

FASB の動向 (2017年5月～2017年7月)

ASBJ 専門研究員 やまね ゆういち
山根 雄一

ASU 第 2017-09 号「報酬—株式報酬（トピック 718）：修正会計の範囲」の公表（2017年5月）

米国財務会計基準審議会（FASB）は、2017年5月10日に、ASU 第 2017-09 号「報酬—株式報酬（トピック 718）：修正会計（modification accounting）の範囲」を公表した。

株式に基づく支払報奨の契約条件の「変更」の定義が広いことに起因して、当該条件変更を実質的なものであるとみなしてトピック 718 を適用する事業体もあれば、条件変更を事務的なものとみなし、同トピックを適用しない事業体もあり、実務においてばらつきが生じているという指摘が多く、利害関係者から寄せられた。

本 ASU は、トピック 718 を株式に基づく支払報奨の契約条件の変更に適用する場合のコスト及び実務のばらつきを減少させるために、どのような変更が生じた場合にトピック 718 における修正会計を適用するかに関するガイダンスを提供している。

本 ASU の主な内容は、次のとおりである。

(1) 報奨の公正価値、権利確定条件及び分類

が、条件変更の前後で（すなわち、変更直前の報奨と変更直後の報奨とで）同一でない限り、条件変更の影響について「修正会計」を適用して会計処理を行うことを要求している。ただし、条件変更が、報奨を評価するための評価技法のいずれのインプットにも影響を与えない場合、条件変更の前後で報奨の価値を見積ることは要求されない。

(2) 新たな会計基準、法律及び規制に基づいて株式に基づく支払報奨の契約条件を変更する場合は、事業体がそのような変更の要因を特定し、監査人がそれを立証することは困難である。したがって、「変更」があったか否かを上記の「修正会計」の要件に照らして判断することを要求している。

本 ASU は、公開事業会社に対しては、2017年12月15日より後に開始する会計年度及び当該会計年度中の期中期間から将来に向かって適用される。また、早期適用が認められている。

ASU 第 2017-10 号「サービス委譲契約（トピック 853）：運営サービス顧客の決定」の公表（2017年5月）

FASB は 2017 年 5 月 16 日に、ASU 第 2017-10 号「サービス委譲契約¹（トピック 853）：運

営サービス顧客の決定」を公表した。

トピック 853 の適用範囲に含まれるサービス

委譲契約について、運営事業体はサービス委譲契約の様々な特徴を他のトピック、例えば、「収益認識（トピック 605）」又は「顧客との契約から生じる収益（トピック 606）」を参照して会計処理を行うことになっている。本 ASU は、トピック 605 やトピック 606 のガイダンスの適用にあたり、一部のサービス委譲契約に関して運営サービスの顧客が誰なのか（すなわち、委譲者なのか第三者たる利用者なのか）が不明確であることに起因して、実務上のばらつきが生じていることに対処するものである。

本 ASU は、トピック 853 の適用範囲に含まれるすべてのサービス委譲契約に関する運営サービスの顧客は、第三者たる利用者ではなく、委譲者であることを明確化している。具体的には、第三者たる利用者（ドライバー）が使

用する有料道路の運営サービスを公的部門の事業体である委譲者（政府）が運営事業体に委譲する契約において、当該運営サービスの顧客は委譲者（政府）であり、第三者たる利用者（ドライバー）ではないとしている。

本 ASU の公表前にトピック 606 を適用していない事業体における発効日及び移行措置はトピック 606 の発効日及び移行措置と同じである。また、トピック 606 の適用前に本 ASU を早期適用することが認められている。さらに、本 ASU の公表前にトピック 606 を適用した公開事業会社は、本 ASU を 2017 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び当該会計年度中の期中期間に修正遡及アプローチ又は遡及アプローチのいずれかを選択して適用することができる。

ASU 案「連結（トピック 810）：変動持分事業体に関する関連当事者のガイダンスの限定的改善」の公表（2017 年 6 月）

FASB は、2017 年 6 月 22 日に、ASU 案「連結（トピック 810）：変動持分事業体に関する関連当事者のガイダンスの限定的改善」を公表した。コメント期限は、2017 年 9 月 5 日であった。

