAP財務指標を表示する目的、およびその財務指標が何を伝えることを意図しているかを理解できるようにする必要があります。SECスタッフは、経営者が非GAAP財務指標を有用であると考え理由、および、企業の財務諸表に与えるCOVID-19による影響についての投資者による理解に非GAAP財務諸表がいかに有用かを説明することが適切であると述べている。
 - 経営者が非GAAP財務指標を(例えば、事業運営や事業の評価に)使用している場合、重要性のある範囲で非GAAP財務指標がどのように使用されているかを開示する必要があります。
 - 開示では、調整されている項目の内容を明確に示す必要がある。例えば、COVID-19に関連する調整は、のれんの減損、棚卸資産の評価減など、いくつかの異なる項目で示される可能性がある。様々な項目に関して透明性を提供する開示である

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

必要がある。

- 企業が、業績発表において、非GAAP指標を暫定的な金額または一定の幅による見積りを含むGAAP指標と調整している場合、SECスタッフは、企業に対し、会計処理が不完全である理由および会計処理を完了するためにどのような追加的な情報または分析が必要となる可能性があるかを実務上可能な範囲で開示すべきであると指摘している。
- **統制**—企業は、COVID-19に関連する調整を伴う非GAAP指標を含め、非GAAP指標の表示に関する企業の統制と手続きを検討する必要がある。このような統制には、通常、誤謬や会計操作を防ぎ、調整項目の識別の一貫性と調整をどのように記載するかに関する問題に対処するための適切な統制の実務と方針が含まれる。
- **首尾一貫性**—SECスタッフは、非GAAP指標に関連するC&DIIにおいて、期をまたぐ非GAAP指標に首尾一貫性がない場合には誤解を招く可能性があるとして述べている。企業は、COVID-19に起因する調整が毎期、首尾一貫しているかどうかを検討すべきである。企業が変更を行う場合には、その旨、およびそれ以前の期間について非GAAP指標を再計算するかどうかを検討する必要がある。さらに、企業が費用または損失を足し戻したCOVID-19に関する調整を表示する場合には、利益または利得（例えば、非経常的な補助金または助成金）の適切な調整の必要性に関するSECスタッフのガイダンスも評価する必要がある。
- **法人所得税**—SECスタッフの既存のガイダンスと整合的に、調整の総額を税効果額と区別して表示する必要がある。CARES法には、企業の法人所得税費用に影響を与える可能性のあるさまざまな条項が含まれている。さまざまな調整項目の税効果に起因する金額と税法改正の影響に起因する金額を区別して開示することを検討する必要がある。

質問 17.4

非GAAP指標の表示に調整項目が含まれていない場合、企業はCOVID-19の影響をどのように伝えることができますか。

PwCの回答

非GAAP指標は、財務諸表に与えるCOVID-19の影響の説明に役立つ可能性はありますが、非GAAP指標だけでは、影響の全体像を説明するのに不十分である可能性があります。企業は、経営者による説明と分析(MD&A)において、このような事項を扱うことができます。

例えば、ある小売企業がCOVID-19によりすべての店舗を一時的に閉鎖していると仮定します。企業は、MD&Aにおいて、実店舗の売上高の喪失、オンライン購入の変化、従業員のコストの変化、政府援助などの項目を説明することにより、この影響を扱うことが可能です。MD&Aでは包括的な説明を行うことが可能です。

また、他の例として、COVID-19に関連して落ち込んだ業績に起因するのれんまたはその他資産の減損損失を計上する企業は、これらの費用を非GAAP指標から除外して表示する場合があります。このような指標は、当期の影響の説明には有用ですが、状況の一側面か説明しない可能性があります。すなわち、COVID-19に関連する費用が発生しており、業績はその費用がなければ違ったものになっていたはずで、企業は、減損損失をもたらした予測に与えたCOVID-19の影響を説明するため、MD&Aを利用して追加的な開示を行うことができます。SECのジェイク・クレイトン委員長、企業財務部ディレクターのウィリアム・ヒンマン氏は、2020年4月8日に[公式声明](#)を発表し、将来予測的な情報を説明する重要性を強調しました。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

