

---

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」**  
—共同支配事業者によるアウトプットの売却—

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2018 年 11 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から生じるアウトプットの不均衡の会計処理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から生じるアウトプットの不均衡の会計処理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) 複数の当事者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、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」（以下、「IFRS 第 11 号」という。）を適用し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次のとおり定めている。
    - ① 各共同支配事業者が、共同支配事業から生じるアウトプットの固定割合を受け取る権利を保有すること
    - ② 各共同支配事業者の、生じる生産コストの負担割合
  - (3) 運営上の理由から、いずれの報告期間においても、各共同支配事業者が実際に受け取るアウトプットは、JOA 上のアウトプットの持分と差額が生じる可能性がある。それにもかかわらず、当該報告期間において共同支配事業者は生じる生産コストの負担割合を支払うこととなる。すなわち、報告期間における各共同支配事業者の支払は、生産コストの JOA 上の負担割合を反映しており、当該期間に実際に受け取ったアウトプットを反映するための調整がなされていない。

- (4) JOAに従ったアウトプットの持分と、特定の報告期間に受け取ったアウトプットの間  
の不均衡は、将来のアウトプットの納品により調整される。いかなるアウト  
プットの不均衡も現金で決済することはできない。
- (5) 各共同支配事業者は、当該報告期間中に受け取ったアウトプットを顧客に移転す  
る。共同支配事業者は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下  
「IFRS第15号」という。）を適用して、アウトプットに関する収益を認識する。  
本人なのか代理人なのかの検討に関するIFRS第15号のB34項からB38項の要求事項  
を検討して、顧客との契約における約束の性質は、共同支配事業者がアウトプッ  
トを提供する履行義務であると決定する。すなわち、共同支配事業者は顧客に対  
して売却するすべてのアウトプットに関して本人である。
4. IASBスタッフは、状況によっては、共同支配事業者は、報告期間末までに顧客に移転  
されない共同支配事業活動からのアウトプットを受け取る可能性があることを承知し  
ている。本資料第36項から第39項において、事実パターンにおけるこのような違いに  
より分析が異なることとなるかどうかを検討している。

### 設例による説明

5. 要望書提出者は、要望書に記述された事実関係において、共同支配事業者は、各報告  
期間において JOA 上受け取る資格があるアウトプットを描写するように収益の合計  
(total revenue) を認識するか、実際に受け取って顧客に対して売却されたアウトプ  
ットを描写するように収益の合計を認識するかを質問している。詳細は以下の設例で  
説明する。

#### (設例の仮定)

- ・ 事業者 A と B が共同支配事業を設立した。
- ・ アウトプットは 2 年間にわたり生産することが見込まれる。
- ・ 2 年間にわたり、事業者 A 及び B は、共同支配活動から生じるアウトプットの 50% を  
受け取る権利がある。
- ・ 事業者 A 及び B は、生じる生産コストの 50% を支払う。
- ・ また、各報告期間において以下のとおりのアウトプットとなった。

	X1 年目	X2 年目
共同支配事業全体のアウトプット	CU 100	CU 150
事業者 A が受け取ったアウトプット	CU 48	CU 77
事業者 B が受け取ったアウトプット	CU 52	CU 73

- ・ 事業者 A は、IFRS 第 15 号を適用して、顧客との契約から生じる収益を CU48 (X1 年目)  
と CU77 (X2 年目) 認識する。

- ・ 同様に、事業者 B は、CU52 (X1 年目) と CU73 (X2 年目) を認識する。
- ・ 単純化のために、アウトプットの価値及び生じるコストは同額であり、A、B ともに生産コストを X1 年目は CU50、X2 年目は CU75 をそれぞれ支払う。

### (X1 年度末時点)

- ・ 事業者 A は、既に支払った生産コストに対して、X2 年目におけるアウトプットに関する権利を描写するように資産 CU2 (=CU50-CU48) を認識する。
- ・ 事業者 B は、既に受け取ったアウトプットに対して、X2 年目において生産コストを支払う義務があることを描写するように負債 CU2 (=CU52-CU50) を認識する。
- ・ 要望書は、資産又は負債の認識に関して各共同支配事業者が純損益に認識する、対応する借方・貸方科目の表示について質問している。特に、共同支配事業者が対応する借方・貸方科目をその他収益 (other revenue) か、生産費用の一部として認識するかどうかについて質問している。

