
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【審議事項】IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」－ 共同支配事業**

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2018 年 9 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、非法人形態の共同支配事業の当事者のリース負債の認識に関するアジェンダ決定案に対する当委員会の対応（案）の取扱いについて、アジェンダ決定案の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。

II. 背景及び経緯

2. IFRS-IC は、非法人形態の共同支配事業の当事者のリース負債の認識について質問を受けた。
3. 要望書に寄せられた事例は次のとおりである。
 - (1) 複数名で共同支配の取決めの契約（以下「JOA」（joint operating agreement）という。）を締結した。共同支配の取決めは、法人形態ではなく（すなわち、別個のビークルを通じて組成したものではなく）、したがって共同支配事業に分類される。
 - (2) JOAは、共同支配事業者が取決めの対象となる活動に参加する条件を定めている。JOA（又は共同支配事業者間で締結された付随的な契約）は、とりわけ次のことを概説している。
 - ① 共同支配事業の関連性のある活動
 - ② 共同支配事業者のうち1名がリード・オペレーター（lead operator）として、JOAに従い、共同支配事業の日々の活動を管理すること
 - ③ 作業プログラム、予算、支出の認可、調達及び保険
 - ④ 共同支配事業者に要求される資本及び拠出
 - ⑤ 共同支配事業に係る資産及び負債、収益、費用、並びに資産、負債、収益、費用の内容を、各共同支配事業者がどのように共有するか（JOAには以下の内容を定めている。）

ア. 共同支配事業の活動から生じる権利及び便益の各共同支配事業者の持分
(共同の資産に対する持分を含む)

イ. 共同支配事業者は主に相互にプロラタで責任を負い、次に共同支配事業
に関するすべての負債及びコストに共同かつ個別に責任を負うこと

(3) リースの条件を通じて、共同支配事業の関連性のある取引の一部として使用される有形固定資産のリース契約について、リード・オペレーターが単独の契約者として締結した。当該契約は、以下のような取決めについて言及されている。

- ① リード・オペレーターは第三者であるレッサーに対し、負債の第一次的責任を負っている。
- ② また、リード・オペレーターは他の共同支配事業者からリースのコストに対する持分割合を回収する権利を持つ。
- ③ リース契約の特定の条項に従い、リード・オペレーターが支払を行わない場合、レッサーは他の共同支配事業者に対し、求償できる。

4. 要望書の提出者は、IFRS-IC に対し以下の質問をしている。

(1) 共同支配事業に対する持分に関して「自らの負債（共同で負う負債に対する持分を含む）」を認識しなければならない（IFRS第11号「共同支配企業の取決め」（以下「IFRS第11号」という。）第20項(b)）とされている要求事項を適用する際に、リード・オペレーターは、リース債務の全部を認識するのか、又は自らの持分割合だけでよいのか。

なお、IASBスタッフは、要望書は一例としてリース契約を用いているが、当該質問は他の契約にも適用される可能性があるとしている。

(参考) 要望書の共同支配事業における権利及び義務のまとめ

以下から生じる 権利/義務	リード・オペレーター		その他の共同支配事業者	
	権利	義務	権利	義務
リース契約/賠償条項	リース資産を使用する権利	すべてのリース料をレッサーに払う義務		リード・オペレーターが支払わない場合にレッサーに支払う義務
JOA	<ul style="list-style-type: none"> リースのコストの分担分をその他の共同支配事業者から回収する権利 使用権資産の分担 		使用権資産の分担	リースのコストの持分割合相当額をリード・オペレーターに支払う義務

アウトリーチ活動の結果

5. IASB スタッフは、以下の理由から本論点についてアウトリーチを実施しなかった。
- (1) 非公式の研究及び2015年に行われた直近のアジェンダ協議からのフィードバックを通じて、事実パターンが広範囲に及び様々な報告方法が関係者に重大な影響を及ぼす可能性があることを既に認識していること。
 - (2) 当該質問はIFRS第11号の適用に関係するものではあるが、IFRS第16号「リース」(以下「IFRS第16号」という。)の適用とも深く関連している。このため、緊急性があると考えたことと、IFRS第16号の発効日の観点からこの時点で観察できる実務がほとんどない可能性が高いためである。

