

# Deloitte.

## EITF Snapshot.

2014年9月

注:本資料は Deloitte & Touche LLP が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版については有限責任監査法人トーマツにお問合せください。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、英語版ニュースレターの補助的なものです。あくまで英語版が(正)となります旨、ご了承下さい。

ショーン・プリンス、エイドリアン・ミルズ、ボブ・ウール  
デロイト&トウシュ LLP

今回の EITF Snapshot は、2014 年 9 月 18 日に開催された発生問題専門委員会 (EITF、以下「専門委員会」)の会合を要約したものである。

専門委員会の当初の合意(「公開のための合意<consensus-for-exposure>」)は米国財務会計基準審議会 (FASB)の承認後、一般コメントの募集のために公開される。専門委員会はコメント期間終了後、寄せられたコメントを検討し、最終合意に達するために、予定されている会合で問題点を再審議する。これらの最終合意はその後、最終承認を得るため FASB に提出され、最終的に会計基準アップデート (ASU)として発行される。

FASB は、専門委員会による 2014 年 9 月の合意の承認について 2014 年 10 月 8 日の会合で検討する予定である。この後、FASB による承認プロセスの結果を含む、専門委員会の公式議事録はデロイトの [Technical Library](#) および [FASB のウェブサイト](#) に掲載される(専門委員会の公式議事録には、本発行物と異なる詳細が記載されている可能性があることに注意)。EITF Issue の要約(会合前に公表され、議論の枠組みとして用いられる)もこれらのサイトで参照できる。

## EITF 12-F プッシュダウン会計

現状: 最終合意

対象: 個別財務諸表を公表する被取得事業体

背景: 現在のところ、被取得事業体はその個別財務諸表において新たな会計および報告ベース(一般的に「プッシュダウン」会計という)を設定できるかどうかの決定に関する米国 GAAP のガイダンスは限られている。ASC 805-50-S99-1 から S99-4<sup>1</sup>は、SEC 登録会社に対するプッシュダウン会計の要求を含んでいる。このガイダンスの下では、プッシュダウン会計は(1)事業体の所有の 80 パーセント以下が取得される場合には**禁止される**、(2) 80 パーセント超 95 パーセント未満が取得される場合には**認められる**、および(3)95 パーセント以上が取得される場合には**要求される**。

本 EITF は、(1)被取得報告事業体は、取引またはその他の事象による所有の変更の結果として、自らの個別財務諸表において新たな会計ベースを設定するべきかどうか、(2)かかる状況においてプッシュダウン会計が認められるべきかまたは要求されるべきか、および(3)要求される場合、新たな会計ベースが要求されるべき所有の変更の水準(例えば、被取得事業体の支配<sup>2</sup>の取得においてまたは被取得事業体における支配金融持分の実質的に全ての取得において)、に対処する。

専門委員会は 2014 年 3 月の会合で、被取得事業体は、支配の変更をもたらす事象が発生した場合、プッシュダウン会計の適用を認められるが要求はされない、とする公開のための合意に達した。この公開のための合意は 2014 年 4 月、[ASU 案](#)<sup>3</sup>として公表された。

要約: 今回の会合で、専門委員会は、公開のための合意を再確認し、支配の変更をもたらす事象が発生した場合、自らの個別財務諸表においてプッシュダウン会計を適用する選択肢を被取得事業体<sup>4</sup>に提供する、という最終合意に達した。プッシュダウン会計を選択した被取得事業体は、ASC 805 の測定原則を適用して、取得事業体の測定ベースを自らの個別財務諸表にプッシュダウンする。さらに被取得事業体は、「被取得事業体の財務諸表利用者が[当該事業体の]財務諸表におけるプッシュダウン会計の内容および影響を評価できるようにする」開示<sup>5</sup>を行うことを要求される。

<sup>1</sup> FASB 会計基準コーディフィケーション(ASC)の表題については、デロイトの「[FASB 会計基準コーディフィケーションのトピックおよびサブトピックの表題](#)」を参照。

<sup>2</sup> コディフィケーション・マスター・グロッサリーでは、支配を「事業体の経営および方針の方向を、所有を通じて、契約によって、または他の方法で、指示するまたは生じさせるパワーの、直接的または間接的な所有」と定義している。

