

FASB の動向 (2016年8月～2016年10月)

ASBJ 専門研究員 きたずみ ひろかず
北澄 裕和

財務会計概念書案（公開草案） 財務会計概念書第8号「財務報告に関する概念フレームワーク 第7章：表示」の公表（2016年8月）

米国財務会計基準審議会（FASB）は、2016年8月11日に、財務会計概念書案（公開草案）財務会計概念書第8号「財務報告に関する概念フレームワーク 第7章：表示」を公表した。コメント期限は、2016年11月9日であった。

本公開草案は、財務諸表に認識された項目についての情報の表示に関する概念を扱っており、財務報告の目的を最もよく満たす方法で、財務諸表に情報を要約し伝達する基準を開発するためのフレームワークをFASBに提供することを意図している。最終的には、将来、FASBが表示に関する要求事項を基準に設ける際の基礎になるとされている。

財務会計概念書第5号「営利企業の財務諸表における認識及び測定」において、認識、測定及び財務諸表本表における情報の表示に関する概念が扱われているが、FASBは、表示に関する議論については、次を扱うことにより、将来

キャッシュ・フローの見通しを評価するための財務諸表利用者の能力を高める将来の基準の基礎を提供する目的でさらに進展させて改善できるとした。

- 認識された個々の項目を行項目及び小計にグループ化する方法
- 企業の資産、負債及び持分間の関係並びに当該資産及び負債の変動が包括利益及びキャッシュ・フローに与える影響を明確にする方法

本公開草案は、認識された項目を財務諸表にどのように表示するかを決定するに当たり考慮すべき情報について検討している。そのために、まず、財務諸表により提供される情報を記述し、次に、財務諸表にどのように情報を表示するのが財務報告の目的を最もよく満たすのかを検討している。

ASU 第2016-15号「キャッシュ・フロー計算書（トピック230）：特定の現金収入及び現金支出の分類」の公表（2016年8月）

FASBは、2016年8月26日に、会計基準更新書（ASU）第2016-15号「キャッシュ・フ

ロー計算書（トピック230）：特定の現金収入及び現金支出の分類」を公表した。

本 ASU は、特定の現金収入及び現金支出のキャッシュ・フロー計算書における分類に関する実務のばらつきを減らすために公表されたものであり、キャッシュ・フローの分類に関する次の 8 つの論点についてガイダンスを提供している。

(1) 債務の前払又は債務の償還コスト

負債の期限前返済又は償還コストに関する現金支払は、財務活動のためのキャッシュ・アウトフローに分類する。

(2) ゼロ・クーポン債又は借入の実効金利に対して券面利率が僅少な債券の決済

ゼロ・クーポン債又は借入の実効金利に対して券面利率が僅少な債券の決済では、割引債の割引額に係る発生利息 (accrued interest) に帰属する現金支出を営業活動のためのキャッシュ・アウトフローに、元本に帰属する現金支出を財務活動のためのキャッシュ・アウトフローに分類する。

(3) 企業結合後の条件付対価の支払

企業結合における取得日直後以外の条件付対価に関する現金支出は、財務活動及び営業活動のためのキャッシュ・アウトフローに分離して分類する。取得日に認識した条件付対価負債 (測定期間内の調整を含む。) の金額以下の現金支出は、財務活動に、超過額は営業活動に分類する。

企業結合における取得日直後の条件付対価に関する現金支出は、投資活動のためのキャッシュ・フローに分類する。

(4) 保険請求権の決済から生じる収入

保険請求の決済から生じる収入は、関連する保険の補償内容 (すなわち、損失の性質) に基づいて分類する。一括決済による保険収入については、当該決済に含まれる各損失の性質に基づいて分類を決定する。

(5) 銀行加入生命保険契約を含む企業加入生命保険契約からの収入

企業加入生命保険契約の決済からの現金収入は、投資活動からのキャッシュ・インフローとして分類する。企業加入生命保険契約の保険料の現金支出は、投資活動、営業活動又は投資活動と営業活動の組み合わせとして分類される場合がある。

(6) 持分法投資会社からの分配

持分法適用会社からの分配については、次のどちらのアプローチで分類するかを会計方針として選択する。

① 累積利益アプローチ

受取分配額は、過年度に投資そのものの返還 (return of investment) とされた部分を除く累積分配額が投資家により認識された累積利益持分を超えない限り、投資からのリターン (return on investment) とみなし、営業活動からのキャッシュ・インフローに分類する。超えた場合には、当期の分配額のうち当該超過額までの部分は、投資そのものの返還とみなし、投資活動からのキャッシュ・インフローに分類する。

② 分配の性質アプローチ

受取分配額は、当該分配を創出した被投資会社の活動の性質に関する情報が投資家に利用可能な場合には、当該性質に基づいて、投資からのリターン (営業活動からのキャッシュ・インフローに分類される。) 又は投資そのものの返還 (投資活動からのキャッシュ・インフローに分類される。) に分類する。

