

IFRS 第 11 号 Joint Arrangement（共同支配の取決め）の概要

1. 概要

- 連結プロジェクトでは、最初に、我が国の連結の範囲に関する会計基準の検討の範囲を SPE の連結に限定するか（2009 年 2 月論点整理参照）すべての会社とするかを検討することとしている。それらの検討を行うにあたっては、我が国の会計基準と IFRS 第 10 号との差異、仮に IFRS 第 10 号の考え方を採用した場合の影響度合いを概括的に把握することが必要となる。
- また、IASB からは、IFRS 第 10 号と同時期に IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」が公表されており、単独の支配を扱う IFRS 第 10 号との関連性も高いことから、IFRS 第 10 号の検討と同様に、我が国の会計基準との差異や影響度合いなどの把握が必要と考えている。
- このため、本資料ではまず、この IFRS 第 11 号の概要を取り上げ、単純な設例を用いて、その具体的な適用を確認している。

2. IFRS 第 11 号

(1) 概要

- IASB は、2011 年 5 月 12 日に、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」(Joint Arrangements) を公表した。これにより IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」が廃止される¹。
- これに伴い、IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」は、「関連会社及び共同支配企業に対する投資」(Investments in Associates and Joint Ventures) と改称されている。
- 共同支配の取決めの共同支配を有する当事者に対する開示要求は、IFRS 第 12 号「他の事業体に対する持分の開示」で定められている。IFRS 第 11 号は、2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用され、早期適用は認められる。

(2) IAS 第 31 号からの重要な変更点

- 共同支配企業（joint venture）に対する比例連結²の選択肢が廃止されている。したがって、共同支配企業となる場合、その会計処理は持分法のみとなる。

¹ 同時に、SIC13 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抛出」も廃止されることになる。その内容は、改正 IAS 第 28 号に移行された。

² 共同支配企業に対する持分の会計処理に比例連結を用いる場合、概念フレームワークにおける資産及び負債の定義を満たさない資産・負債が認識されることが懸念され、比例連結の選択肢が削除された。

- 「共同支配の営業活動」(jointly controlled operations)と「営業支配の資産」(jointly controlled assets)というIAS第31号における二つの分類について、「共同支配事業」(joint operation)という分類で整理し直されている。その結果、共同支配の取決めの種類は、「共同支配事業」(joint operation)と「共同支配企業」(joint venture)の二種類となる。
- 「共同支配事業」(joint operation)の場合は、取決めに係る資産負債を勘定科目ごとに会計処理する³。

(3) IAS 第28号への重要な変更点

- 持分法の適用対象を、関連会社 (associates) 又は共同支配企業 (joint ventures) とする。
- 関連する開示は、IFRS 第12号で定められている。

3. IFRS 第11号の内容

(1) 目的（1項）

本基準の目的は、共同で支配されている取決め（すなわち、共同支配の取決め）に対する持分を有する企業の財務報告に関する原則を定めることである。

(2) 範囲（3項）

本基準は、共同支配の取決めの当事者⁴ (party to a joint arrangement) であるすべての企業に適用される。

(3) 共同支配の取決めの特徴（4項～6項）

- 共同支配の取決めは、複数の当事者が共同支配を有する取決めである。
- 共同支配の取決めは次の特徴を有する。
 - (a) 当事者が契約上の取決めで拘束されている。

³ IAS 第31号の「共同支配の営業活動」(jointly controlled operations)と「共同支配の資産」(jointly controlled assets)の場合の会計処理と実質的に変更はないと考えられる。

⁴ 共同支配の取決めに参加している企業をいい、当該取決めに対する共同支配を有しているかどうかは問わない。本基準は、共同支配の取決めに対する共同支配を有している当事者（共同支配事業者と共同支配投資企業）と、共同支配の取決めに参加しているが共同支配を有していない当事者と区別している（11項）。

