

注:本資料は Deloitte & Touch LLP が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版については有限責任監査法人トーマツにお問合せください。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、英語版ニュースレターの補助的なものです。あくまで英語版が(正)となります旨、ご了承下さい。

目次

- はじめに
- 当 ASU 提案の主要規定
- 発効日及び移行措置
- 付録—回答者への質問

FASB が非金融資産の認識中止及び部分的売却に係るガイダンスの明確化を提案する

ベスナ・シリンジャー (Vesna Ciringer)、クリスティン・パウアー (Kristin Bauer) 及びジョー・ディレオ (Joe DiLeo) (デロイト&トウシュ LLP)

はじめに

先週、FASB は ASU 提案¹を発行した。これは、審議会により最近定められた非金融資産の認識中止 (ASC610-20²) に係るガイダンスの適用範囲及び非金融資産の部分的売却の会計処理を明確化することになる。当 ASU 提案は、ASC606 における収益取引に関するモデルに、非金融資産に係る認識中止ガイダンスを整合させることになる。

当ガイダンス提案は、(1)「実質的な非金融資産」という用語の意味が、審議会の新収益基準³が、それを定義していないために不明確であること、及び(2)非金融資産に係るガイダンスの適用範囲が複雑であり、部分的売却取引が会計処理されるべき方法又は事業体が適用すべきモデルを特定していない、ことを言及する利害関係者のフィードバックへ対応するものである。

当 ASU 提案に対するコメント期限は、2016年8月5日である。

当 Heads Up は、当 ASU の主要規定を要約するものである。当 Heads Up の付録は、回答者に対する当提案による質問を含んでおり、参照の便宜のため再掲されている。

当 ASU 提案の主要規定

非金融資産の認識中止に係るガイダンスの適用範囲

当 ASU 提案は、ASC610-20 の適用範囲を明確化し、事業体が、全ての非金融資産及び実質的な非金融資産の認識中止に対してそのガイダンスを適用することを要求することになる。実質的な資産の概念は、ASC360-20⁴に存在するが、このガイダンスは、不動産以外の取引には適用されない。FASB は従って、編纂書マスター用語集に、以下の実質的な非金融資産の定義を追加することを提案している。

以下の何れかに含まれている、報告事業体の資産：

- 相手方に約束された(認識済み及び未認識の)資産の公正価値の実質的に全てが、非金融資産に集中している契約
- 連結対象子会社における(認識済み及び未認識の)資産の公正価値の実質的に全てが、非金融資産に集中している当該子会社

¹ FASB Proposed Accounting Standard Update, *Clarifying the Scope of Asset Derecognition Guidance and Accounting for Partial Sales of Nonfinancial Assets*.

² FASB 会計基準編纂書リファレンスのタイトルについては、デロイトの「FASB 会計基準編纂書におけるトピック及びサブトピックのタイトル」参照のこと。

³ FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers*.

⁴ ASC 360-20 は、不動産売却取引に係るガイダンスを提供しているが、ASC606 及び ASC610-20 により差し替えられた。

実質的な非金融資産には、以下は含まれない。

- a. ビジネス、又は非営利活動である資産グループ又は子会社
- b. 投資の基礎となる資産が、実質的な非金融資産とみなされることになるか否かにかかわらず、投資—負債証券に関するトピック 320、投資—資本性投資に関するトピック 321、投資—持分法及び共同支配企業に関するトピック 323、又はその他の投資に関するトピック 325 の適用範囲内で会計処理されている報告事業体の投資

従って、ビジネス又は非営利活動は、実質的な非金融資産ではないため、それらは、ASC610-20 の適用範囲から除外され、ASC810-10 の連結ガイダンスにより会計処理されることになる。さらに、全ての投資は、当該投資が、ビジネス若しくは非営利活動又は実質的な非金融資産であるか否かにかかわらず、移転及びサービシング取引に係る ASC860 のガイダンスにより会計処理されることになる。

編集者注: ビジネス活動が、実質的な非金融資産と見なされないことの明確化は、ビジネスの定義を明確化し、かつ狭め、及びビジネスとみなされることになる不動産取引の数を減らす可能性が高い他の ASU 提案⁵を基礎としている。その提案に対するコメント期間は、2016 年 1 月に終了しており、フィードバックを基礎として、FASB は、ASC610-20 が、特定種類のビジネスに適用されなければならないか否かを再検討する必要があるとありえる。当 ASU 提案による回答者への質問 3(付録参照のこと)は、ASC610-20 の改訂提案に準拠した、ビジネスの定義の明確化の適切性又は運用可能性に関して、利害関係者からのフィードバックを求めている。

当 ASU 提案はまた、子会社を含まない取引が、部分的に ASC610-20 の適用範囲内であり、部分的に他のガイダンスの適用範囲内である場合には、事業体は、取引の特定部分の分離及び測定方法を決定すべく、ASC606 の分離及び配分ガイダンスを適用することになる。実質的な非金融資産を持たない子会社を含む取引は、その全体が、ASC610-20 の適用範囲から除外されることになる。

