

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 の主要規定
- 発効日及び移行措置
- 付録—ディシジョン・ツリー: ASC610-20 が相手方に約束された資産に適用されるか否かの判定

# FASB が非金融資産の認識中止及び部分的売却に関するガイダンスを改訂

クリスティン・パウアー(Kristin Bauer)及びベスナ・シリンジャー(Vesna Ciringer) (Deloitte & Touche LLP)

## はじめに

2017年2月22日、FASBは、[ASU2017-05](#)<sup>1</sup>を発行した。これは、当審議会により最近設定された、非金融資産の認識中止(ASC610-20<sup>2</sup>)に係るガイダンス、及び非金融資産の部分的売却に関する会計処理の範囲を明確化するものである。当 ASU は、非金融資産に係る認識中止ガイダンスと、新規収益基準<sup>3</sup>(改訂後のASC606)における取引に関するモデルを整合させるものである。

FASBは、(1)「実質的な非金融資産」との用語の意味が、当審議会による新規収益基準がそれを定義していないため不明確である、及び(2)非金融資産に係るガイダンスの範囲は、混乱を招くものであり、及び複雑であり、並びに部分的売却取引が会計処理されるべき方法、又は事業体がどのモデルを適用しなければならないか、を特定していない、ことを言及する利害関係者からのフィードバックへの対応として、当 ASU を発行した。

<sup>1</sup> FASB Accounting Standard Update No. 2017-05, *Clarifying the Scope of Asset Derecognition Guidance and Accounting for Partial Sales of Nonfinancial Assets*.

<sup>2</sup> 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。

<sup>3</sup> FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606)*.

## 当 ASU の主要規定

### 範囲

当 ASU は、ASC610-20 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適用されることを明確化している。ASC360-20<sup>4</sup>におけるガイダンスは、実質的な資産（例えば、実質的な不動産）に対する参照を含んでいたが、それは、不動産の範囲外の取引には適用されないとされていた。FASB は、したがって、ASC マスター用語集に、実質的な非金融資産の定義を追加した。当該定義は、部分的に、以下のように述べている。

実質的な非金融資産とは、契約における相手方に約束された資産（認識済み及び未認識の）の公正価値の実質的に全てが、非金融資産に集中されている場合の、契約における相手方に約束された金融資産（例えば、債権）である。契約における相手方に約束された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場合には、当該契約における相手方に約束された金融資産の全ては、実質的な非金融資産である。この評価に関しては、契約が、ビジネスではない、一つ以上の連結子会社に対する所有持分の移転を含む場合、事業体は、それらの子会社における基礎となる資産を評価しなければならない。

したがって、全てのビジネス又は非営利活動は、ASC610-20 の範囲から除外されており、ASC810-10 における連結ガイダンスにより、会計処理されなければならない。さらに、全ての投資は、移転及びサービシング取引に係る ASC860 におけるガイダンスにより、会計処理されなければならない。これは、それらが、ビジネス若しくは非営利活動であるか、又は実質的な非金融資産であるかにかかわらず。



### 編集者注

2017 年 1 月に、FASB は ASU2017-01<sup>5</sup>を発行した。これは、ビジネスの定義を明確化し、かつ狭めるものである。事業体は、ASU2017-05 におけるガイダンス適用に当たり、その定義を適用しなければならない。当該改訂後の定義によれば、現行実務よりも、ビジネスとされる不動産取引は少ないとみなされる可能性が高く、したがって、ASC610-20 に準拠して会計処理される取引がより多くなるであろう。ASU2017-01 に関する追加的情報については、デロイトの 2017 年 1 月 13 日付 [Heads Up](#) を参照のこと。

ASU2017-05 はまた、取引(子会社を含まない)が、部分的に ASC610-20 の範囲内であり、かつ部分的に他のガイダンスの範囲内である場合、事業体は、ASC606 における区分及び配分ガイダンスを適用しなければならない。しかしながら、個々の子会社の移転対象資産は区分してはならない。すなわち、実質的な非金融資産を有しない子会社を含む取引は、その全体として、ASC610-20 の範囲から除外される。以下の設例は、当 ASU からの再掲であるが、このガイダンスの適用を例証するものである。

