

# FASB の動向 (2017年8月～2017年10月)

ASBJ 専門研究員 やまね ゆういち  
山根 雄一

## ASU 案「非営利企業（トピック 958）：受け入れた寄付及び提供した寄付についての会計基準の範囲及び会計処理に関するガイダンスの明確化」の公表（2017年8月）

米国財務会計基準審議会（FASB）は、2017年8月3日に、会計基準更新書（ASU）案「非営利企業（トピック 958）：受け入れた寄付及び提供した寄付についての会計基準の範囲及び会計処理に関するガイダンスの明確化」を公表した。コメント期限は、2017年11月1日であった。

本 ASU 案は多くの利害関係者が、資産・資源提供者（リソース・プロバイダー）との政府補助金及び政府補助に類似する契約について、交換取引又は寄付のいずれかとして特徴づけること、さらに「非営利企業—全般（サブトピック 958-605）」のガイダンスを適用する場合に条件付きの寄付と無条件の寄付を区別することが困難であるとの指摘に対応したものである。

FASB は本 ASU 案の修正が次の点において企業の助けとなると示している。

- (1) 取引が、トピック 958 の範囲に含まれる寄付として扱われ、一方的譲渡として会計処理されるのか、「顧客との契約から生じる収益等（トピック 606）」のような他の会計基準の適用となる交換（相互的）取引として会計処理されるのかについての評価
- (2) 追加的なガイダンスの提供による条件付きの寄付と無条件寄付の区別

寄付金は多くの非営利企業にとって重要な収入源となるため寄付金の会計処理は主に非営利企業における問題である。しかし、本 ASU 案の修正は、現金やその他の資産を受け取る又は寄付を提供する企業に適用される。また、政府から企業に譲渡された資産は本 ASU 案の適用外となる。

本 ASU 案は、未完了の契約又は発効日以降に開始する契約については将来に向かって適用すること及び遡及適用を認めることが提案されている。また、その発効日は、ASU 第 2014-09 号「顧客との契約から生じる収益（Topic 606）」と同様に、ASU 第 2015-14 号「顧客との契約から生じる収益（Topic 606）：発効日の延期」によって発効日が1年延期されたため、公開企業、非営利企業は2017年12月15日より後に開始する事業年度及び当該事業年度に含まれる期中期間から適用されることが提案されており、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 第 2017-12 号「デリバティブ及びヘッジ（トピック 815）：ヘッジ活動に関する会計処理に的を絞った改善」の公表（2017 年 8 月）

FASB は、2017 年 8 月 28 日に、ASU 第 2017-12 号「デリバティブ及びヘッジ（トピック 815）：ヘッジ活動に関する会計処理に的を絞った改善」を公表した。

本 ASU は、ヘッジを行った結果の表示と適格要件を満たすヘッジ関係に関するヘッジ指定及び測定ガイダンスについて変更を行った。

この変更により、本 ASU は、財務報告におけるヘッジ会計と企業のリスク管理活動の整合性を高め、財務諸表利用者が企業のリスク・エクスポージャーを管理するためのヘッジ戦略をよりよく理解することを可能にし、ヘッジ会計の適用の簡素化を達成することを目的としている。

本 ASU の主な内容は次のとおりである。

(1) リスク構成要素のヘッジ：次のようにガイダンスが変更されたことにより、現行の基準と比較してヘッジ対象リスクとすることが認められる範囲が拡大された。

- ① 非金融資産の予定購入又は予定売却のキャッシュ・フロー・ヘッジについて、契約上明示された構成要素の変動に起因するキャッシュ・フローの変動性をヘッジ対象リスクとして指定することができる。
- ② 変動利付金融資産の金利リスクのキャッシュ・フロー・ヘッジについて、従来のキャッシュ・フロー・ヘッジにおけるベンチマーク金利の規定を削除し、契約上明示された金利に起因するキャッシュ・フローの変動性をヘッジ対象リスクとして指定することができる。
- ③ 金利リスクの公正価値ヘッジについて、米国証券業金融市場協会（SIFMA）のミュニシパル・スワップ・レート（Municipal Swap Rate）を米国の適格なベンチ

