

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2017-11
June 19, 2017

非金融資産の認識の中止の方法

FASBが顧客以外に対する非金融資産の移転から生じる 利得/損失の認識に関する新ガイダンスを公表

目次

背景.....	1
主な規定.....	2
基準の範囲の明確化.....	2
利得または損失の認識.....	7
利得または損失の測定.....	8
表示および開示.....	11
次のステップ.....	12
付録.....	14

要点

米国財務会計基準審議会 (FASB) は、2017 年 2 月、顧客以外に対する非金融資産および実質的な非金融資産 (in substance nonfinancial assets) の移転についての認識の中止に関するガイダンスを明確化する新たなガイダンスを公表しました。

この新ガイダンスは、不動産の売却に固有のガイダンスを削除し、支配の移転に基づく認識中止モデルを提供しています。また、新ガイダンスは、非金融資産の一部売却、ジョイント・ベンチャーに対する拠出および特定の交換取引の会計処理も変更しています。

背景

非金融資産を含む取引について、現行ガイダンスには様々な認識中止モデルが存在します。例えば、非金融資産の一部売却は、利得の全額、もしくは一部の認識をもたらすか、または全く利得を認識しない場合があります。ジョイント・ベンチャーを組成するための非金融資産の拠出は、状況により、利得が生じない場合もあれば、一部の利得が生じる場合もあります。事業の支配の喪失は、通常、事業が実質的な不動産とみなされない限り、利得の全額を認識します。事業が実質的な不動産の場合は、持分の一部を売却するときに一部の利得が生じることがあります。

2014 年の新収益基準の公表とともに、FASB は、会計基準コード化体系 (ASC) 610-20、顧客以外との取引について非金融資産および実質的な非金融資産の認識の中止に関するガイダンスを公表しました。当ガイダンスの目的は、(1) 顧客以外に対する非金融資産の移転に係る会計処理と顧客との契約に係る会計処理とを整合させること、(2) 特定の非金融資産 (設備または無形資産など) の移転に関する固有のガイダンスを提供することでした。ASC610-20 は、不動産の売却に固有のガイダンスを削除しています。そのため、不動産の売却や一部売却は、他のすべての非金融資産と同じ認識中止モデルに従うことになります。ASC610-20 における非金融資産の測定に関するガイダンスは、事業や金融資産の移転の測定に関する現行のガイダンスと実質的に一致することになり、その結果、経済的に類似する取引に対して現在存在するモデルの数が減少することになります。

2014 年のガイダンスの公表後、利害関係者は、(a) ASC610-20 の範囲、(b)「実質的な非金融資産 (in substance nonfinancial assets)」の意味、および、(c) 一部売却の取引の会計処理、についての明確化を要求しました。その結果、FASB は、これらの懸念事項に対処するため、ASC610-20 を修正する会計基準アップデート(ASU) 2017-05¹を公表しました。

主な規定

修正後の ASC610-20 は、非金融資産の認識の中止に関する要件を変更するとともに、認識の中止から生じる利得/損失をいつどのように測定すべきかに関するガイダンスを提供しています。ASC610-20 の今回の修正は、ガイダンスの範囲を明確化し、「実質的な非金融資産 (in substance nonfinancial asset)」を定義しています。FASB は最近事業の定義²を改訂しており、これを考慮すると、より多くの取引が(事業の処分ではなく)非金融資産の処分として扱われ、新ガイダンスに従って会計処理される取引の数が増える可能性があります。

基準の範囲の明確化

今回の修正では、ASC610-20 が顧客以外の当事者に対するすべての非金融資産および実質的な非金融資産の移転に適用されることを明確にしています。これにより、顧客以外に対する不動産の売却は、新収益基準の範囲に含まれ、顧客に対する不動産の売却と同様の会計処理に従うことになります。当ガイダンスは、ASC860「譲渡及びサービシング業務」の範囲に含まれる金融資産や、ASC810「連結」の範囲に含まれる事業の認識中止モデルの変更を行っていません。