年金

質問 18.1

企業が年金および退職後給付制度を再測定する必要がある場合、現在の環境において、企業が焦点を当てるべき重要な検討事項には何がありますか。

PwCの回答

再測定にあたっては、すべての数理計算上および財務上の仮定が評価され、更新されます。現在の市場価値と仮定を用いて、新たに制度の予測給付債務と資産価値が算定されます。制度資産の市場や金利の変動に加え、従業員数および人的資本に関する計画やプログラムが大きく変化する可能性が存在する中、企業は当期における重要な仮定や、それらを決定するために使用した手法を慎重に評価する必要があります。実績を合理的に反映するよう、一部のアプローチを当期に精緻化することが必要となる可能性もあります。例えば、ASC715-30-35-64で検討されているように、過去において、早い日付における特定の参加者に関する国勢調査データを測定日までロールフォワードしていた企業は、リストラクチャリングを目的とするアクション、従業員の行動様式の変化、またはそのようなデータの選択が与える影響について、さらなる評価が必要となる可能性があります。同様に、以前は高い格付けが付されていた社債の発行企業の信用格下げは、これまで企業の年金および退職後給付制度の割引率の算定に使用されてきた債券の母集団に影響を与える可能性があります。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Pension and employee benefits](#)」Chapters 2(英語のみ)

収益

質問 19.1

企業または顧客の業績目標を達成する能力に影響を与える混乱は、収益の認識にどのような影響を与える可能性がありますか。

PwCの回答

サプライチェーンや「通常の事業過程」は、多くの変動対価の見積りの基礎となっている場合がありますが、それらの潜在的な混乱により、様々な観点から変動対価の再評価が必要となる可能性があります。ASC606「顧客との契約から生じる収益」に基づき、経営者は、契約開始時に変動対価の見積りを含む取引価格の総額を決定し、各報告日にこの見積りを再評価します。変動対価は、変動対価に伴う不確実性が事後的に解消されたときに認識済の収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、取引価格に含まれます。取引価格は、関連する履行義務の充足時、または充足されるにつれて、収益として認識されます。

変動対価には、数量値引き、リベート、返品、返金、ロイヤリティなど多くの形態があります。業績目標（早期完成ボーナスもしくは商品化マイルストーン）の達成、または、契約期限の遅延（約定損害賠償）、または、流通業者が再販時に総マージンの目標を満たすなどの顧客の一定成果の達成など、将来事象

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。

の発生または不発生に応じて対価も変動します。変動対価の見積りは、事実および状況の進展に伴い変更の対象となります。経営者は、契約期間を通じた各報告日に変動対価の見積りを改訂する必要があります。取引価格の変動は、変動対価が1つまたは複数の履行義務にのみ関係する場合を除き、契約におけるすべての履行義務に配分されます。

質問 19.2

新型コロナウイルス感染症の拡大またはその他の経済的事象による混乱により、顧客が支払いできなくなった場合に、収益認識はどのような影響を受ける可能性がありますか。

PwCの回答

ASC606は、「契約」を識別し、収益を認識できるようにするために、取決めに基づいて受け取る権利のある対価のほぼすべてを回収する可能性が高いと結論付けることを企業に要求しています。顧客の財政状態の悪化により、または、顧客の現在の債権残高の決済不能により、回収可能性が不確実なときに企業が顧客に製品およびサービスを販売し続ける場合、新たな取引に関して収益の認識を継続できるかどうかという問題が生じます。

ASC606は、回収可能性を評価する前に、企業が提供することを見込む、取引価格の減額となる価格譲歩の可能性をまず検討することを要求しています。さらに、企業は、顧客が支払できなくなった場合、サービスの提供を中止する意思と能力があるかどうかを回収可能性の評価の一部として検討する必要があります。多くの場合、顧客が既存の債権の支払いができないときに、新たな売上の回収可能性が高いと結論付けることは困難です。このような状況は判断を要するものであり、事実および状況に依存します。しかし、企業は、契約開始時に回収可能性が高いと結論付けることができない場合、契約から生じる収益を認識することはできません。

契約開始時に回収可能性が高くないと決定した場合、その後回収可能性が高くなる可能性があるため、この結論の再評価を継続する必要があります。さらに、現在進行中の契約について、顧客の支払能力の著しい悪化などの事実および状況の著しい変更は、将来の財やサービスに関する契約上の残りの対価の回収可能性が高いかどうかも再評価する必要があることを示す指標になります。

回収可能性が高くないと結論付けていたが、その後顧客が支払いを行った場合、以下の1つまたは複数の事象が発生した場合にのみ収益を認識することができます。

ASC606-10-25-7より抜粋

- 企業は、財やサービスを顧客に移転する残りの義務を負っておらず、顧客が約束した対価のすべて、またはほぼすべてを企業が受け取り、返金不要である。
- 契約は終了しており、顧客から受け取った対価は返金不要である。
- 企業が受領した対価の関係する財またはサービスの支配を移転している、企業が顧客への財またはサービスの移転を中止しており(該当する場合)追加の財またはサービスを移転する契約に基づく義務を負っていない、および顧客から受領した対価は返金不要である。

