

FASB の動向 (2015年8月～2015年10月)

あべ けんたろう
ASBJ 専門研究員 阿部 建太郎

FASB、「デリバティブとヘッジ (Topic 815)」に関する 2 件の ASU 案を公表 (2015年8月)

米国財務会計基準審議会 (FASB) は 2015 年 8 月 6 日に EITF (発生問題専門委員会) の合意に基づき、会計基準更新書 (ASU) 案「デリバティブとヘッジ (Topic 815): 現行のヘッジ会計関係にあるデリバティブの契約更改の影響」及び「デリバティブとヘッジ (Topic 815): 負債性金融商品の条件付プット・オプション及びコール・オプション」を公表した。

本 ASU 案の発効日は、EITF が本 ASU 案へのフィードバックを検討した後に決定される。本 ASU 案へのコメント締切りは、2015 年 10 月 5 日であった。

本 ASU 案の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

• ASU 案「デリバティブとヘッジ (Topic 815): 現行のヘッジ会計関係にあるデリバティブの契約更改の影響」

本 ASU 案は、Topic 815 に基づくヘッジ会計の会計処理のうち、ヘッジ手段であるデリバティブ取引の契約相手を変更された場合の取扱いの明確化を提案している。

デリバティブ取引では「契約更改」とは、デリバティブ取引の相手方が、ある相手から別の

相手に置き換わることを指す。実務上、デリバティブの契約更改は、金融機関の合併、内部取引における変更、企業のデリバティブ業務からの撤退、企業の内部与信管理、法律又は規制当局の要請などさまざまな理由から生じ得る。現行の米国基準では、ヘッジ会計に関するデリバティブ取引の契約更改が生じた場合の取扱いについて明確にされていないため、実務上の取扱いに不整合が生じていた。

本 ASU 案は、ヘッジ手段として指定されているデリバティブ取引の契約相手を変更されても、FASB による会計基準のコード化体系 (ASC) 815-20-30-14 項から 815-20-35-18 項を含むその他のヘッジ会計の要件のすべてを満たしていれば、ヘッジ指定は取り消されずに引き続きヘッジ会計が適用されることの明確化を提案している。

本 ASU 案は将来に向かって適用され、発効日以降にデリバティブ取引の契約更改が生じたすべてのヘッジ会計取引を対象とすることが提案されている。

• ASU 案「デリバティブとヘッジ (Topic 815)：負債性金融商品の条件付プット・オプション及びコール・オプション」

本 ASU 案は、ホスト契約とデリバティブ(組込デリバティブ)に区分されるハイブリッド金融商品のうち、コール・オプション及びプット・オプションが組み込まれた負債性金融商品が対象となる。債券の元本の返済を繰り上げることができる条件付プット・オプション及びコール・オプション(contingent put option / contingent call option)が組み込まれている負債性金融商品が、区分処理の条件に合致するかを評価するガイダンスを明確にする提案を行っている。

現行の米国基準では、ハイブリッド金融商品が特定の条件を満たした場合、組込デリバティブをホスト契約から区分し、デリバティブとして会計処理することを要求している。組込デリバティブの経済的特性及びリスクが、ホスト契約の経済的特性及びリスクと明らかに密接に関連していないことは、区分処理の条件の1つとなる。また、Derivative Implementation Group (DIG) は、組込デリバティブの経済的特性及びリスクがホスト契約の経済的特性及びリスクと明らかに密接に関連しているかを判定するために、すべてのプット・オプション及びコール・オプションに適用可能な4段階判定法(four-step decision sequence)によるガイダン

スを出している。具体的には、①ある指数の変化に基づき支払額が調整されるか、②支払いは金利リスク又は信用リスク以外の参照指標をインデックスにしているか、③債務が相当程度のプレミアム又はディスカウントを含むか、④元本の返済を繰り上げることができるプット・オプション又はコール・オプションは条件付で行使可能か、という点により評価される。

本 ASU 案は、組み込まれたプット・オプション及びコール・オプションを、4段階判定法に準拠して評価することを提案している。実務上は、金利リスク又は信用リスクと、権利行使の条件に含まれている元本の返済を繰り上げることができるプット・オプション又はコール・オプションとの取扱いに不整合が生じていた。

本 ASU 案は、適用初年度の期首に存在する負債性金融商品を対象に修正遡及適用することを提案している。また、本 ASU 案により負債性金融商品が区分処理の要件に該当しなくなった場合、次の取扱いを提案している。

- 適用日時点の帳簿価額は、組込デリバティブとホスト契約を合算した金額とする。
- 適用初年度の期首時点の公正価値で評価し、適用日までの公正価値の変動は累積的影響額の調整として期首利益剰余金に認識する処理を選択できる。この処理は個別の金融商品ごとに選択が可能である。

