

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。

IFRS industry insights

ライフサイエンス業界における共同支配の取決め

本 Industry insights は、ライフサイエンス業界が IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」を適用する際に、直面する可能性が高い主要論点のいくつかを強調し、当該基準書の導入に役立つ洞察や設例を提供している。また、米国会計基準 (US GAAP) との比較も含んでいる。

IFRS 第 11 号は、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「共同支配投資企業による非貨幣性資産の抛出」を置き換えるものであり、2013 年 1 月 1 日¹以後開始する事業年度から適用され、ライフサイエンス業界における「共同支配の取決め」に関する会計処理に重要な影響を及ぼす可能性がある。「共同支配の取決め」は、たとえば、製品パイプラインの増加手段、および新規市場や新規テクノロジーの獲得手段として、ライフサイエンス業界で広く利用されている。こうした取決めは、協業、提携または共同支配の取決めを含んだ様々な形態をとっている。取決めの構造を特定するには、関連する会計上の要求事項を理解することが肝要である。

1. 欧州での IFRS 第 11 号の承認された発効日は、2014 年 1 月 1 日であるが、早期適用が認められている。

IFRS 第 11 号は、「共同支配の取決め」に関する財務業績および営業上の要求事項に影響を及ぼす可能性がある。潜在的影響としては、以下のようなものがある。

主な検討事項	比率	比例連結から持分法への変更に関する影響
判断基準の変更: IFRS 第 11 号は、取決めの構造ではなく、権利と義務に焦点をあてている。	資本収益率	影響は予想されない。
会計方針: IAS 第 31 号に従って比例連結を使用している共同支配企業を会計処理している企業は、会計方針を変更する必要がある。マネジメントは、IFRS 第 11 号に従って分類を評価する際に、法的形態、契約上の取決めの条件およびその他の事実と状況を検査しなければならない。	利益率	共同支配企業のグループ内での相対的な業績に応じて、増加または減少する可能性がある。
	資産回転率	会計処理の変更が、売上高および資産総額の減少をもたらす。当該比率への最終的な影響は、売上高および資産の絶対的および相対的な変動によって左右される。
財務上の指標: IFRS で比例連結の選択肢が廃止されたことによって、財務データや比率に影響が生じる。また、現在 IAS 第 31 号に従って比例連結を適用している企業も、IFRS 第 11 号の適用により影響を受ける。	フィナンシャル・レバレッジ	会計処理の変更が、「共同支配企業」のグループ内での相対的な業績に応じて、増加または減少する可能性がある。

IFRS 第 11 号は、「複数の当事者が共同支配を有する取決め」としている IAS 第 31 号の「共同支配の取決め」の定義を変更していない。

「共同支配の取決め」とは？

IFRS 第 11 号は、「複数の当事者が共同支配を有する取決め」としている IAS 第 31 号の「共同支配の取決め」の定義を変更していない。共同支配は、関連する活動に関する決定に際して、支配を共有する当事者の一致した合意を必要とする場合に存在し、関連する活動は、取決めのリターンに重要な影響を与える活動と考えられる。「支配」は、共同支配の定義に適用されているように、IFRS 第 11 号と同時に公表され適用される IFRS 第 10 号「連結財務諸表」での定義と整合している。

設例

IFRS 第 11 号は、すべての当事者または当事者グループが、IFRS 第 10 号で定義されるように、取決めに支配していると認識されることを仮定した共同支配が存在しているかどうかを決定するためのガイダンスを提供している。

共同支配では、共同支配を有する当事者は、他の当事者が同意なしに一方的な決定を行うことを阻止できる。阻止できる決定としては、例えば、医薬品の研究開発 (R&D)、製造、および流通に関する取決めの設立をである。

取決めでは、製薬会社 A(A)と製薬会社 B(B)の 2 人の当事者が取決めの各フェーズを通じて 50%の議決権を有し、彼らの間の取決めでは、関連する活動に関する決定を行うために少なくとも 51%の議決権が要求されることが規定されている場合、関連する活動に関する決定は双方の当事者の合意なしに行うことはできないため、彼らは彼らが取決めの共同支配を有していることを暗黙に同意している。

