
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【審議事項】IAS 第 38 号「無形資産」**
クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコスト

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2020 年 12 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストの要望書に関するアジェンダ・ペーパーをご説明すること及び当委員会の対応（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、アジェンダ決定案の仮訳は別紙 1 に、2019 年 3 月のアジェンダ決定「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（IAS 第 38 号「無形資産」）」の仮訳は別紙 2 に、アウトリーチの結果は別紙 3 に、関連する IFRS 基準の規定（抜粋）は別紙 4 に、参考情報として米国会計基準会計基準更新書（ASU）第 2018-15 号「サービス契約であるクラウド・コンピューティング契約において発生する顧客の導入コストの会計処理」における取扱いを別紙 5 にそれぞれ示している。

II. 背景及び経緯

3. 要望書は、次の事実パターンについて、顧客はコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに関する前払いのコストに IAS 第 38 号「無形資産」（以下「IAS 第 38 号」という。）を適用して無形資産を認識すべきか、将来のサービスに対する前払いとして資産を認識すべきか、又は発生時に費用計上すべきかを質問している。
 - (1) 顧客はサプライヤーと「サービスとしてのソフトウェア」（以下「SaaS」という。）契約を締結する。この契約では、顧客は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将来のアクセス権を顧客に移転する。すなわち、顧客はソフトウェア資産を受け取らずに、サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへのアクセス権を有する サービス を受け取る（下線は ASBJ 事務局）。
 - (2) 顧客がアクセス権を受け取るサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに関する前払いのコストが、顧客において発生する。要望書では、コンフィギュレーション又はカスタマイゼ

ーションについて次のように説明している¹。

- ① 典型的なコンフィギュレーションは、ソフトウェア内部に様々な「フラグ」若しくは「スイッチ」を設定し、又は特定の値やパラメータを定義して、ソフトウェアの既存機能のための特定のセットアップを実行することに関連している。コンフィギュレーションは、ソフトウェアのコード修正や追加コード作成を含むものではなく、むしろソフトウェアの既存コードを特定の方法で機能するように設定することに関係する。
- ② 典型的なカスタマイゼーションには、アプリケーションの既存ソフトウェアのコード修正又は追加コード作成が含まれる。ソフトウェアのコードの著しい変更又は追加による結果は、一般的に、ソフトウェア内部の機能変更又は追加機能の開発である。

III. 2020年12月のIFRS-IC会議における議論

アウトリーチ活動の結果

4. IASBスタッフがアウトリーチを行った結果、概ね以下のような回答を受け取り、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストに関する会計処理にばらつきがあることを確認している（詳細は別紙3参照）。
 - (1) 多くの回答者は、金額に重要性があるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストが発生することは一般的であると回答した。
 - (2) 多くの回答者は、当該コストを、サプライヤーに支払う他の料金やコストと区別して識別することが一般的に可能であると回答した。
 - (3) 多くの回答者は、本資料の第3項の3つの会計処理が、いずれも行われていると回答した。
 - (4) 当該コストがサプライヤーに支払われるのか又は第三者に支払われるのかによって会計処理が異なるかどうかについては、回答にばらつきがあった。

¹ なお、明確化のために、会計処理に関する見解にばらつきがなく、要望書の案件に該当しない他の前払いのコストの例として、トレーニング、データ移行及び変換、並びに既存システムとのインターフェースの開発が示されている。

IASB スタッフの分析

(顧客はコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストを無形資産として認識するか)

5. 企業は、ある項目を無形資産として認識するには、当該項目が無形資産の定義（IAS 第 38 号第 8 項から第 17 項）及び認識規準（同第 21 項から第 23 項）の両方を満たすことを立証する必要がある（同第 18 項）。IAS 第 38 号は、無形資産を「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義し（同第 8 項）、また、資産を過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、それによって将来の経済的便益が企業へ流入することが期待される資源と定義している。同第 13 項では、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には、企業が資産を支配していると定めている（IASB スタッフによる IFRS-IC 会議のアジェンダ・ペーパー（AP）第 23 項から第 27 項）。
6. ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストが無形資産の定義を満たすかどうかの評価は、実施されたコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションの性質とアウトプットに応じて決まる。しかしながら、顧客は、通常、無形資産を認識しないことになる²と考えられる。これは、顧客が基礎となる資源（コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションの対象となるソフトウェア）から流入する将来の経済的便益を獲得するパワーを有さず、当該便益への他者（サプライヤーを含む。）のアクセスを制限できないためである（AP 第 28 項及び第 29 項）。
7. ただし、状況（例えば、カスタマイゼーションにより、当該顧客のみがアクセス可能である追加コードが作成される場合）によっては、顧客は、基礎となる資源から流入する将来の経済的便益を獲得するパワーを有し、かつ、当該便益に対する他者のアクセスを制限できる可能性がある。すなわち、顧客は、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションの結果として生じる資産（例えば、追加コード）を支配する可能性がある。このような状況では、顧客は、その資産が識別可能であるかどうかを評価し、IAS 第 38 号第 21 項から第 23 項の認識規準を満たしているかどうかを評価することになる（AP 第 30 項）。
8. サプライヤー又は第三者が実施するコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションは、契約上の権利から生じるため、一般的に、識別可能である。この場合、顧客は IAS 第 38 号第 25 項から第 32 項（個別に取得した無形資産に適用される規定）を適用することになる。一方、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションが顧客によって自社内で行われる場合、顧客は、同第 51 項から第 67 項（自己創設無形資産に

²（事務局注）当該箇所の下線は IASB スタッフによる強調を示している。

適用される規定)を適用することになる (AP 第 31 項)。

(無形資産として認識しない場合、顧客はコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストをどのように会計処理するか)

9. 次に、顧客がコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストを無形資産として認識しない場合の会計処理を検討する。IAS 第 38 号第 68 項から第 70 項は、無形項目に関する支出に適用される。同第 68 項では、無形項目に関する支出は、次のものを除いて、発生時に費用として認識することを要求している (AP 第 32 項及び第 33 項)。
 - (1) 認識規準を満たす無形資産の取得原価の一部を構成する支出、又は
 - (2) 企業結合で取得した項目で、無形資産として認識できないもの
10. 要望書に示された事実パターンでは、顧客はサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアにアクセスすることで流入する将来の経済的便益を増やすためにコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストを発生させている。SaaS 契約は、顧客にそのソフトウェアにアクセスする権利を与えるものであり、それゆえ無形項目である。したがって、顧客がコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストについて無形資産を認識しない場合、IAS 第 38 号第 68 項から第 70 項の要求事項がそれらのコストに適用されると考えられる (AP 第 34 項)。

