

FASB の動向 (2018年11月～2019年1月)

ASBJ 専門研究員 えんどう かずと
遠藤 和人

ASU 第 2018-18 号「共同契約（トピック 808）：トピック 808 とトピック 606 の相互関係の明確化」の公表（2018年11月）

米国財務会計基準審議会（FASB）は、2018年11月5日に、会計基準更新書（ASU）第2018-18号「共同契約（トピック 808）：トピック 808 とトピック 606 の相互関係の明確化」を公表した。

従前のトピック 808「共同契約」（以下「トピック 808」という。）は共同契約に関する包括的な認識及び測定のためのガイダンスを提供しておらず、共同契約における会計処理の実務が多様となっていた。このような中、トピック 606「顧客との契約から生じる収益」（以下「トピック 606」という。）が公表され、トピック 606 が共同契約に適用できるかどうかという点でトピック 808 とトピック 606 の関係を明確にする必要性が生じたため、本 ASU では主に以下の点を定めたものである。

(1) 共同契約の相手が会計単位の観点から顧客に該当する場合には、共同契約の当事者間の取引は、トピック 606 に従って収益として認

識されることとされた。

- (2) 共同契約又はその一部がトピック 606 の適用範囲かどうかを評価するために、トピック 808 に、トピック 606 におけるものと整合的な会計単位に関するガイダンスが追加された。
- (3) 第三者への販売に直接関連しない共同契約当事者との取引について、共同契約の相手が顧客に該当しない場合には、トピック 606 で認識された収益の表示には含めないこととされた。

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より適用される。早期適用は認められるが、トピック 606 の適用より早い適用は認められない。

ASU 案（公開草案）「エンターテインメント—映画—その他資産—映画製作コスト（サブトピック 926-20）及びエンターテインメント—放送事業者—無形資産—のれん及びその他（サブトピック 920-350）：映画製作コスト及びプログラム・マテリアルのライセンス契約の会計処理に関する改善」の公表（2018年11月）

FASB は、2018年11月7日に、ASU 案「エンターテインメント—映画—その他資産—映画

製作コスト（サブトピック 926-20）及びエンターテインメント—放送事業者—無形資産—の

れん及びその他（サブトピック 920-350）：映画製作コスト及びプログラム・マテリアルのライセンス契約の会計処理に関する改善」を公表した。コメント期限は 2018 年 12 月 7 日であった。

現行のサブトピック 926-20 では、エンターテインメント業界における映画製作コストの会計処理に関するガイダンスが示されているが、映画に関連する製作コストは原則としてすべて資産化することが要求される一方、エピソード型コンテンツに関連する製作コストの資産化は、2 次マーケットにおける収益が見込まれる説得力のある証拠がある場合や過去に 2 次マーケットで収益を上げた実績がある場合を除き、1 次マーケットにおけるエピソードごとの契約上の収益を上限に制限されている。本 ASU 案は、近年のエンターテインメント業界における製作及び配信モデルの大きな変化に鑑みて、現

行のエピソード型コンテンツに関連する資産化のガイダンスが引き続き目的適合性のある情報を提供しているのかという問題意識から公表されたものである。

本 ASU 案は、エピソード型コンテンツの制作コストに関する会計処理について、コンテンツの区別を取り除くことによって映画製作コストの会計処理と一致させることを提案している。

また、映画及びサブトピック 920-350 が適用されるライセンス契約の減損テストについて、それぞれ単独で収益化されるのではなく、大部分が他の映画やライセンス契約と併せて収益化される場合には、フィルム・グループ単位（他の映画やライセンス契約のキャッシュ・フローから概ね独立したものとして識別可能なキャッシュ・フローを生み出す最小単位）で実施することを提案している。

ASU 第 2018-19 号「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 11 月）

FASB は 2018 年 11 月 15 日に、ASU 第 2018-19 号「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。

本 ASU は、償却原価で測定される金融商品の減損について予想信用損失の考え方を取り入れた ASU 第 2016-13 号「金融商品—信用損失（トピック 326）」について、以下の点を改訂した。

(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トピック 842 に従って会計処理することを明確にする。

