

国際関連情報 FASB 情報

FASB の動向 (2015 年 5 月～2015 年 7 月)

あべ けんたろう
ASBJ 専門研究員 阿部 建太郎

FASB、ASU 第 2015-07 号を公表 (2015 年 5 月)

米国財務会計基準審議会 (FASB) は 2015 年 5 月 1 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) 第 2015-07 号「公正価値測定及び開示 (Topic 820) : 1 株当たり純資産価額を計算する事業体への投資に関する開示」を公表した。

本 ASU は、FASB による会計基準のコード化体系 (ASC) 820-10-15-4 項から 820-10-15-5 項の規定に基づき、実務上の便法として公正価値が 1 株当たりの純資産価額で測定される投資が対象になる。

本 ASU により、公正価値ヒエラルキーに、実務上の便法として 1 株当たり公正価値を純資産価額で測定するすべての投資を区分する要求事項が削除される。その結果、公正価値ヒエラルキーにおける、将来償還可能で、かつ 1 株当たり純資産価額で測定する投資の区分のばらつきが解消され、公正価値ヒエラルキーに含まれるすべての投資が整合的に区分されることになる。また、報告企業は引き続き、実務上の便法として公正価値を 1 株当たり純資産価額で測定している投資に関する情報を開示しなければならないが、本 ASU により開示の要求事項の対象が「実務上の便法として公正価値を 1 株当

り純資産価額で測定できるすべての投資」から、「実務上の便法として公正価値を 1 株当たり純資産価額で測定しているすべての投資」に修正される。

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。早期適用は認められる。

本 ASU は、表示されるすべての財務諸表に遡及適用され、各期の公正価値ヒエラルキーから、実務上の便法として 1 株当たり公正価値を純資産価額で測定するすべての投資が削除される。

本 ASU の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

FASB、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 5 月)

FASB は 2015 年 5 月 12 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) : 履行義務の識別及びライセンス供与」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、履行義務の識別と知的財産ライセンスの供与に関する以下のガイダンスの追加、修正又は明確化を提案している。

履行義務の識別：

- 企業は、顧客との契約の中で、重要性がない財又はサービスの識別は要求されないことの明確化。
- 企業が、顧客に支配が移転した後に生じた出荷活動を、新たな履行義務ではなく、履行義務を充足する活動として会計処理することも認める。
- 約束した財又はサービスが、契約の観点において別個のものかを判断するためのガイダンスを修正し、「区分して識別可能である」という原則の明確化。

知的財産ライセンスの供与：

- ライセンスの性質 (機能的な知的財産か又は象徴的な知的財産か) により、知的財産にアクセスする権利 (履行義務を一定期間にわたり充足) と、知的財産を使用する権利 (履行義務を一時点で充足) を判断するガイダンスの明確化。
- 独立した履行義務ではないライセンスの性質を評価する必要があることの明確化。
- 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤリティに関する例外規定の適用範囲の明確化。
- ライセンス契約における期間、地域、使用に関する契約上の制限が、約束した財又はサービスの識別に影響を与えないことの明確化。

本 ASU 案は、新収益認識基準の発効日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 6 月 30 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。また TRG における議論の詳細については、本誌 123 ページの「収益認識に係る IASB・FASB 共同移行リソース・グループの活動内容」をご参照いただきたい。

FASB、企業結合に関する ASU 案を公表 (2015 年 5 月)

FASB は 2015 年 5 月 21 日に簡素化に関する取り組みの一環として、ASU 案「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、取得企業は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。

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、取得日時点で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された暫定的な金額を遡及修正しな

なければならない。あわせて、取得企業は必要に応じ、財務諸表に表示される比較情報を、減価償却費、償却、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 案では、企業結合において認識される暫定的な金額の会計処理を簡素化するために、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ことを提案している。あわせて、取得企業は、同じ報告期間に、暫定的な金額の修正による減価償却費、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を計上することが提案されている。影響額は、あたかも会計

処理が取得日に完了したと仮定して算定される。

本 ASU 案は、発効日以降に認識された測定期間中の暫定的な金額の修正に関して、将来に向かって適用することが提案されている。移行に伴い、企業は会計原則の変更の性質及び理由を、移行初年度及び当該事業年度の含まれる期中期間に開示しなければならない。

本 ASU 案の発効日は、FASB 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 案へのコメントの締切りは、2015 年 7 月 6 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、ASU 第 2015-09 号を公表 (2015 年 5 月)