(b)契約上の取決めにより、複数の当事者が当該取決めに対する共同支配を有している。

- 共同支配の取決めは、共同支配事業又は共同支配企業のいずれかである。

(4) IFRS 第 11 号の特徴（IN5～IN11）

- 共同支配の取決めに対する当事者は、まず、その取決めから生じる権利及び義務を評価することにより、当該共同支配の取決めの種類を決定することが必要となる。
- 共同支配の取決めが、共同支配事業に該当するか、共同支配企業に該当するかは、当該取決めにおける当事者の権利及び義務に応じて決定される。
- 共同支配事業は、取決めに対する共同支配を有する当事者（すなわち、共同支配事業者）が、当該取決めに関する資産に対する権利及び負債に対する義務を有している場合の共同支配の取決めである。

共同支配企業は、取決めに対する共同支配を有する当事者（すなわち、共同支配投資企業）が当該取決めの純資産に対する権利を有している場合の共同支配の取決めである。

- 共同支配事業者は、取決めに対する持分に係る資産及び負債（並びに関連する収益及び費用）について、それらに適用可能な IFRS に従って認識し、測定することが要求される。
- 共同支配投資企業は、その投資を認識するとともに、当該投資を IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業」に従って持分法で会計処理することが要求される。

(5) 共同支配の取決めの当事者の会計処理（20 項から 25 項）

共同支配事業（Joint operations）

共同支配事業者は、共同支配事業に対する持分に関して以下を認識しなければならない⁵（20 項）。

- (a) 自らの資産（共同で保有する資産に対する持分を含む）
- (b) 自らの負債（共同で負う負債に対する持分を含む）
- (c) 共同支配事業から生じる産出物に対する持分の売却による収益
- (d) 共同支配事業から生じる産出物の売却による収益に対する持分

⁵ なお、共同支配事業に参加しているが共同支配を有していない当事者も、共同支配事業に係る資産に対する権利及び負債に対する義務を有している場合には、当該取決めに対する持分の共同支配を有している当事者（共同支配事業者）と同様に会計処理する必要がある。当事者が、当該共同支配事業に係る資産に対する権利及び負債に対する義務を有していない場合、共同支配事業に対する持分を、当該持分に適用可能な IFRS に従って会計処理する（23 項）。

(e) 自らの費用（共同で負う費用に対する持分を含む）

共同支配企業（Joint ventures）

共同支配投資企業は、共同支配企業に対する持分を投資として認識し、その投資を IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に従って持分法で会計処理しなければならない⁶。ただし、IAS 第 28 号の定めにより持分法の適用を免除される場合を除く（24 項）。

⁶ なお、共同支配企業に参加しているが共同支配を有していない当事者は、当該取決めに
対する持分を IFRS 第 9 号「金融商品」に従って会計処理する。ただし、共同支配企業に対
して重要な影響力を有している場合には、IAS 第 28 号に従って持分法で会計処理する（25
項）。

(6) 個別財務諸表での取扱い（26 項から 27 項）

共同支配事業者又は共同支配投資企業は、その個別財務諸表において、共同支配事業又は共同支配企業に対する持分を次のように会計処理しなければならない。

- (a) 共同支配事業に対する持分は、連結上の扱いと同様に(20 項から 22 項に従って) 会計処理する。
- (b) 共同支配企業に対する持分は、IAS 第 27 号「個別財務諸表」(2011 年修正) の第 10 項に従って会計処理する（下記参照）。

共同支配の取決めに参加しているが共同支配を有していない当事者は、その個別財務諸表において、共同支配事業又は共同支配企業に対する持分を次のように会計処理しなければならない。

- (a) 共同支配事業に対する持分は、連結上の扱いと同様に（第 23 項に従って）会計処理する。
- (b) 共同支配企業に対する持分は、IFRS 第 9 号に従って会計処理する。ただし、共同支配企業に対して重要な影響力を有している場合を除く。その場合には、IAS 第 27 号（2011 年修正）の第 10 項に従って会計処理する（下記参照）。

