

## 国際関連情報 FASB 情報

# FASB の動向 (2021年5月～2021年7月)

ASBJ 専門研究員 きむら ひろと  
木村 寛人

ASU 第 2021-04 号「1 株当たり利益（トピック 260）、負債－変更及び消滅（サブトピック 470-50）、報酬－株式報酬（トピック 718）並びにデリバティブ及びヘッジ－企業自身の株式に係る契約（サブトピック 815-40）：資本に分類される独立型のコールオプションの特定の変更又は交換に係る発行者の会計処理－EITF の合意」の公表（2021 年 5 月）

米国財務会計基準審議会（FASB）は、2021 年 5 月 3 日に、会計基準更新書（ASU）第 2021-04 号「1 株当たり利益（トピック 260）、負債－変更及び消滅（サブトピック 470-50）、報酬－株式報酬（トピック 718）並びにデリバティブ及びヘッジ－企業自身の株式に係る契約（サブトピック 815-40）：資本に分類される独立型のコールオプションの特定の変更又は交換に係る発行者の会計処理－発生問題専門委員会（EITF）の合意」を公表した。

利害関係者は、変更又は交換後も資本に分類される独立型のコールオプション（ワラントな

ど）に関して、明確なガイダンスがないことに起因する発行者の会計処理に多様性があることを主張しており、本 ASU は、その会計処理の多様性を明確化した上で、削減することを目的としている。本 ASU は、当該金融商品を発行するすべての発行者の会計処理に影響を与えるが、その保有者の会計処理には影響を与えない。

本 ASU は、2021 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度から、将来に向かって適用される。早期適用は、すべての企業において、期中期間での適用を含め認められる。

## ASU 案（公開草案）「デリバティブ及びヘッジ（トピック 815）：公正価値ヘッジポートフォリオ・レイヤー法」の公表（2021 年 5 月）

FASB は、2021 年 5 月 5 日に、ASU 案（公開草案）「デリバティブ及びヘッジ（トピック 815）：公正価値ヘッジポートフォリオ・レイヤー法」を公表した。コメント期間は 2021 年 7 月 5 日までであった。

本公開草案は、ヘッジ会計と企業のリスク管理戦略との整合性を高めることを目的として提案されている。

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。同 ASU のアップデートにおける主要な修正の 1 つに、最下層のヘッジ方法の追加があった。固定金利の期限前返済可能金融資産のクロズド・ポートフォリオ、又は住宅ローンや住宅ローン担保証券などの期限前返済可能金融商品のポートフォリオを担保とする 1 つ若しくは複数の受益権につい

て、最下層法により、企業は、期限前返済等の影響を受けないと予想されるポートフォリオの一部に対し、金利の変動による公正価値変動のエクスポージャーをヘッジすることができるようになった。

ASU 第 2017-12 号の発効後、利害関係者は、単一の層に対してヘッジを選択できることは有用であるが、単一のクローズド・ポートフォリオの複数の層をヘッジ会計によりヘッジできるように拡張すればリスク管理活動をよりよく反映できると、FASB に指摘していた。

本公開草案では、利害関係者の指摘に対処するために、現行の単層モデルを拡張し、期限前返済可能金融資産の単一のクローズド・ポートフォリオ、又は期限前返済可能金融商品のポートフォリオを担保とする 1 つ若しくは複数の受益権に対する複数層のヘッジ会計の適用を認めることを提案している。加えて、以下の修正が提案されている。

- 単一層戦略における適切なヘッジ手段の明確化
- 現行の単層モデル及び提案の複数層モデルの両方に適用される、公正価値ヘッジの簿価調整の会計処理と開示に関する追加ガイダンスの提供
- クローズド・ポートフォリオに含まれる資産の信用損失を決定する際に、公正価値ヘッジの簿価調整をどのように考慮すべきかを示すこと

FASB は、利害関係者からの意見を検討した後、提案した ASU 案の内容の発効日を決定する予定である。複数層のヘッジ戦略を採用することを希望する企業は、適用時に将来にわたって適用できることが提案されている。一方、ポートフォリオ・レイヤー法による公正価値ヘッジの簿価調整に関する提案されている改正については、すべての企業において遡及的に適用することが提案されている。

## ASU 案（公開草案）「リース（トピック 842）：公開の営利企業でない借手の割引率」の公表（2021 年 6 月）

FASB は、2021 年 6 月 16 日に、ASU 案（公開草案）「リース（トピック 842）：公開の営利企業でない借手の割引率」を公表した。コメント期間は 2021 年 7 月 16 日までであった。