事業体が、分配の性質アプローチを選択したものの、個々の持分法投資会社からの受取分配額に当該アプローチを適用するための情報が利用可能ではない場合、事業体は、当該被投資会社に対して累積利益アプローチを遡及適用することにより会計原則の変更を報告する。その場合には、事業体は、利用可能な情報がないために当該被投

資会社について会計原則の変更が生じた旨及びその他の所定の事項を開示する。

なお、本改訂は、公正価値オプションを用いて測定される持分法投資には適用されない。

(7) 証券化取引における受益権

金融商品の証券化において譲渡者が得た受益権は、非現金活動として開示する。また、証券化された債権に対する譲渡者の受益権からの現金収入は、投資活動からのキャッシュ・インフローとして分類する。

(8) 別個に識別可能なキャッシュ・フロー及び優位原則 (predominance principle) の適用

2つ以上のキャッシュ・フローの分類の特徴を有する現金収入及び支出は、まず会計原則における特定のガイダンスを適用することにより決定する。

特定のガイダンスがない場合、事業体は、

基礎となるキャッシュ・フローの性質に基づいて、当該現金収入及び支出内の各別個に識別可能な源泉又は使途を決定し、それらをその性質に基づいて財務、投資又は営業活動に分類する。

現金収入及び支出が2つ以上のキャッシュ・フローの分類の特徴を有し、源泉又は使途により分離できない状況では、当該項目に関するキャッシュ・フローの優位な源泉又は使途になる可能性の高い活動に基づいて適切に分類する。

本 ASU は、公開事業会社に対しては、2017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、その他の事業体に対しては、2018年12月15日より後に開始する会計年度及び2019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。

ASU 案 (公開草案) 「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 (2016年9月)

FASB は、2016年9月8日に、ASU 案 (公開草案) 「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。コメント期限は、2016年11月22日であった。

本 ASU 案は、主に次のことを提案している。

- 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・ヘッジにおいて、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。
- 変動利付金融資産の金利リスクのキャッシュ・フロー・ヘッジにおいて、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。

- 公正価値ヘッジにおいて、ヘッジ手段の公正価値の変動を、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する。
- キャッシュ・フロー・ヘッジ及び純投資ヘッジにおいて、ヘッジ手段の公正価値の変動 (非有効部分を含む) をその他の包括利益に計上する。当該金額は、ヘッジ対象が損益に影響を及ぼしたときに、当該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。
- 当初の、将来に向かって行うヘッジの有効性に関する定量的評価をヘッジ指定後、四半期ごとの有効性評価日までに実施することができる。
- 事実及び状況の定性的評価により、過去及び

今後のヘッジ関係の有効性が極めて高いとはいえなくなる限り、事後的な定量的評価を実施する必要はない。

本改訂の発効日については、本公開草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（公開草案）「第 2014-09 号『顧客との契約から生じる収益（トピック 606）』に対する技術的修正及び改善：追加の修正」の公表（2016 年 9 月）

FASB は、2016 年 9 月 19 日に、ASU 案（公開草案）「ASU 第 2014-09 号『顧客との契約から生じる収益（トピック 606）』に対する技術的修正及び改善：追加の修正」を公表した。コメント期限は、2016 年 10 月 4 日であった。

本公開草案は、次の 4 つの論点に関する修正を提案している。

(1) 融資保証料

トピック 460「保証」の適用対象である製品又はサービス保証以外の保証はトピック 606 の適用対象外であることを明確化する。

(2) 契約資産と債権

トピック 606 の設例 38 のケース B を修正し、企業が顧客との契約から生じる資産を債権として認識するのは、企業が対価に対する無条件の権利を得た時点であることを明確化する。

(3) 返金負債

トピック 606 の設例 40 の仕訳において

「返金負債（契約負債）」という表記があるが、これは返金負債が契約負債であると結論付けることを意図したものではないので、当該仕訳の表記から契約負債という用語を削除する。

(4) 広告費

ASU 第 2014-09 号により、サブトピック 340-40「その他の資産及び繰延費用—顧客との契約」と矛盾するサブトピック 340-20「その他の資産及び繰延費用—資産化された広告費」の多くのガイダンスが削除されたが、広告費に関する負債の認識時点についてのガイダンスについては、削除する意図はなかったため、当該ガイダンスを復活させる。

本改訂の発効日及び移行規定は、トピック 606 と同一とすることが提案されている。なお、ASU 第 2015-14 号は、ASU 第 2014-09 号の効力発生日を 1 年間延期している。

ASU 案（公開草案）「債権—返還不要手数料及びその他のコスト（サブトピック 310-20）：償還可能負債性証券のプレミアムの償却」の公表（2016 年 9 月）