別個の非金融資産

認識中止目的で、当 ASU 提案は、別個の非金融資産として定義される、会計単位を明確化することになる。事業体は、当契約の開始時に、非金融資産及び実質的な非金融資産を識別し、ASC606 の別個の履行義務の識別に係るガイダンスに準拠して、*別個*の非金融資産を識別することになる。事業体は、その後、ASC606 に概説されるアプローチと整合して、各別個の非金融資産に対して、対価を配分することになる。

部分的売却

「部分的売却」は、他の事業体に対する非支配所有持分と交換による、その事業体に対する非金融資産の売却又は移転である。当該売却は、不動産産業において一般的である(例えば、売手は買手に資産を移転するが、資産に対する持分を保持する又は買手に対する持分を保有する)。事業体は、部分的売却を、新収益基準の適用前では、主に不動産売却に係る ASC360-20 の取引特有ガイダンスにより、また、部分的に ASC845-10-30 により会計処理される。ASC606 及び ASC610-20 は、そのガイダンスを差し替えるため、当 ASU 提案は、他の事業体に対する非支配所有持分(共同支配企業又は他の持分法投資に対する非支配所有持分を含む)と交換による、非金融資産の移転は、ASC610-20 に準拠して、会計処理されることを明確化することになる。

⁵ FASB Proposed Accounting Standards Update, *Clarifying the Definition of a Business* (issued on November 23, 2015).

加えて、報告事業体がもはや、非金融資産に対する支配財務持分を保持していない場合には、ASC606 における原則に整合した方法で、その資産の支配が移転した際に、資産の認識中止を行うことになる。さらに、保持された非支配所有持分（及び認識されるべき結果的な損益）は ASC606-20-32-21 から 32-24 における非現金対価に係るガイダンスと整合した方法で、公正価値で測定されることになる。

しかしながら、事業体の子会社に対する支配財務持分を保持している場合（すなわち、当事業体が、連結対象子会社に対する非支配所有持分を売却する場合）、事業体は、ASC810 に準拠して、当該取引を資本取引として会計処理することになり、非金融資産の認識中止に係る損益は認識しないことになる。事業体がもはや、従前の子会社に対する支配金融持分を有しておらず、かつ ASC606 に準拠して、非金融資産の支配を移転する場合にのみ、事業体は、ASC610-20 における認識中止ガイダンスを適用することになる。

当 ASU 提案は、従って、部分的売却に関する会計上の取り扱いを簡素化する（すなわち、事業体は、類似取引を会計処理するものと同一のガイダンスを使用することになる）ため、及び ASC610-20 と新収益基準における非現金対価ガイダンスとの非整合性を排除するため、ASC845-10-30 における非貨幣性取引に係る当初測定ガイダンスを、除去することになる（FASB による ASC360-20 のガイダンスの消去と一貫した方法で）。

発効日及び移行措置

新規ガイダンスの発効日及び移行方法は、新収益基準の発効日を一年延期し⁶、限定的に早期適用を容認する、ASU2015-14⁷により改訂された新収益基準における規定と整合することになる。しかしながら、事業体は、ASC606 を適用するために使用するそれとは異なる、ASC610-20 を適用するための移行アプローチの使用が認められることになる（例えば、事業体は、ASC610-20 適用に当たり、修正遡及アプローチを使用し、また、ASC606 適用に当たり、完全遡及アプローチを使用する可能性がある）。異なる方法が使用される場合、事業体は、ASC606 により要求される移行方法の開示を提供し、かつ ASC610-20 を適用するために使用した方法を言及する必要があることになる。

⁶ 公開ビジネス事業体に関しては、当基準は、2017年12月15日より後に開始する年次報告期間（それら期間内の期中期間を含む）から発効する。非公開ビジネス事業体に関しては、当基準は、2018年12月15日より後に開始する年次報告期間、及び2019年12月15日より後に開始する年次報告期間内の期中報告期間から発効する。

⁷ FASB Accounting Standards Update No. 2015-14, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Deferral of the Effective Date*.

付録—回答者への質問

当 ASU 提案による、回答者への質問が、参照の便宜のため以下に再掲される。

質問 1: サブピック 610-20 から除外される、610-20-15-3 項における取引のリストは網羅的であるか？ そうではない場合、何が漏れているかを説明されたい。

質問 2: 全てのビジネス(不動産ビジネスを含む)又は非営利活動の移転が、サブピック 610-20 の適用範囲から除外されるべきことに同意するか？ そうではない場合、サブピック 610-20 に含まれるべきビジネスの種類、及びそれらを定義する方法を説明されたい。

質問 3: 当アップデート提案における改訂が、サブピック 610-20 から除外されるべきあることを全てのビジネスに要求することを前提として、提案された会計基準アップデート企業結合(トピック 805):ビジネスの定義の明確化における改訂の適切性又は運用可能性に係るさらなるコメントはあるか？