PwC の見解

現在、不動産および実質的な不動産の認識の中止は、その不動産が事業であるか資産であるかにかかわらず、ASC360-20「不動産販売」に含まれる不動産の認識の中止に関するガイダンスに従って会計処理されています。このため、取得時に事業として扱われることの多い不動産取引についても当該ガイダンスによって認識が中止されてしまうといった不統一が生じています。不動産の認識の中止に関するガイダンスは、事業の認識の中止に関するガイダンスよりも厳格であるため、利得の認識が遅くなったり、まったく利得が認識されなかったりする可能性があります。新ガイダンスでは、この ASC360-20 における不動産の認識の中止に関するガイダンスが削除されています。そのため、不動産の移転は、不動産以外の非金融資産の移転と同様の認識中止モデルに従うことになります。

¹ 会計基準アップデート(ASU)No.2017-05「その他の収益—非金融資産の認識の中止から生じる利得および損失 (Subtopic 610-20)：資産の認識の中止に関するガイダンスの範囲および非金融資産の一部売却の会計処理の明確化」

² 会計基準アップデート(ASU)2017-01「事業連結 (Topic805)：事業の定義の明確化」

新たなガイダンスでは、様々な状況においてどの認識中止モデルを適用すべきかを示すフローチャート(付録を参照)を提供しています。認識の中止は、次の4つの主なカテゴリーに分類されます。

1. 顧客との契約から生じる収益—ASC606

取引の相手方が顧客に該当し、移転される資産が企業の通常の活動のアウトプットである場合、その取引は新しい収益基準の範囲に含まれます。一部のライセンス取引がこれに含まれる可能性があります。

PwC の見解

顧客との契約から生じる収益は ASC606 のガイダンスに従うため、契約の相手方が顧客か否かを判定することが重要です。ASC610-20 は ASC606 の認識および測定に関する一部の原則を含んでいますが、異なる表示および開示の要求事項があります(例えば、顧客との取引は一般的に ASC606 に従い収益および売上原価に計上されますが、顧客以外との取引は通常、ASC610-20 に従い利得または損失として表示されます)。この判定は、投資者と持分法適用の投資先との間の非金融資産の移転により生じる内部利益の消去にも影響を与える可能性があります。

2. 事業—ASC810

移転された一連の資産及び活動が、事業の定義を満たす場合、その取引は ASC810 における認識の中止に関するガイダンスの範囲に含まれます。企業が事業の新たな定義を採用しているかどうかにかかわらず、ASC610-20 を適用する際には事業の新しい定義(ASU2017-01 に含まれる定義)を使用しなければなりません。

3. 金融資産—ASC860

取引が、ASC860 の範囲に完全に含まれる場合、ASC860 を適用します。これには、ASC323「投資—持分法及びジョイント・ベンチャー」に従い会計処理される投資の移転が含まれます。企業は、原資産を他のガイダンスに従って会計処理しなければならないかを判定するために、今後はこれらの投資の「ルックスルー(投資の構成を把握すること)」を行いません(「ルックスルー」は不動産に固有のガイダンスによって要求されていました)。

4. 非金融資産—ASC610-20

取引が ASC606、810 または 860 の範囲に含まれず、かつ、その他の特定の範囲除外の規定(例:セール・アンド・リースバック、原油および天然ガスなどの鉱物資源掘削権の委譲、特定の非貨幣性取引、リース)が適用されない場合、当該取引は、ASC610-20 に従って会計処理されます。ただし、ASC610-20 が他のガイダンスの適用を要求している場合もあります。また、今回の修正は特に、一部売却の取引、ジョイント・ベンチャーへの資産の抛出および多くの非貨幣性取引を扱っています。

PwC の見解

ASC610-20 が顧客以外との非貨幣性取引の大部分についてのガイダンスを提供することとなったため、ASC845「非貨幣性取引」におけるガイダンスは大幅に減少しました。しかし、同一の相手との棚卸資産の購入および売却、ならびにバーター取引は、顧客以外との取引の場合においても、引き続き ASC845 の範囲に含まれます。

実質的な非金融資産

ASU2014-09 は実質的な非金融資産の認識の中止に関するガイダンスを提供しましたが、用語について定義しませんでした。修正後のガイダンスでは、実質的な非金融資産とは、「契約の相手方に約束している（認識済または未認識の）資産の公正価値のほとんどすべてが非金融資産に集中している場合における、契約の相手方に約束している金融資産（例：債権）」である、と定義しています。例えば、企業が、事業を構成していない建物と債権を顧客以外に移転し、公正価値の 95%が建物に集中している場合、債権は実質的な非金融資産であるとみなされます。その結果、ASC610-20 に従い建物および債権の双方の認識が中止されます。