（参考）

IAS 第 27 号「個別財務諸表」

10 項 企業が個別財務諸表を作成する場合には、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資を、次のいずれかにより会計処理しなければならない。

- (a) 取得原価で会計処理
- (b) IFRS 第 9 号に従って会計処理

企業は、投資の各区分について同じ会計処理を適用しなければならない。取得原価で会計処理する投資は、売却目的保有に分類されている（又は売却目的保有に分類される処分グループに含まれている）場合には、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従って会計処理しなければならない。IFRS 第 9 号に従った投資の会計処理は、このような状況で変更されない。

11 項 企業が、IAS 第 28 号（2011 年修正）の第 18 項に従って、関連会社又は共同支配企業に対する投資を、IFRS 第 9 号に従って純損益を通じて公正価値で測定することを選択する場合には、当該投資を個別財務諸表においても同じ方法で会計処理しなければならない。

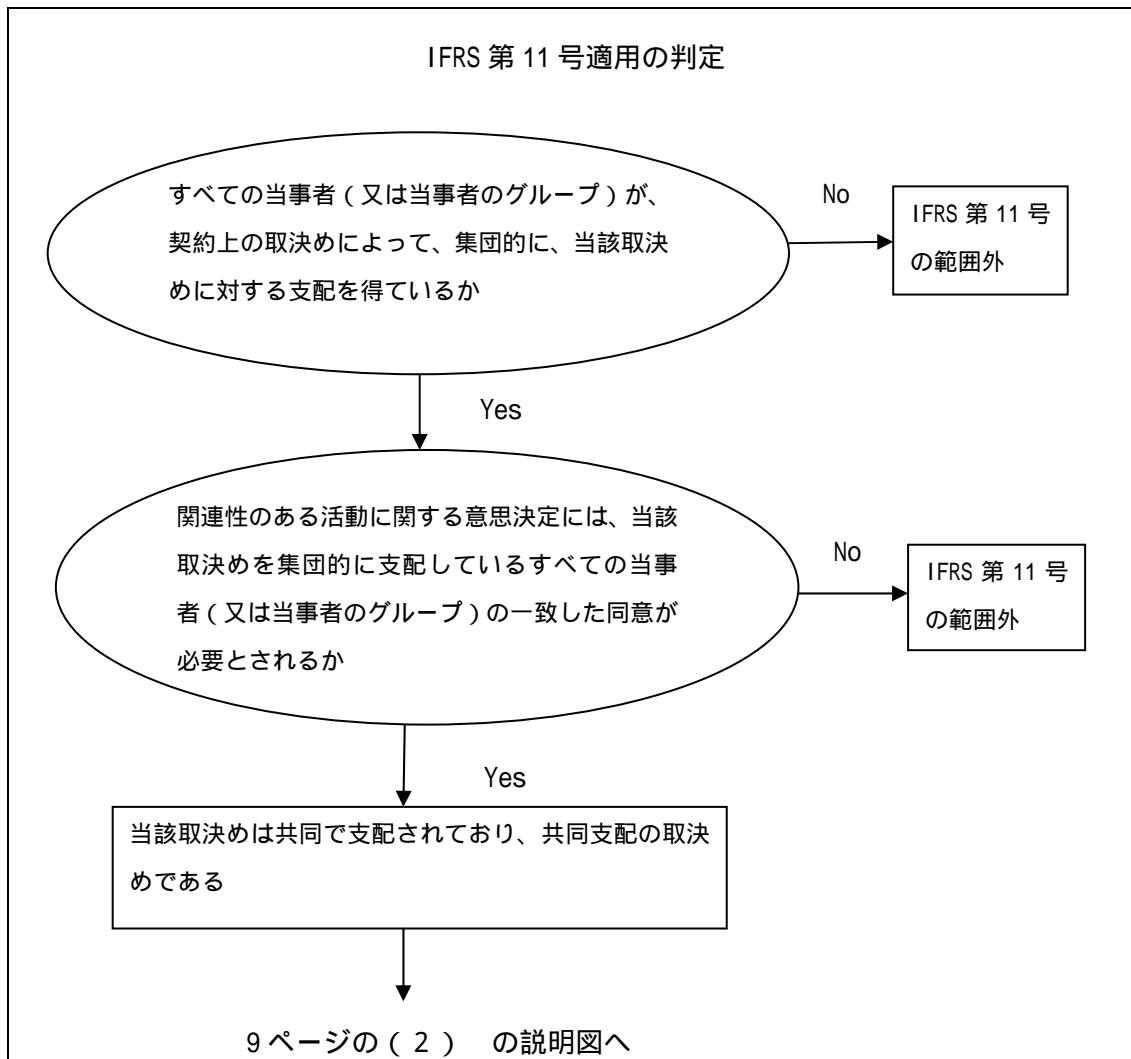
4. 用語の定義（付録A）

| | |
|--|--|
| 共同支配の取決め（joint arrangement） | 複数の当事者が共同支配を有する取決め |
| 共同支配（joint control） | 取決めに対する契約上合意された支配の共有であり、関連性のある活動（relevant activities）（すなわち、取決めのリターンに重要な影響を及ぼす活動）に関する意思決定に、支配を共有している当事者の全員一致の合意を必要とする場合にのみ存在する。 |
| 共同支配事業（joint operation） | 取決めに対する共同支配を有する当事者が、当該取決めに関する資産に対する権利及び負債に対する義務を有している場合の共同支配の取決め |
| 共同支配事業者（joint operator） | 共支配事業の当事者のうち当該共同支配事業に対する共同支配を有している当事者 |
| 共同支配企業（joint venture） | 取決めに対する共同支配を有する当事者が、当該取決めの純資産に対する権利を有している場合の共同支配の取決め |