- ・ X1 年目の事業者 A の認識

Cash 又は未収入金 CU48	IFRS 第 15 号の収益 CU48
生産費用 CU50	Cash CU50
資産 CU2	その他収益 CU2
	又は
	生産費用 CU2 のいずれであるか

- ・ X2 年目の事業者 A の認識

Cash 又は未収入金 CU77	IFRS 第 15 号の収益 CU77
生産費用 CU75	Cash CU75
その他収益 CU2	資産 CU2
又は	
生産費用 CU2 のいずれであるか	

### アウトリーチ活動の結果

6. IASB スタッフは、会計基準設定主体国際フォーラム (IFASS) のメンバー、証券規制機関及び主要な監査法人に情報要請をした。当該情報要請は、参加者の経験に基づき以下の情報提供を求めたものである。
  - (1) 事実関係がよくみられるものであるか。影響を受ける業界、及びアウトプットの不均衡が影響を受ける企業にとって重要であるかどうかを含む。
  - (2) 企業が IFRS 第 15 号を適用している場合に、アウトプットの不均衡を企業がどのよ

うに会計処理しているか。IFRS第15号を適用した実務が観察されない場合、企業がIAS第18号「収益」（以下「IAS第18号」という。）をどのように適用しているのかについて情報を提供するよう参加者に求めた。

7. IASB スタッフは、16 件（監査法人ファーム 6、基準設定主体 7、規制グループを代表する機関 2、利用者 1）の回答を受領しており、受領結果は以下のとおりまとめている。

質問	回答
<p>（質問1）事実パターンがよくみられるものであるか。影響を受ける業界、及びアウトプットの不均衡が影響を受ける企業にとって重要であるかどうかを含む。</p>	<p>(1) 石油及びガス業界でよくみられる：11件</p> <p>① 典型的には重要ではない：7件</p> <p>② 規模が大きい企業にとって特に重要になり得る：その他（others）</p> <p>③ 長期的な海洋掘削活動の取決めに従事する企業にとって重要である可能性がある：1件</p> <p>(2) 鋳業及びアルミニウム生産においてよくみられる：一部（some）</p> <p>(3) 要望書に記述された事実パターンとは同じではないが、共同支配事業は自動車業界でよくみられる：2件</p> <p>(4) 一般的ではない：4件</p>

<p>(質問2) 企業がIFRS第15号を適用している場合に、アウトプットの不均衡をどのように会計処理するか。IFRS第15号を適用した実務が観察されない場合、企業がIAS第18号「収益」を適用している場合の情報を提供するよう参加者に求めた。</p>	<p>(1) IFRS第15号は当該アウトプットの不均衡に対して適用しない（顧客に対して販売されたアウトプットに関連する金額のみを、顧客との契約から生じる収益として認識する）：10件</p> <p>(2) 回答者は、アウトプットの不均衡の会計処理について、IFRS第15号と、IAS第18号を適用していた時との差異は以下のとおりであると識別した。</p> <p>① 不均衡をその他収益とする企業と生産費用とする企業がいることを承知している：4件</p> <p>② 1つの企業が、不均衡に対して資産又は負債を認識していることを承知している：2件</p> <p>(3) アウトプットの不均衡の測定方法に違いがあることを承知している（生じるコストに基づく測定か、市場価格に基づく測定か）：2件</p>
---	---

## IASB スタッフの分析

### (IFRS 第 11 号の要求事項)

8. IFRS 第 11 号の第 20 項は、共同支配事業における共同支配事業者の持分に関連する資産、負債、収益及び費用の認識に関する要求事項を以下のとおり定めている。また、続く IFRS 第 11 号第 21 項の記述も併せて掲載する。

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）

21 共同支配事業者は、共同支配事業に対する持分に係る資産、負債、収益及び費用の会計処理を、特定の資産、負債、収益及び費用に適用される IFRS に従って行

わなければならない。

9. したがって、共同支配事業者が共同支配事業に関連して認識する可能性のある収益の流れは2つ存在する。すなわち、以下のとおりである。
  - (1) 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（IFRS第11号第20項(c)）
  - (2) 共同支配事業による産出物の売却による収益の持分（IFRS第11号第20項(d)）
10. 要望書に記述された事実関係において、共同支配事業は自身のアウトプットを売却しない。代わりに、各共同支配事業者が、共同支配事業から生じたアウトプットを受け取り、顧客に売却する。したがって、要望書の質問は、IFRS 第 11 号第 20 項(c)の適用に関するものである。
11. IFRS 第 11 号第 20 項(c)の適用を分析する際に、IASB スタッフは、JOA 上の持分よりも少ないアウトプットを受け取る共同支配事業者（アンダーリフター（underlifter））及び、JOA 上の持分よりも多くのアウトプットを受け取る共同支配事業者（オーバーリフター（overlifter））の双方の見地から会計処理を検討した。

