



## 解説

# FASBによる米国会計基準のコード化

米国財務会計基準審議会（FASB）国際研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



### はじめに

2009年7月1日、米国財務会計基準審議会（FASB）は、FASBによる会計基準のコード化™（以下「FASB-ASC」という。）の運用を公式に開始した。2009年6月29日に公表された財務会計基準書（SFAS）第168号「FASBによる会計基準のコード化™と一般に認められた会計原則のヒエラルキー—SFAS第162号の差替え」により、米国基準により財務諸表を作成する企業は、2009年9月15日より後に終了する会計年度及び四半期について、FASB-ASCを使用しなければならない。

FASB-ASCは今後、非政府系の企業に関する、米国において一般に認められた会計原則（GAAP）の単一の公式な権威あるソースとなる。米

国証券取引委員会（SEC）が公表する指針を除き、権威あるGAAPのレベルは1つとなり、ほかのすべての文献は権威のないものとなる。

FASB-ASCの基本的な機能は、ウェブサイト（<http://asc.fasb.org>）からユーザー登録することにより無料で使用可能である。より高度な機能は、有料で提供される。

本稿では、FASB-ASCについて解説する。FASBのボード・メンバーやスタッフが個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するFASBの公式見解は、厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

### FASB-ASCとは何か

FASB-ASCは、GAAPを変更するものではなく、これを再構成したものであり、会計基準を使用する者にとっては、容易にアクセス可能で、使用しやすい、オンラインのリサーチ・システムである。FASB-ASCは、何千もの米国基準の規定をおよそ90のトピック（次頁の図表1参照）に整理し、すべてのトピックについて

共通の構成により表示している。また、FASB-ASCは、公開企業にとってのFASB-ASCの利便性を考慮し、関連するSECの指針も同じ構成により表示できるようにしている。

この新しいシステムの特徴は、以下のとおりである。

- リサーチが必要な会計上の論点を解決するために必要な手間暇が節約できる。
- 文献の使い勝手が改善されることによって、会計基準に準拠しないリスクが軽減できる。
- 新しい会計基準の公表後、リアル・タイムで更新することにより、FASBが適時に正確な情報を提供できる。
- 会計基準設定の過程において、リサーチやコンバージェンスが必要とされるときにFASBの役に立つ。

なお、FASB-ASCがGAAPを変更していないことを市場関係者に確認してもらうため、FASBは2008年1月からFASB-ASCを無料で開放し、試験運用を行っていた。公式の運用開始に当たり、FASBは市場関係者より指摘された誤り等を反映している。

[図表 1] トピッカー一覧 (2009年 7月 1日現在)

1XX	一般原則	440	コミットメント	9XX	産業別
105	一般に認められた会計原則	450	偶発事象	905	農業
2XX	表示	460	保証	908	航空
205	財務諸表の表示	470	長期負債	910	請負-建設
210	貸借対照表	480	負債と資本の区分	912	請負-連邦政府
215	株主持分計算書	5XX	資本	915	開発段階にある企業
220	包括利益	505	資本	920	娯楽-放送事業者
225	損益計算書	6XX	収益	922	娯楽-ケーブルテレビ
230	キャッシュ・フロー計算書	605	収益認識	924	娯楽-カジノ
235	財務諸表に対する注記	7XX	費用	926	娯楽-映画
250	会計上の変更及び誤謬の訂正	705	売上原価	928	娯楽-音楽
255	物価変動	710	報酬-一般	930	採掘活動-鉱業
260	1株当たり利益	712	報酬-退職給付以外の雇用後給付	932	採掘活動-石油及びガス
270	四半期報告	715	報酬-退職給付	940	金融サービス-ブローカー及びディーラー
272	有限責任企業	718	報酬-株式による報酬	942	金融サービス-預金及び貸出
274	個人財務諸表	720	その他の費用	944	金融サービス-保険
275	リスク及び不確実性	730	研究開発費	946	金融サービス-投資会社
280	セグメント別報告	740	法人所得税	948	金融サービス-抵当銀行
3XX	資産	8XX	広範な取引	950	金融サービス-権原プラント
305	現金及び現金同等物	805	事業結合	952	フランチャイズ本部
310	債権	808	共同契約	954	ヘルスケア企業
320	投資-負債及び持分証券	810	連結	958	非営利企業
323	投資-持分法及びジョイント・ベンチャー	815	デリバティブ及びヘッジ	960	制度の会計-給付建年金制度
325	投資-その他	820	公正価値による測定及び開示	962	制度の会計-拠出建年金制度
330	棚卸資産	825	金融商品	965	制度の会計-保健及び福祉の給付制度
340	その他の資産及び繰延費用	830	外貨関連	970	不動産-一般
350	無形資産-のれんその他	835	利息	972	不動産-不動産管理組合
360	有形固定資産	840	リース	974	不動産-不動産投資信託
4XX	負債	845	非貨幣性取引	976	不動産-小売土地
405	負債	850	関連当事者に関する開示	978	不動産-タイムシェアリング活動
410	資産の除却及び環境に関する債務	852	会社更生	980	規制事業
420	退出又は処分コストに関する債務	855	後発事象	985	ソフトウェア
430	繰延収益	860	移転及びサービス業務	995	米国の汽船企業