FASB は、2016 年 9 月 22 日に、ASU 案（公開草案）「債権—返還不要手数料及びその他のコスト（サブトピック 310-20）：償還可能な負債性証券のプレミアムの償却」を公表した。コメント期限は、2016 年 11 月 28 日であった。

本公開草案は、プレミアム価格で取得した償還可能な負債性証券のプレミアムの償却期間を短縮し、最も早い償還可能日までの期間で償却

することを提案している。

なお、ディスカウント価格で取得した場合のディスカウントの償却については変更が提案されておらず、ディスカウントは引き続き満期日までの期間にわたって償却されることになる。

本公開草案は、修正遡及アプローチにより、発効後最初の報告期間の期首利益剰余金に対する累積的影響の調整を通じて適用されることが

提案されている。発効日及び早期適用の可否については、本公開草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（公開草案）「金融サービス—保険（トピック 944）：長期契約の会計処理に的を絞った改善」の公表（2016年9月）

FASB は、2016年9月29日に、ASU 案（公開草案）「金融サービス—保険（トピック 944）：長期契約の会計処理に的を絞った改善」を公表した。コメント期限は、2016年12月15日であった。

本公開草案は、保険会社が発行する長期契約に関する、現行の認識、測定、表示及び開示に関する要求事項に対する次の改善を提案している。

- (1) 将来の保険給付に係る債務の測定に使用する仮定
将来キャッシュ・フローの測定に使用する仮定は年1回以上、割引率は報告日ごとに更新する。
- (2) 市場リスクを伴う給付の測定
すべての市場リスクを伴う給付を公正価値

で測定する。ただし、商品固有の信用リスクの変動による公正価値の変動部分は、その他の包括利益に認識する。

(3) 繰延新契約費の償却

繰延新契約費を保有契約額に比例するように償却する。ただし、関連する予想契約期間における保有契約額を合理的に見積れない場合には定額法により償却する。

(4) 開示

将来の保険給付に係る債務の期首から期末への調整表などの開示に加え、測定に使用した重要なインプット、判断及び仮定に関する定量的及び定性的情報を開示する。

本改訂の発効日については、本公開草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 2016-16 号「法人所得税（トピック 740）：棚卸資産以外の資産のグループ内譲渡」の公表（2016年10月）

FASB は、2016年10月24日に、ASU 第 2016-16 号「法人所得税（トピック 740）：棚卸資産以外の資産のグループ内譲渡」を公表した。

従前の会計原則は、資産のグループ内譲渡において、買手側が譲渡された資産に関する連結上の帳簿価額と税務基準額との差額に対して繰延税金資産を認識することを禁止し、売手側が当該譲渡による利益に対して支払う税金を前払税金として処理することを要求していた。本 ASU は、棚卸資産以外の資産のグループ内譲渡については、当該譲渡が行われた時点で、その税務上の帰結（当期税金及び繰延税金）を認

識することを要求している。すなわち、譲渡時に売手側は当該譲渡による利益に対して支払う税金を当期税金として処理し、買手側は譲渡された資産に関する連結上の帳簿価額と税務基準額との差額に対して繰延税金資産を認識することになる。

本 ASU は、公開事業会社に対しては、2017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、その他の事業体に対しては、2018年12月15日より後に開始する会計年度及び2019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。

ASU 第 2016-17 号「連結（トピック 810）：共通支配下にある関連当事者を通じて保有する持分」の公表（2016 年 10 月）

FASB は、2016 年 10 月 26 日に、ASU 第 2016-17 号「連結（トピック 810）：共通支配下にある関連当事者を通じて保有する持分」を公表した。

本 ASU は、従前の一般に公正妥当と認められる会計原則における主たる受益者の特質を変更するものではない。したがって、変動持分事業体の主たる受益者は、引き続き、次の 2 つの特質を有することになる。

- (1) 変動持分事業体の経済業績に最も重要な影響を及ぼすその変動持分事業体の活動を指図する力
 - (2) 変動持分事業体にとって潜在的に重要となり得る持分変動事業体の損失を負担する義務又は変動持分事業体にとって潜在的に重要となり得る持分変動事業体の利益を受け取る権利
- 本 ASU は、報告事業体が主たる受益者の上記(1)の特質を満たしている（変動持分事業体の単一的意思決定者であるような）場合、当該報

告事業体が主たる受益者の上記(2)の特質を満たすかどうかの決定に当たり、変動持分事業体に対するその直接変動持分に加えて、関連当事者（共通の支配下にあるものを含む。）を通じて保有する間接変動持分の比例割合を含めることを要求している。

すなわち、本 ASU の下では、単一的意思決定者は、当該単一的意思決定者と共通の支配下にある関連当事者を通じて保有する間接持分をそのまま直接持分と同等とみなすことを要求されず、代わりに、他の関連当事者を通じて保有する間接持分と整合的にその持分の比例割合を含めることになる。

本 ASU は、公開事業会社に対しては、2016 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、その他の事業体に対しては、2016 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び 2017 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。