

FASB の動向 (2011年5月～2011年7月)

よしおか とおる
研究員 吉岡 亨

FASB、ASU 第 2011-04 号を公表 (2011年5月)

2011年5月12日、米国財務会計基準審議会 (FASB) は、会計基準更新書 (ASU) 第 2011-04 号「米国会計基準と国際財務報告基準における公正価値の測定及び開示に関する規定を共通化するための改訂」を公表した。

本 ASU は、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である。FASB による会計基準のコード化体系 (FASB-ASC) Topic 820「公正価値測定及び開示」を改訂し、米国会計基準と国際財務報告基準 (IFRS) との間の規定の共通化を図るため公表された。

本 ASU では、現行の Topic 820 における規定について、表現等の修正のほか、次の項目について明確化や修正を行っている。

- 最も有効使用と評価前提の概念の適用 (非金融資産の公正価値測定にのみ関連することを明確化)
- 企業自身の資本性金融商品に関する公正価値測定 (当該商品を資産として保有する市場参加者の観点から測定することを明確化)
- ポートフォリオで管理されている金融商品の公正価値測定 (例外的に、特定のリスクに関する純額のポジションに基づく公正価値測定を許容)

- プレミアムとディスカウントの適用と会計単位との関係 (レベル 1 以外の公正価値測定では考慮するが、大量保有要因に関連するものは考慮してはならないことを明確化)

- 公正価値測定の開示の拡充 (注記で公正価値を開示している項目についてのレベル別の開示、レベル 3 に分類される公正価値測定についての評価プロセス、観察不能なインプットの変動に関する感応度の説明及び観察不能なインプットの定量情報など)

なお、同日、IASB から IFRS 第 13 号「公正価値測定」が公表されており、これらの公表により、公正価値の測定と開示について、米国会計基準と IFRS は実質的に収斂することとなる。ただし、本 ASU によっても、一部の項目 (特定の投資に 1 株当たり純資産価値を用いることを認める取扱いや預金負債の取扱い、定量的な感応度分析までは求めないとする扱いなど) については、IFRS との間で差異として残ることとなる。

本 ASU は、公開企業については、2011年12月15日より後に開始する最初の四半期報告期間又は年次報告期間から将来に向かって適用され、早期適用は認められない。非公開企業につ

いては、2011年12月15日より後に開始する年次報告期間から適用され、当該日より後に開始する四半期報告期間から早期適用することも認められる。また、非公開企業については、注記で公正価値を開示している項目についてのレ

ベル別の開示など、一部の項目についての開示が免除されている。

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。

FAF、SECのスタッフによるスタッフ・ペーパーに対する声明を発表（2011年5月）

2011年5月27日、米国財務会計財団（FAF）及びFASBは、米国証券取引委員会（SEC）のスタッフが5月26日に公表したスタッフ・ペーパー「米国の発行企業の財務報告制度へのIFRSの組み込みに関する検討のためのワーク・プラン—考えられる組込方法の探究」に関する声明を公表した。

SECのスタッフは、2010年2月に公表した「ワーク・プラン」に基づき、IFRSを米国の財務報告制度に組み込むさまざまなアプローチを研究中であり、今回のスタッフ・ペーパーでは、米国の発行企業の財務報告制度に仮にIFRSを組み込むとした場合に考えられるアプローチの1つとして、いわゆるコンドースメント・アプローチという方法が紹介されている¹。このコンドースメント・アプローチは、新たに開発されたIFRSを、承認プロセスを経た上で米国会計基準に組み込むというエンドースメントの要素と、既存のIFRSを一定の期間（たとえば、5年から7年）をかけて、米国会計基準に組み込むコンバージェンスの要素の双方を含むアプローチとされている。また、後者のコンバージェンスの要素に関連して、個別のIFRSの評価に際して、次の3つのカテゴリーに分類して検討していくことが考えられるとしている。

カテゴリー1：MoUプロジェクトに関連する会計基準

カテゴリー2：MoUプロジェクト以外の、IASBのアジェンダに含まれるプロジェクトに関連する会計基準

カテゴリー3：その他の既存の会計基準及びIFRSで取り扱っていない領域の会計基準

また、FASBの役割について、このコンドースメント・アプローチを仮に採用した場合には、これまでのような米国会計基準の開発を担う機関としてではなく、IFRSの開発に参加する機関と位置付けられ、また、承認プロセスにおいて、米国会計基準に組み込むIFRSの規定を修正したり、追加したりする権限を有する機関として機能することとなるとされている。

FAFとFASBによる声明では、一組の高品質でグローバルに認められた会計基準の開発と、米国の発行企業に関する財務報告制度にIFRSを組み込むかどうか、組み込む場合の方法の決定に際しSECが取り組んでいる包括的な検討のプロセスへの支持を表明している。両者は、今後、SECスタッフによる進捗報告をレビューし、必要に応じてSECにインプットを提供する予定としている。また、このプロセスにすべての市場関係者が参加

