

国際関連情報 FASB 情報

FASB の動向 (2016年11月～2017年1月)

ASBJ 専門研究員 きたずみ ひろかず
北澄 裕和

ASU 案「サービス委譲契約（トピック 853）：運営サービスの顧客の決定 FASB 発生問題専門委員会のコンセンサス」の公表（2016年11月）

米国財務会計基準審議会（FASB）は、2016年11月4日に、会計基準更新書（ASU）案「サービス委譲契約（トピック 853）：運営サービスの顧客の決定 FASB 発生問題専門委員会（EITF）のコンセンサス」を公表した。コメント期限は、2017年1月6日であった。

トピック 853 の適用範囲内のサービス委譲契約¹について、運営事業体はサービス委譲契約の様々な特徴を他のトピック、例えば、「収益認識（トピック 605）」又は「顧客との契約から生じる収益（トピック 606）」を参照して会計処理することになっているが、トピック 605 や 606 のガイダンスの適用に当たり、一部のサービス委譲契約に関して、運営サービスの顧客が誰なのか（すなわち、委譲者なのか第三者たる利用者なのか）が不明確であるため、実務のばらつきが生じていた。

本 ASU 案は、この実務のばらつきをなくすため、トピック 853 の適用範囲内のサービス委譲契約に関する運営サービスの顧客は第三者たる利用者ではなく、委譲者であることを明確に

することを提案している。つまり、例えば、第三者たる利用者（ドライバー）が使用する有料道路の運営サービスを公的部門の事業体である委譲者（政府）が運営事業体に委譲する契約において、当該運営サービスの顧客は委譲者（政府）であり、第三者たる利用者（ドライバー）ではないとしている。

本 ASU 案の発効日及び経過措置については、顧客との契約から生じる収益（トピック 606）を未だ適用していない事業体に対しては、トピック 606 のそれと同じにすることが提案されている²。一方、トピック 606 を早期適用する事業体に対しては、本 ASU 案を(1)修正遡及アプローチ（適用年度の期首時点の持分に対して累積的影響額を調整するアプローチ）又は(2)遡及アプローチのどちらかを使って適用することが提案されている。当該事業体に対す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からのフィードバックを検討した後に決定される予定である。

1 サービス委譲契約とは、公的部門の事業体である委譲者のインフラ（例えば、空港、道路、橋梁、トンネル、刑務所及び病院など）を運営事業体に特定の期間運営させる、委譲者と運営事業体との契約である。

2 ASU 第 2015-14 号「顧客との契約から生じる収益（トピック 606）：発効日の延長」は、ASU 第 2014-09 号「顧客との契約から生じる収益（トピック 606）」の発効日を 1 年延長している。

ASU 第 2016-18 号「キャッシュ・フロー計算書（トピック 230）：制約付現金」の公表（2016 年 11 月）

FASB は、2016 年 11 月 17 日に、ASU 第 2016-18 号「キャッシュ・フロー計算書（トピック 230）：制約付現金」を公表した。

従前の会計原則には、制約付現金又は制約付現金同等物の変動のキャッシュ・フロー計算書における分類及び表示に関するガイダンスはなく、実務にばらつきがあった。

本 ASU は、キャッシュ・フロー計算書において、現金、現金同等物及び制約付現金又は制約付現金同等物の合計の当期における変動を説明することを要求している。それゆえ、キャッシュ・フロー計算書における期首残高と期末残

高との調整に当たっては、制約付現金及び制約付現金同等物は現金及び現金同等物とともに当該残高に含められることになる。なお、本 ASU は、制約付現金又は制約付現金同等物を定義していない。

本 ASU は、公開事業会社に対しては、2017 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び当該会計年度中の期中期間に、その他の事業体に対しては、2018 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び 2019 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度中の期中期間に適用される。

