

2019年11月及び2020年1月のIFRS-IC会議における議論の状況

ASBJ 専門研究員 くわた たかし
桑田 高志

1 はじめに

本稿では、2019年11月26日及び2020年1月21日に開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議における議論を紹介する。文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめ申し添える。

2 2019年11月のIFRS-IC会議の概要

2019年11月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

- (1) アジェンダ決定案に関する検討
 - ① IAS第38号「無形資産」：選手移籍金
 - ② IAS第12号「法人所得税」：資産の回収に関する複数の税務上の帰結
- (2) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① IFRS第16号「リース」及びIAS第16号「有形固定資産」：リース期間及び賃借設備改良の耐用年数
- (3) その他の事項
 - ① 2020年アジェンダ協議
 - ② IFRS第10号、IFRS第11号及びIFRS第12号の適用後レビュー
 - ③ IFRS-ICの仕掛案件のアップデート

3 2020年1月のIFRS-IC会議の概要

2020年1月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

- (1) アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① IFRS第16号「リース」：リースの定義—意思決定権
 - (2) その他の事項
 - ① IFRS-ICの仕掛案件のアップデート
- 以下では、「2 2019年11月のIFRS-IC会議の概要」及び「3 2020年1月のIFRS-IC会議の概要」のうち、我が国の関係者の間で、比較的、関心が高いと考えられる「2 2019年11月のIFRS-IC会議の概要」(1)の各論点に関して、論点の概要及びアジェンダ決定案の概要等について紹介する。

4 IAS第38号「無形資産」：選手移籍金

(1) 論点の概要

IFRS-ICは、企業が受け取る選手移籍金に関しての要望書を受け取った。下記の実事パターンにおいて、企業が受け取る選手移籍金を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が論点である。

- ① 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する。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。
- ② 企業は登録権を得るために発生したコストについて 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活動の一部と見ている。
- ③ 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。
- ④ 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。

(2) アジェンダ決定案の概要 受け取った移籍金の認識

IAS 第 38 号第 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（revenue）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（revenue）ではなく、純損益に認識する。

要望書に記載された事実パターンでは、企業は登録権について IAS 第 38 号を適用して無形資産として分類していたことから、IFRS-IC は、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と考えた。

企業が受け取った移籍金について 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。

IFRS-IC 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。IFRS-IC 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。

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と IFRS-IC は考えた。IAS 第 2 号第 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（revenue）を認識する期間に費用として認

識しなければならない」としている。企業が登録権を棚卸資産として分類していたならば、(移籍金がIFRS第15号の範囲に含まれる限り)企業は受け取った移籍金の会計処理にIFRS第15号を適用するとIFRS-ICは考えた。

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(revenue)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、IFRS-ICは、企業が移籍金による現金収入を次のいずれかとして表示すると考えた。

- ① 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。
- ② 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(revenue)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」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。IFRS-IC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。

(3) 今後の予定

IFRS-ICは、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、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。

5 IAS第12号「法人所得税」：資産の回収に関する複数の税務上の帰結

(1) 論点の概要

IFRS-IC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関しての要望書を受け取った。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、繰延税金をどのように会計処理するのかが論点である。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。

- ① 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について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。
- ② 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。
 - (a) 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しての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)。
 - (b) 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)。
- ③ 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。

(2) アジェンダ決定案の概要

IAS 第 12 号第 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」としている。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」としている。

IFRS-IC 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。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 IFRS-IC は考えた。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についての別個の税務上の帰結を区分して反映する。

要望書に記載された事実パターンにおいて、IFRS-IC 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、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。

(3) 今後の予定

IFRS-IC は、アジェンダ決定案に対して寄せられるコメントを踏まえ、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。