マーク金利として追加した。この追加によって、非課税の固定金利の金融商品の発行者及びその投資家が、公正価値の全体的な変動ではなく SIFMA のミュニシパル・スワップ・レートに関連した金利リスクに起因する公正価値の変動をヘッジ対象のリスクとして指定することができる。

(2) ヘッジ手段の影響に係る認識及び表示：企業のリスク管理活動の経済実態の結果を財務報告によりよく反映する目的で、次のようなヘッジ手段とヘッジ対象の効果と認識に関するガイダンスの変更が行われた。

- ① 公正価値ヘッジについて、ヘッジ有効性の評価に含まれるヘッジ手段の公正価値のすべての変動を、ヘッジ対象が損益に及ぼす影響を表示する科目と同じ損益計算書上の表示科目に計上し、ヘッジの非有効部分は区分表示しない。
- ② キャッシュ・フロー・ヘッジ及び純投資ヘッジについて、ヘッジ有効性の評価に含まれるヘッジ手段の公正価値の変動の全体（非有効部分を含む。）を、その他の包括利益（キャッシュ・フロー・ヘッジに対して）又はその他の包括利益の外貨換算調整勘定区分（純投資ヘッジ対して）に計上する。当該金額は、ヘッジ対象が損益に影響を及ぼしたときに、その影響を表示する科目と同じ損益計算書上の表示科目で損益に組み替える。
- (3) ヘッジ有効性の評価から除外される金額：現行の基準はオプション・プレミアム及びフォワード・ポイントをヘッジ有効性の評価から除外することを認めている。さらに本 ASU では、クロスカレンシー・ベース・スプレッドに起因する通貨スワップの公正価

値の変動分をヘッジ有効性の評価から除外することを認めている。

また、企業は会計方針の選択として、同様のヘッジ手段に一貫して適用することを前提に、除外された構成要素の公正価値の変動をその他の包括利益（ヘッジ手段の期間にわたり純損益を通じて償却される）に認識する又は当期利益に認識することを選択できる。

(4) ヘッジ会計のその他の簡素化：今回のガイダンスの変更では、ヘッジ有効性の評価に関連した次のような現行のガイダンスを緩和することも含まれている。

① 当初のヘッジ有効性に関する定量的な評価が要求されている場合に、企業は事後のヘッジ有効性の評価を定性的に行うことを選択できる。この選択を適用する企業は、ヘッジ関係の事実及び状況が、ヘッジ関係が極めて有効であり続けることを定性的に立証できることを四半期ごとに検証し、文書化しなければならない。また企業は定性的評価をヘッジごとに行うことを選択できる。

② デリバティブの期日及び予定取引日の両方が31日間以内に発生する場合、ヘッジ手段のデリバティブと予定取引の満期は同じとみなすことができる。

③ 当初の将来に向かって行うヘッジ有効性に関する定量的評価を、ヘッジ指定後最初の四半期の有効性評価日までに、ヘッジ開始日における適切なデータを使用して実施

することができる。

④ ショート・カット法を適用した企業が当該適用を不適切と判断した際に、ヘッジ手段が極めて有効であることに加え、ヘッジ開始時にどのような定量的手法を適用するかに関して文書化を行っている場合、企業はヘッジの有効性の評価について定量的手法を適用することができる。

(5) 開示：本 ASU は、損益計算書における公正価値及びキャッシュ・フロー・ヘッジの影響並びに公正価値ヘッジのベース・アジャストメントの累計額について表形式の開示を要求し、ヘッジ手段の公正価値の変動の非有効部分の開示要求を削除している。

本 ASU は、公開の営利企業に対しては、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、その他のすべての企業に対しては、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。本 ASU 発効後の期中期間の早期適用も認められている。

また、本 ASU の適用日時点で存在するキャッシュ・フロー・ヘッジと純投資ヘッジについては、非有効部分の区分測定が廃止されたことの累積的影響額について、適用初年度の期首時点の OCI 累計額及び利益剰余金で調整する。表示及び開示の改訂については、遡及適用は認められていない。

