

FASB の動向 (2014年2月～2014年4月)

みやばやし あきひろ
ASBJ 専門研究員 宮林 明弘

FAF が FAS 第 157 号の適用後レビューの報告書を公表 (2014年2月)

2014年2月25日に米国財務会計基準審議会 (FASB) の母体組織である米国財務会計財団 (FAF) は、財務会計基準書 (FAS) 第 157 号「公正価値測定」(以下「FAS 第 157 号」という。)¹の適用後レビューの報告書を公表した。

FAS 第 157 号は、公正価値の単一の定義の提供、公正価値測定フレームワークを確立、公正価値に関する開示の拡充、そして公正価値測定のガイダンスを簡素化・体系化などを目的にしている。

適用後レビュー・チームは、レビューの範囲を FAS 第 157 号と公正価値の測定方法に限定し、公正価値を測定や開示に使用することを要求している他の基準をレビューの範囲に含めなかった。そして、適用後レビュー・チームは、投資家、その他財務諸表利用者、作成者、監査人、学識経験者からインプットを得るなどした上で、以下のような結論を出した。

- FAS 第 157 号は、当該基準が述べている上述の目的を十分に達成している。
- FAS 第 157 号の適用から得られる情報は一般的に、投資家の意思決定に有用な情報を提

供している (特に公正価値を測定するためのインプット及び評価技法の説明)。しかし、一部の投資家にとっては、財務諸表で適用されている公正価値の情報を理解する事は困難であり、彼らのそれらの情報に対する満足度は多様であった。また、公正価値の開示の量と程度に関する見解も多様であった。つまり、一部の関係者は、開示は過度であると考えているが、開示はさらに必要であると考えている関係者もいる。

- 全体として FAS 第 157 号の要求事項は理解可能で、意図されたとおりに適用可能であり、報告される情報が信頼性のあるものになっている。しかしながら、特定の要求事項は、従業員給付制度、非営利組織、非公開会社にとって適用が困難であり、組織が小さいとよりその困難性は増大する。
- FAS 第 157 号を適用するために生じた財務報告と実務の変更は重大であったと考えている関係者がいた。それらの変更のうちの一部は、監査の要求事項の増大のような規制上及び経済上の環境の変化に由来している。ま

1 現在は、FASB-ASC Topic 820「公正価値測定と開示」に組み込まれている。

た、2008年の金融危機も適用の困難性を増幅している可能性がある。

- FAS第157号によって、重大な予期していない結果は生じていない。
- 比較的小規模な作成者及び非公開株式会社のような一部の関係者は、FAS第157号を遵守する継続的なコスト（特に監査報酬、監査上の要求、及び第三者の評価専門家に関連する増分コスト）は重大であると考えている。規制環境に関連するコストの一部には、2002年の企業改革法、米国証券取引委員会（SEC）のレビュー、米国公開会社会計監視委員会（PCAOB）の検査に関連した要求事項のように、FAS第157号の公表以後に生じた要因によるものもある。

また、本報告書に対し、2014年3月10日にFASBは回答書を公表した。当該回答書の中で

FASBは、FAS第157号はその目的を達成しているとの結論になったことは喜ばしいことであると、また、関係者からのフィードバックに多様性があつたことに留意した。

FASBは、目的が達成されたとの結論から、FAS第157号に対する包括的な作業をする必要はないとし、一方で、適用後レビューで要約されたフィードバックについては、進行中のプロジェクトなど（開示フレームワーク・プロジェクト、簡素化イニシアチブ研究プロジェクト、従業員給付財務諸表の会計の問題に関する研究プロジェクト、非公開会社協議会（PCC）で進行中のプロジェクト、など）を通じて扱うとした。

本適用後レビューの報告書及びそれに対する回答書は、FASBのウェブサイトでご覧できる。

FASB、開示フレームワーク・プロジェクトのボード意思決定プロセスの提案を公表（2014年3月）

2014年3月4日にFASBは、財務諸表への注記に関する現行及び将来の開示要求事項を評価するプロセスを改善することを目的とした、財務会計概念書「財務報告のための概念フレームワーク：第8章『財務諸表に対する注記』」の公開草案を公表した。

