

注：本資料は Deloitte & Touch 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。

クリス・クライダーマン、スティーブン・マッキニー、ボブ・ウール
デロイト&トウシュ LLP

目次

- EITF 15-B「プリペイド・ストアード・バリューカードのブレケージの認識」
- EITF 15-D「現行ヘッジ会計の諸関係に対するデリバティブ契約の更改の効果」
- EITF 15-E「負債性商品における条件付ブットおよびコール・オプション」
- EITF 15-F「キャッシュフロー計算書：一定の現金収支の分類」
- 事務的事項
- 付録—EITF 15-Fに係る暫定的決定の要約

今回の EITF Snapshot は、2015 年 11 月 12 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、専門委員会の 2015 年 11 月の合意を自身の 2015 年 12 月 2 日の会合において承認のため検討することを計画している。この日の後、FASB の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 15-B「プリペイド・ストアード・バリューカードのブレケージの認識」

現状: 最終合意

対象: 最終合意の適用範囲に入るプリペイド・ストアード・バリュー (stored-value) 商品 (例えば、物理的または電子的カード) を提供している事業体 (下記参照)

背景: 事業体は、特定の会社、非関連会社のグループ、または特定のカード・ネットワーク内で業務を行う任意の会社によって提供される商品およびサービスを購入できるカードなどのプリペイド・ストアード・バリュー商品を提供することがある。このプリペイド・ストアード・バリュー商品を発行した事業体は、発行時点で消費者に対する負債を計上する。消費者がそのストアード・バリューを使用して第三者から商品およびサービスを購入した場合、発行者は、消費者に対する負債を減額して、当該第三者に対する負債を設定する。カード発行者は、現金により直接、当該第三者との間でこの債務を決済する。消費者は、様々な理由で商品の前払い価値の全部または一部を使用しないことがある。これは一般に「ブレケージ (breakage)」と呼ばれる。ブレケージの結果、事業体がどの時点で消費者に対する負債の認識を中止できるかについては見解が分かっている。

FASB は 2015 年 4 月、ASC 606 のガイダンスと類似の方法によるブレケージの認識を要求するため、負債の認識中止に関するガイダンスに係る狭い適用範囲の例外を規定する、専門委員会の公開のための合意に基づく ASU 案を公表した¹。2015 年 9 月 17 日の会合で、専門委員会は、関係者から受け取った FASB の ASU 案に関するフィードバックについて議論した。専門委員会は、プリペイド・ストアード・バリュー商品のうち、(1)有効期限を持ち、かつ(2)発行者自身の店舗と第三者の店舗の両方において使用可能なものを含めるよう、適用範囲を修正することに合意した。加えて、ASU 案の適用範囲に関して提起された懸念に対応して、専門委員会は FASB スタッフに対し、提案されるブレケージのガイダンスをどの金融負債に適用できるかを事業体が判断できるようにする原則を策定することを指示した。

¹ 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。

要約:2015年11月12日の会合で、専門委員会は、このEITFの適用範囲には、商品またはサービスに対する支払いとして簡単に受け付けられる目的で発行されるプリペイド・ストアード・バリュー商品（物理的形式とデジタル形式の両方）のうち、(1)ASC 606の下で会計処理され、(2)全額が現金で償還可能であり、(3)未請求資産法(unclaimed property laws)の対象となり、かつ(4)分離された銀行口座（例えば、顧客の預金口座）と結び付いているものを除くすべてが含まれるという最終合意に達した。また専門委員会は、無記名債券やノンリコース債務などの商品は適用範囲から除かれると述べた。さらに、専門委員会は、事業体が適用範囲内の金融負債を保有している場合、当該事業体はASC 606と一貫した方法でブレケージおよびその後の測定のガイダンスを適用することを示すためにASC 405-20を修正するという公開のための合意を再確認した。すなわち、発行者は、金融負債のブレケージ額（使用されないであろう額）に対する権利を有すると予想する場合、ブレケージに係る収益認識額の大部分の取り消しが生じない限り、保有者が「行使する権利のパターンに比例して」、予想されるブレケージの効果を認識する。それ以外の場合、保有者が残存する権利を行使する可能性が低くなった(remote)時点で、金融負債の予想ブレケージを認識する。

専門委員会はまた、(1)ASC 606によって求められるブレケージの開示に整合するブレケージの開示の提供を事業体に要求し、(2)修正案の適用範囲に入る金融負債についてASC 825の開示要求に関連する適用範囲除外を定めるという決定を再確認した。