本 ASU 案は、「連結（トピック 810）」の次の領域について改善できる可能性があるとする、利害関係者の見解に対応するものである。

- (1) 共通支配下の非公開企業に対するトピック 810 の変動持分事業体（以下「VIE」という。）のガイダンスの適用
- (2) 意思決定者又はサービス提供者に支払われた報酬が変動持分かどうかを決定する際に、共通支配下の関連当事者を通じて保有する間接的持分を考慮

- (3) 関連当事者間で VIE の活動を指図する力（Power）を共有する場合、又は共通支配下の関連当事者がグループとしては VIE に対する支配財務持分を保有しているが、これらの関連当事者が個別には支配財務持分を保有していないと判断される場合に、特定の要求事項を適用

本 ASU 案は次の事項を提案している。

- (1) 報告企業である非公開企業に対し、その親会社、及び連結するかどうかの評価対象となる当該親会社の支配下にある法的事業体の両方が非公開企業の場合には共通支配下にある当該法的事業体（共通支配下のリース契約を含む。）に VIE ガイダンスを適用しないことを認める。

1 サービス委譲契約とは、公的部門の事業体である委譲者のインフラ（例えば、空港、道路、橋梁、トンネル、刑務所及び病院など）を運営事業体に特定の期間運営させる委譲者と運営事業体との契約である。

- (2) VIE ガイダンスを適用しないことを選択した非公開企業は、現行の要求事項に基づき、議決権持分事業体のガイダンスをはじめ、他の連結に関するガイダンスを適用する。
- (3) VIE ガイダンスを適用しないことを選択した非公開企業は、共通支配下にある法的事業体への関与とエクスポージャーについて詳細に開示する。
- (4) すべての報告企業は、意思決定者又はサービス提供者に対して支払う報酬が変動持分であるか否かを決定する際、共通支配契約における関連当事者を通じて VIE に対して保有する間接的持分は、持分に比例する形で考慮する。
- (5) 共通支配下にある関連当事者のグループを構成するか又は関連当事者と VIE の活動を指図する力を共有する状況にある報告企業が、VIE の実質的にすべての活動が、関連当事者のグループを構成する特定の単一の事業体に関するものではなく、当該単一の事業体のために遂行されているものではないと結論づけた場合に対して、報告企業は VIE 内の支配財務持分を保有しているかどうか検討する。

本 ASU 案の発効日は、本 ASU 案に対する利害関係者からのフィードバックを検討した後に決定される予定である。また、早期適用を認めることが提案されている。

ASU 案「汽船会社（トピック 995）：トピック 995 の削除」の公表（2017 年 6 月）

FASB は、2017 年 6 月 27 日に、ASU 案「汽船会社（トピック 995）：トピック 995 の削除」を公表した。コメント期限は、2017 年 8 月 28 日であった。

本 ASU 案は、もはや目的適合性がなくなった「汽船会社（トピック 995）」を廃止することを提案するために公表された。

財務会計基準書（SFAS）第 109 号「法人所得税の会計処理」は、1992 年 12 月 15 日以前に発生した特別法上の準備預金（statutory reserve deposits）を保有している汽船会社に対し、繰延税金を報告しない選択肢を与えていた。米国運輸省（DOT：Department of Transportation）及び米国歳入庁（IRS：Internal Revenue Service）は、米国運輸省の制度

に由来する特別法上の準備預金の使用又は繰延税金の失効までの期間を 25 年と設定していた。

法人所得税（トピック 740）に従った場合、特別法上の準備金を保有するすべての汽船会社は、すべての繰延税金を報告することになる。1992 年 12 月 15 日以前に発生した特別法上の準備預金は既に期限の 25 年に達しているため、トピック 995 に含まれるトピック 740 の要求事項への移行ガイダンスはもはや目的適合性がないという FASB の考えを踏まえ、本 ASU 案は、当該ガイダンスを廃止することを提案している。