IAS 第 38 号第 68 項から第 70 項の適用

11. 顧客は、関連するサービスを受け取った時点で支出 (コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコスト) を費用として認識する (IAS 第 38 号第 69 項)。IAS 第 38 号第 69A 項は、企業がサービスを受け取るのは、そのサービスを企業に提供する契約の条件に従ってサプライヤーが履行した時³であると定めており、必ずしも企業がそのサービスから便益を受ける時ではない。したがって、顧客は、契約に従い、サプライヤーがコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに関連するサービスを履行した時点を検討する (AP 第 35 項)。
12. SaaS 契約においては、顧客はサプライヤーからサービスの束 (コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに関連するサービス、及びアプリケーション・ソフトウェアに対するアクセスや他のサービス (研修やデータ移行サービス)) を受け取ることが多い。したがって、顧客はまず、支払額と交換に受け取るサービスを識別し、それぞれのサービスをサプライヤーがいつ履行したのかを評価しなければならない (AP 第

³ (事務局注) 当該箇所の下線は IASB スタッフによる強調を示している。

36 項)。

13. IAS 第 38 号には、顧客が受け取るサービスの識別と、サプライヤーがそれらのサービスをいつ履行したのかについての評価に関する要求事項が含まれていない。IAS 第 38 号に具体的な要求事項がない場合には、会計方針を策定及び適用するために、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 10 項から第 12 項を適用し、類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS 基準の適用可能性を検討することになる (AP 第 37 項から第 39 項)。

類似の事項及び関連する事項を扱っている IFRS 基準の要求事項

14. 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。)では、同第 22 項から第 30 項の「履行義務の識別」において、どのような場合に顧客との契約において約束したサービスが別個のものであるのかについて定めている。また、同第 31 項から第 45 項の「履行義務の充足」において、いつサプライヤーが顧客にサービスを移転するのかについて定めている (AP 第 40 項)。
15. IAS 第 38 号第 69A 項は、当該サービスを提供する契約の条件に従って サプライヤー⁴がいつ履行したのかを検討することを顧客に要求しているため、IASB スタッフは、前項の IFRS 第 15 号の要求事項には、IAS 第 38 号第 69A 項を適用する時に顧客が検討する上記事項に類似する事項や関連する事項を扱っている要求事項が含まれていると考えている (AP 第 41 項)。
16. IFRS 第 15 号は、売手の観点から顧客との契約に適用され、受領した財又はサービスに関する顧客の会計処理には適用されない。IFRS 第 15 号が SaaS 契約における顧客が検討する事項と類似の事項や関連する事項を扱っている要求事項を含んでいるとの結論を出すに当たり、特定の取引に関する具体的な要求事項がない場合には、顧客は常に IFRS 第 15 号を参照することになるということを用意しているのではなく、本事例においては、IAS 第 38 号の該当する規定が顧客に対し、いつサプライヤーが契約に従って当該サービスを履行したのかを評価することを要求しているため、IFRS 第 15 号が類似の事項や関連する事項を扱っているという結論を出したにすぎない (AP 第 42 項)。

コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストへの IFRS 第 15 号の適用

17. IFRS 第 15 号第 22 項から第 30 項は、顧客との契約から生じる履行義務の識別について定めている。また、同第 26 項から第 30 項は、契約において約束された財又はサービスがどのような場合に別個のものとされ、その結果、契約に含まれる他の財又はサ

⁴ (事務局注) 当該箇所の下線は IASB スタッフによる強調を示している。

サービスとは別個に会計処理されるのかについて説明している。さらに、IFRS 第 15 号の設例 10 から設例 12 が、SaaS 契約において受け取ったサービスの識別に役立つ可能性がある（AP 第 43 項及び第 44 項）。

18. 上記の IFRS 第 15 号の要求事項は、顧客が SaaS 契約において受け取るサービスの識別を行う上での適切な基礎を提供すると考えられる。この評価は、誰がサービスを提供するのか（サプライヤーであるか第三者であるか）によって異なる。ただし、SaaS 契約のサプライヤーがアプリケーション・ソフトウェアに関するコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションを実施する場合には、より多くの判断が必要になると考えられる。
19. 顧客がコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストと引き換えに受け取るサービスを識別すれば、いつサプライヤーが契約に従ってサービスを提供するのか（そして、いつ顧客がコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストを費用として認識するのか）を評価するのは単純であると、IASB スタッフは考えた（AP 第 47 項）。
 - (1) 顧客が受け取るコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスが別個のものである場合、顧客は、サプライヤーがアプリケーション・ソフトウェアをコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションを行った時点で、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストを費用として認識する。
 - (2) 顧客が受け取るコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスが別個のものではない場合（すなわち、それらのサービスがサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに顧客がアクセスする権利の不可分の一部分を構成する場合）、顧客は、サプライヤーがアプリケーション・ソフトウェアへのアクセスを提供する契約期間にわたり、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストを費用として認識する。顧客がサービスを受け取る前にサプライヤーに支払う場合、顧客はその前払いを資産として認識する（IAS 第 38 号第 70 項）。

（その他の検討事項）

20. IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 117 項から第 124 項は、会計方針の開示に関する要求事項を定めている（AP 第 48 項）。
21. IASB スタッフは、アウトリーチに対する回答から、顧客は重要な金額のコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストを負担していると理解している。しかしながら、公表されている財務諸表について調査した結果、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストの会計処理に関する開示は見当たらなかった。し

たがって、IFRS-IC が本件に関して、現行の開示要求事項を強調することは有用であると、IASB スタッフは考えている。顧客は、当該開示が顧客の財務諸表の理解への目的適合性がある場合に、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストに関する会計方針を開示することになる（AP 第 49 項）。