質問 19.3

顧客への財またはサービスの無料または値引き価格での提供、価格の譲歩、支払条件の延長など、「顧客への善意」の意思表示を企業はどのように会計処理する必要がありますか。

PwCの回答

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。

既存の顧客に無料または値引き価格で商品を提供している企業は、まず、(a) 当該取引をASC606-10-25-9の基準に基づいて同時、またはほぼ同時に締結された別の収益取引と結合すべきか、または、(b) 当該取引が既存の顧客との契約範囲の変更となり、条件変更(質問19.4を参照)として会計処理すべきか検討する必要があります。

別の収益取引と結合された無料または値引き価格で財またはサービスを受け取るオプションは、顧客に重要な権利を提供する場合があります。重要な権利は、契約における別個の履行義務であり、取引価格(対価)の一部を、独立販売価格の比率による配分の枠組みに基づいて、当該権利に配分する必要があります。しかし、企業が単独で(すなわち、別の収益取引を締結することなく)、当該財またはサービスを類似の顧客に同じ価格で提供している場合、当該オプションは重要な権利ではなくマーケティング目的で提供されるものみなされ、提供された時点では会計上の影響はありません。

企業が顧客または潜在的顧客に、別の収益取引と関連して提供されていない財またはサービスを無料で提供する場合、強制可能な権利および義務がないため、契約が存在しないと結論付ける可能性が高くなります。したがって、無料の財またはサービスが移転された時に、収益は認識されません。収益は、一般に、顧客がその後に企業から追加的な財またはサービスを購入することを約束した場合に、将来に向かって認識されます。すなわち、収益は、その状況において契約が存在する前に、対価なしに移転された財またはサービスには配分されません。

企業は、過去の取引、進行中の取引または将来の取引に関連して、顧客に価格譲歩の提供を決定する場合があります。企業が新規契約に関連する顧客に対して価格譲歩を提供することを見込んでいる場合、取引価格(および認識される収益)は、予想される譲歩の金額だけ減額される必要があります。この場合、予想される価格譲歩は、報告期間ごとに見積もられ、更新される変動対価となります。企業が契約開始時に価格譲歩を提供する意図がなく、財またはサービスの支配を移転し、収益を認識する場合(契約開始時に回収の可能性が高いと評価されていると仮定)、その結果生じる債権または契約資産は、ASC310「債権」(または、適用される場合、ASC326「金融商品-信用損失」)のガイダンスの対象となります。

したがって、顧客の支払能力または意図の変化は、貸倒損失または信用損失に反映されます。契約開始後に顧客に価格譲歩を提供することを企業が決定した場合、その譲歩が債権の条件変更であるか、信用損失であるか、または既存の収益契約の変更であるかを判断することが必要となる場合があります(質問19.4を参照)。

現在の事象の結果、企業は顧客に通常よりも長い期間の支払条件を提示することを決定する場合があります。新規契約については、回収の可能性が高いかどうか、また契約開始時に譲歩を提供する意図があるかどうかを評価する際に、支払条件の延長を考慮する必要があります(質問19.2を参照)。また、支払条件の延長は、当該契約に重要な重大な金融要素が含まれていることを示唆している場合もあります。重要なことは、単に支払条件の延長が存在するだけでは、契約の存在を確定するための回収の可能性が高いかどうかの評価に決定的なものとはならず、すべての事実と状況を評価する必要があるということです。企業はまた、支払条件の延長が貸倒引当金または信用損失引当金の評価に影響を与えるかどうかを検討する必要があります(質問6.5を参照)。企業が支払条件を延長するために既存の契約を修正する場合(例えば取引価格を変更する場合)、特に他の契約範囲の変更と併せて変更するときには、契約の条件変更に関するガイダンスが適用されるかどうかを検討する必要があります(質問19.4を参照)。

質問 19.4

価格の引下げや、提供する財やサービスの量(または最低購入数量)の減少など、将来の譲歩を提供するよう収益契約を変更した場合、どのような影響がありますか。

PwCの回答

条件変更は、契約固有の状況を調整したうえで、独立販売価格に等しい価格で契約に別個の財またはサービスが追加された場合にのみ、別個の契約として会計処理されます。別個の契約ではない条件変更の会計処理は、残りの財またはサービスが、条件変更前に移転された財またはサービスと別個である

