



目次

- はじめに
- 当 ASU の主要規定
- 移行措置及び発効日

FASB がキャッシュ・フロー分類に係るガイダンスを発行

ニック・トリカリチ (Nick Tricarichi) 及びステファン・マッキニー (Stephen McKinney) (Deloitte & Touche LLP)

はじめに

2016年8月26日、FASB は ASU2016-15¹を発行した。これは、キャッシュ・フロー計算書における特定の現金受領及び支払の分類に係るガイダンスを追加又は明確化すべく、ASC230²を改訂するものである。ASC230には、キャッシュ・フロー計算書における現金支払及び受領の分類の評価に関する一貫した原則が欠如している。これは、実務上の多様性を引き起こし、特定の状況下では、財務諸表の修正再表示を引き起こしてきた。したがって FASB は、8種類のキャッシュ・フロー種類に関する、実務上の多様性を低減することを目的として、当 ASU を発行した。

当 ASU の主要規定

当 ASU は、8種類のキャッシュ・フローに関連した問題に係る FASB の発生問題専門委員会 (EITF)により到達した合意の帰結である。当改訂の主要規定が以下で要約されている。

<p>負債事前償還又は負債消滅コスト</p>	<p>負債事前償還又は負債消滅コストに関する現金支払（第三者コスト、支払保険料、及び貸手に支払われるその他報酬）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」されなければならない。</p>
<p>ゼロ・クーポン債の決済</p>	<p>ゼロ・クーポン債の決済に関するキャッシュ・アウトフローは、営業及び財務活動に分離されなければならない。付随金利に関連する現金支払部分は、営業活動に分類されなければならない。一方、当初受領（すなわち元本）に関連する現金支払部分は、財務活動に分類されなければならない。</p>
<p>事業結合後になされた条件付対価支払</p>	<p>事業結合後、すぐに実行されなかった条件付対価支払（完了（consummation）日を基礎とする）は、営業及び財務活動に分離され、かつ分類されなければならない。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（測定期間調整を含む）は、財務活動に分類されなければならない。一方、超過現金支払は、営業活動に分類されなければならない。</p>
<p>保険金請求の決済からの収入</p>	<p>保険金請求の決済からの現金収入は、損失の性質を基礎として分類されなければならない。一時払決済において受領された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損失の性質を基礎として分類を決定しなければならない。</p>
<p>企業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（BOLI）契約の決済からの収入</p>	<p>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なければならない。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の分類を整合させることが、要求はされないが容認されている（すなわち、保険料に関する支払は、投資、営業又はそれらの組み合わせとして分類される可能性がある）。</p>
<p>持分法投資から受領する分配金</p>	<p>事業体は、持分法投資から受領する分配金を、以下のいずれかの方法により分類する会計方針選択を実施することが要求される。</p>
	<ul style="list-style-type: none"> • 累積利益アプローチ—このアプローチでは、分配金は、投資に対する回収であると想定され、営業キャッシュ・フローとして分類される。しかしながら、受領した累積分配金から、投資の回収であると判定された過去期間において受領した分配金を控除した金額が、事業体の累積持分法利益を超過する場合には、当該超過は、資本の回収であり、投資活動からのキャッシュ・インフローとして分類されなければならない。 • 分配金性質アプローチ—このアプローチでは、各分配金は、支払の源泉を基礎として評価され、営業キャッシュ・インフロー又は投資キャッシュ・フローのいずれかとして評価される。 <p>選択された方針が、分配金性質アプローチである事業体が、当該アプローチを、適切な分類（すなわち、分配金の源泉）を判定するに十分な情報を有しない場合、事業体は、累積利益アプローチを適用し、遡及的方法（基準）で、会計原則の変更を報告しなければならない。当該事業体は、該当する場合には、利用可能情報の欠如の結果として、会計原則の変更が発生したこと、及び ASC250-10-50-2 により要求される情報を開示することが要求される。</p> <p>当該改訂は、公正価値オプションにより測定される持分法投資に対処するものではない。</p>

(表の続き)

キャッシュ・フローに係る問題	改訂
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なければならない。事業体の取引債権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なければならない。
別個に識別可能なキャッシュ・フロー及び優位性 (predominance)原則の適用	当ガイダンスは、複数種類のキャッシュ・フローの側面を有する現金受領及び支払の分類に関する、三段階アプローチを提供している。 <ol style="list-style-type: none">1. 事業体は該当する場合、米国会計基準における具体的ガイダンスを最初に適用しなければならない。2. 現金受領又は支払に関連する具体的ガイダンスがない場合には、事業体は、現金支払又は受領を、「基礎となるキャッシュ・フローの性質を基礎として、別個に識別可能な[現金の]源泉又は使途のそれぞれ」に分離しなければならない。それぞれの別個に識別可能な現金の源泉又は使途は、ASC230におけるガイダンスの適用により、営業、投資又は財務活動に分類されることになる。3. 現金支払又は受領が分離されえない場合には、全体の支払又は受領は、優位的な現金の源泉又は使途となる可能性が高い活動を基礎として、営業、投資又は財務活動として分類されなければならない。