（IASB スタッフの結論）

22. IASB スタッフは、IFRS 基準における諸原則と要求事項が、サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへのアクセス権を将来顧客に移転する SaaS 契約について、サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに関する支出の会計処理を顧客が決定するための適切な基礎を提供していると考えている。そのため、本論点を基準設定プロジェクトに追加しないことを提案した（AP 第 53 項及び第 54 項）。

2020 年 12 月の IFRS-IC 会議における議論及びアジェンダ決定案の概要

23. 2020 年 12 月の IFRS-IC 会議では、IASB スタッフの分析について賛成する意見が多かったが、主に以下の意見が聞かれた。

- ・ 他の関連するコストの取扱いも含め、アジェンダ決定をより汎用的な内容とすることは有用である。
- ・ IFRS 第 15 号を参照することにつき、当該事実パターンのみを対象とする本アジェンダ決定が、反証可能な推定 (rebuttable presumption) となり、広範囲に使用される懸念がある。
- ・ 会計方針の開示は、利用者には有用である。

24. 本論点を基準設定プロジェクトに追加しないという提案に対しては、委員 13 名全員が賛成した。アジェンダ決定案については、IFRS-IC 会議から主に以下について文言が修正され、12 月 14 日に公表された（別紙 1 参照）。

(1) 別紙 1 の質問 II b 項において、「顧客は、類似の事項や関連する事項を扱う IFRS 基準の要求事項を参照し、その適用可能性を検討する。」としていたが、IAS 第 8 号第 11 項は「次（以下の①及び②）に掲げる根拠資料を上から順に参照し、その適用可能性を検討しなければならない。」と定めているため、要求事項であることを明確化した。

- ① 類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS の要求事項

- ② 「財務報告に関する概念フレームワーク」における資産、負債、収益及び費用に関する定義、認識規準
- (2) 別紙1の質問Ⅱc項iiにおいて、「顧客がサービスを受け取る前にサプライヤーに支払う場合には、顧客はその前払額を資産として認識する。」としていたが、サービスを受け取る前に顧客が前払いすることは通常あることであり、顧客が受け取るコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスが別個であるかどうかにかかわらず資産計上する可能性があるため、新たにd項を設け当該文章を独立させた。
- (3) コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストに関する会計方針の開示は有用であるため、IAS第1号「財務諸表の表示」第117項から第124項は、財務諸表の理解への目的適合性がある場合には、当該コストについての会計方針を開示することが要求事項であることを明確化した。

今後の予定

25. IFRS-IC は、アジェンダ決定案について、2021年2月15日までコメントを募集しており、今後の会議において、基準設定プロジェクトに追加しない理由も含め再検討する予定である。

以 上

別紙1 2020年12月のIFRIC Updateに掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコスト（IAS 第38号「無形資産」） — アジェンダ・ペーパー5

委員会は、サービスとしてのソフトウェア（SaaS）契約におけるサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストについての顧客の会計処理に関する要望を受けた。要望書に記載された事実パターンでは、

- a. 顧客はサプライヤーと SaaS 契約を締結する。この契約は、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アクセスを契約期間にわたり受け取る権利を顧客に移転する。そのアクセスを受け取る権利は、契約開始日においてソフトウェア資産を顧客に提供しない。したがって、当該ソフトウェアに対するアクセスは、顧客が契約期間にわたり受け取るサービスである。
- b. 顧客には、顧客がアクセスを受け取るサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションの前払いのコストが生じる。要望書は、コンフィギュレーション及びカスタマイゼーションを次のように記載している。
 - i. コンフィギュレーションは、ソフトウェアの既存のコードを特定の方法で機能するようにセットアップするため、アプリケーション・ソフトウェア内部にさまざまな「フラグ」若しくは「スイッチ」を設定し、又は値若しくはパラメータを定義することを伴う。
 - ii. カスタマイゼーションは、アプリケーションの中のソフトウェアのコード修正又は追加コード作成を伴う。カスタマイゼーションは、一般的に、ソフトウェア内部の機能変更又は追加機能の開発である。

要望書を分析するにあたり、委員会は次のことを検討した。

- a. IAS 第38号を適用して、顧客はアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに関して無形資産を認識するか（質問 I）。

- b. 無形資産が認識されない場合、顧客はコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストをどのように会計処理するか（質問 II）。

顧客はアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに関して無形資産を認識するか（質問 I）

IAS 第 38 号の第 18 項を適用して、企業は、ある項目が無形資産の定義と IAS 第 38 号の第 21 項から第 23 項の認識規準の両方を満たすことを立証する場合には、当該項目を無形資産として認識する。IAS 第 38 号は、無形資産を「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義している。IAS 第 38 号は、資産は企業が支配している資源であると述べており、同第 13 項は、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には、企業は資産を支配していると定めている。

要望書に記載された事実パターンでは、サプライヤーは顧客がアクセスを有するアプリケーション・ソフトウェアを支配している。当該ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションが顧客にとっての無形資産を生じさせるかどうかの評価は、実施されるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションの性質及びアウトプットに応じて決まる。委員会は、要望書に記載された SaaS 契約において、顧客は無形資産を認識しないことが多いであろうと考えた。顧客はコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションが行われたソフトウェアを支配しておらず、それらの活動はソフトウェアと別個の資産を創出しないからである。しかし、状況によっては、契約により、例えば、顧客が将来の経済的便益を獲得し当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを有する原因となる追加コードが生じる場合がある。その場合、顧客は、その追加コードが識別可能で IAS 第 38 号における認識規準を満たすかどうかを、その追加コードを無形資産として認識するかどうかを決定する際に評価する。

無形資産が認識されない場合、顧客はコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストをどのように会計処理するか（質問 II）

顧客がアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに関する無形資産を認識しない場合には、IAS 第 38 号の第 68 項から第 70 項を適用して当該コストを会計処理する。委員会は次のように考えた。

- a. 顧客は、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスの受取時に、当該コストを費用として認識する（第 69 項）。第 69A 項は、「サービスを受け取る

のは、それらを企業に提供する契約の条件に従って供給者が履行した時であり、企業がそれらを他のサービスを提供するために使用する時ではない。」と定めている。したがって、当該コストを費用としてどの時点で認識すべきかを評価するにあたり、IAS 第 38 号は、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスを、当該サービスを提供する契約に従ってサプライヤーがいつ履行したのかを決定することを顧客に要求している。