| 共同支配投資企業（joint venturer） | 共同支配企業の当事者のうち当該共同支配企業に対する共同支配を有している当事者 |
| 共同支配の取決めの当事者（party to a joint arrangement） | 共同支配の取決めに参加している企業（当該取決めに対する共同支配を有しているかどうかは問わない） |
| 別個のビークル（separate vehicle） | 別個に識別可能な財務構造（別個の法的主体又は法令で認知された主体を含むが、 <u>当該主体が法人格を有しているかどうかは問わない</u> ） |

5. 設例及び図

(1) 共同支配の取決め (IFRS 第 11 号適用の判定)

説明図 (B 10 項)



契約上の取決め

契約上の取決めは、文書であることが多いが、法制上の仕組みも、それ自体で又は当事者間の契約との組み合わせで、強制可能な取決めを生じさせる場合がある。また、共同支配の取決めが、別個のビークルを通じて組成されている場合には、契約上の取決め又は取決めの一部の局面は、状況によっては、当該別個のビークルの定款、設立許可書に組み込まれる。(B2 項、 B3 項)

黙示的な合意

時には、各当事者が契約上の取決めで合意した意思決定プロセスが、暗黙のうちに共同支配を生じさせている場合がある。例えば、2 名の当事者が取決めを結び、それぞれが

議決権の 50%を有し、両者の契約上の取決めにより、関連性のある活動に関する意思決定を行うには議決権の少なくとも 51%が必要と定められていると仮定する。この場合には、各当事者は共同支配を有することに黙示的に合意している。関連性のある活動に関する意思決定が、両者の合意なしに行えないからである。（B7項）

適用例（B8項）

設例 1：

3名の当事者が取決めを制定したとする。Aは取決めに対する議決権の50%、Bは30%、Cは20%を有している。A、B及びCの間の契約上の取決めでは、当該取決めの関連性のある活動に関する意思決定を行うには、少なくとも議決権の75%を必要としている。Aはいかなる決定も阻止できるが、Bの同意が必要なので、取決めを支配していない。関連性のある活動に関する意思決定を行うのに議決権の少なくとも75%を必要とする契約上の取決めの諸条件は、AとBが当該取決めに対する共同支配を有していることを示唆している。当該取決めの関連性のある活動に関する意思決定は、AとBの両者が合意しないと行えないからである。