### FASBがコード化を行う理由

米国ではこれまで、無数の会計基準設定主体が公表したさまざまな様式による会計基準が、何千も存在していた。さらに、これらの会計基準について、その検索を支援する組織が存在しなかった。したがって、会計基準を使用する者は、すべての会

計基準にアクセスし、これらを読んだ上で、関連する会計基準を特定しなければならなかった。

文献があまりにも分散しているため、ほかの会計基準がより関連性が高いにもかかわらず、これを見落としてしまう可能性があった。米国基準を使用する者の多くは、リサーチに当たり、すべての関連する会計基準にアクセスできたかどうかについ

て安心できないと感じていた。

FASB-ASCのコード化は、権威ある米国基準を再構成し、簡素化するために行われた。特定のトピックに関連するすべての権威ある文献が1か所にまとめられたことにより、FASB-ASCは、会計基準を使用する者による具体的な会計上の論点のリサーチを容易にする。

FASB-ASCに含まれる内容は、権

威あるGAAPを表している。したがって、FASB-ASCには、GAAPに含まれない指針を含まない。GAAPに含まれない指針の例としては、その他の包括的な会計の基礎（OCBOA）、現金基準、税法基準、及び規制上の会計原則（RAP）がある。また、FASB-ASCには、政府向けの会計基準が含まれない。

### FASB-ASCにおける指針の構成

FASB-ASCの内容は、①トピック、②サブトピック、③セクション及びサブセクションにより構成される。

#### ① トピック

トピックは、関連する指針の集合を示しており、大きく以下の4つの分野に分類される。

- (a) 表示…表示にのみ関連するトピックをいい、認識、測定、及び認識の中止を扱わない。例としては、「貸借対照表」、「損益計算書」、「1株当たり利益」等がある。
- (b) 財務諸表の勘定科目…FASB-ASCは、「資産」、「負債」、「資本」、「収益」、「費用」というように、財務諸表の構成要素別にトピックを構成している。例としては、「債権」、「棚卸資産」、「収益認識」等がある。
- (c) 広範な取引…この分野にみられるトピックは、複数の財務諸表の勘定科目に関連し、通常、取引に着目している。例としては、「事業結合」、「デリバティブ」、「非貨幣性取引」等がある。
- (d) 産業別…この分野にみられるトピックは、産業又は活動の種類に固有の会計処理に関連している。例としては、「航空」、「不動産」、「ソフトウェア」等がある。

