

注:本資料は Deloitte & 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て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

- はじめに
- 当 ASU 提案の主要規定
- 移行措置及び発効日

あらゆる方法で

FASB がキャッシュ・フロー分類に係るガイダンスを提案

ニック・トリカリチ(Nick Tricarichi)、ステファン・マッキニー(Stephen McKinney) 及びデニス・ハウエル(Dennis Howell) (デロイト&トウシュ LLP)

はじめに

2016年1月29日、FASB はキャッシュ・フロー計算書上の、特定の現金受領および支払いの分類に係るガイダンスを追加又は明確化すべく、ASC230¹を改訂することになる ASU 提案²を発行した。ASC230 は、営業、投資又は財務活動として分類される特定の現金支払い及び受領に関するいくつかのガイダンスを提供するが、キャッシュ・フロー計算書上の現金支払い及び受領の分類の評価に関する一貫した原則を欠いている。これは、実務上の多様性を引き起こし、特定状況下では、財務諸表の多様性を引き起こしてきた。

当提案に対するコメント期限は2016年3月29日である。

当 ASU 提案の主要規定

当 ASU 提案は、キャッシュ・フローに関連する八つの問題に関する FASB の発生問題専門委員会(EITF)により到達した合意の結果である。

キャッシュ・フロー問題	改訂提案
負債事前償還又は負債消滅コスト	負債事前償還又は消滅コスト(第三者コスト、支払プレミアム、貸手に支払われるその他の報酬)は、財務活動に関するキャッシュ・アウトフローとして分類されることになる。
ゼロ・クーポン債の決済	決済時のゼロ・クーポン債のキャッシュ・アウトフローは、営業及び財務活動に分類されることになる。付随金利の現金支払いは、営業活動に分類されることになるが、一方で、当初受領(すなわち元本)は、財務活動に分類されることになる。
事業結合後になされた条件付対価支払い	事業結合後、すぐには実行されない条件付対価支払いは、営業及び財務活動に分離され区分されることになる。取得日時点で認識される条件付対価負債の金額までの現金支払い(測定期間調整を含む)は、財務活動に分類されることになる。一方で、超過現金支払いは、営業活動に分類されることになる。

¹ FASB Accounting Standards Codification Topic 230, Statement of Cash Flows.

² FASB Proposed Accounting Standards Update, Classification of Certain Cash Receipts and Cash Payments — a Consensus of the FASB Emerging Issues Task Force.

キャッシュ・フロー問題

改訂提案

保険金請求の決済からの収入

保険金請求の決済からの現金収入は、保険カバレッジの性質(すなわち、支払請求額の性質)が基礎とされることになる。一時払決済において受領される保険収入については、事業体は、当決済において含まれる各支払請求額の性質を基礎として分類を決定することになる。

会社が保有する生命保険(COLI)契約及び銀行が保有する生命保険(OBLI)契約の決済からの収入

COLI 及び BOLI 契約の決済からの現金収入は、投資活動に分類されることになる。しかしながら、事業体は、COLI 及び BOLI 収入の分類を、COLI 及び BOLI 契約に係る保険料支払いの分類と整合させることが、要求されてはいないが容認されることになる(すなわち、保険料支払いは、投資、営業、又はそれらの結合として分類される可能性がある)。

持分法投資から受領する配当

事業体は、持分法投資から受領する配当を、累積利益アプローチの適用により、営業活動又は投資活動(又はその双方)に分類することになる。このアプローチでは、受領する現金配当は、投資に対するリターンとして想定される(すなわち、営業キャッシュ・インフロー)。累積配当受領金額から過去期間において受領した配当を控除した金額が、事業体の累積持分法損益を超過しない限りにおいて、超過額が、この計算を通じて算定される際に、当該超過額までの当期配当は、投資の収益としてみなされ、投資活動からのキャッシュ・インフローとして分類される。

当提案は、公正価値オプションにより測定される持分法投資には対処していない。

証券化取引に対する受益持分

事業体の金融資産の証券化からの収入として受領した譲渡者の受益持分は、非現金活動として開示されることになる。事業体の売掛金の証券化からの受益持分の事後の現金受領は、投資活動からのキャッシュ・フローとして分類されることになる。

別個に識別可能なキャッシュ・フロー及び優位性原則

当ガイダンスは、事業体が(1)単一項目のキャッシュ・フローを、二種類以上のキャッシュ・フローに分離する、又は(2)複数のキャッシュ・フローを優位性を基礎として一種類のキャッシュ・フローに集約する場合を明確化することになる。

これらの問題に関して EITF により達した決定の要約に関しては、デロイトの 2015 年 6 月、2015 年 9 月及び 2015 年 11 月の EITF スナップショット・ニュースレターを参照のこと。

編集者注: 当 ASU 提案における FASB の目的は、特定の現金受領及び支払いの分類に関連する実務上の多様性を排除することにある。結果として、当ガイダンス提案では、ある事業体に関しては、特に以下で議論される問題に関しては、大幅な変更が生じうる。

