

# FASB の動向 (2013 年 11 月～2014 年 1 月)

みやばやし あきひろ  
専門研究員 宮林 明弘

## FASB、収益認識の最終基準に向けて前進する投票を実施（2013 年 11 月）

米国財務会計基準審議会（FASB）は 2013 年 11 月 6 日に、収益認識の最終基準の準備に向けて前進することを議決したことを発表した。本発表によれば、収益認識の最終基準は 2014 年の第 1 四半期に公表予定とのことである。

当該議決は、その前の週の国際会計基準審議会（IASB）との技術的な共同審議を終えたことを受けて実施された。当該議決の結果、FASB のスタッフは当該基準の書面投票用のドラフトを準備することが認められた。書面投票用のドラフトは FASB に当該基準の最終承認

のために提出され、承認されれば最終基準が公表され、FASB による会計基準のコード化体系（ASC）の一部となる。本発表によれば、IASB 側の書面投票用のドラフトへと前進することを確認するための議決は、2013 年 11 月中になされる予定であるとしている<sup>1</sup>。

本発表では、当該収益認識基準は、公開企業については 2017 年、非公開企業については 2018 年から発効する予定としている。

本発表の詳細は、FASB のウェブサイトでご覧できる。

## FASB、開発段階にある企業に関する要求事項の修正を提案する ASU 案を公表（2013 年 11 月）

FASB は 2013 年 11 月 7 日に、会計基準更新書（ASU）案（公開草案）「開発段階にある企業（Topic 915）：特定の財務報告に関する規定の削除」を公表した。

非公開会社協議会（PCC）の提言を受け、

FASB は開発段階にあるすべての会社のために<sup>2</sup>、財務報告の複雑性を改善するプロジェクトをアジェンダに加えていた。現行の Topic 915 によれば、開発段階にある企業とは、企業活動の実質的すべてを新規ビジネスの立ち上げ

1 IASB においては、2013 年 11 月 20 日に議決された。

2 本 ASU 案は、PCC の提言に基づいて公表された ASU 案であるが、公開企業、非公開企業を問わず、すべての企業に適用されることが提案されている。

に費やし、かつ、以下のいずれかに該当する会社をいう。

- (a) 計画している主要な事業がまだ開始していない。
- (b) 計画している主要な事業が開始はしたものの、まだ重要な収益は生じていない。

本 ASU 案の目的は、開発段階の企業に要求されている追加的な報告要求事項に関連したコストと複雑性を減少させることで、財務報告を改善することである。開発段階の企業の財務諸表の利用者の中には、開発段階の企業の財務諸表に対して現行の米国会計基準が求めている、開発段階の企業を区別して扱うこと、設立から現在までの累計情報及びその他の開示を要求することは、目的適合性が限定的であり、概して意思決定に有用ではない、との意見を持つ者がいる。そこで、本 ASU 案では、開発段階の企業に要求している追加的な報告要求事項のすべてをなくすことを提案している。

まず、本 ASU 案では、Topic 915 にある開発段階の企業の定義を削除することを提案して

いる。これにより、開発段階の企業とその他の企業の差は米国会計基準上なくなる。さらに、本 ASU 案は、開発段階の企業に要求していた以下の事項を削除することを提案している。

- (1) 損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、株主資本計算書について、設立から現在までの累計情報を記載する。
- (2) 財務諸表に開発段階の企業の財務諸表である旨のラベルを付ける。
- (3) 企業が従事している開発段階の活動の説明をする。
- (4) 開発段階を脱した初年度に、それまで開発段階にあった旨の開示をする。

本 ASU 案は、発効日を含む年度及び期中期間にて適用されることが提案され、発効日は、本 ASU へのフィードバックを検討してから決められる。

本 ASU 案へのコメント期限は 2013 年 12 月 23 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。

## FAF が FAS 第 109 号の PIR のレポートを公表 (2013 年 11 月)

2013 年 11 月 19 日に、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 109 号「法人所得税の会計処理」(以下「FAS 第 109 号」という。)<sup>3</sup>の適用後レビューの報告書を公表した。FAS 第 109 号は、企業に当期の未払法人税及び未収法人税を認識することと、企業の財務諸表ないし税務申告書上で認識されている事象の将来の税金への影響を繰延税金資産や繰延税金負債として認識することを要求している。

