| | |
|---|---|
| プロジェクト | IFRS 適用課題対応 |
| 項目 | 【審議事項】IAS 第 38 号「無形資産」－選手移籍金 |

# I. 本資料の目的

1. 本資料は、2019 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、選手の移籍金に係る表示に関する要望書についてご説明し、アジェンダ決定案に対する当委員会の対応(案)についてご意見をいただくことを目的としている。

# II. 要望書の内容

## 論点

2. 要望書では、下記の事実パターンについて、企業は、選手の移籍金について 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。）を適用して収益として認識すべきか、それとも IAS 第 38 号「無形資産」（以下「IAS 第 38 号」という。）を適用して純損益に無形資産の認識の中止から生じる利得又は損失を認識すべきかが質問されている。

   (1) フットボール・クラブ（企業）は、他のクラブ（受け取るクラブ）に選手を移籍させる。企業がその選手を獲得した時に、企業は電子の移籍システムにその選手を登録した。登録は、選手が他のフットボール・クラブのためにプレイできないことを意味し、登録するクラブに選手が相互の合意なくクラブを去ることを防止するために、その選手と雇用契約を締結することを要求する。雇用契約と移籍システムへの登録を合わせて「登録権」という。

   (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を認識した。企業はそのクラブにおいて選手を使用し、選手を成長させ、潜在的に他のクラブに移籍させる。企業は、選手を成長させ移籍させることを通常の活動の一部であると考えている。

   (3) 企業と受け取るクラブは、企業が受け取るクラブより移籍金を受け取る移籍契約を締結する。移籍金は、企業が選手を雇用契約からリリースするために、企

業に補償するものである。電子的な移籍システムにおける権利は、受け取るクラブに移転しないが、受け取るクラブが選手を登録し新しい権利を得た時に法的に消滅する。

(4) 企業は、受け取るクラブが電子的な移籍システムに選手を登録したときに、無形資産の認識を中止する。

## III.2019 年 11 月の IFRS-IC 会議

### IASB スタッフの分析

**（受け取った移籍金の表示）**

3. 要望書に記載された事実パターンにおいて、企業は登録権について IAS 第 38 号を適用して無形資産を認識していた。したがって、IASB スタッフは、企業はその権利の認識の中止について IAS 第 38 号の認識の中止の要求事項を適用することになると考えた。

4. IAS 第 38 号第 113 項は、「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、資産の認識を中止時に純損益に認識しなければならない。（一部省略）利得は、収益として分類してはならない。」と述べている。IASB スタッフは、当該記載を適用して企業は、正味処分収入と登録権の帳簿価額との差額を収益としてではなく純損益に認識することになると考えた。

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

5. IAS 第 2 号「棚卸資産」（以下「IAS 第 2 号」という。）第 2 項は、棚卸資産の定義を満たす無形資産について IAS 第 2 号を適用することを企業に要求している。IAS 第 2 号第 34 項は、棚卸資産が販売された時に、棚卸資産の帳簿価額を関連する収益が認識された期間の費用として認識すると述べている。IASB スタッフは、登録権が IAS 第 2 号の棚卸資産の定義を満たすのであれば、企業は登録権を棚卸資産として認識し、受け取った移籍金について IFRS 第 15 号を適用することになると考えた。なお、要望書に記載された事実パターンの登録権は、IAS 第 2 号の棚卸資産の定義を満たさず、企業は無形資産として認識したことが前提とされている。

6. IAS 第 2 号第 6 項は棚卸資産について、(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、又は(c)生産過程もしく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であると定義している。

7. IASB スタッフは、選手を成長させて移籍させることが通常の活動に含まれる企業において、選手に関連した登録権が棚卸資産の定義を満たす状況がある可能性があると考えた。そのような企業は、棚卸資産の定義を考慮する際に、当初認識において登録権が、通常の営業過程における開発及び販売のために取得されたかどうかを検討することになる。

**（IAS 第 16 号第 68A 項との関係）**

8. IAS 第 16 号「有形固定資産」（以下「IAS 第 16 号」という。）第 68 項と IAS 第 38 号第 113 項は、有形固定資産と無形資産のそれぞれに関する認識の中止について、同様の定めを置いている。有形固定資産についてはさらに、IAS 第 16 号第 68A 項は「通常の事業活動において、他者への賃貸用に保有していた有形固定資産項目を日常的に売却している企業は、そうした資産を、賃貸を中止して売却目的で保有するようになった時点で、帳簿価額で棚卸資産に振り替える。そうした資産の売却による収入は、IFRS 第 15 号に従って収益として認識しなければならない。（一部省略）」と述べている。

9. IASB スタッフは、有形固定資産については IAS 第 16 号第 68A 項において、一般的な認識の中止についての例外を定めているが、無形資産については同様の例外の定めを置いていないことから、IAS 第 16 号第 68A 項の定めを類推適用する基礎はないと考えた。

**（IASB スタッフの結論）**

10. IASB スタッフは、IFRS 基準の原則及び要求事項は、選手の移籍金の会計処理を判断するための適切な基礎を提供しているものと考えた。結果、IASB スタッフは基準開発アジェンダに追加しないことを提案している。

以　上

# 別紙1　2019年11月のアジェンダ・ペーパーに記載された「アジェンダ決定案」の仮訳

## 選手の移籍金に係る表示（IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」及びIAS第38号「無形資産」）－ AP6

委員会は、選手の移籍金に係る表示について要望を受けた。要望書に記載された事実パターンは以下のとおりである。

(1) フットボール・クラブ（企業）は、他のクラブ（受け取るクラブ）に選手を移籍させる。企業がその選手を獲得した時に、企業は電子の移籍システムにその選手を登録した。登録は、選手が他のフットボール・クラブのためにプレイできないことを意味し、登録するクラブに、選手が相互の合意なくクラブを去ることを防止するために、その選手と雇用契約を締結することを要求する。雇用契約と移籍システムへの登録を、合わせて「登録権」という。

(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を認識した。企業は、そのチームにおいて選手を使用し選手を成長させ、潜在的に他のクラブ移籍させる。企業は、選手を成長させ移籍させることを通常の活動の一部であると考えている。

(3) 企業と受け取るクラブは、企業が受け取るクラブより移籍金を受け取る移籍契約を締結する。移籍金は、企業が選手を雇用契約からリリースするために、企業に補償される。電子的な移籍システムにおいての権利は、受け取るクラブに移転しないが、受け取るクラブが選手を登録し新しい権利を得た時に、法的に消滅する。

(4) 企業は、受け取るクラブが電子的な移籍システムに選手を登録したときに、無形資産の認識を中止する。

要望書は、企業が移籍金についてIFRS第15号を適用して収益として認識するか、又はIAS第38号を適用して純損益に無形資産の認識の中止から生じる利得又は損失を認識するかを質問した。

**（受け取った移籍金の表示）**

要望書に記載された事実パターンにおいて、企業は登録権についてIAS第38号を適用して無形資産を認識していた。したがって、企業はその権利の認識の中止をIAS第38号の認識の中止の要求事項を適用する。

IAS 第 38 号第 113 項は、「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、資産の認識を中止時に純損益に認識しなければならない。(一部省略) 利得は、収益として分類してはならない。」と述べている。その項を適用して、企業は、正味処分収入と登録権の帳簿価額との差額を、収益としてではなく純損益に認識する。

**移籍金は処分収入を意味するか**

移籍金は移籍契約から発生し、企業に選手を雇用契約からリリースすることを要求する。企業は、それゆえに（権利は期限切れとなる又は自然消滅しないため）権利を消滅させるためにいくつかの行動の実施が要求される。したがって、移籍金は、登録権を消滅するためにいくつかの行動に対して企業に補償し、IAS 第 38 号第 113 項において言及された処分収入を意味する。

委員会は、要望書に記載されている事実パターンにおいて、企業は IAS 第 38 号第 113 項を適用して受け取った移籍金を、登録権の認識の中止から生じる利得又は損失の一部として認識すると結論付けた。要望書に記載されている事実パターンにおいて（企業が登録権を無形資産として認識していた場合)、企業は IFRS 第 15 号を適用して受け取った移籍金を収益として認識しない。

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

IAS 第 2 号「棚卸資産」（以下「IAS 第 2 号」という。）第 2 項は、企業に棚卸資産の定義を満たす無形資産について IAS 第 2 号を適用することを要求している。それゆえに要望書に記載された事実パターンは、その登録権が IAS 第 2 号の棚卸資産の定義を満たしていない。登録権が IAS 第 2 号の棚卸資産の定義を満たすのであれば、企業はその権利の会計処理に IAS 第 2 号を適用し、また処分について当該基準の認識の中止の要求事項を適用する。IAS 第 2 号第 34 項は棚卸資産が販売された時に、棚卸資産の帳簿価額を関連する収益が認識された期間の費用として認識すると述べている。したがって、企業が登録権を棚卸資産として認識していたのであれば、企業は、(移転契約が IFRS 第 15 号の範囲である場合）受け取った移籍金について IFRS 第 15 号を適用する。

IAS 第 2 号第 6 項は棚卸資産を、(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営業過程における販売のための建設中又は開

発中の不動産が含まれることを明確にしている。

委員会は、企業の通常の活動に選手を成長させて移籍させることが含まれる企業において、選手に関連した登録権が棚卸資産の定義を満たす状況がある可能性があると観察した。そのような企業は、棚卸資産の定義を考慮する際に、当初認識において登録権が、通常の営業過程における開発及び販売のために取得されたかどうかを検討する。

**（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、無形資産の販売からの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。IAS 第 7 号は、また収益からの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、企業は移籍金からの収入を次のように表示する。

a. 登録権を無形資産として認識していた場合、投資活動の一部として

b. 登録権を棚卸資産として、受け取った移籍金を収益として認識していた場合、営業活動の一部として

委員会は、IFRS 基準の原則及び要求事項は、受け取った選手の移籍金の会計処理を判断するための十分な基礎を提供しているものと結論付けた。したがって、委員会はこの事項を基準開発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

## IAS第38号　「無形資産」

### 廃棄及び処分

113　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（IFRS第16号が、セール・アンド・リースバックについて別途の要求をしている場合［参照：IFRS第16号第98項から第103項］を除く）。利得は収益［参照：IFRS第15号付録A（収益の定義）］に分類してはならない。

## IAS第16号　「有形固定資産」

68　有形固定資産項目の認識の中止から生じる利得又は損失は、当該資産項目の認識中止時に純損益に含めなければならない（IFRS第16号「リース」がセール・アンド・リースバックについて他の要求をしている場合を除く）［IFRS第16号第98項から第103項にリンク］。利得は収益に分類してはならない。

［参照：結論の根拠BC35項］

68A　しかし、通常の事業活動において、他者への賃貸用に保有していた有形固定資産項目を日常的に売却している企業は、そうした資産を、賃貸を中止して売却目的で保有するようになった時点で、帳簿価額で棚卸資産に振り替える。そうした資産の売却による収入は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に従って収益として認識しなければならない。通常の事業活動において売却目的で保有されている資産を棚卸資産に振り替えた場合には、IFRS第5号は適用されない。

［参照：結論の根拠BC35A項からBC35D項及びBC35F項］

71　有形固定資産項目の認識の中止から生じる利得又は損失は、正味の処分収入（もしあれば）と当該資産項目の帳簿価額との差額として算定しなければならない。

### 利得の分類

［参照：第68項］

BC35　当審議会は、企業は物品の販売からの収益についての認識原則を有形固定資産項目の処分による利得の認識に適用すべきであると結論付けたが、これに対応する損益計算書の表示方法は異なるべきであると結論付けた。当審議会は、財務諸表の利用者は企業の過去の業績及び将来のキャッ

シュ・フローの予測の評価において、これらの利得と企業の通常の活動における物品の販売から得られる収入とを異なる形で考慮するであろうと結論付けた。これは、物品の販売からの収益は通常、有形固定資産項目の売却による利得よりも経常的に同程度の金額が発生する可能性が高いからである。したがって、当審議会は、企業は有形固定資産の項目の処分による利得を収益として分類すべきではないと結論付けた。

## 他者への賃貸のために保有する資産

BC35A 当審議会は、一部の業界では企業が資産を賃貸し、その後にその同じ資産を売却するという事業を行っていることを把握した。

BC35B 当審議会は、本基準が有形固定資産項目の認識の中止によって生じる利得を収益に分類することを禁止していることに留意した。当審議会は、BC35項がその理由を「財務諸表の利用者は企業の過去の業績及び将来のキャッシュ・フローの予測の評価において、これらの利得と企業の通常の活動における物品の販売から得られる収入とを異なる形で考慮するであろう」と述べていることにも留意した。

BC35C その理由と整合的に、当審議会は、通常の事業活動の中に同じ資産の賃貸と事後の売却を含んでいる企業は、その資産の賃貸と売却の両方から収益を認識すべきであるという結論を下した。当審議会の見解では、当該資産の売却について純額の利得又は損失ではなく、総額の販売収益を表示する方が、こうした企業の通常の事業活動をよりよく反映することとなる。

BC35D 当審議会は、IAS 第16号、IAS 第2号及び IAS 第18号の開示要求により、企業は利用者に必要な情報を開示するであろうという結論を下した。

BC35E 当審議会は、IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の第14項も、こうした資産を製造又は取得するための現金支出及びこうした資産の賃貸及び売却による現金収入を営業活動の中で表示するように修正すべきだという結論を下した。

BC35F 当審議会は、2007年に公表した公開草案「国際財務報告基準の改善」に対して受け取ったコメントを検討し、数名のコメント提出者が、この論点は収益認識プロジェクト又は財務諸表表示プロジェクトのような当審議会の主要プロジェクトの1つに含めることを選好していることに留意した。しかし、当審議会は、この修正案はそれらのプロジェクトが完了する前に財務諸表の表示を改善することとなることを考慮し、公開草案のとおりに第68A 項を追加することを決定した。数名のコメント提出者は、修正の中の「売却目的で保有」という用語が IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従った売却目的保有の概念と混同される可能性があるという懸念を提起した。このため、当審議会は修正の中で、それらの状況には IFRS 第5号を適用してはならないことを明確にした。

以上