PwC の見解

ASC610-20 は、何が「ほとんどすべて (substantially all)」を構成するかについて定義していません。しかし、この用語は、米国会計基準のその他の領域（事業の定義、リース等）で使用されており、また明確な基準 (bright line) ではありませんが、通常は、約 90% よりも多いことを意味すると解釈されています。

現金および現金同等物、繰延税金資産および繰延税金負債は、移転される資産の公正価値のほとんどすべてが非金融資産に集中しているか否かの判定から除外されています。資産とともに移転される現金は、収益基準における顧客に支払われる対価に関するガイダンスと整合的に、取引価格の減額とみなされなければなりません。

企業が、事業ではない 1 社または複数の連結子会社の所有持分を移転する場合、それらが実質的な非金融資産かどうかを判定するためには子会社の原資産を検討しなければなりません。実質的な非金融資産に該当する場合、子会社は ASC610-20 に基づき認識の中止が行われます。実質的な非金融資産に該当しない場合、どの認識中止モデルを適用すべきかを決定するためにそれぞれの子会社を個別に評価することになります。

例1－子会社の移転

背景

企業は子会社 A と子会社 B の所有持分を顧客以外に移転します。子会社 A および子会社 B は事業に該当せず、次のような種類の資産を含んでいます。

	金融資産	非金融資産	% 非金融資産
子会社 A	\$5	\$95	95%
子会社 B	3	7	70%
	<hr/> \$8	<hr/> \$102	<hr/> 93%

結論

子会社 A と子会社 B の合算ベースで、原資産の公正価値のほとんどすべてが非金融資産に集中しているため、金融資産はすべて実質的な非金融資産とみなされます。その結果、子会社 A と子会社 B は、ASC610-20 のガイダンスを用いて認識の中止が行われます。

例2－子会社の移転

背景

企業は子会社 C と子会社 D の所有持分を顧客以外に移転します。子会社 C および子会社 D は事業に該当せず、次のような種類の資産を含んでいます。

	金融資産	非金融資産	% 非金融資産
子会社 C	\$5	\$95	95%
子会社 D	30	70	70%
	<hr/> \$35	<hr/> \$165	<hr/> 83%

結論

子会社 C と子会社 D の合算ベースでは、原資産の公正価値のほとんどすべてが非金融資産に集中しているとはいえません。そのため、子会社 C と子会社 D をそれぞれ区分して評価します。子会社 C の原資産の公正価値のほとんどすべては非金融資産に集中しているため、当該子会社は ASC610-20 に基づいて認識の中止が行われます。子会社 D の場合はこれに該当しないため、企業は、他の関連する基準を適用する必要があります。

移転する子会社が事業に該当せず、実質的な非金融資産の定義も満たさない場合、ASC810 のガイダンスを用いて当該子会社全体の認識の中止を行います(範囲除外の規定をいずれも満たしていない場合)。

非連結企業に対する所有持分(例:持分法投資、ジョイント・ベンチャーに対する投資)が移転される場合、投資者は、投資先の原資産を評価する必要はありません。このような所有持分は、金融資産とみなされます。

他の基準の範囲に一部が含まれる契約の対価の配分

契約における移転される資産の公正価値のほとんどすべてが非金融資産に集中していない場合、その契約の一部は ASC610-20 の範囲に含まれ、(資産が移転された子会社に保有されていない限り)一部は他のガイダンスの範囲に含まれる可能性があります。新収益基準に含まれるこの区分と配分のガイダンスは、移転された対価をそれぞれ別個の要素に配分するために用いられ、それから関連する処分モデルに基づいて各要素の認識が中止されます。この配分は、他の適用可能なガイダンスを適用しない限り、独立販売価格の比率に基づいて行われます。