#### **（アンダーリフター）**

12. アンダーリフターは、特定の財務報告期間において、共同支配事業から生じるアウトプットの JOA 上の持分よりも少ないアウトプットを受け取る。これは、JOA に基づいて、将来の報告期間において生じるアウトプットの JOA 上の持分よりも多いアウトプットを、将来の期間において受け取ることを意味する。将来の期間においてアウトプットを受け取る時に、顧客に移転し IFRS 第 15 号を適用した収益を認識する。
13. 要望書に記述された事実関係において、アンダーリフターは既に、権利があるアウトプットに関する支払を行っているが、未だアウトプットを受け取っていない。将来の期間において追加のアウトプットを受け取った時には、JOA 上の持分に関する生産コストのみを支払い、追加のアウトプットに関するコストは支払わない（つまり、アウトプットの受け取る量によらず、支払うコストは每期一定である。）。アンダーリフターは資産を認識するが、それは IASB スタッフは、未だ受け取っていないアウトプットに関する前払いを示すものであると考えている。アンダーリフターは、共同支配事業の将来の生産物に対する権利を保有している。
14. IASB スタッフは、アンダーリフターが当該仕訳（前払いを示す資産勘定）の相手勘定を純損益で認識し、生産費用の一部として表示すべきである（その他収益ではない）と考えている。IFRS 第 11 号の第 20 項(c)は、共同支配事業者が、「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」（下線を追加）を認識することを要求している。したがって、認識された収益は、共同支配事業者によるアウトプットの売却を描

写しなければならない。アンダーリフターは、財務報告期間の末時点までに顧客に対して売却した金額を超えて、共同支配事業者からアウトプットを受け取っていない。したがって、共同支配事業者は、当該期間に受け取っていない追加のアウトプットを売却していない。

15. この結果、要望書に記述された事実関係において、アンダーリフターは、IFRS 第 15 号を適用した顧客との契約から生じる収益を描写する収益の合計を表示する (IFRS 第 11 号第 21 項は、特定の収益に適用される IFRS 基準に従って収益を会計処理することを共同支配事業者に要求している。)。当該収益は、「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」(IFRS 第 11 号第 20 項(c)) を表している。
16. 本資料の設例を用いれば、事業者 A は X1 年目にアンダーリフターである。事業者 A は X1 年目において、収益 CU48、及び生産費用 CU48 を認識、表示する (すなわち、X1 年目の生産コスト CU50 からアウトプットの不均衡 CU2 を控除する。)

#### **他の共同支配事業者に対する売却**

17. 要望書に記述された事実関係において、アンダーリフターは他の共同支配事業者 (オーバーリフター) に対してアウトプット (権利を有するが当期に受け取っていないもの) を売却したと考える者がいる。共同支配事業者は、共同支配事業の期間にわたって各共同支配事業者がアウトプットを受け取る金額及び時期についてともに合意しており、このため、当該合意はアンダーリフターのオーバーリフターに対するアウトプットの売却を創出することと考えられる可能性がある。売却の対価は、将来の報告期間におけるオーバーリフターからのアウトプットの受取りとなるであろう。
18. この代替的な見解を適用した場合、アンダーリフターは「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 (IFRS 第 11 号第 20 項(c))」を、顧客との契約から生じる収益に、他の共同支配事業者に対するアウトプットの売却から生じる収益を足したものとして認識する。収益の合計は、アウトプットが共同事業者の顧客に対して売却されたかどうかにかかわらず、報告期間において生産されたアウトプットの JOA 上の持分の売却を描写する。前述の設例においては、事業者 A は X1 年目にアウトプット CU2 を事業者 B に売却し、収益を合計 CU50 認識することになる。
19. IASB スタッフは当該見解に同意しない。これは、共同支配事業者が追加のアウトプットを受け取る将来の報告期間において同一のアウトプットが共同支配事業者によって顧客へと売却されるためである。仮にアンダーリフターが、一期間において、他の共同支配事業者に対してアウトプットを売却した場合、将来の期間において顧客に対して売却されるアウトプットはもはや存在しない。しかし、将来の期間において、アンダーリフターは本人として、受け取ったアウトプットのすべてを顧客に対して売却し、IFRS 第 15 号を適用して、将来の期間においてすべてのアウトプットの売却に関する