#### ② サブトピック

サブトピックは、トピックの部分集合を示しており、種類又は範囲により識別される。例えば、「オペレーティング・リース」と「キャピタル・リース」の2つのサブトピックは、リースの種類によって識別される。「リース」トピックのサブトピックである。各トピックには、通常、「総論」サブトピックが含まれ、そのトピックに含まれるすべてのサブトピックに共通して適用される指針が示される。「総論」以外のサブトピックには、追加的な指針や固有の指針が示される。

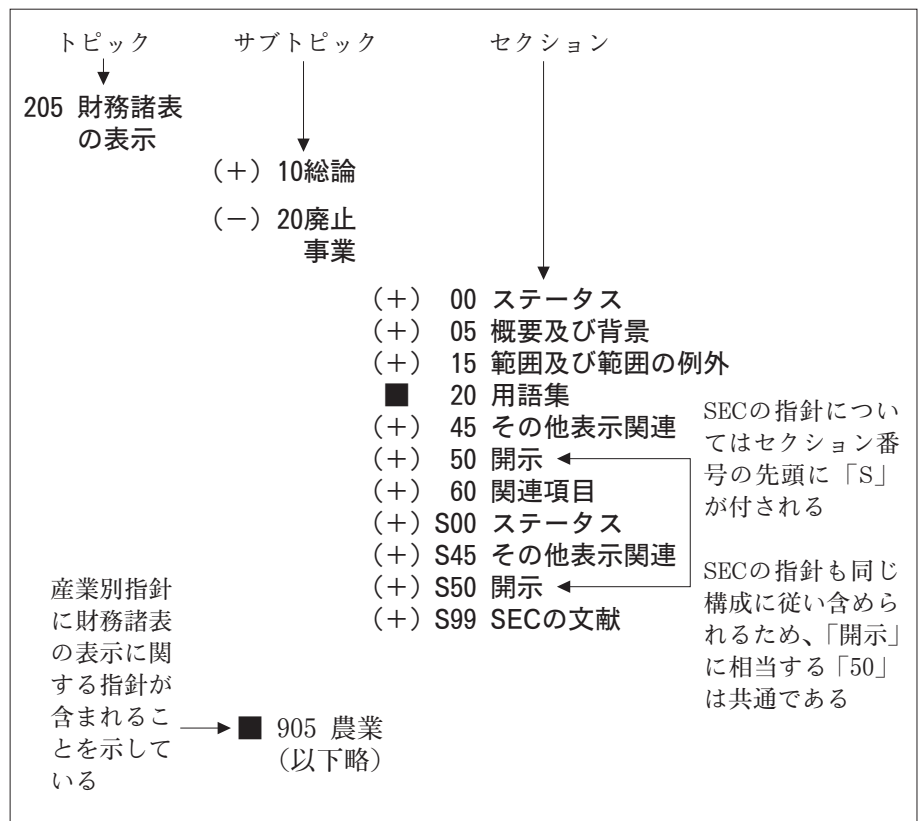
#### ③ セクション及びサブセクション

セクションは、サブトピックの内容の性質を示しており、例としては「認識」、「当初測定」、「開示」等がある。セクションの表題や構成は、すべてのサブトピックにおいて統一

されている。セクションは、その具体的な内容によって、さらに、サブセクション、パラグラフ、サブパラグラフに細分化される。

各項目は、「XXX（トピック番号）-YY（サブトピック番号）-ZZ（セクション番号）-PP（パラグラフ番号）」という形でコード化される。SECが公表する指針に関するセクションについては、セクション番号の先頭に「S」が付される。例えば、項目「205-20-50-1」は、「205財務諸表の表示」トピックの、「20廃止事業」サブトピックの、「50開示」セクションの第1パラグラフを表しており、項目「205-20-S50-1」は、同トピック、同サブトピックの、「S50SEC開示」セクションの第1パラグラフを表している（図表2参照）。