例 3—複数のモデルを用いた認識の中止

背景

A 社は、いくつかの不動産関連の資産を B 社に 2,500 ドルで移転する契約を締結しています。資産グループには、100% 所有のオフィスビル 1 棟と持分法投資により保有している同様のいくつかの不動産資産が含まれています。移転された一連の資産及び活動は事業に該当せず、この取引において B 社は顧客とはみなされていません。また、負債は当該移転に含まれておらず、企業に対する所有持分の移転もありません。契約で約束した資産の帳簿価額および公正価値は以下のとおりです。公正価値は独立販売価格と同額であると仮定します。

	帳簿価額	公正価値
オフィスビル	\$1,100	\$1,350
持分法投資	1,000	1,150
	<u>\$2,100</u>	<u>\$2,500</u>

結論

金融資産(持分法投資)の額が重要であるため、契約で約束した資産の公正価値のほとんどすべてが、非金融資産に集中しているとはいえません。そのため、A 社は契約対価をその構成要素に配分する必要があります。

オフィスビル(非金融資産)については、ASC610-20 の非金融資産に関するガイダンスを用いて認識を中止します。持分法投資(金融資産)については、ASC860 の金融資産に関するガイダンスを用いて認識を中止します。

ASC606 の区分と配分に関するガイダンスを適用する場合、取引価格の 1,350 ドル(取引価格 2,500 ドル×54%(オフィスビルの独立販売価格 1,350 ドル/独立販売価格の合計 2,500 ドル))がオフィスビルに配分されます。

残りの取引価格 1,150 ドル(46%)は、持分法投資に配分され、ASC860 に従って認識が中止されます。

PwC の見解

FASB は、ASU における「結論の根拠」の中で、取引の形態にかかわらず非金融資産の認識中止の会計処理は通常、同じでなければならないと述べていますが、場合によっては、形態の差異が会計処理に影響を与えることがあります。

例えば、例 3 において、企業が、(資産を直接移転するのではなく) オフィスビルと持分法投資を保有している連結子会社に対する持分を移転する場合、企業は、適用可能な認識中止モデルを決定するために、ASC610-20 ではなく ASC810 を参照することになります。これは、子会社が所有する資産の公正価値のほとんどすべてが非金融資産に集中しているとはいえないためです(すなわち、金融資産に対する持分は非常に重大であるため、「ほとんどすべて」という閾値を満たすことができません)。

利得または損失の認識

企業が非金融資産の認識を中止し利得または損失を認識するためには、企業は、当該資産に対する支配を喪失するだけでなく、ASC610-20 で使われている新たな収益認識のガイダンスに基づいて他の当事者に対する支配の移転に関する要件を満たす必要があります。これらの要件が満たされない場合、企業は引き続き資産を認識し、受け取った対価について負債を計上します。

ステップ 1 譲渡人は支配を喪失するか

企業は、ASC810 の下で非金融資産の支配を喪失しているか否かを評価します。この分析は、譲渡人が、非金融資産を直接的に、または支配している子会社の移転を通じて間接的に売却しているかどうかによって異なります。非金融資産を直接的に移転している場合、譲渡人が譲受人に対する支配的財務持分を有することはありません。支配している子会社を通じて間接的に移転する場合、譲渡人は、支配の喪失を証明するために子会社の支配を放棄しなければなりません。

PwC の見解

ASC810 における認識中止の要件(ステップ 1) が満たされない場合、非金融資産の認識の中止は行われず、利得/損失は認識されないため、ASC606 における支配の移転の評価(ステップ 2)を行う必要はありません。一般的なシナリオとしては、企業が事業に該当しない連結子会社を通じて非金融資産を保有しており、その子会社に対する非支配持分を第三者に売却する場合です。売却する企業は、この取引の前後で子会社を支配し続けており、そのため当該子会社はステップ 1 において認識の中止は行われません。そのかわりに、比例的な子会社の帳簿価額に対する非支配持分を計上することにより、当該取引を資本取引として会計処理します。

ステップ2 譲受人は支配を獲得しているか

譲受人が ASC606 に基づき非金融資産の支配を獲得しているかどうかを評価する場合、譲渡人は、契約の識別に関連して、新収益基準の次の要件が満たされているか否かを最初に判定しなければなりません。

- 契約の両当事者が契約を承認しており、契約の履行を確約している
- 企業は各当事者の権利を識別できる
- 企業は支払条件を識別できる
- 契約に経済的実質がある
- 対価を回収する可能性が高い

