

FASB の動向 (2018年8月～2018年10月)

ASBJ 専門研究員 えんどう かずと
遠藤 和人

ASU 案「リース（トピック 842）：貸手に関する限定的な改善」の公表（2018年8月）

米国財務会計基準審議会（FASB）は、2018年8月13日に、会計基準更新書（ASU）案「リース（トピック 842）：貸手に関する限定的な改善」を公表した。コメント期限は2018年9月12日であった。

本 ASU 案は新リース基準（トピック 842）の適用にあたり、以下の貸手の会計処理を明確にしたものである。

(1) 借手から回収した売上税等

新リース基準では、売上税等について、当該税金がリースされた原資産の所有者として貸手が一義的な支払義務を有するものなのか、第三者のために回収しているのかを法域ごとに決定することを貸手に対して要求している。第三者のために回収している場合には、貸手は代理人であり、当該金額をリース収益から控除しなければならない。一方、貸手が一義的な支払義務を負っている場合には、貸手は当該金額をリース収益及びリース費用に含めなければならない。

本 ASU 案は、当該売上税等が貸手と借手のいずれの費用になるかを検討せずに、会計方針の選択として借手の費用とみなすことを貸手に容認することを提案するものである。したがっ

てこの選択をした企業は、借手から回収した当該売上税等を契約の対価及び契約の対価に含まれない変動支払額から除外して会計処理を行い、その旨の開示を行うことが提案されている。

(2) 借手が直接支払った貸手の費用

貸手には原資産の所有者として様々な費用が発生するが、借手が貸手のために第三者に直接支払った費用又は貸手に直接返済した費用は、原資産の使用権と別個に財又はサービスを借手に移転させるわけではない。新リース基準は貸手に当該金額を収益費用として会計処理することを要求している。

本 ASU 案では、借手が貸手のために第三者に直接支払った特定のリース費用について、その金額が容易に決定できない場合には、貸手は当該金額を変動リース料及びリース収益から除外することを提案するものである。

(3) 変動支払のリースの要素及び非リースの要素への配分

新リース基準のパラグラフ 842-10-15-40 では、たとえその支払額が部分的に非リースの構成要素だったとしても、貸手は変動支払額の基

礎となる事実及び状況の変化が発生した期間に、当該変動支払額を損益として認識することを要求している。

本 ASU 案は、変動支払の基礎となる事実や状況に変化があった場合に、貸手が特定の変動支払をリース要素及び非リースの要素に配分す

ることを提案している。配分の結果、リース要素に配分された変動支払額はトピック 842 に従って損益認識され、非リースの要素に配分された変動支払額はその他の会計基準（例えばトピック 606）に基づいて認識されることになる。

ASU 第 2018-12 号「金融サービス—保険（トピック 944）：長期保険契約の会計処理に関する的を絞った改善」の公表（2018 年 8 月）

FASB は、2018 年 8 月 15 日に、ASU 第 2018-12 号「金融サービス—保険（トピック 944）：長期保険契約の会計処理に関する的を絞った改善」を公表した。

本 ASU は、保険会社が発行している長期保険契約についての認識、測定、表示及び開示の要件について、的を絞った改善を目的として公表されたものであり、主な内容は以下のとおりである。

- (1) 将来の保険給付債務を測定するためのキャッシュ・フローの仮定を少なくとも年に一度確認し、変更があれば更新を行う。割引率の仮定については報告日ごとに更新する。キャッシュ・フローの仮定の変更に伴う負債の変動額は純損益に認識され、割引率の変更に伴う負債の変動額はその他の包括利益に認識される。割引率は、観察可能なインプットを最大化する Upper-medium 級（低いクレジットリスク）の格付けの確定利付商品の利回りを使用することが要求される。
- (2) デPOSIT（若しくはアカウント・バランス）に関連する市場リスクを伴う給付（Market risk benefits）は公正価値で測定することが要求される。公正価値の変動のうち、商品固有の信用リスクの変動部分はその他の包括利益に認識される。
- (3) 繰延新契約費（Deferred Acquisition Costs；DAC）の償却方法が簡素化され、保

