



## 米国会計関連情報 最近の論点

### FASB—2つの公開草案 「棚卸資産の測定の簡素化」及び 「特別損益項目の概念の削除による 損益計算書の表示の簡素化」を公表

市場関係者からのフィードバックに基づき、FASBは、U.S. GAAPの不要な複雑性を軽減するいくつかのプロジェクトを遂行している。この取組の一環として、2014年7月15日、FASBは2つの会計基準書アップデート(Accounting Standards Update, ASU)案を公表した。1つは棚卸資産の減損モデルの簡素化を目的とするものであり<sup>1</sup>、もう1つは損益計算書から特別損益項目の表示を削除するものである<sup>2</sup>。

#### 【主な内容】

- 棚卸資産に関するASU案は、低価法(原価と市場価格とのいずれか低い金額で測定する方法)から原価と正味実現可能価額とのいずれか低い金額で測定する方法に、測定の原則を変更する。
- 特別損益項目に関するASU案は、特別損益項目(extraordinary item)の概念をU.S. GAAPから削除する。ただし、非経常的(unusual)かつ/または発生頻度の低い(infrequently occurring)重要な項目に関する現行の開示規定は維持される。
- これらのASU案に対するコメントの締切は、2014年9月30日である。

#### 【主な影響】

- 棚卸資産に関するASU案のもとでは、棚卸資産の測定において、企業は、再調達原価及び正常利益の概算値を控除した正味実現可能価額を考慮する必要がなくなる。
- 特別損益項目に関するASU案のもとでは、企業は、取引または事象が非経常的でありかつ発生頻度が低いかについて評価する必要がなくなる。
- これらのASU案は、U.S. GAAPと対応するIFRS基準との取扱いを類似させる。

<sup>1</sup> ASU案「棚卸資産の測定の簡素化」2014年7月15日。www.fasb.orgより入手可能。

<sup>2</sup> ASU案「特別損益項目の概念の削除による損益計算書の表示の簡素化」2014年7月15日。www.fasb.orgより入手可能。

## 【棚卸資産の測定の簡素化】

現行のU.S. GAAPのもとでは、企業は棚卸資産を原価と市場価格とのいずれか低い金額で測定しなければならない<sup>3</sup>。市場価格の測定値は、通常、現在の再調達原価である。ただし、企業はその測定において、正味実現可能価額(上限)及び正常利益の概算値を控除した正味実現可能価額(下限)も同時に考慮する必要がある。

### 正味実現可能価額

このASU案は、市場価格を正味実現可能価額に置き換える提案をしている。正味実現可能価額は、FASB会計基準編纂書(Accounting Standards Codification, ASC)のマスター用語集において「通常の営業過程における見積販売価格から完成、処分及び運送にかかる合理的に予想されるコストを控除した金額」と定義されている。このASU案が最終基準化された場合、企業は棚卸資産を測定する際に、再調達原価または正常利益の概算値を控除した正味実現可能価額を算定し、考慮をする必要がなくなる。

このASU案は、棚卸資産の価値が下落または減損している場合の棚卸資産の測定に関してのみ取扱いしており、棚卸資産の原価の測定に関するガイダンスは改訂されない。企業は引き続き、後入先出法、先入先出法、平均法等を適用し、棚卸資産の原価を算定し、その原価と正味回収可能価額を比較し、棚卸資産の評価減が必要か否かを判断しなければならない。

### KPMGの見解

このASU案の正味実現可能価額はIAS第2号の「正味実現可能価額」の定義と類似するが、原価の算定方法の相違により、U.S. GAAP及びIFRSの棚卸資産の測定には差異が生じる可能性がある。例えば、IFRSでは、棚卸資産の原価の算定に後入先出法の適用が禁止されており、連結財務諸表内において類似する項目の原価の算定には、統一した原則を適用することを規定している。

### 現行のU.S. GAAP及びASU案のもとでの測定

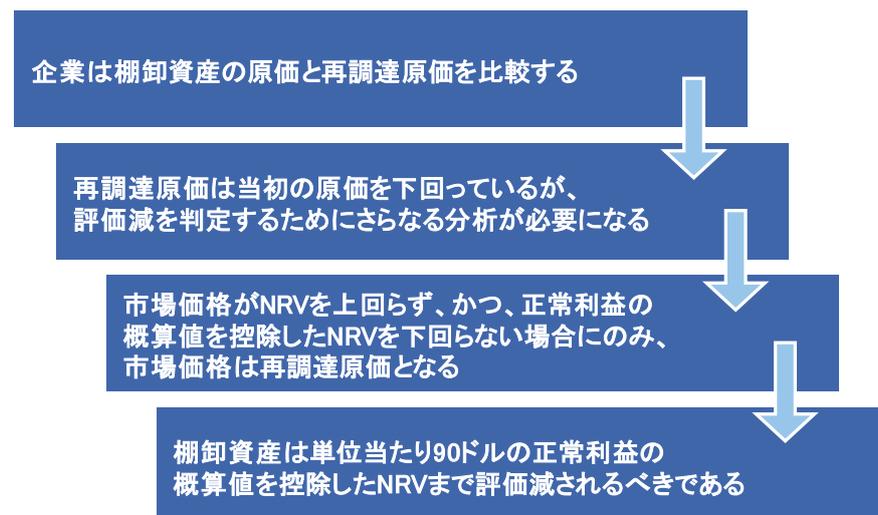
以下は、このASU案を適用した場合の棚卸資産の測定について、現行のU.S. GAAPとの比較により例示している。