発効日および移行:公開企業体(public business entity)については、最終合意に関連するガイダンスは2017年12月16日以降に開始する事業年度(当該事業年度中の期中期間も含まれる)に対して発効する。それ以外のすべての事業体については、このガイダンスは2018年12月16日以降に開始する年度および2019年12月16日以降に開始する期中期間に対して発効する。ASC 606の発効日より前の適用を含め、早期適用が認められる。報告事業体は、このガイダンスを遡及的に適用することを選択する場合を除き、修正遡及移行アプローチを用いてこれを適用する。

次のステップ:FASBは2015年12月2日の会合にて承認する見通しであり、その後、最終的なASUが公表される。

EITF 15-D「現行ヘッジ会計の諸関係に対するデリバティブ契約の更改の効果」

現状:最終合意

対象:ヘッジ会計の関係において指定されたデリバティブ契約を有する事業体

背景:ASC 815は、デリバティブ商品がヘッジ会計について適格となる場合に関するガイダンスを定めている。ヘッジ関係の条件を充足し、ヘッジ関係に指定されたデリバティブ商品は、デリバティブの公正価値の変動により発生する可能性のある事業体の利益のボラティリティを低減することがある。ASC 815は、(1)デリバティブ商品が解約された場合、または(2)開始時点で文書化されていた、ヘッジ関係の重要な条件の変更が生じた場合、デリバティブ商品のヘッジ関係の指定を再指定しなければならないと示している。専門委員会が議論した論点は、デリバティブの更改は、(1)解約または(2)デリバティブ契約の重要な条件の変更に該当し、その結果、ヘッジ関係の指定の再指定を引き起こすか否かということだった。

デリバティブの更改は、契約の一当事者(会社 A)が、デリバティブの相手方当事者(会社 C)の承認を条件として、自身の権利と義務を新当事者(会社 B)に譲渡する場合に発生する。更改後は、会社 A はもはや契約上の権利または義務を有していないため、会社 C と会社 B が法律上の契約当事者となる。デリバティブの更改は、存続事業体を新規の契約当事者とする更改がなされる企業合併、同一の親会社の下にある法的実体間の更改、およびデリバティブの中央清算機関を当事者とする更改を生じさせる規制上の要求など、様々な理由で発生する。

要約: 今回の会合で、専門委員会は、デリバティブ契約の当事者の更改は、それ自体、ヘッジ会計の関係にあるというデリバティブの指定の再指定を引き起こすことはないという公開のための合意を再確認した。専門委員会は、契約相手の信用力の変化は考慮すべき重要な条件であり、事業体は、現行米国 GAAP の下で各報告期間におけるヘッジの有効性を評価する場合、この条件を評価するであろうと決定した。専門委員会メンバーは、契約相手の信用力が大幅に変化した場合、デリバティブ・ヘッジは、極めて有効性が高いというヘッジ会計の基準を充足しなくなる可能性がある、と指摘した。

発効日および移行: 公開企業体については、最終合意に関連するガイダンスは 2016 年 12 月 16 日以降に開始する事業年度(当該事業年度中の期中期間も含まれる)に対して発効する。それ以外のすべての事業体については、このガイダンスは 2017 年 12 月 16 日以降に開始する報告年度および 2018 年 12 月 16 日以降に開始する期中期間に対して発効する。早期適用が認められる。報告事業体は、このガイダンスを遡及的に適用することを選択する場合を除き、これを将来的に適用する。

次のステップ: FASB は 2015 年 12 月 2 日の会合にて承認する見通しであり、その後、最終的な ASU が公表される。

EITF 15-E「負債性商品における条件付プットおよびコール・オプション」

現状: 最終合意

対象: 条件付プットまたはコール・オプションを含む負債性商品の投資または発行を行う事業体

背景: 条件付プットおよびコール・オプションなどの組込特性を含む負債性商品は、デリバティブであるその組込特性が主契約に明確かつ密接に関連(clearly and closely related)しておらず、したがって収益を通じて公正価値の変動を計上するデリバティブ商品として区分して会計処理され得るものかどうかを判断するために評価される。

