

目次

- 背景
- 当 ASU の主要規定
- 移行措置及び発効日

FASB が共通支配下にある関連当事者を通じて保有する持分に係る連結ガイダンスを改訂

アンドリュー・ウィンターズ (Andrew Winters) 及びジョナサン・スターツ (Jonathan Staats) (Deloitte & Touche LLP)

2016年10月26日、FASBはASU2016-17¹を発行した。これは、意思決定者が、変動持分事業体(VIE)の主要受益者であるかどうかを決定する場合、共通支配下にある関連当事者を通じて保有する持分の単一の意思決定者による評価に適用される連結規定を改訂することになる。当ASUは、ASC810-10-25-42²(ASU2015-02³により改訂後)の最終文を削除する。当該最終文では、「意思決定者と共通支配下にある関連当事者を通じて保有されている間接持分はそのまま全体を、直接持分と同等にみなすべきである」と述べられている。当ASUでは、報告事業体は、比例ベースで、共通支配下にある関連当事者を通じて保有されるVIEに対する間接的な経済的持分を、共通支配下でない関連当事者を通じて保有される間接的な持分の連結と一貫した方法で検討することになる。

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2016-17, *Interests Held Through Related Parties That Are Under Common Control*

² FASB Accounting Standards Codification Topic 810, *Consolidation*.

³ FASB Accounting Standards Update No. 2015-02, *Amendments to the Consolidation Analysis*.



編集者注

当 ASU は、VIE の主要受益者の決定に当たっての、関連当事者関係の単一的意思決定者による検討に係る ASC810-10-25-42 のガイダンスのみを改訂する。VIE の主要受益者決定前に、報告事業体は、先ず、意思決定者が VIE に対する変動持分 (VI) を有しているか否かを評価しなければならない。ASU2016-17 は、意思決定者が VI を有しているか否かを判定する際に、それが「個別に又は全体として、VIE の予想損失の重要でない金額、又は VIE の予想残存リターンの重要でない金額を超える金額を取り入れる、VIE における他の持分を保有」しているか否かを評価しなければならないとする、ASC810-10-55-37(c) に準拠したこの評価実施に係るガイダンスは改訂していない。ASC810-10-55-37D は、関連当事者関係の評価に係るガイダンスを提供し、かつ、意思決定者が、VI を保有しているか否かを判定するため、共通支配下の関連当事者に対する間接持分を、直接持分として考慮する(すなわち、比例的ではなく、それらの全体に対するこれらの持分を考慮しなければならない)ことを要求している。ASU2016-17 の結果、関連当事者関係の検討における、(1)VI の識別と(2)VIE の主要受益者の判定において、共通支配下にある関連当事者を通じて保有される意思決定者により保有される間接持分が評価される方法において、非対称性が存在する。

背景

ASC810 では、VIE の主要受益者は、以下の特性の双方を有している。すなわち、(1)VIE の経済的業績に最も重要な影響を与える VIE の活動を指揮するパワー(「パワー規準」)及び(2)VIE に対して潜在的に重要となり得る VIE の損失を吸収する義務、又は VIE からの便益を受領する権利(「経済性規準」である。昨年発行された ASU2015-02 は、単一的意思決定者である報告事業体に、当該報告事業体が、関連当事者に対して直接持分を有する場合にのみ、関連当事者(実質的な代理人を含む)により保有される持分を考慮することを要求すべく、経済性規準を改訂した⁴。関連当事者が共通支配下ではない場合、報告事業体は、比例的に間接的持分を検討する。しかしながら、当該関連当事者が共通支配下である場合、当該報告事業体は、その経済性評価において、それらの全体持分を含む。



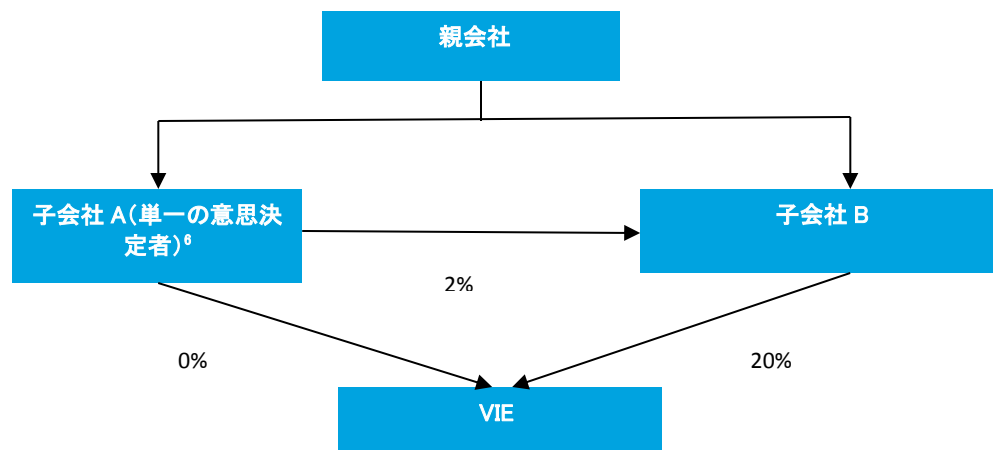
編集者注

ASU2015-02 適用に当たり、多くの単一的意思決定者は、経済性規準に対する改訂は、単一的意思決定者の経済的エクスポージャーの過大表示の結果となり、したがって、それらが少額の間接持分を有している法的事業体の連結の結果となる、との見解を有していた。