本公開草案は、公開の営利企業以外の借手（非公開の営利企業、非営利組織、従業員給付制度を含む。）の割引率のガイダンスを改善するものである。

FASB は、2016 年 2 月に、ASU 第 2016-02 号「リース（トピック 842）」を公表した。この ASU は現在、公開の営利企業でない借手に対して、すべてのリースの割引率としてリスク・フリー・レートを使用するという会計方針の選択を可能にする実務上の便法を提供している。これに関して、一部の非公開の営利企業の

利害関係者は、現在の経済環境では、リスク・フリー・レート（例えば、米国債の利回り）は、予想される平均的な追加借入利率に比べて低く、リスク・フリー・レートを選択すると、企業のリース負債及び使用権資産が増加する可能性があることを指摘した。

この懸念に対処するために、本公開草案では、公開の営利企業以外の借手に対し、リスク・フリー・レートの選択を企業全体ではなく、原資産のクラスごとに行えるようにすることが提案されている。また、個々のリースについてリースの計算利率が容易に決定できる場合には、リスク・フリー・レートの選択の有無にかかわらず、借手はリスク・フリー・レートや追加借入利率ではなく、その利率の使用を

要求することが提案されている。

この ASU 案の発効日は、最終アップデートの公表時点でトピック 842 をまだ適用していない企業と適用している企業とで異なる。前者は、トピック 842 を採用すると同時に、この提案されたアップデートの修正を適用する必要が

あることが提案されている。後者は、この修正を 2021 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び 2022 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度の期中期間に適用すること、並びに早期適用も認めることが提案されている。

## コメント募集文書 (ITC) 「アジェンダ協議」の公表 (2021 年 6 月)

FASB は、2021 年 6 月 24 日に、今後の基準設定のアジェンダについてフィードバックを提供する機会を利害関係者に与えるコメント募集文書 (ITC) 「アジェンダ協議」を公表した。コメント期間は 2021 年 9 月 22 日までである。

ITC の目的は、FASB の将来のアジェンダの優先順位がどうあるべきかについて、幅広い利害関係者の意見を求めることにある。ITC は、FASB スタッフによる文書であり、審議会の見解は含まれていない。

ITC は、最初のアジェンダ協議のアウトリーチで寄せられた利害関係者の意見をまとめたも

ので、概ね以下の種類のプロジェクトに分類されている。

- 投資家の意思決定や行動に直接影響を与えるような、よりよい有用な情報を投資家に提供するための、財務報告情報のより詳細な分解の要求
- 実務の多様性を減らし、FASB 会計基準のコード化体系 (ASC) の妥当性を維持するための新たな取引への対応
- 既存の GAAP の特定の分野を再評価し、不必要な複雑さを軽減すること
- 特定の FASB 基準設定プロセスの強化

## ASU 第 2021-05 号「リース (トピック 842) : 変動リース料を有する特定のリース」の公表 (2021 年 7 月)

FASB は、2021 年 7 月 19 日に、ASU 第 2021-05 号「リース (トピック 842) : 変動リース料を有する特定のリース」を公表した。

本 ASU は、変動リース料を有する特定のリースについての貸手の会計処理に関するリース基準の一部を改善することを目的としている。これは、トピック 842 の適用後レビューの一環として、FASB とそのスタッフは、さまざまな利害関係者とのアウトリーチを継続して行っており、その中で FASB が注目した領域に関しての改善となる。

トピック 842 は、貸手に対し、リース開始時

に、販売型リースと直接金融リースのいずれに分類すべきかを、特定の分類基準に基づいて判断することを求めている。トピック 842 では、貸手はほとんどの変動支払額を見積ることができず、見積られていない変動支払額のうち、基準となる指標や料率に依存していないものをリース債権から除外しなければならない。基準となる指標や料率に依存しない一定の大きさの変動支払額を有するリースの正味投資額は、リース開始時に認識を中止した原資産の帳簿価額を下回る場合がある。その結果、貸手が全体として利益を見込んでいても、リース開始時に

売却損（以下「初日損失」という。）を計上することになる。

一部の作成者や実務家からは、初日損失の認識は、リース開始時やリース期間中の経済状況を忠実に表していない報告結果になることが指摘されており、これらの関係者は、このような場合、財務諸表の利用者には関連性のある財務情報や意思決定に有用な財務情報が提供されないことを強調していた。

この問題に対処するために、FASBは貸手のリース区分の要求事項を修正するために本ASUを公表した。具体的には、(1)特定の分類基準に従えば、販売型リース又は直接金融リースに分類されていた場合や、(2)貸手がその他の方法であれば初日損失を認識していた場合において、貸手は基準となる指標や料率に依存しない変動リース料を有するリースをオペレーティング・リースに分類し、会計処理することが要求される。オペレーティング・リースでは、初日の損失又は利益は認識されない。

本ASUは、すべての企業の2021年12月15日より後に開始する事業年度、及び公開の営利企業の2021年12月15日より後に開始する事業年度の期中期間、その他の企業の2022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る。早期適用は認められる。