



米国会計関連情報 最近の論点

FASB—ASU案「債券発行コストに関する表示の簡素化」及び「雇用主の確定給付制度債務及び制度資産の測定日に関する実務上の簡便法」を公表

FASBは、債券発行コストに関する表示の簡素化、及び雇用主の確定給付制度債務及び制度資産の測定日に関する実務上の簡便法の提供¹を含む、U.S. GAAPの不必要な複雑さを軽減するための複数のプロジェクトに取り組んでいる。

【主な内容】

- 債券発行コストは、債券のディスカウントに関する表示と整合するように債務から直接控除する形で財政状態計算書に表示されることになる。
- 事業年度末を月末としない雇用主に、その企業の事業年度末に最も近い月末を用いて確定給付制度債務及び制度資産を測定することを認める実務上の簡便法を提供する。
- これら2つの会計基準更新書(Accounting Standards Update, ASU)案へのコメントの締切りはいずれも2014年12月15日である。

【主な影響】

- 債券発行コストは、関連する債務からの資金を受領する前に生じる場合を除き、別個の資産としては計上されなくなる。
- 事業年度末時点の確定給付制度債務及び制度資産を測定するとした規定は、月末付けで提供される制度資産に関する第三者の評価情報と事業年度末が一致しない場合は適用されなくなる。
- 債券発行コストに関する表示が、U.S. GAAPとIFRSとでより密接に整合することになるが、IFRSでは、確定給付制度債務及び制度資産の測定に関する同様の実務上の簡便法は設けられていない。

1 FASB ASU案「債券発行コストに関する表示の簡素化」及びASU案「雇用主の確定給付制度債務及び制度資産の測定日に関する実務上の簡便法」2014年10月14日。www.fasb.org より入手可能。

【債券発行コストに関する表示】

現行のU.S. GAAPのもとで債券発行コストは、資産として財政状態計算書に計上され、利息費用として償却される²。このASU案は、債券発行コストを、債券のディスカウントまたはプレミアムに関する表示と整合するように、関連する債務の帳簿価額から直接控除する形で財政状態計算書に表示することを義務付けるものである。債券発行コストは、引き続き実効金利法を用いて償却され利息費用が計上される。

設例：ASU案の適用前及び適用後の債券発行コストの表示

ある企業が2015年12月31日に、2017年12月31日を満期とする額面1百万ドルのゼロクーポン債を1人の投資家に907,030ドルで発行する。同日に、この企業に発行コストが25,000ドル発生し、投資家ではない当事者に支払う。

ASU案の適用前と適用後の2015年12月31日における債券発行コストの表示は以下のとおりとなる。

(単位:ドル)

	適用前	適用後
債券発行コスト(資産)	25,000	なし
ゼロクーポン債(2017年12月31日満期)	1,000,000	1,000,000
計算利子率5%に基づく未償却の ディスカウントを控除	92,970	92,970
未償却の債券発行コスト	なし	25,000
債券(純額)	907,030	882,030

KPMGの見解

債券発行コストを関連する債務から直接控除する形で表示することは、債券発行コストが債券のディスカウントと同様に、実質的に調達金額を減少させ実効金利を上昇させるとするFASB概念書(Concept Statement)第6号 paragraph 237の内容と整合する³。このFASB概念書は、コストが将来の経済的便益をもたらさないため債券のディスカウントが資産ではないことと同じ理由で、債券発行コストが資産ではないことも示している。また、ASU案のもとでの表示により、第三者コスト及び債権者への手数料費用を含む取引コストを金融負債の帳簿価額から控除し、独立した資産として計上しないことを義務付けるIFRSとの整合性が改善する。

FASBは、債券発行コストに関連する借入債務の金額が財務諸表に計上されていない状況(例:資金を受領する前にコストが発生するケース)においては、借入債務が計上されるまで債券発行コストが資産として財政状態計算書に計上されることを認めている。

ASU案は債券発行コストの表示の簡素化に限定されており、債券発行コストの認識及び測定に関するガイダンスは、このASU案の影響を受けない。例えば、転換オプション、または負債性金融商品の交換・変更による第三者コストを会計処理する際の債券発行コストに関するガイダンス(それぞれ、ASC paragraph 470-20-30-13及びASC paragraph 470-50-40-18)は変更されない。企業は、他の会計処理のガイダンスの要求に応じ、債券発行コストを債券のディスカウントとは別に捉える必要がある。