本公開草案は、FASBが実施している財務諸表の注記の効率性を改善するより広いプロジェクトの成果である。具体的には、本公開草案は、財務諸表への注記に含まれるべき目的適合性のある情報を特定するにあたっての、ボードのプロセスを扱っている。本公開草案の内容が確定した場合、それはFASBの概念フレームワークの一部となり、会計基準開発の際の意思決定の基礎となる。

提案されたプロセスの一部として、本概念に基づき広く考慮すべきとボードが識別したこと

は、以下のとおりである。

- FASBは、資源を提供するための意思決定に有用で、多くの組織にとって目的適合性がありそうな注記情報を識別する。
- FASBは、報告組織、その投資家と債権者のキャッシュ・フローの予測に悪影響を及ぼすかもしれない特定の種類の将来志向情報の開示を削除する。
- FASBは、注記の開示を提供することによるコストと潜在的な結果を検討する。

本公開草案は、期中期間においてどのような開示がされるべきかをボードが検討する際の論点も含んでいる。

FASBのスタッフは、開示フレームワークの2番目の構成部分である報告企業の意思決定プロセスについて、現在、現場研究の結果をまとめている。FASBは、報告企業の意思決定プロ

セスの開発をする際に、当該現場研究と 2012 年のコメント募集の結果を考慮する。

本公開草案のコメント提出期限は、2014 年 7

月 14 日である。

本公開草案の全文は、FASB のウェブサイト
で閲覧できる。

FASB、ASU 第 2014-07 号を公表 (2014 年 3 月)

2014 年 3 月 20 日に FASB は、PCC の合意に基づく会計基準更新書 (ASU) 第 2014-07 号「共通支配下にあるリース契約に対する変動持分事業体に関する指針の適用」を公表した。

現行の米国会計基準において企業は、財務持分の支配を有する企業を連結して報告することが要求されており、当該支配の評価は議決権モデルないし変動持分事業体モデルに基づいて行われる。変動持分事業体モデルにおいては、(a) 変動持分事業体の経済的業績に最も重大に影響を与える活動を指示するパワーと(b)変動持分事業体にとって潜在的に重要である可能性がある利益を享受する権利（または損失を負担する義務）を企業が有しているときに財務持分の支配があると判定される。どちらのモデルを適用するかを決定するために、まず連結判定対象企業が変動持分事業体であるか否かを決定する。

本 ASU により、一定の条件を満たす場合に非公開企業は、共通支配下にある貸手に対して変動持分事業体に関するガイダンスを適用しないことを選択することが認められる。当該選択をした非公開企業はその代わりに、貸手とリース契約に関する一定の開示をすることが要求される。

非公開企業が当該選択をできるための一定の

条件は以下のとおりである。

- a. 非公開企業である借手と貸手が共通支配下にあること
- b. 当該非公開企業である借手は、当該貸手とリース契約を締結していること
- c. 当該非公開企業である借手と当該貸手の間の活動の実質的にすべては、両者の間のリースの活動（リース活動を支援する活動も含む）であること
- d. 当該非公開企業である借手が、リース対象資産に関連した貸手の義務に対して明示的な保証ないし担保を差し入れている場合、当該義務の開始日での元本金額は、当該リース資産の価値を超過しないこと

この選択を行った場合、これらの一定の条件を満たすリース契約のすべてについて、この代替的な会計処理を行わなければならない。この代替的な会計処理は、表示するすべての期間に遡及適用し、2014 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び 2015 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度に含まれる期中期間より適用される。未公表のすべての財務諸表について、早期適用が認められる。

本 ASU の全文は FASB のウェブサイト
で閲覧できる。

FASB、ASU 第 2014-08 号を公表

2014 年 4 月 10 日に FASB は、ASU 第 2014-08 号「財務諸表の表示 (Topic 205) 及

び有形固定資産 (Topic 360) : 非継続事業の報告及び企業の構成要素の処分に関する開示」を

公表した。

現行の非継続企業の報告に関する米国会計基準に対して、性質上繰り返し生じるような小規模な資産グループ等の資産の売却についてまで過剰に非継続事業の表示に該当してしまい、情報の意思決定有用性が低減している、との関係者の懸念があった。本 ASU はこのような懸念に対処するために、報告する非継続事業の要件を変更し、また現行の非継続事業の報告のガイダンスで見られた混乱や適用のばらつきに対処している。