なお、本 ASU 案の発効日は、本 ASU 案に対する利害関係者からのフィードバックを検討した後に決定される予定である。

ASU 案「金融サービス—預金及び貸付（トピック 942）：貯蓄貸付組合の貸倒引当金の特定のガイダンスの削除」の公表（2017年6月）

FASBは、2017年6月27日に、ASU案「金融サービス—預金及び貸付（トピック 942）：貯蓄貸付組合の貸倒引当金の特定のガイダンスの削除」を公表した。コメント期限は、2017年8月28日であった。

本ASU案は、1987年12月31日以降に発生した貯蓄貸付組合の貸倒引当金に関する繰延税金ガイダンス及び米国通貨監督庁の回覧202「繰延税金純額の会計処理」(the Comptroller of the Currency's Banking Circular 202, Accounting for Net Deferred Tax Charges)に関連したガイダンスが古くなったために、これらの2つのガイダンスを廃止することを提案し

ている。

本ASU案は、相互持合貯蓄貸付組合及び相互貯蓄銀行又は本提案の対象となる貸倒引当金を計上した金融機関に影響があるとされている。また、FASBによる会計基準のコード化体系の利便性を改善するために、サブトピック740-30（法人所得税—その他の考慮又は特殊分野）のガイダンスにサブトピック942-740（金融サービス—預金及び貸付—法人所得税）への相互参照を追加することが提案されている。

なお、本ASU案の発効日は、本ASU案に対する利害関係者からのフィードバックを検討した後に決定される予定である。

ダウン・ラウンド条項を有する金融商品についての会計処理及び開示規定を変更するASU第2017-11号の公表（2017年7月）

FASBは、2017年7月13日に、ASU第2017-11号「1株当たり利益（トピック260）、負債と資本の区別（トピック480）、デリバティブ及びヘッジ（トピック815）：第1部 特定のダウン・ラウンド条項付金融商品の会計処理、第2部 特定の非公開事業体の強制的に償還可能な金融商品及び特定の強制的に償還可能な非支配持分に対する無期限の適用延長規定の適用除外規定への置換え」を公表した。

本ASUの第1部は、ダウン・ラウンド条項²を有する持分連動金融商品に関して、次の会計処理を要求している。

(1) 金融商品の負債又は資本への分類において、当該商品が自己の株式に連動しているかどうかを評価する際にダウン・ラウンド条項

を考慮しないこととし、現行の資本性金融商品の開示要求を明確にする。

(2) 資本に分類される独立した株式連動金融商品（又は組込転換オプション）はダウン・ラウンド条項が含まれていることを理由として、デリバティブ負債として公正価値で会計処理を行わない。

(3) 資本に分類された独立した金融商品において、ダウン・ラウンド条項の条件が発動した場合、その影響を認識するために事業体はトピック260に従い、1株当たり利益（EPS）を表示する。この影響は、配当金及び基本的1株当たり利益（Basic EPS）において利用可能な収益を減少させるものとして処理される。

2 当該条項は、持分連動商品に関する条項であり、将来、現在の行使価格よりも低い価格で持分連動金融商品が発行された場合に、当該金融商品の行使価格の減額調整を行うものである。

本 ASU の第 2 部は、FASB による会計基準のコード化体系における広範囲の未解決のコンテンツの存在が原因となっている、トピック 480 における検索の困難さに対処している。この未解決のコンテンツは、特定の非公開事業体の強制的に償還可能な金融商品及び特定の強制的に償還可能な非支配持分に対する無期限の適用延期規定の会計上の要求事項が原因となっており、本 ASU の第 2 部は、当該適用延期規定を適用除外規定へと置き換えるものであり、会計上の影響はない。

本 ASU の第 1 部は、公開事業体に対しては、2018 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び当該会計年度中の期中期間に適用される。また、その他の事業体に対しては、2019 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び 2020 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度中の期中期間に適用される。すべての事業体に対して、早期適用は認められている。本 ASU の第 2 部は、会計上影響がないため特段の移行ガイダンスは要求されていない。