負債性商品に組み込まれた条件付プットおよびコール・オプションがどのような場合に区分処理されなければならないかに関するガイダンスには不明確な点がある。同ガイダンスには、債務契約の元本を期限前に返済させるプットまたはコール・オプションが、負債性商品に明確かつ密接に関連しているか否かの判断に関する 4 段階の決定過程²が含まれている。一部の人は、この 4 段階の決定過程の結果は決定的なものであると考えている。他方では、この 4 段階の決定過程に加えて、条件付プットまたはコール・オプションの行使が金利または信用リスクのみを基準とし、外生的な事象や要因を基準としていないのでない限り、同プットまたはコール・オプションは主契約に明確かつ密接に関連しているとみなされない³と考えている人もいる。この 4 段階の決定過程は、条件付プットまたはコール・オプションの行使が、金利または信用リスクのみを基準とし、外生的な事象や要因を基準としていないことを要求していない。結果として、(1)組込特性の評価を 4 段階の決定過程に限定すべきか、それとも(2)事業体は、4 段階の決定過程を適用した上で、条件付プットまたはコール・オプションの行使⁴が、金利または信用リスクのみを基準とし、外生的な事象や要因を基準としていないかを評価すべきかは不明確である。

² ASC 815-15-25-42 を参照。

³ ASC 815-15-25-1(a)は、どんな場合に組込デリバティブを主契約から分離すべきかに関する条件の 1 つとして、「組込デリバティブの経済的特性およびリスクが、主契約の経済的特性およびリスクと明確かつ密接に関連していないこと」(強調は筆者)を定めている。債務契約の元本を期限前に返済させるプットまたはコール・オプションは、(1)債務が重要なプレミアムまたはディスカウントを伴っており、かつ(2)コール(プット)オプションが一定条件でのみ行使可能である場合を除いて、明確かつ密接に関連している可能性がある。

⁴ 例えば、行使が金価格の変動を条件とするような場合である。

要約: 専門委員会は、事業体は、負債性商品に組み込まれた条件付プットまたはコール・オプションを、組込デリバティブとして区分処理し、利益を通じて公正価値で計上し得るか否かを評価する場合、4段階の過程のみを適用するという公開のための合意を再確認した。したがって、潜在的な組込デリバティブは、条件付プットまたはコール・オプションの行使が外生的な事象や要因を基準としているという理由のみに基づいて、明確かつ密接に関連しているとは言えない。さらに専門委員会は、事業体はこのガイダンスに基づき区分して会計処理される必要がなくなった組込プットおよびコールを含む負債性商品について公正価値オプションを選択し、同条件付きプットまたはコールをデリバティブ契約として会計処理することができるという決定を再確認した。

発効日および移行: 公開企業体については、最終合意に関連するガイダンスは2016年12月16日以降に開始する事業年度(当該事業年度中の期中期間も含まれる)に対して発効する。それ以外のすべての事業体については、このガイダンスは2017年12月16日以降に開始する報告年度および2018年12月16日以降に開始する期中期間に対して発効する。早期適用が認められる。報告事業体は修正遡及移行アプローチを用いて最終合意を適用する。このアプローチの下では、報告事業体は4段階の過程を用いて、組込デリバティブが債務の主契約と明確かつ密接に関連しているかどうかを、同商品を発行または取得した日の時点で存在していた事実および状況を考慮して判断することを要求される。

次のステップ: FASBは2015年12月2日の会合にて承認する見通しであり、その後、最終的なASUが公表される。

EITF 15-F「キャッシュフロー計算書:一定の現金収支の分類」

現状: 特定の小論点に関する公開のための合意

対象: キャッシュフロー計算書を作成する事業体

背景: ASC 230は、財務活動または投資活動として分類される現金収支に関するガイダンスを定めている。財務活動または投資活動として適格でない現金収支に関連するキャッシュフローは、営業活動として分類される⁵。しかしながら、ASC 230には、キャッシュフロー計算書における現金収支の分類を評価する一貫した原則が存在しないため、実務の多様性、および場合によっては財務諸表の修正再表示が引き起こされている。

専門委員会は2015年6月の会合で6つの小論点について再検討し、そのうち4つについて暫定的決定に達した。2015年9月の会合で、専門委員会は、2015年6月の会合から持ち越された1つの小論点を再検討するとともに、3つの新たな小論点について検討し、それらのすべてについて暫定的決定に達した。

要約: 専門委員会は、拘束預金(restricted cash)に関連する小論点を除き、2015年6月および2015年9月の会合において議論されたすべての小論点について公開のための合意に達した。専門委員会は、(1)拘束預金の定義、(2)拘束預金の変動の分類、および(3)拘束預金に直接的な影響を及ぼす現金収支の表示に関連する論点を含め、拘束預金についての審議を継続した。これらの論点に関する専門委員会メンバーの見解は様々であったため、専門委員会は上記の論点(1)および(3)について暫定的決定に達せず、さらなる調査を実施することをスタッフに指示した。論点(2)に関して、専門委員会は、拘束預金の変動は投資活動として(すなわち、キャッシュフローの性質に基づいて)分類されると暫定的に決定した。達せられた暫定的決定および各小論点の現状の要約については、付録を参照。