### ASC610-20

#### ケース B—非金融資産及び金融資産

**55-6** 事業体 X は、機械及び金融資産を移転する契約を締結する。両者は、重要な公正価値を有している。事業体 X は、当該契約において約束された資産は、トピック 810 の範囲内のビジネスではなく、トピック 606 の範囲内である当事業体による通常の活動のアウトプットではない、と結論付ける。事業体 X はまた、当該契約において約束された資産の公正価値の実質的に全ては、非金融資産に集中されていない、と結論付ける。したがって、当該契約において約束された当該金融資産は、実質的な非金融資産ではない。

**55-7** 610-20-15-9 項におけるガイダンスに準拠して、事業体 X は、このサブトピックに準拠して、機械のみを認識中止しなければならない。事業体 X は、当該金融資産を区分及び測定すべく、606-10-15-4 項におけるガイダンスを適用しなければならない。

<sup>4</sup> ASC 360-20は、不動産売却取引に係るガイダンスを提供するものであるが、ASC606及びASC610-20により部分的に差し替えられた。しかしながら、ASC360-20は、ASU2016-02 *Leases*における改訂が発効するまでは、不動産を含む、セール・リースバック取引に適用され続ける。

<sup>5</sup> FASB Accounting Standards Update No. 2017-01, *Clarifying the Definition of a Business*.

## ASC610-20(続き)

**55-8** 事業体 X が、連結子会社に対する所有持分の移転により、機械及び金融資産を移転する場合、当該金融資産は、実質的な非金融資産ではないと引き続き結論付けるであろう。610-20-15-8 項に規定されているように、契約内の個々の連結子会社における相手方に約束された資産の全てが、非金融資産ではない、及び/又は実質的な非金融資産ではない場合、それらの資産は、このサブトピックに準拠して認識中止されるべきではない。その代わりに、事業体 X は、その子会社に適用されるガイダンス判定のため、810-10-40-3A(c)又は 810-10-45-21A(b)(2)項におけるガイダンスを適用しなければならない。

資産はまた、一つ以上の子会社との契約において、相手方に移転される可能性がある。会計処理を決定するに当たり、事業体は、当該契約による、全ての資産の公正価値の実質的に全てが、非金融資産に集中されているか否かをまず評価しなければならない。そうではない場合、事業体は、当該契約における個々の子会社における資産の公正価値の実質的に全てが、非金融資産に集中されている(そのような場合には、その子会社の金融資産は、実質的には、ASC610-20 の範囲内である非金融資産である)か否かを評価しなければならない。以下の設例は、当 ASU からの再掲であるが、このガイダンスの適用を例証している。

## ASC610-20

### ケース C—非金融資産を保有する一つの子会社及び金融資産を保有する一つの子会社

**55-9** 事業体 A は、単一の相手方に対して、二つの連結子会社に対する所有持分を移転する契約を締結する。子会社 1 は、全体として非金融資産で構成され、子会社 2 は、全体として金融資産で構成される。子会社 1 及び子会社 2 における資産は、同額の公正価値を有すると想定する。当該取引は、トピック 810 の範囲内であるビジネスの移転でなく、かつ当該子会社は、トピック 606 の範囲内である、事業体による通常の活動のアウトプットではない、と事業体 A は結論付ける。

**55-10** 事業体 A はまず、当該契約における相手方に約束された資産の公正価値の実質的に全てが、非金融資産に集中されているか否かを検討しなければならない。当該契約は、一つ以上の連結子会社に対する所有持分の移転を含んでいるため、事業体 A は、それらの子会社における基礎となる資産を評価する。事業体 A は、金融資産と非金融資産の双方は、同額の公正価値を有しているため、当該契約における相手方に約束された資産の公正価値の実質的に全てが、非金融資産に集中されていない、と結論付ける。事業体 X は次に、子会社 1 又は子会社 2 内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か否かを検討する。子会社 1 内の移転対象資産は、全体として非金融資産であるため、事業体 A は、それらの資産は、このサブトピックの範囲内であると結論付ける。事業体 A はまた、子会社 2 における金融資産は、実質的な非金融資産ではなく、したがって、このサブトピックの範囲内ではない、と結論付ける。事業体 A は、このサブトピックの範囲内であり、認識中止される子会社 1 における非金融資産から、子会社 2 における金融資産を区分及び測定するため、606-10-15-4 項におけるガイダンスを適用しなければならない。