設例 2：

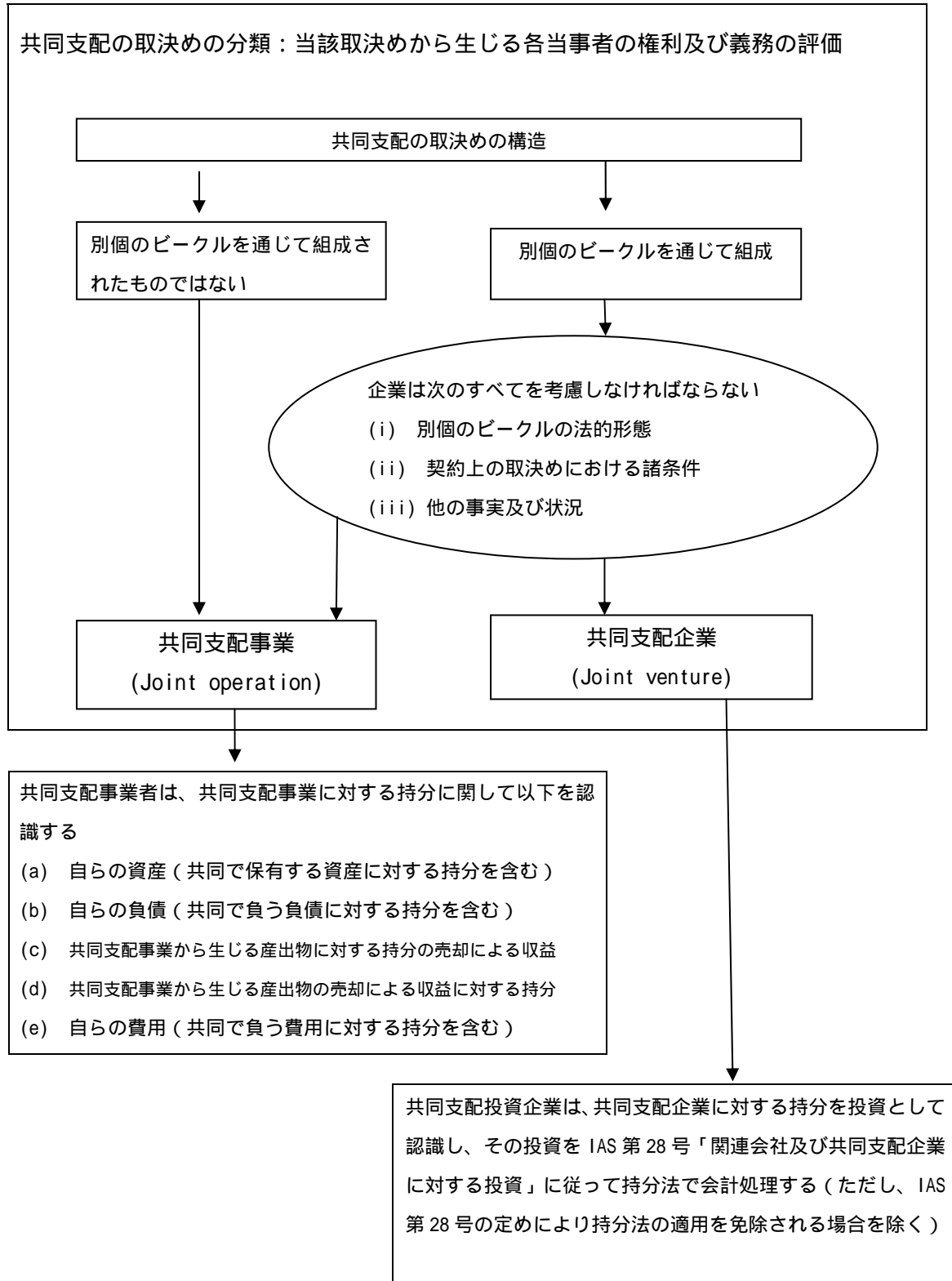
取決めに3名の当事者がいるとする。Aは取決めに対する議決権の50%、BとCはそれぞれ25%を有している。A、B及びCの間の契約上の取決めでは、当該取決めの関連性のある活動に関する意思決定を行うには、少なくとも議決権の75%を必要としている。Aはいかなる決定も阻止できるが、B又はCの同意が必要なので、取決めを支配していない。この例では、A、B及びCが当該取決めを集団的に支配しているが、議決権の75%に達することのできる当事者の組合せが複数ある（すなわち、AとB又はAとC）。このような状況では、共同支配の取決めとなるためには、当事者間の契約上の取決めが、当事者のどの組合せが当該取決めの関連性のある活動に関する意思決定に一致して同意する必要があるのかを定めている必要がある。