収益を認識する。したがって、当該見解は、アンダーリフターが一期間にその他収益を認識し、同じアウトプットの売却に関して、将来の期間において顧客との契約から生じる収益を認識する結果となる。言い換えれば、アウトプットの一単位の売却に関して2度収益を認識することになる。

20. 当該代替的な見解を支持する理論が支持された場合（すなわち、特定の報告期間においてアンダーリフターがオーバーリフターに対してアウトプットを売却したと考える場合）、オーバーリフターはアウトプットの購入を棚卸資産として認識し、アウトプットが売却された時に生産費用として認識するだろう（マイナスのその他収益として認識しないであろう（本資料の第26項から第29項を参照））。
21. 本資料の設例に、当該代替的な見解を適用した場合、事業者AはX1年目に収益CU50（すなわち、CU48の顧客との契約から生じる収益とCU2のその他収益）を認識することになる。事業者Aは、共同支配事業の期間である2年にわたりCU125のアウトプットを受け取り、売却し、当該見解を適用して、収益CU127を認識する。事業者Aは、同じアウトプットの売却に関して収益CU2を（X1年目とX2年目の両方に）2度認識することとなる。
22. IASBスタッフの見解は、IFRS第15号を開発した時のIASBボードの考慮事項により支持されている。IASBボードは、顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換をIFRS第15号の範囲から除いている。IFRS第15号第5号(d)は次のように記述している。

企業は、次のものを除き、顧客とのすべての契約に本基準を適用しなければならない。

（略）

(d) 顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換。

例えば、2つの石油会社の間で、異なる特定の場所における顧客からの需要を適時に満たすために石油の交換に合意する契約には、本基準は適用されない。

23. 要望書に記述された事実関係において、将来の期間のアウトプットの受取りの交換において、仮にアンダーリフターがアウトプットの不均衡をオーバーリフターに売却したと考える場合、顧客に対する販売を容易にするための、同業他社と非貨幣性の交換となると考えられる。
24. IASBボードは、IFRS第15号のBC58項において、同第5項の5(d)の範囲の除外の理由を説明している。

（略）具体的な要求事項がないと〔IFRS第15号の範囲から、第5項(d)で特定される非貨幣性の交換を除外している〕、企業が、いったん在庫の交換について収益を認識

し、それから再び最終顧客に対する在庫の販売について収益を認識する可能性がある。両審議会は、次の理由により、この結果は不適切だという結論を下した。

(a) 収益と費用をグロスアップすることになり、報告期間中の企業の業績と売上総利益を財務諸表利用者が評価することが困難になる。

(b) それらの契約の相手方は仕入先としても行動しており、顧客として行動しているのではないと考える人々もいる。

25. 結果として、IASB ボードは、アウトプットの販売に関して 2 度収益を認識することは不適切であるとの見解を有している。財務諸表利用者に対して有用な情報を提供しないためである。

#### (オーバーリフター)

26. オーバーリフターは、特定の財務報告期間において共同支配事業から生じるアウトプットの JOA 上の持分よりも多くを受け取る。これは、JOA に基づき、将来の報告期間において生じるアウトプットの JOA 上の持分よりも少ないアウトプットを受け取る権利を意味する。オーバーリフターは、受け取ったすべてのアウトプットを自身の顧客に移転し、IFRS 第 15 号を適用して収益を認識する。
27. 要望書に記述された事実関係において、オーバーリフターは最初の期間において、生産コストが未だ支払われていないアウトプットを受け取る。これに対し、オーバーリフターは次の期間において、共同事業者は当該期間において生産されたアウトプットの JOA 上の持分に関連する生産コストに関して支払いを行う一方で、持分よりも少ないアウトプットを受け取ることになる。オーバーリフターは最初の期間に負債を認識する。それは、IASB スタッフの見解では、棚卸資産に関する未払い又は受け取ったがまだ支払いを行っていないアウトプット（そして顧客に販売された）に関する未払いを表していると考えている。
28. IASB スタッフは、オーバーリフターは当該仕訳（負債勘定）の相手勘定を純損益で認識し、その他収益のマイナスとしてではなく生産費用の一部として表示する。表示される生産費用は報告期間中に顧客に受領され売却されたアウトプットに係るコストを表し、認識された収益は、IFRS 第 15 号を適用する顧客との契約によるオーバーリフターの収益を表している。この収益は、共同支配事業から生じるアウトプットの持分の売却から生じるオーバーリフターの収益を表す（IFRS 第 11 号第 20 項 (c)）。
29. 報告期間中に生産されたアウトプットについて、オーバーリフターが JOA 上の持分を越えて受け取り、売却されたアウトプットの一部は、共同支配事業から生じるアウトプットの自身の持分の売却から生じる収益を表すかどうかを疑問に思う者がいる可能性がある（下線強調）。言い換えれば、顧客に対して売却された追加のアウトプットは、