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 109 号は、そこに記述されている基礎となったニーズに十分に対応している。しかし、法人所得税の複雑性の低減がなされていない可能性がある。複雑性については、FAS 第 109 号の要求事項によるのか、当該会計基準発行後の要因 (例えばビジネス環境や税法の変化) によるのか、ないしそれらの双方によるのかは明確ではない。

3 現在は、FASB-ASC Topic 740「法人所得税」に組み込まれている。

- FAS 第 109 号の適用の結果得られる情報は、投資家に意思決定に有用な情報となっている。しかし、例えば以下のような特定の税関連の情報については投資家が分析を行うために十分に詳細な情報を提供していない。
  - (a) 法人所得税と関連したキャッシュの効果（特に法域ごと（例えば米国と外国）に当期支払われた税金と将来支払われる見込みの税金）の分析のための情報
  - (b) 外国子会社に無期限に再投資することが決定された利益の分析のための情報
- 大部分の FAS 第 109 号の要求事項は理解可能であり、意図されたどおりに適用可能で、かつ、法人所得税の情報について信頼性をもって提供し得る。一方で関係者にとって実務上困難な分野は以下の分野である。
  - ✓ 期間内の税金の配分
  - ✓ 企業間の資産の移転の会計処理
  - ✓ 外国子会社に無期限に再投資することが決定された利益の会計処理
- FAS 第 109 号により、業務上の変化、財務報告実務の変化、重大な予期しなかった結

果、のいずれも生じていない。

- 関係者には、FAS 第 109 号により、重大な継続的な適用コストが生じている。そのうちの一部は、2002 年の企業改革法、事業上の取引と米国及び諸外国の税法の複雑性の増大、米国企業の外国での事業の増加を含む、FAS 第 109 号発行後の要因に関連したコストである。

また、本報告書に対し、2013 年 12 月 3 日に FASB は回答書を公表した。当該回答書の中で FASB は、本適用後レビューの様々な発見事項に留意した旨、及びこれらの発見事項の分析を継続（利用者、作成者、監査人、その他からのインプットを依頼することを含む）する旨を述べた。FASB はさらに、本適用後レビューで発見された関係者の懸念を扱うことについて、他の米国会計基準を強化するプロジェクトとの兼ね合いで、関係者の優先順位に関する考え方も理解していく旨も記述した。

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 と PCC が非公開企業のための意思決定フレームワークを公表、また、FASB が公開企業の定義を公表（2013 年 12 月）

FASB と PCC は 2013 年 12 月 23 日に、「非公開企業のための意思決定フレームワーク：非公開企業のための財務会計及び報告の評価に関する指針」（以下「指針」という。）を公表した。また、FASB は同日に、ASU 第 2013-12 号「公開の営利企業の定義：マスター用語集への追加」を公表した。

本指針は、非公開企業の報告において代替的取扱いを提供する可否かを FASB と PCC が決定する際に役立つことが意図されており、FASB の概念フレームワークとともに、非公開企業のための、利用者にとっての目的適合性及

びコスト・便益の評価のために使用される。本指針は、公開企業と非公開企業の報告を相違させる重要な 5 つの要因として以下を挙げている。

- 主要な財務諸表の利用者の数と、彼らの経営者へのアクセス
- 主要な利用者の投資戦略
- 所有者と資本構成
- 会計部門のリソース
- 作成者の新しい報告ガイダンスの学習方法

また本指針は、公開企業と非公開企業の報告が相違し得る 5 つの分野（モジュール、と呼ば

れる)を次のように挙げている。

- 認識と測定
- 開示
- 表示
- 発効日
- 経過措置

一方、ASU 第 2013-12 号によって、FASB の ASC のマスター用語集が改訂される。この定義は既存の要求事項には影響を与えず、将来に向かって使用される。ある組織が公開の営利

企業であるか否かの評価は、当該組織が米国証券取引委員会 (SEC) に財務諸表を提出することを要求されているないし提出をしているか (自発的提出者を含む)、証券が取引・公開されているか店頭取引がされていて指値が存在するかなどを含む、いくつかの要件のうちの 1 つに該当することを基礎に行われる。