## ASU 案「連結（トピック 812）：再編」の公表（2017年9月）

FASB は、2017年9月20日に、ASU 案「連結（トピック 812）：再編」を公表した。コメント期限は、2017年12月4日であった。

本 ASU 案は、利害関係者による現行の連結

のガイダンスである「連結（トピック 810）」の理解及びその適用が困難であるとする懸念に対応するもので、「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」の例示を含めた連結のガイダンスを再編するものである。

本 ASU 案の主な提案は次のとおりである。

- (1) 連結のガイダンスを新しいトピック 812、加えて別の新しいサブトピック「連結—変動持分事業体 (VIEs) (サブトピック 812-20)」及び「連結—連結議決権持分事業体 (サブトピック 812-30)」に再編する。
- (2) トピック 810 の「契約により支配される企業の連結のガイダンス」は「非営利企業 (ト

ピック 958)」に移動する。

- (3) 「研究開発契約 (サブトピック 810-30)」を廃止する。
- (4) 実施した分析の変更又は利害関係者が導いた結果を意識することなく、連結のガイダンスの理解を容易にするための特定の範囲のガイダンスを明確化する。

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。

## ASU 案「リース (トピック 842) : トピック 842 への移行のための地役権の実務上の便法」の公表 (2017 年 9 月)

FASB は、2017 年 9 月 25 日に、ASU 案「リース (トピック 842) : トピック 842 への移行のための地役権の実務上の便法」を公表した。コメント期限は、2017 年 10 月 25 日であった。

FASB は 2016 年 2 月 25 日に、リース取引に関する財務報告の透明性、比較可能性の改善及び重要な情報の開示を目的とした ASU 第 2016-02 号「リース (トピック 842)」を公表した。

地役権 (一般に通行権とも呼ばれる) は、特定の目的のために他の企業の土地を使用、通行、又は横断する権利を表す。地役権の形式と期間は多岐にわたり、現行の米国会計基準を地役権に適用するにあたり実務に重大なばらつきがある (例えば地役権は、実務において土地、無形資産、履行費用又はリースとして会計処理されている。)

そのため FASB がトピック 842 の適用への移行を支援するなかで、地役権に関する多くの質問が利害関係者から寄せられた。その結果、利害関係者は地役権を現行のリースの会計基準であるトピック 840 (リース) に適用していない企業において、既存のすべての地役権がリー

スの定義に合致しているかどうかを評価するためにトピック 842 を適用することは複雑でコストがかかると懸念を示した。

本 ASU 案は、トピック 842 の地役権についての適用を明確化し、利害関係者の懸念に対応するために次の提案をしている。

- (1) 地役権がリースであるか又はリースを含むかどうかを評価する場合、トピック 842 を最初に適用しなければならないことを明確化する。
- (2) トピック 842 の発効日以前に存在する又は消滅したトピック 840 を適用して評価されてこなかった地役権に対し、トピック 842 の適用を免除できるとする移行に関する実務上の便法の選択を可能にする。
- (3) 「無形資産—のれんとその他：のれん以外の一般的な無形資産 (サブトピック 350-30)」の設例 10 を、地役権を有する企業が当該サブトピックのガイダンスを適用する前にトピック 842 を適用して地役権がリースであるか又はリースを含むかどうかを評価しなければならないことを明確化する内容に修正する。

本 ASU 案の発効日は ASU 第 2016-02 号と

同様に公開企業は 2018 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び当該事業年度に含まれる

期中期間から適用され、早期適用を認めることが提案されている。

## ASU 案「最近公表された基準の技術的修正及び改善」の公表（2017 年 9 月）

FASB は、2017 年 9 月 27 日に、ASU 案「最近公表された基準の技術的修正及び改善：第 1 部 ASU 第 2016-01 号『金融商品—全体（サブトピック 825-10）：金融資産及び金融負債の認識及び測定』、第 2 部 ASU 第 2016-02『リース（トピック 842）』」を公表した。コメント期限は、2017 年 11 月 13 日であった。

本 ASU 案は、会計基準のコード化体系（ASC）の明確化及び小規模な改善、ガイダンスの意図せぬ適用の修正を目的としており、現行会計実務への重大な影響を及ぼすことや多くの企業に対して重大な管理上のコストを引き起こすことは意図していない。