- b. IAS 第 38 号は、顧客が受け取るサービスの識別及びサプライヤーが当該サービスを提供する契約に従って当該サービスをいつ履行したのかを扱う要求事項を含んでいない。IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 10 項から第 11 項は、類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS 基準における要求事項を参照し、その適用可能性を検討することを顧客に要求している。委員会は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」が、顧客との契約で約束した財又はサービスを識別し、その約束した財又はサービスがどの時点で顧客に移転されるのかを識別するにあたり、サプライヤーが適用する要求事項を含んでいると考えた。要望書に記載された事実パターンでは、IFRS 第 15 号のそれらの要求事項は、サプライヤーがコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスを提供する契約に従って当該サービスをいつ履行したのかを決定するにあたり、顧客が直面する類似の事項や関連する事項を扱っている。
- c. サプライヤーがコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスを提供する契約に従って当該サービスをいつ履行したのかを決定するために IFRS 第 15 号の要求事項を参照するにあたって、
 - i. 顧客が受け取るサービスが別個のものである場合には、顧客は、サプライヤーがアプリケーション・ソフトウェアをコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションを行った時点で当該コストを費用として認識する。
 - ii. 顧客が受け取るサービスが別個のものではない（当該サービスは、顧客が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アクセスを受け取る権利から区分して識別可能ではないため）場合には、顧客は、サプライヤーが契約期間にわたりアプリケーション・ソフトウェアへのアクセスを提供する時点で、当該コストを費用として認識する。
- d. 顧客がサービスを受け取る前にサプライヤーに支払を行う場合には、その前払額を資産として認識する（IAS 第 38 号の第 70 項）。

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 117 項から第 124 項は、財務諸表の理解への目的適合性がある場合には、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストについての会計方針を開示することを顧客に要求している。

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 SaaS 契約に関して生じるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストの会計処理を顧客が決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、委員会は作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないことを [決定した]。

以 上

別紙2 アジェンダ決定「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（IAS第38号「無形資産」）（2019年3月）

委員会は、「サービスとしてのソフトウェア」のクラウド・コンピューティング契約を顧客がどのように会計処理するのかに関する要望を受けた。これらの契約において、顧客は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、インターネット又は専用線を通じて必要に応じソフトウェアにアクセスする。この契約は、有形固定資産に対するいかなる権利も移転させない。

（顧客は、契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのか、契約期間にわたりサービスを受けるのか）

委員会は、顧客が契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのは、次のいずれかの場合であることに留意した。(a) 契約がソフトウェアのリースを含んでいる場合、又は(b) 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。

ソフトウェアのリース

IFRS 第 16 号「リース」は、リースを「資産（原資産）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又は契約の一部」と定義している。IFRS 第 16 号の第 9 項及び B9 項は、使用期間全体にわたって、顧客が下記の両方を有している場合には、契約は資産を使用する権利を移転すると説明している。

- a. 資産（特定された資産）の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利
- b. 当該資産の使用を指図する権利

IFRS 第 16 号の B9 項から B31 項は、リースの定義に関する適用指針を示している。他の適用指針の中で、当該適用指針は、顧客は一般的に、資産が使用期間全体を通じてどのように、また、何の目的で使用されるのかを変更する意思決定権を有していることによって、資産の使用を指図する権利を有していると定めている。したがって、リースを含んだ契約においては、サプライヤーは当該意思決定権を放棄して、リース開始日に顧客に移転している。

委員会は、契約が契約期間にわたり顧客にサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへアクセスする権利のみを与える場合には、当該契約はリースを含んでいないと考えた。サプライヤーのクラウド基盤の上で動くサプライヤーのソフトウェアへの将来のアクセスする権利は、当該ソフトウェアがどのように、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ない。サプライヤーは、それらの権利を、例えば、ソフトウェ

アのアップデート又は再設定をどのように、また、いつ行うのかの決定、あるいは、どのハードウェア（又はインフラストラクチャー）の上でソフトウェアを動かすのかの決定によって有している。

ソフトウェア無形資産

IAS 第 38 号は、無形資産を「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義している。資産は企業が支配している資産であると述べており、第 13 項では、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及び当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを企業が有している場合には、企業は無形資産を支配していると定めている。

委員会は、契約が契約期間にわたり顧客にサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへアクセスする権利のみを顧客に与える場合には、顧客は契約開始日においてソフトウェア無形資産を受け取らないと考えた。サプライヤーのソフトウェアへの将来のアクセスする権利は、契約開始日において、当該ソフトウェア自体から生じ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者のアクセスを制限するパワーを顧客に与えない。

したがって、委員会は、サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへ将来においてアクセスする権利のみを顧客に与える契約は、サービス契約であると結論を下した。顧客は、サービス（すなわち、ソフトウェアへのアクセス）を契約期間にわたり受ける。顧客がサービスを受ける前にサプライヤーに支払う場合には、その前払いは将来のサービスに対する権利を顧客に与えるものであり、顧客にとっての資産である。

委員会は、IFRS 基準における要求事項が、「サービスとしてのソフトウェア」契約においてサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアにアクセスするために支払ったか又は支払う手数料を企業が会計処理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、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

以 上

別紙3 アウトリーチの結果

1. IASB スタッフは、2020年8月に次の質問に関するアウトリーチを実施した。
 - (1) 企業に重要なコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストが発生することは一般的か。
 - (2) 仮に企業がコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストをアプリケーション・ソフトウェアのサプライヤーに支払う場合、当該コストをSaaS契約の一部として、サプライヤーに支払う他の料金やコストと区別して識別することは一般的には可能か。
 - (3) 顧客は、どのように重要なコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストを会計処理しているか。
 - (4) コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストの会計処理は、当該コストがサプライヤーに支払われるのか、あるいは第三者に支払われるのかによって異なるか。
2. IASB スタッフは、大手会計事務所5社、7つの国の基準設定主体、2つの証券規制当局グループを代表する組織から計14の回答を受け取った。

企業に重要なコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストが発生することは一般的か

3. 多くの回答者は、カナダ、フランス、ドイツ、香港、イスラエル、米国の企業では、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションに多額のコストが発生するのが一般的であると述べている。オーストラリア、日本、マレーシアの企業では、そのようなコストが多額に発生しているかどうかについて、混合したフィードバックを受け取ったと回答した。
4. 一部の回答者は、企業がSaaS契約を締結する頻度が以前よりも高くなっており、今後、そのようなコストの重要性が増していく可能性があるとした。

コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストを他の料金やコストと区別して識別することは可能か

5. 多くの回答者は、企業は一般的に、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストを、サプライヤーに支払う他の料金やコストと区別して識別することができるかと述べている。しかし、回答者の中には、特定の状況下では、そのような

コストを他の料金やサプライヤーに支払うべきコストとは別個に特定することは困難な場合があり、判断が必要かもしれないとの意見もあった。例えば、サプライヤーが行ったすべてのサービスに対して単一の請求書を発行している場合や、契約に含まれるすべてのサービス（カスタマイゼーション又はコンフィギュレーション、サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへのアクセスを含む）に対する支払いが契約期間中に均等に分散している場合には、このようなコストを特定することは困難であるとのことである。

会計処理

6. 当該コストに対し適用される会計処理について、回答者は次のようにコメントした。

(1) 回答者のうち2名は、企業は通常、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストを資産として認識していると回答している（これらの回答者のうち1名は無形資産または前払資産のいずれかを認識しており、他の1名は固定資産を認識していると回答している）。

(2) 回答者のうち2名は、そのようなコストが発生した場合、企業は一般的に費用化すると回答している。

(3) 多くの回答者は、このようなコストの会計処理には、要望書に記載されている3つの見解すべてが適用されていると述べている。これらの回答者の中には、異なる事実や状況から、異なる報告慣行が生じる可能性があるとの意見もあった。例えば、このようなコストをどのように会計処理するかを検討する際に、企業は以下の点を考慮することが多い。

① コストに重要性があるか

② コストは、IAS 第38号の無形資産の定義及び認識規準を満たしているか

③ コストはSaaS契約から区別して識別し得るか

④ 関連するサービスが行われたか

(4) 回答者のうち2名は、IFRS基準に具体的な要求事項がない場合、一部の企業は米国会計基準の要求事項（別紙5参照）を参照し、それらの要求事項を適用して、一般的にそのような費用を前払資産として認識していると述べている。

会計処理は、サービス提供者に依存するか

7. 6名の回答者は、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストの会計処理は、支払先がサプライヤーか第三者かによって差異はないと回答した。
8. 3名の回答者は、このようなコストの会計処理は、誰がサービスを行うかによって異なると述べている。これらの回答者は、サービスがサプライヤーによって履行された場合、企業は一般的に前払資産を認識すると述べている。しかし、サービスが第三者によって履行された場合（または内部で履行された場合）、企業は一般的に、サービスの履行時に費用として認識するか、資産として認識する。ある回答者は、会計処理は異なるべきではないが、異なる報告慣行を観察していると述べている。
9. また、回答者の中には、誰がサービスを行うかによって異なる報告実務になると考えている者もいた。
 - (1) 回答者の中には、ほとんどの企業ではサービス履行者によりコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストに対して異なる会計処理をしていないが、会計処理が異なるケースがいくつかあることを認識していると述べる者もいた。
 - (2) ある回答者は、一部の法域では、第三者に支払う場合、費用は前払資産ではなく無形資産として認識される可能性が高いと述べている。しかし、他の法域では、誰がサービスを履行するかにかかわらず、会計処理に違いはない。
10. 上記のアウトリーチに加えて、IASB スタッフは、財務検索エンジン AlphaSense を利用して、SaaS 契約において顧客に生じたコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストの会計処理について、公表されている財務諸表の開示を検索した。実施したコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスに関する情報を開示しているサプライヤーの財務諸表は見つかったが、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコストの会計処理を開示している顧客の財務諸表は見つからなかった。

以 上

別紙 4 関連する IFRS 基準の規定（抜粋）

国際会計基準第38号「無形資産」

定義（抜粋）

8 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

資産とは、次の条件を満たす資源をいう。

(a) 過去の事象の結果として企業が支配 [参照：第13項から第16項] し、かつ、

(b) 将来の経済的便益 [参照：第17項] が企業へ流入することが期待される。

無形資産とは、物理的実体のない識別可能な [参照：第11項及び第12項] 非貨幣性資産 [参照：第13項から第17項] をいう。

[参照：結論の根拠BC4項及びBC5項]

識別可能性

[参照：結論の根拠BC6項からBC10項]

11 無形資産の定義は、のれんと区別するために、無形資産が識別可能であることを要求している。企業結合で認識されるのれんは、企業結合で取得した他の資産のうち個別に識別されず独立して認識されないものから生じる将来の経済的便益を表す資産である。将来の経済的便益は、取得した識別可能な資産の間でシナジーから、あるいは単独では財務諸表での認識の要件を満たさない資産から、生じる可能性がある。

12 資産は、次のいずれかの場合には識別可能である。

(a) 分離可能である場合。すなわち、企業から分離又は分割して、単独で又は関連する契約、識別可能な資産若しくは負債とともに、売却、移転、ライセンス供与、賃貸又は交換することができる場合。そうする意図が企業にあるかどうかは問わない。

(b) 契約又はその他の法的権利から生じている場合。当該権利が譲渡可能なかどうかや、企業又は他の権利及び義務から分離可能なかどうかは問わない。

[参照：IFRS 第3号B32項からB34項]

支配

13 企業は、次の場合には、資産を支配している。それは、対象となる資源から生じる将来の経済的便益 [参照：第17項] 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。無形資産から生じる将来の経済的便益を企業が支配できる能力は、通常、法廷において強制可能な法的権利に由来する。法的権利がない場合は、支配の立証はより困難となる。しかし、権利の法的強制力は支配の必要条件ではない。企業が他の何らかの方法で将来の経済的便益を支配できる場合があるからである。

将来の経済的便益

- 17 無形資産から生じる将来の経済的便益には、製品又はサービスの販売による収益、コスト節減又は企業が当該資産を使用することにより生じる他の便益が含まれる。例えば、製造工程における知的財産の使用が、将来の収益の増加ではなく将来の製造原価の削減となる場合がある。