かどうかには依存します。

- 残りの財またはサービスが別個でない場合(例えば、単一の履行義務が変更されている場合)、当該条件変更は累積的キャッチアップのペースで計上されます。取引価格の見積り及び進捗度の測定が更新され、それに応じて、認識した収益の累計が調整(増減)されます。
- 残りの財またはサービスが別個のものである場合(一連の財またはサービスの一部である財またはサービスを含む)、当該条件変更は、既存の契約が終了して新契約を創出したかのように将来に向かって会計処理されます。(a)当初の契約から生じる未認識の対価、および(b)変更の一部として約束された追加的な対価の合計は、条件変更日現在の独立販売価格の比率に基づいて残りの提供される財またはサービスに配分されます。

将来に向かって会計処理する条件変更について、現在の事象により与えられる価格譲歩は、企業の過去の業績に関連した譲歩とは対照的に、通常、残りの財またはサービスに配分される対価を減少させ、したがって、将来の財またはサービスに対して認識される収益を減少させることになります。無料または大幅に値引きされた財またはサービスを提供するか否かの決定は、既存の顧客との契約の条件変更であるか、既存契約の会計処理に影響を与えないマーケティング目的で提供されるものであるかを判断する必要があります場合があります。

質問 19.5

企業のビジネス慣行として、署名済みの書面による契約を入手しています。書面による契約を入手しない場合(電子メールで受け取った承認、契約書なしで発送された製品などの場合)、強制可能な契約は存在しますか。

PwCの回答

状況によります。企業が書面による契約書を通常入手しているからといって、他の形式(口頭や電子的な方法など)による合意が、契約の定義を満たしていないとは限りません。企業は、当該合意が法的に強制可能な権利および義務を創出するかどうかを判断する必要があり、それは書面による契約以外の形式によって達成される可能性があります。法的な強制力は、法律の解釈によって決まり、法律の管轄区域によって異なることがあります。

質問 19.6

例えば物理的な引渡しを妨げる出荷制限や顧客の施設の閉鎖により製品の引渡しが完了できない場合、収益の認識にどのような影響がありますか。

PwCの回答

多くの場合、収益の認識は製品の引渡しと一致しますが、収益の認識時期は必ずしも引渡しに基づくものではなく、顧客への支配の移転に基づきます。場合によっては、収益は一定の期間にわたって認識されることがあり、収益の全部または大部分は引渡前に認識されます。例えば、カスタマイズされた製品の収益は、企業がこれまでの履行に対する支払を受ける権利を有している場合、製品が製造されるにつれて一定の期間にわたり認識される可能性があります。収益が一時点で認識される場合(すなわち、一時点で支配が移転される場合)、ガイダンスは、支配が移転される時点の特定に役立つ以下の5つの指標を提供しています。

- (1) 企業が、支払を受ける現在の権利を有している。
- (2) 顧客が資産に対する法的所有権を有している。
- (3) 企業が資産の物理的占有を移転した。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。

- (4) 顧客が所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している。
- (5) 顧客が資産を検収した。

この指標は、チェックリストとして使用することを意図したものではなく、また、支配が移転したことを結論付けるためにすべての指標を満たす必要もありません。指標の一部のみが満たされている場合、支配が移転したかどうかを判定するために、重大な判断が要求される可能性があります。

特定の状況では、顧客が物理的占有を有する前の一時点で支配は顧客に移転します。これがもっとも一般的に発生するのは、法的権利および損失リスクが第三者の荷主に移転し、その結果、企業が出荷時点で支配が移転したと結論付ける場合です。また、売手が製品の物理的占有を保持し、将来のある時点で顧客にそれを移転することを契約の両当事者が合意する請求済未出荷契約に関連して発生する可能性もあります。一時点での支配の移転を示す指標の検討に加え、請求済未出荷契約において顧客が支配を獲得したと結論付けるためには、ASC606-10-55-83の以下の要件を満たさなければなりません。

ASC606-10-55-83より抜粋

- a. 請求済未出荷契約の理由が実質的なものでなければならない(例えば、顧客がその契約を要請した場合)。
- b. 製品は、顧客に帰属するものとして別個に識別されなければならない。
- c. 製品は、現在、顧客への物理的な移転の準備が整っていないなければならない。
- d. 企業は、製品を使用する、または他の顧客に指図する能力を有することはできない。

請求済未出荷契約において支配が移転している場合、企業は、保管または引渡サービスなどの残りの履行義務を有しているかどうかを検討する必要があります。残りの履行義務を有している場合、取引価格の一部をそれらの履行義務に配分し、履行義務が充足されるにつれて収益を認識する必要があります。

