

国際関連情報 FASB 情報

FASB の動向 (2018年2月～2018年4月)

やまね ゆういち
(前)ASBJ 専門研究員 **山根 雄一**

ASU 第 2018-02 号「包括利益（トピック 220）：その他の包括利益累計額からの特定の税効果の組替え」の公表（2018年2月）

米国財務会計基準審議会（FASB）は、2018年2月14日に、会計基準更新書（ASU）第2018-02号「包括利益（トピック 220）：その他の包括利益累計額からの特定の税効果の組替え」を公表した。

2017年12月22日、米国連邦政府において2017年税制改正法（Tax Cuts and Jobs Act of 2017）が成立したことを受け、銀行業及び証券業の関係者から当該税制改正法の結果として生じた範囲の狭い財務報告の問題への懸念を示す非公式のコメント・レターがFASBに寄せられた。関係者はコメント・レターを通じて、税法又は税率の変更に伴う繰延税金負債及び繰延税金資産の影響について、法令の制定日を含む報告期間において継続事業からの収益に含めて調整することを要求する現行の米国基準のガイダンスに懸念を示していた。

これらの関係者は、過去の法人所得税率が、新たに制定された法人所得税率によって引き下げられたことによる繰延税金の調整額を継続事業からの収益に含める必要があるため、その他の包括利益累計額の中にある税効果の構成項目である「取り残された税効果」（stranded tax effects）は、適切な税率を反映していないと主張した。

本 ASU により、新たに制定された連邦法人所得税率に起因する「取り残された税効果」に対して、その他の包括利益累計額から利益剰余金への組替えが認められ、「取り残された税効果」を排除し、財務諸表利用者に報告される情報の有用性を改善することが期待されている。ただし、本 ASU は当該税制改正法の法人所得税の影響の組替えについてのみ適用し、税法又は税率の変更の影響を継続事業からの収益に含めることを要求する基本的な現行のガイダンスは影響を受けない。

すべての企業について、2018年12月15日より後に開始する事業年度及び2018年12月15日より後に開始する事業年度の期中期間から適用され、早期適用が認められる。また、本 ASU の修正内容は適用期間中に適用、又は当該税制改正法における法人所得税率の変更の影響が認識される各期間に遡及適用される。さらに、本 ASU は「取り残された税効果」に関する特定の開示を要求している。

ASU 案「デリバティブ及びヘッジ（トピック 815）：ヘッジ会計のベンチマークに SOFR を基礎とした OIS を指定」の公表（2018 年 2 月）

FASB は 2018 年 2 月 20 日に、ASU 案「デリバティブ及びヘッジ（トピック 815）：ヘッジ会計のベンチマークに SOFR を基礎とした OIS を指定」を公表した。コメント期限は、2018 年 3 月 20 日であった。

現行のトピック 815 におけるヘッジ会計の目的で使用される適格なベンチマーク金利として、米国債（Treasury obligations of the U. S. government；UST）、LIBOR スワップ・レート、FF 金利を基礎とした翌日物金利スワップ（Overnight Index Swap；OIS）レート、証券産業及び金融市場協会市民スワップ・インデックス（Securities Industry and Financial Markets Association Municipal Swap Index；SIFMA）スワップ・レートがある。

本 ASU 案は、それらのベンチマーク金利に加え、企業がヘッジ会計においてベンチマーク金利として有担保翌日物ファイナンス・

レート（Secured Overnight Financing Rate；SOFR）を基礎とした OIS レートの指定を可能にすることを提案している。

SOFR とは、LIBOR の安定性に関する懸念により、連邦準備制度理事会（FRB）及びニューヨーク連邦準備銀行（Fed）が米国における代替の参照金利を導入する取組みの結果、代替参照金利委員会（Alternative Reference Rates Committee；ARRC）が 2017 年 6 月に USD LIBOR の好ましい代替金利として特定した金利である。Fed は、ヘッジ会計目的のベンチマーク金利として SOFR を基礎とした OIS 金利を指定することは、市場における基礎的な SOFR 金利のより広範な使用を促進するために有用であるとし、トピック 815 における適格なベンチマーク金利として当該金利を考慮するように要求することを提案している。