FASB、ASU 第 2015-13 号を公表 (2015 年 8 月)

FASB は 2015 年 8 月 10 日に EITF の合意に基づき、ASU 第 2015-13 号「デリバティブとヘッジ (Topic 815)：地域別電力市場における特定の電力契約に対する通常の売買の例外の適用」を公表した。

本 ASU は、企業が地域別電力市場 (Nodal

Energy Market) 内にて、市場内に位置する、ある場所へ送電する目的で先渡契約による電力の購入又は売却の契約を締結したが、独立のシステム運営者 (Independent system operator) との地域間の価格差に着目し、改めて送電する電力を追加で独立のシステム運営者と売買する

取引を対象としている。

現行の米国基準では、デリバティブ契約を、例外に該当しない限り公正価値で評価することを要求している。例外は、金融商品やデリバティブ以外の何かを売買する通常の売買契約であり、報告企業に、通常の経済活動における合理的な期間にわたり使用又は売却することが予想される数量が引き渡される。

本 ASU により、企業は、現物決済の規定とともに通常の売買の例外の規定を満たせば、当該契約を通常の売買として指定することが可能となる。現行の米国基準では、企業が電力を売買する場合、それぞれの取引条件が現物決済の基準を満たしているために通常の売買として

Topic 815 の例外に該当する（デリバティブ取引として扱わない）のか、又はグリッドポイントにおける独立電力会社との先渡契約による電力の受渡しが純額決済されるため、通常の売買の例外に該当しない（デリバティブ取引として扱う）のかが明確ではなかった。

本 ASU は、本 ASU が公表された 8 月 10 日より適用される。

本 ASU は、将来に向かって適用され、企業は適用日以降の適格取引を通常の売買とみなすことが可能となる。

本 ASU の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

FASB、ASU 第 2015-14 号を公表（2015 年 8 月）

FASB は 2015 年 8 月 12 日に、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」を公表した。

本 ASU により、ASU 第 2014-09 号で公表した Topic 606 号 (IFRS における IFRS 第 15 号に相当) の発効日は 1 年延期されることになる。

本 ASU により Topic 606 号は、公開企業、特定の非営利企業及び特定の従業員給付制度には 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。早期適用は 2016 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

れる期中期間からのみ認められる。また、それ以外の企業には、2018 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び 2019 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 2016 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認められる。早期適用を 2016 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び 2017 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することも認められている。

本 ASU の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

FASB、新しい収益認識基準に関するガイダンスの明確化を提案する ASU 案を公表（2015 年 8 月）

FASB は、2015 年 8 月 31 日に、収益認識に係る共同移行リソース・グループ (TRG) における議論を踏まえ、ASU 案「顧客との契約から生じる収益 (Topic 606)：本人か代理人か

の検討 (収益の総額表示か純額表示)」を公表した。

本 ASU 案は新収益認識基準 (Topic 606) の 5 ステップによるコア原則を変更するもので

はなく、本人か代理人かの検討に関するガイダンスの明確化を提案している。

新収益認識基準では、企業は、顧客への財又はサービスの提供を行う時に他の当事者が関与する場合は、その約束の性質が当該財又はサービス自体を提供すること（企業は本人となる）か、他の当事者がそれらの財又はサービスを提供するための手配を行うこと（企業は代理人となる）かを定めることが要求されている。本人である企業が履行義務を充足した場合、企業は収益を顧客に移転した当該財又はサービスの交換で権利を得ると見込んでいる対価の総額で認識する。一方、代理人である企業が履行義務を充足した場合、企業は収益を他の当事者が提供する当該財又はサービスの手配との交換で権利を得ると見込んでいる手数料又はコミッション額で認識する。

本 ASU 案は、本人か代理人かを検討する適用ガイダンスの運用と理解の向上を意図し、次

の点を明確化することを提案している。あわせて、支配の評価に関する設例の修正及び追加も提案している。

1. 企業は、顧客に約束した財又はサービスについてそれぞれ別個に本人か代理人かを決定する。（判定単位の識別）
2. 企業は、財又はサービスの性質をそれぞれ別個に決定する。（性質の識別）
3. 他の当事者が顧客に財又はサービスの提供に関与する場合に、本人である企業が獲得する支配の定義の明確化。
4. 支配の評価に関するガイダンスの修正及び追加。

本 ASU 案の発効日及び移行措置は、新収益認識基準の発効及び移行措置にあわせることが提案されている。本 ASU 案へのコメントの締切りは 2015 年 10 月 15 日であった。

本 ASU の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

FASB、「重要性」に関する 2 つの公開草案を公表（2015 年 9 月）

FASB は 2015 年 9 月 24 日に、「重要性（materiality）」の定義に関連し、財務会計概念書（Statement of Financial Accounting Concepts; SFAC）の改訂案「財務報告に関する概念フレームワーク第 3 章：有用な財務諸表の質的特性」及び ASU 案「財務諸表の注記（Topic 235）：開示に重要性があるか否かの評価」を公表した。

