

IFRIC Update 2019年11月

IFRIC Update は、IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議で至った決定の要約である。

委員会は、2019年11月26日にロンドンで会合し、下記の項目について議論した。

[委員会の暫定的なアジェンダ決定](#)

- 選手移籍金（IAS 第 38 号「無形資産」） — アジェンダ・ペーパー6
- 資産の回収に関する複数の税務上の帰結（IAS 第 12 号「法人所得税」） — アジェンダ・ペーパー7

[委員会のアジェンダ決定](#)

- リース期間及び賃借設備改良の耐用年数（IFRS 第 16 号「リース」及び IAS 第 16 号「有形固定資産」） — アジェンダ・ペーパー4

[現在のアジェンダにある項目](#)

- 変動リース料を伴うセール・アンド・リースバック（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー5

[その他の事項](#)

- 2020年アジェンダ協議 — アジェンダ・ペーパー2-2D
- IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号及び IFRS 第 12 号の適用後レビュー — アジェンダ・ペーパー3
- 委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー8

[委員会の暫定的なアジェンダ決定](#)

委員会は、以下の事項について議論を行い、委員会の基準設定アジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。委員会は、これらの暫定決定（当該項目を基準設定アジェンダに追加しない理由を含む）を今後の会議で再検討する予定である。委員会は暫定的なアジェンダ決定に対するコメントを求めている。関心のある関係者は、コメントを 2020年2月14日までに [open for comment](#) ページで提出することができる。すべてのコメントは公開の記録に記載されウェブサイトに掲載される。ただし、回答者が機密とすることを要請し我々がその要請を認めた場合は除く。そうした要請は、十分な理由（例えば、商業上の機密）の裏付けがない限り、通常は認めない。委員会は、2020年2月14日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。受け取ったコメントを分析したアジェンダ・ペーパーには、その日までに受け取ったコメントのみの分析が記載される。

関連情報

今後の IFRS 解釈指針委員会の
会議日程：

2020年1月21日

[解釈指針委員会の未確定項目](#)

選手移籍金（IAS 第 38 号「無形資産」） — アジェンダ・ペーパー6

委員会は、受け取った選手移籍金の認識に関する要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンは、次のとおりである。

- a. あるフットボール・クラブ（企業）が、ある選手を他のクラブ（移籍先クラブ）に移籍させる。企業が選手を獲得した際に、企業は選手を電子的移籍システムに登録した。登録は、選手が他のクラブでプレーすることが禁じられることを意味し、登録するクラブは選手と雇用契約を結ぶことを要求され、これにより選手が相互の合意なしにクラブを離れることはできない。この雇用契約と電子的移籍システムへの登録を合わせて「登録権」と呼ぶ。
- b. 企業は登録権を得るために発生したコストを IAS 第 38 号を適用して無形資産として認識していた。企業は選手の使用及び育成を試合への参加を通じて行い、場合によっては他のクラブに移籍させる。企業は選手の育成と移籍を通常の業務の一部と見ている。
- c. 企業と移籍先クラブは移籍契約を締結し、企業は移籍先クラブから移籍金を受け取る。移籍金は、選手を雇用契約から解放することに対して企業に補償するものである。電子的移籍システムの登録は移籍先クラブには移転されず、移籍先クラブが選手を登録して新たな権利を獲得する際に法的に消滅する。
- d. 企業は、移籍先クラブが選手を電子的移籍システムに登録した時点で無形資産の認識の中止を行う。

この要望書は、企業は受け取った移籍金を IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を適用して収益として認識するのか、それとも、IAS 第 38 号を適用して無形資産の認識の中止から生じた利得又は損失を純損益に認識するのかを質問していた。

受け取った移籍金の認識

要望書に記載された事実パターンでは、企業は登録権を IAS 第 38 号を適用して無形資産として分類した。したがって、企業は当該権利の認識の中止の際に IAS 第 38 号における認識の中止の要求事項を適用する。

IAS 第 38 号の第 113 項は次のように述べている。「無形資産の認識の中止から生じる利得又は損失は、正味処分収入（もしあれば）と資産の帳簿価額との差額として算定しなければならない。当該差額は、資産の認識の中止時に純損益に認識しなければならない。（中略）利得は収益に分類してはならない」。このアプローチを適用して、企業は正味処分収入と登録権の帳簿価額との差額を、収益ではなく純損益に認識する。

移籍金は処分収入となるか？

移籍金は、移籍契約から生じるものであり、移籍契約は選手を雇用契約から解放することを企業に要求する。このため、企業は登録権を消滅させるための何らかの措置を要求される。登録権は期限満了や自然消滅となるものではない。したがって、移籍金は登録権の処分の際の措置に対して企業に補償するものであり、それゆえ、IAS 第 38 号の第 113 項に記述されている正味処分収入の一部である。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、企業は受け取った移籍金を IAS 第 38 号の第 113 項を適用して登録権の認識の中止から生じた利得又は損失の一部として認識すると結論を下した。要望書に記載された事実パターン（企業が登録権を無形資産として認識している）では、企業は受け取った移籍金又は生じた利得を IFRS 第 15 号を適用して収益として認識しない。

企業が受け取った移籍金を IFRS 第 15 号を適用して収益として認識する状況はあるか

IAS 第 2 号「棚卸資産」の第 2 項は、企業が棚卸資産の定義を満たす無形資産に IAS 第 2 号を適用することを要求している。要望書に記載された事実パターンでは、企業は、登録権は棚卸資産の定義を満たさないと結論を下し、したがって、当該権利の会計処理に IAS 第 38 号を適用していた。

登録権が棚卸資産の定義を満たすとした場合には、企業は当該権利の会計処理に IAS 第 2 号を適用し、処分時には当該基準における認識の中止の要求事項を適用することになる。IAS 第 2 号の第 34 項は「棚卸資産の販売時に、当該棚卸資産の帳簿価額を、関連する収益を認識する期間に費用として認識しなければならない」。企業が登録権を棚卸資産として分類していたならば、企業は受け取った移籍金の会計処理に IFRS 第 15 号を適用することになる（移籍金が IFRS 第 15 号の範囲に含まれる限り）。

IAS 第 2 号の第 6 項は棚卸資産を「次のような資産をいう。(a) 通常の事業の過程において販売を目的として保有されるもの、(b) そのような販売を目的とする生産の過程にあるもの、(c) 生産過程又はサービスの提供にあたって消費される原材料又は貯蔵品」と定義している。IAS 第 40 号「投資不動産」も、棚卸資産には通常の事業の過程における販売を目的とする建設又は開発の過程にある不動産が含まれると定めている。

委員会は、通常の活動に選手の育成及び移籍が含まれる企業については、一部の選手に関する登録権が棚卸資産の定義を満たす状況が存在することが想定できると考えた。その定義を適用するにあたり、当初認識時にそのような企業は登録権が事業の通常の過程における育成及び売却を目的として取得されているのかどうかを考慮することになる。委員会は、登録権が棚卸資産の定義を満たすかどうかは、事実及び状況の評価が必要となることに留意した。

キャッシュ・フロー計算書

IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」は、無形資産の売却による現金収入を投資活動から生じるキャッシュ・フローの例として挙げている。また、IAS 第 7 号は、収益からの現金収入を営業活動から生じるキャッシュ・フローの例として挙げている。

したがって、企業は移籍金による現金収入を次のいずれかとして表示する。

- (a) 登録権を無形資産として認識していた場合には、投資活動の一部として表示する。
- (b) 登録権を棚卸資産として認識し、受け取った移籍金を収益として認識した場合には、営業活動の一部として表示する。

会計方針の開示

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 117 項及び第 122 項は、重要な会計方針及び経営者が会計方針を適用する過程で行った判断のうち財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示することを企業に要求している。委員会は、フットボール・クラブについては、このような開示には登録権の分類及び受け取った移籍金の認識に関する会計方針が含まれる可能性が高いと考えた。

委員会は、IFRS 基準の諸原則及び要求事項が、受け取った選手移籍金の認識を企業が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」。

資産の回収に関する複数の税務上の帰結（IAS 第 12 号「法人所得税」） — アジェンダ・ペーパー 7

委員会は、資産の帳簿価額の回収が複数の税務上の帰結を生じさせる場合の繰延税金についての要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンは、次のとおりである。

- a. ある企業が、耐用年数を確定できる無形資産（ライセンス）を企業結合の一部として取得する。このライセンスの当初認識時の帳簿価額は CU100 である。企業はライセンスの帳簿価額を使用を通じて回収することを意図しており、ライセンスの予想残存価額はゼロである。

- b. 適用される税法は2つの課税制度を規定している。法人所得税制とキャピタル・ゲイン税制である。両方の制度で支払われる税金はIAS第12号における法人所得税の定義を満たす。ライセンスの帳簿価額の使用を通じての回収は、下記の両方の税務上の帰結を生じさせる。
- i. 法人所得税制 — 企業はライセンスの帳簿価額の使用を通じての回収により受ける経済的便益について法人所得税を支払うが、ライセンスの償却に関する税務上の損金算入は受けない（課税対象となる使用による経済的便益）。
 - ii. キャピタル・ゲイン税制 — 企業はライセンスが期限満了となる場合にCU100の税務上の損金算入を受ける（キャピタル・ゲイン控除）。
- c. 適用される税法は、企業が課税所得を算定する際に、キャピタル・ゲイン控除を課税対象となる使用による経済的便益と相殺することを禁じている。

要望書は、企業が資産の税務基準額をどのように算定するのか、またそれゆえ、繰延税金をどのように会計処理するのかを質問していた。

IAS第12号における基本原則

IAS第12号の第10項は、「資産又は負債の税務基準額が直ちに明らかではない場合には、本基準が基礎としている基本原則を考慮することが有用である」と述べている。同項は、その基本原則として、「企業は、限定的な例外を除き、資産又は負債の帳簿価額の回収又は決済により、将来の税金支払額が、その回収又は決済が税務上何らの影響も及ぼさない場合に比して多く（少なく）なる場合にはいつでも、繰延税金負債（資産）を認識すべきである」と記述している。

基本原則の事実パターンへの適用

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、この資産の税務基準額は直ちに明らかではないと考えた。委員会はまた、この資産の帳簿価額の回収は2つの別個の税務上の帰結を生じさせると考えた。課税対象となる使用による経済的便益と、課税所得の算定にあたって相殺できないキャピタル・ゲイン控除である。したがって、IAS第12号における基本原則を適用して、企業は資産の帳簿価額の回収の別個の税務上の帰結を区分して反映する。

企業は、一時差異の識別を次の両者の比較によってこれらの別個の税務上の帰結を反映する方法で行う。

- a. 資産の帳簿価額のうち、一方の税制において回収される部分
- b. 同じ税制において受けることとなる税務上の損金算入（資産の税務基準額に反映される）

要望書に記載された事実パターンでは、委員会は、企業は次の両方を識別すると結論を下した。

- a. 将来加算一時差異CU100 — 企業はライセンスの帳簿価額（CU100）を法人所得税制において回収するが、当該税制では税務上の損金算入は受けない（すなわち、税務基準額のどの部分も法人所得税制における損金算入には関連しない）。
- b. 将来減算一時差異CU100 — 企業はライセンスの帳簿価額のどの部分もキャピタル・ゲイン税制では回収しないが、ライセンスの期限満了時にCU100の損金算入を受ける（すなわち、税務基準額の全額がキャピタル・ゲイン税制における損金算入に関連している）。

企業はそれから、識別した一時差異に係る繰延税金の認識及び測定にあたって、適用される税法を考慮してIAS第12号の要求事項を適用する。

委員会は、IAS第12号の諸原則及び要求事項は、要望書に記載された事実パターンにおいて企業が繰延税金を会計処理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」。

委員会のアジェンダ決定

アジェンダ決定の公表のプロセスは、しばしば、それ以外では利用可能でなくそれ以外で入手することが合理的に予想できなかった新しい情報を提供する説明資料をもたらすことがある。このため、企業は、アジェンダ決定の結果として会計方針を変更する必要があると判断する場合がある。審議会は、企業はその判断を行い変更を適用するための十分な時間を与えられるであろうと予想している（例えば、企業は、変更を適用するために、新しい情報を入手したりシステムを修正したりすることが必要となる場合がある）。

委員会は、以下の事項について議論し、基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

リース期間及び賃借設備改良の耐用年数（IFRS 第 16 号「リース」及び IAS 第 16 号「有形固定資産」） — アジェンダ・ペーパー4

委員会は、解約可能又は更新可能なリースに関する要望を受けた。

要望書に記載された解約可能なリースは、特定の契約期間を定めておらず、いずれかの当事者が解約の通知をするまで無期限で継続するものである。この契約には、例えば、12 か月未満の通知期間が含まれており、いずれの当事者にも解約時に支払を行うことを義務付けてはいない。要望書に記載された更新可能なリースは、当初の期間を定め、契約の当事者のいずれかが解約しない限りは当初の期間の終了時に無期限で更新するものである。

要望書は 2 つの質問をしていた。

- a. 解約可能なリース又は更新可能なリースのリース期間をどのように決定するか。具体的には、要望書は、IFRS 第 16 号の B34 項を適用して「多額ではないペナルティ」を評価する際に、契約上の解約支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態を企業が考慮するのかどうかを質問していた。そのような考慮には、例えば、賃借設備改良の放棄又は解体のコストが含まれる場合がある。
- b. 関連する除去不能な賃借設備改良の耐用年数は、IFRS 第 16 号を適用して決定されるリース期間に限定されるのかどうか。除去不能な賃借設備改良とは、例えば、解約可能または更新可能なリースの対象である原資産の上に借手が取得して建設した設備備品である。借手が賃借設備改良を使用してそこから便益を受けるのは、原資産を使用する期間についてのみとなる。

リース期間

IFRS 第 16 号の第 18 項は、リースの解約不能期間に次の両方を加えた期間をリース期間として決定することを借手に要求している。(a)リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合）、及び(b)リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）。

リース期間を決定し、リースの解約不能期間の長さを評価するにあたり、IFRS 第 16 号の B34 項は、契約が強制可能である期間を決定することを企業に要求している。B34 項は、「借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに多額ではないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースはもはや強制力がない」と定めている。

BC156 項は、「リース期間は原資産が使用される期間についての企業の合理的な見積りを反映すべきである。当該アプローチは最も有用な情報を提供するからである。」という審議会の見解を示している。

委員会は、B34 項を適用して要望書に記載されたリースの強制可能な期間を決定するにあたり、企業は次のことを考慮すると考えた。

- a. 契約上の解約支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態。例えば、いずれかの当事者がリースを解約しない経済的インセンティブを有していて、解約時に僅少とはいええないペナルティが生じるような場合には、当該契約は契約を解約できる日の後も強制可能である。
- b. 当事者のそれぞれが、他方の承諾なしに多額ではないペナルティでリースを解約する権利を有しているのかどうか。B34 項を適用すると、リースが強制可能ではなくなるのは、両方の当事者がそのような権利を有している場合のみである。したがって、一方の当事者のみが他方の承諾なしに多額ではないペナルティでリースを解約する権利を有している場合には、当該契約は、契約が当該当事者によって解約され得る日の後も強制可能である。

企業が、契約は解約可能リースの通知期間（又は更新可能なリースの当初の期間）の後も強制可能であると結論を下す場合には、IFRS 第 16 号の第 19 項及び B37 項から B40 項を適用して、借手がリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実かどうかを評価する。

除去不能な賃借設備改良の耐用年数

IAS 第 16 号の第 50 項は、有形固定資産の項目（資産）を耐用年数にわたり減価償却することを要求している。

IAS 第 16 号は、資産の耐用年数を「資産が企業によって利用可能であると見込まれる期間、又は企業が当該資産から得ると見込まれる生産高若しくはこれに類似する単位数」と定義している（強調追加）。

IAS 第 16 号の第 56 項及び第 57 項は、資産の耐用年数に関して追加の要求事項を提供している。特に、第 56 項(d)は、資産の耐用年数を決定するにあたり、企業は「関連するリースの期限満了日など、当該資産の使用に対する法的制約又は類似の制約」を考慮すると定めている。第 57 項は、資産の耐用年数は「企業にとっての当該資産の期待効用の観点から定義され」、「経済的耐用年数よりも短い場合がある」と定めている。

企業は、除去不能な賃借設備改良の耐用年数を決定するにあたり、IAS 第 16 号の第 56 項から第 57 項を適用する。関連するリースのリース期間が当該賃借設備改良の経済的耐用年数よりも短い場合には、企業は、当該賃借設備改良をリース期間後も使用すると見込んでいるのかどうかを考慮する。企業が賃借設備改良を関連するリースのリース期間の後に使用するとは見込んでいない場合には、企業は IAS 第 16 号第 57 項を適用して、除去不能な賃借設備改良の耐用年数はリース期間と同じであると結論を下す。委員会は、IAS 第 16 号の第 56 項から第 57 項を適用する際に、企業は多くの場合に、企業がリースにおける原資産を使用する期間でのみ使用してそこから便益を得る賃借設備改良について、この結論に至る可能性があると考えた。

除去不能な賃借設備改良の耐用年数及びリースの強制力がある期間の決定とリース期間との相互関係

借手がリースを延長する（又は解約しない）ことが合理的に確実かどうかを評価するにあたり、IFRS 第 16 号の B37 項は、借手にとっての経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮することを企業に要求している。これには、契約の期間にわたり実施した（又は実施すると見込まれる）重大な賃借設備改良のうち、リースを延長又は解約するオプションが行使可能となった時に借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるものが含まれる（B37 項(b)）。

さらに、上述のとおり、企業はリースの強制力がある期間を決定する際に、契約のより幅広い経済実態を考慮する。これには、例えば、除去不能な賃借設備改良の放棄又は解体のコストが含まれる。企業が除去不能な賃借設備改良を契約が解約できる日の後も使用すると見込んでいる場合には、当該賃借設備改良の存在は、企業がリースを解約する場合に僅少とはいええないペナルティが企業に生じる可能性があることを示している。したがって、IFRS 第 16 号の B34 項を適用する際に、企業は、契約が少なくとも賃借設備改良の期待効用の期間について強制可能であるかどうかを考慮する。

委員会は、IFRS 第 16 号の諸原則及び要求事項が、企業が解約可能及び更新可能なリースのリース期間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。委員会はまた、IAS 第 16 号及び IFRS 第 16 号の

諸原則及び要求事項が、そうしたリースに関連する除去不能な賃借設備改良の耐用年数を企業が決定するための適切な基礎を提供しているという結論も下した。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。

現在のアジェンダにある項目

変動リース料を伴うセール・アンド・リースバック（IFRS第16号「リース」） — アジェンダ・ペーパー5

委員会は、リースバックにおける支払が売上に応じて変動するセール・アンド・リースバック取引についての要望を検討した。委員会は、要望書に記載された取引において、売手である借手がリースバックから生じた使用権資産をどのように測定するのか、したがって取引日に認識する利得又は損失の金額をどのように算定するのかを検討した。

委員会は何も決定を行わず、今後の会議でこの事項の議論を継続する。

その他の事項

2020年アジェンダ協議 — アジェンダ・ペーパー2-2D

委員会メンバーが、2020年アジェンダ協議の一環として公表される情報要請に含める潜在的なプロジェクトのリストに関して審議会への提案を示した。

審議会は、今後のボード会議で2020年アジェンダ協議について議論する際に、これらの提案及び他の提案を考慮する。

IFRS第10号、IFRS第11号及びIFRS第12号の適用後レビュー — アジェンダ・ペーパー3

委員会メンバーが、IFRS第10号、IFRS第11号及びIFRS第12号の導入及び適用時に直面した事項についてのフィードバックを提供した。

審議会は、このフィードバック及び他のフィードバックをIFRS第10号、IFRS第11号及びIFRS第12号の適用後レビューの第1フェーズの一部として考慮する。

仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー8

委員会にまだ提示されていない新規の事項又は継続中の事項はない。

Disclaimer: The content of this *Update* does not represent the views of the International Accounting Standards Board or the IFRS® Foundation and is not an official endorsement of any of the information provided. The information published in this *Update* originates from various sources and is accurate to the best of our knowledge.

免責事項：本アップデートの内容は、IASB 及び IFRS 財団の見解を表わすものではなく、提供されるいかなる情報も公式に承認されたものではない。本ニュースレターで公表される情報は、さまざまな情報源から作成しており、我々の知識の限りにおいて正確なものである。

Copyright © IFRIC *Update* is published after every IFRS Interpretations Committee meeting by the IFRS Foundation.

コピーライト © IFRIC *Update* は各 IFRS 解釈指針委員会会議の後に IFRS 財団により公表されるものである。

ISSN 1477-206X