

2019年2月1日

IFRS 解釈指針委員会 御中

「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」に関するアジェンダ決定案に対するコメント

1. 当委員会は、「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」に関する IFRS 解釈指針委員会（以下「委員会」という。）の 2018 年 11 月の IFRIC アップデートにおけるアジェンダ決定案に対するコメントの機会を与えられたことを歓迎する。
2. 我々は、「サービスとしてのソフトウェア」（SaaS）契約が広く普及しつつあることを考慮すると、SaaS 契約の会計処理について対処すべきであることは理解している。また、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一つのあり得る方法であると考えている。
3. しかし、我々は、アジェンダ決定案で示された次の内容について、現在の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ている。
 - 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。

アクセスする権利が資産を生じさせるか否かは、その契約内容により判断すべきであると考えられる。アジェンダ決定案では、アクセスする権利はソフトウェアが何の目的で使用されるのかに関する意思決定権を顧客に与えず、サプライヤー側に、その意志決定権やソフトウェアのアップデートや再設定に関する権利があると記載されている。しかし、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志決定権を与えないとは限らないと考えられる。
 - b. IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」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おり、ソフトウェアに対する顧客の権利がライセンスに該当すると限定しているわけではない。また、IFRS 第 15 号の B58 項から B62 項は、企業にライセンスを供与する際の企業の約束の性質が、ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利であるのか、ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利であるのかを判別するための規定である。アジェンダ決定案では、IFRS 第 15 号の規定について、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を評価するために有用である規定として参照されている。しかし、アジェンダ決定案において使用されている「顧客の使用する権利」と「顧客のアクセスする権利」という用語が、IFRS 第 15 号においてライセンスの約束の性質の評価の観点から用いられている用語と完全に同一の意図で用いられているのかどうかについては、アジェンダ決定案からは明確ではないと考えられる。

- 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と考えられる。

- 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 項と同様に、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と考えられる。

- 4. 我々は、前項の諸問題への対処について検討が必要であると考えており、現在の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。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。
- 5. 我々のコメントが、委員会及び IASB の将来の議論に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小野 行雄

企業会計基準委員会 委員長