質問 19.7

企業が返品の見積額を増加しているか顧客都合による返品の特典を緩和する場合、収益認識にどのような影響がありますか。

PwCの回答

支配が移転したが、顧客が製品を返品する明示的または暗示的な権利を有している場合には、認識した収益の金額は、返品の見積額で減額されます。企業は、顧客に返金される対価について対応する返金負債および顧客から回収される予定の製品に対する権利について資産を認識します。返品の見積額についての収益の減額は、変動対価となります。したがって、返品の見積額および関連する資産と負債は、毎期間更新する必要があります。また、将来において認識済の収益の累積額に重大な戻入が発生しない可能性が高い範囲に限り収益を認識すべきであるとする変動対価の制限が適用されます。

返品の見積額は、多くの場合、過去の経験に基づきますが、現在の経済状況から生じる顧客行動の予想される変化も考慮する必要があります。さらに、所定の返品期間以外に返品を受け取る意思など、ビジネス慣行または契約以外の顧客へのコミュニケーションによって見積りが影響を受けるかどうかを考慮する必要があります。またガイダンスでは関連する可能性のあるいくつかの開示も要求しています。これには、(a) 返品または返金の義務に関する情報、(b) 変動対価の見積りおよび制限の適用などの取引価格の決定における重要な判断、これまでに充足した履行義務の取引価格の変動(例えば、変動対価の見積りの変更による取引価格の変動)などが含まれます。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Revenue from contracts with customers, global edition](#)」(英語のみ)
- PwCポッドキャスト「[COVID-19: Revenue contract modification questions](#)」(英語)

満期保有の有価証券の売却

質問 20.1

企業が、満期保有に分類されている有価証券を売却する場合、どのような会計上の影響がありますか。

PwCの回答

ASC320-10-25-6、ASC320-10-25-14、およびASC320-10-25-18に記載されている特定の状況を除き、企業は、満期保有の投資を定期的に売却したり、または満期保有の分類から振り替えたりすることはできません。そのような売却や振替は、報告企業の以下の主張に疑問を生じさせることになります。

- 当該有価証券の分類に関する過去の主張(assertion)
- 他の満期保有の有価証券の分類に関する主張
- 企業が分類に関する方針の信頼性を再び確立するまでの、有価証券の分類に関する将来の主張

企業の主張は、満期保有の分類における個々の投資に関係するものであるため、個々の満期保有の有価証券の売却は、満期保有の分類のすべての有価証券を保有する企業の意図に疑問を生じさせることとなります。満期保有の分類は意図的に厳格に制限されており、償却原価を使用するためには個々の投資について正当性が示されなければなりません。

負債証券の売却または振替がテインティング(汚染)事象に該当する場合、残りのすべての満期保有有価証券を売却可能有価証券に分類変更しなければなりません。有価証券は、ポートフォリオにテインティングが生じた後の一定期間、満期保有に分類できません。このテインティング期間は、有価証券を満期まで保有する意思と能力の両方を有していることを確認するために、企業が方針および手続を再確立するための期間として意図されています。これにより、企業は、再確立した有価証券を満期まで保有する意思と能力を立証することも可能になります。実務では、ASC320の限定的な例外を満たさない満期保有の有価証券の売却または振替についてのテインティング期間は、通常、約2年になると考えられています。

ASC320-10-25-6の下で、経営者の意思の変化が以下の状況の変化の1つによるものである場合、満期保有に分類された有価証券の売却は、他の有価証券は満期保有であるという企業の主張にテインティングを生じさせない可能性があります。

ASC320-10-25-6より抜粋

- e. 発行者の信用力が著しく悪化したことの証拠(例えば、発行者の公表信用格付けの格下げ)。
- f. 負債証券の利息に対する非課税措置を廃止したり削減したりする税法改正(ただし、利息収益に対する限界税率を改正する税法改正は該当しない)。
- g. 重大な企業結合または重大な処分(企業の構成要素の売却など)で、これにより企業の現在の

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

金利リスクポジションや信用リスクに関するポリシーを維持するために満期保有の有価証券の売却や振替が必要となる場合。

- h. 法律上または規制上の要件の変更による、許容される投資対象または特定種類の有価証券に対する投資水準の限度のいずれかの大幅な変更で、これにより企業が満期保有の有価証券を処分する場合。
- i. 規制当局による業界内の資本要件の著しい加重で、これにより企業が満期保有の有価証券を売却して減少する場合。
- j. リスクベースの自己資本規制の目的に使用される、負債証券のリスクウェイトの著しい増加。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Loans and investments](#)」(英語のみ)

