

## 国際関連情報 FASB 情報

# FASB の動向 (2011年8月～2011年10月)

よしおか とおる  
研究員 吉岡 亨

## FASB、ASU 第 2011-08 号を公表 (2011年9月)

2011年9月15日、米国財務会計基準審議会 (FASB) は、会計基準更新書 (ASU) 第 2011-08 号「報酬—退職給付—複数事業主制度 (Subtopic 715-80) : 複数事業主制度への事業主の参加に関する開示」を公表した。

複数事業主制度は、複数の事業主が共同で1つの年金制度を設立している場合の制度をいい、ある事業主の拠出資産が、他の事業主の従業員への給付にも用いられる場合があるなどの特徴がある。事業主が制度から適時に十分な情報を得ることが困難な場合もある。

現行の FASB の会計基準コード化体系 (FASB-ASC) Subtopic 715-80 では、当該制度への事業主の参加について、各期の要拠出額を費用処理したうえで、各期の拠出額とその主な変動の開示のみが求められている。しかしながら、昨今の金融危機によって、米国では複数事業主制度の積立不足が増えており、当該制度に参加する事業主のリスクについて追加的な開示を求める意見が利用者から寄せられていた。

本 ASU では、こうした利用者のニーズに応えるため、事業主に次のような複数事業主制度に関する追加的な開示を要求することとしている。

- 参加している重要な複数事業主制度 (制度の名称、識別番号など)
- 重要な複数事業主制度への事業主の参加水準 (事業主の拠出額、当該拠出額が制度への拠出総額の5%超に相当するかなど)
- 重要な複数事業主制度に関する財務の健全性 (積立状況に関する指標、積立改善計画の導入の有無など)
- 制度に対する事業主のコミットメントの性質 (拠出を求める包括的労働協約の失効時期、当該協約が求める最低拠出額など)

なお、本 ASU は開示の拡充を目的としたものであり、複数事業主制度への参加に関する認識及び測定ガイダンスについては変更していない。

また、FASB は、公開草案の段階では、制度の積立状況の事業主相当分に関連する情報として、翌年度の予想拠出額、将来の拠出に関する傾向や制度からの脱退に伴う債務に関する開示を要求していたが、コスト負担等の懸念から、再審議の過程で削除することが決定された (ただし、制度脱退に伴う債務の発生可能性が高い場合等における偶発事象に関する開示は引き続き必要となる)。

本 ASU は、公開企業については、2011 年 12 月 15 日より後に終了する事業年度から適用され、非公開企業については、2012 年 12 月 15 日より後に終了する事業年度から適用される。

表示される過去の期間すべてに遡及して適用する必要がある。早期適用も認められる。

なお、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 2011-09 号を公表 (2011 年 9 月)

2011 年 9 月 21 日、FASB は、ASU 第 2011-09 号「無形資産－のれん及びその他 (Topic 350) : のれんの減損テスト」を公表した。

現行の Topic 350 では、のれんの減損について、次の 2 段階のテストを定めている。

- のれんを含む報告単位レベルの公正価値と帳簿価額を比較し、公正価値が帳簿価額を下回っているかを決定する (第 1 段階)。
- 公正価値が帳簿価額を下回っている場合、追加テストを行い、のれんの減損損失の金額を算定する (第 2 段階)。

この第 1 段階のテストについて、非公開企業の財務諸表作成者を中心に、報告単位の公正価値を常に算定し帳簿価額と比較するプロセスは複雑でコストがかかるとの懸念が寄せられていた。本 ASU は、この懸念への対応として公表されたものであり、2 段階のテストの実施前に、報告単位の公正価値が帳簿価額を下回っている可能性がそうでない可能性より高いかどうか (すなわち、50% 超の可能性があるかどうか) を定性的に評価することを企業に認めることとしている。

この定性的な評価によって、報告単位の公正価値がその帳簿価額を下回る可能性は高くないと判断されれば、その後の 2 段階のテストの実施は不要となり、報告単位の公正価値の算定も求められないことになる。なお、企業は、この定性的な評価を省略して、2 段階テストから減損テストを直接実施することもできる。

また、本 ASU では、この定性的な評価に際して考慮すべき事実や状況の例も示されている (例えば、マクロ経済の状況、業界や市場の考慮、コスト要因、全般的な財務業績、その他の企業固有の事象など)。

本 ASU は、2011 年 12 月 15 日より後に開始する年次及び四半期ごとののれんの減損テストから適用され、早期適用も認められる。当初は、非公開企業のみを対象として検討が進められていたが、公開企業にとってもこののれんの 2 段階の減損テストは負担であるとの意見を踏まえ、すべての企業を対象に含め、適用することとされている。