<sup>3</sup> FASB の会計基準アップデート案「プッシュダウン会計」 - FASB の発生問題専門委員会の合意

<sup>4</sup> この最終合意の適用対象には、事業であるか非営利活動であるかを問わず、公開事業体と非公開事業体の両方が含まれる。

<sup>5</sup> 事業体は、ASC 805 によって要求される関連する開示を提供することにより、この開示目標を達成することができる。

専門委員会はまた、プッシュダウン会計を適用する場合、被取得事業体は以下に従うと結論付けた。

- 取得者が負う取得関連の負債を認識することを禁止される。ただし、適用される米国 GAAP に従って被取得事業体がそうすることを要求される場合（例えば、被取得事業体が法的に義務を負っている等の理由で）は除く。
- 取得者ののれんを認識することを要求される。
- 支配の変更をもたらす取引または事象から生じたバーゲンパーチェスによる利得を認識することを禁止される。ただし専門委員会は、被取得事業体がバーゲンパーチェスによる利得を自己資本に対する修正（すなわち、追加的な払込済資本）として扱うことに同意した。

専門委員会はまた、被取得事業体（すなわち、取得者の直接子会社）がプッシュダウン会計の適用を選択しなかった場合でも、当該被取得事業体の子会社は自らの個別財務諸表にプッシュダウン会計を適用する選択肢を有することを明確化することも決定した。

専門委員会は、ASU 案のガイダンスから、以下の 2 つの明らかな変更を行った。

- 専門委員会は、プッシュダウン会計の選択を、最終合意の発効日後に発生する、支配の変更をもたらす事象に限定するのではなく、事業体は、そうするのが望ましい限り、支配の変更をもたらす直近の事象後の期間において、当該事象の結果としてプッシュダウン会計を適用することの選択を認められることを決定した。事業体は、以前行ったプッシュダウン会計の適用を取り止めることは認められない（すなわち、被取得事業体は、それが望ましい場合、直近に生じた支配の変更について、プッシュダウン会計の不適用から適用へと選択を変更できるが、その逆はできない）。
- 専門委員会は、事業体が支配の変更をもたらす事象についてプッシュダウン会計を適用しないことを選択した場合、当該事象が発生したことの開示を当該事業体に要求しないことを決定した。

**発効日および移行:** この最終合意は、最終 ASU の発行後に行われる全てのプッシュダウンの選択に適用される。移行時には、被取得事業体は、基準の発効日前に発生する支配の変更をもたらす事象の結果として生じるプッシュダウン会計の適用を選択することを認められる。ただし、(1)その支配の変更をもたらす事象が、被取得事業体にとって直近の支配の変更をもたらす事象であり、かつ(2)その選択が望ましいものである場合に限る。

**次のステップ:** FASB は 2014 年 10 月 8 日の会合にて承認する見通しであり、その後、最終 ASU が発行される。FASB は、最終 ASU の発行日を、SEC のプッシュダウン会計のガイダンスの廃止予定日に合わせる意向である。

## EITF13-G 株式の形態で発行されたハイブリッド金融商品に含まれる主契約が負債と自己資本のいずれにより類似しているかの決定

**現状:** 最終合意

**対象:** 株式の形態で発行されたハイブリッド金融商品を発行・保有する事業体

**背景:** 組込デリバティブの分析を実施する際に、ハイブリッド金融商品の主契約が、負債と自己資本のいずれにより類似しているかという評価を行うに当たり、事業体は一般に ASC 815-10-S99-3 における SEC スタッフのガイダンスを考慮する<sup>6</sup>。当該ガイダンスでは、主契約の性質を決定するための 2 種類の一般に認められた方法、すなわち「商品全体 (whole instrument)」<sup>7</sup>アプローチ、および「カメレオン」<sup>8</sup>アプローチを示した。事業体が商品全体アプローチとカメレオン・アプローチのいずれを利用するかは、組込特性が主契約に明確かつ密接に関連しているとみなされるかどうかに影響を及ぼす可能性がある。組込特性が主契約に明確かつ密接に関連していないと決定された場合、一定のその他の条件が満たされる場合には、組込特性を分離処理し、デリバティブとして会計処理することが