FASB は 2015 年 5 月 21 日に、ASU 第 2015-09 号「金融サービス—保険 (Topic 944)：短期保険契約の開示」を公表した。

本 ASU は、FASB が 2013 年 6 月に公表した ASU 案「保険契約 (Topic 834)」に対するフィードバックを踏まえて、短期保険契約に関して開示要求を追加したものになる。本 ASU により、保険金額の見積額及び支払額 (unpaid claims and claim adjustment expenses) の見積りに関する透明性を高め、比較可能性を促進し、キャッシュ・フローの金額、時期、及び不確実性を分析するための情報を提供する。対象となるのは、Topic 944 で定義される短期保険を発行する保険会社であり、短期保険契約の契約者ではない。

本 ASU により、報告企業は以下に関する開示が求められる。

- 保険金額の見積額と、実際の支払額 (クレーム・ディベロップメント) に関する表
- クレーム・ディベロップメントと保険負債と

の調整表

- 発生年度ごとの既発生未報告 (incurred but not reported) のクレーム・ディベロップメントに関する表
- 報告済保険金額の頻度
- 発生年度ごとの保険金額支払額及び推定保険金額に対する平均支払比率の推移

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 2016 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。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の期中期間から適用される。早期適用は認められる。

本 ASU を適用する際に、保険会社は適用初年度より 5 年以上前に発生したクレーム・ディベロップメントについての情報を開示する必要はない。以後、開示が必要な最低期間は毎年 1 年ずつ増加するが、10 年を超えて開示する必要はない。

本 ASU は遡及適用され、表示されるすべての期間の比較情報を開示することが求められる。

本 ASU の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

FASB、持分法に関する ASU 案を公表 (2015 年 6 月)

FASB は 2015 年 6 月 5 日に簡素化に関する取組みの一環として、ASU 案「投資—持分法とジョイント・ベンチャー (Topic 323) : 持分法の会計処理の簡素化」を公表した。

本 ASU 案は、持分法の会計処理における、①基準額差異の会計処理と、②所有水準の増加による持分法の適用に伴う遡及的な修正、に関する要求事項の削除を提案している。

① 基準額差異の会計処理

基準額差異とは、投資原価と投資先の純資産の比例持分の差額である。取得企業は、企業結合と同様の方法により、被取得企業の識別可能な資産と負債の取得日の公正価値を測定する。識別可能な資産と負債の公正価値と、資産と負債の帳簿価額との差 (のれん) が基準額差異となる。

現行の米国基準では、その後の測定による基準額差異の修正金額は損益で認識される。

本 ASU 案では、持分法投資を投資原価で認識することとし、被取得企業の識別可能な資産と負債の取得日の公正価値を測定しないことを提案している。本 ASU 案の適用日時時点で基準額差異に関する会計処理は中止となり、基準額差異の残額は、投資の基礎一部として取り扱われることになる。

移行に伴い、企業は会計原則の変更の性質及

び理由を、移行初年度及び当該事業年度の含まれる期中期間に開示しなければならない。また、企業は、基準額差異の会計処理を中止した既存の持分法投資について、比較期に計上した償却額を開示しなければならない。

② 所有水準の増加による持分法の適用

現行の米国基準では、取得企業は、段階法 (step-by-step basis) により投資持分、投資先の経営成績と利益剰余金を、あたかも過去から持分法が適用されていたかのように遡及修正する。

本 ASU 案では、投資の当初取得日時点における基準額差異の公正価値の配賦と、内部取引損益、基礎的差異の償却、減損テストを含む過年度の持分法損益の調整を遡及修正しないことを提案している。当初保有分は、追加取得分の投資原価に含まれる。本会計処理は、将来に向かって適用され、移行に伴う開示は要求されない。

本 ASU 案の発効日は、FASB 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 案へのコメントの締切りは、2015 年 8 月 4 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。

FASB、従業員株式報酬制度に関する ASU 案を公表 (2015 年 6 月)