ASU 第 2018-03 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に対する技術的修正及び改善」の公表（2018 年 2 月）

FASB は 2018 年 2 月 28 日に、ASU 第 2018-03 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に対する技術的修正及び改善」を公表した。

FASB は、2016 年 1 月 5 日に公表された 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に関する技術的修正及び改善」に対する関係者の関心を高め、当該改善を促進するために個別のアップデートを公表することを決定した。

改訂の範囲は次の 6 つの論点から構成されている。

論点 1. 公正価値が容易に算定できない持分証券—代替的測定の中止

ASU 第 2016-01 号は、公正価値を容易に算定できない持分証券について、原価から減損損失（過去に減損損失を認識した場合）を控除し、同一の発行者による同一又は類似する投資に関する秩序ある取引における観察可能な価格の変動を加減して測定する代替的測定を選択できることを認めている。本 ASU は、企業が当該代替的測定から、同一の発行者による証券及びすべての同一又は類似の投資の公正価値測定において、取り消すことが不可能な選択としてトピック 820「公正価値測定及び開示」に従っ

て測定するように変更できることを明確化している。

論点 2. 公正価値が容易に算定できない持分証券—調整

本 ASU は、代替的測定において行われる加減調整は、類似する持分証券の観察可能な取引が行われた時点の当該持分証券の公正価値を調整額として反映するように意図していることを明確化している。

論点 3. 先渡契約及び買建オプション

本 ASU は、先渡契約及び持分証券の買建オプションの原証券に、観察可能な価格の変動又は減損が生じた場合、観察可能な取引が行われた日における先渡契約及び買建オプションの公正価値全体の再測定の要求を明確化している。

論点 4. 特定の負債の公正価値についての表示の要求事項

本 ASU は、金融負債に対して公正価値オプションが選択された場合、公正価値オプションがサブトピック 815-15「デリバティブ及びヘッジー組込デリバティブ」又はサブトピック 825-10「金融商品—全体」に基づいて選択されたかどうかにかかわらず、企業は、パラグラフ 825-10-45-5 のガイダンスを適用し、金融商品に固有の信用リスクの変動から生じる公正価値の変動を、その他の包括利益に含めて表示しなければならないことを明確化している。

論点 5. 外貨建金融負債の公正価値オプション

本 ASU は、企業が外貨建金融負債に対して公正価値オプションを選択した場合、当該金融負債に固有の信用リスクに起因する公正価値の変動額を算定する場合、どのようにトピック 830「外貨換算」を適用すればよいかを明確化している。

本 ASU は、当該金融負債固有の信用リスクに関連した公正価値の変動額が、全体の公正価値の変動額から区別して表示される場合は、はじめに当該金融負債の通貨単位で測定し、次に、それらの変動額を期末時点の為替のスポット・レートを用いて、報告企業の機能通貨に換算することを要求している。

論点 6. 公正価値が容易に算定できない持分証券の移行措置

本 ASU は、企業が ASU 第 2016-01 号を公正価値が容易に算定できない持分証券について選択的測定を適用した場合のみ、将来に向かって適用することを明確化している。また、本 ASU は、トピック 994「金融サービス—保険」のガイダンスの対象となる保険会社に対して、公正価値が容易に算定できない持分証券について ASU 第 2016-01 号の選択的測定を、保有するすべての当該持分証券に一貫して将来に向かって適用することを要求している。

本 ASU は、公開企業について、2017 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び 2018 年 6 月 15 日より後に開始する会計年度の期中期間に適用される。また、会計年度が 2017 年 12 月 15 日から 2018 年 6 月 15 日の間に開始する公開企業について、2018 年 6 月 15 日より後に開始する期中期間まで適用を要求していない。さらに、会計年度が 2018 年 6 月 15 日から 2018 年 12 月 15 日の間に開始する公開企業について、ASU 第 2016-01 号の修正を適用する前に、本 ASU の適用を要求していない。その他のすべての企業について、ASU 第 2016-01 号と同様に 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。ASU 第 2016-01 号を既に適用している場合に限り、すべての企業は 2017 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び期中期間から本 ASU の早期適用が認めら