<sup>6</sup> ASC 815-10-S99-3 において SEC スタッフは、主契約が負債と自己資本のいずれにより類似しているかという決定を行う際には、株式の形態で発行されたハイブリッド商品の全ての「明示または黙示の実質的条件および特性」を考慮しなければならないというポジションを表明している。ただし、SEC スタッフはまた、一部の登録企業の会計方針においては、評価対象の個々の組込デリバティブに関連する条件および特性が、その組込デリバティブの主契約の性質の決定から除外されていることを認めている。

<sup>7</sup> 商品全体アプローチの下では、事業体は分離処理のために分析される組込特性を含む、ハイブリッド商品の全ての明示または黙示の実質的条件および特性を考慮することによって主契約の性質の決定を行う。商品全体アプローチを用いて、複数の組込特性を有するハイブリッド商品を分析する場合には、個々の組込特性が個別に分析される際に、主契約の性質が変わるべきではない。

<sup>8</sup> カメレオン・アプローチの下では、事業体は分離処理のための分析対象となる特定の組込特性を除く、ハイブリッド商品の全ての明示または黙示の実質的条件および特性を考慮することによって主契約の性質の決定を行う。カメレオン・アプローチを用いて、複数の組込特性を有するハイブリッド商品を分析する場合には、個々の組込特性が個別に分析される際に、主契約の性質が変わる場合がある。

必要となる可能性がある<sup>9</sup>。事業体は会計方針の選択としていずれのアプローチを用いるかを選択することができ、また商品全体アプローチの下では様々な解釈があるため、実務における差異が存在する。本 EITF は、この実務における差異に対処するために専門委員会の議題に追加された。

**要約:** 今回の会合で、専門委員会は、本 EITF の適用対象となる商品を有する事業体は、株式の形態で発行されるハイブリッド金融商品における主契約の性質の決定に当たって、商品全体アプローチの適用を要求されるとする最終合意に達した(カメレオン・アプローチはもはや認められない)。

専門委員会はまた、報告事業体が商品全体アプローチを適用するのを支援するために、最終基準に導入ガイダンスを組み入れることを決定した。この導入ガイダンスによれば、報告事業体は、(1)その商品の条件および特徴、ならびにそれらの条件および特徴が負債または自己資本のどちらに類似しているかを特定し、(2)個々の特性の内容および相対的ウェイトを分析し、(3)全ての条件および特徴を基礎として、また各特性の内容および相対的ウェイトを考慮して、主契約の性質を決定する。

**発効日および移行:** 公開事業体については、この最終合意は 2015 年 12 月 16 日以降に開始する年次期間(およびそれに含まれる期中期間)に対して発効する。それ以外の全ての事業体については、この最終合意は 2015 年 12 月 16 日以降に開始する年次期間ならびにその後の期中期間に対して発効する。早期適用は認められる。

報告事業体は、修正遡及アプローチまたは完全遡及アプローチのいずれかを用いることにより、この最終合意を採用することができる。いずれのアプローチの下でも、報告事業体は、商品の発行日または取得日に存在していた事実および状況を考慮に入れることにより主契約の性質を決定することを要求される。

**次のステップ:** FASB は 2014 年 10 月 8 日の会合にて承認する見通しであり、その後、最終 ASU が発行される。

## EITF 14-A マスター・リミテッド・パートナーシップのドロップダウン取引が過去のユニット当たり利益に与える影響

**現状:** 公開のための合意

**対象:** ドロップダウン取引に関与するマスター・リミテッド・パートナーシップ(MLP)

**背景:** MLP はエネルギー業界および不動産業界で用いられる一般的な形態である。MLP にはしばしば、パートナーシップ契約に定められた契約上の権利に基づいて利益分配に参加する異なるクラスの持分ユニット(例えば、ゼネラル・パートナー(GP)ユニット、リミテッド・パートナー(LP)・ユニット、インセンティブ配分権)が存在する。そのため、MLP は、ユニット当たり利益(EPU)の算定のために ASC 260 の 2 クラス法を適用しなければならない。MLP はまた、MLP の GP が資産を MLP に譲渡し、それと交換に MLP に対するパートナーシップ持分の増加もしくは現金(またはその両方)を得るドロップダウン取引を一般的に行う。