1 コンドースメントは、IFRSを自国の制度に組み込むに際して各国で用いられているコンバージェンスとエンドースメントという方法を合成したSECスタッフによる造語である。

し、意見表明を行っていくことを奨励している。

この FAF と FASB の声明の全文は、FASB のウェブサイト、SEC のスタッフ・ペーパーの全文は、SEC のウェブサイトですべて閲覧できる。

(注) 本稿の関連記事として、本誌 99 頁に「米国 SEC スタッフ文書：コンドースメント・アプローチ」、159 頁に「SEC のスタッフ・ペーパーと IFRS に関する円卓会議」を掲載しています。

FASB、収益認識とリースに関する提案の再公開について発表 (2011 年 6 月・7 月)

2011 年 6 月 15 日、FASB は、IASB とともに、収益認識に関する共通の会計基準について、見直し後の提案の再公開を合意したことを発表した。

両審議会は、2010 年 6 月に公開草案「顧客との契約から生じる収益」を公表して以降、寄せられたコメントを踏まえ、提案内容の見直しを行ってきた。公式なデュー・プロセス上は、この見直し後の提案の再公開は必ずしも求められないとされたものの、あらゆる企業にとって収益の金額は重要であり、意図せざる結果を回避するため、可能な限りの手段を取る必要があるとされ、全員一致で、再公開を行うことが適当であると判断された。

この再公開により、関係者は、両審議会が行ってきた提案の見直しについて、意見を述べる機会が得られることになる。再公開草案の公表は、

2011 年第 3 四半期の予定とされており、コメント期限は 120 日間となる見込みである。

また、2011 年 7 月 21 日、FASB は、IASB とともに、リースに関する提案の見直しについても、再公開を行う意向であることを発表した。

この再公開により、2010 年 8 月の公開草案「リース」の公表以降、両審議会が行ってきた見直し後の提案に関して、収益認識と同様、関係者が意見を述べる機会が提供されることになる。

リースに関する審議は終了していないものの、これまでの審議において公開草案の提案の大幅な変更となる多くの決定がなされており、それらを考慮し、見直し後の提案の再公開が必要であると判断されたものである。

両審議会は、2011 年第 4 四半期に再公開草案を公表する予定とされている。

FASB、ASU 第 2011-05 号を公表 (2011 年 6 月)

2011 年 6 月 16 日、FASB は、ASU 第 2011-05 号「包括利益の表示」を公表した。包括利益の表示を改善するための FASB と IASB との間での共同プロジェクトの成果であり、IASB から同日、IFRS 「その他の包括利益項目の表示－IAS 第 1 号の改訂」が公表されている。

これまで、米国会計基準では、包括利益の表

示について、FASB-ASC Topic 220 「包括利益」(当初、財務会計基準書 (SFAS) 第 130 号「包括利益の報告」として公表)において、以下の 3 つの選択肢が認められていた。

- 単一の包括利益計算書上で、当期純利益とその内訳、その他の包括利益合計とその内訳及び包括利益合計を表示する方法 (いわゆる

「1 計算書方式」

- 損益計算書上で当期純利益とその内訳を表示し、その他の包括利益計算書上でその他の包括利益合計とその内訳及び包括利益合計を表示する方法（いわゆる「2 計算書方式」）
- 損益計算書上で当期純利益とその内訳を表示し、持分変動計算書上で、その他の包括利益合計とその内訳及び包括利益合計を表示する方法（いわゆる「持分変動計算書方式」）

本 ASU では、Topic 220「包括利益」を改訂し、上記の選択肢から、持分変動計算書方式を削除している。米国では、これまで持分計算書方式を採用してきている企業が多く、この変更は、それらの企業にとって大きな変更となる。

なお、本 ASU は、2 計算書方式によった場合でも、2 つの計算書間の相互依存関係を強調するため、その他の包括利益計算書の最初に当期純利益を表示することを要求しないこととされている。

2010 年 5 月に公表した ASU 案（公開草案）「包括利益計算書」では、1 計算書方式への一本化が提案されていたが、その他の包括利益には概念に基づく定義がなく一本化は混乱を招くとする意見や、2 計算書方式によってもその他の包括利益の明瞭性を高める目的は達成できると考えられたことなどから、2 計算書方式の選択肢を残すことで最終基準化が図られている。

本 ASU は、遡及して適用する必要がある。公開企業については、2011 年 12 月 15 日より後に開始する年次報告期間（及び当該期間に含まれる四半期報告期間）から適用される。非公開企業については、2012 年 12 月 15 日より後に終了する年次報告期間及びその後の四半期及び年次期間から適用される。早期適用も認められている。