当 ASU は、相手方に約束された資産が、ASC610-20 の範囲内であるか否かの判定に当たり、事業体が使用するディシジョン・ツリー(この *Heads Up* の付録に再掲されている)を提供している。

### 別個の非金融資産

当 ASU は、会計単位を、別個の非金融資産として定義することを明確にしている。したがって、契約開始時に、事業体は、ASC606 における、別個の履行義務識別に係るガイダンスに準拠して、各別個の非金融及び実質的な非金融資産を識別しなければならない。その後、ASC606 において概説されるアプローチに整合した方法で、相手方がその支配を獲得する場合、各別個の資産に対して対価を配分し、当該資産を認識中止しなければならない。

## 部分的売却

部分的売却とは、他の事業体に対する非支配持分との交換による、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、不動産産業では一般的である(例:売手は、建物(又は資産)を買手に移転するが、建物(又は資産)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。)

新規収益基準の適用前においては、部分的売却は、主に、不動産売却に係る ASU360-20 における取引特有ガイダンス、ASC970-323 における産業特有ガイダンス、及び(時には)ASC845-10-30 にしたがって、会計処理されている。当 ASU は、ASC606 及び ASC610-20 における規定にそれを整合させるべく、ASC970-323 におけるガイダンスを改訂する。それはまた、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 と新規収益基準における非現金対価ガイダンスの不整合を除去するために、ASC360-20 及び ASC845-10-30 における非現金取引に係る当初測定ガイダンスを排除する。これらの変更の結果として、他の事業体に対する非支配持分(共同支配企業又は他の持分法投資に対する非支配持分を含む)と交換での、非金融資産の全ての移転は、ASC610-20 に準拠して会計処理されなければならない。

非金融資産又は実質的な非金融資産を認識中止する時点を判定するために、まず、それが、事業体はその支配を移転したか否かを評価しなければならない。子会社に対する支配財務持分を保持する場合(例:事業体が、連結子会社に対する非支配持分を売却することにより)、事業体は、ASC810 に準拠して、資本取引として、当該取引を会計処理しなければならない、かつ非金融資産の認識中止に係る損益を認識してはならない。

しかしながら、非金融資産又は実質的な非金融資産に対する支配財務持分を事業体が保持しなかった場合には、ASC606 における原則と整合した方法で、当該資産の支配を移転した時点で、それを認識中止しなければならない。さらに、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、事業体は保持する非支配所有持分(及び認識されるべき結果として生じる損益)を、公正価値で測定しなければならない。

以下の設例は、当 ASU からの再掲であるが、このガイダンスの適用を例証するものである。

### ASC610-20

#### ケース A—トピック 810 及び 606 による支配の移転

**55-11** 事業体 A は、連結子会社である事業体 B の 100 パーセントを所有する。事業体 B は、帳簿価額 5 百万ドルの土地に対する権原 (title) を有する。事業体 A は、当該土地は、トピック 606 の範囲内である通常活動のアウトプットではなく、事業体 B は、トピック 810 の範囲内であるビジネスの定義を充足しない、と結論付ける。

**55-12** 事業体 A は、契約開始時に現金支払い期限が到来する、6 百万ドルと引き換えに、事業体 B の 60 パーセントを事業体 X に移転する契約を締結する。例証の便宜のため、契約時点での、事業体 A により保持される 40 パーセントの持分の公正価値は、4 百万ドルと想定する。当該契約において、事業体 X に対して約束された資産(土地)の全ては、非金融資産であるため、事業体 A は、それは、このサブトピックに準拠して、当該土地を認識中止しなければならない、と結論付ける。

## ASC610-20(続き)

**55-13** 610-20-25-2 から 25-7 項で規定されているように、事業体 A はまず、トピック 810 におけるガイダンスを検討し、事業体 B 又は事業体 X(買手)に対する支配財務持分をもはや有していない、と結論付ける。事業体 A はその後、当該契約が、606-10-25-1 項における規準を充足し、当該土地の支配が、606-10-25-30 項におけるガイダンスに準拠して移転したと判定する。事業体 A は、事業体 B に対する非支配持分の保有を継続するため、従前の子会社である事業体 B が、610-20-25-7 項で規定される、別個の非金融資産の支配を有している時点の評価する。事業体 A は、別個の非金融資産の支配を移転したと結論付ける。これは、事業体 B が、当該別個の非金融資産を支配しているためである。606-10-25-30 項における、支配の指標評価に当たり、事業体 A は、以下の結論をだしている。

