

プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 【審議事項】 IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」－  
契約を履行するための訓練コスト

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2019 年 9 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、契約を履行するための訓練コストに関する要望書について説明することを目的としている。

## II. 要望書の内容

2. 要望書では、下記の事例について、IFRS 第 15 号第 95 項を適用して B 社（顧客）の契約を履行するために発生するコストを資産として認識できるかが論点とされている。

- (1) A 社は、B 社（顧客）にアウトソース・サービスを提供する契約を締結した。当該契約は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」が適用される契約である。

要望書では、A 社の従業員が、B 社の電子機器を購入した B 社の顧客からの電話に対応し、オンラインで当該製品の使用を支援するというコールセンターの例が示されている。

- (2) B 社へのサービスを提供するために、A 社では、自社の従業員が B 社の機器及びプロセスを理解するための訓練コストが発生する。
- (3) A 社の従業員に提供する訓練は、IFRS 第 15 号における履行義務の定義を満たすものではない。
- (4) 契約上、A 社は次のコストを B 社に請求することができる。
  - ① 契約の開始時に A 社の従業員に対して発生する訓練コスト
  - ② B 社の事業の拡大に伴い、A 社が雇用する新しい従業員に対して発生する訓練コスト
- (5) 従業員の交代に伴って発生する訓練コスト（例えば、従業員の退職に伴って発生するもの）は、B 社に請求することができない。

### Ⅲ. 2019年9月のIFRS-IC会議

#### IASBスタッフの分析

##### (いずれの会計基準を適用するか)

3. IFRS 第15号第95項は、顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準の範囲に含まれない場合には、企業は、契約を履行するために生じたコストが同項の要件のすべてに該当するときにだけ、当該コストから資産を認識することを要求している。したがって、IFRS 第15号第95項の要件を評価する前に、企業は、契約を履行するために発生する訓練コストが他の基準の範囲に含まれるかどうかをまず検討する。
4. IAS 第38号第5項は、「本基準は、特に、(省略)教育・訓練(省略)に関する支出に適用される。」したがって、IASBスタッフは、要望書に記載された事例においては、契約を履行するために発生する訓練コストについて、IAS 第38号を適用して会計処理すると考えた。

##### (IAS 第38号の適用)

5. IAS 第38号第69項(b)において、発生時に費用として認識される支出の例として、訓練活動に関する支出を示している。IAS 第38号第15項はこのケースについて説明し、「企業は通常、熟練した職員のチーム及び訓練から生じると期待される将来の経済的便益に対して、これらの項目が無形資産の定義を満たすのに十分な支配を有してはいない。」としている。
6. さらに、契約履行のコストについてのIFRS 第15号の要求事項の説明として、IFRS 第15号BC307項は、「他の基準が特定のコストから生じる資産の認識を禁じている場合には、IFRS 第15号に基づいて資産を認識することはできない」としている。
7. したがって、IASBスタッフは、要望書に記載された事例において、顧客との契約を履行するための訓練コストはIAS 第38号を適用し、発生時に費用として認識するものと考えた。

##### (仮にIFRS 第15号を適用する場合)

8. なお、IASBスタッフは、仮にIFRS 第15号を適用し、IFRS 第15号第95項の要件を評価した場合にどうなるかを分析した。

9. IFRS 第 15 号第 95 項(b)では資産計上するコストに「当該コストが、将来において履行義務の充足（又は継続的な充足）に使用される企業の資源を創出するか又は増価する」ことを要求しており、その根拠として IFRS 第 15 号第 BC308 項において、それらの要求事項は、資産の定義を満たすコストだけが資産として認識されることを確保していると説明している。
10. 企業は一般的にその従業員を支配していないことから、この従業員は IFRS 第 15 号第 95 項(b)の「将来において履行義務の充足（又は継続的な充足）に使用される企業の資源」には該当しない。したがって、仮に IFRS 第 15 号が適用される場合においても顧客との契約を履行するための訓練コストは資産として認識しないと IASB スタッフは考えている。

#### **(IASB スタッフの結論)**

11. IASB スタッフは、IFRS 第 15 号と IAS 第 38 号の原則及び要求事項は契約を履行するための訓練コストの会計処理を判断するための合理的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9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

### 契約を履行するための訓練コスト(IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」) - AP2

委員会は、契約を履行するための訓練コストについて要望を受けた。要望書に記載された事例は以下のとおりである。

- a) 企業は顧客とIFRS第15号の対象となる契約を締結する。当該契約はアウトソース・サービスを提供するものである。
- b) 顧客に当該サービスを提供できるようにするため、企業にはその従業員が顧客の機器及びプロセスを理解するための訓練コストが発生する。IFRS第15号に照らし、企業は当該訓練を履行義務とは識別していない。
- c) 当該契約上、企業は次に対して発生する訓練コストを顧客に請求することができる。
  - (i) 契約の開始時における当該企業の従業員
  - (ii) 顧客の事業の拡大に伴い当該企業が雇用する新しい従業員

当該企業は交代した従業員（例えば、退職した当該企業の従業員に代わって雇用した新しい従業員）について発生する訓練コストは請求することができない。

要望書は、当該企業がこの訓練コストを発生時に資産として認識するのか、それとも、費用として認識するのかを質問している。

### いずれの会計基準を適用するか

IFRS第15号第95項は、顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準の範囲に含まれない場合には、企業は、契約を履行するために生じたコストが同項の要件のすべてに該当するときだけ、当該コストから資産を認識することを要求している。したがって、IFRS第15号第95項の要件を評価する前に、企業は、契約を履行するために発生する訓練コストが他の基準の範囲に含まれるかどうかをまず検討する。

IAS第38号第5項は、「本基準は、特に、広告、教育・訓練、開業準備、研究及び開発活動に関する支出に適用される」と規定している。したがって、委員会は、要望書に記載された事例においては、契約を履行するために発生する訓練コストについて、IAS第38号を適用して会計処理すると結論を下した。

### IAS第38号の適用

IAS第38号第69項(b)において、発生時に費用として認識される支出の例として、「訓練活動に関する支出」を示している。IAS第38号第15項はこのケースについて説明し、「企業は

通常、熟練した職員のチーム及び訓練から生じると期待される将来の経済的便益に対して、これらの項目が無形資産の定義を満たすのに十分な支配を有してはいない。」としている。

さらに、契約履行のコストについてのIFRS第15号の要求事項の説明として、IFRS第15号BC307項は、「他の基準が特定のコストから生じる資産の認識を禁じている場合には、IFRS第15号に基づいて資産を認識することはできない」としている。

したがって、委員会は、要望書に記載された事例において、顧客との契約を履行するための訓練コストはIAS第38号を適用し、発生時に費用として認識するものと結論を下した。

委員会は、IFRS第15号とIAS第38号の原則及び要求事項は契約を履行するための訓練コストの会計処理を判断するための合理的な基礎を提供しているものと結論を下した。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

### 概念フレームワーク（2018年改正前）

---

#### 財政状態

4.4 財政状態の測定に直接関係する構成要素は、資産、負債及び持分である。これらは次のように定義される。

- (a) 資産とは、過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。

### 概念フレームワーク（2018年改正）

---

#### 資産の定義

4.3 資産とは、過去の事象の結果として、企業が支配する現在の経済的資源である。

### IFRS 第15号 「顧客との契約から生じる収益」

---

#### 履行義務の識別

25 履行義務には、企業が契約を履行するために行わなければならない活動は含まれない（当該活動が顧客に財又はサービスを移転する場合は除く）。例えば、サービス提供者が契約をセットアップするために種々の管理作業を行うことが必要な場合がある。それらの作業の履行は、作業の履行につれて顧客にサービスを移転するものではない。したがって、そうしたセットアップ活動は履行義務ではない。

#### 取引価格の算定

47 企業は、取引価格を算定するために、契約の条件及び自らの取引慣行を考慮しなければならない。取引価格は、顧客への約束した財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額（例えば、一部の売上税）を除く。顧客との契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合がある。

#### 契約を履行するためのコスト

95 顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準（例えば、IAS 第2号「棚卸資産」、IAS 第16号「有形固定資産」又はIAS 第38号「無形資産」）の範囲に含まれない場合には、企業は、契約を履行するために生じたコストが次の要件のすべてに該当するときだけに、当該コストから資産を認識しなければならない。

- (a) 当該コストが、契約又は企業が具体的に特定できる予想される契約に直接関連している（例えば、既存の契約の更新により提供されるサービスに関するコスト、又はまだ承認されていない特定の

契約により移転される資産の設計のコスト)。

(b) 当該コストが、将来において履行義務の充足（又は継続的な充足）に使用される企業の資源を創出するか又は増価する。

(c) 当該コストの回収が見込まれている。

96   他の基準の範囲に含まれる顧客との契約の履行の際に発生したコストについては、企業は当該コストを当該他の基準に従って会計処理しなければならない。

BC305 IFRS 第15号におけるコストの要求事項は、次のことの達成を意図している。

(c) 契約コストの会計処理のコンバージェンスを促進すること——IFRS と US GAAP の両方で同様に会計処理されるコストが多くなる（ただし、契約履行のためのコストの会計処理の全体的な首尾一貫性は、両審議会が棚卸資産・有形固定資産・無形資産・資産の減損に関するそれぞれの基準を一致させない限り達成されないであろう）。

BC306   コメント提出者の大半は、両審議会が契約履行コストの一部を扱う要求事項を含めたことを支持した。一部のコメント提出者は、両審議会がコストの要求事項を別個のプロジェクトで包括的に扱うことを提案した。しかし、コストの要求事項は多くの基準（BC305項(c)に記載したものなど）に含まれているので、両審議会はこれにはそれらの基準の再検討を要することに留意し、したがって、コストの要求事項案の範囲を拡大しないことを決定した。

BC307   両審議会がすべてのコストの要求事項の包括的な再検討はしないことを決定したので、IFRS 第15号の第91項から第98項は、他の基準の範囲に含まれない契約コストの会計処理を定めている。したがって、当該他の基準が特定のコストから生じる資産の認識を禁じている場合には、IFRS 第15号に基づいて資産を認識することはできない（例えば、IFRSでは、当初の営業損失（ある資産項目への需要が確立する間に発生したものなど）は、引き続きIAS 第16号の第20項(b)に従って会計処理することになり、US GAAPでは、長期供給契約における生産前のコストは、引き続きコード化体系の340-10-25-5項から25-8項に従って会計処理することになる）。

BC308   IFRS 第15号は、将来に履行義務の充足に使用される資源を生じさせ、かつ、回収が見込まれるコストだけが、資産としての認識の要件を満たす旨を明確化している。それらの要求事項は、資産の定義を満たすコストだけが資産として認識され、企業が収益と原価を契約の存続期間に均等に配分することによって契約期間全体を通じての利益マージンを単に平準化するためにコストを繰り延べることが禁じられることを確保している。契約履行コストから生じる資産の認識及び測定に関する明確な目的を示すため、両審議会は、契約に直接関連するコストだけを資産の原価に含めるべきであると決定した。

## IAS 第38号 「無形資産」

---

### 範囲

3 彼の基準が特定の形態の無形資産の会計処理を定めている場合には、企業は、本基準ではなく、当該基準を適用する。例えば、本基準は次の資産には適用されない。

(i) IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」に従って認識される、顧客との契約から生じた資産

5 本基準は、特に、広告、教育・訓練、開業準備、研究及び開発活動に関する支出に適用される。研究及び開発活動は、知識の開発を目的とする。したがって、これらの活動により物理的実体のある資産（例えば、試作品）が生じる可能性はあるが、当該資産の物理的要素は、無形の構成要素（すなわち、当該資産の中に具体化された知識）に対し副次的なものである。

8 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

資産とは、次の条件を満たす資源をいう。

(a) 過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、

(b) 将来の経済的便益が企業へ流入することが期待される。

### 定義

15 企業は、熟練した職員のチームを有している場合があり、将来の経済的便益をもたらす職員の技能の訓練による増分を識別できる場合がある。また、企業は、職員が引き続き技能を企業に提供することを見込んでいる場合もある。しかし、企業は通常、熟練した職員のチーム及び訓練から生じると期待される将来の経済的便益に対して、これらの項目が無形資産の定義を満たすのに十分な支配を有してはいない。同様の理由で、特定の経営者又は技術的人材が無形資産の定義を満たす可能性は低い。ただし、それを使用してそこから見込まれる将来の経済的便益を獲得することが法的権利により保護されていて、定義の他の部分も満たす場合には、その限りではない。

### 費用の認識

69 場合によっては、将来の経済的便益を提供する支出が企業に発生したが、認識できるような無形資産又はその他の資産の取得や創出がないことがある。財の供給の場合には、企業は、このような支出を、それらの財にアクセスする権利を有した時点で費用として認識する。サービスの供給の場合には、企業は、当該支出をサービスの受取時に費用として認識する。例えば、研究に関する支出は、企業結合の一部として取得した場合を除いて、発生時に費用として認識される（第54項参照）。このほか、発生時に費用として認識される支出の例として、次のものがある。



- (a) 開業準備活動に関する支出（すなわち、開業準備費）。ただし、この支出を IAS 第16号に従って有形固定資産項目の取得原価に含める場合を除く。開業準備費の内訳としては、法人の設立に際し発生する法務及び事務のコストなどの設立費、新規の施設又は事業を開始するための支出（すなわち、開業前コスト）、あるいは、新規業務の開始や新しい製品又は工程の開始のための支出（すなわち、操業前コスト）がある。
- (b) 訓練活動に関する支出
- (c) 広告宣伝及び販売促進活動に関する支出（通信販売のカタログを含む）
- (d) 企業の一部又は全体の移転又は組織変更に関する支出

以 上