#### 前提条件

- 棚卸資産の原価＝100ドル
- 正味実現可能価額(Net realizable value, NRV)＝99ドル
- 再調達原価＝88ドル
- 正常利益の概算値を控除した正味実現可能価額＝90ドル

<sup>3</sup> FASB ASC Paragraphs 330-10-35-1から35-11。www.fasb.orgより入手可能。

### 現行の棚卸資産のガイダンスのもとでの測定



### ASU案の棚卸資産のガイダンスのもとでの測定



### ASU案の移行措置及び適用日

このASU案は、2015年12月16日以降開始する事業年度及びそれらの事業年度に含まれる期中期間から、将来に向かって適用することを規定している。早期適用は認められる。

### 【特別損益項目】

現行の会計ガイダンスのもとでは、営業活動に係る利益に含まれる事象または取引の影響は、その事象または取引が企業の正常かつ通常 (ordinary and usual) の活動であることを推定している<sup>4</sup>。これと異なった分類は、特別損益項目としての分類が明確な証拠により支持される場合に限り適切とされている。このASU案は、U.S. GAAPからこの概念を削除する。

特別損益項目は、その非経常的な性質及び発生頻度の低さから区別される事象及び取引である。現行のU.S. GAAPのもとでは、事象または取引を特別損益項目として分類するためには、以下の2つの要件のいずれも満たす必要がある。

- **非経常的な性質:** 営業活動を取り巻く環境を考慮すると、その事象または取引が高い程度の異常性 (high degree of abnormality) を有しており、正常かつ典型的 (ordinary and typical) な活動に明確に関連していない、または付随的にのみ関連するものである
- **発生頻度が低い:** 営業活動を取り巻く環境を考慮すると、その事象または取引が予見可能な将来において再度生じることが合理的に見込まれないものである<sup>5</sup>

<sup>4</sup> FASB ASC paragraph 225-20-45-1。www.fasb.orgより入手可能。

<sup>5</sup> FASB ASC paragraph 225-20-45-2。www.fasb.orgより入手可能。

特別損益項目の分類の削除に加えて、現行のU.S. GAAPにおける以下の特別損益項目の開示規定が削除される。

- 損益計算書における特別損益項目(税引後)の区分表示(継続事業から生じる利益の後での表示)
- 損益計算書または財務諸表の注記における、特別損益項目に関連する法人所得税及び1株当たり利益情報の開示

事象または取引が特別損益項目か否かの検討は削除されるが、事象または取引が非経常的な性質か、または発生頻度が低いかという概念は会計ガイダンスにおいて維持される。また、非経常的な性質または発生頻度が低い事象や取引に関する現行の表示及び開示のガイダンスについても維持される<sup>6</sup>。

#### KPMGの見解

企業は、取引または事象が非経常的であり、かつ、発生頻度が低いかについて評価する必要はなくなる。ただし、これらの項目に関して追加的な表示及び開示が必要となるか否かを決定するために、企業は引き続きすべての事象の性質及び発生頻度を評価する必要がある。

#### ASU案の移行措置及び適用日

損益計算書における特別損益項目の表示を削除するこのASU案は、2015年12月16日以降開始する事業年度及びその期中期間の財務諸表において、将来に向かって適用される。早期適用は認められる。

<sup>6</sup> FASB ASC paragraph 225-20-45-16。www.fasb.orgより入手可能。

## 編集・発行

### 有限責任 あずさ監査法人 US GAAPアドバイザー室

AZSA-USGAAP@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供しよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

この文書はKPMG LLPが発行しているDefining Issues<sup>®</sup>  
July. 2014 No. 14-32をベースに作成したものです。

上記の記述及び要約を、SECレギュレーション及び潜在的または現行の規定の代用として取り扱わないようご注意ください。U.S. GAAPを適用する企業またはSECへのファイリングを行う企業は、関連する法規制及び会計規定の原文を参照するとともに、自社の特定の状況を検討し、会計及び法律顧問に相談されることをお勧めいたします。

本ニュースレターの内容に関しご質問等がございましたら、エンゲージメント・チームの担当者までご連絡ください。