本 ASU は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

## FAF、非公開企業の会計基準設定の改善に関するコメントを募集 (2011 年 10 月)

2011 年 10 月 4 日、FASB の上部組織である米国財務会計財団 (FAF) の評議員会は、非公開企業向けに、会計基準の設定プロセスを改善するための新たな計画を公表した。この計画で

は、非公開企業の利用者のニーズを考慮して、米国会計基準に対する特有の例外及び修正の必要性を把握して提案し、審議して正式に議決を行う権限を有する新たな組織体として「非公開

企業会計基準改善会議（PCASIC）」の設置が提案されている。

FASB では、非公開企業の関係者から寄せられている会計基準の複雑化等への懸念に応えるため、組織構成や審議の面で従前の方法を大幅に変更してきた。しかし、2011年1月には、ブルー・リボン・パネルの報告書において、非公開企業に関する会計基準を設定する新たな審議会の設置が提案されるなど、FASB による非公開企業の基準開発への懸念は引き続き寄せられていた。

FAF は、今回の計画の中で、非公開企業向けに別の審議会を作ることは別々の2組の米国会計基準を生み出す可能性があり望ましくないとし、また、米国会計基準の複雑性と目的適合性に関する非公開企業の懸念は一部の基準に関連したものであり、それらの基準を集中的に改善していくべきとの考えを示している。また、そうした懸念は非公開企業に限られないため、FASB が、コストと便益の問題も含め、幅広く対応することが適当であり、FASB とともに米国会計基準に対する特有の例外及び修正を検討する PCASIC を設置することが適当であると提案している。したがって、この提案による場合、

現行の米国会計基準への変更提案は常に FASB による承認を前提とし、意見募集を含むデュープロセスを経ることになる。

PCASIC は、FASB とともに非公開企業のために米国会計基準に対する特有の例外及び修正を設けることが正当化される場合を識別するための規準を開発し、これに基づき、米国会計基準において修正が必要な基準を把握していくことが予定されている。

PCASIC は、FASB に対する助言機関であった非公開企業財務報告委員会（PCFRFC）を置き換えることになる。この計画では、PCASIC は、非公開企業の財務諸表の使用や作成に広範な経験を有する投資家、貸出金融機関、監査人その他から、11名から15名のメンバーで構成し、FASB のメンバーがその議長になる予定とされている。

この計画についての意見募集は、2012年1月14日までであり、評議員会は、その後、2012年初めに各地で円卓会議を実施し、得られた意見を踏まえ、最終決定を行う予定とされている。

この計画の詳細は、FASB のウェブサイトでご覧できる（なお、本誌186頁参照）。

## FASB、ASU 第 2011-05 号の一部についての延期の検討を開始（2011年10月）

2011年10月12日、FASB は、ASU 第 2011-05 号「包括利益（Topic 220）：包括利益の表示」の一部の規定について、延期を検討するプロジェクトをアジェンダに追加したことを発表した。

ASU 第 2011-05 号は、2011年6月に、包括利益の表示を改善するための FASB と国際会計基準審議会（IASB）との間の共同プロジェクトの成果として公表されたものである。公開企業については、2011年12月15日より後に開

始される事業年度から、非公開企業については、2012年12月15日より後に終了する事業年度から遡及的に適用することが要求されている。

当該 ASU では、その他の包括利益（OCI）から純利益への組替調整を、OCI 項目と純利益項目を表示する財務諸表上で別個に表示することが要求されている。この要求について関係者から、導入までの時間の充分性や規定の運用可能性について懸念が寄せられた（従前は、組替調整の影響は、OCI を表示する財務諸表上で示

すか又は財務諸表の注記で調整を開示するかのいずれかで行うことが求められていた)。

今後の会議において、FASB は、これらの懸念を十分に検討する時間を得られるまでの間、

この ASU における組替調整の表示に関する規定の発効日を延期するかどうか議論を行う予定である<sup>1)</sup>。

## FASB、会計基準コード化体系の技術的な修正を提案する会計基準更新書案 (ASU 案) を公表 (2011 年 10 月)

2011 年 10 月 14 日、FASB は、FASB の会計基準コード化体系に関する技術的な修正を提案する ASU 案 (公開草案)「技術的修正」を公表した。

FASB の会計基準コード化体系 (FASB-ASC) は、民間企業に適用される権威ある米国会計基準として 2009 年 9 月に定められて以降、小規模の必要な修正や明確化のための更新を定期的に行ってきた。

FASB は、2010 年 11 月に、関係者から寄せられる意見に対処し、こうした小規模な修正や明確化を継続的に行っていくため、この技術的な修正のプロセスを一つのプロジェクトとしてアジェンダに追加している。