本 ASU では、事業の戦略的な転換を示す処分があった場合にのみ、非継続事業として表示することを要求している。事業の戦略的な転換とは、その企業の事業及び財務の業績に大幅な影響をもたらすものであり、例えば、主要な営業地域、主要な事業分野、ないし主要な持分法投資の処分が含まれる。

また、本 ASU により非継続事業の開示は拡充され、非継続事業における資産、負債、収益

及び費用についてのより多くの情報が財務諸表利用者に提供される。さらに本 ASU は、非継続企業の報告に該当しない企業の重大な企業の構成要素の処分について、当該構成要素に帰属する税引前損益の開示を要求している。

本 ASU により、米国会計基準と IFRS の共通化が強化される。本 ASU の非継続企業の新しい定義の一部は、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」における非継続事業の定義の要素を基礎としている。

本 ASU は、公開企業については、2014 年 12 月 15 日以降に開始する事業年度及び当該事業年度内の期中期間より発効し、それ以外のほとんどの企業については 2014 年 12 月 15 日以降開始する事業年度及び 2015 年 12 月 15 日以降に開始する期中期間より発効する。適用は将来に向かってなされる。

本 ASU の全文は FASB のウェブサイトで見ることができる。

FASB、プッシュダウン会計に関する公開草案を公表

FASB は、発生問題専門委員会 (EITF) による合意に基づき、2014 年 4 月 28 日に、ASU 案 (公開草案)「企業結合 (Topic 805)：プッシュダウン会計」を公表した。

現行の米国会計基準では、被取得企業の個別財務諸表上において新しい会計・報告のベース (プッシュダウン会計) を確立すべきか否か、また確立すべきとした場合に、いつすべきか、について限定的なガイダンスしか存在しない。SEC のスタッフ会計公報 (SAB) の Topic No 5. J「一定の状況下で要求される新しいベースの会計」等が SEC 登録企業に対するプッシュダウン会計のガイダンスを提供しているが、これらは SEC 登録企業にしか適用され

ないため、SEC 登録企業以外では実務においてプッシュダウン会計の適用にばらつきが生じていた。そこで、本 ASU 案は、被取得企業の個別財務諸表におけるプッシュダウン会計をいつ、どのように適用するかについてガイダンスを提供することを目的にしている。

本 ASU 案によれば、被取得企業はその個別財務諸表上で、取得企業が被取得企業の支配を獲得した事象が発生した時点においてプッシュダウン会計の適用が選択できる (支配が変更する事象ごとに選択できる。)

被取得企業がプッシュダウン会計を選択した場合、当該被取得企業はその個別財務諸表に、取得企業によって確立された Topic 805「企業

結合」に従った新しいベースの会計を、被取得企業の個々の資産及び負債に反映させる。取得企業が Topic 805 の適用が要求されないことから、被取得企業の個々の資産及び負債に対して新しいベースの会計を確立しない場合には、仮に取得企業が Topic 805 を適用したものととして、被取得企業は新しいベースの会計をその個別財務諸表に反映させる。被取得企業は、その個別財務諸表に Topic 805 の適用から生じるのれんを認識する。しかし被取得企業は、割安購入による利得を損益計算書に認識しない。

被取得企業がプッシュダウン会計の適用を選択した場合、本 ASU 案は当該被取得企業に、Topic 805 が要求している開示をすることを要求している。

被取得企業がプッシュダウン会計を適用しないことを選択した場合、当該被取得企業は当該報告期間において、(1)取得企業が当該企業の支配を獲得する支配変更事象が生じた旨及び、(2)被取得企業は、取得企業が支配を獲得する以前から使用していたベースにより継続してその財務諸表を作成することを選択した旨、を開示することを本 ASU 案は要求している。

本 ASU 案は、発効日後に生じる支配獲得事象から将来にわたって適用されることを提案している。発効日については、本 ASU 案に対するフィードバックを受領した後に検討するとしている。