これら課題に関して EITF により到達された決定の要約に関しては、デロイトの [2015 年 6 月](#)、[2015 年 9 月](#)、[2015 年 11 月](#)、及び [2016 年 6 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

FASB の当 ASU における目的は、特定の現金受領及び支払の分類に関連した実務上の多様性を排除することにある。結果として、特に以下で議論される課題に関して、改訂後のガイダンスにおいては、一部の事業体に関して重要な変更が生じる。

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・クーポン債の決済時の、債券発行者によりなされる現金支払の分類において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部分は、財務活動に分類され、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、元本と付随金利に分離せず、全体返済を財務活動として表示している。

当 ASU では、事業体は、ゼロ・クーポン債の返済を元本と付随金利に分離し、元本部分を財務活動に、付随金利部分を営業活動として分類することが要求されている。結果として、現在、ゼロ・クーポン債の返済全体を財務活動に分類している事業体は、付随金利に関連した当該支払部分を識別し、当 ASU 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分配金

ASC230 は、投資の回収(これは、投資活動からのインフローとして分類されなければならない)と投資に対する収益(これは、営業活動からのインフローとして分類されなければならない)とを峻別しているが、当該二つの間の区別に関する方法を規定していない。持分法投資からの分配金に関しては、事業体は、累積利益アプローチ又は分配金性質アプローチによりこの判定を実施する。当 ASU は、これら方法のそれぞれを正式化し、事業体が、会計方針選択として、いずれか一つを選定することを容認している。

しかしながら当 ASU は、分配金性質アプローチにより要求されている情報が、特定の被投資者に関して利用可能でない場合には、同アプローチを選択する事業体に、会計原則の変更を報告することを要求している。したがって当 ASU は、実務上の多様性を排除することにはならない一方で、現在分配金性質アプローチを適用している事業体は、彼らの会計方針としての方法選定に当たり、当 ASU による追加的情報及び開示規定に留意しなければならない。

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、譲渡者の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持分に係る支払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として分類してきた。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対する譲渡者の受益持分に係る支払からの現金受領を、営業活動からのキャッシュ・イン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該規定は、実務を大幅に変更しうる。

別個に識別可能なキャッシュ・フロー及び優位性原則の適用

ASC230 は、特定のキャッシュ・インフロー及びアウトフローは、複数のキャッシュ・フロー分類(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、当該項目に関するキャッシュ・フローの優位的源泉となる可能性が高い活動に応じてなされなければならない」と述べている。ASC230 は、優位性原則³の適用を例証する設例を提供しているが、事業体はしばしば、当該ガイダンスの適用に困難性を有している。

結果的として、複数のキャッシュ・フロー分類の側面をキャッシュ・フローが有する場合、当 ASU は、事業体は、先ずはそれらの現金受領及び支払の分類を、ASC230 及びその他の適用される ASC トピックの具体的なガイダンス適用により判定することを要求している。さらに当 ASU は、「具体的な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における、別個に識別可能な各源泉又は別個に識別可能な各使途を判定しなければならない」と言及している。当 ASU は、「現金受領及び支払が、複数のキャッシュ・フロー分類の側面を有しており、源泉又は使途により分離できない状況では、……適切な分類は、当該項目に関するキャッシュ・フローの優位的な源泉又は使途となる可能性が高い活動に応じてなされるべきである」との見解を示している。しかしながら、当 ASU は、この文脈における「別個に識別可能」との用語を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の識別並びに「優位的」との用語の適用に関連して、説明の要求が提示される可能性があるかと信じている。

³ ASC 230-10-45-22 及び 45-23 を参照のこと。

移行措置及び発効日

公開ビジネス事業体に関しては、当ガイダンスは、2017年12月15日より後に開始する財務年度（それらの財務年度に含まれる期中期間を含む）から発効する。その他の全ての事業体に関しては、2018年12月15日より後に開始する財務年度、及び2019年12月15日より後の開始する財務年度に属する期中期間から発効する。早期適用は全ての事業体に対して容認されている。事業体は、表示される全ての期間に関して遡及的に当ガイダンスを適用しなければならないが、遡及的適用が実務的に可能でない場合には、将来に向かって適用可能である。

登録

デロイトの Accounting Services Department 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
- 企業価値の強化
- 財務報告
- 税務に関する財務報告
- ガバナンス、リスクおよびコンプライアンス
- テクノロジー
- 取引およびビジネス・イベント

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・トウシュート・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、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 アドバイザリ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み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 Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters” を自らの使命とするデロイトの約 225,000 名の専門家については、Facebook、LinkedIn、Twitter もご覧ください。

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・トウシュート・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。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は 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があります。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。

© 2016. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.