ゼロ・クーポン債の決済

キャッシュ・フロー計算書における、ゼロ・クーポン債決済のための支払いの分類に係るガイダンスの欠如は、ゼロ・クーポン債の決済において、債券発行者によりなされる現金支払いの分類の多様性を引き起こしてきた。ある事業体は、元本(事業体により当初受領された金額)と付随金利に当該決済支払いを分離している。そのような状況においては、元本に関連する返済の一部は、財務活動に、また、付随金利に関連する部分は、営業活動に分類される。しかしながらその他の事業体は、元本と付随金利に決済支払いを分離せず、全体返済を財務活動として表示している。

当 ASU 提案では、事業体は、ゼロ・クーポン債の返済を元本と付随金利とに分離し、元本部分を財務活動に、付随金利部分を営業活動に分類することが要求されることになる。結果として、現在、ゼロ・クーポン債の全返済額を財務活動に分類している事業体は、付随金利に関連する当該支払い部分識別し、当 ASU 提案の規定を適切に適用する必要がある。

持分法投資から受領した配当

当 ASC230 は、投資の回収(投資活動からのインフローとして分類されるべき)と投資に対する収益(営業活動からのインフローとして分類されるべき)に峻別しているが、持分法投資(EMIs)から受領する配当が、投資に対する収益又は投資の回収を表象することの決定に関連し、実務の多様性が存在する。ある事業体は、この決定を、累積利益アプローチの適用により実施しているが、他の事業体は、各配当の性質を評価している。

現在、EMI 配当を当 ASU 提案で説明されている累積利益を基礎としたもの以外のアプローチの使用により決定している事業体は、(1)彼らの従前の結論が、累積利益アプローチの適用の結果と整合しているか否かを評価し、(2)当 ASU 提案の規定を適切に適用する必要があるだろう。

証券化取引における受益持分

ASC230 では、証券化取引における受益持分に関連した現金受領の分類方法に関して、具体的なガイダンスは存在しない。結果として、事業体は、譲渡者による取引債権の証券化において、譲渡者により取得される受益証券に係る支払いからの事後の現金受領を、キャッシュ・フロー計算書上、営業活動又は投資活動のいずれかで分類してきた。実務上は多様性が存在するが、我々は、事業体が、証券化された取引債権における譲渡者の受益持分に係る支払いからの現金受領を、営業活動からのキャッシュ・フローとして表示してきたのが支配的であると信じている。したがって、当該現金受領を投資活動からのキャッシュ・インフローとして表示する当提案は、実務を大幅に変更しうる。

一種類を超えるキャッシュ・フロー

ASC230 は、特定のキャッシュ・インフロー及びアウトフローは、二種類以上のキャッシュ・フロー(例えば、財務、投資又は営業)の特性を有する可能性があることを認識しており、「適切な分類は、それら項目に対するキャッシュ・フローの優位的源泉である可能性が高い活動に依存すべきである」と述べている。ASC230 は、優位性原則の適用を例証する設例を与えている³が、事業体はしばしば、当ガイダンス適用に困難性を有している。

³ ASC 230-10-45-22 及び 45-23 参照のこと。

結果として、キャッシュ・フローが二種類以上のキャッシュ・フロー区分の側面を有する際には、当 ASU 提案は、事業体は、まずは、ASC230 及び該当する ASC トピックにおける具体的ガイダンス適用により、それらの現金受領及び支払いの分類を決定することを要求している。さらに当 ASU 提案は、「具体的ガイダンスが存在しない場合には、報告事業体は、基礎となるキャッシュ・フローの性質を基礎として、現金受領及び現金支払いにおける、各別個に識別可能な源泉又は各別個に識別可能な使用を決定しなければならない」と言及している。当 ASU 提案は、「現金受領及び支払いが、二種類以上のキャッシュ・フローの側面を有し、源泉又は使用により分離できない状況では、適切な分類は、当該項目に関する優位的な源泉又は使用となる可能性が高い活動によるべきである」との見解を示している。しかしながら、当 ASU 提案は、「別個に識別可能」との用語をこの文脈で定義していないため、我々は、別個に識別可能な現金受領及び支払いの識別並びに「支配的」との用語適用に関連して、説明の要求が提示される可能性があると感じている。

移行措置及び発効日

事業体は、表示対象全過去期間に対して遡及的に改訂を適用することが要求されることになる。ただし、そうすることが実務的ではない場合を除く。その場合には、実務的に可能な最も早い時点で、将来に向かって当ガイダンスを適用することになる。FASB は、発効日、及び早期適用を認めるか否かを、当提案に対する利害関係者のフィードバックを検討後、議論する予定である。

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、リスクおよびコンプライアンス
- 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ー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人および 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ー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 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 225,000 名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

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(“DTTL”)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。