これらの要件を充足する際に、企業は、譲受人が新収益基準のガイダンスを用いて非金融資産の支配を獲得しているかどうかを評価しなければなりません。ASC610-20 は、以下のような新収益基準における支配の移転に関する指標を参照し、資産の支配が買手にいつ移転されたのかを判定することとしています。

- 譲渡人は支払を受ける現在の権利を有している
- 譲渡人が資産の物理的占有を移転した
- 譲受人が資産に対する法的所有権を有している
- 譲受人が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している
- 譲受人が資産を検収した

ジョイント・ベンチャーへの非金融資産の譲渡により、譲渡人は非金融資産に対する支配を喪失し(ステップ1)、当該非金融資産の支配を獲得したジョイント・ベンチャーに対する非支配投資者となる場合があります。ジョイント・ベンチャーがこの取引において顧客に該当せず、非金融資産の支配を獲得していると判定される場合(ステップ2)、譲渡人はすべての利得または損失を認識します。

複数の資産の移転が関連する取引について、それぞれの資産の支配が同時に移転されない場合があります。その結果、一部の資産は取引日に認識の中止が行われ、他の資産は後日に認識の中止が行われる可能性があります。認識の中止が異なる時期に発生する場合、対価を ASC606 における相対的な独立販売価格による方法を用いて別個の各資産に配分する必要があります。

契約で約束された資産および負債の認識の中止が同時に発生しない場合もあります。非金融資産の支配を移転する前に、相手方によって引き受けられた負債の認識を中止する場合、企業は、資産の支配の移転前に受け取っている対価を表す契約負債を計上することになります(したがって、利得または損失は当初に認識されません)。逆に、相手方によって引き受けられた負債の認識を中止する前に、企業が非金融資産の支配を移転している場合、企業は、利得または損失の算定に含まれる負債の帳簿価額の範囲で、契約資産を認識します。

利得または損失の測定

認識中止の要件を満たす場合、移転時の利得/損失を算定しなければなりません。利得/損失は、別個の非金融資産に配分された対価とその帳簿価額の差額として計算されます。

PwC の見解

非金融資産は認識の中止前に減損テストの対象となる可能性が高いため、ほとんどの場合、認識の中止時点で重要な損失が認識されることはないと思込まれます。しかし、取引において、認識の中止時点の対価に含まれない重要な額の変動対価がある場合など、一部の状況においては、認識の中止時点で損失が発生する可能性があります。

契約における対価の算定は、対価が単純な固定金額でない場合もあり、複雑になる可能性があります。考え得る複雑性をもたらす要因としては、以下があります。

- **変動対価**—企業は、期待値または最も可能性の高い金額のいずれかの方法を用いて変動対価を見積もる必要があります。変動対価は、利得については大幅な戻入の可能性が生じない、また、損失については大幅な増加が生じない可能性が高い場合にのみ、企業の対価の見積りの中に含めることができます。この見積りは、各報告期間に再評価し、事後的な変動があれば損益計算書に計上しなければなりません。これは、条件付対価の対象となる事業に関する認識の中止とは異なります。その場合、売手は条件付対価を公正価値で認識するか実現可能価額で認識するかのいずれかの会計方針によることとなります。
- **債務/負債の移転**—取引の一部として買い手が引き受ける債務やその他の負債の帳簿価額は、移転された対価の金額に加算されます。これは、認識を中止する前の ASC360 に従った減損テストの実施の要求を変更するものではありません。さらに、ノンコース負債の対象となる非金融資産で、ASC360 に従って減損していると判定されたものについては、当該負債の帳簿価額を下回る公正価値まで評価減を行う必要がある場合があります。多くの場合、このような状況は不動産の競売により生じます。不動産が負債の帳簿価額を下回る価値まで評価減される場合、認識の中止時に純利得が発生しますが、これは主に債務免除の利得によるものです。
- **現金以外の対価**—株式または棚卸資産など移転された現金以外の対価は、契約開始時に公正価値で測定される必要があります。
- **重大な金融要素**—特定の状況においては、対価が一定の期間にわたり移転される場合があります。対価の金額を予想支払期間にわたって割り引くことにより貨幣の時間的価値の調整が必要となる場合があります。
- **買手に支払われる金額**—買手に支払われる金額(または買手に移転される現金)は、移転される対価の合計額から減額されます。