場合によっては、ドロップダウン取引で GP から MLP に譲渡される資産が事業の定義を充足していることがある。かかる状況においては、そのドロップダウン取引は、ASC 805 に従い共通支配下での事業体の再編として会計処理される。すなわち MLP は、「あたかも純資産の譲渡が…その期の期首に発生したかのように、[ドロップダウン取引]が行われた期について営業成績を報告するとともに、…比較情報を提供するために、過年度について表示された財務諸表および財務情報も遡及的に修正しなければならない」。

<sup>9</sup> ASC 815-15-25-1 の下で、組込特性は、ASC 815 のいずれの適用範囲除外も適用されず、かつ(1)組込デリバティブが明確かつ密接に主契約とは関連しておらず、(2)ハイブリッド商品を公正価値で計上してその変動を純利益において認識する会計処理がなされておらず、かつ(3)組込デリバティブと同一の条件の個別の商品がデリバティブ商品の定義を満たす場合に、分離処理され、デリバティブとして会計処理される。

ASC 260 は、MLP の当初設立後に発生し、共通支配下における事業体の再編として会計処理されるドロップダウン取引が、MLP による過去の EPU の表示にどのように影響するかを扱っていない。その結果、2 つの一般的なアプローチが確立されてきた。

1. 「あたかも、ドロップダウン取引日までの譲渡対象取引の純利益(損失)に対する GP、LP および[その他の参加持分]の権利が、ドロップダウン取引発生後における各々の契約上の権利と整合するかのよう、当該純利益(損失)を各々に配分することにより」、過去の EPU を修正再表示する。
2. 「あたかも、GP のみが、ドロップダウン取引日までの譲渡対象取引の純利益(損失)に対する権利を有するかのよう、当該純利益(損失)の全部を GP に」配分する。「この選択肢の下では、過去に報告された EPU に対する遡及的修正は行われない」

本 EITF は、この実務における差異に対処するために専門委員会の議題に追加された。

**要約:** 今回の会合で、専門委員会は、MLP の当初設立後にドロップダウン取引が発生し、共通支配下における事業体の再編として会計処理された場合、MLP は、「あたかも GP のみがドロップダウン取引日までの譲渡対象取引の純利益(損失)に対する権利を有するかのよう、当該純利益(損失)の全部を GP に」配分する、という公開のための合意に達した。その結果、リミテッド・パートナー・ユニットについて過去に報告された EPU に対する修正は行われない。ただし専門委員会は、「[譲渡対象取引の]純利益(損失)が、ドロップダウン取引前および取引後にどのように配分されるか」を記述により開示することを MLP に要求することを決定した。

**発効日および移行:** 専門委員会は、事業体に対しこのガイダンスの遡及的な採用を要求すること、および本 EITF の発効日を今後の会合で検討することを決定した。

**次のステップ:** FASB は 2014 年 10 月 8 日の会合にて承認する見通しであり、その後、ASU 案が公表される。

## EITF 14-B 純資産価値で測定された特定の投資に関する公正価値ヒエラルキーのレベル

**現状:** 公開のための合意

**対象:** ASC 820 における純資産価値 (NAV) の実務的簡便法 (practical expedient)<sup>10</sup> を用いて投資の公正価値を測定する事業体

**背景:** ASC 820 の下では、特定の種類の投資が ASC 820-10-15-4 および 15-5 における適用対象の要求を充足する場合、報告事業体はそれらの投資を NAV で測定することを選択できる。NAV の実務的簡便法が選択された場合、報告事業体は、測定日またはその前後に投資を NAV で償還する自らの能力に応じて、それらの投資を公正価値のヒエラルキーのレベル 2 またはレベル 3 として分類しなければならない。事業体が測定日に投資を NAV で償還できる場合、その投資はレベル 2 として分類される。事業体が投資を NAV で償還することが全くできない場合、その投資はレベル 3 として分類される。投資を NAV で償還できるものの、測定日には償還できない場合、事業体は、「短期間で」その投資を NAV で償還する能力を有するか否かを決定しなければならない。

ASC 820 は「短期間」という用語を定義していないため、その解釈に関して実務における差異が生じるようになった。本 EITF は、この実務における差異に対処するために専門委員会の議題に追加された。