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、非公開企業に関する特有の基準設定のフレームワークに向けた取組み状況を公表（2011 年 7 月）

2011 年 7 月 11 日、FASB は、非公開企業に関する特有の会計基準設定のフレームワークに向けた取組状況について公表した。

当該取組みは、米国会計基準を非公開企業が使用するに際して、非公開企業に特有の修正が必要となる場合やその修正方法を決定するための新たなフレームワークの開発を目的として FASB のスタッフにより行われているものである。

公表資料では、FASB のスタッフによる次の内容に関する初期評価が示されている。

- 非公開企業の財務諸表の利用者のニーズと、公開企業の財務諸表の利用者のニーズはどのように異なり、また、どのような理由で異なっているか。

- 財務報告におけるコストと便益の考慮は、非公開企業と公開企業との間でどのように異なっているか。

この初期評価に際して、FASB のスタッフは、非公開企業と公開企業の財務報告の検討に違いをもたらす重要な要因として次の 6 つを識別し、それぞれについて、より詳細な評価結果を示している。

- ① 利用者の種類
- ② 経営者へのアクセス
- ③ 投資戦略
- ④ 所有構造
- ⑤ 会計に関するリソース
- ⑥ 教育

FASB のスタッフによるこれらの評価は、非

公開企業に適用される会計基準について、認識、測定、表示、開示、発効日及び移行方法に関する規定をいかに修正するかを決定するための特有のフレームワークの開発に際しての第1段階のものであり、当該フレームワークの開発は、2011年1月にFAFの評議員会に対して提出さ

れた、ブルー・リボン・パネルによる報告書における主要な提案の1つでもあった。

今後、FASBは、デュー・プロセスの一環として、この非公開企業のための特有のフレームワークについての公開草案を公表し、すべての利害関係者からコメントを求める予定としている。

FASB、実質的な不動産の認識中止に関する会計基準更新書案（ASU案）を公表（2011年7月）

2011年7月20日、FASBは、ASU案（公開草案）「実質的な不動産の認識中止」を公表した。2011年6月の発生問題専門委員会（EITF）の会議でコンセンサスに達した論点についての公開草案であり、FASB-ASC Topic 360「有形固定資産」とTopic 810「連結」の改訂が提案されている。

現行のTopic 810では、子会社の連結除外について、親会社が子会社に対する支配的財務持分を有しなくなった時点で、除外することが求められている。しかしながら、子会社が実質的には不動産である場合、子会社の連結除外は、親会社の連結財務諸表から、当該子会社の不動産や関連するノンリコース債務の認識を中止することを意味するため、そのような場合に、Topic 360における不動産の売却（認識中止）に関する規程を適用する必要があるかどうか実務でばらつきが生じていた。

本ASU案は、このばらつきに対処するため、実質的に不動産である子会社について、ノンリコース債務の不履行の発生によって、親会社が当該子会社に対する支配的財務持分を有しなくなる場合には、そのみで子会社全体を連結除

外するのではなく、Topic 360における認識中止の規程（不動産の法的な権利の譲渡がなされているか等）を適用し、当該子会社における不動産やノンリコース債務の認識中止の判断を行うことが提案されている。

本ASU案は、今後決定される発効日以後に生じる連結除外の事象から、将来に向かって適用することが提案されている。従前に認識を中止した実質的に不動産である子会社については、継続的関与を有している場合であっても、過去の期間の調整は行わない。発効日は、今後、EITFで本ASU案へ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。

なお、IFRSでは、子会社の所有持分の減少に関する会計処理について、このような特定の状況に限定した指針はなく、実質的に不動産とみなされる子会社であるか否かにかかわらず、支配の喪失があった場合、他の子会社と同様に、連結除外される。

コメント期限は、2011年10月3日とされている。

本ASU案の詳細は、FASBのウェブサイトでご覧できる。

FASB、EITF 会議で最終合意に至った2つの項目について会計基準更新書（ASU）を公表（2011年7月）

FASBは、2011年6月の発生問題専門委員会（EITF）会議における最終合意に基づき、2011

年7月21日及び7月25日に、2つのASUを公表した。

● **ASU 第2011-06号「医療保険会社による連邦政府に対する支払手数料」**

2010年3月に米国で成立した医療保険改革法により、米国の医療保険会社は、2014年1月1日以降、一定の手数料（前年の医療保険額と各医療保険会社の純保険料の比率に基づき、個々の医療保険会社に割り当てられた額）を連邦政府に対して、毎年支払うことが義務付けられている。この手数料について、会計処理が明確でないとの意見が寄せられたことから、本ASUは、FASB-ASC Topic 720「その他の費用」を改訂し、その会計処理と損益計算書における表示について明確化するため公表された²。