債券発行コスト及び債券のディスカウントはいずれも、従来どおり実効金利法を用いて償却されるため、ASU案採用による損益計算書への影響はない。

2 FASB ASC paragraph 835-30-45-1から45-1A、835-30-45-3及び835-30-55-8。www.fasb.org より入手可能。

3 (FASB概念書第2号の改訂を含む)FASB概念書第3号を差し替えるFASB概念書第6号「財務諸表の構成要素」。www.fasb.org より入手可能。

移行措置及び適用日

このASU案は、財務諸表におけるすべての過去の期間の表示に遡及適用することを義務付けられる。FASBは、ASU案で具体的な適用日を示していない。FASBは、このASU案を適用するために必要な期間に関する利害関係者からのコメントを検討後に、適用日を決定する予定である。

【雇用主の確定給付制度債務及び制度資産の測定日】

現行のU.S. GAAPは、制度資産の公正価値及び種類、並びに確定給付制度債務に関する企業の情報を、事業年度末時点で測定し報告することを義務付けている⁴。このASU案では、事業年度末が月末でない雇用主に、確定給付制度債務及び制度資産の公正価値を、企業の事業年度末に最も近い月末時点で測定することを認める実務上の簡便法を設けることが提案されている。測定日の決定方法は、毎年首尾一貫して適用する。このASU案により雇用主は、この会計方針の選択、並びに確定給付制度債務及び制度資産の測定日を開示することが義務付けられる。

このASU案は、財政状態計算書において認識される拠出状況に、確定給付制度債務及び制度資産の測定日と企業の事業年度末との間に行われた拠出を反映することも義務付けているが、給付支払または制度変更など他の取引に関する調整は義務付けていない。制度資産への拠出が測定日と企業の事業年度末との間に行われた場合は、以下の調整が必要となる。

- 企業は、測定日後事業年度末までに行われた拠出については制度資産の追加として、事業年度末後測定日までに行われた拠出については制度資産からの控除として反映するため、財政状態計算書に認識した拠出状況を調整する。
- 雇用主は、拠出の影響について制度資産の種類及び公正価値ヒエラルキーを変更しないが、制度資産の公正価値の期末残高と制度の拠出状況とを比較できるように、拠出額を制度資産の種類及び公正価値ヒエラルキーとは別に表示する。

KPMGの見解

事業年度末が月末でない企業は、確定給付年金制度または他の退職後給付制度の制度資産の公正価値を測定する際に、他の企業よりコストがかさむ可能性がある。コストの増加は、第三者のサービス・プロバイダーから入手する制度資産の公正価値及び種類に関する情報は通常、月末時点で算定した公正価値により報告されるため、事業年度末時点の制度資産の公正価値及び種類を反映するために、その情報の調整が必要になるからである。ASU案により、事業年度末が月末でない企業は、確定給付制度資産の測定コストが軽減する。

ASU案では、雇用主の財政状態計算書に認識される拠出状況と雇用主の事業年度末時点の制度の拠出状況が調整されるように、確定給付制度債務及び制度資産の測定に用いた日付と企業の事業年度末との間に行われた拠出を反映するための調整を義務付けている。制度への拠出を行う時期は企業の裁量によるため、企業はこれら2つの日付の前または後に拠出を行うことにより、この調整を回避することができる。

FASBはまた、これらの拠出から影響を受けた制度資産の種類及び公正価値ヒエラルキーのレベルを決定することは、雇用主のコストを増やす可能性があると結論付けている。そのためFASBは、これらの拠出を制度資産の種類または公正価値ヒエラルキーに分類するべきではないと判断した。

給付支払(制度資産及び債務が同額だけ減少し、拠出状況には影響を与えないことになるため)及び制度変更(複雑さが増すため)等の他の取引については、調整は義務付けられていない。

IFRSでは、類似する実務上の簡便法は設けられていない。

4 FASB ASC paragraph 715-20-50-1(d)及び715-20-50-5(c)。www.fasb.org より入手可能。

移行措置及び適用日

ASU案は、将来に向かって適用することが義務付けられる。FASBは、ASU案で適用日を示していない。これはFASBがASU案の適用に要する期間に関して利害関係者から寄せられたコメントを検討した後に、適用日を決定する予定であるからである。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人 US GAAPアドバイザー室

AZSA-USGAAP@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供しよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

この文書はKPMG LLPが発行しているDefining Issues®
October 2014 No. 14-45をベースに作成したものです。

上記の記述及び要約を、SECレギュレーション及び潜在的または現行の規定の代用として取り扱わないようにご注意願います。U.S. GAAPを適用する企業またはSECへのファイリングを行う企業は、関連する法規制及び会計規定の原文を参照するとともに、自社の特定の状況を検討し、会計及び法律顧問に相談されることをお勧めいたします。

本ニュースレターの内容に関しご質問等がございましたら、エンゲージメント・チームの担当者までご連絡ください。