例 4 – 制限の対象となる変動対価

背景

ある企業は、公正価値 100 百万ドル(帳簿価額 75 百万ドル)を有する特定の仕掛研究開発 (IPR&D) 資産に対する権利を売却します。IPR&D 資産は事業を構成しておらず、顧客との契約とみなされる企業の通常の活動のアウトプットでもないため、企業は、当該資産は非金融資産の認識の中止のガイダンスに従うと結論付けています。買手は、10 百万ドルの前払金を現金で支払うことに合意しており、今後 25 年間にわたり IPR&D からの売上げの 3% 相当のロイヤルティを支払うこととなります。

結論

企業は買手に対する支配財務持分 (ASC810 における支配) を有しておらず、また買手は IPR&D の支配 (ASC606 における支配) を獲得しているため、認識の中止が適切です。

企業は、売上高ベースのロイヤルティの見積りを行うことができ、この取引について最終的に損失は発生しないと見込んでいますが、ロイヤルティ収入において変動対価を認識することが重大な戻入をもたらさない可能性が高いと結論付けることはできないため、この変動対価は「制限の対象」とみなされます。その結果、契約開始時の対価の合計は 10 百万ドルであり、帳簿価額 75 百万ドルと比較した場合に 65 百万ドルの損失が生じます。企業は、ロイヤルティに伴う不確実性が解消されるまで、各報告日にこの見積りを更新する必要があります。

一部売却の取引では、通常、企業は契約相手方に対する非支配持分と交換に非金融資産の支配を移転します。あるいは、子会社が非金融資産を保有しており、その支配を喪失した場合、子会社に対する一部持分は現金と交換で移転され、子会社に対する非支配持分は留保されます。

例 5 – 不動産の一部売却

背景

A 社は、事業でない、帳簿価額 50 ドルおよび公正価値 100 ドルのオフィスビルの 100% を保有しています。A 社は、オフィスビルの持分全体を、現金 60 ドルと C 社に対する 40% の非支配持分で C 社に移転します(なお、C 社はオフィスビルの 60% 持分の購入に必要な現金以外の資産または負債を保有していませんでした)。その結果、この移転後の C 社の公正価値は、100 ドルになります。この取引前、C 社はこの取引の顧客ではない無関係の第三者によって所有されています。

結論

この取引の結果、A 社のオフィスビルに対する有効な所有持分は、100% から 40% まで減少しています。A 社がこの移転の部分的な対価として受領した(持分法に基づき会計処理された)非支配持分は、40 ドル(C 社の公正価値の 100% × C 社に対する所有持分の 40%) で評価されます。したがって、移転された対価合計は 100 ドル(現金 60 ドル + 非支配持分の公正価値 40 ドル) です。

受領した対価は 100 ドルであり、ビルの過去の帳簿価額は 50 ドルであったため、50 ドルの利得が認識されます。C 社に対する持分投資は、公正価値 40 ドルで認識されます。

PwC の見解

新しい持分法投資の公正価値による認識は、不動産および非貨幣性取引に関する現行ガイダンスから大きく変更されています。現行ガイダンスは、第三者に対して売却した金額について利得の認識を認めており、通常、これまで計上していた純資産に対する売手の帳簿価額の比例按分で非支配持分を測定することを要求しています。すなわち、現行ガイダンスの下では、上記の例における利得は 30 ドルまでに制限されます。これは、受取現金 60 ドルからオフィスビルの 60% 相当額(帳簿価額 50 ドル × 60%) を控除した金額として計算されています。

表示および開示

長期性資産(処分グループ)の売却時に認識される利得または損失の表示は ASC360 に従い、当該グループが非継続事業としての要件を満たさない限り、損益計算書上の法人所得税控除前の継続事業による収益に含まれます。

さらに ASC360 は、長期性資産の処分について特定の開示を要求しています。それらの開示の例には、処分に至った事実および状況、認識された利得または損失、および、損益計算書の本体において区分表示されない場合の利得または損失などの見出しを含みます。その他の開示は、ASC360 に基づき、非継続事業としての要件を満たさない個々に重要性のある構成要素の処分について要求されます。

