

国際関連情報 FASB 情報

FASB の「アジェンダ・コンサルテーション」の概要

ASBJ 専門研究員 かさい さとし
河西 聡

I. はじめに

米国財務会計基準審議会（FASB）は、2016年8月4日に、意見募集「アジェンダ・コンサルテーション」（コメント期限：2016年10月17日）（以下「本意見募集文書」という。）を公表している。本稿においては、本意見募集文書の概要について説明させていただく。

II. 本意見募集文書の概要

1. 目的

本意見募集文書は、FASB が今後の会計基準開発において、どの論点をどのような優先順位でアジェンダに追加するかを検討・決定するにあたって、幅広い利害関係者から意見を募集することを目的としている。FASB は次の事項に係るフィードバックを求めている。

- (1) 本意見募集文書に記述された財務報告上の論点は、著しい改善が見込める領域か。
- (2) 各論点の優先順位は何か。
- (3) FASB は、各論点に対してどのようなアプローチを採るべきか。
- (4) 本意見募集文書に記述されておらず、FASB がアジェンダの追加を検討するべき、

財務報告の主要な領域は他にあるか。

2. 本意見募集文書で検討を行っている論点

FASB は、利害関係者が改善を要望する財務報告上の論点について、FASB の諮問機関である米国財務会計基準諮問委員会（FASAC）が最近実施した調査を通じて、次の回答を得た。

利害関係者が改善を要望する財務報告上の論点				
論点	作成者	利用者	監査人	学者その他
損益計算書	○	○	○	○
キャッシュ・フロー計算書	○	○	○	○
年金及びその他の退職後給付制度	○	○	○	○
負債と資本の区分	○		○	
無形資産		○		○
その他の包括利益	○			
連結			○	
セグメント報告		○		
棚卸資産及び売上原価				○

FASB は、当該調査及びその他の利害関係者

のインプットに基づいて、本意見募集文書の各章において次の4つの論点の検討を行っている。

- (1) 無形資産（研究・開発を含む。）
- (2) 年金及びその他の退職後給付制度
- (3) 負債と資本の区分
- (4) 財務業績及びキャッシュ・フローの報告
 - ① 損益計算書
 - ② セグメント報告
 - ③ その他の包括利益
 - ④ キャッシュ・フロー計算書

なお、連結並びに棚卸資産及び売上原価の論点は、最近リサーチ・プロジェクトに含めたばかりであることから、本意見募集文書における論点の検討に含めていない。

3. 各論点における検討の概要

FASBは、各章において、過去の会計基準開発の経緯、現行の会計基準上の取扱い及び現在認識されている問題点等の財務報告上の論点の概要の説明を行った上で、FASBが論点に対応をする際に検討する可能性があるアプローチの一部を提示している。なお、FASBは論点の解決方法について判断を伴う事前の見解を有しておらず、本意見募集文書に含められたアプローチは、財務報告の変更に係る潜在的な大きさについての利害関係者の理解を促すことを目的にしている。FASBは、本意見募集文書に記述されていない別のアプローチについてのフィードバックを歓迎している。

FASBは、各章の末尾に回答者への特定の質問を記述している。

本稿においては、以下において、代替案を含むアプローチの概要について説明をさせていただく。

Ⅲ. 各論点におけるアプローチの概要

1. 無形資産（研究・開発を含む。）

FASBは、作成者により多くの無形資産（研究・開発を含む。）の情報を提供するアプローチとして、次の4つの代替案を提示している。

- (1) 代替案A：自己創設無形資産を認識する。
 - FASBは、代替案Aを採用する場合、どの自己創設無形資産項目をプロジェクトの範囲に含めるか、それらの自己創設無形資産を認識するかどうか、認識する場合にいつ認識するか、また当初測定及び事後測定をどのように行うかを決定する必要があるとしている。FASBは次のとおり、検討される可能性のある選択肢を提示している。
- ① 財務会計概念書第6号「財務諸表の構成要素」における資産の定義に基づく大まかな原則としてのガイダンスを開発する。
- ② 企業結合において認識する資産と整合的な範囲で無形資産を認識する。
- ③ IAS第38号「無形資産」を採用する。
- (2) 代替案B：研究費及び開発費、又は開発費を認識する。
- (3) 代替案C：自己創設無形資産項目を開示する。
- (4) 代替案D：IAS第38号「無形資産」を採用する。