しかし、以下の設例で説明されているように、取決めが「共同支配の取決め」とみなされるために、すべての当事者が、取決めに対する支配を共有する必要はない。

上記の取決めが、A、B および製薬会社 C(C)の 3 人の当事者を有しているように変更されると仮定する。取決めでは A は議決権 50%を有し、B と C はそれぞれ 25%の議決権を有している。A、B および C の間での契約上の取決めでは、取決めの関連する活動に関する決定を行うために、75%の議決権が要求されることが規定されている。A はいかなる決定も妨害できるとしても、A は B と C のいずれかの合意を得ることが必要であるため、A は取決めに支配していない。この設例では、A、B および C は集団的に取決めに支配している。しかし、75%の議決権に至るための合意には 1 つを越える当事者の組み合わせがある(すなわち、「A と B」と「A と C」のいずれか)。そのような状況では、当事者間の契約上の取決めが「共同支配の取決め」であるためには、当該取決めの関連する活動に関する決定に合意することが要求される当事者の組み合わせを規定する必要がある。

以下の設例で説明されているように、当事者全員が議決権を有しているが、1 人の当事者が取決めに関する活動を一方的に決定できる場合がまれにある。

上記の取決めについて、A、B、C それぞれの取決めにおける議決権を、60%、30%、10%に変更したとする。ライフサイエンスの取決めの各フェーズを通して、議決権は引き続き同じであり、すべての関連する決定事項に関して多数決が求められる。A は B および/または C の協力なしに一方的に決定を下せるため、当該取決めは共同支配の取決めを表しておらず、IFRS 第 11 号の適用を受けない。

A が支配を有するかどうかを評価するためには、IFRS 第 10 号で求められているように、A が変動リターンに対するエクスポージャーを有しており、パワーを通して取決めに関する利益に影響を及ぼす能力があるかどうかを評価する必要がある。

IFRS 第 11 号は「共同支配の取決め」を「共同支配事業(joint operations)」と「共同支配企業(joint ventures)」の 2 種類に分類しており、それぞれ異なる会計モデルを有している。

「共同支配の取決め」をどのように分類すべきか？

IFRS 第 11 号は「共同支配の取決め」を「共同支配事業(joint operations)」と「共同支配企業(joint ventures)」の 2 種類に分類しており、それぞれ異なる会計モデルを有している。取決めを 2 種類に区分する際の主要な判断要素は、取決めの当事者が有する権利および義務の性質を基礎としている。「共同支配事業」においては、「共同支配事業者(joint operators)」と呼ばれる共同支配の取決めの当事者は、当該取決めに関する「資産に対する権利および負債に対する義務」を有している。一方、「共同支配企業」については、「共同支配投資者(joint venturers)」と呼ばれる取決めの当事者は、当該取決めの「純資産に対する権利」を有している。

IFRS 第 11 号では、「別個のビークル」が存在しない場合、当事者が当該取決めに関する個々の資産に対する権利、および個々の負債に対する義務を有するため、「共同支配事業」に分類される。「別個のビークル」とは、別個の法的主体または法令で認知された主体を含むが、当該主体が法人格を有しているかどうかは問わない、別個に識別可能な財務構造である。この分析は、IAS 第 31 号を適用した場合と概ね整合している。

しかし、IAS 第 31 号からの変更によって、法的主体または構造ベースの区別は、それ自体が分類を意味しない。IFRS 第 11 号では、構造ベースから派生した、法的形態、契約条項またはその他の事実および状況によって取決めを分類する。取決めが「共同支配企業」であるという当初の示唆を前提とする場合、多くの場合、別個のビークルの法的形態により、別個のビークルは当該ビークルそれ自体で考慮されなければならない(すなわち、別個のビークルで保有されている資産および負債は、別個のビークルの資産および負債であり、各当事者の資産および負債ではない)。ある状況では、法的主体の存在が、当該主体の資産や負債に対する各当事者の権利や義務に直接影響しない場合もある。ビークルがそれ自体で考慮されなければならないかどうか、したがって「共同支配企業」または「共同支配事業」と考えられるかどうかを決定する際に、すべての関連性のある事実と状況の分析が通常要求される