後発事象

質問 21.1

企業は、貸借対照表日後であるが財務諸表の発行前の事象を財務諸表に反映すべきかどうかを、どのように考慮すべきですか。

PwCの回答

ASC855-10-20に記載のとおり、後発事象には2つの種類があります。

- 財務諸表の作成プロセスに固有の見積りを含む、貸借対照表日に存在していた状況に関する追加的な証拠を提供する事象または取引(認識される後発事象)。
- 貸借対照表日には存在しなかったが、その後に発生した状況に関する証拠を提供する事象(認識されない後発事象)。

認識される後発事象(修正後発事象)は、発行される財務諸表に計上されます。例えば、貸借対照表日後の棚卸資産または売却目的保有の不動産の売却によって、以前から存在していた未認識の損失が確認された場合の当該売却に係る損失の実現が挙げられます。その後の期間において、棚卸資産の評価に関する原価または正味実現価額のいずれか低い方という検討も、認識される後発事象となる場合があります(質問21.2を参照)。

一般的に、認識されない後発事象は、貸借対照表日に存在した状況とは関連しないため、財務諸表上では認識されません。しかしながら、財務諸表が誤解を招くことがないようにするためには、事象の内容に基づいた開示が必要となる可能性があります。貸借対照表日以降の(金融または非金融の)資産または負債の公正価値の変動は、一般的には認識されない後発事象に該当しますが、開示が必要となる可能性があります。

ある事象が認識されるか認識されないかを決定することは、状況が変化し続けている場合、単一の独立した事象を評価する場合よりも困難となる可能性があります。事象が一定期間にわたって進展する場合、その影響の一部が認識されることもあれば、それ以外の部分が認識されないこともあります。

ASC855は、どの後発事象について開示が必要となるかを決定するための明確な閾値を提供していない

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

ため、後発事象を開示すべき場合に関する決定は、重要性を含む個別の事実および状況に基づいており、判断を必要とします。一般的に、後発事象が以下の要件の双方を満たす場合には、後発事象を開示すべきです。

- その事象は、発生時において貸借対照表に、または企業の将来の営業活動に対して、(まだ確実に定量化されていなかったとしても)決定可能な重要な影響を有している。
- その事象についての開示が行われない場合、財務諸表は誤解を招くおそれのあるものとなる。

ASC855は、企業がすべての後発事象の開示を単一の注記に記載することを求めています。経営者は、財務諸表との関連において、どこに開示を記載するかを決定することができます。

質問 21.2

貸借対照表日後、長い期間にわたって売上が大幅に減少または停止した場合、企業は棚卸資産の評価への影響をどのように考慮すべきですか。

PwCの回答

ASC855-10-55-1(b)では、「棚卸資産等の資産の実現に影響を与える後発事象、または見積りによる負債の決済に影響を与える後発事象が、比較的長期間にわたって存在した状況の集大成を示す場合には、財務諸表において認識すべきである」とされています。

企業は、棚卸資産の評価に影響を与えるコロナウイルス関連事象の時期を評価する必要があります。財務諸表の発行を通じて(あるいは、非公開企業については発行可能となった時点で)、棚卸資産の評価に関連するすべての情報を考慮する必要があります。しかし、貸借対照表日時点では合理的に予想できなかった可能性のある店舗の閉鎖に関する個別の決定や個人の行動を制限する行政措置のような特定の事象が棚卸資産の価値の喪失をもたらす場合、当該事象が発生したのと同じ期間に棚卸資産の減損を計上することになります。

貸借対照表日後の棚卸資産の売却またはその他の事象により、貸借対照表日に存在し、原価または正味実現可能価額のいずれか低い方による、企業の棚卸資産の評価に影響を及ぼす可能性のある状況についての追加的な証拠が提供される可能性があります。貸借対照表日における正味実現可能価額の算定は判断を伴う問題です。企業は、将来の需要やその後の製品価格の変動など、貸借対照表日における評価に関する追加的な情報を提供する可能性のある、入手可能なすべてのデータを考慮する必要があります。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Financial statement presentation](#)」Chapter 28(英語のみ)
- PwCポッドキャスト「[Subsequent events: what you need to know](#)」(英語)

税金

質問 22.1 (2021年1月更新)

現在の環境において評価性引当金の必要性を評価する際に、企業は何を考慮すべきですか。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