険契約期間にわたって一貫した方法で償却することが要求される。

- (4) 将来の保険給付債務、契約者のアカウント・バランス、市場リスクを伴う給付、分離勘定債務及び DAC についてそれぞれ期首残高から期末残高までの調整表の開示が要求される。また、測定に利用された重要なインプット、判断、仮定及び方法について、それらの変更及び測定への影響も含めて開示することが要求される。

当該改訂は、長期保険契約を発行しているすべての保険会社に適用されるが、長期保険契約の契約者及び保険会社以外の企業には適用されない。

本 ASU は、公開の営利企業については 2020 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及びその期中期間から適用される。その他の企業については 2021 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び 2022 年 12 月 15 日より後に開始する期中期間から適用される。早期適用は認められる。

ASU 案「金融商品—信用損失（トピック 326）のコード化体系の改善」の公表（2018年8月）

FASBは2018年8月20日に、ASU案「金融商品—信用損失（トピック 326）のコード化体系の改善」を公表した。コメント期限は2018年9月19日であった。

本ASU案は、償却原価で測定される金融商品の予測される信用損失による減損に関して公表されているASU第2016-13号「金融商品—信用損失（トピック 326）」について、以下の点を提案したものであった。

- (1) 非公開の営利企業に対する適用日を2021年12月15日より後に開始する事業年度及びその期中期間に延期する。
- (2) オペレーティング・リースから発生する債権は、信用損失に関する基準であるサブトピック 326-20ではなく、リースに関する基準であるパラグラフ 842-30-25-12 から 25-13 に従って会計処理する。

ASU 第 2018-13 号「公正価値の測定（トピック 820）：開示フレームワーク—公正価値測定に関する開示要求事項の改訂」の公表（2018年8月）

FASBは2018年8月28日に、ASU第2018-13号「公正価値の測定（トピック 820）：開示フレームワーク—公正価値測定に関する開示要求事項の改訂」を公表した。

本ASUは、トピック 820の公正価値に関する開示要求事項を改訂するものであり、主な内容は以下のとおりである。

削除された要求事項

- (1) 公正価値ヒエラルキーのレベル1とレベル2の間の振替の金額及びその理由の開示
- (2) レベル間の移動がいつ生じたかとの方針の開示
- (3) レベル3公正価値測定の評価プロセスの開示
- (4) 非公開企業について、レベル3に区分される公正価値測定に関して、損益に含まれている当期の利得又は損失の合計額のうち、報告期間末に保有している資産及び負債に関連する未実現損益の変動に起因する金額の開示

修正された要求事項

- (1) 非公開企業について、レベル3に区分される公正価値測定に関して、期首残高から期末残高への調整表に代えて以下を要求する。
 - ① レベル3の資産及び負債の取得及び発行
 - ② 新たにレベル3になった金額及びレベル3ではなくなった金額並びにその移行の理由
- (2) 公正価値として純資産簿価（Net Asset Value；NAV）を利用している場合で、投資の償還ができないが、被投資企業の前資産の清算をもって配当を受領する場合に要求されている被投資企業の清算の時期の開示について、当該時期が不明な場合にはその旨を開示すればよいこととされた。
- (3) 測定の不確実性に関する開示は、報告日における不確実性についての情報を提供するものであり、将来の公正価値の感応度についての開示ではないことが明確にされた。

追加された要求事項（公開企業のみ）

- (1) 報告日において保有するレベル3に区分さ

れる公正価値測定に関して、その他の包括利益で認識される未実現損益の変動に関する開示

- (2) レベル 3 公正価値測定について、重要な観測不能なインプットの範囲及びその加重平均値の開示

本 ASU はすべての企業について 2019 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及びその期中期間から適用される。早期適用は本 ASU 発行日から可能である。早期適用する場合、削除及び修正された要求事項のみ早期適用し、追加された要求事項は適用日まで遅らせることができる。