2. 年金及びその他の退職後給付制度（純損益への遅延認識—平準化）

FASBは、現行の米国会計基準において選択が認められている数理計算上の差異等の発生によって生じる利得及び損失の純損益への「遅延認識（平準化）」について、次の2つの代替案を提示している。

- (1) 代替案A：IAS第19号「従業員給付」とのコンバージェンスを図る。

(2) 代替案 B：すべての平準化を廃止し、測定された変動を直ちに損益計算書に認識する。
(確定給付制度債務の測定)

FASB は、確定給付制度債務の測定について、次の予備的なアイデアを提示している。なお、当該アイデアは測定に関する懸念が多く、実現可能性の判断にあたっては、より多くの調査や分析が実施される必要があるとしている。

- (1) 伝統的な確定給付制度及び確定拠出制度の分類に対して、様々な種類の制度のより幅広い分類を反映するように従業員給付制度を再定義する。
- (2) ハイブリッド型制度の割引率、その他の測定値を変更する。
- (3) 制度のスポンサーの財務諸表と整合するように制度の財務諸表を全面的又は部分的に変更する。

(考えられる今後の道筋)

FASB は、上記2つの的を絞った改善のほか、現行の会計モデルの基本的な要素のすべて(遅延認識の要素、正味コストの要素、相殺の要素)について、Topic 715「従業員給付—退職後給付」の範囲で包括的な変更の検討を行うことが考えられるとしている。

3. 負債と資本の区分

FASB は、概念的基礎を持つ全体論的なアプローチに基づいて、普通株式、優先株式及び普通株式オプション等の単純な金融商品と、転換社債及び転換優先株式等の複雑な金融商品に分けて、次に記載する代替案を提示している。

(単純な金融商品)

- (1) 代替案 A：資本分類—資産又は株式を移転する義務がない(指数連動及び決済は関連しない。)
▶ 代替案 A は、リターンの性質及び資産又は株式を移転する現在の義務の欠如に基づ

いて分類することから、無期限の金融商品のみが資本に分類される。

- (2) 代替案 B：資本分類—資産を移転する義務と株式を移転する義務を区別する(指数連動及び決済が関連する。)

▶ 代替案 B は、リターンの性質及び報告企業が移転する義務が何か(資産か株式か)に基づいて分類することから、①無期限の金融商品及び②一部の株式連動又は指数連動の金融商品が資本に分類される。

(複雑な金融商品)

FASB は、複雑な金融商品の多くの議論は単純な金融商品の処理を前提とするものの、初期の検討として、転換オプションに関して次の代替案を提示している。

- (1) 代替案 A：一律にすべての転換オプションを主契約から分離する。
- (2) 代替案 B：金融商品が真に「複合」である場合に転換オプションを主契約から分離する。

4. 財務業績及びキャッシュ・フローの報告

4-1. 損益計算書

(営業活動及び非営業活動の分類)

	営業活動	非営業活動
代替案 A	会計基準で営業活動を定義せず、経営者がその構成要素を会計方針に記載する。	営業活動の残余分類とする。
代替案 B	会計基準で詳細な記述と具体例を伴った、標準化された営業活動の定義を定める。	営業活動の残余分類とする。
代替案 C	非営業活動の残余分類とする。	会計基準で非営業活動の構成要素を定める。

(純利益の内訳項目の集約又は別個の科目の表示)

