

プロジェクト IFRS 適用課題対応

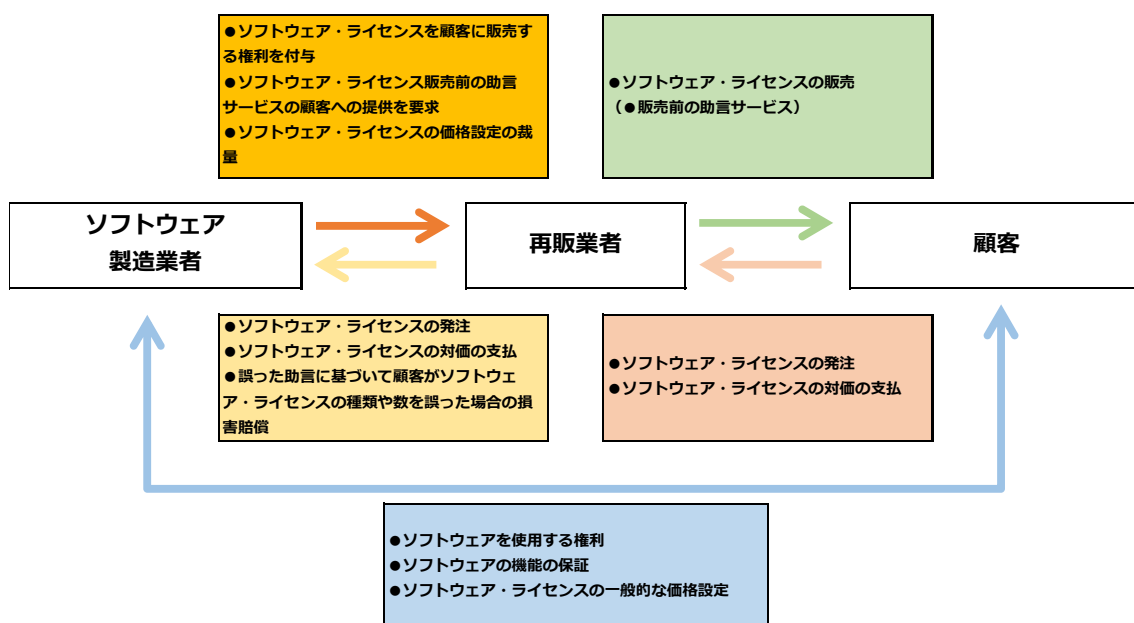
項目 **【審議事項】本人なのか代理人なのか：ソフトウェア再販売業者  
(IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」)**

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2021 年 11 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）において議論された「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）」について、アジェンダ・ペーパー及び議論の内容をご説明し、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。
2. なお、2021 年 11 月の IFRIC Update の「アジェンダ決定案」（仮訳）を別紙にお示ししている。

## II. 背景及び経緯

3. IFRS-IC は、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。）を適用する際に、ソフトウェア・ライセンスの再販売業者（a reseller of software licences）が本人なのか代理人なのか、を問う要望書を受けた。
4. 要望書に記載された事実パターンに基づき、IASB スタッフは、主な事実パターンを次の(1)から(4)のとおりまとめている。当該事実パターンに基づき、当委員会事務局が作成した図を次のとおりお示しする。



- (1) 再販売業者は、様々なソフトウェア製造業者 (software manufacturers) と次の内容を含む販売契約 (distribution agreements) を締結する。
  - ① ソフトウェア製造業者の標準的なソフトウェア・ライセンスを顧客 (customers) に付与 (販売) する権利を再販売業者に与える。
  - ② ソフトウェア・ライセンスの販売前に、顧客のニーズを満たすソフトウェア・ライセンスの種類と数を特定するため、再販売業者が各顧客に販売前の助言サービス (pre-sales advice) を提供することを要求する。
  - ③ 例えば、再販売業者の助言サービスに基づいて顧客が不十分な数のソフトウェア・ライセンスを購入した場合等、ソフトウェア製造業者に対して再販売業者に損害賠償の責任を負わせる。
  - ④ 顧客に販売するソフトウェア・ライセンスの価格設定について、再販売業者に裁量権を与える。
- (2) 販売前の助言サービスの内容は、顧客のニーズに依存する。助言サービスには、例えば、顧客のインフラとニーズを考慮して、顧客にとって最適であるかどうかを確認することが含まれる。なお、
  - ① 顧客がソフトウェア・ライセンスを購入しない場合、顧客は何らの支払いも行わない。
  - ② 顧客がソフトウェア・ライセンスを購入する場合、再販売業者は顧客と販売価格の交渉を行い、顧客に代わってソフトウェア製造業者に発注し、支払いを行い、顧客には合意された価格を請求する。
- (3) ソフトウェア製造業者は、発注された標準的なソフトウェア・ライセンスを、顧客の名前で発行し、ソフトウェア・ポータルを通じて顧客に提供し、アクティベーションに必要なキーを提供する。ソフトウェア製造業者は、顧客との間で次のことを定める契約を締結する。
  - ① ソフトウェアを使用する顧客の権利
  - ② ソフトウェアの機能の保証
  - ③ ソフトウェア・ライセンスの有効期間と一般的な価格設定 (再販売業者にライセンスの価格設定に関する裁量権は与えている。)
- (4) 再販売業者が顧客に不適切な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すことができないもの) を注文するよう助言した場合、顧客はラ

イセンスを受領しない場合がある。再販売業者は、受領されなかったライセンスをソフトウェア製造業者に返品したり、他の顧客に販売したりすることができないため、再販売業者は在庫リスクを負う。また、再販売業者の属する法域では、法令においても、再販売業者が製品の特性や顧客に関連するその他の状況に関し誤った助言を提供し生じた損害に対して、再販売業者は賠償責任を負う。

5. 要望書では、IFRS 第 15 号に照らし、記述された事実パターンを前提にして、顧客に提供された標準的なソフトウェア・ライセンスに関し、再販売業者が本人なのか代理人なのか、質問している。
6. なお、要望書では、再販売業者が顧客に提供するアフター・セールス・サービスは、質問の対象としていない。

### III. 2021 年 11 月の IFRS-IC 会議

#### IASB スタッフの分析

7. IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項は、企業が本人なのか代理人なのかの判断を行うための枠組みを示している。B34 項と B34A 項には、次のように記述されている。

##### IFRS 第 15 号 B34 項

…企業は、自らが本人であるのか代理人であるのかを、顧客に約束した特定された財又はサービスのそれぞれについて判断する。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（第 27 項から第 30 項参照）。…

##### IFRS 第 15 号 B34A 項

約束の性質を（B34 項に記述したように）判断するために、企業は次のことを行わなければならない。

- (a) 顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別し…
- (b) 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（第 33 項に記述したように）企業が支配しているのかどうかを評価する。

8. IASB スタッフは、要望書の質問を分析するにあたって、IFRS 第 15 号 B34A 項の要求事項に照らし、次の点を検討した。
  - (1) 顧客に提供すべき特定された財又はサービスがどのように識別されるか。

- (2) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前に、再販売業者がその財又はサービスを支配しているかどうかについて、どのように評価されるか。

**(顧客に提供すべき特定された財又はサービスの識別)**

9. 第7項に記載のとおり、IFRS第15号B34項は、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」としている。別個の財又はサービスを識別するための最初のステップは、顧客との契約で約束された財又はサービスを評価することであるが、この点について、IFRS第15号第24項は次のように述べている。

**IFRS第15号第24項**

顧客との契約は、一般的に、企業が顧客に移転することを約束している財又はサービスを明示している。しかし、顧客との契約で識別される履行義務は、当該契約で明示されている財又はサービスに限定されない場合もある。これは、顧客との契約には、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る可能性があるからである（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）。

10. 要望書の事実パターンにおいては、顧客との契約には、指定された種類と数の標準的なソフトウェア・ライセンスを顧客に移転するという明示的な約束が含まれているが、顧客に販売前の助言サービスを提供することは明示的には約束されていないとしている。
11. これに対し、要望書において、次の理由により、当該助言サービスを顧客への黙示的な約束として識別する旨が記述されている。
- (1) 助言サービスを受けずにはソフトウェア・ライセンスの購入ができないこと
  - (2) ソフトウェア・ライセンスの購入は、顧客にとって戦略的なソフトウェアの調達に関する助言サービスを伴うものであること
12. IASBスタッフは、事実関係を理解した上で、販売前の助言サービスは、重要ではあるものの、次の理由により、契約における黙示的な約束ではないとしている。
- (1) 顧客との契約を締結した時点では、再販売業者はすでに助言サービスを顧客に提供しているため、顧客において再販売業者が顧客に助言サービスを提供するという期待はない。つまり、助言サービスは、特定の種類と数のソフトウェア・ライセンスを注文するという顧客の決定に影響を与えた（可能性のあった）も

のであり、それに関して顧客と契約を締結した時点では、再販売業者が顧客に提供すべき追加的な助言サービスはない。

- (2) 顧客がソフトウェア・ライセンスを注文しないと決定した場合、再販売業者と顧客は書面による契約を締結せず、顧客は何らの支払いを行わない。
- (3) 再販売業者が誤った助言サービスを行った場合、ソフトウェア製造業者に対して責任を負う可能性がある（本資料第4項(4)参照）が、これと販売前の助言サービスが黙示的な約束であることとは関係しない。

13. したがって、IASB スタッフは、要望書の事実パターンでは、顧客との契約において約束された財又はサービスは、標準的なソフトウェア・ライセンスのみと結論付けている（なお、再販売業者が顧客に提供するアフター・セールス・サービスは、質問の対象としていない（本資料第6項参照））。

**（特定された財又はサービスが顧客に移転される前に、再販売業者はその財又はサービスを支配しているかどうか）**

14. IFRS 第15号 B35 項では、「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」とされている。また、IFRS 第15号 B36 項では、「代理人である企業は、他の当事者が提供す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」とされている。
15. したがって、本人か代理人かを判断するために、再販売業者は、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、その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ことになる（IFRS 第15号 B34A(b)項）。
16. また、IFRS 第15号 B35A 項は、企業が本人である状況を次のとおり示している。

**IFRS 第15号 B35A 項**

顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合には、本人である企業は次のいずれかに対する支配を獲得する。

- (a) 当該他の当事者からの財又は他の資産で、企業がその後に顧客に移転するもの
- (b) 当該他の当事者が履行するサービスに対する権利…
- (c) 当該他の当事者からの財又はサービスで、企業がその後に顧客に特定された財又はサービスを提供する際に他の財又はサービスと結合するもの。…

17. さらに、IFRS 第15号 B37 項では、企業が本人か代理人かを判断するための指標を次のとおり示している。

## IFRS 第 15 号 B37 項

企業が特定された財又はサービスをそれが顧客に移転される前に支配している（したがって、本人である（B35 項参照））という指標には、次のようなものがあるが、これらに限定されない。

- (a) 企業が、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を有している。…
- (b) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前、又は顧客への支配の移転の後（例えば、顧客が返品の特権を有している場合）に、企業が在庫リスクを有している。…
- (c) 特定された財又はサービスの価格の設定において企業に裁量権がある。…

## IFRS 第 15 号 B37A 項

B37 項における指標は、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。

18. 本資料の第 13 項では、顧客に提供される特定された財は、標準的なソフトウェア・ライセンスであると結論づけた。したがって、再販売業者が、顧客に譲渡する前のソフトウェア・ライセンスを支配しているかどうかを評価する際には、B35A 項(a)を適用し、顧客に譲渡するライセンスの支配をソフトウェア製造者から得ているかどうかを評価し、B35A 項(b)及びB35A 項(c)は適用されない。
19. IASB スタッフは、前項の評価は、次のように特定の事実と状況に大きく依存するものと考えている。
  - (1) 再販売業者が製造業者から標準的なソフトウェア・ライセンスの支配を獲得し、それを顧客に移転することが明らかな場合として、例えば次のような場合が考えられる。
    - ① 再販売業者が顧客との契約を締結する前に、標準的なソフトウェア・ライセンスのプールを購入又は支配している場合
    - ② 再販売業者がソフトウェア・ライセンスを発行してアクティベートするためのマスター・キーを管理している場合
  - (2) また、再販売業者が製造業者から標準的なソフトウェア・ライセンスの支配を取得していないことが明らかな場合として、例えば次のような場合が考えられる。

- ① ライセンスは製造業者から顧客に移転された時点でのみ存在する（又は製造される）場合
- ② 再販売業者は、顧客に販売される前にライセンスを購入せず、購入する約束もしない場合
- ③ 再販売業者は、受領されなかった又は返却されたライセンスに対する責任も、ソフトウェアの機能に対する責任も負わない（顧客は、フォローアップのための手助けやサポートを製造業者に求める）場合

20. また、提出された事実パターンでは、IFRS 第 15 号 B37 項の指標を考慮することが、再販売業者が標準的なソフトウェア・ライセンスの支配を獲得しているかどうかの評価に関連する可能性があるとし、この点について、IASB スタッフは次のように整理している。

- (1) 顧客の名前で発行されたソフトウェア・ライセンスは、ソフトウェア製造業者が顧客にライセンスを発行して初めて存在する。ソフトウェア製造業者は、ライセンスの発行とソフトウェアの機能に責任があり、顧客の注文を受け入れるか否かの裁量権を有している。したがって、ソフトウェア製造業者が、これらの点において、顧客にライセンスを提供するという約束を履行する責任を有する（IFRS 第 15 号 B37 項(a)）。
- (2) 再販売業者が顧客にソフトウェア・ライセンスを付与（販売）する権利を有し、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後で顧客と関わり、受け入れられなかったライセンスに対して責任を負う（本項(3)参照）。したがって再販売業者が、これらの点において、顧客にライセンスを提供するという約束を履行する責任を有する（IFRS15 号第 B37 項(a)）。
- (3) 再販売業者は、顧客との契約を締結する前にソフトウェア・ライセンスのプールを購入又は管理しておらず、ソフトウェア・ライセンスを他の顧客に仕向けたり、自ら使用したりすることができない。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は在庫リスクを負わないが、顧客に受け入れられなかった場合、在庫リスクを負うことになる。（IFRS 第 15 号 B37 項(b)）。
- (4) 再販売業者は、ライセンスの価格設定に裁量権を持っている（IFRS 第 B37 項(c)）。価格設定の裁量が支配力の評価に関連するか否かは、例えば、ソフトウェア・ライセンスの市場に依存する。例えばライセンスが標準的なものであるため、再販売業者に、事実上ほぼ価格設定の裁量がない場合などがそれである。

## IASB スタッフの結論

21. 前項までの分析に基づき、要望書に記載されている事実パターンでは、再販売業者は、次のように本人又は代理人かを決定する。
- (1) 顧客に提供される特定された財又はサービスを最初に識別する（IFRS 第 15 号 B34A 項(a)）。提出された事実パターンでは、顧客に提供すべき特定された財は、標準的なソフトウェア・ライセンスであると結論付けている。
  - (2) 再販売業者が製造者からソフトウェア・ライセンスの支配を獲得し、それを顧客に移転したかどうかを評価する（第 35A 項(a)）。再販売業者は、支配を評価する際に IFRS 第 15 号の B37 項の指標も考慮する。
22. IASB スタッフは、事実パターンが類似していても、すべてのソフトウェア再販契約は同じではなく、特定の事実と状況において小さな違いと思われるものであっても、IFRS 第 15 号の本人又は代理人の検討に関する要求事項を適用する場合、結論が変わる可能性があるとしている。
23. また、IASB スタッフは、提出された事実パターンにおいて、再販売業者が本人であるか代理人であるかについて、次の理由から IASB スタッフ又は IFRS-IC が結論を出すことは不適切であると考えている。
- (1) 一般的に、高度に特定された事実パターンに回答を提供することは、IFRS-IC の役割ではないこと
  - (2) 結論が特定の事実と状況に大きく依存する場合、世界中の利害関係者にとってほぼメリットがないかもしれない一方で、事実が類似しているが同じではない場合、利害関係者が結論を不適切に類推するリスクがあること
  - (3) 高度に具体的な質問への回答を公開すると、IFRS-IC が、IFRS 基準の原則主義のフレームワークを適用する際に求められる適切な判断の使用を不用意に弱めてしまう危険性があること

### IASB スタッフの提案

24. IASB スタッフは、デュー・プロセス・ハンドブック第 5.16 項に照らして、次を提案している。
- (1) IFRS-IC は作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないこと
  - (2) IFRS-IC は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しない理由を説明するアジェンダ決定（案）を公表すること

### IFRS-IC での議論の概要



25. 2021年11月のIFRS-ICでは、IASBスタッフの分析、結論及び提案に対して、ほぼ異論は聞かれず、提出された事実パターンにおいて作業計画に基準設定アジェンダとして追加しないこととするアジェンダ決定案を、文言を一部修正したうえで公表することを多数決で決定した。
26. IASBスタッフの提案した暫定的なアジェンダ決定案の文言に対し、その修正としてIFRS-ICで提案された主な内容は次のとおりである。
- (1) 特定の事実と状況において、追加的な情報と総合的な評価が必要となる旨をアジェンダ決定案の文言に追加すること
  - (2) IFRS第15号に照らし、財務諸表の理解に資する、財又はサービスの性質や本人なのか代理人なのかの判断に関する開示が重要である旨をアジェンダ決定案の文言に追加すること

以 上

## 別紙 2021年11月のIFRIC Updateの「アジェンダ決定案」(仮訳)

### 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」）

委員会は、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質問した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。

- a. 再販売業者は、ソフトウェア製造業者との次のような販売契約を有している。
  - 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。
- b. 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。
- c. 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。
- d. 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。

### 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

B34項からB38項は、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を示し

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、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。

B34A 項は、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述べている。

- a. 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（B34 項）。
- b. 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（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（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。顧客との契約は、一般的には、企業が顧客に移転することを約束した財又はサービスを明示的に記載している。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（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、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、B35A 項は、企業が本人である状況を示している。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。(第 33 項)。

B37 項は、企業が本人なのか代理人なのかを企業が判断するのに役立つための指標を示している。これは次のもので構成されている。(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 (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。

委員会は、(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、委員会は、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から、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、B 34A 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、B37 項における指標を考慮する。要請書に記載された事実パターンにおいて、委員会は次のように考えた。

- a. 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 (B37 項(a))。
- b. 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 (B37 項(a))。
- c. 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、たとえば、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 (B37 項(b))。
- d. 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 (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。

委員会は、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 号の 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のかの考慮が含まれる。

委員会はまた、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 (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（第 123 項）に関する情報を含む）である。

委員会は、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、委員会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]。

以 上