

# IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定案「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』)」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 きはら わか  
桐原 和香

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）から 2020 年 12 月に公表されたアジェンダ決定案「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<sup>1</sup>又はカスタマイゼーション<sup>2</sup>のコスト (IAS 第 38 号『無形資産』)」に対して、2021 年 2 月にコメント・レターを送付している。

## IFRS-IC に提出された要望書の概要

IFRS-IC 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・ソフトウェアに対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のコストについて、顧客の会計処理に関する要望書を受け取った。この要望書に記載された事実パターンは、以下のとおりである。

- 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サービス契約であり、顧客は契約開始日にソフトウェア資産を取得しない。
- b. 顧客には、アプリケーション・ソフトウェアに対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の前払いのコストが生じる。

## IFRS-IC のアジェンダ決定案の概要

IFRS-IC 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、顧客は IAS 第 38 号を適用して無形資産を認識するか、無形資産が認識されない場合、どのように会計処理するかについて検討した。

IFRS-IC は、要望書に記載された事実パターンでは、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 (IAS 第 38 号第 13 項)、ソフトウェアと別個の資産を創出しないため、無形資産を認識しないことが多いとしている。

また、顧客が無形資産を認識しない場合には、IAS 第 38 号第 68 項から第 70 項を適用して当コ

1 本件におけるコンフィギュレーションとは、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とされている。

2 本件におけるカスタマイゼーションとは、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い、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とされている。

ストを会計処理するが、IFRS-IC は、以下のとおりとしている。

- a. 顧客は、サービスの受取時に、当コストを費用として認識する（第 69 項）。第 69 A 項は、当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、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. 一方、IAS 第 38 号は、顧客が受け取るサービスの識別に関する要求事項と、サプライヤーがそれらのサービスをいつ履行したのかを扱う要求事項を含んでいないため、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第 10 項及び第 11 項を適用し、類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS 基準における要求事項を参照しなければならない。この点、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」は、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おり、要望書に記載された事実パターンでは、IFRS 第 15 号の要求事項は、サプライヤーが当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. サプライヤーが当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り、
  - 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 号第 70 項）。

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 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ため、基準設定アジェンダに追加しないとしている。

## 当委員会が提出したコメント・レターの概要

当委員会が提出したコメント・レターの概要は以下のとおりである。

我々は、要望書に記載された事実パターンにおいて、当コストが無形資産として認識されない場合に、IAS 第 38 号が要求事項を含んでいないため、顧客は類似の事項や関連する事項を扱う IFRS 基準における要求事項を参照しなければならないことに同意する。

一方、アジェンダ決定案において、IFRS 第 15 号は、サプライヤーが適用する要求事項を含んでおり、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としているが、この点、我々は、アジェンダ決定は多様な解釈がなされる可能性があり、解釈の一つとして、企業が IFRS 第 15 号の参照を常に求められていると解釈し得ることを懸念している。

また、IFRS 第 15 号は、売手の観点で顧客との契約に適用される。要望書の事実パターンも IFRS 第 15 号も、サプライヤーに着目している点では同じであるが、売手と買手の会計処理に

ついて IFRS 基準が必ずしも対称性を求めている中、あたかも会計処理の対称性を要求事項とするようなアジェンダ決定案の結論を導くことは適切ではないと考える。

以上により、我々は、企業が IFRS 第 15 号の参照を常に求められるのではないこと及び売手と買手の会計処理の対称性を常に求められるのではないことが明確化されない限り、本アジェンダ決定案を公表することについて支持しない。