

IFRS in Focus

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office 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。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

IASB がジョイント・アレンジメントに関する新基準を公表

目次

- 新基準書
- 共同支配
- ジョイント・オペレーションとジョイント・ベンチャー
- ジョイント・オペレーションとジョイント・ベンチャーの区別
- 個別財務諸表
- 開示
- 発効日と経過措置

要点

- IFRS 第 11 号は、ジョイント・アレンジメントを、ジョイント・オペレーション（現行の共同支配の資産と共同支配の営業活動の概念を結合）またはジョイント・ベンチャー（現行の共同支配企業の概念と同等）に分類する。
 - 「ジョイント・オペレーション」とは、共同支配する当事者が、資産に対する権利と負債に対する義務を有するジョイント・アレンジメントをいう。
 - 「ジョイント・ベンチャー」とは、アレンジメントを共同支配する当事者が、アレンジメントの純資産に対する権利を有するジョイント・アレンジメントをいう。
- IFRS 第 11 号は、ジョイント・ベンチャーの持分に持分法会計の使用を要求し、比例連結法を削除する。
- ジョイント・アレンジメントが、ジョイント・オペレーションかジョイント・ベンチャーかの決定は、もはや主たる要素ではない別個の法的な事業体の存在およびアレンジメントにおける当事者の権利と義務に基づく。
- 経過措置は、持分が IAS 第 31 号でどのように分類されていたかにより異なる。
- IFRS 第 11 号の発効日は 2013 年 1 月 1 日であり、一定の状況において早期適用が認められる。

新基準書

2011 年 5 月 12 日、国際会計基準審議会 (IASB) は、IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」および SIC 第 13 号「共同支配企業—共同支配投資企業による非貨幣性資産の拠出」を廃止する IFRS 第 11 号「ジョイント・アレンジメント」を公表した。IASB はまた、IFRS 第 11 号の公表と同時に以下を公表した。

- IFRS 第 10 号「連結財務諸表」(詳細については別の IFRS in Focus を参照)
- IFRS 第 12 号「他の企業に対する持分の開示」(詳細については別の IFRS in Focus を参照)
- IAS 第 27 号(2011 年改訂)「個別財務諸表」は、IFRS 第 10 号の公表に伴い改訂されたが、個別財務諸表についての現行ガイダンスは維持されている。
- IAS 第 28 号(2011 年改訂)「関連会社およびジョイント・ベンチャーに対する投資」は、IFRS 第 10 号および IFRS 第 11 号の公表による変更に従い改訂されている。

「5つのパッケージ」中の各基準書の発効日は、2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度であり、「5つのパッケージ」中の他の基準書のすべてを早期適用する場合に、早期適用が認められる。しかし、企業は、IFRS 第 12 号を(したがって、「5つのパッケージ」の他の基準書も)早期適用することなく、IFRS 第 12 号の開示要求を財務諸表に取り入れることが認められる。

共同支配

IFRS 第 11 号は、ジョイント・アレンジメントを「共同支配をする複数の当事者のアレンジメント」と定義し、共同支配は、「関連する活動についての決定に際して、アレンジメントを共同して支配する当事者の一致した合意を必要とする」場合にのみ存在する事を明確にしている。

見解

共同支配の概念は複数の当事者による支配を含むが、決定がこれらの当事者の複数の組み合わせにより達成される場合は含まない。IFRS 第 11 号は、この点を説明するために次の例を提供している。

アレンジメントに当事者 3 人がいると仮定する。A はアレンジメントにおいて 50%の議決権を有し、B と C は 25%を有する。A、B および C の間の契約上の取決めは、本アレンジメントに関連する活動についての決定に際して、少なくとも 75%の議決権が要求されることを特定している。A はすべての決定を防ぐことができるが、B と C のいずれかの合意を必要とするため、アレンジメントを支配していない。この設例において、A、B および C は共同して本アレンジメントを支配している。しかし、議決権が 75%に達するために合意ができる複数の当事者の組み合わせがある(つまり A および B と A および C のいずれか)。そのような状況においては、ジョイント・アレンジメントとなるためには、当事者間における契約上の取決めに、本アレンジメントに関連する活動についての決定に際して、どの当事者の組み合わせの一致した合意が必要とされるのかを明記する必要がある。