設例 3：

AとBがそれぞれ取決めに対する議決権の35%を有していて、残りの30%が広く分散しているとする。関連性のある活動に関する意思決定には、議決権の過半数の承認を必要とする。AとBは、契約上の取決めが、当該取決めの関連性のある活動に関する意思決定にAとBの双方の合意を必要とすると定めている場合にのみ、当該取決めに対する共同支配を有している。

(2) 共同支配の取決めの分類：(共同支配事業 or 共同支配企業)

説明図 (B21 項)



（ ）別個のピークルの法的形態

別個のピークルの法的形態が、各当事者と別個のピークルとを分離していない場合（すなわち、別個のピークルで保有されている資産及び負債が、各当事者の資産及び負債である場合）で、当該別個のピークルで共同支配の取決めがなされているときは、別個のピークルの法的形態による各当事者の権利及び義務に関する評価のみで、取決めが共同支配事業であると結論付けるのに十分となる（第24項）。

（ ）契約上の取決めの諸条件の検討（B27項）

| 契約上の取決めの諸条件の検討（B27より一部抜粋） | | |
|---------------------------|--|---|
| | 共同事業 | 共同支配企業 |
| 契約上の取決めの諸条件 | 契約上の取決めが、共同支配の取決めの各当事者に、当該取決めに係る資産に対する権利及び負債に対する義務を与えている。 | 契約上の取決めが、共同支配の取決めの各当事者に、当該取決めの純資産に対する権利を与えている |
| 資産に対する権利 | 契約上の取決めにおいて、共同支配の取決めの各当事者が、当該取決めの資産に対するすべての持分（例えば、権利、所有権又は権原）を所定の割合で共有すると定められている。 | 各当事者は当該取決めの資産への持分を有していない。 |
| 負債に対する義務 | 契約上の取決めにおいて共同支配の取決めの各当事者は、第三者が提起した請求について義務を負うと定められている。 | 契約上の取決めにおいて共同支配の取決めの債権者は、当該取決めの債務又は義務に関して、どの当事者に対しても遡求権を有しないと定められている。 |
| 収益、費用、純損益 | 契約上の取決めにおいて、収益及び費用を共同支配の取決めの各当事者の業績に基づいて配分すると定められている。 | 契約上の取決めにおいて、当該取決めの活動に係る純損益に対する各当事者の持分が定められている。 |
| 保証 | 共同支配の取決めの当事者は、第三者（例えば、共同支配の取決めからサービスを受けたり、資金を提供したりする者）への保証の提供を求められることが多い。当事者がこうした保証又はコミットメ | |

| | |
|--|--|
| | <p>ントを提供するという定めは、それ自体では、共同支配の取決めが共同事業と決定されるものではない。共同支配の取決めが共同事業なのか共同投資企業なのかを決定する特性は、各当事者が当該取決めの負債（その一部について各当事者が保証を提供している場合も提供していない場合もある）に対する義務を有しているかどうかである。</p> |
|--|--|