両公開草案へのコメント締切りは、2015 年 12 月 8 日であった。

両公開草案の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

• SFAC 改訂案「財務報告に関する概念フレームワーク第 3 章：有用な財務諸表の質的特性」

本 SFAC 改訂案は、SFAC 第 8 号「財務報告に関する概念フレームワーク」の第 3 章「有用な財務諸表の質的特性」における重要性（materiality）の定義を、次の点に関して修正することを提案している。

- 重要性が法律上の概念であるという記述の追加。
- 米国連邦最高裁判所の重要性の定義に関する言及の追加。

• ASU 案「財務諸表の注記 (Topic 235) : 開示に重要性があるか否かの評価」

本 ASU 案では、過去の ASU 案に対するコメントへの対応、本 SFAC 改訂案への対応や 2013 年の開示フレームワークに対するフィールドスタディの結果を踏まえ、次の 3 点の記載を追加することを提案している。

1. 重要性は、財務諸表全体において、個別の定性的開示と定量的開示及び集約された定性的開示と定量的開示に適用されること (would be applied)。したがって、開示セクションの規定の要求事項の一部又は全部に重要性があるかもしれないが、いずれにも重要性が全くないかもしれない。
2. 重要性が法律上の概念であること。
3. 重要性がない情報の省略は会計上の誤謬ではないことの明示。

過去の ASU 案では、各企業の固有の環境を踏まえると、特定の情報開示が目的適合的である企業もあれば、そうではない企業もあるというコメントが頻繁に寄せられていた。また、2013 年に行われた開示フレームワークのフィールドスタディでは次の結果が得られていた。

- 注記における開示情報を決める上で重要性や企業固有の目的適合性をどのように考慮すべきなのかという追加説明が、目的適合的ではない開示を削減又は削除するために有効であり得ること。
- 重要性のない情報の削減が財務諸表注記の有効性を改善すること。

本 ASU 案は、発効とともに適用することが提案されている。また、本 ASU 案は将来に向かって適用するか、表示するすべての年度に遡及適用するかを選択できることが提案されている。

FASB、ASU 第 2015-16 号を公表 (2015 年 9 月)

FASB は 2015 年 9 月 25 日に簡素化に関する取組みの一環として、ASU 第 2015-16 号「企業結合 (Topic 805) : 測定期間中の修正の会計処理の簡素化」を公表した。

企業は、企業結合の当初の会計処理が、企業結合が発生した報告期間末までに完了しなかった場合、会計処理が完了しなかった項目を暫定的な金額 (provisional amounts) で財務諸表に報告しなければならない。本 ASU により、企業結合において認識される暫定的な金額の会計処理が簡素化される。

現行の米国基準では、取得企業は、測定期間中に知っていれば認識される金額の測定に影響を与えたであろう、又は追加の資産若しくは負債の認識を行ったであろう取得日時点に存在した事実及び状況に関する新たに得た情報を反映するために、のれんへの修正とあわせて、取得

日に認識した暫定的な金額を遡及修正しなければならない。あわせて、取得企業は必要に応じて財務諸表に表示される比較情報を、減価償却費、償却費、暫定的な金額の変更によるその他の損益の影響を含めて修正しなければならない。

本 ASU により、取得企業は、測定期間中に認識された暫定的な金額に対する修正を、修正額が決定された報告期間に認識する。暫定的な金額の修正の結果生じた減価償却費、償却の変更による収益に与える影響やその他の損益への影響は、同じ報告期間に認識される。影響額は、取得日に会計処理が完了したと仮定して算定される。また、取得企業は、当期の損益として認識している暫定的な金額に対する修正額のうち、取得日時点の修正額として過年度に認識したであろう修正額を、表示項目ごとに損益計算書本表で表示すること又は注記で開示するこ

とが要求される。

本 ASU は、公開企業には、2015 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。その他の企業体には、2016 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び 2017 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から適用される。公表されていない財務諸表への早期適

用は認められる。

本 ASU は、発効日以降に生じた暫定的な金額に対する修正に関し、将来に向かって適用される。企業は移行措置として、移行初年度及び当該事業年度に含まれる期中期間に、会計原則の変更の性質及び理由を開示しなければならない。

本 ASU の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

FASB、新しい収益認識基準に関する狭い範囲の改善などを提案する ASU 案を公表 (2015 年 9 月)

FASB は 2015 年 9 月 30 日に TRG における議論を踏まえて、ASU 案「顧客との契約から生じる収益 (Topic 606) : 狭い範囲の改善及び実務上の便法」を公表した。