**要約:** 今回の会合で、専門委員会は、事業体は今後、NAV の実務的簡便法に基づいて測定してきたすべての投資を、公正価値のヒエラルキー表のレベルに分類しない、という公開のための合意に達した。それらの投資を公正価値のヒエラルキー表のレベルに分類する代わりに、報告事業体は、貸借対照表において公正価値で測定された金額を算定するにあたり、実務的簡便法に基づいて NAV で測定されたそれらの投資を調整項目に含めることを要求される。

事業体は、NAV の実務的簡便法を用いて測定したそれらの投資に関して ASC 820-10-50-6A によって要求される開示を引き続き提供する。事業体は、簡便法を使用できるもののその適用を選択しなかった投資に関して、今後はそうした開示の提供を要求されない。

<sup>10</sup> NAV の実務的簡便法は ASC 820-10-35-59 から 35-62 において定められている。

**発効日および移行:** 専門委員会は、事業体に対しこのガイダンスの遡及的な採用を要求すること、および本 EITF の発効日を今後の会合で検討することを決定した。

**次のステップ:** FASB は 2014 年 10 月 8 日の会合にて承認する見通しであり、その後、ASU 案が公表される。

## 事務的事項

専門委員会の次回会合は暫定的に 2015 年 1 月 22 日に予定されている。その会合で、専門委員会は、EITF 14-A および EITF 14-B について寄せられたコメントについて検討する可能性が極めて高い。

## 登録

デロイトの Accounting Standards and Communications Group が発行する EITF Snapshot およびその他の会計に関する出版物を希望される方は、以下のウェブサイトにご登録ください。[www.deloitte.com/us/subscriptions](http://www.deloitte.com/us/subscriptions)

## 財務責任者のための Dbriefs

Dbriefs へぜひご参加ください。Dbriefs はデロイトのウェブキャスト・シリーズで、重要な問題を常に把握しておくために必要な実務戦略を提供するものです。以下の事項に関して毎月提示するウェブキャストの貴重なアイデアや重要な情報にアクセスしてください。

- 事業戦略および税務
- 企業価値の強化
- 財務報告
- 税務目的の財務報告
- ガバナンス、リスクおよびコンプライアンス
- テクノロジー
- 取引およびビジネス・イベント

Dbriefs は、CPE クレジット取得のための便利で柔軟な方法も提供します。次回のウェブキャストにつきましては、以下のウェブサイトをご覧のうえ、Dbriefs にご登録ください。[www.deloitte.com/us/dbriefs](http://www.deloitte.com/us/dbriefs)

今後予定されている以下の *Dbriefs* ウェブキャストへの登録が可能です。下記のリンクより今すぐご登録ください。

- **EITF Roundup: 9月の会合のハイライト** (9月23日午後2時(東部標準時))
- **Quarterly Accounting Roundup: 重要な動向のアップデート** (9月30日午後2時(東部標準時))

## Technical Library と US GAAP Plus

デロイトはご登録いただいた方々を対象に、会計や財務開示に関する資料のオンライン・ライブラリーへのアクセスを提供しています。Technical Library: Deloitte Accounting Research Tool と呼ばれるこのライブラリーには、弊社の会計およびSECマニュアルならびにその他の会計およびSECの解釈指針のみならず、FASB、EITF、AICPA、PCAOB、IASB、SECの資料などが含まれています。

営業日ごとに更新される Technical Library は使いやすくデザインされており、ナビゲーションシステムは強力な検索機能を備えているため、いつでも、どのコンピューターからでも瞬時に情報を入手することを可能にします。また、Technical Library 登録者には、ライブラリーへの最新の情報をハイライトした週報「Technically Speaking」をお送りします。登録やオンライン上のデモンストレーションなどの詳細については、デロイトのウェブサイト <http://www.deloitte.com/us/techlibrary> をご覧ください。

また、会計に関するニュース、情報、米国GAAPに重点を置いた出版物を提供する新たな無料のウェブサイト「**US GAAP Plus**」もご覧下さい。FASBの活動に関する記事やFASB会計基準コーデフィケーション™のアップデートのほか、PCAOB、AICPA、SEC、IASB、IFRS解釈委員会などの他の米国内および国際的な基準設定機関と監督当局の動向を掲載しています。ぜひ、ご利用ください。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約40都市に約7,800名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約200,000名を超える人材は、“standard of excellence” となることを目指しています。

Deloitte (デロイト) とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッドならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL (または“Deloitte Global”) はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。