【適用例】B26 項

設例 4

2名の当事者が、法人形態で共同支配の取決めを組成した。各当事者は、当該法人企業に対して50%の所有持分を有している。法人形態をとることで、企業とその所有者とを分離することが可能となり、その結果、当該企業が保有している資産及び負債は、当該法人企業の資産及び負債である（当事者の資産及び負債ではない）。このような場合、別個のピークルという法的形態による各当事者の権利及び義務の評価は、各当事者が当該取決めの純資産に対する権利を有していることを示唆することになる。

しかし、各当事者は、契約上の取決めを通じて、所定の割合で、当該企業の資産に対する持分を有し、負債に対する義務を負うように、当該企業の変性を変更する。企業の変性に対するこのような契約上の変更により、取決めが共同事業となる場合があり得る。

契約上の取決めにおいて、各当事者が当該取決めに係る資産に対する権利及び負債に対する義務を有すると明示している場合、それらの当事者は共同事業の当事者であり、共同支配の取決めを分類するために、他の事実及び状況（B29 項から B33 項）を考慮する必要はない。（B28 項）

（ ）他の事実の状況

契約上の取決めの諸条件が、各当事者が当該取決めに係る資産に対する権利及び負債に対する義務を有すると明示していない場合には、各当事者は、当該取決めが共同事業なのか共同支配企業なのかを検討するために、他の事実及び状況を考慮しなければならない。（B29 項）