オーバーリフターのアウトプットの持分なのか、ということである。IASB スタッフは、当該アウトプットは、オーバーリフターのアウトプットの持分だと考えている。要望書において記述された事実関係において、顧客に対してオーバーリフターが売却したすべてのアウトプットは、アウトプットの持分の売却と捉えている。オーバーリフターが一報告期間において共同支配事業により生産されたアウトプットの持分より多くを受け取り（そして売却し）、その結果、将来の報告期間においては持分より少ないアウトプットを受け取ることになるということであり、単純である。共同支配事業の全期間にわたって、共同支配事業者は、生産されたアウトプットの自身の JOA 上の持分を受け取る（そして売却する）。結果として、要望書において記述された事実パターンにおいて、「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」（IFRS 第 11 号第 20 項(c)）は、IFRS 第 15 号を適用して顧客との契約から生じる収益を描写する。すなわち、IFRS 第 15 号は、IFRS 第 11 号の第 21 項に規定される、特定の収益に関する適用可能な IFRS 基準である。

30. 本資料の設例を用いると、事業者 B は X1 年目にオーバーリフターである。事業者 B は、X1 年目に収益 CU52 及び生産費用 CU52（すなわち、X1 年目の生産コスト CU50 に不均衡 CU2 を加える。）を認識及び表示することになる。

#### 他の共同支配事業者のための売却

31. 要望書において記述された事実関係において、オーバーリフターは特定の報告期間において、生産されたアウトプットの自身の JOA 上の持分のみを売却し、同じ報告期間において顧客に対して売却されたアウトプットの残りは、他の共同支配事業者（アンダーリフター）のための販売であると提案する者がいる可能性がある。特定の報告期間において、オーバーリフターは、他の共同支配事業者の同意に基づき、他の共同支配事業者が権利を有するアウトプットを受け取る（そして売却する）。
32. 当該代替的な見解を適用すれば、オーバーリフターは、当該報告期間に生産されたアウトプットの JOA 上の自身の持分を超えて、当該報告期間に顧客に対して売却されたアウトプットの金額を、その他収益のマイナスとして表示することになる。これは、表示される金額が、当該報告期間において生産されたアウトプットのオーバーリフターの JOA 上の持分のみに対する収益に制限した帰結である。
33. IASB スタッフは、当該見解には同意しない。事実関係によれば、IFRS 第 15 号の B34 項から B38 項を適用した結果、共同支配事業者が顧客に対して売却したすべてのアウトプットに関して本人であると決定している。つまり、他の共同支配事業者が顧客に対して提供するアウトプットに関して、代理人ではないことを意味している。その結果、オーバーリフターは、アウトプットが顧客に移転される前に、アウトプットを受け取り、支配している。当該状況において、IASB スタッフは、オーバーリフターが顧客に対して売却したアウトプットの一部に関して（代理人ではないときに）代理人で

あるかのように収益を表示することは適切ではないと考えている。

**(履行)**

34. 報告期間に顧客に対して売却されるアウトプットを描写する収益ではなく、報告期間において生産されるアウトプットの共同支配事業者の JOA 上の持分を描写する収益を表示することを支持する者がいる。これは、支持者の見解では、当該表示は企業の履行をより良く描写するためである。支持者は、いかなるアウトプットの不均衡も運営上の理由のみで生じ、共同支配事業によるアウトプットの生産の共同支配事業者の JOA 上で同意された持分を描写する収益を表示することに意味があると指摘している。
35. しかし、IFRS 第 15 号を開発している時に、IASB ボードは、「約束した財又はサービスの顧客への移転の描写」(IFRS 第 15 号第 2 項の抜粋)ではなく、生産を描写する収益を認識することを企業に要求するかどうかを検討した。IFRS 第 15 号の BC22 項から BC24 項は、IASB ボードがなぜ生産に基づく収益を認識することは、財務諸表利用者に対して有用な情報を提供しないと結論付けたのかを説明している。