本 ASU 案では、広範な Topic にわたって小規模な修正や明確化が提案されている。会計基準コード化体系以前の文献の参照の修正やガイ

ダンスの明確化、配置の変更などをセクション A で取り扱っており、「技術的修正 (Technical corrections)」と呼んでいる。また、FASB-ASC Topic 820「公正価値測定」の専門用語をコード化体系全体で統一し、各 Topic のガイダンスを明確にするための更新をセクション B で取り扱っており、これを「統一化修正 (Conforming amendments)」と呼んでいる。

本 ASU 案による修正は、新たな公正価値測定を導入するものではなく、現行の実務の変更は意図されていないものの、特定の修正案が、既存の実務の変更を生じさせる可能性はあるとされている。

本 ASU 案の適用時期は、フィードバックを検討した後、審議会により決定される予定である。本 ASU 案の詳細は、FASB のウェブサイトで見ることができる。

## FASB、投資会社に関する会計基準更新書案 (ASU 案) を公表 (2011 年 10 月)

2011 年 10 月 21 日、FASB は、投資会社としての適格要件を修正する ASU 案 (公開草案)「金融サービス-投資会社 (Topic 946)：範囲、測定及び開示規定の修正」を公表した。

現行の FASB-ASC Topic 946 では、投資会社について、他の企業とは異なる特有の会計処理

と開示規定を定めている。投資会社としての適格要件を満たす企業は、その投資先の支配財務持分を有しているかどうかにかかわらず、その投資をすべて公正価値で測定することが求められている。FASB は、この投資会社の規定を改善し、IASB との間で共通の基準を開発するた

1 その後、2011 年 10 月 21 日に関連する規定の発効日の延期が決定され、2011 年 11 月 8 日には、ASU 案 (公開草案)「包括利益 (Topic 220)：ASU 第 2011-05 号におけるその他の包括利益累計額からの組替項目の表示の修正に関する発効日の延期」が公表されている。

め検討を行ってきており、本 ASU 案はその検討の成果として公表されたものである。なお、IASB からは、2011 年 8 月に公開草案「投資企業」が公表されており、ほぼ同様の適格要件などが提案されている。

本 ASU 案では、ある企業が投資会社として適格かどうかを決定する際の適格要件について、現行の Topic 946 の要件を修正し、新たな適格要件（①投資活動の性質、②明確な事業目的、③単位所有、④資金のプーリング、⑤公正価値測定、⑥報告企業）を設けることが提案されている。投資会社は不動産を含む投資のすべてを当初に取引価格で測定し、その後は公正価値で測定する必要がある。

上記のほか、本 ASU 案では、次のような変更が提案されている。

- 投資会社が他の投資会社又は不動産投資企業<sup>2</sup>の支配財務持分を有し、ファンド・オブ・ファンズ形態をとっている場合における連結の要求と非支配持分の表示等の変更
  - 投資会社が他の投資会社又は投資不動産企業に対して重要な影響力を有している場合における持分法の禁止（公正価値測定を要求）
  - その他の追加開示の要求（投資会社かどうかの評価の変更、投資先への支援の提供の有無等）
- また、本 ASU 案は IASB の公開草案と類似

の提案となっているが、次のような相違点もある。

- 米国証券取引委員会（SEC）の 1940 年投資会社法で投資会社とされてきた企業は、新たな適格要件を満たすか否かにかかわらず、引き続き投資会社として扱われる（IASB の公開草案では、各国の規制に依存した定義とはしていない）。
- 投資会社が、同時に投資不動産企業の要件を満たす場合には、投資不動産企業の ASU 案を優先して適用する（IASB の公開草案にはそのような定めはない）。
- 投資会社の親会社（投資会社でない場合）は、連結上、投資会社の子会社に関する会計処理（公正価値測定）を維持する必要がある（IASB の公開草案ではそのような維持を認めていない）。

本 ASU 案により、現行の投資会社の適格要件を満たさない企業や、Topic 946 の範囲から明示的に除外されていた不動産投資信託（REIT）は、新たな適格要件に照らして、Topic 946 の範囲に含まれるか評価することが必要となる。

コメント期限は、2012 年 1 月 5 日であり、IASB の公開草案と同じ期限としている。

本 ASU 案の詳細は FASB のウェブサイトでご覧できる。

## FASB、投資不動産企業に関する会計基準更新書案（ASU 案）を公表（2011 年 10 月）

2011 年 10 月 21 日、FASB は、投資不動産を公正価値で測定することを要求する ASU 案（公開草案）「不動産－不動産投資企業（Topic 973）」を公表した。

米国では、投資不動産の会計処理について、不動産投資を行う企業によって、投資不動産を取得原価で測定している場合もあれば、公正価値で測定している場合もあるなど、多様な実務

