

2021年11月のIFRS-IC会議における議論の状況

ASBJ 専門研究員 わかお けんじ
若尾 健二

1. はじめに

本稿では、2021年11月30日及び12月1日にビデオ会議形式で開催された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. 2021年11月のIFRS-IC会議の概要

2021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 本人なのか代理人なのか：ソフトウェア再販売業者（IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」）
 - ② アジェンダ決定案の最終化に関する検討
 - ① 風力発電基地の使用から生じる経済的便益（IFRS第16号「リース」）
 - (3) その他の事項
 - ① 負の低排出車クレジット（IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」）
 - ② IFRS-ICの仕掛案件のアップデート
- 以下では、我が国の関係者の間で、比較的、関心が高いと考えられる「(1) アジェンダ決定

案に関する検討」の論点に関して、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。

3. 本人なのか代理人なのか：ソフトウェア再販売業者（IFRS第15号）

(1) 論点の概要

IFRS-ICは、IFRS第15号を適用するにあたり、ソフトウェア・ライセンスの再販売業者は本人なのか代理人なのかを論点とする要望書を受け取った。要望書に記載された事実パターンでは、次のような状況である。

- ① 再販売業者は、ソフトウェア製造業者との間で次のような販売契約を締結している。
 - i. 再販売業者に、製造業者の標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に供与（販売）する権利を与える。
 - ii. 再販売業者に、顧客のニーズを満たすソフトウェア・ライセンスの種類及び数を識別するため、各顧客に（ソフトウェア・ライセンスの販売前に）販売前の助言を提供することを要求する。
 - iii. 再販売業者に、顧客に販売するソフトウェア・ライセンスの価格決定における裁量権を与える。
- ② 販売前の助言の内容は、顧客のニーズに応

じて異なる。

- i. 顧客がソフトウェア・ライセンスを購入しないと決定する場合には、顧客は何も支払わない。再販売業者と顧客は契約を締結しない。
 - ii. 顧客が特定の種類と数のソフトウェア・ライセンスを購入することを決定する場合には、再販売業者は販売価格を顧客と交渉し、顧客に代わってソフトウェア製造業者に注文（及び製造業者への支払）を行い、合意した価格について顧客に請求する。
- ③ ソフトウェア製造業者は、注文を受けたソフトウェア・ライセンス（顧客の名前で発行される。）を、ソフトウェア・ポータルを通じて、アクティベーションに必要なキーとともに顧客に提供する。ソフトウェア製造業者と顧客は契約を締結し、顧客がソフトウェアを使用する権利、ソフトウェアの機能を対象とする製品保証、及びライセンスの期間を定める。
 - ④ 再販売業者が誤った種類又は数のソフトウェア・ライセンス（顧客のニーズを満たせない。）を顧客に助言した場合には、顧客はライセンスを受け入れない場合がある。再販売業者は、受け入れられなかったライセンスを製造業者に返却したり他の顧客に販売したりすることはできない。

(2) アジェンダ決定案の概要

適用される IFRS 第 15 号の要求事項—本人なのか代理人なのか

IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項には、企業が本人なのか代理人なのかを判断するための枠組みが示されている。他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合には、企業は自らの約束の性質が、特定された財又はサービスを自ら提供すること（企業が本人）であるのか、それらの財又はサービスが当該他の

当事者によって提供されるように手配すること（企業が代理人）であるのかを判断する。

IFRS 第 15 号 B34A 項では、約束の性質を決定するには、企業が次のことを行う必要があるとされている。

① 顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別する。特定された財又はサービスとは、顧客に提供すべき別個の財又はサービス（又は財又はサービスの別個の束）である（IFRS 第 15 号 B34 項）。

② 特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうかを評価する。

企業が、特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配している場合には、企業は本人である（IFRS 第 15 号 B35 項）。代理人である企業は、他の当事者によって提供される特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配していない（IFRS 第 15 号 B36 項）。

顧客に提供すべき特定された財又はサービスの識別

顧客に提供すべき特定された財又はサービスの識別における第 1 のステップは、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価することである。顧客との契約には、一般的に、企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスが明示的に記載されている。しかし、契約には、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明により含意されている約束も含まれている可能性がある。それは、契約締結時において、そうした約束が、企業が財又はサービスを移転するという顧客の妥当な期待を創出する場合である（IFRS 第 15 号第 24 項）。

顧客との契約において約束した財又はサービスを評価した後に、企業は、IFRS 第 15 号第 27 項から第 30 項を適用して、顧客に提供すべ

き別個の財又はサービス（又は財又はサービスの別個の束）のそれぞれを識別する。

特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうかの評価

他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合において、IFRS 第 15 号 B35A 項には、企業が本人である状況が示されている。その 1 つは、企業が財又は他の資産に対する支配を当該他の当事者から獲得し、それをその後に顧客に移転する場合である。資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指し、支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる（IFRS 第 15 号第 33 項）。

IFRS 第 15 号 B37 項には、企業が本人なのか代理人なのかを判断するために役立つための指標が示されている。これは次のもので構成されている。すなわち、(a)特定された財又はサービスを提供する約束の履行に対する主たる責任、(b)特定された財又はサービスが顧客に移転される前あるいは顧客への支配の移転後における在庫リスク、及び(c)特定された財又はサービスについての価格設定における裁量権である。これらの指標は、特定された財又はサービスの性質及び契約の条件に応じて、支配の判定への関連性が高い場合も低い場合もある。さらに、異なる契約においては、説得力のより高い証拠を提供する指標が異なる可能性がある（IFRS 第 15 号 B37A 項）。

要望書に記載された事実パターンへの IFRS 第 15 号の適用—顧客に提供すべき特定された財又はサービスの識別

要望書に記載された事実パターンでは、再販売業者の顧客との契約には、特定された種類及

び数の標準ソフトウェア・ライセンスを顧客に移転する明示的な約束が含まれている。

IFRS-IC は、（ソフトウェア製造業者と再販売業者との間の販売契約に基づいて）再販売業者が提供する販売前の助言は、顧客との契約における黙示的な約束ではないと考えた。顧客との契約の締結時において、再販売業者はすでに助言を提供している。再販売業者が提供すべき追加の助言はなく、すでに提供された助言は契約開始後に顧客に移転されない。このため、顧客との契約の締結時において、再販売業者が標準ソフトウェア・ライセンス以外の財又はサービスを顧客に移転するという顧客の妥当な期待は存在しない。

したがって、IFRS-IC は、要望書に記載された事実パターンでは、再販売業者の顧客との契約において約束された財は、標準ソフトウェア・ライセンスであると結論を下した。標準ソフトウェア・ライセンスは顧客との契約における唯一の約束された財であるため、顧客に提供すべき別個の財である。したがって、当該ライセンスは、IFRS 第 15 号 B34A 項(a)に記述されている、顧客に提供すべき特定された財である。

標準ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前に、それを企業が支配しているかどうかの評価

要望書に記載された事実パターンでは、再販売業者は、標準ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前に、それに対する支配を企業がソフトウェア製造業者から獲得するかどうかを評価する。支配の判定には、具体的な事実及び状況の考慮が必要であり、これには、再販売業者と顧客、再販売業者とソフトウェア製造業者、及びソフトウェア製造業者と顧客の間での契約の条件が含まれる。

IFRS 第 15 号における支配についての諸原

則及び要求事項を適用した後に、再販売業者が本人なのか代理人なのか不明確である場合には、再販売業者は、標準ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前に、それに対する支配を企業がソフトウェア製造業者から獲得するかどうかを評価するにあたり、IFRS 第 15 号 B37 項における指標を考慮する。要望書に記載された事実パターンにおいて、IFRS-IC は次のように考えた。

- ① 顧客に提供されるソフトウェア・ライセンスは、再販売業者がソフトウェア製造業者に注文を行ってソフトウェア製造業者が顧客の名前でソフトウェア・ライセンスを発行した後にはしか存在しない。ソフトウェア製造業者は、ソフトウェアの機能並びにライセンスの発行及びアクティベーションに責任を負っている。したがって、ソフトウェア製造業者は、それらの点において、ライセンスを顧客に提供する約束の履行についての責任を負っている (IFRS 第 15 号 B37 項(a))。
- ② 再販売業者は、ソフトウェア・ライセンスが顧客に移転される前と後の両方で顧客と接触する当事者であり、受け入れられなかったライセンスについて責任を負う。したがって、再販売業者は、それらの点において、ライセンスを顧客に提供する約束の履行についての責任を負っている (IFRS 第 15 号 B37 項(a))。
- ③ 再販売業者は、顧客との契約を締結する前には、標準ソフトウェア・ライセンスのプールを支配しておらず、例えば、ソフトウェア・ライセンスを他の顧客に振り向けることはできない。したがって、再販売業者は、ライセンスが顧客に移転される前には在庫リスクを有していないが、顧客が受け入れなかった場合には、再販売業者は移転後に在庫リスクを有する (IFRS 第 15 号 B37 項(b))。
- ④ 再販売業者は、ソフトウェア・ライセンス

に係る価格の設定において裁量権を有する (IFRS 第 15 号 B37 項(c))。価格決定の裁量権は、支配の判定への関連性が低くなる場合がある。例えば、当該ソフトウェア・ライセンスの市場が、再販売業者が実質的に、価格の設定において限定的な柔軟性しか有していない場合である。

IFRS-IC は、この再販売業者が本人なのか代理人なのかについての結論は、具体的な事実及び状況 (関連する契約の条件を含む。) に応じて決まると考えた。再販売業者は、自らが本人なのか代理人なのかの全体的な評価を行うにあたり、IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項に示されている枠組み及び要求事項の文脈の中で、判断を適用することになり、これには、支配の判定に対しての各指標の関連性や、顧客に移転される前の標準ソフトウェア・ライセンスに対する支配の証拠を各指標がどの程度提供するかの考慮が含まれる。

IFRS-IC はまた、再販売業者が次の事項を開示するであろうと考えた。(a) IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(2021 年修正後) に従って、重要性がある会計方針情報、及び(b) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」で要求されている情報 (履行義務 (IFRS 第 15 号第 119 項) や、IFRS 第 15 号を適用する際の判断のうち顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に著しく影響を与えるもの (IFRS 第 15 号第 123 項) に関する情報を含む。) である。

IFRS-IC は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、要望書に記載された事実パターンにおいて、顧客に提供される標準ソフトウェア・ライセンスについて再販売業者が本人なのか代理人なのかを再販売業者が判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、IFRS-IC は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

(3) 今後の予定

上記(1)及び(2)の内容のアジェンダ決定案が公表され、コメント期限は2022年2月8日である。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。