本ASUでは、医療保険会社が、対象となる医療保険を提供した時点で、この手数料に係る未払債務を見積計上し、当該手数料を支払対象期間にわたって（他の方法が適切となる場合でない限り）定額で認識する必要があることを明確化している。また、当該手数料について、収益の減額としてではなく、営業費用として表示することとしている。

本ASUは、当該手数料が義務付けられる時期に合わせ、2013年12月31日より後に開始する年度から適用される。

● **ASU 第2011-07号「特定のヘルスケア企業に係る患者サービス収益、貸倒費用及び貸倒引当金の表示及び開示」**

米国のヘルスケア企業の中には、サービス提供時に、請求額の最終的な回収可能額を決定できないサービスを行っている場合がある。そのような場合、当該企業は、業界の慣行として、患者サービスに係る収益を、請求額で計上し、同時に、比較的多額の貸倒費用を認識してきた。

しかしながら、このような会計実務は、最終的に回収の見込めない金額で収益を計上することとなり、患者サービス収益と関連する貸倒費用の過大計上を招き、利用者にとって分析を困難にしているとの懸念が寄せられた。

本ASUは、このような懸念に対処するため、Topic 954「ヘルスケア企業」を改訂し、ヘルスケア企業の純額の患者サービス収益と関連する貸倒引当金についての透明性を高めるため、患者サービス収益に関連した貸倒費用を業績計算書上で（営業費用としてではなく）収益からの控除として表示することとし、企業が回収を見込む金額により近い金額が表示されるようにしている。

本ASUでは、また、収益の認識と貸倒債権の評価に関する方針について詳細な開示や、患者サービス収益の開示を、貸倒引当金の変動に係る定性的かつ定量的な情報とともに、要求している。

本ASUは、公開企業については、2011年12月15日より後に開始する年次期間（及び当該年次期間に含まれる四半期会計期間）から適用される。非公開企業については、2012年12月15日より後に終了する最初の年次期間から適用され、それ以降の四半期及び年次期間から適用される。いずれも早期適用は認められる。患者サービス収益に関する貸倒費用の表示は、遡及適用が必要となるが、新たに要求される開示については、適用した期間以降の開示が求められている。

なお、現行の米国会計基準やIFRSには、このような方式による貸倒費用の表示は求められていないが、FASBとIASBとの共同プロジェクトとして検討されている収益認識のプロジェクトでは、顧客との契約から生じる減損損失を、

² これは、2010年12月に公表されたASU第2010-27号「製薬業者による連邦政府に対する支払手数料」の検討過程で寄せられた意見に対処するものとされている。

収益の表示科目に続けて、その控除項目として表示することを暫定決定しており、本 ASU の規定と整合することになる。

なお、これらの ASU の全文は、FASB のウェブサイトで閲覧できる。

FASB、複数事業主制度に係る事業主の開示についての審議の完了を発表（2011年7月）

2011年7月27日、FASBは、複数事業主制度に係る事業主の債務に関する開示を求める会計基準について、審議を完了し、修正後の提案を承認したことを発表した。

これまで複数事業主制度についての情報開示は非常に限定的であり、複数事業主制度に対する拠出総額の開示が求められているのみで、事業主にとって重要な潜在的債務などについての開示は求められていなかった。

FASBは、2010年9月にASU案（公開草案）「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、この複数事業主制度に関する開示の拡充を提案していた。FASBは、その後、寄せられた意見を踏まえ審議を行ってきており、公開草案における提案の維持やいくつかの項目についての修正を決定している。

このFASBの決定に従い、新たな開示には以下が含まれることになる。

- 個別に重要な制度ごとの以下の開示
 - 制度の名称と事業主の識別番号
 - 2006年年金保護法で求められている「ゾーンステータス」と呼ばれる積立状況に関する

最も直近の証明書。入手できない場合は、積立状況の割合別の開示

- 包括的労働協定の失効時期と最低積立状況
- 事業主の拠出が制度への拠出総額の5%超に相当するかどうか

➤ 積立不足の改善計画の対象となる制度

- 個別に重要な制度ごとの事業主の拠出額と、すべての制度に対する拠出総額
- 損益計算書が表示される各期の比較可能性に影響を及ぼす変動の性質及び影響の記述

なお、FASBは、再審議の過程で、制度からの脱退に必要な債務や積立不足の制度に係るある一時点での事業主の債務の見積りなどの開示については、削除することを決定している。

FASBは、承認した修正後の提案の最終化を2011年9月に終える見込みである。公開企業については、拡充された開示は、2011年12月15日より後に終了する年次報告期間から求められる。非公開企業については、2012年12月15日より後に終了する年次報告期間から求められる予定である。