

FASB の動向 (2016年5月～2016年7月)

ASBJ 専門研究員 きたずみ ひろかず
北澄 裕和

ASU 第 2016-12 号「顧客との契約から生じる収益（トピック 606）：狭い範囲の改善及び実務上の便法」の公表（2016年5月）

米国財務会計基準審議会（FASB）は、2016年5月9日に、会計基準更新書（ASU）第2016-12号「顧客との契約から生じる収益（トピック 606）：狭い範囲の改善及び実務上の便法」を公表した。

本 ASU は、ASU 第 2014-09 号「顧客との契約から生じる収益（トピック 606）」におけるガイダンスのコア原則を変更するものではなく、次の特定の側面を改訂し、明確化するものである。

- ① 回収可能性：回収可能性を評価する目的を明確化し、回収可能性規準を満たさない契約に対して、いつ収益を認識するかに関する新たなガイダンスを提供している。
- ② 売上税及び顧客から受け取ったその他の類似の税金の表示：会計方針の選択として、すべての売上税（及び類似の税金）に対して、顧客から回収した金額を取引価格から除外することを許容している。
- ③ 現金以外の対価：現金以外の対価の測定日を契約開始時と明記するとともに変動対価のガイダンスは対価の形式以外の理由から生じる変動性のみ適用することを明確にしている。

④ 移行時における契約変更：充足済及び未充足の履行義務の識別、取引価格の決定、並びに取引価格の充足済及び未充足の履行義務への配分時にトピック 606 に準拠して表示される最も古い期間の期首よりも前に生じたすべての変更の合計の影響を反映することを事業体に許容している。

⑤ 移行時における完了した契約：移行目的での完了した契約とは、初度適用日前に旧来の会計原則の下ですべて（又は実質的にすべて）の収益が認識された契約であることを明確化している。

⑥ 技術的修正：トピック 606 におけるガイダンスを過去の各報告期間へ遡及して適用する事業体は、適用した期に会計上の変更の影響を開示することを要求されないことを明確化している。ただし、依然として、遡及して調整された過去の期間への変更の影響を開示することを事業体に求めている。

本 ASU の発効日及び移行規定は、トピック 606 のそれと同一である。なお、ASU 第 2015-14 号は、ASU 第 2014-09 号の発効日を 1 年間延期している。

ASU 案（公開草案）「無形資産—のれん及びその他（トピック 350）：のれんの減損の会計処理の簡素化」の公表（2016年5月）

FASB は 2016 年 5 月 12 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）：のれんの減損の会計処理の簡素化」を公表した。コメント期限は 2016 年 7 月 11 日であった。

本公開草案は、のれんの事後測定を簡素化するため、現行ののれんの減損テストからステップ 2（のれんの暗示された公正価値（implied fair value）の算定及びそれと当該のれんの帳簿価額との比較を含む）を取り除くことを提案している。事業体は、ステップ 2 の下でのれんの暗示された公正価値を算定するに当たり、取得した事業に関する取得価格の配分について要求される手続に従って、減損テスト日におけるその資産及び負債（未認識資産及び負債を含む）の公正価値を決定するための手続を実施しなければならないが、本公開草案では、その代わりに、事業体は、報告単位の公正価値と帳簿価額を比較することにより、年次又は期中ののれんの減損テストを実施することを提案している。一般的に、事業体は、報告単位の帳簿価額がその公正価値を超過する金額に対して減損損

失を認識するが、当該金額は、当該報告単位に配分されたのれんの帳簿価額を超過してはならない。事業体は、依然として、定量的な減損テストが必要か否かを決定するために報告単位に対して定性的な評価を行う選択肢を有している。

また、本公開草案は、ゼロ又はマイナスの帳簿価額を有する報告単位に対する定性的評価の実施及び当該評価で次のステップに進むこととなった場合におけるのれんの減損テストのステップ 2 の要求事項を取り除くことも提案している。それゆえ、すべての報告単位に同一の減損評価が適用される。ゼロ又はマイナスの帳簿価額を有する報告単位の存在及び当該報告単位に配分されたのれんの金額の開示を事業体に要求することを提案している。

本公開草案は、将来に向かって適用することを提案している。発効日及び 1 ステップの減損テストの早期適用を許容するか否かは、利害関係者のフィードバックを検討した後に決定する予定である。

ASU 案（公開草案）「ASU 第 2014-09 号『顧客との契約から生じる収益（トピック 606）』に対する技術的修正及び改善」の公表（2016年5月）

FASB は 2016 年 5 月 18 日に、ASU 案（公開草案）「ASU 第 2014-09 号『顧客との契約から生じる収益（トピック 606）』に対する技術的修正及び改善」を公表した。コメント期限は、2016 年 7 月 2 日であった。