認識及び測定

- 18 ある項目を無形資産として認識するには、企業は、当該項目が次の両方を満たすことを立証する必要がある。

- (a) 無形資産の定義（第8項から第17項参照）
- (b) 認識規準（第21項から第23項参照）

この要求は、無形資産を取得するか又は内部で創出するために当初に発生した原価及びその後追加、一部の取替え又は保守を行うために発生した原価に適用される。

- 21 無形資産は、以下を満たす場合に、かつ、その場合にのみ認識しなければならない。
- (a) 当該資産に起因する期待される将来の経済的便益〔参照：第17項〕が企業に流入する可能性が高く、かつ、
 - (b) 当該資産の取得原価を信頼性をもって測定することができる。

- 22 企業は、期待される将来の経済的便益〔参照：第17項〕の可能性の高さの評価を、資産の耐用年数にわたって存在するであろう経済状況の組合せに関する経営者の最善の見積りを表す合理的で裏付け可能な仮定を用いて行わなければならない。

- 23 企業は、判断を用いて、資産の使用に起因する将来の経済的便益〔参照：第17項〕の流入の確実性の程度の評価を、当初認識時に入手可能な証拠に基づき、外部証拠をより重視して行う。

個別の取得

[参照：結論の根拠BC26項からBC28項]

- 25 通常、無形資産を個別に取得するために企業が支払う価格は、資産に具現化された期待される将来の経済的便益〔参照：第17項〕が企業に流入する可能性に関する予想を反映している。言い換えれば、たとえその流入の時期又は金額に関して不確実性がある場合であっても、企業は経済的便益の流入が

あると期待している。したがって、第21項(a)における蓋然性の認識規準は、個別に取得する無形資産については、常に満たされているものとみなされる。

26 さらに、個別に取得した無形資産の原価は、通常は信頼性をもって測定できる。これは、購入対価が現金又は他の貨幣性資産の形態である場合には、特にそうである。

27 個別に取得した無形資産の原価は、次のもので構成される。

(a) 購入価格（輸入関税及び還付されない購入税を含み、値引及び割戻しを控除後）

(b) 資産を意図した利用のために準備することに直接起因する原価

28 直接起因する原価の例として、次のものがある。

(a) 当該資産を稼働状態にすることから直接生じる従業員給付（IAS 第19号で定義）のコスト

(b) 当該資産を稼働状態にすることから直接生じる専門家報酬

(c) 当該資産が適切に機能するかどうかのテストのコスト

自己創設無形資産

[参照：結論の根拠BCZ29項からBCZ46項 SIC 第32号]

51 自己創設無形資産が認識の要件を満たすかどうかの評価が困難な場合がある。それは次のような点での問題があるためである。

(a) 期待される将来の経済的便益[参照：第17項]を生成する識別可能資産が存在するかどうか、また、それがどのような場合に存在するかを識別すること

(b) 資産の取得原価を信頼性をもって算定すること。場合によっては、無形資産を内部で創出するためのコストは、企業の自己創設のものの維持又は増強のためのコストや、日常業務の運営のコストと区別できない。

したがって、企業は、無形資産の認識及び当初測定に関する一般的な要求事項に従うとともに、第52項から第67項の要求事項及び指針を、すべての自己創設無形資産に適用する。

費用の認識

[参照：結論の根拠BC46A項からBC46I項]

68 無形項目に関する支出は、発生時に費用として認識しなければならない。ただし、次のものを除く。

(a) 認識規準（第18項から第67項参照）を満たす無形資産の取得原価の一部を構成する支出

(b) 企業結合で取得した項目で、無形資産として認識することができないもの。この場合には、当

該項目は、取得日時点でのれんとして認識される金額の一部を構成する（IFRS 第3号参照）。

69 場合によっては、将来の経済的便益〔参照：第17項〕を提供する支出が企業に発生したが、認識できるような無形資産又はその他の資産の取得や創出がないことがある。財の供給の場合には、企業は、このような支出を、それらの財にアクセスする権利を有した時点で費用として認識する。サービスの供給の場合には、企業は、当該支出をサービスの受取時に費用として認識する。例えば〔参照：IFRS 第3号第10項から第20項〕、研究に関する支出は、企業結合の一部として取得した場合を除いて、発生時に費用として認識される（第54項参照）。このほか、発生時に費用として認識される支出の例として、次のものがある。

(a) 開業準備活動に関する支出（すなわち、開業準備費）。ただし、この支出をIAS 第16号に従って有形固定資産項目の取得原価に含める場合を除く〔参照：IAS 第16号第7項から第28項〕。開業準備費の内訳としては、法人の設立に際し発生する法務及び事務のコストなどの設立費、新規の施設又は事業を開始するための支出（すなわち、開業前コスト）、あるいは、新規業務の開始や新しい製品又は工程の開始のための支出（すなわち、操業前コスト）がある。

(b) 訓練活動に関する支出

(c) 広告宣伝及び販売促進活動に関する支出（通信販売のカタログを含む）

(d) 企業の一部又は全体の移転又は組織変更に関する支出

69A 企業は、財の保有時にそれらにアクセスする権利を有している。同様に、財が供給契約の条件に従って供給者により組み立てられ、企業が支払と交換にそれらの引渡しを要求できる時は、企業は財にアクセスする権利を有する。サービスを受け取るのは、それらを企業に提供する契約の条件に従って供給者が履行した時であり、企業がそれらを他のサービスを提供する（例えば、顧客に広告を提供する）ために使用する時ではない。

70 第68項は、企業が財にアクセスする権利を獲得する前に財に対する支払をしている場合に、前払を資産として認識することを禁止するものではない。同様に、第68項は、サービスに対する前払を企業が当該サービスを受け取る前に行っている場合に、前払を資産として認識することを禁止するものではない。