BC22 ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者のほぼ全員が、企業は一般的に顧客との契約がない場合には収益を認識すべきではないという両審議会の見解に同意した。しかし、一部のコメント提出者は、両審議会がむしろ活動モデルを開発することを要望した。これは、活動が顧客への財又はサービスの移転を生じるかどうかに関係なく、企業が財又はサービスの生産又は提供における活動を行うにつれて収益を認識するものである。それらのコメント提出者は、財又はサービスが顧客に移転されるかどうかに関係なく、例えば、長期の工事契約又は他のサービス契約の期間を通じて一定の期間にわたり収益を認識することにより、より有用な情報を財務諸表利用者へに提供することになると論じた。

BC23 しかし、両審議会は活動モデルに関する次のような懸念に留意した。

- (a) 収益認識が契約の会計処理に基づかないこととなる——活動モデルにおいては、収益は、契約に基づく権利だけからではなく、棚卸資産や仕掛品などの企業の資産の増加により生じる。したがって、収益認識が契約が存在するまで禁止される可能性はあるが、概念的に、活動モデルでは収益認識のために顧客との契約を必要としない。しかし、それは契約開始時に、その時点までに完了した活動について収益を認識する結果となる。
- (b) 多くの財務諸表利用者にとって直観に反する——約束した財又はサービスを顧客が交換に受け取っていない時点で、企業が対価を収益として認識することになる。

- (c) 濫用の可能性がある——企業は報告期間末に活動（例えば、在庫の生産）を増加させることによって収益認識を加速できることになる。
- (d) 従前の収益認識の要求事項及び実務の重大な変更となる——それらの要求事項の多くにおいて、収益は財又はサービスが顧客に移転される時にだけ認識されていた。例えば、IFRSにおける従前の要求事項では、財の販売による収益の認識を、企業がその財の所有権を顧客に移転した時に要求していた。両審議会は、従前の収益認識の要求事項における工事進行基準の基礎が、IFRS 第15号のコア原則と類似したものと見ることができることにも着目した。

BC24 したがって、両審議会は、活動モデルを開発せず、契約を基礎とする収益認識の原則が、顧客との契約についての一般的な収益認識基準のための最も適切な原則であるという見解を維持した。

### （棚卸資産）

- 36. 本資料の第4項で指摘されているように、IASB スタッフは、ある状況においては、共同支配事業者は、報告期間末まで顧客に移転されない共同支配事業活動からのアウトプットを受け取る可能性があることを承知している。当該状況においては、IASB スタッフは、共同支配事業者は報告期間末時点でアウトプットを支配し、当該アウトプットは将来の報告期間において、事業の通常の過程で売却されるであろうと推測している。そのような場合、共同支配事業者は、(IAS 第2号「棚卸資産」を適用し、) 受け取ったが未だ売却していないアウトプットに関して、報告期間末時点で棚卸資産を保有することとなる。
- 37. 当該状況では、共同支配事業者が、要望書に記述された事実関係とは異なる収益及び生産費用の金額を報告する結果となる。このように報告される異なる金額は、報告期間において顧客に対して移転されたアウトプットの金額と異なる金額を反映するであろう。それにもかかわらず、アンダーリフターは、(要望書に記述された事実関係の状況のように) 既に生産コストを支払った将来の報告期間におけるアウトプットを受け取る権利を引き続き保有しているだろう。同様に、オーバーリフターは、既に受け取ったアウトプットの生産コストを支払う義務を引き続き保有していることになる。
- 38. 例えば、本資料の設例を用いると、X1年目における顧客に対するアウトプットの移転CU48に代えて、事業者Aは共同支配事業者からCU48のアウトプットを受け取った（そして支配した）が、X1年度末までにアウトプットCU45のみを顧客に対して移転した場合を仮定する。当該状況では、事業者Aは収益CU45及び生産費用CU45を認識するだろう。X1年度末に、棚卸資産CU3、及び生産コストを既に支払っている将来の報告期間においてアウトプットを得る権利を表す資産CU2を事業者Aは認識するだろう。