本 ASU 案の第 1 部は、新しい測定の代替法を使用することを選択した持分証券に限定して将来の移行アプローチを適用することを明確化する、金融商品の認識及び測定に関する新たな指針の改訂を提案している。

また、特定の金融負債に公正価値オプションを選択した企業はトピック 825 の表示のガイダンスに従うことを明確化することを提案している。その結果、当該ガイダンスは「デリバティブ及びヘッジ組込デリバティブ（サブトピック 815-15）」において企業が公正価値オプションを選択したハイブリッド金融負債に関連した企業自身の信用リスクの変化による公正価値の変化について適用される。

本 ASU 案の発効日について、公正価値オプションの負債に関連する表示の変更に関するガイダンスを早期適用した企業については、本提案の公正価値オプションの負債に関連する修正は最終的なアップデートの公表時に有効であ

り、経過措置は ASU 第 2016-01 号と同様となることが提案されている。また、その他の提案された修正案の発効日と経過措置は、ASU 第 2016-01 号と同じとなる提案がされており、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。

本 ASU の第 2 部は、特定の新しいリース基準の適用を明確化するために、範囲の限定的な修正と技術的修正を提案している。提案されている明確化の内容は、リースの計算利子率、正味リース投資未回収額の減損、借手のリース分類の見直し、貸手のリース期間及び購入オプションの再評価、そしてインデックス又はレート及び特定の移行時調整に依存する変動リース料となっている。

現時点で ASU 第 2016-02 号は発効前であるが、本 ASU 案の修正の公表時に早期適用は認められる。トピック 842 を早期適用した企業の場合、当該提案された修正は最終的なアップデートの発効時に有効となり、移行措置はトピック 842 と同様となることが提案されている。また、トピック 842 を採用していない企業の場合はトピック 842 の発効日及び移行措置と同じとなる提案がされており、第 1 部と同様に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「会計基準コード化体系の改善」の公表（2017年10月）

FASBは、2017年10月3日に、ASU案「会計基準コード化体系の改善」を公表した。コメント期限は、2017年12月4日であった。

2009年9月にFASB会計基準コード化体系が民間企業によって適用される一般に公正妥当と認められた会計原則（GAAP）の情報源として確立して以来、利害関係者は軽微な訂正と明確化の提案を行ってきた。

コード化体系の構造、内容、形式及び歴史の理解を深めるために役立つ情報を提供する文書「コード化体系について」において、FASBが要望書に対応する手順が示されている。当該文書はスタッフが要望書を分析及び処理し、その結果変更があった場合、コード化体系のメンテナンス・アップデート又は会計基準更新書にその変更を含めることを説明している。

本ASU案においてコード化体系の利用者は、本ASU案の修正案の範囲に含まれている企業に与える影響を評価するために、当該修正案の文書全体を見直すべきと示されている。FASBは、特定の企業によって不正確又は不整合に適用されている可能性がある次のガイダンスの修正案を主に強調している。

- ① 「包括利益—全体（サブトピック 220-10）」の修正
- ② 「債務—修正と消滅（サブトピック 470-50）」の修正

- ③ 「負債と資本の区別—全体（サブトピック 480-10）」の修正
- ④ 「報酬—株式報酬—法人税（サブトピック 718-740）」の修正
- ⑤ 「企業結合—法人税（サブトピック 805-740）」の修正
- ⑥ 「デリバティブとヘッジ—全体（サブトピック 815-10）」の修正
- ⑦ 「公正価値測定—全体（サブトピック 820-10）」の修正
- ⑧ 「金融サービス—ブローカー・ディーラー—投資（サブトピック 940-405）」の修正
- ⑨ 「制度会計—確定拠出制度—投資—その他（サブトピック 962-325）」の修正

本ASU案の修正の多くは移行ガイダンスを必要とせず、アップデートの最終的な公表と同時に発効される。しかし、本ASU案に含まれるいくつかの修正の中で、まだ発効されていない最近公表された修正に関しては、元の会計基準更新書の移行措置及び発効日のガイダンスを適用することが提案されている。

FASBが当該提案の再審議において移行時の留意事項及び発効日についての質問に関するフィードバックを検討後、最終的なアップデートが公表される前に本ASU案の発効日が決定する予定である。