次のステップ

非金融資産に関するガイダンスの修正は、企業が ASC606 における新収益認識ガイダンスを適用する時期と同時に適用されます。したがって、12 月決算の公開企業 (public business entities) について、当基準は 2018 年 1 月 1 日より適用されます。その他のすべての企業については、当ガイダンスの適用にさらに 1 年の猶予があります。12 月決算の企業については、収益基準と同時に適用することを条件として、早期適用が 2017 年 1 月 1 日に開始する事業年度より認められます。しかし、移行方法や手段は同じである必要はありません。企業は、収益基準にどの移行アプローチを選択したかにかかわらず、完全遡及アプローチ (すなわち、当期に表示されているすべての過去の期間に遡及適用) または修正遡及アプローチ (すなわち、適用した期間の期首時点で変更の累積的影響を調整) のいずれかを用いて、ASC610-20 に移行することができます。

完全遡及 (移行) アプローチの場合、当ガイダンスはすべての契約に適用されます。しかし、修正遡及 (移行) アプローチを選択する場合、大半の企業は、移行ガイダンスに含まれる利用可能な選択 (完了した契約に当ガイダンスを適用しないという選択) を行うことになると考えられます。なお、「完了した契約」は、収益のガイダンスで新たに定義された用語です。それは、契約からの収益の「ほとんどすべて (substantially all)」が現行ガイダンスの下で認識された契約のことです。

PwC の見解

ASC610-20 の範囲に含まれる契約は通常、その実効日に完了するため、企業は、当基準の適用時に累積的影響調整額を有していない可能性があります。しかし、契約が完了していない状況もあります (例えば、新ガイダンスの適用後に受領する可能性のある重要な条件付対価が存在する状況など)。別のシナリオとしては、売手が適用日時点で行使または解約されていない非金融資産の買戻しのコール・オプションを有している場合があげられます (この場合、当該資産は適用日前に認識中止されません)。

一部売却取引について、現行ガイダンスの下では通常、留保持分に係る利得の認識が制限されていますが、持分法投資の留保は、契約が「完了していない」ことを示唆するものではありません。2017 年に一部売却取引が発生している場合、2018 年 1 月 1 日の適用と仮定して修正遡及アプローチを用いる場合、留保持分は変化せず、累積的影響調整額は計上されません。完全遡及アプローチを用いる場合、新たなガイダンスが一部売却取引に適用されます。

PwC の見解

企業は、いずれかの移行方法を選択したことによる継続的な影響を検討しなければなりません。将来起こり得る結果の 1 つの例として、完全遡及アプローチの下では、減価償却費および償却費が増加し、持分法投資の減損の発生可能性が高くなります。これは、一部売却は、修正遡及アプローチよりも完全遡及アプローチの下で、適用時に持分法投資の残高が大きくなる可能性があるという事実によるものです。

いずれの移行法を用いる場合でも、企業が適用開始日に当該定義を適用しているかどうかにかかわらず、ASU2017-01における修正後の事業の定義を用いなければなりません。