本 ASU 案は、ASU 第 2014-09 号「顧客との契約から生じる収益（トピック 606）」におけるガイダンスの次の特定の側面を改訂することを提案するものである。

- ① 長期供給契約にかかわる生産開始前コスト：以前にサブトピック 340-10 の適用範囲であったコストが顧客との契約に関係する場合、事業体は、ASU 第 2014-09 号の適用日において、ASU 第 2014-09 号の一部として発行されたサブトピック 340-40 におけるガイダンスを適用する。
- ② 契約コスト—減損テスト：減損テストを実施するときに、事業体が、(a)予想される契約

の更新及び延長を考慮し、(b)すでに受け取ったが未だ収益として認識していない対価の金額及び事業体が将来受け取ると見込まれる金額を含めることを明確化している。

- ③ 契約コスト—減損テストのその他のトピックにおけるガイダンスとの相互作用：減損テストはまず（トピック 330「棚卸資産」のような）トピック 340 の適用範囲外の資産に、次に、トピック 340 の適用範囲内の資産に、その後、トピック 360「有形固定資産」及びトピック 350「無形資産—のれん及びその他」の適用範囲内の資産グループ及び報告単位に適用すべきであることを明確にしている。
- ④ 建設型及び生産型契約に関する損失引当金：損失引当金を少なくとも契約レベルで決定することを要求している。ただし、事業体に会計方針の選択として損失引当金を履行義務レベルで決定することを許容している。
- ⑤ トピック 606 の適用範囲：トピック 944 の適用範囲内のすべての契約がトピック 606 の適用範囲から除外されることを明確化するために、適用除外規定から保険という用語を削除している。

⑥ 残存履行義務の開示：収益を認識するのに事業体の変動対価を見積る必要がない特定状況における残存履行義務に関する開示要求に対する実務上の便法を提供している。

⑦ 契約変更の例示：例7とトピック 606 における原則との整合性を改善している。

⑧ カジノ業界における固定賭け率の賭博契約：(a)サブトピック 924-815「娯楽—カジノ—デリバティブ及びヘッジ」を新たに設けて固定賭け率賭博契約について、デリバティブのガイダンスの適用除外とするとともに、(b)トピック 815「デリバティブ及びヘッジ」にカジノ事業体による固定賭け率賭博契約に対する適用除外を追加している。

⑨ 私的及び公的ファンドのアドバイザーに対するコストの資産化：トピック 946 における公的及び私的ファンドへのアドバイザーに対するコストの資産化のガイダンスを整合させている。

本 ASU 案の発効日及び移行規定は、トピック 606 のそれと同一とすることが提案されている。なお、ASU 第 2015-14 号は、ASU 第 2014-09 号の効力発生日を1年間延期している。

ASU 案（公開草案）「その他の収益—非金融資産の認識の中止から生じる利得及び損失（サブトピック 610-20）：資産の認識の中止のガイダンスの適用範囲及び非金融資産の一部売却の会計処理の明確化」の公表（2016年6月）

FASB は 2016 年 6 月 6 日に、ASU 案（公開草案）「その他の収益—非金融資産の認識の中止から生じる利得及び損失（サブトピック 610-20）：資産の認識の中止のガイダンスの適用範囲及び非金融資産の一部売却の会計処理の明確化」を公表した。コメント期限は 2016 年 8 月 5 日であった。

本公開草案の主な提案は、次のとおりである。

- ① 非金融資産の認識の中止ガイダンスの適用

範囲及び事実上の非金融資産への言及の明確化：事業体は、他に適用となる具体的なガイダンスがない場合、サブトピック 610-20 における非金融資産に関するガイダンスをすべての非金融資産及び事実上の非金融資産の認識の中止に適用することを明確化することを提案している。また、実質上の非金融資産は、報告事業体の資産のうち、次のいずれかに含まれる資産とすることを提案している。
(a)相手方に約束した資産の実質的にすべての

公正価値が非金融資産に集中している契約又は(b)子会社の資産の実質的にすべての公正価値が非金融資産に集中している連結子会社。さらに、事実上の非金融資産は、(a)事業又は非営利活動である資産グループ又は子会社でも(b)持分法投資などの報告事業体の投資（その投資の基礎となる資産が事実上の非金融資産とみなされるか否かを問わない。）でもないことも明確化することを提案している。

- ② 非金融資産の一部売却に関するガイダンス：通常非金融資産の一部売却と呼称されている取引の会計処理に関して、主に次のガイダンスを提供することも提案している。(a)報告事業体は、支配財務持分を保持したままで