本 ASU は ASU 第 2016-13 号の適用日と同時に適用される。

ASU 案（公開草案）「コード化体系の改善—金融商品」の公表（2018 年 11 月）

FASB は 2018 年 11 月 19 日に、ASU 案（公開草案）「コード化体系の改善—金融商品」を公表した。コメント期限は当初 2018 年 12 月

19 日であったが、その後 2019 年 1 月 18 日まで延長された。

FASB はこの数年間で金融商品に関するいく

つかの ASU を公表し、その導入にあたって関係者をサポートしてきたが、その過程で明確化又は修正を要する事項を識別した。

本 ASU 案で提案されている主な内容は以下のとおりである。

トピック 1：2018 年 6 月 11 日の信用損失に関する TRG ミーティングで議論されたコード化体系の改善

- (1) 未収利息に対する予想信用損失の取扱い
- (2) 貸出金の分類（売買目的貸付金又は投資目的貸付金）及び負債証券の分類（売却可能証券又は満期保有証券）が変更になった場合の貸倒引当金の取扱い
- (3) 予想信用損失を見積るにあたり、金融資産の予想回収見込額を含める取扱い

トピック 2：ASU 第 2016-13 号の改善

- (1) 予想信用損失を見積るにあたり、変動金利の金融商品に係る将来キャッシュ・フローを見積る際の将来金利の変動の予測方法の明確化
- (2) 実効金利を決定するにあたって予想される期限前返済の取扱い

トピック 3：ASU 第 2017-12 号の改善

- (1) 金利リスクの「一定期間（partial-term）」の公正価値ヘッジについては、金利リスク及び為替リスクの双方に起因するヘッジ対象の

公正価値の変動が対象であることが明確化された。

- (2) 公正価値ヘッジのヘッジ対象の帳簿価額の修正の償却は、ヘッジ関係が中止される前から開始することができる（要求事項ではない）ことが明確化された。
- (3) 移行ガイダンスの更新

トピック 4：ASU 第 2016-01 の改善

- (1) トピック 965 で扱う「保険及び福祉の給付制度（health and welfare plans）」について、サブトピック 320-10 及びサブトピック 321-10 の適用外であることが明確化された。
- (2) 容易に決定できる公正価値がない持分証券の例外規定は、トピック 820「公正価値測定」における経常的ではない公正価値測定に該当し、同トピックにおける開示の要求事項に従う必要があることが明確化された。

トピック 5：2018 年 11 月 1 日の信用損失に関する TRG ミーティングで議論されたコード化体系の改善

- (1) クレジットライン契約からタームローンに変更された場合の発生期間別開示（vintage disclosure）の例示が示された。
- (2) 金融資産の契約期間を決定する際に期間の延長又は更新オプションを考慮すべきことが明確化された。

ASU 第 2018-20 号「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 12 月）

FASB は 2018 年 12 月 10 日に、ASU 第 2018-20 号「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。

FASB は 2016 年に ASU 第 2016-02 号「リース（トピック 842）」を公表して以来、新リー

ス基準の採用に向けて準備を行っている企業の実務上の課題について支援してきたが、その中で貸手の会計処理について明確化が要求された以下の事項について本 ASU で定めたものである。

(1) 借手から回収した売上税等

貸手の会計処理において、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して当該売上税等を契約の対価及び変動支払額から控除することを認める。当該会計方針の選択を行った貸手はパラグラフ 235-10-50-1 からパラグラフ 235-10-50-6 の開示の要求事項に従う必要がある。

(2) 貸手に係る特定のコスト

貸手のために借手が第三者に直接支払った特定のコストについて、貸手が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要求している。一方、貸手が第三者に直接支払い、借手が貸手に返済した貸手のコストは、貸手の変動リース料として会計処理されることが明確化された。

(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

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要求するものである。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。

本 ASU の適用時期及び移行時の要求事項については、本 ASU の公表前にトピック 842 をまだ適用していない企業については、それと同様に適用するものとする。

本 ASU の公表前にトピック 842 を既に適用している企業については、移行と適用日は以下のように取り扱う。

- (1) トピック 842 の当初発効日と同日に適用する、若しくは本 ASU 発行後終了する最初の財務報告期間又は本 ASU 発行後開始する最初の財務報告期間から適用することを選択することができる。
- (2) 企業は当該修正を遡及するか将来に向かって行うかいずれかの方法で適用できる。

ASU 案（公開草案）「リース（トピック 842）－貸手のコード化体系の改善」の公表（2018 年 12 月）

FASB は 2018 年 12 月 19 日に、ASU 案（公開草案）「リース（トピック 842）貸手のコード化体系の改善」を公表した。コメント期限は 2019 年 1 月 15 日であった。

本 ASU 案で提案されている内容は以下のとおりである。

(1) 製造業又はディーラーではない貸手が保有する原資産の公正価値の決定

従来のリース基準（トピック 840）では、製造業又はディーラーではない貸手が保有する原資産の公正価値の決定について、値引き等を反

映した原資産の取得原価で測定するという明示的な例外規定があったが、新リース基準（トピック 842）では当該例外は引き継がれなかった。本 ASU 案では当該例外規定を再度使えるようにすることを提案するものである。ただし、原資産の購入からリース開始までの期間が非常に長い場合には、例外は利用できずトピック 820 の公正価値（出口価格）を適用することが要求される。

(2) 販売タイプ及び直接金融リースの場合の
キャッシュ・フロー計算書の表示

トピック 840 は販売タイプ及び直接金融リースにおける貸手が受け取ったリースに関するキャッシュを、キャッシュ・フロー計算書上どのように表示するかについてのガイダンスを提供していないが、従来からトピック 942「金融サービス—預金及び貸付」（以下「トピック 942」という。）が適用される貸手は、トピック 942 に示された例示に従って投資活動に含まれる「リース契約に係る元本の支払いの受取り」に表示してきた。

一方、トピック 842 はすべての貸手にリース契約から受け取ったキャッシュを営業活動に表示することを求めているが、トピック 942 の設例は削除されておらず、混乱が生じていた。

本 ASU 案はトピック 942 が適用される貸手の「リース契約に基づく元本の支払いの受取り」がどこに表示されるべきか、という点についての懸念に焦点を当てたものである。具体的には、これらは引き続き投資活動に含まれる「リース契約に係る元本の支払いの受取り」に表示されることを提案している。

ASU 案（公開草案）「無形資産—のれん及びその他（トピック 350）、企業結合（トピック 805）、非営利企業（トピック 958）：のれん及び識別可能な無形資産に関する非公開会社のための代替的な会計処理の非営利企業への拡大」の公表（2018 年 12 月）

FASB は 2018 年 12 月 20 日に ASU 案（公開草案）「無形資産—のれん及びその他（トピック 350）、企業結合（トピック 805）、非営利企業（トピック 958）：のれん及び識別可能な無形資産に関する非公開会社のための代替的な会計処理の非営利企業への拡大」を公表した。コメント期限は 2019 年 2 月 18 日であった。

2014 年に FASB は ASU 第 2014-02 号「無形資産—のれん及びその他（トピック 350）：のれんの会計処理」及び ASU 第 2014-18 号「企業結合（トピック 805）：企業結合時の無形資産の会計処理（非公開企業審議会（Private Company Council；PCC）のコンセンサス）」を公表し、のれんの事後的な会計処理及び識別可能な無形資産の会計処理の簡素化を行った。

本 ASU 案は、上述の ASU 第 2014-02 号及び ASU 第 2014-18 号の代替的な会計処理の適用範囲を非営利企業に拡大することを提案しており、当該代替的な会計処理のガイダンスを修正することは提案していない。具体的な内容は以下のとおりである。

- (1) トピック 350 の代替的な会計処理では、のれんを 10 年間、又は非営利企業が 10 年未満の耐用年数が適切だと判断した場合は 10 年未満で、定額償却を行う。
- (2) 前項の代替的な会計処理を選択する企業は、のれんの減損テストを企業レベルで実施するか、若しくは報告単位レベルで実施するか会計方針の選択をしなければならない。
- (3) 非営利企業は、企業又は報告単位の公正価値が帳簿価額を下回る兆候が生じた場合に減損テストを実施しなければならない。
- (4) トピック 805 の代替的な会計処理では、当該代替的な会計処理の選択後に発生した取引について、非営利企業は、顧客関連の無形資産のうち他の事業資産から独立して売却又は使用を許可することができないもの、及び取得した競業禁止契約のすべてを、のれんを含めて償却することになる。
- (5) トピック 805 の代替的な会計処理を選択する非営利企業は、トピック 350 ののれんの償却の代替的な会計処理を採用しなければならない。ただし、トピック 350 の代替的な会計

処理を選択した非営利企業は、トピック 805
の代替的な会計処理を選択することは必ずし
も求められない。