- a. それ(事業体 A)は、現在の支払いの権利を有している。
- b. 事業体 B は、当該土地に対する法的権原を有している。
- c. それ(事業体 A)は、当該資産の物理的占有を有していない。これは、それ(事業体 A)が、当該土地へのアクセスを、他の事業体に対して制限する又は妨げることはできないためである。
- d. 事業体 B は、所有の重要なリスク及びリワードを保有している。
- e. アクセプタンス(acceptance)条項(想定)は存在しない。

**55-14** 事業体 A は、当該土地を認識中止し、610-20-32-2 及び 610-20-32-6 項におけるガイダンスに準拠して測定された金額と、当該土地の帳簿価額の差額として損益を算定する。当該対価の金額は 10 百万ドルであり、これは、現金 6 百万ドルと事業体 B に対する非支配持分の公正価値にかかる 4 百万ドルを含む。事業体 A は、5 百万ドルの利益(10 百万ドル対価－当該資産の帳簿価額 5 百万ドル)を認識し、360-10-45-5 項におけるガイダンスに準拠して、損益計算書に当該利益を表示する。610-20-32-4 項におけるガイダンスに準拠して、事業体 A は、事業体 B に対する非支配持分を 4 百万ドルで記帳し、また、その後は、他のトピックに準拠して、その持分を会計処理する。



### 編集者注

当 ASU は、(1)事業体が、ASC810 にしたがって、子会社に対する支配財務持分の保有を停止し、かつ(2)当該資産のコントロールが、ASC606 に準拠して移転される時点で、部分的売却取引における、非金融資産又は実質的な非金融資産の認識中止を要求している。したがって、その評価において、再購入契約(例:子会社に対する所有持分を再購入するコール・オプション)を考慮する必要があり、当該非金融資産を認識中止できない可能性がある。これは、ASC810 に準拠して、子会社に対する支配財務持分をもはや有していない場合にも該当する。当 ASU は、ASC610-20-55-15 及び 55-16 におけるこのガイダンスの適用を例証している。

### 発効日及び移行措置

新規ガイダンスの発効日は、新規収益基準における規定と整合しており、公開会社に関しては、2017 年 12 月 15 日より後に開始する年次報告期間(それらの期間内における期中報告期間を含む)から発効し、非公開会社に関しては、2018 年 12 月 15 日より後に開始する年次報告期間及び 2018 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<sup>6</sup>。事業体が、当 ASU のガイダンスの早期適用を決定する場合には、ASC606 も早期適用しなければならない(逆の場合も同様である)。