の子会社の所有持分の減少を資本取引として会計処理し、損益を認識しない。(b)報告事業体は、一部売却取引において、トピック 606 に準拠して、かつての子会社にもはや支配財務持分を有せず、別個の非金融資産の支配を移転する場合には、当該非金融資産の認識を中止する。(c)事業体が、上記(b)の規準を満たす場合、当該事業体は、かつての子会社に対して引き続き保有する非支配所有持分を公正価値で測定する。

本公開草案における改訂は、ASU 第 2014-09 号における改訂と同時に発効することが提案されている。

ASU 第 2016-13 号「金融商品—信用損失（トピック 326）：金融商品に関する信用損失の測定」を公表（2016 年 6 月）

FASB は 2016 年 6 月 16 日に、ASU 第 2016-13 号「金融商品—信用損失（トピック 326）：金融商品に関する信用損失の測定」を公表した。

本 ASU は、金融商品の信用損失の遅延認識となる従来の会計原則の弱点を克服するため信用損失の認識モデルを発生損失モデルから予想損失モデルへ変更するものであり、その主な規定は次のとおりである。

- ① 償却原価で測定される資産：償却原価で測定される金融資産を、回収されると予想される純額で表示することを要求している。信用損失引当金は、金融資産を回収されると予想される金額で表示するために、金融資産の償却原価から控除される評価勘定として表示する。予想信用損失の測定は、歴史的経験を含む過去の事象、現在の状況、及び報告金額の回収可能性に影響を及ぼす合理的で裏付け可能な予測に関連する情報に基づいて行われるものであり、その状況において適切である関

連情報及び見積方法を決定するに当たっては、事業体に判断の行使を求めている。

- ② 売却可能負債証券：信用損失は、売却可能負債証券を直接減額するのではなく、信用損失引当金を通じて計上され、戻入れも行われる。信用損失引当金の金額を公正価値が償却原価を下回る金額に制限している。信用損失の計上を検討するに当たり、当該有価証券が未実現損失の状態にある期間を考慮することを禁止している。

本 ASU は、米国証券取引委員会（SEC）登録企業である公開事業会社については、2019 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び当該事業年度内の期中報告期間から適用される。その他の公開事業会社については、2020 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び当該事業年度内の期中報告期間から適用される。早期適用は、すべての事業体について、2018 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び当該事業年度内の期中報告期間から認められている。

ASU案（公開草案）「連結（トピック810）：共通支配下の関連当事者を通じて保有する持分」の公表（2016年6月）

FASBは2016年6月23日に、ASU案（公開草案）「連結（トピック810）：共通支配下の関連当事者を通じて保有する持分」を公表した。

本公開草案は、従来的一般に公正妥当と認められる会計原則における主たる受益者の特質を変更するものではない。すなわち、変動持分事業体の主たる受益者は、引き続き①変動持分事業体の経済業績に最も重要な影響を及ぼすその変動持分事業体の活動を指図する力及び②変動持分事業体にとって潜在的に重要となり得る変動持分事業体の損失を負担する義務又は変動持分事業体にとって潜在的に重要となり得る変動持分事業体の利益を受け取る権利という2つの特質を有する。本公開草案は、報告事業体が主たる受益者の上記①の特質を満たしている（変動持分事業体の単一的意思決定者であるような）場合、当該報告事業体が主たる受益者の上記②の特質を満たすかどうかの決定に当たり、変動持分事業体に対する直接変動持分に加えて、関連当事者（共通の支配下にあるものを含む）を通じて保有する間接変動持分の比例割合

を含めることを要求することを提案している。すなわち、本公開草案の下では、単一的意思決定者は、共通の支配下にある関連当事者を通じて保有する間接持分をそのまま直接持分と同等とみなすことがもはや要求されず、代わりに、他の関連当事者を通じて保有する間接持分と整合的にその持分の比例割合を含めることになる。

ASU第2015-02号¹をすでに適用している事業体は、①適用した事業年度の期首時点における持分に対する累積的影響を調整する修正遡及アプローチ又は②遡及アプローチのいずれかを用いて、本公開草案を適用することができることが提案されている。ASU第2015-02号を未だ適用していない事業体は、ASU第2015-02号を適用するために選択した移行方法と同じ方法を適用することが提案されている。

本公開草案の発効日及び早期適用の可否については、本公開草案に対する利害関係者のフィードバックが検討された後で決定される予定である。

ASU案（公開草案）「法人所得税（トピック740）：開示に関する取組み—法人所得税に関する開示要求の変更」の公表（2016年7月）

FASBは2016年7月26日に、開示フレームワーク・プロジェクトの一環として、ASU案（公開草案）「法人所得税（トピック740）：開示に関する取組み—法人所得税に関する開示要求の変更」を公表した。コメント期限は2016年9月30日である。