IASB スタッフの分析

6. IASB スタッフは以下のとおりであると考えている。
- (1) 共同支配事業に対する持分に関して、共同支配事業者は、①共同支配事業に対する持分に関連して生じた負債と、②共同支配の取決めの他の当事者と共同で生じた負債に対する負担分を認識しなければならない。

- (2) 共同支配事業者が負う負債及び共同で生じた負債の識別には、共同支配事業に関連するすべての契約上の取決めにおける条件及び状況の評価（これらの取決めに関する法律の考慮を含む。）が必要となる。
- (3) 共同支配事業者が認識する負債には、共同支配事業者が第一次的責任（primary responsibility）を有している負債が含まれる。
- (4) これらのアプローチは、IFRS第11号のBC43項に概略されているIASBボードの見解を反映していると考えられる。すなわち、「IASBボードは、共同支配の取決めの会計処理は、各当事者が当該取決めに係る資産及び負債に関して有している権利及び義務を忠実に反映すべきと考える」というものである。
- (5) 要望書に記述されている事実パターンでは、リード・オペレーターが、レッサーに対してリース料の全部を支払う現在の義務を負っており、これを反映することとなる。
- (6) 加えて、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」20項(a)を適用し（企業は、財務諸表の利用者が「共同支配企業の取決め及び関連会社への関与の内容、程度及び財務諸表上の影響等」を評価できる情報を開示しなければならない。）、これらを実際の状況を評価する情報を開示することが重要であると考えられる。

アジェンダ決定案の概要

7. アジェンダ決定案の概要は以下のとおりである。
 - (1) 共同支配事業者が負う負債及び共同で生じた負債の識別には、共同支配事業に関連するすべての契約上の取決めにおける条件及び状況の評価（これらの取決めに関する法律の考慮を含む。）が必要となる。
 - (2) IFRS-ICは、共同支配事業者が認識する負債には、共同支配事業者が主たる責任を有している負債が含まれると考えた。
 - (3) IFRS-ICは、共同支配事業に関して、共同支配事業の活動と当該事業に対する共同支配事業者の持分を財務諸表利用者が理解するための十分な情報を開示することの重要性を強調した。また、IFRS第12号第20項(a)を適用すると、共同支配事業者は、共同支配事業に対する持分の性質、範囲及び財務上の影響（当該共同支配事業に対する共同支配を有する他の投資者との契約上の関係の性質及び影響を含む。）を財務諸表利用者が評価することを可能にする情報の開示を要求されることに留意した。
 - (4) IFRS-ICは、既存のIFRS基準における要求事項が、幹事事業者が共同支配事業に

対する持分に係る負債を識別し認識するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

IFRS-IC 会議での議論の概要

8. IFRS-IC会議での議論の概要は次のようなものであった

- (1) 1名のIFRS-ICメンバーから、リード・オペレーターは、リース契約の詳細に関して他の共同支配事業者と共同で務めており、共同支配事業のためにリース契約を効果的に締結している。これは、IFRS第16号B11項の規定に近いものであり、当該共同支配事業全体がリース契約上の顧客とみなされる（すなわち、リース契約について各自持分の負債を認識する。）との意見が述べられた。他の3名のIFRS-ICメンバーがこの意見に同意した。
- (2) 議長は、他の取決めに基ついてリード・オペレーターが単独でリース契約に署名しているに過ぎないと主張するには慎重になる必要があると述べ、IFRS上の負債は法的義務に基づくことを指摘した。
- (3) IASBスタッフは、JOAにより他の共同支配事業者が負債の一定割合を負担することを合意していたとしても、リード・オペレーターがレッサーに対して100%の義務を負っている事実を変えるものではなく、JOAにより権利と義務が発生することが確実であったとしても、それは共同支配事業者間の権利と義務であり、リード・オペレーターの第一次的責任に代わるものではないとの分析を述べた。多くのIFRS-ICメンバーがこの意見に同意した。

IFRS-IC 会議での議論の結果

9. 14名中9名のIFRS-IC委員が、スタッフ提案に沿ったアジェンダ決定案を支持した。

今後の予定

10. IFRS-ICは、アジェンダ決定案について2018年11月21日までコメントを募集しており、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

以 上

別紙1 2018年9月のIFRIC Updateに掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

共同支配事業に対する共同支配事業者の持分に係る負債（IFRS第11号「共同支配の取決め」） — アジェンダ・ペーパー3

委員会は、共同支配事業（IFRS第11号で定義）に対する持分に関しての共同支配事業者による負債の認識に関する要望を受けた。要望書に記載された事実パターンでは、共同支配事業は別個のビークルを通じて組成されたものではない。共同支配事業者のうち1つが、単独の署名者として、有形固定資産項目について、第三者である貸手とのリース契約を締結し、当該資産を共同支配事業の活動の一部として共同で運営する。リース契約に署名した共同支配事業者（以下、「幹事事業者」）は、共同事業に対する契約上の取決めに従って、他の共同支配事業者からリースのコストの負担分を回収する権利を有する。

要望書は、幹事事業者による負債の認識に関して質問したものであった。

共同支配事業に対する持分に関して、IFRS第11号の第20項(b)は、共同支配事業者に対し、自らの負債（共同で生じた負債に対する負担分を含む）を認識することを要求している。したがって、共同支配事業者は、次の両方を識別し認識する。(a) 共同支配事業に対する持分に関連して生じた負債と、(b) 共同支配の取決めの他の当事者と共同で生じた負債に対する負担分である。

共同支配事業者が負う負債と共同で生じた負債の識別には、共同支配事業に関連するすべての契約上の取決め（これらの取決めに関する法律上の考慮を含む）における条件及び状況の評価が必要となる。

委員会は、共同支配事業者が認識する負債には、共同支配事業者が主たる責任を有している負債が含まれると考えた。

委員会は、共同支配事業に関して、共同支配事業の活動と当該事業に対する共同支配事業者の持分を財務諸表利用者が理解するための十分な情報を開示することの重要性を強調した。委員会は、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」の第20項(a)を適用すると、共同支配事業者は、共同支配事業に対する持分の性質、範囲及び財務上の影響（当該共同支配事業に対する共同支配を有する他の投資者との契約上の関係の性質及び影響を含む）を財務諸表利用者が評価することを可能にする情報の開示を要求されることに留意した。

委員会は、既存のIFRS基準における要求事項が、幹事事業者が共同支配事業に対する持分に係る負債を識別し認識するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを〔決定した〕。

以上

別紙 2 関連する IFRS 基準の規定

IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」

共同支配の取決めの当事者の財務諸表

- 20 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。
- (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) 共同支配事業による産出物の売却による収益に対する持分
 - (e) 自らの費用（共同で負う費用に対する持分を含む）
- BC43 当審議会は、共同支配の取決めの会計処理は、各当事者が当該取決めに係る資産及び負債に関して有している権利及び義務を忠実に反映すべきだと考えている。この点で、当審議会は、別々の共同支配の取決めの対象である活動が機能上非常に類似している場合があるが、これらの共同支配の取決めの当事者が合意した契約上の条件は、各当事者に、そうした活動に係る非常に異なる資産に対する権利及び負債に対する義務を与える場合があると考えた。したがって、当審議会は、当該取決めの経済的実質を左右するのは、共同支配の取決めを通じて行われる活動が各当事者自身の行う活動と密接に関連しているかどうかや、各当事者が当該取決めの営業活動に密接に関与しているかどうかだけではないと考えている。むしろ、取決めの経済的実質は、各当事者がこうした活動を実行する際に引き受ける権利及び義務に左右される。それらの権利及び義務こそが、共同支配の取決めの会計処理が反映すべきものである。
-

IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」**共同支配の取決め及び関連会社への関与**

- 20 企業は、財務諸表の利用者が次のことを評価できるようにする情報を開示しなければならない。
- (a) 共同支配の取決め及び関連会社への関与の内容、程度及び財務上の影響（共同支配の取決め及び関連会社に対する共同支配又は重要な影響力を有する他の投資者との契約上の関係の内容及び影響を含む）（第21項及び第22項）。
 - (b) 共同支配企業及び関連会社への関与に関連したリスクの内容及び変動（第23項）

以 上