PwCの回答

企業は、各報告日において繰延税金資産に対する評価性引当金の必要性を再評価する必要があります。

ASC740-10-30-17は、評価性引当金の必要性を評価する際に、すべての入手可能な証拠を考慮しなければならないと述べています。「すべての入手可能な証拠」には、過去の情報だけでなく、将来期間に関して現在入手可能なすべての情報も含まれます。期末日時点の繰延税金資産の回収可能性に関する追加の証拠を提供するような、企業の期末日後であるが財務諸表が公表される前に発生した事象も、評価性引当金が必要かどうかを決定する際に考慮しなければなりません。

ASC740-10-30-21は、最近の期間における累積損失などの否定的証拠がある場合には、評価性引当金を回避することは困難であると述べています。近い将来に予想される損失、および将来の業績に悪影響を与える恐れのある不確実性についても、否定的証拠として考慮する必要があります。たとえ最近の期間に利益が計上されていたとしても、企業は、累積損失をもたらすかどうかを含め、近い将来の損失見込みを考慮する必要があります。

一般的に、企業の前年度の業績が最も客観的に検証可能な将来業績の指標です。このため、累積損失は反証の困難な消極的証拠の重要な一部となります。多くの企業が、繰延税金資産の一部または全額の実現の裏付けとして、一時差異を除外した課税所得の予測に依拠しています。予測は、本質的に過去の実績に比べて客観性が低いため、企業が累積損失を抱えている場合には、過去の実績を覆すような、客観的に検証可能な水準に達したものでなければなりません。多くの場合、企業は、課税所得の予測のベースラインとして、客観的に検証可能な項目（例えば、前年度末に実施した債務の返済や事業の取得など、既に発生した項目）についての調整を加えた直近の年度の業績を使用します。しかし、現在の環境下においては、パンデミックが直近の年度の業績に与えた影響（正負ともに）を考慮すると、直近の年度の業績が将来の業績を示唆するものかどうかの評価が困難となる可能性があります。この領域では、パンデミックの影響の拡大につれて、重要な判断と入手可能なすべての証拠の検討が必要となります。

質問 22.2 (2021年1月更新)

COVID-19が事業にどのような影響を与えるかが不透明な場合、企業は年間実効税率をどのように見積もるべきですか。

PwCの回答

各期中報告期間において、企業は、予想される年間実効税率(AETR)を見積もることが要求されます。その年間実効税率を経常的な利益の通期累計額に乗じることにより、法人所得税費用の通期累計額を計算します。年間実効税率を計算するために、企業は、年間の経常的な利益と、当期税金と繰延税金の両方を含む年間税金費用総額を見積もる必要があります。企業が複数の租税管轄区域で課税対象となる場合、1つの全体的な(すなわち、全社的な)見積年間実効税率が設定され、経常的な連結利益(損失)の通期累計額に適用されます。ASC740-170-35-2は、信頼できる見積りができない場合には、期首からの累計期間の実際の実効税率が年間実効税率の最善の見積りとなる可能性があるとして述べています。

最近の事象を考慮すると、企業は、ASC740-270-30-8(信頼性のある見積りができない場合には年度の期首から現在までの実際の実効税率が年間実効税率の最善の見積りとなる可能性があるとして示している)の考慮が有用である可能性があります。また、次の2つの例外も関連性を有しています。

- 期首からの累計期間ベースで経常的な損失が生じた租税管轄区域で事業を行っている場合、または通年で経常的な損失を見込んでいる場合で、それらの損失に対して税務上の便益を認識できない場合、ASC740-270-30-36(a)は、年間実効税率の全体的な見積りからその租税管轄区域の利益(または損失)を除外することを企業に要求しています。実質的には、税務上の便益を認識できない損失を有する租税管轄区域は、全体的な年間実効税率準の計算から除外され、その租税管轄区域

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

については別個の年間実効税率が計算されます。

- 特定の租税管轄区域の経常的な利益について信頼性のある見積りができない場合、企業は、見積年間実効税率の全体的な計算から、その租税管轄区域を除外する必要があります。見積りに信頼性があるかどうかを判断するには、専門的な判断が必要となります。例えば、経常的な利益の見積りを少し変えただけで、年間実効税率に大きな変化をもたらす場合があります。これは、当該年度についてわずかな税引前の収益性のみを見込んでいた企業が、税金費用(便益)や年間実効税率に大きな変動をもたらす可能性のある、多額の永久差異を有している場合に起こり得ます。このような場合、経常的な利益のわずかな変化が生じる可能性が高い場合には、年間実効税率の見積りに信頼性がある可能性は低いといえます。企業は、経常的な利益について信頼性のある見積りを行うことができるかと一般的には推定されますが、信頼性のある見積りを実際に行うことができない例外的な状況は、全社的な実効税率からその租税管轄区域を除外する正当な理由になります。信頼性のある見積りを行えないという企業の主張は、投資家、債権者、およびその他の財務諸表利用者に対するその他の開示およびコミュニケーションと首尾一貫する必要があります。