質問 4: サブピック 610-20 の適用範囲は、マスター用語集で定義され、当アップデート提案における 610-20-15-4 から 15-10 項で説明される、実質的な非金融資産を含んでいる。それらの取引を、サブピック 610-20 の適用範囲に含めることは適切であり、またそのガイダンスは実行可能であるか？ そうではない場合、その理由、及びあなたが提言する他の代替案は何か？

質問 5: 当アップデート対案の 610-20-15-3(k)項は、サブピック 610-20 の適用範囲から、実質的な非金融資産を持たない子会社を全て除外している。代替的に、当審議会は、606-10-15-4 項におけるガイダンスの適用し、かつビジネスではない子会社における各資産を、異なる認識中止モデルへ分離することを決定することも可能であった。この代替的アプローチは、売手が、従前の子会社に対する持分を保持する部分的売却に関して、実行可能か(BC34 項も参照のこと)？ そうである場合、これが適用される方法の例を提供されたい。実行可能であれば、そのようアプローチを支持するか？

質問 6: 実質的な非金融資産である、子会社に対する所有持分を移転する場合、会計単位を、子会社における各別個の非金融資産とすべきことに同意するか？

質問 7: 事業体が、非金融資産に対する保持された持分を、公正価値で測定すべきことに同意するか？ そうではない場合、なぜか？

質問 8: 610-20-40-3 から 40-10 項は、子会社における別個の非金融資産の支配を移転する時点を決定するに当たり、事業体を支援することになる。このガイダンスは実行可能であるか？ そうではない場合、なぜか？

質問 9: 事業体に、サブピック 610-20 及びトピック 606 に対する異なる移行方法を適用するオプションを提供することに同意するか？ そうではない場合、なぜか？

質問 10: ビジネスの定義の明確化に係る改訂提案は、将来に向かっての適用を要求することになる。それらの改訂提案が、サブピック 610-20 が発効する前に最終化される場合、事業体は、以下の何れかを使用すべきか？

- a. 移行時点において発効しているビジネスの定義
- b. サブピック 610-20 導入時の、改訂後のビジネスの定義

質問 11: 従来は、実質的な非金融資産又は実質的な不動産とみなされていた、持分法適用被投資の移転に関するトピック 860 における例外を除外する、当改訂提案に同意するか？ そうではない場合、サブピック 610-20 の代わりにトピック 860 のガイダンスを適用することの帰結を説明されたい。

質問 12: 全体的に、改訂提案が、非金融資産の認識中止の評価のコスト及び複雑性を減少させるであろうことに同意するか？ なぜそうか、又はなぜそうではないか？

登録

デロイトの Accounting Standards and Communications Group が発行する Heads up およびその他の会計に関する出版物を希望される方は、以下のウェブサイトにご登録ください (www.deloitte.com/us/subscriptions)。

財務責任者のための Dbriefs

Dbriefs へぜひご参加ください。Dbriefs はデロイトのウェブキャスト・シリーズで、重要な問題を常に把握しておくために必要な実践戦略を提供するものです。「財務責任者」シリーズのウェブキャストを通じ、以下のテーマに関する貴重なアイデアや重要な情報にアクセスしてください。

- 事業戦略および税務
- 税務に関する財務報告
- 取引およびビジネス・イベント
- 企業価値の強化
- ガバナンス、リスクおよびコンプライアンス
- 財務報告
- テクノロジー

Dbriefs は CPE クレジット取得のための、身近にご利用いただける便利で柔軟な方法も提供します。今後のウェブキャストに関するお知らせをお受け取りいただくには、以下のウェブサイトにて、Dbriefs にご登録ください (<http://www.deloitte.com/us/dbriefs>)。

Technical Library と US GAAP Plus

デロイトはご登録いただいた方々を対象に、会計や財務開示に関する資料のオンライン・ライブラリーへのアクセスを提供しています。Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool と呼ばれるこのライブラリーには、弊社の会計および SEC マニュアルならびにその他の会計および SEC の解釈指針のみならず、FASB、EITF、AICPA、PCAOB、IASB、SEC の資料などが含まれています。

営業日ごとに更新される Technical Library は使いやすくデザインされており、ナビゲーションシステムは強力な検索機能を備えているため、いつでも、どのコンピューターからでも瞬時に情報を入手することを可能にします。Technical Library 登録者には、ライブラリーへの最新の情報をハイライトした週報「Technically Speaking」もお送りします。登録やオンライン上のデモンストレーションなどの詳細については、デロイトのウェブサイト www.deloitte.com/us/techlibrary をご覧ください。

さらに、**US GAAP Plus** にも忘れずにアクセスしてください。これは、米国 GAAP に重点を置いた、会計に関するニュース、情報や出版物を取り上げるデロイトの新しい無料ウェブサイトです。このウェブサイトには、FASB の活動や FASB Accounting Standards Codification™ のアップデート、そして、PCAOB、AICPA、SEC、IASB、IFRS 解釈指針委員会などのその他の米国と国際会計基準の設定主体や規制当局の進展に関する記事が掲載されています。今すぐチェックしてください！

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 225,000 名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。