【図表2】トピック、サブトピック、セクションの例



### 今後公表される会計基準

今後公表される会計基準には、基準本文（「結論の根拠」を含む、これまでに公表されてきた会計基準に類似するもの）と、FASB-ASCの更新指示書が含まれることになる。これらをまとめて、「FASB-ASC更新第YYYY-XX号」という名称で公表され、YYYYは公表年、XXは通し番号を表すことになる。FASB財務会計基準書（SFAS）、FASB解釈指針（FIN）、FASBスタッフ意見書（FSP）、発生問題対策委員会（EITF）概要等、これまでに公表されてきた形にかかわらず、今後、FASBが公表する権威あるGAAPはすべてFASB-ASCの更新指示書という形で公表されることになる。

FASBは、今後公表する会計基準の構成を、FASB-ASCにおけるセクションの構成に合わせることにしている。FASB-ASCの更新指示書は、現行の会計基準において他の会計基準を修正する場合の記述に類似することになる。FASB-ASCにおける修正か所が分かるように、従前のFASB-ASCからのマークアップを公表する予定である。

FASB-ASCの更新指示書は、FASB-ASCのウェブサイトにおいて入手可能となる。FASBは、最終的な更新指示書の公表と同時に、FASB-ASCを更新することを考えている。

### これまでに公表されてきた会計基準

SFAS第168号により、FASB-ASCを作るために使用されたすべての既存の会計基準は、廃止される。した

【図表3】米国のGAAPヒエラルキー

		新しいヒエラルキー	
		権威ある文献 (FASB-ASC に含まれる)	権威のない文献 (FASB-ASCに 含まれない)
これまでのヒエラルキー	レベルA (FASB財務会計基準書 (SFAS)、FASB解釈指針 (FIN)、SFAS第133号適用上の論点 (DIG)、FASBスタッフ意見書 (FSP)、並びに、AICPAの会計研究公報 (ARB) 及び会計原則審議会 (APB) 意見書のうち、FASBにより廃止されていないもの)	○	
	レベルB (FASB技術公報 (TB)、並びに、FASBにより承認されたAICPAの産業別会計・監査ガイド (AAG) 及び意見書 (SoP))	○	
	レベルC (FASBにより承認されたAICPAの会計執行委員会 (AcSEC) の実務公報 (PB)、EITFのコンセンサス、及びEITFのDトピック)	○	
	レベルD (FASBのスタッフにより公表された適用ガイド (Q&A)、AICPAの解釈指針 (AIN)、FASBにより承認されていないAAG及びSoP)	○	
	レベルD (一般に、又は産業において、広く認識され、普及している実務)		○
	レベルE (FASB財務会計概念書 (SFAC)、会計学のテキストを含む、上記以外)		○

がって、廃止された会計基準は今後、更新されないことになる。

また、SFAS第168号により、米国のGAAPのヒエラルキー（階層）は、図表3のように、従前の5段階から2段階に簡素化される。

FASB-ASCには、現行の会計基準がFASB-ASCのどの部分に分類されているのかを示し、また、FASB-ASCが現行のどの会計基準をソースにしているのかを示す、クロス・レファレンス・レポート機能が付いている。廃止された会計基準は、アーカイブされた会計基準としてFASB-ASCにおいて参照可能であり、アーカイブされた会計基準には、オリジナルの「結論の根拠」が含まれる。

新しい会計基準が、全部又は一部

の企業に対して、特定の取引について、従前の指針を採用し続けることを容認する場合がある。これら特定の取引は、通常、新しい会計基準において特定される期日以前に発生したものである。企業は新しい取引についてこれら従前の指針を採用することができないため、FASB-ASCには従前の指針を含んでいない。従前の指針は、アーカイブされた会計基準において参照することが可能である。

### SECが公表する指針

公開企業にとってのFASB-ASCの利便性を高めるため、FASB-ASCは、SEC及びそのスタッフがこれまでに

(価格税込)  
**TEIP 東京経済情報出版**  
 〒113-0031 東京都文京区根津 1-27-8-202  
 ☎ 03(5685)3322 FAX 03(5685)5992  
 URL http://www.tokyokeizai.co.jp/