質問 22.3

企業は税法制定の影響をいつ会計処理すべきですか。

PwCの回答

米国会計基準では、税法の変更による影響は、制定された日を含む期間の継続事業に係る法人所得税費用の構成要素として個別に計上されます。

税法の変更が企業の貸借対照表日より後に制定された場合、その変更は制定日を含む期間まで反映されません。これは、制定された税法の変更が制定日より前に遡及して適用される場合にも該当します。企業は、貸借対照表日より後であるものの財務諸表の公表前の重要な税法の変更による潜在的な影響の開示を検討する必要があります。

税法の変更の制定日は、必ずしも単純ではありません。PwCは、完全な立法過程を経たときに法律が「制定」されると考えています。税法の変更による影響は、法律が制定された時点で財務諸表に認識されるため、税法が変更される租税管轄区域で完全な立法手続きがいつ完了したかを理解することが重要です。米国連邦税の目的上、大部分の州、および多くの外国の租税管轄区域において、多くの場合、制定日は、大統領などの機関が正式に法案に署名して成立した日です。

質問 22.4

現在の環境において、海外未分配利益に対する永久再投資に関する主張に関して、企業は何を考慮すべきですか。

PwCの回答

1つまたは複数の在外子会社において、投資に係る一時差異(outside basis differences)の永久再投資を主張している企業は、現在の経済状況が企業の資金ニーズと永久再投資の主張を継続する(それにより、関連する税金負債の計上を回避する)企業の能力にどのような影響を与える可能性があるかを引き続き評価する必要があります。例えば、債務元利払要求が近づいている企業、または財務制限条項に違反している(または、違反しそうな)企業は、引き続き海外所得の送金のタイミングを管理できるかどうか(すなわち、債務返済が要求された場合に送金できるかどうか)を検討すべきです。既存の信用供与へのアクセスを含む、借入ニーズを管理する企業の能力を検討する必要があります。

現在の経済状況に応じて現金を「一時的に」本国送金することが、企業の無期限の再投資の主張を「疑

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

問視する」ことになるかどうかという問題が生じる可能性があります。その答えは、各企業に固有の事実および状況によって異なります。検討事項には、どの利益が本国に送金されているか(当期の利益か過去の利益か)、どの子会社から本国に送金されているか、本国に送金に適用される税法、変更のビジネス上の根拠などが含まれます。

2017年の税制改革法以前の状況と比較して、在外子会社の投資に係る一時差異に関連する潜在的な税金負債はそれほど重要でない可能性があり、また、資本参加の免除や受取配当等の益金不算入の結果、多くの法域において外国所得が非課税で送金される可能性があります。しかし、永久再投資を主張できない企業は、依然として、源泉税、外国為替の影響、および州税や地方税などの項目に繰延税金を計上する必要がある可能性があります。

ほとんどの場合、無期限の取崩しの主張の変更の結果として過年度に累積された一時差異についての繰延税金の当初認識は、すべて継続事業に反映されます。一時差異の当期の増減から生じる繰延税金負債の修正について、期間内配分を考慮する必要があります。子会社の純資産に関連する未実現の外貨建損益は、未送金の利益を含め、その他の包括利益(OCI)の一部として計上される為替差損益を表します。したがって、為替差損益の税効果もその他の包括利益を通じて計上されることとなります。

源泉税が繰延税金負債の一部として計上されている場合、将来の外国為替の変動の取扱いが異なる可能性が高くなります。源泉税は親会社の義務です。米国親会社が外貨で支払うべき源泉税を有することを前提とした場合、為替レートの変動によって生じる源泉税負債の金額の変動は、外貨建取引損益であり、損益計算書(企業の方針により、税金費用または税引前利益)に計上されます。

追加的リソース

- PwC会計ガイド「[Income taxes](#)」(英語のみ)
- PwCポッドキャスト「[Valuation allowance for deferred tax assets – the basics](#)」(英語)
- [In depth US2019-19「FASBが法人所得税の会計処理を簡素化」](#)(和訳は[こちら](#))
- PwCポッドキャスト「[Income tax accounting year-end reminders](#)」(英語)

© 2021 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.

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。