ASU 案「株式報酬（トピック 718）：修正会計の範囲」の公表（2016 年 11 月）

FASB は、2016 年 11 月 17 日に、ASU 案「株式報酬（トピック 718）：修正会計（modification accounting）の範囲」を公表した。コメント期限は、2017 年 1 月 6 日であった。

本 ASU 案は、株式に基づく支払報奨の条件変更のうち、どの変更について、トピック 718 における修正会計が要求されるのかに関するガイダンスを提案している。提案では、事業体は、修正の直前・直後で次の事項が同一でない限り、修正の影響を会計処理することとされている。

1. 報奨の公正価値（代替的測定方法が使用さ

れる場合には、計算価値又は本源的価値）

2. 報奨の権利確定条件

3. 報奨の分類（持分商品か負債商品か）

なお、本 ASU 案のもとで事業体に修正会計の適用が要求されるかどうかにかかわらず、トピック 718 における現行の開示要求は適用される。

本 ASU 案は、発効日以降に修正された報酬に対して将来に向かって適用することが提案されており、その発効日は本 ASU 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に決定される予定である。

ASU 案「負債と資本の区別（トピック 480）」の公表（2016 年 12 月）

FASB は、2016 年 12 月 7 日に、ASU 案「負債と資本の区別（トピック 480）：第 1 部 ダウン・ラウンド条項付金融商品の会計処理、第

2 部 特定の非公開事業体の強制的に償還可能な金融商品及び特定の強制的に償還可能な非支配持分に対する無期限の適用延期規定の適用除

外規定への置換え」を公表した。コメント期限は、2017年2月6日であった。

本 ASU 案の第 1 部は、ダウン・ラウンド条項³を有する持分連動金融商品に関する会計処理の変更を提案している。提案では、金融商品の負債商品又は持分商品への分類において、当該商品が自己の株式に連動しているかどうかを評価する際に、事業体はダウン・ラウンド条項を考慮しないとしている。しかし、ダウン・ラウンド条項により持分連動金融商品の行使価格が下方修正されたときには、当該条項の影響を配当（金融商品が持分に分類される場合）又は損益（金融商品が負債に分類される場合）として認識するとしている。

また、報告期間において行使価格が下方修正されたダウン・ラウンド条項付金融商品につい

て、行使価格が下方修正されたこと、ダウン・ラウンド条項の影響額及び当該影響が記録された財務諸表の行項目を事業体が開示することを提案している。

本 ASU 案の第 2 部は、特定の非公開事業体の強制的に償還可能な金融商品及び特定の強制的に償還可能な非支配持分に対する無期限の適用延期規定を適用除外規定へと置き換えることを提案している。これによる会計上の影響はない。

本 ASU 案のうち第 1 部の発効日については、本 ASU 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に決定される予定である。本 ASU 案のうち第 2 部については、会計上の影響がないため、移行ガイダンスは必要ないとしている。

ASU 第 2016-19 号「技術的修正及び改善」の公表（2016 年 12 月）

FASB は、2016 年 12 月 14 日に、ASU 第 2016-19 号「技術的修正及び改善」を公表した。

本 ASU は、会計基準のコード化体系（ASC）の明確化及び小規模な改善、ガイダンスの意図せぬ適用の修正を目的としており、現行会計実務への重大な影響を及ぼすことや多くの事業体に対して重大な管理上のコストを引き起こすことは意図していない。本 ASU は、ASC の幅広いトピックを対象としているが、個々の修正又は改善は、概して次のいずれかに分類される。

1. ASC と、もとなる財務会計基準書や EITF のガイダンスとの差異に基づく訂正
2. ガイダンスの明確化及び参照先の修正
3. 簡素化
4. 小規模な改善

本 ASU は、ASC に対する多数の編集上の変更となる保険及び問題の生じた債務の再編（troubled debt restructuring）に関するトピックの簡素化及び小規模な改善を含んでいる。当該変更が、現行の会計実務に影響を与えたり、多大なコストを生じさせたりすることは想定されていない。

保険に関する改訂では、ガイダンスの読みやすさを改善するために、「報酬—退職給付：確定給付制度—年金（サブトピック 715-30）」、「報酬—退職給付：確定給付制度—その他の退職後給付（サブトピック 715-60）」及び「金融サービス—保険（トピック 944）」で使用される用語を“participating insurance”に統一している。

同様に、「金融商品（トピック 825）」及び

3 当該条項は、持分連動金融商品に関する条項であり、将来、現在の行使価格よりも低い価格で持分連動金融商品が発行された場合に、当該金融商品の行使価格の減額調整を行うものである。

「金融サービス—保険（トピック 944）」で使用される用語を“reinsurance recoverable”に統一している。

また、問題の生じた債務の再編の改訂に関連

し、用語集より“debt”を削除している。

本 ASU による改訂は、現行実務に影響を及ぼす可能性のある一部の改訂を除き、本 ASU の公表とともに発効する。

ASU 第 2016-20 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 12 月）

FASB は、2016 年 12 月 14 日に、ASU 第 2016-20 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。

本 ASU は、次の 13 の論点を扱っている。

1. 融資保証料
2. 契約コスト—減損テスト
3. 契約コスト—減損テストの他のトピックにおけるガイダンスとの相互関係
4. 建設型契約及び生産型契約に関する損失引当金
5. トピック 606 の適用範囲
6. 残存履行義務の開示

7. 過年度の履行義務の開示

8. 契約変更の例示

9. 契約資産か債権か

10. 返金負債

11. 広告費

12. カジノ業界における固定賭け率の賭博契約

13. 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

本 ASU は、未だ発効していない ASU 第 2014-09 号「顧客との契約から生じる収益（トピック 606）」に影響するものであり、その発効日及び経過措置はトピック 606 と同じである⁴。

ASU 第 2017-01 号「企業結合（トピック 805）：事業の定義の明確化」の公表（2017 年 1 月）

FASB は、2017 年 1 月 5 日に、ASU 第 2017-01 号「企業結合（トピック 805）：事業の定義の明確化」を公表した。

本 ASU は、移転した資産及び活動のセットが事業かどうかを事業体が評価する際の助けとなる新しいガイダンスを提供している。当該ガイダンスは、取得した総資産の公正価値の実質的にすべてが、単一の識別可能な資産又は類似の識別可能な資産のグループに集中しているかどうかの評価を事業体に要求しており、もし集

中しているなら、当該移転した資産及び活動のセットは事業には該当しないとしている。

本 ASU は、公開事業会社に対しては、2017 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び当該会計年度中の期中期間に、その他の事業体に対しては、2018 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び 2019 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度中の期中期間に適用される。

4 ASU 第 2015-14 号「顧客との契約から生じる収益（トピック 606）：発効日の延長」は、ASU 第 2014-09 号の発効日を 1 年延長している。

ASU 案「債務（トピック 470）：債務の分類の簡素化」の公表（2017年1月）

FASBは、2017年1月10日に、ASU案「債務（トピック 470）：債務の分類の簡素化」を公表した。コメント期限は、2017年5月5日である。

本 ASU 案は、区分貸借対照表における債務の流動又は非流動への分類に関するガイダンスを簡素化することにより財務報告を改善することを意図したものであり、債務の分類に関する既存の事実具体的なガイダンスを、借り手の報告日現在の契約上の権利及び義務に焦点を当てた包括的で一貫した原則に置き換えている。

具体的には、貸借対象表日現在において次のどちらかの規準を満たした場合に債務を非流動に分類するとしている。

1. 債務は、契約上貸借対照表日から1年（又は営業循環期間のどちらか長い方）より後に決済されることになっている。
2. 事業体は、債務の決済を貸借対照表日後少なくとも1年（又は営業循環期間のどちらか

長い方）繰り延べる契約上の権利を有している。

また、本 ASU 案は、上記原則の例外として、現行規定と同様に、コベナント違反がある場合において、事業体が財務諸表発行日までに当該違反に関する権利放棄を得ていたときには、「債務—債務者による問題の生じた債務の再編（サブトピック 470-60）」における問題の生じた債務の再編又は「債務—修正と消滅（サブトピック 470-50）」における債務の消滅に該当するものを除き、債務を長期負債に分類することを提案している。

本 ASU 案は、発効日後最初の期中及び年次財務諸表において、発効日及びその後存在する債務に対して将来に向かって適用することが提案されており、その発効日は本 ASU 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に決定される予定である。

ASU 案「棚卸資産（トピック 330）：開示フレームワーク—棚卸資産に関する開示要求の変更」の公表（2017年1月）

FASBは、2017年1月10日に、ASU案「棚卸資産（トピック 330）：開示フレームワーク—棚卸資産に関する開示要求の変更」を公表した。コメント期限は、2017年3月13日であった。

本 ASU 案は、すべての事業体に次の追加の開示を要求することを提案している。

1. 構成要素ごとの棚卸資産（例えば、原材料、仕掛品、製品及び貯蔵品）
2. 測定基礎ごとの棚卸資産
3. 事業の通常の過程における棚卸資産の購入、製造又は販売に特に関係しない棚卸資産

残高の変動

4. 棚卸資産に算入した原価の種類に関する定性的記述
5. 基準単価層の取崩し（LIFO liquidation）の損益への影響
6. LIFOを適用する棚卸資産に関する再調達原価

また、棚卸資産の全部又は一部に売価還元法を使用している事業体に売価還元法による棚卸資産の計算に使用した重要な仮定に関する定性的及び定量的情報の提供を要求することを提案している。

さらに、「セグメント報告（トピック 280）」におけるセグメント情報の開示の適用を受ける事業体に、報告セグメントごとの棚卸資産並びに各報告セグメントの構成要素ごとの棚卸資産の年次及び期中期間における開示を最高経営意思決定者へ情報が定期的に提供される限り、要

求することを提案している。

本 ASU 案は、将来に向かって適用することが提案されており、その発効日は本 ASU 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に決定される予定である。

ASU 第 2017-04 号「無形資産—のれん及びその他（トピック 350）：のれんの減損テストの簡素化」の公表（2017 年 1 月）

FASB は 2016 年 1 月 26 日に、ASU 第 2017-04 号「無形資産—のれん及びその他（トピック 350）：のれんの減損テストの簡素化」を公表した。

本 ASU は、のれんの事後測定を簡素化するため、従前ののれんの減損テストからステップ 2 を削除した。ステップ 2 の下では、事業体は、のれんの暗示された公正価値（implied fair value）を算定するに当たり、企業結合で取得した資産及び引き受けた負債の公正価値の決定にお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かった。

本 ASU の下では、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しなければならない。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しなければならないが、当該金額は、当該報告単位の分配されたのれんの金額を超過してはならない。

また、本 ASU 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 の実施に関する要求事項も削除した。この結果、すべての報告単位に同一の減損評価

が適用される。事業体は、純資産がゼロ又はマイナスの各報告単位の分配されたのれんの金額の開示が要求される。

なお、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。

本 ASU は、将来に向かって適用されるものであり、本 ASU を最初に適用した会計年度及び当該会計年度中の期中期間においては、会計原則の変更の性質及び理由の開示が要求される。

公開事業会社は、米国証券取引委員会（SEC）へ財務諸表を提出する会社については、2019 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度、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における年次又は期中ののれんの減損テストに本 ASU を適用しなければならない。

本 ASU を適用する非営利事業体を含む公開事業会社以外の事業体は、2021 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度における年次又は期中ののれんの減損テストに本 ASU を適用しなければならない。

本 ASU の早期適用は、測定日が 2017 年 1 月 1 日より後の期中及び年次の減損テストに認められる。