- (1) 代替案 A：Topic 225「損益計算書」における現行のガイダンスを再検討し、「発生が稀であること」を再定義することによって、分離させるべき項目の明確化を図る。
- (2) 代替案 B：資産又は負債の再測定により純利益に認識する利得又は損失の項目を分離して表示する。
- (3) 代替案 C：機能別の科目を性質別の内訳項目に分解する。

4-2. セグメント報告

(1) Topic 280「セグメント報告」の開示要求の諸側面を再検討する

マネジメント・アプローチに基づき、セグメント別の追加的な開示を要求する3つの代替案は次のとおりである。

- ① 代替案 A：利用者にとって重要性を有する個別のセグメント情報が、経営者によって定期的にレビューされている場合、当該セグメント情報を追加の要求事項として、セグメントごとに報告する。
- ② 代替案 B：セグメント合計と連結上の合計額を調整する構造化された表を要求し、また連結上の金額に紐付く財務諸表上の科目名の記述を要求する。
- ③ 代替案 C：連結損益計算書に表示されている科目並びに連結貸借対照表における資産及び負債に基づいて、セグメント別の項目及び金額の報告を要求する。

(2) 集約規準を再検討する

集約規準を再検討し、定量的な閾値を導入することによって、個々のセグメントを集約できる場合の明確化を図る。

(3) セグメント別報告基準をガバナンスの観点から適用する

マネジメント・アプローチに代えて、取締役会等のガバナンス組織に報告される情報に基づ

いてセグメントを区分する。

4-3. その他の包括利益

(1) 組替調整（リサイクリング）の使用を最小限にする

FASBは、現在のその他の包括利益に認識するすべての項目に組替調整を要求する考え方を再検討することが考えられるとして、次の2つの代替案を提示している。

① 代替案 A：現在、その他の包括利益に認識されているすべての項目について、組替調整の根拠を分析・調査し、根拠が合理化できるかを評価する。組替調整の根拠に目的適合性がある項目は、組替調整を維持する一方、その他の項目は組替調整の使用を最小限にする。

② 代替案 B：今後会計基準レベルでの改善が行われる際に、プロジェクトごとに組替調整の根拠の見直しを実施する。

(2) 包括利益を2つの計算書にわたって表示する選択肢を廃止する

業績計算書について純利益合計及び包括利益合計の両方が表示される単一の計算書を要求する。組替調整額を含む純利益の内訳科目については、当該科目の次に括弧書きで組替調整の影響額を記述する。

(3) 1株当たり純利益（EPS）以外の1株当たり情報を強調する

1株当たり純利益（EPS）のほかに、1株当たり包括利益のような追加的な1株当たり情報を要求する。

4-4. キャッシュ・フロー計算書

(1) 特定のキャッシュ・フローの分解を拡大する絞った改善を行う

現行の3区分の定義の維持を前提に、特定の種類のキャッシュ・フロー及び表示項目を分解するための絞った改善を行う。

▶具体例：営業活動キャッシュ・フローにおける運転資本変動の分解や資本的支出を維持管理支出と拡大的支出に分解する。

(2) 特定の種類のキャッシュ・フローについて追加的な分類ガイダンスを提供する

現行の3区分の定義の維持を前提に、特定の種類のキャッシュ・フローについて追加的な分類ガイダンスを提供する。

(3) 各分類区分の定義と3区分の構成を再検討する

FASBは、現行の定義と3区分の構成を再検討する幅広い改善を行うことについて、次の3つの代替案を提示している。

- ① 代替案A：分類及び定義が標準化されたキャッシュ・フロー計算書を維持した上で、営業活動を直接的に定義し、残余項目に係る4番目の分類を追加する。
- ② 代替案B：分類及び定義が標準化されたキャッシュ・フロー計算書を要求せずに、企業がキャッシュ・フローを内部的にどのように評価しているかに基づいて、企業自らが構造を区分する。
- ③ 代替案C：損益計算書との科目ごとの相互関係に最も焦点を当てるようにキャッシュ・フロー計算書を構成し、損益計算書の様々な科目に対するキャッシュ・フローの影響を表示する。