2 同日に公表された ASU 案（公開草案）「不動産－投資不動産企業（Topic 973）」において定義されている企業。

が生じているといわれている<sup>3</sup>。また、現行の米国会計基準には、国際財務報告基準（IFRS）のIAS第40号「投資不動産」のような公正価値で測定する選択肢を提供する指針がなく、IFRSとの間で差異が生じている。

本ASU案は、このような米国における多様な実務を解消し、かつ、IFRSとの間の差異を狭め、FASBとIASBの間で現在検討されているリースのプロジェクトにおける貸手の会計処理の適用範囲の整合性を図るため公表された。

本ASU案では、新たに「不動産投資企業」という用語を用い、一定の適格要件を満たす企業として定義し、当該企業が投資目的で保有する不動産（これを、「投資不動産」と定義している）について、公正価値で測定し、その変動を純損益で認識することを要求している。なお、次の目的で保有する不動産は「投資不動産」には該当しないということが提案されている。

- 物品又はサービスの製造又は提供もしくは経営管理のための自己使用
- 完成後に通常の営業過程において販売するための開発

この適格要件には、同時に公表されたASU案「金融サービス—投資会社（Topic 946）：範囲、測定及び開示規定の修正」において提案されている投資会社の適格要件を基礎とした要件が提案されている（①事業活動の性質、②明確な事業目的、③単位所有、④資金のプーリング、⑤報告企業）。

なお、本ASU案により、IFRSとの差異は縮まることになるが、相違点も見られる。IAS第40号では、すべての企業に対し公正価値測定の選択肢を提供しているのに対し、本ASU案は、適格要件を満たす不動産投資企業が保有する投資不動産のみに公正価値測定を要求している点が相違している。

本ASU案は、前述の投資会社に関するASU案と密接に関連するため、両者を併せて検討することが推奨されている。

コメント期限は、投資会社に関する公開草案の期限と同じ2012年1月5日とされている。

なお、本ASU案の全文は、FASBのウェブサイトで閲覧できる。

## FASB 議長、全米州政府会計委員会協議会（NASBA）の年次総会で講演（2011年10月）

2011年10月24日、FASBのLeslie F Seidman議長は、全米州政府会計委員会協議会（NASBA）の年次総会においてスピーチを行った。

Seidman 議長のスピーチでは、主に次の3つの題目について自らの見解が示された。

- 主要な会計基準のコンバージェンスに関するIASBとの作業の現状

- SECが示したIFRS組込みのプロセスに関する考察
- 非公開企業のための基準設定の問題に関する現在の立場

コンバージェンスに関するIASBとの作業の現状については、これまでFASBとIASBとの間でコンバージェンスを達成してきた企業結合、株式報酬、公正価値測定や包括利益などの基準

3 本ASU案では、例として、FASB-ASC Topic 946「金融サービス」における「投資会社」に該当するとして保有不動産を公正価値で測定している場合、投資の公正価値測定が求められている年金ファンドが親会社であるため公正価値で測定している場合、業界の会計慣行として公正価値で測定している場合などが挙げられている。

に触れ、また、両者の間の覚書（MoU）で特定され解決すべき残りの優先プロジェクトについても、収益とリースは品質管理の目的から再公開を決定したことや金融商品に関しては減損のアプローチについて、適時の損失認識に対する障害を減らすための予想損失に基づくアプローチを開発中であるとの説明がなされた。

米国における IFRS 組込みのプロセスについては、引き続き、FASB は、比較可能で高品質かつグローバルな会計基準の開発という目的を支持していると述べたうえで、そうした目的の達成のためには次の3つの視点が重要であるとされた。

- 米国は既に一組の高品質な会計基準を有していること
- 米国の投資家、作成者、監査人、利用者その他の関係者は、基準設定プロセスにおいて、強固で明確かつ効果的な声を持つことを望んでいること
- 米国会計基準の高い品質が国際基準への移行によって維持又は改善されるものでなければ

ならないこと

また、SEC スタッフが 2011 年 5 月に公表したスタッフ・ペーパーで示した「コンドースメント」のアプローチについて、その肯定的な側面として次の4点が挙げられた。

- グローバルな会計基準の開発に関する米国の支持を示すものである
- 「米国会計基準（US GAAP）」という名称を維持する実務的なアプローチである
- 新たな基準の策定に際し、一定水準の米国の関与を示している
- 米国会計基準と IFRS の残りの差異への対処について段階的なアプローチを示している

さらに、非公開企業のための基準設定の問題については、FASB の取組みを補完するものとして、新たに、非公開企業のために米国会計基準への特有の例外又は修正を識別し、提案し、審議し、かつ公式に議決する、評議会の設置を計画していることが説明された。

本スピーチの内容は、FASB のウェブサイトを確認できる。