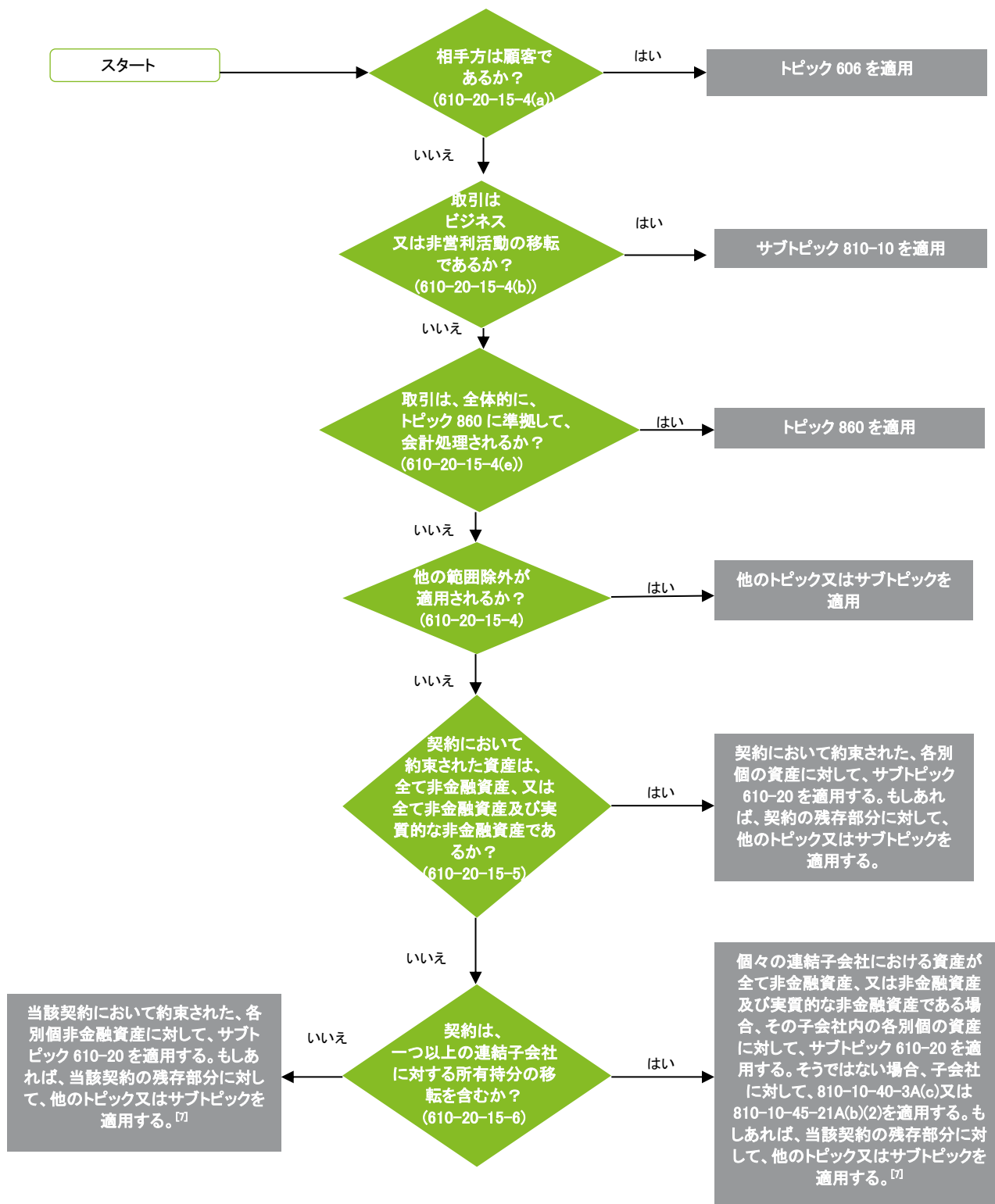
新規収益基準と同様、当 ASU は、事業体に、完全又は修正遡及適用アプローチの使用を認めている。事業体はまた、(1)ASC610-20 及び ASC606 に関して、異なる適用アプローチ(例:ASC610-20 に関しては修正遡及、かつ ASC606 に関しては完全遡及)を適用可能であり、また、(2)ASC606 の範囲内である契約に関するそれとは異なる、ASC610-20 の範囲内である契約に関して実務上の便法の適用を選択可能である。

<sup>6</sup> FASB 会計基準アップデート No. 2015-14, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Deferral of the Effective Date* は、新規収益基準の発効日を一年延期し、早期適用を限定的に容認している。

事業体が、異なる移行方法を使用する場合、選択された各移行方法に関して、ASC606により要求される移行方法開示を提供し、ASC610-20適用に使用した方法に言及しなければならない。事業体が選択する移行方法にかかわらず、事業体は、ASU2017-01による改訂後のビジネスの定義を適用しなければならない(上述の編集者注における議論を参照のこと)。それによれば、従来、ビジネスの処分とみなされていた取引は、資産の処分とみなされる可能性がある。当ASUは、そのような場合には、処分に関して、従来のれんに配分されていた金額を復活(reinstate)させてはならないことを明確化している。

付録—ディシジョン・ツリー: ASC610-20 が相手方に約束された資産に適用されるか否かの判定

事業体は、相手方に約束された資産が、ASC610-20 の範囲内であるか否かを判定するに当たり、当 ASU から再掲された、以下のディシジョン・ツリーを利用することができる。



[7] 当該移転が、認識中止されるべき売手の資産でない、契約上の取り決めを含む場合(例えば、保証)、それらの契約は、区分され、かつ他のトピック又はサブトピックに準拠して、会計処理される。

## 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](http://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](http://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 9,400 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/about](http://www.deloitte.com/jp/about)) 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、リスクアドバイザリー、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 245,000 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。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](http://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。

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2017. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.