ASU 第 2018-14 号「報酬—退職給付—確定給付制度—全般（サブトピック 715-20）：開示フレームワーク—確定給付制度に関する開示要求事項の改訂」の公表（2018 年 8 月）

FASB は 2018 年 8 月 28 日に、ASU 第 2018-14 号「報酬—退職給付—確定給付制度—全般（サブトピック 715-20）：開示フレームワーク—確定給付制度に関する開示要求事項の改訂」を公表した。

本 ASU は、確定給付年金及びその他の退職給付制度を提供する雇用主に対する開示要求事項を改訂するものであり、主な内容は以下のとおりである。

削除された要求事項

- (1) 翌事業年度に純期間年金費用として認識されることが予想されるその他の包括利益の金額
- (2) 財政状態計算書日から 12 か月又は営業循環期間のいずれか長い期間内に雇用主に返還されることが予想される制度資産の金額と時期

追加された要求事項

- (1) キャッシュ・バランス・プラン及び類似の

制度で用いられている予定利率の加重平均値
(2) 確定給付債務の変化に伴う重要な純損益に関する説明

明確化された要求事項

複数の制度を有する企業がすべての確定給付制度について合算して開示した場合にパラグラフ 715-20-50-3 で要求される以下の開示について明確化された。

- (1) 予測給付債務（PBO）が制度資産を超える場合には、当該 PBO の額及び制度資産の公正価値
- (2) 累積給付債務（ABO）が制度資産を超える場合には、当該 ABO の額及び制度資産の公正価値

本 ASU は、公開企業については 2020 年 12 月 15 日より後に終了する事業年度より、その他の企業については 2021 年 12 月 15 日より後に終了する事業年度より適用される。早期適用はすべての企業に認められる。

ASU 第 2018-15 号「無形資産—のれん及びその他—内部利用のソフトウェア（サブトピック 350-40）：サービス契約であるクラウド・コンピューティング契約から発生した導入コストの顧客の会計処理」の公表（2018 年 8 月）

FASB は 2018 年 8 月 29 日に、ASU 第 2018-15 号「無形資産—のれん及びその他—内

部利用のソフトウェア（サブトピック 350-40）：サービス契約であるクラウド・コン

ピューティング契約から発生した導入コストの顧客の会計処理」を公表した。

本 ASU は、サービス契約であるホスティング契約の顧客である企業に、導入コストをサブトピック 350-40 に従って資産化又は費用化することを求めるものである。サブトピック 350-40 で資産化が認められない内部利用のソフトウェアの開発コスト又は取得コスト（例えばトレーニング・コストやデータ移行コストなど）は、ホスティング契約においても同様に資産化を認めていない。したがって、ホスティング契約の顧客は、導入コストが準備ステージ（preliminary stage）、開発ステージ（application development stage）、導入後ステージ（postimplementation stage）のうちいずれのステージに関連するかを決定したうえで、開発ステージのコストはその性質によって資産化され、準備ステージ及び導入後ステージのコストは発生時に費用処理されることになる。資産化された導入コストはホスティング契約期間にわたって償却される。ホスティング契約期間は、

解約不能な契約期間に、契約延長オプションや契約終了オプションの行使可能性を加味して決定される。

また企業は、資産化した導入コストについては長期資産とみなして、サブトピック 350-40 の減損のガイダンスを適用することが要求される。

資産化した導入コストに関連する表示については、ホスティング契約に関連する費用又は前払費用と同一の科目で損益計算書又は財政状態計算書にそれぞれ表示され、キャッシュ・フロー計算書上の取扱いもホスティング契約と同様の取扱いが要求される。

本 ASU は、公開の営利企業については 2019 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及びその期中期間から適用される。その他の企業については 2020 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び 2021 年 12 月 15 日より後に開始する期中期間から適用される。早期適用はいずれの期中期間からもすべての企業に認められる。