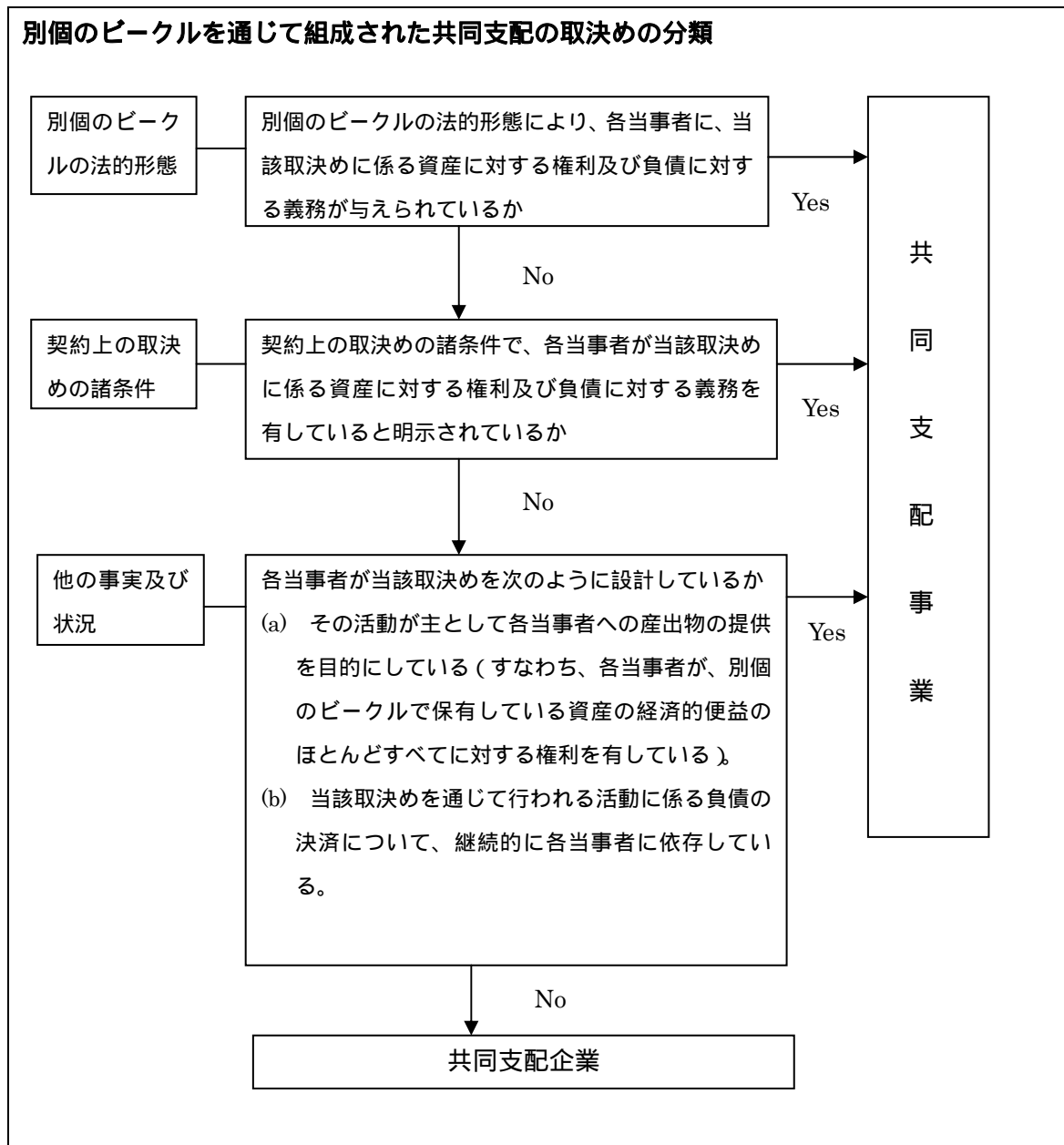


設例（B31 項と B32 項より）

各当事者が、共同支配の取決めの活動を、主として、当該取決めから生じる産出物を各当事者に提供するように設計している場合、これは各当事者が当該取決めにおける資産の経済的便益のほとんどすべてに対する権利を有していることを示唆している。こうした取決めの当事者は、当該取決めにより、第三者に産出物を販売することを禁止することにより、当該産出物に対するアクセスを確保することが多い。（B31 項）

このような設計及び目的を有する取決めの効果は、当該取決めにより生じた負債が、実質上、産出物の購入を通じて各当事者から受け取るキャッシュ・フローで弁済されることである。各当事者が、当該取決めの営業活動の継続に貢献するキャッシュ・フローのほぼ唯一の源泉である場合、これは各当事者が当該取決めに係る負債に対する義務を有していることを示唆する。（B32 項）

説明図 (B 33 項)



6. 日本基準での取扱い

(1) 共同支配企業の形成⁷（企業会計基準第21号 企業結合に関する会計基準）

共同支配企業の形成の判定

ある企業結合を共同支配企業の形成と判定するためには、共同支配投資企業となる企業が、複数の独立した企業から構成されていること（独立企業要件）及び共同支配となる契約等を締結していることに加え（契約要件）⁸、次の要件を満たしていなければならない。

- 企業結合に際して支払われた対価のすべてが、原則として、議決権のある株式であること（対価要件）
- 支配関係を示す一定の事実が存在しないこと（その他の支配要件）

共同支配企業の形成の会計処理

- 共同支配企業の形成において、共同支配企業は、共同支配投資企業から移転する資産及び負債、移転直前に共同支配投資企業において付されていた適正な帳簿価額により計上する。
- 共同支配企業の形成において、共同支配企業に事業を移転した共同支配投資企業が受け取った共同支配企業は次の会計処理を行う。
 - ・ 個別財務諸表上、当該共同支配投資企業が受け取った共同支配企業に対する投資の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する。
 - ・ 連結財務諸表上、共同支配投資企業は、共同支配企業に対する投資について持分法を適用する。

以上

⁷ 「共同支配企業」とは、複数の独立した企業により共同で支配される企業をいい、「共同支配企業の形成」とは、複数の独立した企業が契約等に基づき、当該共同支配企業を形成する企業結合をいう。（企業会計基準第21号 企業結合に関する会計基準第11項）

⁸ 例えば、企業会計基準適用指針第10号 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針第178項で、「共同支配企業の形成にあたり、契約要件を満たすためには、契約等は文書化されており、次のすべてが規定されていなければならない（第428項及び第428項参照）。（１）・・・」と記載されるべき内容について具体的に規定されている。