れている。

ASU 案「無形資産—のれん及びその他—内部利用のソフトウェア（サブトピック 350-40）：①サービス契約に該当するクラウド・コンピューティング契約における、顧客に発生した導入コストの会計処理 ②内部利用のソフトウェア及びクラウド・コンピューティング契約の導入コストに関する開示要件」の公表（2018年3月）

FASBは2018年3月1日に、ASU案「無形資産—のれん及びその他—内部利用のソフトウェア（サブトピック 350-40）：①サービス契約に該当するクラウド・コンピューティング契約における、顧客に発生した導入コストの会計処理 ②内部利用のソフトウェア及びクラウド・コンピューティング契約の導入コストに関する開示要件」を公表した。コメント期限は、2018年4月30日であった。

本ASU案は、ASU第2015-05号「のれんと無形資産—内部利用のソフトウェア（サブトピック 350-40）：クラウド・コンピューティング契約において顧客が支払った手数料の会計処理」に対して、クラウド・コンピューティング契約がサービス契約に該当する場合の導入コストの会計処理について、追加的なガイダンスを提供することを提案している。

本ASU案は、サービス契約に該当するクラウド・コンピューティング契約における導入コストの資産化の要求事項を、内部利用のソフトウェアの取得又は開発コストを資産化するための要求事項に合わせることを提案している。すなわち、本ASU案は企業に対して、プロジェ

クトの過程における各段階に応じて、導入コストを費用として、認識又は資産化するかを決定するように要求することを提案している。例えば、アプリケーションの開発段階における導入コストは、当該コストの性質次第で資産化され、プロジェクトの準備段階及び導入後に発生したコストは、活動の履行に応じて費用として認識されることになる。

本ASU案は、企業に対して、内部利用のソフトウェア及びクラウド・コンピューティング契約の導入コストに関連して、次の事項を開示するように要求することを提案している。

- ① クラウド・コンピューティング契約又は内部利用のソフトウェアの取得又は開発の契約条件の一般的な記述
- ② 本ASU案の適用における重要な判断及び仮定
- ③ 資産又は費用として認識された導入コストの定性的及び定量的情報

本ASU案の発効日及び早期適用については、発生問題専門委員会（EITF）が本ASU案へのフィードバックを検討した後に決定する予定である。

ASU 案「共同契約（トピック 808）：的を絞った改善」を公表（2018年4月）

FASBは2018年4月26日に、ASU案「共同契約（トピック 808）：的を絞った改善」を公表した。コメント期限は、2018年6月11日であった。

現行のトピック 808は、例えば、適切な会計単位の決定、会計単位の適切な認識要件、又は

認識基準がいつ満たされるかなど、共同契約に関連する包括的な認識又は測定を規定しておらず、共同契約の会計処理は、他の会計文献からの類推又は会計方針の選択を基礎に行われている。

本ASU案は、当該会計処理のガイダンスの

不足による実務における共同契約の会計処理のばらつきがあることに加え、ASU 第 2014-09 号「顧客との契約から生じる収益（トピック 606）」の公表により、特定の共同契約の取引に対してトピック 606 が適用可能かどうか不明確となったため、FASB は本 ASU 案を公表し、トピック 808 とトピック 606 との相互関係を明確化することを提案している。

本 ASU 案は次のように的を絞った改善を提案している。

1. 企業がトピック 606 の範囲を評価している場合に限り、トピック 808 の会計単位のガイダンスをトピック 606 のガイダンスと合わせるためのガイダンスを追加
2. 共同契約者間の特定の取引において、共同契約の参加者が会計単位の観点から顧客である場合（すなわち、トピック 606 の範囲に該当する場合）、トピック 606 に従って収益として会計処理しなければいけないことの明確化。この場合、認識、測定、表示、開示要件を含むトピック 606 のすべてのガイダンスの適用を要求
3. 第三者への販売に直接関係しない取引において、参加者が会計単位の観点から顧客でない場合、取引を収益として表示することができないことを明確化

本 ASU 案の発効日については、FASB が本 ASU 案へのフィードバックを検討した後に決定する予定である。