国際会計基準第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」

会計方針

会計方針の選択及び適用

- 10 取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまるIFRSが存在しない場合には、経営者は、次のような情報をもたらす会計方針を策定し適用する際に判断を用いなければならない。
- (a) 利用者〔参照：「概念フレームワーク」1.2項から1.10項及び2.36項〕の経済的意思決定のニーズに対する目的適合性〔参照：「概念フレームワーク」2.6項から2.11項〕がある。
 - (b) 財務諸表が次のようであるという点で信頼性がある。
 - (i) 企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローを忠実に表現する〔参照：「概念フレームワーク」2.12項及び2.13項〕。
 - (ii) 法的形式だけでなく取引その他の事象及び状況の経済的実質〔参照：「概念フレームワーク」結論の根拠BC2.32項及びBC2.33項〕を反映する。
 - (iii) 中立的〔参照：「概念フレームワーク」2.15項〕である、すなわち偏りが無い。
 - (iv) 慎重である〔参照：「概念フレームワーク」結論の根拠BC2.34項及びBC2.45項〕。
 - (v) 重要性があるすべての点で完全〔参照：「概念フレームワーク」2.14項〕である。
- 11 第10項に記載されている判断を行うにあたり、経営者は次に掲げる根拠資料を上から順に参照し、その適用可能性を検討しなければならない。
- (a) 類似の事項や関連する事項を扱っているIFRSの要求事項
 - (b) 「財務報告に関する概念フレームワーク」（「概念フレームワーク」）における資産、負債、収益及び費用に関する定義〔参照：「概念フレームワーク」4.3項から4.47項及び4.68項から4.72項〕、認識規準〔参照：「概念フレームワーク」5.6項から5.25項〕及び測定概念〔参照：「概念フレームワーク」第6章「測定」〕〔参照：第54F項〕
- 12 第10項に記載されている判断を行うにあたり、経営者は、会計基準を開発するために類似の概念フレームワークを使用している他の会計基準設定主体の直近の基準等の文書、その他の会計上の専門的文献、及び一般に認められている業界実務慣行も、第11項に記載されている根拠資料に反しない範囲において、考慮することができる。
- 〔参照：結論の根拠BC16項からBC19項も〕

国際財務報告基準第15号「顧客との契約から生じる収益」

認識

履行義務の識別

[参照：結論の根拠BC94項からBC116U項 設例10から12]

- 22 契約開始時に、企業は、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に次のいずれかを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別しなければならない。
- (a) 別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）[参照：結論の根拠BC95項]
 - (b) ほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス(第23項参照)
[参照：結論の根拠BC113項からBC116項並びに設例7のIE34項及び設例13も]
- 23 一連の別個の財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、顧客への移転のパターンが同じである。
- (a) 企業が顧客への移転を約束している一連の別個の財又はサービスのそれぞれが、第35項における一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たす。
 - (b) 第39項から第40項に従って、一連の別個の財又はサービスのそれぞれを顧客に移転する履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度の測定に、同一の方法が使用される。

顧客との契約における約束

[参照：結論の根拠BC87項からBC93項及びBC116A項からBC116E項]

- 24 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）。[参照：結論の根拠BC87項も]
- [参照：設例12も]
- 25 履行義務には、企業が契約を履行するために行わなければならない活動は含まれない（当該活動が顧客に財又はサービスを移転する場合は除く）。例えば、サービス提供者が契約をセットアップするために種々の管理作業を行うことが必要な場合がある。それらの作業の履行は、作業の履行につれて顧客にサービスを移転するものではない。したがって、そうしたセットアップ活動は履行義務ではない。
- [参照：結論の根拠BC93項も]

別個の方又はサービス

26 約束した財又はサービスには、顧客との契約次第で、次のものが含まれる場合があるが、これらに限定されない。

- (a) 企業が製造する財の販売（例えば、製造業者の棚卸資産）
- (b) 企業が購入する財の再販売（例えば、小売業者の商品）
- (c) 企業が購入した財又はサービスに対する権利の再販売（例えば、B34項からB38項に記述している、本人として行動している企業が再販売するチケット）
- (d) 顧客のための契約上合意された作業の履行
- (e) 財又はサービスを提供できるように待機するサービス（例えば、利用可能になった時点で提供されるソフトウェアの不特定のアップデート）又は顧客が使用を決定した時点で顧客が財又はサービスを使用できるようにするサービスの提供 [参照：結論の根拠BC91項]
- (f) 別の当事者が財又はサービスを顧客へ移転するよう手配するサービスの提供（例えば、B34項からB38項に記述のように、別の当事者の代理人として行動すること）
- (g) 顧客が再販売するか又は自らの顧客に提供することのできる将来において提供される財又はサービスに対する権利の付与（例えば、小売店に製品を販売する企業が、当該小売店から製品を購入する個人に追加的な財又はサービスを移転することを約束している場合）
[参照：結論の根拠BC91項及びBC92項並びに設例12ケースA及びB]
- (h) 顧客に代わっての資産の建設、製造又は開発
- (i) ライセンスの付与（B52項からB63B項参照）
- (j) 追加の財又はサービスを購入するオプションの付与（当該オプションが、B39項からB43項に記述のように、重要な権利を顧客に提供する場合）

[参照：結論の根拠BC116R項からBC116U項も]

27 顧客に約束している財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、別個のものである。

- (a) 顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなり得る）。[参照：結論の根拠BC97項からBC101項]
- (b) 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である（すなわち、当該財又はサービスを移転する約束が契約の観点において別個のもので

ある)。[参照：結論の根拠BC102項からBC105項及びBC116F項からBC116Q項]

[参照：設例5、7のIE34項、11、44、50、52、56ケースB、57及び63も]

[財又はサービスが別個のものではない場合の例について、設例8のIE40項、10、55、56ケースA及び58にリンク]

- 28 顧客は、財又はサービスの使用、消費又は売却をスクラップ価値よりも高い金額で行うか又は経済的便益を生み出す他の方法で保有することができる場合には、第27項(a)に従って財又はサービスから便益を得ることができる。一部の財又はサービスについて、顧客が財又はサービスから単独で便益を得ることができる場合がある。他の財又はサービスについて、顧客が他の容易に利用可能な資源との組合せでのみ当該財又はサービスから便益を得ることができる場合がある。容易に利用可能な資源とは、(当該企業又は別の企業が) 独立に販売している財又はサービス、あるいは顧客がすでに企業から得ている資源(企業が契約に基づいてすでに顧客に提供している財又はサービスを含む) 又は他の取引若しくは事象から得ている資源である。さまざまな要因が、顧客が財又はサービスからの便益をそれ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源との組合せで得ることができるという証拠を提供する可能性がある。例えば、企業がある財又はサービスを通常は独立に販売しているという事実は、顧客が財又はサービスからの便益をそれ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができることを示唆するであろう。[参照：結論の根拠BC99項からBC101項]
- 29 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が第27項(b)に従って区分して識別可能であるかどうかを評価するにあたり、その目的は、当該約束の性質が、契約の観点において、当該財又はサービスのそれぞれを個々に移転することなのか、それとも、その約束した財又はサービスをインプットとした結合後の項目を移転することなのかを判定することである。財又はサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別可能ではないことを示す要因には、次のものが含まれるが、これらに限定されない。[参照：結論の根拠BC106項、BC116F項からBC116L項及びBC116N項]
- (a) 企業が、当該財又はサービスを契約において約束している他の財又はサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットを示す財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供している。言い換えると、企業が当該財又はサービスを、顧客が指定した結合後のアウトプットの製造又は引渡しのためのインプットとして使用している。結合後のアウトプットには、複数のフェーズ、要素又は単位が含まれていることもある。[参照：結論の根拠BC107項、BC108項及びBC116M項]
- (b) 当該財又はサービスのうちの1つ又は複数、契約で約束した他の財又はサービスのうちの1つ又は複数を大幅に修正又はカスタマイズするか又はそれらによって大幅に修正又はカスタマイズされる。[参照：結論の根拠BC109項及びBC110項]
- (c) 当該財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高い。言い換えると、当該財又はサービスのそれぞれが、契約の中の他の財又はサービスのうちの1つ又は複数に著しく影響を受ける。例