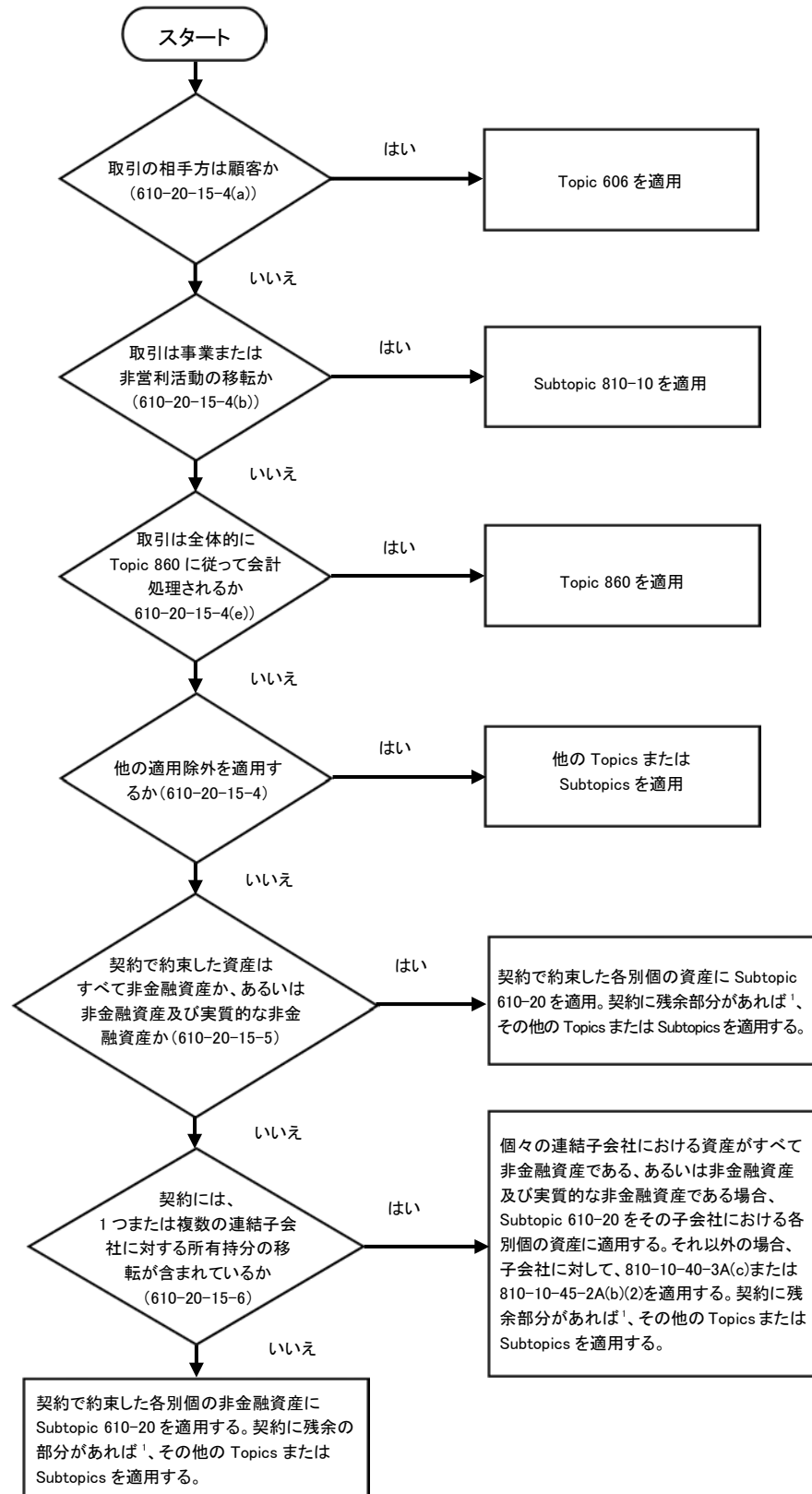
移行の負担を軽減する取組みとして、次のいくつかの実務上の便法が提供されています。

- 企業は、完了した契約について売却時に変動対価を見積もる必要はなく、実際の取引価格を用いることができる。
- 適用時に表示されている最も古い期間前に条件変更された契約について、企業は、それらの契約条件変更を遡及的に修正再表示する必要はない。
- 過去に事業の処分として計上した取引が当ガイダンスの適用時に事業としての要件をほぼ満たさないと企業が結論付けている場合、企業は、処分事業に関連するのれんに配分された金額を元に戻す必要はない。

新たなガイダンスは、広範なプロジェクトの第2フェーズにあたります。第1フェーズは、2017年1月に、ASU2017-01「事業の定義の明確化」の公表により完了しました。第3フェーズにおいて、FASBは、資産と事業の取得および処分との間に残る会計上の差異について再検討する可能性があります。

付録

ASC610-20-15-10 に含まれるフローチャート



¹ 移転に、認識を中止すべき売手の資産ではない他の契約上の取決め(例:保証)が含まれている場合、それらの契約は分割され、その他の Topics または Subtopics に従って会計処理される。

お問い合わせ

本資料に関して質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。

© 2017 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, visit www.cfodirect.pwc.com, PwC's online resource for financial executives.