ジョイント・オペレーションとジョイント・ベンチャー

新基準書は、「ジョイント・オペレーション」と「ジョイント・ベンチャー」という 2 種類のジョイント・アレンジメントを確立する。2 種類のジョイント・アレンジメントは、ジョイント・アレンジメントの当事者の権利と義務により区別される。ジョイント・オペレーションにおいては、ジョイント・アレンジメントの当事者(「ジョイント・オペレーター」と呼ばれる)はアレンジメントの資産に対する権利および負債に対する義務を有する。これに対しジョイント・ベンチャーにおいては、アレンジメントの当事者(「共同支配投資企業」と呼ばれる)は、アレンジメントの「純資産」に対する権利を有する。

IFRS 第 11 号は、ジョイント・オペレーターに対して、適用する IFRS に従って資産、負債、収益および費用の持分相当額を認識することを要求し、一方、共同支配投資企業は、その持分を、IAS 第 28 号(2011 年改訂)「関連会社およびジョイント・ベンチャーに対する投資」の持分法を使用して会計処理する。IAS 第 31 号に含まれていた比例連結の選択肢は、維持されなかった。

見解

IAS 第 28 号に詳述されている持分法会計の構造に変更はなく、ジョイント・オペレーションの会計は、共同支配の営業活動および共同支配の資産の現行の処理と整合している。

IFRS 第 11 号は、ジョイント・アレンジメントを共同支配する当事者のみならず、ジョイント・アレンジメントに持分を有するすべての当事者に適用する。したがって、ジョイント・オペレーションに持分を有するすべての当事者は、その持分から生じる資産、負債、収益および費用の持分相当額を認識する。しかし、ジョイント・ベンチャーに対する持分の会計は、当事者が共同支配を有するかどうかによって依存する。ジョイント・ベンチャーを共同支配する、またはジョイント・ベンチャーに重要な影響力を有する当事者は、持分法を使用してその持分を会計処理し、そうでない当事者は、IFRS 第 9 号「金融商品」(または該当する場合には、IAS 第 39 号「金融商品: 認識と測定」)を適用する。したがって IFRS 第 11 号の適用は、ジョイント・アレンジメントのすべての当事者に対して、アレンジメントがジョイント・オペレーションとジョイント・ベンチャーのいずれの定義に該当するかの評価を要求する。

ジョイント・オペレーションとジョイント・ベンチャーの区別

別個の事業体の存在は、ジョイント・アレンジメントがジョイント・ベンチャーとみなされるために必要条件ではあるが、十分条件ではない。別個の事業体がない場合には、IFRS 第 11 号は、ジョイント・アレンジメントの当事者が、アレンジメントの資産および負債に直接的な権利と義務を有していると、アレンジメントがジョイント・オペレーションに分類されることを明確にしている。別個の事業体があるアレンジメントにおいては、そうである場合もそうでない場合もあり、アレンジメントの当事者がアレンジメントの「純資産」に対する権利を有しているかどうかを決定する際に、すべての関連する事実と状況を考慮しなければならない。

見解

共同支配企業の存在を決定の主要な要素として、別個の法的な事業体を扱う IAS 第 31 号の要求からの重要な変更である。

本基準書はジョイント・ベンチャーの識別にあたって考慮すべき要素に関するガイダンスを提供している。

別個の事業体の法的形式

別個の事業体を通して活動するジョイント・アレンジメントには、アレンジメントの当事者の無限責任を投資家に提供する場合がある。これはジョイント・アレンジメントがジョイント・オペレーションであることを示唆している。しかし、当事者の責任を限定するジョイント・アレンジメントは、必ずしもアレンジメントがジョイント・ベンチャーであることを示唆しない。なぜなら、契約上の取決めの条件または他の事実と状況が、当事者が有限責任を有するかどうかに影響する場合があるからである。

契約上の取決めの条件

ジョイント・アレンジメントの当事者間の契約上の取決めは、事業体の法的形式を無効にする場合がある。例えば、事業体の法的形式が、通常は、投資家を負債に対する直接の義務から保護するという事実と反して、当事者がアレンジメントの資産に対する直接的な権利と負債に対する直接的な義務を有する場合がある。これは、当事者間の契約上の取決めが、アレンジメントのすべての当事者が、第三者の請求に対して直接責任を負うことを設定する場合や、当事者の相対的な業績に基づいて収益および費用を配分することを設定する場合である。