39. したがって、当該状況において、IASB スタッフは、共同支配事業者が対応する借方又は貸方をその他収益又は生産費用の一部として認識し表示するかどうかの分析は、本資料の第8項から第35項に概説されたものと差はないと考えている。

### IASB スタッフの分析

40. 要望書に記述された事実関係において、各報告期間における、共同支配事業から生じるアウトプットの持分の売却から生じる共同支配事業者の収益（IFRS 第11号第20項(c)）は、IFRS 第15号を適用した顧客との契約から生じる収益を描写する（IFRS 第11号第21項）。

### アジェンダ決定案の概要

41. アジェンダ決定案の概要は以下のとおりである。
- (1) 共同支配事業の持分に関して、IFRS第11号の第20項(c)は、共同支配事業から生じるアウトプットの持分の売却から生じる収益を認識することを共同支配事業者に要求している。
  - (2) したがって、共同支配事業者が認識する収益は、アウトプットの持分の売却を描写するのであって、例えば、アウトプットの生産を描写するわけではない。
  - (3) 共同支配事業者は、共同支配事業に対する持分に係る収益を、その具体的な収益に適用されるIFRS基準を適用して会計処理する（IFRS第11号第21項）。
  - (4) 要望書に記述された事実関係においては、共同支配事業者は、各報告期間における顧客に対するアウトプットの移転を描写する収益を認識する。すなわち、IFRS第15号を適用して収益を認識する。

### IFRS-IC 会議での議論の結果

42. 議論の結果、要望書に対するIASBスタッフの分析について多くのメンバーが支持する一方で、収益認識の問題のみに焦点を当てるべきとの意見があった。当該意見を反映するよう修正を行ったうえで（タイトルの修正を含む）、アジェンダ決定案を公表することが賛成多数により可決されている（なお、公表されたアジェンダ決定案の仮訳を別紙1に記載している）。

### 今後の予定

43. IFRS-ICは、アジェンダ決定案について2019年2月6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11月のIFRIC Updateに掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

### 共同支配事業者によるアウトプットの売却（IFRS第11号「共同支配の取決め」） - AP2

委員会は、共同支配事業者がある報告期間に受け取るアウトプットが権利を与えられているアウトプットと異なる場合に、共同支配事業（IFRS第11号で定義）から生じたアウトプットをどのように会計処理するのか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、共同支配事業者は、共同支配事業から生じるアウトプットの一定割合を受け取る権利を有するとともに、発生した製造コストの一定割合を支払う義務を負っている。運営上の理由で、特定の報告期間において共同支配事業者が受け取って顧客に移転するアウトプットが、権利を与えられているアウトプットと異なっている。この相違は、共同支配事業から生じるアウトプットの将来の引渡しを通じて決済される。すなわち、現金では決済できない。IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用して、共同支配事業者は、すべてのアウトプットの顧客への移転について本人として収益を認識する。

要望書は、記載された事実パターンにおいて、共同支配事業者が収益を認識するのは、報告期間における顧客へのアウトプットの移転を描写するためなのか、それとも、当該期間における共同支配事業の活動から生産されたアウトプットの一定割合に対する権利獲得を描写するためなのかを質問している。

共同支配事業者の共同支配事業に対する持分に関して、IFRS第11号の第20項(c)は、共同支配事業者が共同支配事業から生じたアウトプットに対する持分の売却による収益を認識することを要求している。したがって、共同支配事業者が認識する収益が描写するのは、共同支配事業から受け取って売却したアウトプットであり、例えば、アウトプットの生産についてはではない。共同支配事業者は、共同支配事業に対する持分に係る収益を、その具体的な収益に適用されるIFRS基準を適用して会計処理する（IFRS第11号の第21項）。

委員会は、要望書に記述された事実パターンでは、共同支配事業者は、各報告期間における顧客へのアウトプットの移転のみを描写する収益（すなわち、IFRS第15号を適用して認識した収益）を認識すると結論を下した。これは、例えば、共同支配事業者は、権利を与えられたが共同支配事業から受け取っておらず売却していないアウトプットについて収益を認識しないことを意味する。

委員会は、既存のIFRS基準における諸原則及び要求事項が、共同支配事業者が要望書に記載されたような共同支配から生じるアウトプットに対する持分の売却からの収益を決定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