本公開草案は、法人所得税に関する現行の開示要求を修正し、次の追加の開示を要求することを提案している。

- ① 将来の期間において報告事業体に影響を及ぼす可能性が高い税法の制定済の変更の内容
- ② 国内及び国外で区分した法人所得税費用

1 FASBが2015年2月に公表したものであり、主たる受益者かどうかの決定に際して、共通支配下にある関連当事者を通じて保有する間接持分を直接持分と同等とみなすことを要求している。

- (便益) 控除前の継続事業からの利益 (損失)
- ③ 国内及び国外で区分した継続事業からの法人所得税費用 (便益)
 - ④ 国内及び国外で区分した法人所得税の支払額及び法人所得税総額に対して重要である法人所得税の特定国への支払額
 - ⑤ 未分配国外利益を無期限に再投資するという主張の変更を引き起こした状況の説明及び関連する利益の金額
 - ⑥ 国外子会社が保有する現金、現金等価物及び市場性のある有価証券の合計
- また、公開事業会社に対しては、次の開示も要求することを提案している。
- ① 期首及び期末の未認識税務便益の総額の調整内で、現金で決済した又は決済されるものと区別した、既存の繰延税金資産の使用による決済
 - ② 未認識税務便益が表示される貸借対照表の表示科目及び当該未認識税務便益の金額 (貸借対照表に未認識税務便益が表示されない場合には、当該金額を別個に開示)
 - ③ 報告期間において認識した又は取り崩した評価性引当金に関する説明及び金額
 - ④ 繰越控除に関する繰延税金資産を相殺する未認識税務便益の総額

一方、公開草案は、すべての事業体に対して、①向こう 12 か月における合理的に起こり得る未認識税務便益残高の変動の範囲の性質及び見積りを開示するか、②当該範囲の見積りはできない旨を記述するかの要求事項を削除することを提案している。さらに、公開事業会社に対する現行の税率調整に関する要求事項を、米国 SEC 規則と整合するように修正することを提案している。加えて、①公開事業会社に報告書日後の最初の 5 年間の各年及び残りの期間の合計について期限ごとの連邦、州及び外国の繰越控除の金額 (税効果調整前) を開示すること及び②公開事業会社以外の事業体に連邦、州及び外国の繰越控除の金額 (税効果調整前) の総額及びその使用期限を開示することを要求している。その他、事業体に政府との法的に強制可能な契約の内容 (契約の期間及び当該契約の下での政府とのコミットメントを含む) 及び法人所得税負担を軽減する又は削減する可能性がある便益の金額を開示することを要求している。

本公開草案は、将来に向かって適用することを提案している。発効日は、本公開草案に対する利害関係者からのフィードバックを検討した後で決定される予定である。

ASU 案(公開草案)「制度会計：確定給付年金制度(トピック 960)、確定拠出年金制度(トピック 962)、保健福祉給付制度(トピック 965)－従業員給付制度のマスタートラストの報告 FASB 発生問題専門委員会の合意」の公表(2016年7月)

FASB は 2016 年 7 月 28 日に、ASU 案 (公開草案) 「制度会計：確定給付年金制度 (トピック 960)、確定拠出年金制度 (トピック 962)、保健福祉給付制度 (トピック 965)－従業員給付制度のマスタートラストの報告 FASB 発生問題専門委員会の合意」を公表した。コメント期限は、2016 年 9 月 26 日である。本公開草案は、主に次の事項を提案している。

- ① マスタートラストに対する制度の持分及びその変動を、給付のために利用可能な純資産の計算書及び給付のために利用可能な純資産の変動計算書において、それぞれ独立の科目で表示することを要求すること
- ② 分割された持分を有するすべての制度にマスタートラストによって保有される投資の一般的なタイプのリストとそれらの投資の一般的なタイプのそれぞれに対する持分金額の両

方を開示することを要求すること

- ③ すべての制度にマスタートラストのその他の資産及び負債残高並びにそれぞれの残高に対する制度の持分金額を開示することを要求すること
- ④ マスタートラストによって保有されている基礎となる投資に対して、他の該当する会計原則による開示（例えば、トピック 815「デリバティブ及びヘッジ」及びトピック 820「公正価値評価」で要求される開示）を制度に要求しないこと
- ⑤ 保健福祉給付制度の財務諸表において、401(h)勘定の資産に関連する投資に関する開示をしないこと

本公開草案は、表示されるすべての期間に遡及適用することが提案されている。発効日及び早期適用の可否については、本公開草案に対する利害関係者からのフィードバックを検討した後決定される予定である。