その他の事実および状況

別個の実業体が利用され、契約上の取決めの条件がジョイント・アレンジメントがジョイント・オペレーションであることを示唆していない場合には、アレンジメントの種類を決定する際に、当事者は、その他の関連する事実および状況を考慮しなければならない。例えば、別個の実業体が、ジョイント・アレンジメントの資産と負債を保有するために設立され、ジョイント・アレンジメントの当事者がアレンジメントのすべてのアウトプットを購入することをコミットしている場合には、当事者がアレンジメントの資産からもたらされる経済的便益のすべてに対する権利を有するため、アレンジメントがジョイント・オペレーションであることを示唆している。さらに、アレンジメントがキャッシュ・フローの創出に関して完全に当事者に依存しているため、当事者はジョイント・アレンジメントの負債の決済を賄うことが要求されている。これもまたアレンジメントがジョイント・オペレーションであることを示唆している。しかし、ジョイント・アレンジメントが需要・在庫および信用リスクを引き受けているため、第三者にアウトプットを販売できる場合には、ジョイント・アレンジメントがジョイント・ベンチャーであることを示唆する。

見解

以前は IAS 第 31 号の共同支配企業の定義を満たしていた投資が IFRS 第 11 号においてはジョイント・オペレーションとなる可能性があり、また、以前は IAS 第 31 号における共同支配の営業活動または資産の定義を満たしていた投資が IFRS 第 11 号のジョイント・ベンチャーとなる可能性がある。さらに、共同支配を有していないため以前はジョイント・オペレーションの持分を IFRS 第 9 号(または、該当する場合には IAS 第 39 号)に従って会計処理を行っていた投資企業も、ジョイント・オペレーションに関連する資産、負債、収益および費用の持分相当額を直接認識しなければならなくなるため、IFRS 第 11 号の適用により影響を受ける。

個別財務諸表

ジョイント・オペレーションは、個別財務諸表においても、連結財務諸表と同様の方法で会計処理される(すなわち、投資家はジョイント・オペレーションに関する資産、負債、収益および費用の持分相当額を直接認識する)。

ジョイント・ベンチャーは、IAS 第 27 号が認めているように、関連会社および子会社に対する投資と同様に、共同支配投資企業の個別財務諸表において、取得原価または IFRS 第 9 号(または該当する場合には IAS 第 39 号)に従って会計処理される。

開示

ジョイント・アレンジメントに関与する企業に対する開示要求は、IFRS 第 12 号に規定されている。このトピックに関する詳細については、デロイトの IFRS 第 12 号に関する IFRS in Focus ニュースレターを参照ください。

発効日と経過措置

IFRS 第 11 号は 2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効し、早期適用が認められる(IFRS 第 10 号、IFRS 第 12 号、IAS 第 27 号(2011 年)および IAS 第 28 号(2011 年)が同時に適用される場合に限る)。IFRS 第 11 号の適用により会計上の変更が要求される場合には、変更の影響は表示されている最も早い期間の期首において計算され、比較期間は修正再表示される。

IFRS 第 11 号の適用は、2 つの状況において財務諸表の修正を要求する。

適用前	適用後	表示されている最も早い期間の期首における会計処理
IAS 第 31 号: 持分法を使用して会計処理される共同支配企業	IFRS 第 11 号: ジョイント・オペレーション	<ul style="list-style-type: none"> 持分法投資の認識を中止する。 ジョイント・オペレーションから生じる資産(もしあれば、のれん)および負債を認識する。 認識した純資産額が認識を中止した持分法投資を超過する場合には、のれんの額までのれんを減額し、残りの超過額は利益剰余金に認識する。 認識した純資産額が認識を中止した持分法投資を下回る場合には、差額は利益剰余金に認識する。

適用前	適用後	表示されている最も早い期間の期首における会計処理
IAS 第 31 号: 比例連結を使用し て会計処理される 共同支配企業	IFRS 第 11 号: ジョイント・ベンチャー —	<ul style="list-style-type: none"> 資産(もしあれば、のれんを含む)および負債の認識を中止する。 認識を中止した純資産の帳簿価額により持分法投資を認識する。 減損テストを実施し、もしあれば減損損失を利益剰余金の修正として認識する。

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各社(有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社)の総称です。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、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、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等を提供しております。また、国内約 40 都市に約 7,000 名の専門家(公認会計士、税理士、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。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.tohmatsu.com)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスをさまざまな業種の上場・非上場クライアントに提供しています。全世界 150 カ国を超えるメンバーファームのネットワークで、ワールドクラスの品質と地域に対する深い専門知識により、いかなる場所でもクライアントの発展を支援しています。デロイトの約 170,000 人におよぶ人材は“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、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)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッド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。その法的な構成についての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/をご覧ください。