ASU 第 2018-16 号「デリバティブとヘッジ（トピック 815）：SOFR を基礎とした OIS レートのヘッジ会計目的のベンチマーク金利への追加」の公表（2018 年 10 月）

FASB は 2018 年 10 月 25 日に、ASU 第 2018-16 号「デリバティブとヘッジ（トピック 815）：SOFR を基礎とした OIS レートのヘッジ会計目的のベンチマーク金利への追加」を公表した。

現行のトピック 815 では、ヘッジ会計の目的で使用される適格なベンチマーク金利は、直接の米国債の金利、LIBOR スワップレート、及び FF 金利を基礎とした OIS レートとされている。また FASB は 2017 年 8 月に ASU 第 2017-12 号「デリバティブとヘッジ（トピック 815）：ヘッジ活動に関する会計処理の的を絞った改善」を公表した際に、4 つ目のベンチマー

ク金利として証券産業及び金融市場協会市民スワップインデックス（Securities Industry and Financial Markets Association Municipal Swap Index；SIFMA）スワップレートを追加している。

本 ASU では、新たに担保付翌日物調達金利（Secured Overnight Financing Rate；SOFR）に基づく OIS レートをベンチマーク金利として加えたものである。SOFR は、LIBOR の継続可能性の問題に対応するために、連邦準備制度理事会（FRB）とニューヨーク連邦準備銀行（Fed）が米国における LIBOR の代替参照金利の導入の取組みの結果、2017 年に代替参

照金利委員会 (Alternative Reference Rates Committee ; ARRC) が決定した金利で、2018年4月より Fed が日次で公表を始めている。

本 ASU は ASU 第 2017-12 号と同時に適用され、ASU 第 2017-12 号をすでに採用している公開企業は 2018 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及びその期中期間から適用され

る。ASU 第 2017-12 号をすでに採用しているその他の企業は、2019 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及びその期中期間から適用される。早期適用は ASU 第 2017-12 号をすでに採用していれば、本 ASU の発行後のいずれの期中期間からも認められる。

ASU 第 2018-17 号「連結 (トピック 810) : VIE に関する関連当事者のガイダンスの的を絞った改善」の公表 (2018 年 10 月)

FASB は 2018 年 10 月 31 日に、ASU 第 2018-17 号「連結 (トピック 810) : VIE に関する関連当事者のガイダンスの的を絞った改善」を公表した。

本 ASU は、主に非公開会社 (private company) について、変動持分事業体 (variable interest entities ; VIE) の連結に関するコストと複雑さを低減させることを意図して公表されたものであり、主な内容は以下のとおりである。

(1) 共通支配下にある非公開会社に対する VIE ガイダンスの適用

非公開会社は、一定の要件を満たす場合には、共通支配下にある事業体 (共通支配下にあるリース契約を含む) に対して、VIE に関するガイダンスを適用しないことを選択することができる。この選択をした非公開会社は、要件を満たす事業体すべてに対して、継続的にその他のガイダンス (具体的には議決権に基づく連結) を適用することが要求される。

これは、2014 年に公表された ASU 第 2014-07 号「連結 (トピック 810) : 共通支配下にあるリース契約に対する VIE に関するガイダンスの適用」を拡張したものである。

(2) 意思決定者及びサービス提供者への支払報酬

事業体が VIE に該当するかどうかを決定するにあたり、共通支配下にある関連当事者を通して保有される間接持分を考慮する必要があるが、その際に、現行の基準の「直接保有と完全に同等 (the equivalent of direct interests in their entirety)」という記載が削除され、比例的に (proportionate basis) 考慮することとされた。

本 ASU は、非公開会社以外については、2019 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及びその期中期間から適用される。非公開会社については、2020 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び 2021 年 12 月 15 日より後に開始する期中期間より適用される。早期適用は認められる。