本 ASU 案は、新収益認識基準の 5 ステップによるコア原則を変更するものではない。本 ASU 案では、新収益認識基準の初度適用時の実務が多様になるリスクを削減し、移行時及び移行後のコスト及び複雑性を削減することを目的に、以下のとおりの提案を行っている。

- 対価の回収可能性基準の評価 (ASC606-10-25-1 (e)項) 及びステップ 1 の基準を満たさない契約の会計処理 (ASC606-10-25-7 項の適用)

本 ASU 案は、ステップ 1 における回収可能性基準の目的の明確化を提案している。回収可能性基準の評価は、契約が有効で真正の取引 (genuine transaction) を表しているか否かの判定を目的としている。この判定は、顧客が、移転される財又はサービスと交換に、約束した対価を支払う能力及び意図を有しているか否かに基づき行われる。

また、本 ASU 案は、ASC606-10-25-7 項に、ステップ 1 の基準を満たさない契約において収益をいつ認識するかを明確化する新しい基準を

追加することを提案している。この規準は、企業が次の要件を共に満たす場合、顧客に財又はサービスの支配を移転し、追加の移転を止めた時点で受領していた対価を収益に認識することを認めている。

- 企業は、追加の財又はサービスを移転する義務を有していない。
- 企業には、顧客から受領した対価の返金義務がない。

- 顧客から回収した売上税及び他の類似した税の表示

本 ASU 案は、企業が、顧客から回収したすべての売上税及び他の類似した税金を、取引価格から除くことを会計方針として選択できることを提案している。

- 現金以外の対価

本 ASU 案は、現金以外の対価は契約開始時点で測定することの明確化を提案している。また、変動対価のガイダンスは、対価の形態以外の理由から生じる変動部分に関してのみ適用されることの明確化を提案している。

- 移行時の契約変更の取扱い

本 ASU 案は、契約変更された契約に含まれ

る充足済み及び未充足の履行義務に対して、新収益認識基準のガイダンスに基づき表示される最も早い時期の期首時点で、取引価格を決定し配分（遡及修正）することを選択できる実務上の便法を提案している。したがって、企業は各契約変更の影響を個別に評価することは要求されない。また、企業が実務上の便法を選択した場合は、類似する契約には一括して適用される。

• 移行時に完了している契約の取扱い

本 ASU 案は、移行時に完了している契約とは、適用開始日より前に、その時点で有効なガイダンスに基づきすべて（又は実質的にすべて）の収益が認識された契約であることの明確化を提案している。旧ガイダンスに基づく収益認識に影響しない契約の構成要素の会計処理は、契約が完了したか否かの評価には重要では

ない。加えて本 ASU 案は、企業に対して修正遡及方式による移行をすべての契約に適用するのか、完了した契約だけに適用するのかの選択を認めることを提案している。

• テクニカルな修正

本 ASU 案は、新収益認識基準を遡及適用する企業は、初度適用期の会計処理の変更の影響の開示が要求されないことの明確化を提案している。しかし、企業は、遡及適用を行った比較年度の変更の影響の開示は要求される。

本 ASU 案は、新収益基準の適用にあわせて発効することが提案されている。本 ASU 案へのコメントの締切りは 2015 年 11 月 16 日であった。

本 ASU の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

FASB、PCC における議論を踏まえた ASU 案を公表（2015 年 9 月）

FASB は 2015 年 9 月 30 日に非公開会社協議会（PCC）における議論を踏まえて、ASU 案「無形資産—のれん和其他（Topic 350）、企業結合（Topic 805）、連結（Topic 810）、デリバティブとヘッジ（Topic 815）：適用日と移行ガイダンス—PCC の提案」を公表した。

本 ASU 案は、以下の ASU（以下「各 ASU」という。）の適用対象となる非公開会社に影響し得る。

- ▶ ASU 第 2014-02 号「無形資産—のれん和其他（Topic 350）：のれんの会計処理」
- ▶ ASU 第 2014-03 号「デリバティブとヘッジ（Topic 815）：特定の変動受・固定払の金利スワップの会計処理—簡素化されたヘッジ会計のアプローチ」
- ▶ ASU 第 2014-07 号「連結（Topic 810）：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」

- ▶ ASU 第 2014-18 号「企業結合（Topic 805）：企業結合における識別可能無形資産の会計処理」

本 ASU 案は、各 ASU に適用日を削除するガイダンスを設けることを提案している。また、ASC Topic 250「会計上の変更及び誤謬の修正」に基づき、各 ASU で規定される代替的な会計処理への移行措置として求められる、より望ましい会計処理であるかどうかの評価（preferability assessment）を、非公開企業には免除することも提案している。

本 ASU 案は即時発効することが提案されている。本 ASU 案へのコメントの締切りは 2015 年 11 月 16 日であった。

本 ASU の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。