IFRS 第 11 号は、「共同支配企業」を識別する際に考慮すべき要素として、以下のガイダンスを提供している。

別個のビークルの法的形態

別個のビークルを通して活動する共同支配の取決めにおいて、投資企業に対して、取決めの当事者と別個のビークルとの間の分離を定めていない場合がある。この場合、当該共同支配の取決めが「共同支配事業」であることを示唆している。しかしながら、共同支配の取決めで、取決めの当事者と別個のビークルとの間の分離を定めている場合は、必ずしも当該取決めが「共同支配企業」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その他の事実と状況が、当事者が共同支配の取決めに関する資産に対する権利および負債に対する義務を有してい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

共同支配における当事者間の契約上の取決めは、事業体の法的形態により与えられた権利および義務を無効にするまたは変更する場合がある。例えば、事業体の法的形態によると、通常、当事者は共同支配の純資産に対する権利を有している、取決めの負債に対する直接の義務から保護されるにもかかわらず、当事者が共同支配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。当事者間の契約上の取決めで、共同支配のすべての当事者が、第三者の請求に対して直接義務を負うことを定めている場合、または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定めている場合がこれにあたる。

見解

共同支配の取決めが、別個のビークルを通じて構築されている場合は、資産の権利と負債の義務の「両方」を有しているかどうかを明確にし、そうすることで、当該取決めが共同支配事業かどうかを決定するために、取決めの当事者が契約上の取決めの条件を慎重に精査する必要がある。また、当該取決めの当事者が取決めの資産と負債を共有しているという契約上の条件が実質的かどうか、および事業体の法的形態の定めによって、取決めの当事者が、共同支配の取決めの権利と義務から分離されていることについて、契約の条件が、変更または無効にするのに十分であるかどうかを、評価する必要がある。

例えば、IFRS 第 11 号に要求されているような、事業体の法的形態およびその他の事実や状況についての検討を条件として、

- 共同支配の取決めの当事者が、当該取決めの資産、債務、コストおよび費用に対するすべての持分を所定の割合で共有することが明確に定められるようにビークルの法的形態により与えられた権利および義務を、変更または無効にする契約上の取決めは、共同支配事業に分類する。
- 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を所定の割合で共有する一方で、別個のビークルが当該取決めの債務及び義務を負うと定められている契約上の取決めは、共同支配企業に分類する。

以下は、共同支配の取決めを分類する際に検討すべき、契約上の取決めの条件の例である。なお、以下の例示だけに限定されるわけではない。

共同支配事業の指標	共同支配企業の指標
取決めの当事者は、資産、負債、収益および費用に対するすべての持分を所定の割合で共有する。	取決めの当事者は、取決めにおける個別の資産に対する持分を有していないが、すべての負債に対する義務を負っている。
取決めの当事者は、取決めにおける義務を共同で連帯して負う。	取決めの当事者は、当該取決めに対するそれぞれの投資の範囲で、当該取決めへの義務を負う。

IFRS 第 11 号は、経済的便益のほとんどすべてに対する権利を当事者が有しているかどうかについて評価するという文脈において、「ほとんどすべて」が何を意味するかについては、追加的ガイダンスを提供していない。

その他の事実および状況

取決めの当事者と事業体との間の分離を定めている、別個のビークルを利用している場合で、その契約上の取決めの条件によって、当該共同支配の取決めが「共同支配事業」であると示唆されない場合には、取決め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、別個のビークルが、共同支配の取決めの資産および負債を保有するために設立され、(たとえば、当事者が取決め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など) 関与する当事者が取決めの「ほとんどすべて (substantially all)」の経済的便益に対する権利を有しており、そして当事者が、取決めの営業活動に貢献しているキャッシュ・フローのほぼ唯一の源泉である場合、取決めが「共同支配事業」であることを通常示している。しかし、共同支配の取決めが、第三者からの営業キャッシュ・フローを生み出すことができる場合には、共同支配の取決めが必要、在庫および信用リスクを引き受けているため、共同支配の取決めは「共同支配企業」であることをしている。

見解

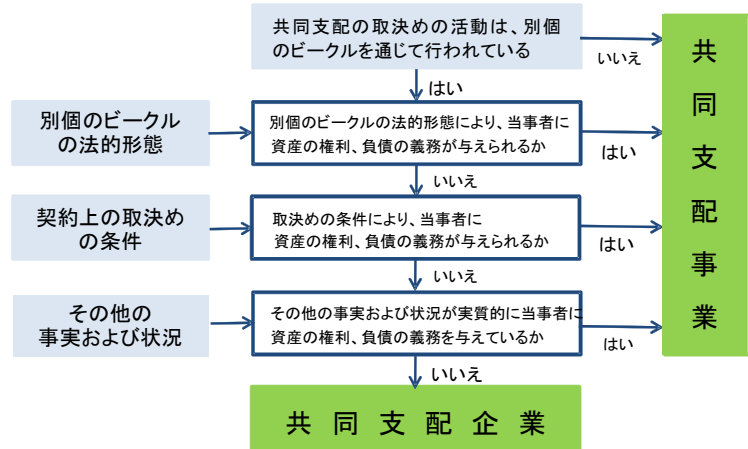
IFRS 第 11 号は、当該取決めの資産の経済的便益のほとんどすべてに対する権利を当事者が有しているかどうかについて評価するという文脈において、「ほとんどすべて (substantially all)」が何を意味するかについての、追加ガイダンスを提供していない。しかしながら、共同支配の取決めの産出物の 90% 以上を当事者が取得するような取決めの場合は、通常、当該取決めの資産の経済的便益のほとんどすべてに対する権利を当事者が有していると結論付けるのに十分であると推定すべきである。

共同支配の取決めを共同支配事業に分類するためには、IFRS 第 11 号は、当事者が取決めの負債に対する義務を有していることも求めている。これは、各当事者が、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となる、産出物を購入する(権利、意図、および/または見込みだけでなく)義務から生じ得る。経済的便益に対する権利の評価と同様に、この文脈における「ほぼ (substantially)」とは、通常、90% 以上のキャッシュ・フローを意味すると推定すべきである。

共同支配の取決めの当事者が、「ほとんどすべて」の取決めの資産に対する権利を有しているかどうか、および営業活動の継続に貢献しているキャッシュ・フローの「ほぼ」唯一の源泉であるかどうかの評価は、共同支配の取決めの開始時に行うべきであり、取決めの資産に対する当事者の権利または負債の義務に変更があった場合にのみ、再評価すべきである。当該評価には、共同支配の取決めの(現在または今後の報告期間についてのみではなく)全期間における予想産出物および予想コストを考慮すべきである。さらに、取決めの目的や設計についても検討すべきである。

共同支配の取決めが「共同支配企業」の定義を満たしているかを決定するために、下図のとおり、すべての関連する要素が考慮されなければならない。

図 1. 共同支配の取決めの分類



以下は、共同支配の取決めの分類に関する分析についての設例である。

設例

企業 A(A)は、最近、臨床開発のフェーズ 1 を完了した将来有望な薬剤候補を有しており、更なる研究開発 (R&D) を進める上でのリスクと商業化に成功した際の潜在的な経済価値を共有する共同研究パートナーを探していた。そこで、A は臨床開発のフェーズ 2 およびフェーズ 3 を進め、さらに、規制認可を受けた後に医薬品を製造および販売するために、企業 B(B) との共同研究を開始した。フェーズ 2 およびフェーズ 3 の研究開発費の総額の 60% を A が、40% を B が負担することを合意した。A と B いずれの当事者も研究開発および商業化後の医薬品の製造および販売に対して一定の責任を有し、それぞれの帳簿にそれぞれの費用（および商業化後の収益）を計上する（すなわち、共同支配の取決めは別個のピークルを通じて組成されたものではない）。研究開発のフェーズ 2 およびフェーズ 3 の各期末に、当事者は、研究開発費用の情報を共有し、合意された契約上の割合に従って費用を分割する。また、商業化後は、期末ごとに純売上高の情報を共有し、合意された契約上の割合に従って収益を分配する。すべての決定事項について、当事者全員の合意が求められる。各当事者は、自らの（たとえば、資産、人材などの）リソースを使用し、必要な研究開発活動を実行する際に自らの負債が発生する。当該共同研究に関して別個の資産または負債はない。

共同支配が存在すると仮定すると、別個のピークルが存在しない場合、そのようなピークルがないため、当事者は、取決めに関する個別の資産の権利を有し、個別の負債の義務を負っているため、当該共同支配の取決めは、「共同支配事業」に分類される。

しかし、取決めが別個のピークルを通じて組成されている場合は、異なる結論となる場合もある。両当事者が、研究開発のフェーズ 2 およびフェーズ 3 を実施する目的のためだけに別個のピークルを設立し、(A および B の) 各当事者が資金を拠出することを仮定する。取決めに関連する活動は、A または B の個別の財務諸表ではなく、別個のピークルに計上される。

両当事者は、別個の子会社の内容によっては、異なる会計上の結論に達し得る。別個の子会社がパートナーシップ等の法人化されていない法的企業である場合、通常、当事者は「共同支配事業」の会計を適用する。(なぜなら、無限責任であるパートナーシップは、多くの場合、当事者と別個の子会社の分離が与えられず、代わりに、資産に対する権利と負債に対する義務を有するパートナーとなる、このことは、当該取決めが「共同支配事業」であることの指標である。)しかし、別個の子会社が法人化されている場合は、当事者は「共同支配事業」の会計を適用しない場合もある(なぜなら、多くの法域で、法人における当事者と別個の子会社の分離が与えられ、当事者は純資産に対する権利を有しており、当該取決めが共同支配企業であることの指標である)。重要なのは、当事者は別個の子会社の法的形態のみで評価できないことである。別個の子会社の法的形態は、当事者の権利と義務の最初の評価には役立つ。しかし、法的形態が、取決めが共同支配企業であることを示唆する場合は、契約上の取決めの当事者によって合意された権利と義務が、別個の子会社の法的形態と整合するかどうか、または別個の子会社の法的形態により与えられた権利および義務を無効または変更しないかどうかの確認をして、評価しなければならない。IFRS 第 11 号によって求められているように、その他の事実や状況についても検討しなければならない。

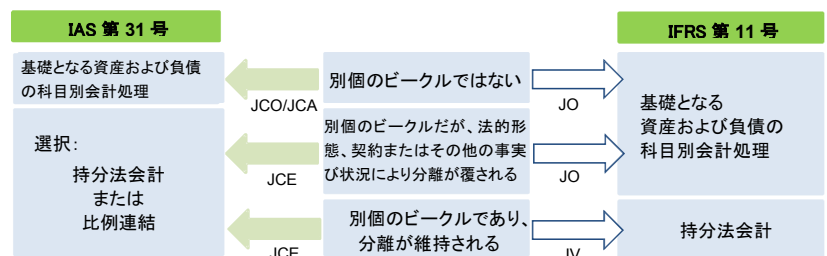
比例連結を使用して共同支配企業 (JCEs) の持分を会計処理していたライフサイエンス企業は、それら持分の分類と会計処理を再評価する必要がある。

共同支配の取決めの分類会計処理への影響

新基準書の最も重要な影響の1つは、共同支配の取決めの会計処理についてである。「共同支配事業」の会計処理は、IAS 第 31 号で規定される会計処理と類似したままで、共同支配事業者は該当する IFRS に従って科目ベースで資産、負債、収益および費用の持分を会計処理する。しかし、「共同支配企業」についての IAS 第 31 号での比例連結の会計上の選択肢は廃止された。IFRS 第 11 号では、「共同支配企業」の持分に持分法会計を使用することを求めている。

以下のチャートは、共同支配の取決めの分類と、現行の IAS 第 31 号と最近公表された IFRS 第 11 号における会計モデルとの間の差異を説明している。

図 2. IAS 第 31 号との会計上の比較



Key

JCO/JCA: 共同支配の営業 (Jointly controlled operation)/ 共同支配の資産 (Jointly controlled asset)

JCE: 共同支配企業 (Jointly controlled entity)

JO: 共同支配事業 (Joint operation)

JV: 共同支配企業 (Joint venture)

以前に、比例連結を使用して「共同支配企業 (JCEs)」の持分を会計処理していたライフサイエンス企業は、それら持分の分類と会計処理を再評価する必要がある。

比例連結から持分法会計への変更

比例連結から持分法に変更される企業は、科目別の表示と比較して、単一の純資産残高および単一の業績を表示する。

下表は、比例連結から持分法への変更した場合の財務諸表上の主要な影響をまとめたものである。

表 1. 比例連結の廃止による影響

計算書	
財政状態計算書	<ul style="list-style-type: none"> 有形資産、無形資産、その他の資産および負債の共同支配投資者にとっての持分の科目別の表示が単一の純投資金額に置き換わるため、有形固定資産および無形資産と負債は減少する。 共同支配投資企業が純負債(マイナス)ポジションにある場合、資本が増加する場合がある。持分法会計では、「共同支配企業」の累積損失に対する持分相当額が、「共同支配企業」に対する持分を超える場合、投資者が当該欠損を穴埋めする法的または推定的債務を有していない限り、投資企業は、追加的な損失の持分割合の認識を中止する。比例連結では、投資者は、損益に当該損失の持分割合を認識し続ける。
純損益およびその他の包括利益計算書	<ul style="list-style-type: none"> 報告金額が、以前に認識されていた「共同支配企業」の収益および費用の持分金額が減少する。さらに、収益合計および費用合計も減少するが、通常、利益合計は変化しない。 グループに関連する共同支配の取決めの結果に応じて、その他の金額も増加または減少する場合がある。たとえば、「共同支配企業」が税金費用を有している場合、現在は共同支配投資者の税引前の業績に記帳されるため、税引前利益または損失が減少する場合がある。
キャッシュ・フロー計算書	<ul style="list-style-type: none"> 営業活動、投資活動および財務活動によるキャッシュ・フローが、以前に認識した「共同支配企業」のキャッシュ・インフローの持分金額が減少する。

比例連結から個別の資産および負債の認識への変更

以前は、比例連結を使用して「共同支配企業(JCEs)」の持分を会計処理していたが、その後、(共同支配事業者に対して、科目ベースで資産、負債、収益および費用の持分を認識することを求めている)IFRS 第 11 号に従って「共同支配事業」に分類することが適切であると決定した企業もまた、影響を受ける場合がある。

IASB は、IFRS 第 11 号の「結論の根拠」において、「共同支配事業」の活動に関連する資産、負債、収益および費用の認識と、比例連結との間の 1 つの潜在的な相違について説明している。それは、契約上の取決めで定められた、企業が「共同支配事業」に係る資産、負債、収益および費用に関して有する権利および義務は、「共同支配事業」に対する所有持分とは異なる場合があることである。IFRS 第 11 号が、「共同支配事業」に対する持分を有する企業に要求しているのは、資産、負債、収益および費用の認識を、契約上の取決めで決定され定められた当該「共同支配事業」の資産、負債、収益および費用に対する企業の持分相当額に応じて行うことであり、資産、負債、収益および費用の認識を企業が当該「共同支配事業」に対して有する所有持分に基づいて行うことではない。

見解

(従前の共同支配の営業(JCOs)、共同支配の資産(JCAs)および、潜在的に、共同支配企業(JCEs)の一部を含む)共同支配事業について、企業は、共同支配事業の資産、負債、収益および費用、および/またはこれら項目に対する持分相当額を認識する。多くの者が、共同支配事業に関する会計処理として、「比例連結」を誤って参照している。しかし、上記のとおり、これら2つの方法はテクニカルには相違がある。多くの共同支配事業者は、実務的には、特に、共同支配事業がすべての資産に対する権利およびすべての負債に対する義務を同じ割合で有している場合は、共同支配事業者の連結財務諸表上、共同支配事業の会計処理と比例連結の会計処理の間に重要性のある相違はないことに気づくかもしれない。しかし、資産に対する権利と負債に対する義務を異なる割合で有している場合には、科目ベースの会計処理と比例連結では相違が生じる場合がある。

(IFRS と米国会計基準との会計処理の)相違の内容と程度は、共同支配事業が別個の法的主体に含まれるかどうかによる。

米国会計基準との比較

IFRS 第 11 号の公表によって、特に比例連結の廃止によって、共同支配の取決めに關するIFRSでの会計処理は米国会計基準での会計処理にさらにそろえられた。米国会計基準では、「共同支配の取決め(joint arrangement)」という用語の定義がなされていないが、米国会計基準における特定の取決めに関する会計処理と、IFRS での「共同支配の取決め」の会計処理は類似している。例えば、IFRS 第 11 号に従って「共同支配企業」として(すなわち持分法で)会計処理される共同支配の取決めについては、通常、米国会計基準でも同じ取扱いを受ける。

しかし、IFRS 第 11 号で「共同支配事業」として会計処理される取決めについては、おそらく(most likely)米国会計基準では異なった取り扱いとなる。その相違の内容および程度は、「共同支配事業」が別個の法的主体(separate legal entity)に含まれるかどうかによる。

- **IFRS で「共同支配事業」として会計処理される「別個の主体」は、米国会計基準では、通常、持分法投資として会計処理される。**IFRS 第 11 号は、一定の「共同支配企業(Joint controlled entities)」の持分を共同支配事業として会計処理することを求めている。法的主体が実質的に軽視され、財務諸表上の科目別に共同支配事業の持分を反映させる。米国会計基準では同等の会計処理はない。その結果、通常、「共同支配企業」への投資は持分法会計の対象となり、貸借対照表および損益計算書上、当該持分を単一科目で表示する。
- **別個の主体ではない場合の財務諸表の表示と共同支配事業の分類については、IFRS と米国会計基準では異なる場合がある。**IFRS 第 11 号では、共同支配事業の資産、負債、収益および費用に対する投資家の持分を科目別に認識することを求めている。米国会計基準では、法的主体ではない共同支配の資産に関しては、特にガイダンスを提供していない。しかし、共同契約(collaborative)に関する米国会計基準のガイダンスに、主として法的主体を使用しない共同契約に関して、損益計算書の分類に影響を与える要求が含まれている。当該ガイダンスでは、第三者との取引によって発生したコストおよび収益の報告を評価する際に、共同契約の参加者が収益認識における本人または代理人の規準を検討することを求めている。たとえば、第三者への販売において、本人として販売取引を行っている場合、参加者は収益を総額で計上する。

見解

IFRS および米国会計基準のどちらにおいても、「持分法を適用するのか、それ以外の方法を適用するのか」を決定する際には、共同支配の取決めの経済的成果に対する契約上の持分を考慮しなければならない。しかし、「持分法を適用するのか、それ以外の方法を適用するのか」で、財務諸表のあらゆる分類および表示について重要な違いが生じ、最終的には、共同支配の取決めの当事者が望む取引構造に影響が及ぶ可能性がある。

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およびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)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ー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 6,800 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 アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場の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を通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名におよぶ人材は、“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。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

© 2013 Deloitte Touche Tohmatsu LLC

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited