Deloitte.

Heads Up

2015 年 6 月 16 日
第 22 巻　第 20 号

注：本資料は Deloitt & Touch LLP が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版についは有限責任監査法人トーマツにお問合せください。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、英語版ニュースレターの補助的なものです。あくまで英語版が（正）となります旨、ご了承下さい。

目次：

- ベーシス・ディファレンスの排除
- 所有のレベル又は影響力の程度の増加

簡素化に関する基礎
FASB が持分法会計を改訂する ASU 提案を発行

トレバー・ファーバー（Trevor Farber）及びマット・ローリー（Mat Lorie）（デロイト&トウシュ LLP）

2015 年 6 月 5 日、FASB は、その簡素化の取り組み（すなわち、関連する財務諸表情報の有用性を維持又は強化する一方、現行米国会計基準のコスト及び複雑性を低減させる審議会による努力）の一環として、持分法会計に係る ASU 提案[1]を発行した。当提案は、投資者に対して、(1)持分法投資に関連するベーシス・ディファレンス（basis difference）[2]に関する会計処理、及び(2)所有持分の増加により新たに持分法適格となった投資を、投資が保有された全ての過去期間において適用されていたかのように、遡及的に会計処理する規定を排除することにより、持分法投資に係る会計処理を改訂することになる。

当 ASU 提案に係るコメント期限は、2015 年 8 月 4 日である。

ベーシス・ディファレンスの排除

現行米国会計基準においては、報告事業体は、持分法被投資者の購入価格と被投資者の基礎となる純資産に対する持分を分析することが要求されている（被投資者が連結される場合に要求されるアプローチと同様の方法で）。このベーシス・ディファレンスは、取得日時点の公正価値と帳簿価額が相違する被投資者の識別可能資産及び負債に起因する。識別可能純資産に配分されない余剰コストは、持分法のれんとみなされる。投資者はまた、持分法ベーシス・ディファレンスの繰延税金の影響を識別する必要がある。

その後、投資者は、当該ベーシス・ディファレンスの会計処理に当たり、持分法被投資者の利益又は損失に対する持分を調整しなければならない。例えば、投資者は、識別可能無形資産に係るベーシス・ディファレンスに関連する追加償却に関する被投資者の利益に対する持分を調整することになる。しかしながら、のれんとみなされるベーシス・ディファレンスの一部は、事業体が、のれんを償却する ASC 350-20[3]の代替的会計処理を選択した非公開会社である場合を除き、償却されないことになる。

当 ASU 提案は、持分法投資のベーシス・ディファレンスを別個に会計処理する規定を排除することになる。これに代わり、全体のベーシス・ディファレンスは、投資基礎の一部とみなされることになる。

[1] FASB Proposed Accounting Standards Update, Simplifying the Equity Method of Accounting.

[2] ベーシス・ディファレンスは、持分法投資取得のコストが、投資者の被投資者の純資産に対する比例的持分を超過する金額として定義されうる。

[3] FASB会計基準編纂書リファレンスのタイトルについては、デロイトの「FASB会計基準編纂書におけるトピック及びサブトピックのタイトル」を参照のこと。

FASB は、この改訂は、複雑性を減少させることになる、と信じている。投資者は、被投資者の識別可能な資産及び負債の取得日時点の公正価値を決定することが要求されないためである。加えて、被投資者の基礎となる純資産の投資者の割合を超過する持分法投資のコストの超過する金額は、持分法のれんとみなされないことになる。したがって、のれんを償却することを選択した非公開会社は、もはや、持分法のれんと従来みなされていた投資の一部を償却することはない。

当 ASU 提案は、ベーシス・ディファレンスを別個に会計処理する規定を排除することになるが、それは、利益及び損失が実現するまで、投資者と被投資者間の会社間取引を除去する規定には影響を与えない。

設例—持分法投資ベーシス・ディファレンス

投資者 A は、被投資者 B の 25%の普通株式を 2015 年 1 月 1 日に、現金 6 百万ドルで購入する。投資者 A は、B に対して重要な影響力を行使する能力があり、したがって、持分法会計を適用する（法人所得税は無視する）。

B の資産及び負債の 2015 年 1 月 1 日時点の帳簿価額と公正価値は、以下の通りである:

	帳簿価額	公正価値**
現金	$ 4,000,000	$ 4,000,000
流動資産	8,000,000	8,000,000
有形固定資産*	9,000,000	13,000,000
負債	(5,000,000)	(5,000,000)
純資産	$ 16,000,000	$ 20,000,000
投資者 A の 25 パーセント持分	$ 4,000,000	$ 5,000,000
持分法のれん		1,000,000
購入価格合計		$ 6,000,000

* 有形固定資産の残存耐用年数は 10 年である。

** 被投資者 B は、その他の未認識の識別可能無形資産を有していない。

現行米国会計基準で及び当 ASU 提案の双方において、投資者 A は当初、B に対する投資を 6 百万ドルで認識する。しかしながら、現行米国会計基準においては、A は、その 25 パーセント持分に対して支払った 6 百万ドルと B の基礎となる純資産の帳簿価額に対する持分（4 百万ドル）との差額の分析が要求されることになる。この設例では、A は、ベーシス・ディファレンスの 1 百万ドルは、被投資者の有形固定資産に関連するものであり、1 百万ドルは、持分法のれんであると結論付けた。したがって A は、有形固定資産に関連するベーシス・ディファレンスを、次の 10 年間にわたり各年ごとに 100,000 ドル B の利益（又は損失）の事後の持分を減額することにより会計処理することになる。投資者 A は、のれんを償却せず、したがって、事後において持分法のれんを別個に会計処理しないことになる。

当 ASU 提案に準拠して、A はベーシス・ディファレンスを分析することは要求されないことになる。これに代わり、全てのベーシス・ディファレンスは、投資の基礎の一部として取り扱われることになる。したがって、A は、持分法会計を事後に適用する場合には、ベーシス・ディファレンスに係る B の利益又は損失に対する持分を調整しないことになる。

編集者注:現行米国会計基準では、持分法被投資者における追加的ベーシス・ディファレンスは、投資者が、被投資者の持分を取得し、被投資者の資産又は負債が公正価値で会計処理され、公正価値の変動が累積その他の包括利益で記帳される場合に存在する可能性がある（例えば、売却可能証券又はデリバティブ商品）。当 ASU 提案では、これらのベーシス・ディファレンスは、別個に識別される必要はないことになる。

開示

当 ASU は、もしあれば、「投資が引き継がれている金額と純資産に対する基礎となる持分金額との差額、及び差異の会計上の取り扱い」を開示する規定を排除することになる。

しかしながら、持分法投資者は、適用日後の初年度に係る彼らの年次及び期中財務諸表で、(1)会計原則の変更性質及び理由、並びに(2)過去比較期間に認識されたベーシス・ディファレンスの償却金額を開示が要求されることになる。

移行措置及び発効日

FASB は、受領するコメント・レターのフィードバックを検討後、当 ASU の発効日を議論する予定である。審議会は、現行の持分法投資に係る移行措置は、修正された将来に向かっての適用とされるべきである、と決定した。つまり、ベーシス・ディファレンスの会計処理は、発効日時点で終了し、残存ベーシス・ディファレンスは、投資基礎の一部として取り扱われることになる（すなわち、投資者は、ベーシス・ディファレンスを将来にわたり会計処理することはもはや要求されない）。

編集者注：当 ASU 提案は、持分法被投資者のベーシス・ディファレンスが、単一資産に関連して支配的である場合に、重要な影響を有する可能性がある。例えば、投資者は、単一の不動産を保有する持分法被投資者に対する持分を取得する可能性がある。この場合には、不動産の公正価値が、帳簿価額を超過する部分（取得後の不動産価値変動の結果として）は、当該投資の購入価格に含まれることになる。被投資者が、その後、帳簿価額を越える金額で売却することを意図すると仮定すれば、被投資者が実現する利益の一部（又は潜在的には全ての利益）は、投資者の投資の原価に既に含まれていることになる。当 ASU 提案は、取得日時点で投資に含まれていた利益の一部に関して、持分法を適用するに当たり、被投資者の利益の割合の調整を、投資者に要求しないことになる。

所有のレベル又は影響力の程度の増加

現行米国会計基準（ASC 323-10-35-33）によれば、投資者が、被投資者に対する投資を増加させる場合（又はその他の方法で、被投資者に対する重要な影響力を取得する場合）、「投資者の投資、事業の結果（表示対象となる当期間及び過去期間）及び留保利益は、当該投資が過去の全ての期間中に実質的に持分法が適用されていたかのように、段階的に遡及的に調整されなければならない」。当 ASU 提案は、この規定を排除する。むしろ、被投資者に対する追加的持分を取得するコストは、投資者が従来保有していた持分の帳簿価額（それは、市場性ある証券の原価又は公正価値である可能性がある）に追加され、持分法会計が、投資者が被投資者に対して重要な影響力を行使する能力を取得した時点から、その後、適用されることになる。

設例—所有のレベル又は影響力の程度の増加

投資者 A は、2015 年 1 月 1 日時点で、被投資者 B の普通株式の 10 パーセントを 400,000 ドルで取得する。投資者 A は、B に対する重要な影響力を行使する能力を有しないため、この当初投資を原価法により会計処理する。

2015 年 7 月 1 日時点で、A は、B の普通株式を 900,000 ドルで追加取得する。投資者 A は今や、合計で B に対する 30 パーセントの持分を有しており、したがって、B に対する重要な影響力を行使する能力を有している。

現行米国会計基準では、A は、当該 20 パーセント持分の追加取得時に、段階基礎で遡及的に財務諸表において調整することを要求される。したがって A は、当該年度の前半 6 ヶ月間に関して、B の利益の 10 パーセントを含むことになり、2015 年 12 月損益計算書において当該年度の後半 6 ヶ月に係るか B の利益の 30 パーセントを含むことになる。当 ASU 提案によれば、A は、2015 年 12 月損益計算書における当該年度の後半 6 ヶ月に係る B の利益の 30 パーセント含むことのみを要求されることになる。

移行措置及び発効日

FASB は、受領するコメント・レターのフィードバックを検討後、当 ASU の発効日を議論する予定である。審議会は、投資者は、最終 ASU の発効日後、発生する所有レベルの増加に対して、当 ASU 提案の改訂を将来に向かって適用することを決定した。

登録

デロイトの Accounting Standards and Communications Group が発行する Heads up およびその他の会計に関する出版物を希望される方は、以下のウェブサイトにご登録ください（www.deloitte.com/us/subscriptions）。

財務責任者のための Dbriefs

Dbriefs へぜひご参加ください。Dbriefs はデロイトのウェブキャスト・シリーズで、重要な問題を常に把握しておくために必要な実践戦略を提供するものです。「財務責任者」シリーズのウェブキャストを通じ、以下のテーマに関する貴重なアイデアや重要な情報にアクセスしてください。

- 事業戦略および税務
- 税務に関する財務報告
- 取引およびビジネス・イベント
- 企業価値の強化
- ガバナンスおよびリスク
- 財務報告
- テクノロジー

Dbriefs は CPE クレジット取得のための、身近にご利用いただける便利で柔軟な方法も提供します。今後のウェブキャストに関するお知らせをお受け取りいただくには、以下のウェブサイトにて、Dbriefs にご登録ください（http://www.deloitte.com/us/dbriefs）。

Technical Library と US GAAP Plus

デロイトはご登録いただいた方々を対象に、会計や財務開示に関する資料のオンライン・ライブラリーへのアクセスを提供しています。Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool と呼ばれるこのライブラリーには、弊社の会計および SEC マニュアルならびにその他の会計および SEC の解釈指針のみならず、FASB、EITF、AICPA、PCAOB、IASB、SEC の資料などが含まれています。

営業日ごとに更新される Technical Library は使いやすくデザインされており、ナビゲーションシステムは強力な検索機能を備えているため、いつでも、どのコンピューターからでも瞬時に情報を入手することを可能にします。Technical Library 登録者には、ライブラリーへの最新の情報をハイライトした週報「Technically Speaking」もお送りします。登録やオンライン上のデモンストレーションなどの詳細については、デロイトのウェブサイト www.deloitte.com/us/techlibrary をご覧ください。

さらに、US GAAP Plus にも忘れずにアクセスしてください。これは、米国 GAAP に重点を置いた、会計に関するニュース、情報や出版物を取り上げるデロイトの新しい無料ウェブサイトです。このウェブサイトには、FASB の活動や FASB Accounting Standards Codification™のアップデート、そして、PCAOB、AICPA、SEC、IASB、IFRS 解釈指針委員会などのその他の米国と国際会計基準の設定主体や規制当局の進展に関する記事が掲載されています。今すぐチェックしてください！

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（英国の法令に基づく保証有限責任会社）のメンバーファームおよびそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、税理士法人トーマツおよび DT 弁護士法人を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,900 名の専門家（公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど）を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト（www.deloitte.com/jp）をご覧ください。

Deloitte（デロイト）は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 210,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte（デロイト）とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッドならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL（または”Deloitte Global”）はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

© 2015. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited