

IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定案「IAS 第 38 号『無形資産』—サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権」に対するコメント・レター

はやし よしお
ASBJ 専門研究員 林 良生

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）から、2018 年 11 月に公表されたアジェンダ決定案「IAS 第 38 号『無形資産』—サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権」（以下「アジェンダ決定案」という。）に対して、2019 年 2 月にコメント・レターを送付している。

IFRS-IC は、「サービスとしてのソフトウェア」（Software as a Services）取引として分類されるクラウド・コンピューティング契約（以下「SaaS 契約」という。）の顧客側の会計処理に関する要望書を受け取った。顧客はクラウド事業者（サプライヤー）のアプリケーション・ソフトウェアに所定の期間にわたりアクセスする権利と交換に手数料を支払う契約をする。サプライヤーのソフトウェアは、サプライヤーが管理し支配しているクラウド基盤の上で動く。顧客は、インターネット等を通じて必要に応じソフトウェアにアクセスする。IFRS-IC は、顧客がサプライヤーに支払う対価の会計処理について、主に次の点が論点であると考えた。

- SaaS 契約が、サービス契約であるか、顧客にソフトウェア資産（リース資産又は無形資産）を生じさせる契約であるか。
- SaaS 契約がソフトウェアのリースを含んでいる場合に、顧客は IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）と IAS 第 38 号「無形資産」（以下「IAS 第 38 号」という。）のいずれの要求事項を適用するか。

IFRS-IC は、これらの論点について、次の内容を示すアジェンダ決定案を公表した。

- 顧客が契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのは、契約がソフトウェアのリースを含んでいる場合、又は顧客がそれ以外で契約開始日にソフトウェアに対する支配を獲得する場合である。契約が契約期間にわたり顧客にサプライヤーのソフトウェアへアクセスする権利のみを与える場合は、当該契約はリースを含まない。また、そのような場合、顧客はソフトウェアへの支配を獲得していない。
- IAS 第 38 号第 6 項において、ライセンス契約に基づいて借手が保有している権利は、IAS 第 38 号の範囲に含まれ、IFRS 第 16 号の範囲からは除外されるとされている。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。）のライセンス契約に関する要求事項を踏まえると、ソフトウェアのリースはライセンス契約であり、その結果 IAS 第 38 号の範囲に含まれ、IFRS 第 16 号の範囲には含まれない。また、IFRS 第 15 号の要求事項は、顧客の権利がソフトウェアを使用する権利を顧客に与えるのに十分かどうかの評価において有用である。

当委員会は、アジェンダ決定案に対し、アジェンダ決定案で示された解釈も、SaaS 契約の会計処理として1つのあり得る方法であると考えたが、アジェンダ決定案で示された次の内容については、アジェンダ決定案の記載では意図せざる問題が生じ得ることを懸念した。

- a. 契約期間にわたり顧客に資産へアクセスする権利のみを与える契約は、すべてサービス契約であるとされていること。

権利の内容は契約に依存するため、必ずしもアクセスする権利が顧客に意思決定権を与えないとは限らない。

- b. IFRS 第 15 号に関連して議論することにより、結果的に IFRS 第 15 号のライセンスに関する要求事項の明確化を行っていること。

IFRS 第 15 号 B52 項は、ライセンスの範囲に含まれる可能性がある項目を記載しているに過ぎない。また、用語の使用方法について、アジェンダ決定案の記載と IFRS 第 15 号の記載とが、完全に同一の意図で用いられているかどうかは明確ではない。

- c. (SaaS 契約ではないものも含め) ソフトウェアに関するすべてのリース契約がライセンス契約であり、それらがすべて IFRS 第 16 号の範囲から除外されるとされていること。

IFRS 基準においてライセンスに関する明確な定義がない中で、ソフトウェアに関する将来の様々な契約形態を踏まえた場合に、あらゆるソフトウェアのリース契約がすべてライセンス契約に該当すると断定することは、必ずしも適切ではない。

- d. ソフトウェアを含むあらゆるライセンス契約が IAS 第 38 号第 6 項の対象範囲に含まれる可能性があること。

c と同様に、あらゆるライセンスに関連する契約が、IAS 第 38 号第 6 項の対象範囲に含まれると断定することは、必ずしも適切ではない。

当委員会は、これらの懸念を踏まえ、アジェンダ決定案の文案のまま対処することが本当に適切かどうかを改めて評価する必要があると考えている旨、また、その検討の内容次第では、IFRS 基準を修正することが望ましい可能性もあると考えている旨のコメント・レターを提出した。