例えば、ファンドの単一的意思決定者は、ファンドに対する 20 パーセントの持分を有している共通支配下の関連当事者に対して、2 パーセントのみの持分を有しうる。ASU2015-02 によれば、それが ASU2016-17 により改訂される前は、単一的意思決定者は、それが、比例ベースでは、当該ファンドに対して 1 パーセント未満を有している場合であっても、連結することとされていた(パワー規準が充足されることを前提として)。以下の例示では、子会社 A は、ASC810-10-25-42 における現行ガイダンスを基礎として、それ自身で VIE に対する子会社 B の持分を取り扱うこととなる。

⁴ このガイダンスは、単一的意思決定者である報告事業体の対してのみ適用される。

Aの報酬取り決めは、ASC810-10-55-37(c)及びASC810-10-55-37Dに従い、VIであることにも留意のこと。したがって、Aがその報酬取り決めはVIであるか否かの判定をする際には、AはVIE全体におけるBの持分をA自身のものとして取り扱うことになる⁵。



当 ASU の主要規定

ASU2016-17 は、他の関連当事者を通じて保有される間接的持分の評価と一貫した方法で、比例ベースで、共通支配下の関連当事者により保有される間接的持分を、単一の意思決定者が検討することを要求している。すなわち、共通支配関係は、経済性規準評価における、間接的持分の評価にもはや影響を与えないことになる。当 ASU は、それ自身が個別に VIE の主要受益者となる条件を充足しないと判定した単一の意思決定者に対して、その後、当該利害関係者グループが、VIE の主要受益者となる条件を充足するか否かを検討し、そうである場合、関連当事者グループにおいて、単一の意思決定者が VIE の最も密接な当事者か否かを判定する要求を変更しない。



編集者注

ASU2016-17 の結果、関連当事者タイブレーカー・テストは、より頻繁に実施されるであろうことが予想される。これは、意思決定者が、比例ベースでの、共通支配下における関連当事者を通じたそのエクスポージャーの検討に当たり、それ自身が経済性規準を充足する可能性が低下すると思われるためである。

上記設例では、ファンドの単一の意思決定者は、当該ファンドに対して 20 パーセントの持分を保有する共通支配下にある関連当事者に対して 2 パーセントの持分を保有している。改訂後ガイダンスでは、当該単一の意思決定者は、パワー規準を充足することになる。しかしながら、それ自身では経済性規準を充足しないことになる。当該単一の意思決定者は、パワー規準を充足し、共通支配下の関連当事者(子会社 A 及び子会社 B)は経済性規準を充足するため、関連当事者タイブレーカー・テストが要求されることになる。関連当事者タイブレーカーは、意思決定者が、どの当事者(単一の意思決定者(子会社 A)又は共通支配下の関連当事者(子会社 B))が、当ファンドに最も密接に関係しているか、したがって連結すべきかを検討することを要求している⁷。

移行措置及び発効日

ASU2015-02 における改訂を既に適用した事業体は、ASU2015-02 の改訂が初度適用された年次期間の期首時点で、全ての関連過去期間に対して、ASU2016-17 におけるガイダンスの遡及的適用が要求される。

⁵デロイトによる *A Roadmap to Consolidation — Identifying a Controlling Financial Interest* のセクション 7.3.5.1 における追加的議論を参照のこと。

⁶子会社 A は、ASC810-10-55-37(a)及び(d)における条件を充足する意思決定報酬を受領することを前提としている。

⁷脚注 5 参照のこと。

ASU2015-02における改訂を未だ適用していない事業体は、ASU2016-17を、彼らがASU2015-02を適用する同時点で適用しなければならず、彼らがASU2015-02の適用に関して選択した同一の移行方法を適用しなければならない。ASU2016-17はまた、新規ガイダンス適用の結果、法的事業体を連結又は連結除外しなければならない事業体に関する、当初測定ガイダンス及び開示規定を提供する。

公開ビジネス事業体に関しては、ASU2016-17におけるガイダンスは、期中期間及び年次期間を含め、2016年12月15日より後に開始する年次期間から発効する。その他の事業体に関しては、2016年12月15日より後に開始する年次期間、及び2017年12月15日より後に開始する期中期間及び年次期間から発効する。

全ての事業体は、新規ガイダンスの早期適用が認められ、期中期間で早期適用してもよい。

登録

デロイトの Accounting Services Department 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・トウシュートマツ 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 アドバイザリー 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 アドバイザリ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 アドバイザリー 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 Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。"Making an impact that matters" を自らの使命とするデロイトの約 225,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

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・トウシュートマツ 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を含みます。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。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は 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があります。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。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2016. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.