⁵ さらにASC230の用語集では、「財の生産・納入およびサービス提供」、ならびに全般に「純利益の算定に關する取引などの事象」に影響を与えるキャッシュフローを伴う活動として営業活動を定義している。

デロイトの Dbriefs ウェブキャスト、「EITF Roundup: 11 月の会合のハイライト」をご覧ください。開始は 11 月 17 日午後 2 時(東部標準時)。今すぐウェブキャストにご登録ください。

専門委員会は、公開のための合意には優位原則の適用を例証する事例は含まれないと決定した⁶。

発効日および移行: 専門委員会は、8 つの小論点に関連するガイダンスは表示されるすべての期間に遡及的に適用されると決定した。ただし専門委員会は、実行不可能性⁷の原則を組み込むと決定した。

次のステップ: 2016 年 3 月 3 日に予定される会合で、専門委員会は、拘束預金に関連する小論点について再審議する予定である。専門委員会は今後の会合で発効日について議論する予定である。

事務的事項

EITF の次回意思決定会合は暫定的に 2016 年 3 月 3 日に予定されている。

⁶ ASC 230-10-45-22 および 45-23 を参照。

⁷ 実行不可能性の原則は、ASC 250-10-45-9 と類似の方法で適用される。

付録—EITF 15-Fに係る暫定的決定の要約

キャッシュフローの分類の論点	現状
<p>債務の期限前返済または償還コスト</p> <p>債務の期限前返済または償還コストに係る現金の支払いは、財務活動による現金流出として分類される。</p>	公開のための合意
<p>ゼロ・クーポン債の支払い</p> <p>支払時において、ゼロ・クーポン債に係る現金流出は営業活動および財務活動として分類される。発生利息に係る現金の支払いは営業活動として分類され、当初受取金(すなわち、元本)に帰属する現金の支払いは財務活動として分類される。</p>	公開のための合意
<p>拘束預金</p> <p>事業体の現金および現金同等物の残高に影響を及ぼす拘束預金の変動は、投資活動として(すなわち、キャッシュフローの性質に基づいて)分類される。残りの拘束預金に関連する論点は、今後の会合で議論される予定である。</p>	暫定的決定
<p>事業結合の後に行われた偶発対価の支払い</p> <p>取得日に、または事業結合の直前もしくは直後に行われたのでない偶発対価の支払いは、営業活動および財務活動として分類される。取得日の時点で認識される、偶発対価負債の公正価値の額を上限とする現金の支払い(測定期間の調整を含む)は財務活動として分類され、超過する現金の支払いは営業活動として分類される。</p>	公開のための合意
<p>保険金支払による受取金</p> <p>保険金支払により受領した受取金は、損害の性質を合理的に推定することのできる一括払いを含め、保険による補償の内容(すなわち、損害の内容)に基づいて分類される。</p>	公開のための合意
<p>企業所有生命保険(COLI)契約の支払による受取金</p> <p>COLI 契約の支払により受領した受取金は、投資活動として分類される。ただし、事業体はCOLI 契約の保険料支払金の分類を COLI の受取金の分類と一致させることは許容されるが要求されない。</p>	公開のための合意
<p>持分法の対象となる被投資会社から受領した分配金</p> <p>持分法の対象となる被投資会社が受領した分配金は、累積収益のアプローチを適用することにより、営業活動および財務活動として分類される。</p>	公開のための合意
<p>証券化取引に対する受益権</p> <p>事業体の資産の証券化からの受取金として受領した譲渡人の受益権は、非現金活動として開示される。事業体の売掛債権の証券化から得た受益権に基づく事後的な現金収入は、投資活動として分類される。</p>	公開のための合意
<p>優位原則の適用</p> <p>専門委員会は、ASC 230 の優位原則の適用を維持および明確化することを決定した。</p>	公開のための合意

登録

EITF Snapshot およびその他の会計に関するデロイトの出版物を希望される方は、以下の[ウェブサイト](http://www.deloitte.com/us/subscriptions)にご登録ください。
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。以下のトピックに関して「財務責任者」シリーズに提示され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ください。Dbriefs にご登録ください。www.deloitte.com/us/dbriefs

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 会計基準コーディフィケーション™ 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。

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュー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のグループ法人(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合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト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、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、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 8,500 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、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。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte (デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、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 220,000 名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

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ートーマツリミテッド(“DTTL”)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を含みます。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 <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事案をもとに適切な専門家にご相談ください。