**最新刊**

事例で分かる  
**企業分析**

平松一夫・井上 浩一・山地 範明 [編著]  
 A5判・並製・288頁 3,360円

- 連結会計情報に基づき企業業績を分析する理論と方法を事例により具体的・平易に解説。
- 経営者・管理者、公認会計士、コンサルタントの方々に有益な一冊。

**好評既刊**

**監査論の基礎**

第2版

石田 三郎・林 隆敏・岸 牧人 [編著]  
 A5判・並製・312頁 3,360円

- ▶ 金融商品取引法による内部統制基準および四半期レビュー基準に対応した最新版。
- ▶ 財務諸表監査を初学者・職業会計人の方々に平易に解説。

**監査総論**

私監査/公監査

小関 勇・柳田 清治 [著]  
 A5判・並製・264頁 3,150円

- ▶ 営利組織・非営利組織の両面からアプローチ。公認会計士、各種法人・団体等の担当者等に必携。

Q&A わかりやすい  
**内部監査の実際**

最新版

鈴木 栄次 [著]  
 A5判・並製・256頁 3,465円

- ▶ リスク管理のチェック・ポイント 内部監査の業種別事例により具体的・平易に解説。

公表してきた権威ある指針を含んでいる。このような指針には、規則S-X、財務報告通牒 (FRR) /会計連続通牒 (ASR)、解釈通牒 (IR)、スタッフ会計公報 (SAC)、EITFのDトピック、SECスタッフによるオプザーバー・コメント等のSECスタッフによる指針が含まれる。SECが公表する指針も、それ以外のGAAPの規定と同様にトピック別に構成されているが、SECの規定とそれ以外の権威あるGAAPの規定をFASB-ASCの利用者が識別できるように、FASB-ASCはこれらを分けて表示することにしている。

SECが公表する指針に関するセクションには、セクション番号の先頭に「S」が付されており、基本的財務諸表に関連するSECの公表物の内容を含んでいるが、FASB-ASCは、SECの公表物の内容をすべて網羅していないことに注意する必要がある。例えば、FASB-ASCは、経営者による議論及び分析 (MD&A) に関連する内容を含んでおらず、また、監査や独立性に関する内容も含んでいない。

FASBは、SECと協力して、SECの公表する指針の内容の変更についてFASB-ASCを適時に更新できるように、最善を尽くす予定である。しかし、SEC及びそのスタッフが指針を伝達する公式の方法は、これまでどおりSECの手續に基づいたものであり、SEC及びそのスタッフによる指針の内容の変更と、対応するFASB-ASCの更新には、時間差が生じる可能性があることに注意する必要がある。

**おわりに**

FASB-ASCは、これまで全貌をと

らえることが困難であるとされた米国の会計基準を1か所にまとめて体系化したという点で、会計基準を使用する者にとって利便性が高まっている。会計基準を開発するFASBとしても、例えば、FASB-ASCで採用されている構成に国際財務報告基準 (IFRSs) を当てはめてみることにより、これまでよりも精緻な会計基準間の差異分析が可能となり、世界的な会計基準のコンバージェンスに資することになると考えられる。

なお、FASB-ASCの運用開始時点 (SFAS第168号の公表時点) において以下の会計基準がFASB-ASCに反映されていないため、注意が必要である。

- ・ SFAS第164号「非営利企業：合併及び買収」
- ・ SFAS第166号「金融資産の移転に関する会計処理」
- ・ SFAS第167号「FASB解釈指針 (FIN) 第46号 (R) の修正」
- ・ SFAS第168号「FASBによる会計基準のコード化™と一般に認められた会計原則のヒエラルキー」

また、FASB-ASCの運用開始により、従前のFASB財務会計基準書等は廃止されるが、FASBは、運用開始時におけるFASB-ASCを印刷したものを出版する予定である。その後もFASB-ASCを印刷したものを出版するかどうかは、需要を見て判断するとのことである。

教材コード	J 0 2 0 5 2 1
研修コード	2 1 0 4 0 1
履修単位	1単位