本指針及び本 ASU の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

### FASB、非公開企業ののれんの会計処理及び金利スワップの会計処理に関連した ASU 第 2014-02 号及び第 2014-03 号を公表 (2014 年 1 月 16 日)

2014 年 1 月 16 日に FASB は、非公開企業が適用できるのれんの代替的な会計処理を定めた ASU 第 2014-02 号、及び金利スワップの代替的な会計処理を定めた ASU 第 2014-03 号を公表した。双方の ASU とも PCC の合意に基づくものであり、それらを FASB が承認した。

これらの ASU は双方とも、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期中期間から適用され、早期適用は認められる。これらの ASU の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

#### • ASU 第 2014-02 号「無形資産—のれんとその他 (Topic 350) : のれんの会計処理」

本 ASU は、非公開企業が、のれん<sup>4</sup>を定額法によって 10 年 (企業がのれんの耐用年数について、他の年数がより適切であると証明すれば当該他の年数) で事後的に償却することを許容する。

また本 ASU は、非公開企業にのれんの減損についての簡便的な方法を選択することも許容

する。当該簡便的な方法によれば、のれんの償却を選択した企業は、減損について企業レベルで実施するか報告単位レベルで実施するかを会計方針として選択し、減損テストについては、企業単位レベルか報告単位レベルの公正価値がその帳簿価額を下回ることを示すトリガーとなる事象が起きた時に実施する (公開企業のような年次テストは不要となる)。きっかけとなる事象が生じた際には、のれんが減損しているかを定性的に評価するオプションがある (オプションを利用しないで、直接次の定量的評価に進むことも可能である)。定性的な評価でのれんが減損している可能性が 50% 超であると判断されると、定量的な評価に進み、企業 (ないし報告単位) の公正価値とその帳簿価額を比較することで減損金額を測定する (公開企業に要求されるステップ 2 のテストは不要になる)。

本 ASU は将来に向かって適用される。

4 のれんとは、企業結合において、識別可能な取得資産及び引受負債を認識した後に認識される残余資産である。



• 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」

本 ASU は、金融機関以外の非公開企業が、経済実態として変動金利払いを固定金利払いに変更する目的で契約している特定の金利スワップについて、ヘッジ会計の処理として簡素化された方法を適用できる選択肢を提供する。企業がその簡素化された方法を選択すれば、損益計算書は、当該企業が最初から固定金利で借入れ

をしていたのと同様の結果になる。

また本 ASU は、この簡素化された方法を採用した企業が当該金利スワップの公正価値を開示する際に、公正価値の代わりに決済価値を用いて開示を行うことも許容している。

当該選択肢を採用する非公開企業は、過去の累積的影響額について当事業年度の期首残高を修正する修正適及アプローチか、過去の影響額について過去の各期間の残高を修正する完全適及アプローチのいずれかを使用して適及適用する。

## FASB、EITF 会議の合意に基づき ASU 第 2014-04 号及び第 2014-05 号を公表 (2014 年 1 月)

FASB は、発生問題専門委員会 (EITF) による合意に基づき、2013 年 1 月 17 日に ASU 第 2014-04 号を、また、1 月 23 日に ASU 第 2014-05 号を公表した。双方の ASU の全文は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

• ASU 第 2014-04 号「債権—債権者による、問題の生じた債務の再編 (Subtopic 310-40) : 住宅用不動産への担保権付個人向住宅ローンにおける担保権行使の際の組替え」

ここ数年来、米国において住宅市場の冷え込みなどの経済情勢を背景に、住宅用不動産への担保が付されているローンの債務不履行率が、住宅用不動産の担保権行使率及び銀行やその他債権者による担保権行使後の住宅用不動産の所有水準に影響を与えている。米国会計基準には、問題の生じた債務について、債権者が債権のすべて又は一部金額を充当のために債務者の資産を獲得する場合の会計処理のガイダンスがある。

当該ガイダンスでは、債権者による「実質的な占有回復か担保権行使」が行われていると判定された時に、つまり、正式な担保権行使の手

続の有無にかかわらず、債務者の資産に対する債権者の「物理的な占有」があると判定された時に、債権者が、貸付金の認識の中止をして担保権が設定された資産を認識するという組替えを要求している。しかし「実質的な占有回復か担保権行使」及び「物理的な占有」という用語が、会計基準上、定義されていないため、債権者が当該組替えをすべき時点に関して適用にばらつきが生じていた。