FASB は 2015 年 6 月 8 日に簡素化に関する

取組みの一環として、ASU 案「報酬—株式報

酬 (Topic 718) : 従業員株式報酬制度の会計処理の改善」を公表した。

本 ASU 案では、現行の米国基準に対し、下表のと通りの提案を行っている。

現行の米国基準における取扱い	本 ASU 案の提案
① 税の会計処理	
<p>企業は、各報奨について、税務申告で損金算入できる報酬費用と、財務報告目的で認識した報酬費用の差を税務上の超過便益 (excess tax benefit) と未払税金のいずれとして処理するか決めなければならない。税務上の超過便益は、資本剰余金として認識される。未払税金は、税務上の超過便益の累計額と相殺されるか又は損益で認識される。</p>	<p>すべての税務上の超過便益と未払税金は、法人税等費用として損益で認識される。企業は、当期の未払税金を削減することになるかどうかにかかわらず、税務上の超過便益を認識する。</p>
② キャッシュ・フロー計算書における税務上の超過便益の分類	
<p>税務上の超過便益は、他の法人税から生じるキャッシュ・フローと区分し、財務活動に分類しなければならない。</p>	<p>税務上の超過便益は、他の法人税から生じるキャッシュ・フローと区分されず、他の法人税から生じるキャッシュ・フローと同様に営業活動に分類される。</p>
③ 失効	
<p>報酬費用は、権利確定が見込まれる報奨の数に基づいて繰り延べられる。</p>	<p>企業は、権利確定が見込まれる報酬の数を見積る (現行基準) か、失効が生じた時点で会計処理するかの会計方針を選択する。</p>
④ 法定源泉徴収税の最低要求額	
<p>企業が、従業員の法定源泉徴収税の最低要求額を超える額を源泉徴収する場合は、報奨は負債に分類される。</p>	<p>企業が、各法域における従業員の法定所得税率を超える額を源泉徴収する場合は、報奨は負債に分類される。(資本に分類される閾値の変化)</p>
⑤ キャッシュ・フロー計算書における、雇用主が源泉徴収税目的で株式を源泉徴収する場合の支払源泉徴収税の分類	
<p>源泉徴収税目的で直接株式を源泉徴収した場合に、雇用主が税務当局に支払った現金の区分に関するガイダンスがない。</p>	<p>源泉徴収税目的で直接株式を源泉徴収した場合に、雇用主が税務当局に支払った現金は、財務活動に分類される。この処理は、持分を再購入した場合の処理と整合する。</p>
⑥ 買戻し (repurchase) の特性を有する報奨の負債と資本の分類	
<p>買戻し (購入可能又は売却可能の権利) の特性を有する報奨を、負債と資本のいずれに分類するかを判定するためのガイダンスは、偶発事象の発生を従業員がコントロールできる場合と、できない場合とで異なる。</p>	<p>企業は、従業員がコントロールできるかどうかにかかわらず、偶発事象の発生可能性に基づいて判定する。</p>
⑦ 実務上の便法—予想期間	
<p>企業は、オプションが行使されるまでの予想期間を見積らなければならない。</p>	<p>非上場企業は、業績条件又は勤務条件を有する報奨の行使までの期間の見積りに、実務上の便法を選択</p>

	することができる。
⑧ 本源的価値	
非上場企業は、Topic 718 の初度適用時に、すべての負債に区分される報奨の測定を、公正価値から本源的価値に任意に変更することが認められている。しかし、非上場企業の一部は、この会計上の選択に気付いていない。	非上場企業は、すべての負債に区分される報奨の測定を、公正価値から本源的価値への切り替えることが、1度だけ選択できる。

本 ASU 案のうち、株式報酬の認識と測定の変更については、適用初年度の期首の資本の部への累積的影響の調整として修正する修正遡及アプローチとして適用することが提案されている。また、税務上の超過利益と未払税金、実務上の便法については、将来に向かって適用することが提案されている。キャッシュ・フロー計算書の区分については、表示されるすべての期

間に遡及適用することが提案されている。

本 ASU 案の発効日は、FASB 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 案へのコメントの締切りは、2015 年 8 月 14 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。

FASB、ASU 第 2015-10 号を公表（2015 年 6 月）

FASB は 2015 年 6 月 12 日に、ASU 第 2015-10 号「技術的な修正及び改善」を公表した。

本 ASU は、ASC の明確化、ガイダンスの意図しない適用の修正、ASC の小規模な改善を目的としており、現行の会計実務に重大な影響を及ぼすことや、多くの企業に重大な管理上のコストを引き起こすことは意図していない。

本 ASU は、幅広い ASC が対象になるが、個々の修正は明確化及び理解の向上のために行われており、概していずれかの理由により修正される。

1. ASC と、元となる財務会計基準書や EITF のガイダンスとの差異に基づく訂正
2. ガイダンスの明確化及び参照先の修正
3. 簡素化
4. 小規模な改善

本 ASU は、影響のある会計ガイダンスの適

用範囲となるすべての報告企業が対象となる。

本 ASU は、移行措置を必要とする改訂については 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。早期適用は、期中期間への適用を含めて認められる。その他の改訂は、本 ASU の公表と同時に適用される。