えば、場合によっては、企業が当該財又はサービスのそれぞれを独立に移転することによって
 約束を履行することができないために、複数の財又はサービスが互いに著しく影響を受ける。

[参照：結論の根拠BC111項及びBC112項]

- 30 約束した財又はサービスが別個のものではない場合には、企業は、別個の財又はサービスの束を識別するまで、その財又はサービスを他の約束した財又はサービスと結合しなければならない。場合によっては、契約に含まれている約束した財又はサービスのすべてを企業が単一の履行義務として会計処理することになる。

履行義務の充足

- 31 企業は、約束した財又はサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することによって企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）、収益を認識しなければならない。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（又は獲得するにつれて）である。

[参照：結論の根拠BC117項からBC119項]

- 32 第22項から第30項に従って識別された履行義務のそれぞれについて、企業は、契約開始時に、企業が履行義務を一定の期間にわたり（第35項から第37項に従って）充足するのか、それとも一時点で（第38項に従って）充足するのかを決定しなければならない。企業が履行義務を一定の期間にわたり充足するものではない場合には、当該履行義務は一時点で充足される。

- 33 財及びサービスは、たとえ一瞬だけであっても、受け取って使用する時点では（多くのサービスの場合）資産である。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す [参照：結論の根拠BC120項及びBC121項]。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。資産の便益とは、次のような多くの方法で直接又は間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フロー（インフロー又はアウトフローの節減）である。

- (a) 財の製造又はサービス（公共サービスを含む）の提供のための当該資産の使用
- (b) 他の資産の価値を増大させるための当該資産の使用
- (c) 負債の決済又は費用の低減のための当該資産の使用
- (d) 当該資産の売却又は交換
- (e) 借入金の担保とするための当該資産の担保差入れ
- (f) 当該資産の保有

- 34 顧客が資産に対する支配を獲得しているかどうかを評価する際に、企業は、当該資産を買い戻す契約を考慮しなければならない（B64項からB76項参照）。

国際会計基準第1号「財務諸表の表示」

会計方針の開示

- 117 企業は、重要な会計方針を開示しなければならない。これは以下で構成される。
- (a) 財務諸表を作成する際に使用した（単一又は複数の）測定基礎
 - (b) 財務諸表の理解への目的適合性のある使用したその他の会計方針
- 119 ある特定の会計方針を開示すべきかどうかを決定するにあたって、経営者は、その開示が、取引、その他の事象及び状況が財務業績や財政状態の報告にどのように反映されているのかを利用者が理解するのに役立つかどうかを検討する。各企業は、自らの営業の性質及び財務諸表の利用者がその種類の企業に開示を期待するであろう方針を考慮する。特定の会計方針の開示は、当該方針がIFRSが認めている選択肢から選択される場合には、利用者に特に役立つ。一例は、企業が投資不動産に公正価値モデルと原価モデルのいずれを適用しているのかの開示である（IAS 第40号「投資不動産」参照）[参照：IAS 第40号第30項]。いくつかのIFRSは、特定の会計方針の開示を具体的に要求しており、その中には、IFRSが認めているさまざまな会計方針の中で経営者が行った選択も含まれている。例えば、IAS 第16号では、有形固定資産の各種類について用いた測定基礎の開示を要求している[参照：IAS 第16号第73項(a)]。
- 121 当期及び過去の期間における金額に重要性がない場合であっても、ある会計方針が企業の営業活動の性質上重要となる可能性がある。IFRSで具体的に要求されていないが、IAS 第8号に従って企業が選択し適用している重要な会計方針のそれぞれを開示することも適切である。[参照：IAS 第8号第7項から第12項]

以 上

別紙5 ASU 第 2018-15 号「サービス契約であるクラウド・コンピューティング契約において発生する顧客の導入コストの会計処理」について

1. ASU 第 2015-05 号においては、クラウド・コンピューティング契約がソフトウェア・ライセンスの使用を含まないと会計上みなされる場合には、当該契約はサービス契約として会計処理し、サービス契約は ASU 第 2015-05 号の適用対象外であるとされた。
2. しかし、その後、関係者から、サービス契約であるクラウド・コンピューティングに関連する導入コスト（顧客のカスタマイゼーション及びコンフィギュレーションに関するコスト等）の会計処理についてのガイダンスが不明確であるとの懸念が聞かれたことから、発生問題専門委員会（Emerging Issues Task Force）において対応が議論された。
3. FASB は 2018 年 8 月 29 日、ASU 第 2018-15 号「サービス契約であるクラウド・コンピューティング契約において発生する顧客の導入コストの会計処理」を公表し、サービス契約であるクラウド・コンピューティング契約に関連する導入、セットアップその他の前払いのコスト（これらを併せて「導入コスト」という。）の会計処理について、内部利用目的のソフトウェアを取得又は開発する場合に適用する現行の要求事項と同様の要求事項を適用することとした。
4. 従って、企業は当該コストの発生時期を初期のプロジェクト段階、アプリケーション開発段階、導入・活動後段階に区分し、アプリケーション開発段階におけるコストは、その内容に応じて資産化するが、それ以外の段階において発生する導入コストは、資産化されない。

以 上