この適用のばらつきに対処するため、本 ASU は、個人向住宅ローンによって担保権が付されている住宅用不動産について、以下のいずれか場合には、債権者による実質的な占有回復か担保権行使が生じており、物理的な占有がされていることを明確にしている。

- (1) 債権者が担保権行使の完了により住宅用不動産に対する法的権利を取得した時点
- (2) 担保権行使やその他類似の法的な取決めによらずに、借手がローンの返済をするため、当該不動産に対するすべての権益の債権者への譲渡が完了した時点

さらに、本 ASU はいくつかの開示要求事項も定めている。

本 ASU は、公開企業に関しては、2014 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及びその事業年度内の期中期間から適用される。また非公開企業に関しては、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期中期間から適用される。早期適用は認められる。企業は、本 ASU の適用を開始する事業年度の開始日に存在する個人用住宅ローンと担保権を行使した住宅用不動産に対する累積的影響を調整する修正遡及法が将来に向かって適用する方法を選択する。

#### • ASU 第 2014-05 号「サービス譲与の取決め (Topic 853)」

サービス譲与の取決めとは、公共部門の事業体である譲与者が、運営企業に譲与者のインフラ（例えば、空港、道路、橋梁）を運営させるために、運営企業と締結する取決めのことである。運営企業は、インフラの建設、増強、維持サービスを実施する場合もある。

本 ASU により、本 ASU の範囲内のサービス譲与の取決めについて、運営企業は、Topic 840「リース」の会計処理を適用することが禁じられる。運営企業は、サービス譲与の取決めに適用する会計処理について、他の関連する会計基準を参照する。本 ASU はまた、サービス譲与の取決めで使用されるインフラを運営企業の有形固定資産として認識してはならない旨も明記している。

本 ASU は、公開企業に関しては、2014 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及びその事業年度内の期中期間から適用される。また非公開企業に関しては、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期中期間から適用される。早期適用は認められる。適用が開始される事業年度の期首に存在するサービス譲与の取決めへの影響額を累積的影響額として適用開始年度の期首剰余金に対して調整する修正遡及方法が要求される。

### FAF、IFRS 財団に共同プロジェクトの完成を支援するために、最大 300 万ドルを供与することを決定

2014 年 1 月 28 日に FAF は、国際的な共通化プロジェクトの完了を支援するために、IFRS 財団に対して 300 万ドルを上限とする非継続の寄付をすることを発表した。FAF の評議員会は、SEC の高官との相談の上この決定をした。

本寄付は、2014 年の間に 100 万ドルの支払いを最大 3 回することで実施される予定であ

り、4 つの FASB との共同プロジェクト（収益認識、リース、金融商品（分類測定及び減損）並びに保険）を完了に向けて実施している IASB を支援することを意図している。

SEC の委員長のマアリー・J・ホワイト氏は、本発表を歓迎する旨のコメントを発表している。

### FASB、新しいアジェンダの優先事項を決定

2014 年 1 月 29 日に FASB は、FASB の関係者にとって最も重要な問題を、より緊密に焦点

を当てて取り組むためのアジェンダを承認したことを公表した。FASB はまた、優先順位付け

の構想の一部として、いくつかの研究・プロジェクトについても検討をした。

FASBは、政府援助に関連した開示要求事項のガイダンスの開発プロジェクトを技術的アジェンダとして加えることを決定した。FASBはまた、以下のプロジェクトをFASBのアジェンダから削除することを決定した。

- 排出権取引
  - 一株当たり利益
  - 法人所得税（短期的共通化プロジェクト）
  - 非営利法人の財務報告：他の財務的コミュニケーション
  - 投資不動産企業
  - 投資会社：不動産投資
- さらにFASBの議長は他の理事と相談の上、

以下の項目を研究・プロジェクトとして実施することを決定した。

- 従業員給付制度の財務諸表についての会計的な問題
- 金融商品の会計処理－ヘッジ
- 金融商品の会計処理－流動性と金利の開示
- 概念フレームワーク
- 財務諸表の表示
- 負債と資本：短期的改善
- 年金－キャッシュ・バランス・プラン
- 簡素化のイニシアチブ

FASBは今回のアジェンダ整理に際して、100を超えるFASBの諮問グループ構成員や他の関係者が参加をし、昨年実施されたアンケート調査の結果を参考にした。