本 ASU 案の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

FASB、ASU 第 2015-11 号を公表（2015 年 7 月）

FASB は 2015 年 7 月 22 日に、簡素化に関する取組みの一環として、ASU 第 2015-11 号「棚卸資産（Topic 330）：棚卸資産の測定の簡素化」を公表した。

本 ASU は、後入先出法（LIFO）、売価還元法（retail inventory method）を除く、先入先出法（FIFO）、平均法（average cost）などその他の測定方法が対象になる。

現行の米国基準では、企業は棚卸資産を低価法で測定することが要求されており、取得原価と時価のいずれか低い価額で測定する。時価（market value）は、再調達価格、正味実現可能価額、概算正常利益マージンを控除した正味実現可能価額のいずれかで測定され得る。

本 ASU により、棚卸資産を測定する低価法

は、取得原価と正味実現可能価額のいずれか低い価額で測定する方法に変更される。正味実現可能価額は、通常の経済活動における販売価格から実行、廃棄、運送に係る合理的な予想コストを控除した金額で見積られる。

本 ASU は、公開企業には、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。早期適用は認められる。また、本 ASU は将来に向かって適用される。

本 ASU 案の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

FASB、3 件の改訂を含む ASU 第 2015-12 号を公表（2015 年 7 月）

FASB は 2015 年 7 月 31 日に EITF の合意に基づき、「給付制度会計—確定給付制度（Topic 960）」「給付制度会計—確定拠出制度（Topic 962）」「給付制度会計—保険及び福祉の給付制度（Topic 965）」に関連した 3 件の改訂を含む ASU 第 2015-12 号を公表した。

本 ASU は、2015 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度から適用される。早期適用は認められる。

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 第 2015-12 号 Part I 「給付制度会計—確定拠出制度（Topic 962）、保険及び福祉の給付制度（Topic）965：完全給付連動型投資契約」

本 ASU は、Topic 962 及び Topic 965 の対

象に含まれ、用語集で定義されている完全給付連動型投資契約（fully benefit-responsive investments contracts）に投資を区分している報告企業に適用される。

現行の米国基準では、完全給付連動型投資契約が契約価値（contract value）により測定されていても、表示及び開示目的のために公正価値により測定されることが要求されていた。また、契約価値と公正価値が異なる場合には、年金制度の財務諸表上での調整も要求されていた。

本 ASU により、完全給付連動型投資契約は、契約価値を唯一の測定方法として、測定、表示、開示されることになる。給付制度は引き続き、利用者が完全給付連動型投資契約の性質及びリスクを理解するための情報開示を行う。

本改訂は、表示されるすべての財務諸表に遡及適用される。

- ASU 第 2015-12 号 Part II 「給付制度会計—確定給付制度 (Topic 960)、確定拠出制度 (Topic 962)、保険及び福祉の給付制度 (Topic) 965：制度資産の開示」

本 ASU は、「Topic 820：公正価値測定と開示」と、Topic 960、Topic 962 及び Topic 965 に基づく従業員給付制度について、投資に関する開示要求をより簡素化しかつ効率的にすることを目的にしている。

現行の米国基準では、Topic 820 では資産区分は性質、特性、リスクに基づき分類及び開示される一方で、Topic 960、Topic 962 及び Topic 965 では資産区分は国債、社債、株式など一般的なタイプに基づき分類及び開示されている。両者の分類は整合していない場合もあり、結果としてしばしば年金制度の区分は2つの異なった方法により分類されていた。

本 ASU により、従業員給付制度の投資は一般的なタイプに基づき分類される。

本改訂は、表示されるすべての財務諸表に遡

及適用される。

- ASU 第 2015-12 号 Part III 「給付制度会計—確定給付制度 (Topic 960)、確定拠出制度 (Topic 962)、保険及び福祉の給付制度 (Topic) 965：測定日の便法」

本 ASU は、Topic 960、Topic 962 及び Topic 965 に基づく従業員給付制度について、ASU 第 2015-04 号「報酬—退職給付 (Topic 715)：事業主の確定給付債務と制度資産の測定日に関する実務上の便法」と同様に、制度資産の測定日に関する便法の選択を容認している。

本 ASU により、会計年度末が月末日ではない制度が、実務上の便法として、制度資産及び債務測定日を年度末に最も近接した月末時点で測定することが認められる。制度の代替的な測定日と会計年度末の間に、拠出金や重要な出来事が生じた場合、制度はその拠出金額や重要な出来事を開示しなければならない。また、本 ASU を適用した場合、制度は、会計方針の選択と給付制度資産及び負債の測定に使用した日付の開示が要求される。

本改訂は、将来に向かって適用される。