

## IFRS第16号「リース」リースの識別 (クラウド・コンピューティングの会計処理)

IFRSデスク 公認会計士 山岸正典



### ▶ Masanori Yamagishi

金融部にて上場保険会社、リース会社等の会計監査に携わるとともに、金融機関のIFRS導入支援業務、J-SOX導入支援業務、損害保険会社の設立支援業務等の各種アドバイザー業務に従事。2016年よりIFRSデスクに所属し、IFRS導入支援業務、IFRS関連の研修講師、執筆活動などに従事している。

新しいリース基準であるIFRS第16号が2019年1月1日以後開始する事業年度から適用され、実務でも対応が進められています。そこで、当法人では20年半ばに、IFRS第16号に関する書籍を刊行する予定です。今号では、当該書籍において扱っているIFRS第16号の「リースの識別」を取り上げ、そのうちIFRS解釈指針委員会で議論されたクラウド・コンピューティングに関する論点の概要を紹介し、より詳細につきましては、当該書籍を参照いただければと思います。

### I はじめに

IFRS第16号「リース」(以下、IFRS第16号)が、19年1月1日以後開始する事業年度から適用されています。IFRS第16号の適用により、従来はオフバランスされていたオペレーティング・リースを含む、基本的には全てのリースがオンバランスされることになり、企業の財務諸表に大きな影響を与えています。その中で、実務で重要な論点になっているのが「リースの識別」です。従来は、旧リース基準であるIAS第17号におけるオペレーティング・リースの会計処理とサービス契約の会計処理が多くの場合で同じであることから、これらを明確に区別することについてあまり重視されていなかった可能性があります。しかし、前述の通り、IFRS第16号の適用に伴いオペレーティング・リースの会計処理が変わるため、「リースの識別」が改めて注目されています。そこで、本稿では、IFRS第16号におけるリースの識別に関する考え方を解説するとともに、18年から19年にかけてIFRS解釈指針委

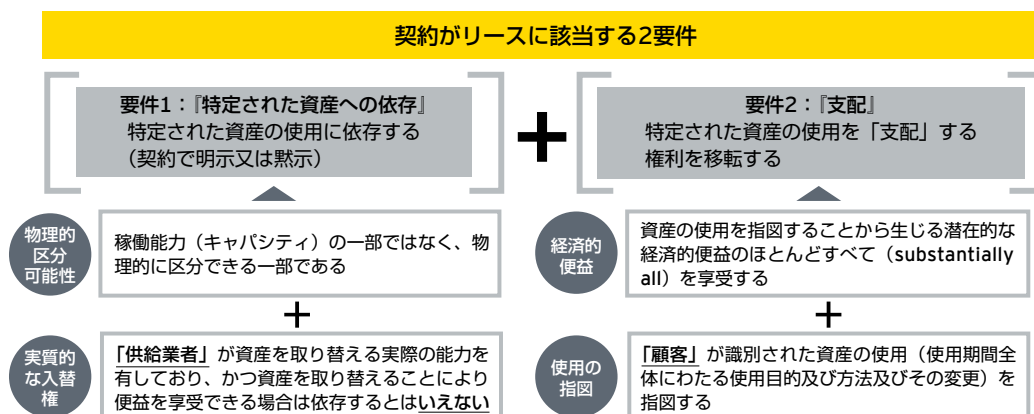
員会で議論されたクラウド・コンピューティングに関する論点を紹介し、なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをお断りします。

### II IFRS第16号におけるリースの識別

IFRS第16号では、リースを「資産を使用する権利を一定期間にわたり、対価と交換に移転する契約」と定義しています。そして、対価と交換に、一定期間にわたり、特定された資産の使用を支配する権利を移転する契約は、リースであるか又はリースを含んでいるとされています。そのため、リースに該当するかの判定に際しては、<図1>で示しているとおり、「特定された資産」(要件1)の「使用を支配する権利」(要件2)が顧客(借手)に移転する契約であるかを判断する必要があります。

「特定された資産」(要件1)は、通常、契約書に対象資産が明記されることにより要件を充足しますが、資産が特定されていても、供給者が使用期間全体を通じて資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、顧客は特定された資産の使用権を有していない(要件1を充足しない)と判断されるため、留意が必要です。また、「使用を支配する権利」(要件2)は、顧客が、「資産の使用から生じる経済的便益を得る権利」と「資産の使用を指図する権利」の両方を有している場合に要件を充足します。なお、リース契約とサービス契約の違いは、資産を顧客と供給者のどちらが支配しているかという点にあります。リースの識別に関する検討を行う際には、まずこの点を理解するこ

▶ 図1 契約がリースに該当する2要件



とが重要ですが、その判断が実務的には難しいケースも多いため、事実と状況に照らして慎重に判断することが求められます。

### Ⅲ アプリケーション・ソフトウェアに対するアクセス権(クラウド・コンピューティング取引)に関する議論

IFRS解釈指針委員会は18年9月、11月及び19年3月

に、クラウド基盤上のアプリケーション・ソフトウェアへのアクセス権の会計処理を取り上げました。具体的には、サプライヤーが保有しているクラウド基盤上のソフトウェアに対する顧客のアクセス権が、リース、無形資産、サービス契約のいずれに該当するのかについて議論されました。IFRS解釈指針委員会では、提出された事実関係ではサービス契約に該当すると判断されています(<設例>参照)。

#### ▶ 設例 アプリケーション・ソフトウェア(クラウド・コンピューティング)

##### 【事実関係】

顧客Xは、サプライヤーYが保有しているクラウド基盤上のソフトウェアについて、一定期間にわたってアクセスする権利と交換に手数料を支払う契約を締結した(いわゆるSaaS契約)。

- ▶ 顧客Xはインターネットを通じてサプライヤーのソフトウェアを利用するのみで、ソフトウェア自体を保有していない。
- ▶ ソフトウェアは顧客仕様にカスタマイズされておらず、顧客Xが直接クラウド基盤を管理、支配している状況ではない。
- ▶ ソフトウェアの更新方法や更新時期の決定権はサプライヤーYが有している。

##### 【分析】

ソフトウェアの更新方法や更新時期の決定権はサプライヤーYが有しているため、顧客に付与された権利は使用权ではなく、アクセス権に該当する[IFRS15.B58]。つまり、顧客Xは、契約期間において単にサプライヤーYのソフトウェアにアクセスする権利のみを有している。この場合、この顧客のアクセス権が、リース又は無形資産に該当するかを分析する。

##### <リースに該当するか>

リースに該当するのは、資産の使用法や使用目的を決定する権利がサプライヤーから顧客に移転しており、顧客に資産の使用を指図する権利がある場合である。そのため、顧客Xが契約期間においてサプライヤーYのソフトウェアにアクセスする権利のみを有している場合は、顧客Xにソフトウェアの使用法や使用目的を決定する権利が移転しておらず、リースに該当しない。例えば、ソフトウェアの更新時期や更新方法、あるいは、ソフトウェアを稼働させるハードウェアやインフラストラクチャーを決定する意思決定権は、サプライヤーYが有していると考えられ、顧客Xに支配が移転していない。

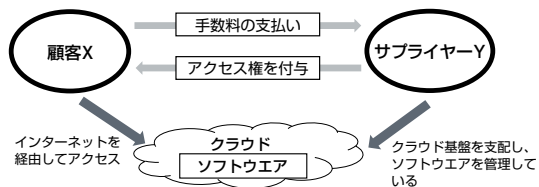
##### <無形資産に該当するか>

無形資産に該当するのは、顧客がソフトウェアのサービスを支配している場合である。支配していると判断されるには、対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワーを有し、かつ、当該便益への他者のアクセスを制限できる場合である[IAS38.13]。

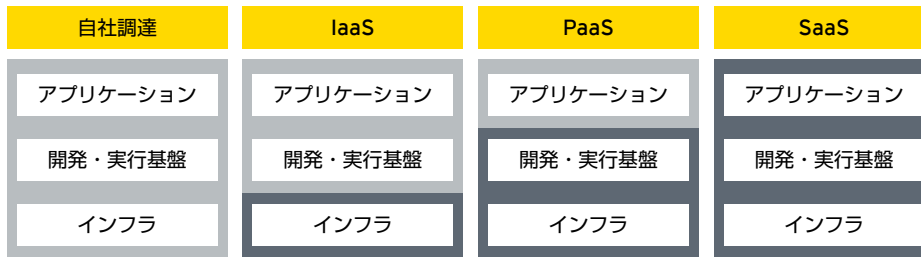
顧客Xが契約期間においてサプライヤーYのソフトウェアにアクセスする権利のみを有している場合には、顧客はソフトウェアから生み出される将来の経済的便益を獲得するパワー及び当該便益への他社のアクセスを制限する権利が顧客Xに与えられていないため、無形資産の定義を満たさない。

##### 【結論】

顧客Xが保有するサプライヤーYのソフトウェアにアクセスする権利は、リース及び無形資産に該当せず、サービス契約に該当する。



▶ 図2 クラウド・コンピューティング取引の一般的な例



出典：EY Japan ウェブサイト

IFRS解釈指針委員会では、数あるクラウド・コンピューティング取引の中から、SaaS契約のみを対象とした分析が行われました。さらに、SaaS契約の中でも、顧客がサプライヤーのクラウド基盤上にあるサプライヤーのソフトウェアにアクセスする権利のみを有している場合に限定しているため、実務では、サービス契約であるか、あるいは顧客がソフトウェア資産（使用権資産若しくは無形資産）を認識する契約であるかを判別する際に、契約内容に応じた判断が必要になります。

クラウド・コンピューティング取引にはさまざまなものがあり、一般的に次のように分類されることが多いです（<図2>参照）。

▶ IaaS (Infrastructure as a Service)

ネットワークを経由して、ハードウェアなどのインフラ機能を提供するサービス（例えば、仮想サーバーやファイアウォールなどのインフラをクラウド上で提供するサービス）

▶ PaaS (Platform as a Service)

ネットワークを経由して、インフラ機能に加えて、アプリケーションの開発・実行基盤（プラットフォーム機能）を提供するサービス（例えば、アプリケーションを稼働させるためのOSやデータベースなどをクラウド上で提供するサービス）

▶ SaaS (Software as a Service)

ネットワークを経由して、インフラ機能及びプラットフォーム機能に加えて、アプリケーション・ソフトウェアを提供するサービス（例えば、メールや顧客管理、財務会計などのアプリケーション・ソフトウェアをクラウド上で提供するサービス）

契約内容によっては、顧客がソフトウェア資産（使用権資産若しくは無形資産）を認識するケースも想定されますが、その際に、IFRS第16号とIAS第38号のどちらを優先的に適用するのかも論点になります。この点は、IFRS解釈指針委員会でも分析されており、IAS第38号を優先的に適用すると結論付けられました。つまり、IFRS第15号において、ライセンスの例としてソフトウェアが挙げられていることから [IFRS15.B52]、ソフトウェアに対する顧客の権利はライセンス契約であると考えられ、ライセンス契約はIFRS第16号から除外されて [IFRS16.3]、IAS第38号の無形資産として認識されます。