

注: 本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。



## A Closer Look

### サービスとしてのソフトウェア契約ーデジタル・トランスフォーメーション時代の結果として生じる会計処理の変更

#### 目次

世界中の企業の技術アーキテクチャーに進化があった。その結果、クラウド・コンピューティング契約を締結する企業にとって、重大な会計処理の変更が行われることにつながる可能性がある。

#### イントロダクション

#### オンプレミス・モデルとクラウド・モデルの主要な違い

- IFRS 解釈指針委員会は、クラウド技術の特定の部分に関する契約である、サービスとしてのソフトウェア (SaaS) をどのように会計処理すべきかを明確にする、2つのアジェンダ決定を公表した。アジェンダ決定は、サービスとしてのインフラストラクチャーおよびサービスとしてのプラットフォームのような、クラウド技術の他の要素の会計処理は取り扱っていない。

#### 会計処理の説明

#### IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定の実務への影響

- 最初のアジェンダ決定**は、2019年3月に公表され、将来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移転する SaaS 契約は、(ソフトウェア・リースまたはソフトウェア無形資産の取得ではなく) サービス契約であると結論付けている。

#### 会計を超え

- 第2のアジェンダ決定**は、2021年4月に公表され<sup>1</sup>、サービス契約と判断された SaaS 契約において、サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアをコンフィギュレーションまたはカスタマイズするコストを、どのように顧客が検討するかを説明する。結論は以下のとおりである。

#### 結論

ー多くの場合、コンフィギュレーションおよびカスタマイズのコストは、顧客の無形資産とはならない。代わりに、顧客は、コンフィギュレーションまたはカスタマイズのサービスを受け取ったときにコストを費用として認識する。顧客がこれらのサービスを受ける前にサプライヤーに支払う場合、前払額は資産として認識される。

#### 詳細は、下記Webサイト参照

ーコンフィギュレーションまたはカスタマイズ・サービスがアプリケーション・ソフトウェアのサプライヤー(またはその代理人)によって履行され、受け取ったサービスがサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへのアクセスを受ける権利とは別個のものではない場合、顧客は SaaS 契約の期間にわたって当該コストを費用として認識する。

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)  
[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)  
[www.deloitte.com/jp/ifrs](http://www.deloitte.com/jp/ifrs)

ー限られた状況では、SaaS 契約を実施する際に行われる特定のコンフィギュレーションおよびカスタマイズ活動が、別個の資産を生み出す可能性がある。例えば、契約により、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追加コードが生じる場合がある。追加コードが「識別可能」であり、IAS 第 38 号「無形資産」の認識要件を満たしている場合、顧客は無形資産を認識する。

<sup>1</sup> 第2のアジェンダ決定は、2021年3月の IFRIC アップデートへの補遺として 2021年4月に公表された。

- コンフィギュレーションおよびカスタマイズ関連のコストを費用として認識する要求事項は、特定の年の利益の減少をもたらし、利息および税金前利益 (EBIT)、利息、税金、減価償却および償却前利益 (EBITDA)、および税引前利益 (PBT) に影響を与える可能性がある。
- IFRS 解釈指針委員会が達した結論を適用するために会計方針の変更が要求される場合、企業は IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を適用して当該変更を会計処理しなければならない。例えば、企業は、無形資産としてこれまで認識されていた取得原価の認識を中止し、比較期間を修正再表示することが要求される場合がある。
- 検討すべきアジェンダ決定から生じる即時の会計上の影響を超える、他の結果的な影響がある可能性がある。例えば、利益の測定値に連動したビジネス指標および目標への影響。

## イントロダクション

近年、デジタル・トランスフォーメーション・プロジェクトに着手する企業の数が急激に増加しており、その多くは前払いの導入コストが大幅に発生している。

2019 年 3 月、IFRS 解釈指針委員会は SaaS 契約の会計を検討した(最初のアジェンダ決定)。このアジェンダ決定で到達した結論を適用すると、そのような契約の多くは、ソフトウェア資産の取得(またはリース)ではなく、サービス契約として会計処理される。これは、通常、クラウド・ベースの環境では、SaaS 契約は、顧客に対して、知的財産 (IP) に対するライセンスではなく、クラウド・プロバイダーのアプリケーション・ソフトウェアへのアクセスする権利のみを与えるためである(すなわち、顧客はソフトウェア自体を支配しない)。

2021 年 4 月に公表されたアジェンダ決定(第 2 のアジェンダ決定)において、IFRS 解釈指針委員会は、これらの(SaaS)サービス契約を実施する際に発生するコンフィギュレーション<sup>2</sup>およびカスタマイズ<sup>3</sup>のコストを企業がどのように会計処理すべきかを検討し、別の資産を認識するための要件が満たされない限り、通常、これらのコストを費用として認識しなければならないと結論付けた。これは、米国会計基準の下で適用される要求事項との大きな違いを表している。

IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定は、規模および産業に関係なく、民間部門および公共部門の両方で多くの企業に重大な影響を与える可能性がある。

## オンプレミス・モデルとクラウド・モデルの主な違い

IFRS 解釈指針委員会の結論を理解するには、従来のオンプレミス・モデルとクラウド・ベースのテクノロジー・モデルの主な違いを理解することが有用である。

フロントエンドの外観は広く整合しているが、図で強調されているように大きな違いがあり、その結果として異なる会計上の結論につながる。

### 会計処理の説明

#### SaaS 契約 - サービスまたは資産?

最初のアジェンダ決定は、顧客が特定された期間の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する権利と交換に手数料を支払う SaaS 契約に対する顧客の会計処理を取り扱っている。具体的には、最初のアジェンダ決定では、顧客が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取るかを検討する。

(a)契約にソフトウェア・リースが含まれている場合、または(b)契約開始日にソフトウェアの支配を取得した場合、顧客は、契約開始日にソフトウェア資産を受け取る。IFRS 解釈指針委員会は、サプライヤーのクラウド・インフラストラクチャーで履行されているサプライヤーのソフトウェアへの将来にアクセスする権利は、どのように、また、何の目的でソフトウェアが使用するかに関する意思決定権を顧客に与えるものではないと考えた。さらに、当該契約は、開始日に、顧客にソフトウェア自体から将来の経済的便益を獲得するパワー、および当該便益への他社のアクセスを制限する権利を与えない。

<sup>2</sup> 第 2 のアジェンダ決定で説明しているように、コンフィギュレーションには、指定された方法で機能するソフトウェアの既存のコードを設定するために、アプリケーション・ソフトウェア内のさまざまな「フラグ」または「スイッチ」の設定、または値またはパラメーターの定義が含まれる。

<sup>3</sup> 第 2 のアジェンダ決定で説明しているように、カスタマイズには、アプリケーション内のソフトウェア・コードを変更するか、追加のコードを記述することが含まれる。



従来型のオンプレミス モデル	クラウド・モデル
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 購入したハードウェアおよびアプリケーション・ソフトウェア・ライセンス</li> <li>• 顧客のファイアウォールの内側</li> <li>• 顧客が IP に対する支配を獲得</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• アプリケーション・ソフトウェアにアクセスする権利のみ</li> <li>• クラウド・プロバイダーのファイアウォールの内側</li> <li>• クラウド・プロバイダーは IP に対する支配を保持</li> </ul>

その結果、IFRS 解釈指針委員会は、将来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移転する契約は、ソフトウェア・リースでも無形のソフトウェア資産でもなく、契約期間にわたって顧客が受け取るサービスであると結論付けた。

しかしながら、特定の SaaS 契約において、顧客が無形資産を取得する場合がある。これは以下の場合に生じる可能性がある。

- 顧客が、重大なペナルティを受けることなく、ホスティング期間中にソフトウェアの所有権を取得する契約上の権利を有する。
- 顧客が、ソフトウェアを自社のハードウェアで履行する、またはサプライヤーとは無関係の当事者と契約してソフトウェアをホストすることが可能である。

### SaaS 契約の導入におけるコンフィギュレーションおよびカスタマイズ・サービスの会計処理

第 2 のアジェンダ決定は、SaaS 契約の導入時に発生するコンフィギュレーションおよびカスタマイズのコストを取り扱っている。具体的には、顧客がサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーションまたはカスタマイズに関連して無形資産を認識するかどうか、また無形資産が認識されない場合、顧客がコンフィギュレーションまたはカスタマイズのコストをどのように会計処理するかを取り扱っている。

*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およびカスタマイズに関連して無形資産を認識するか？*

サプライヤーが、顧客がアクセスしているアプリケーション・ソフトウェアを支配する場合（すなわち、最初のアジェンダ決定を適用するサービス契約）、当該ソフトウェアのコンフィギュレーションまたはカスタマイズが顧客にとって無形資産になるかどうかの評価は、履行されたコンフィギュレーションまたはカスタマイズの内容およびアウトプットによって異なる。多くの場合、顧客は、コンフィギュレーションまたはカスタマイズされているソフトウェアを支配せず、それらのコンフィギュレーションまたはカスタマイズ活動がソフトウェアとは別個である、顧客により支配される資源を生じさせないため、顧客は無形資産を認識しない。

一部の企業は、新しいクラウド・ベースのソフトウェア・アプリケーションと組み合わせるために、従来のオンプレミス・ソフトウェアの一部を保持することを選択する。SaaS 契約は、例えば、既存のオンプレミス・ソフトウェアの修正、または新しいオンプレミス・ソフトウェアの開発によって、企業にとっての追加機能を作成し、既存のオンプレミス・ソフトウェアが、ブリッジング・モジュールまたはアプリケーション・プログラミング・インターフェイス (API) と呼ばれる、クラウド・ベースのソフトウェア・アプリケーションに接続できるようにすることが要求される場合がある。追加コードが無形資産として認識するかどうかを決定する際に、追加コードが無形資産の定義および IAS 第 38 号の認識要件を満たしているかどうかを評価する。

#### 定義—無形資産 (IAS 第 38 号 8 項)

- 物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産 (企業が支配する資源として定義される)

#### 支配

(IAS 第 38 号 13 項から 16 項)

- 将来の経済的便益を獲得するパワー
- 当該便益への他者のアクセスを制限するパワー

#### 認識要件

(IAS 第 38 号 21 項から 23 項)

- 将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高い
- 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

### 支配の立証—導入活動により、だれの資産が拡張またはカスタマイズされているか？

SaaS 契約では、コンフィギュレーションおよびカスタマイズ活動は、一般的にクラウド・サービス・プロバイダーの内部インフラストラクチャーおよびソフトウェア・アプリケーションで履行されるため、通常は顧客が支配する資源を生じさせない。これに対し、これらの活動が顧客のインフラストラクチャーおよびアプリケーション (すなわち、「顧客のファイアウォールの内側」) で履行される場合、当該活動は、企業の既存のオンプレミス・ソフトウェア資産を強化、改善またはカスタマイズするため、顧客が支配する資産の移転を表す可能性が高くなる。



**SaaS 契約において、コンフィギュレーションおよびカスタマイズのコストが、顧客によって支配される無形資産につながるかどうかを識別する。**

**例 1**

サプライヤーである企業 S は、顧客 T と解約不能の 3 年間の SaaS 契約を締結する。この契約の一部として、企業 S は、契約期間の開始前に、SaaS に機能を追加するための特定の活動(すなわちカスタマイズ・サービス)を前払手数料で履行することに合意した。SaaS が顧客 T の意図どおりに動作するためには、追加機能が必要である。カスタマイズ・サービスを履行するには、企業 S が SaaS の提供に使用するソフトウェア・アプリケーションを修正しなければならない。顧客 T は、SaaS を通じてのみ追加機能にアクセスでき、機能強化に対する他の権限を持たない、つまり、企業 S は、改良の所有権を保持する。

顧客 T は、受け取るカスタマイズ・サービスを支配しない。これは、カスタマイズ・サービスによって、企業 S が支配する企業 S の資産に機能が追加されるためである。当該サービスは、顧客 T が支配する資産を強化、改良、またはカスタマイズしない。したがって、顧客 T は、これらのコストをソフトウェア資産として認識しない。代わりに、カスタマイズ・コストは費用として認識される(費用が認識される期間の解説については、次のセクションを参照のこと)。

**例 2**

企業 S が前払手数料に対する契約期間の開始前に他の導入活動を履行することにも合意していることを除き、例 1 と同じ事実を仮定する。これらの活動は、顧客 T の資産に対して履行され、企業 S のオンプレミス・システムとの通信のために、顧客 T のオンプレミス・システムをカスタマイズする。

このシナリオでは、追加サービスは、顧客 T により支配される資産を強化、改善、またはカスタマイズする。IAS 第 38 号の認識要件が満たされている場合、カスタマイズ・コストは、別個のソフトウェア資産としてまたは既存のソフトウェア資産の取得原価の一部として認識される。

**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またはカスタマイズのコストをどのように会計処理するか？**

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またはカスタマイズに関して無形資産を認識しない場合、サプライヤーと顧客との間の当該サービスを提供する契約に従って、顧客は、コストをコンフィギュレーションまたはカスタマイズ・サービスを受け取る期間の費用として認識する。

IAS 第 38 号には、サプライヤーがサービスを提供する契約に従って、いつサービスを履行するかを決定する際に、受け取ったサービスの識別を取り扱う要求事項は含まれていない。従って、IAS 第 8 号を適用して、企業は、類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS の要求事項を参照し、適用可能性を検討することが要求される。IFRS 解釈指針委員会は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」には、顧客との契約で約束された財またはサービスを識別する際に、サプライヤーが適用する要求事項が含まれる。特に、IFRS 解釈指針委員会は、サプライヤーがこれらのサービスを提供する契約に従ってコンフィギュレーションまたはカスタマイズ・サービスをいつ履行するかを決定する際に、顧客が直面する論点と同様で関連する論点について取り扱っている、IFRS 第 15 号の要求事項が適切であることに留意した。

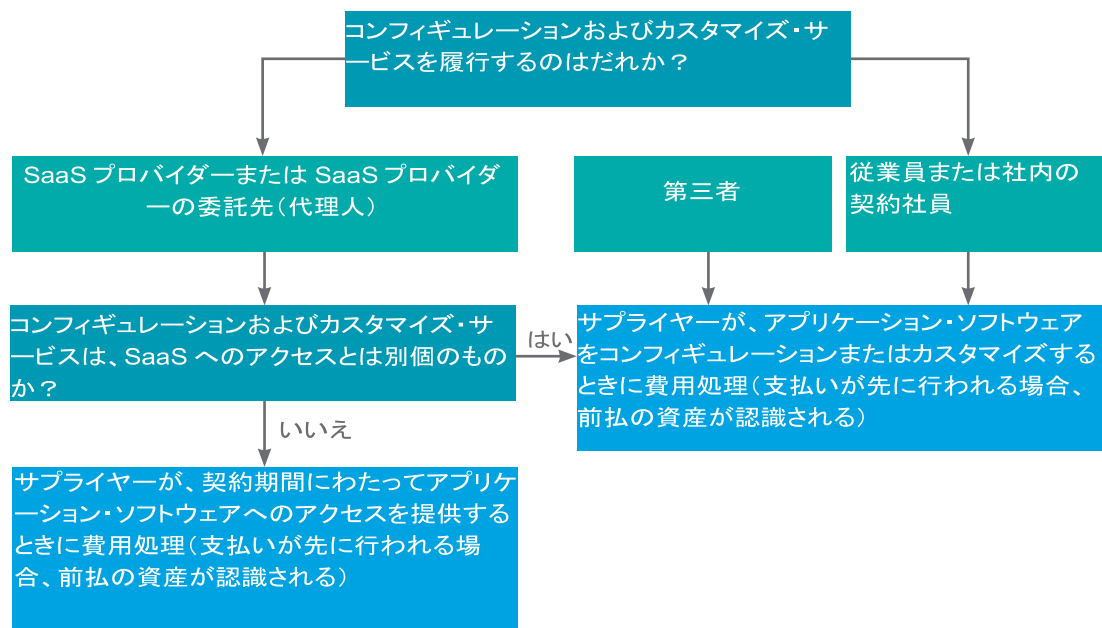
下のデジジョンツリーは、顧客と以下の当事者との間のサービスに対する契約を別個に検討することにより、第 2 のアジェンダ決定が、SaaS 契約を導入する際に生じる、コンフィギュレーションおよびカスタマイズ・コスト<sup>4</sup>にどのように適用されるかについて要約している。

- アプリケーション・ソフトウェアのサプライヤー(サプライヤーがサービスを第三者に代理人として委託する場合を含む)
- 第三者
- 従業員または社内の契約社員<sup>5</sup>

<sup>4</sup> SaaS 契約に関連して生じる他の費用については、6 ページで解説する。

<sup>5</sup> 第 2 のアジェンダ決定では、特に取り扱われていない。





### コンフィギュレーションおよびカスタマイズ・サービスが SaaS アクセスとは別個のものであるかどうかの判定

上記のように、IFRS 解釈指針委員会は、サプライヤーが、それらのサービスを提供する契約に従って、いつコンフィギュレーションまたはカスタマイズ・サービスを履行するか決定する際に、顧客が直面する論点と同様に関連する論点を扱っている IFRS 第 15 号の要求事項が適切であると考えた。特に、IFRS 第 15 号 27 項から 29 項は、顧客に財またはサービスを移転する約束が区分して識別可能であるかどうかを企業(売手)がどのように判断するかを取り扱っている(すなわち、別個の履行義務を表す)。以下の要件の両方を満たす場合、顧客に約束された財またはサービスは別個のものである。

- 顧客がその財またはサービスからの便益を、それ単独でまた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得ることができる(すなわち、当該財またはサービスが別個のものとなり得る)。
- 財また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、当該財また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)。

IFRS 第 15 号 29 項には、サプライヤーと顧客の間の特定の契約の観点において、顧客に財またはサービスを移転することを約束する 2 つ以上の約束が、区別して識別できない(すなわち、別個のものではない)ことを示す要因の例が含まれている。

- 企業(売手)が、約束している財またはサービスを結合後のアウトプットに統合する重要なサービスを提供している。
- 当該財またはサービスのうちの 1 つまたは複数、契約で約束した他の財またはサービスのうちの 1 つまたは複数に大幅に修正またはカスタマイズするかまたはそれらによって大幅に修正またはカスタマイズされる。以下でさらに解説する。
- 当該財またはサービスの相互依存性または相互関連性が高い。

IFRS 第 15 号 BC109 項および BC110 項は、ソフトウェア業界のような一部の業界では、分離不能なリスクの概念が、ある財またはサービスが他の財またはサービスを大幅に改変またはカスタマイズするかどうかを評価することによって、より明確に説明されることに留意している。例えば、企業が顧客に既存のソフトウェアの提供を約束するとともに、そのソフトウェアを顧客の既存のインフラストラクチャーで機能するようにカスタマイズすることも約束し、企業が完全に統合されたシステムを顧客に提供することとなる場合がある。この場合、カスタマイズするサービスが、企業が既存のソフトウェアを大幅に改変することを要求していて、当該ソフトウェアを提供するリスクとカスタマイズするサービスを提供するリスクとが分離不能であるならば、企業は、当該ソフトウェアとカスタマイズするサービスとは区分して識別可能ではなく、したがって、当該財又はサービスは契約の観点の中で別個のものではないと結論を下すかもしれない。



### Thinking it through — クラウド・ベースのソフトウェアの大幅なカスタマイズおよび修正

重要と見なされるクラウド・ベースのソフトウェアのカスタマイズおよび修正の程度は判断の問題であり、企業の実事と状況を理解することが要求される。

修正およびカスタマイズの履行に伴う複雑性のレベルおよび労力または専門家のスキルのレベルを理解することは、アプリケーション・ソフトウェアのサプライヤーが履行するコンフィギュレーションおよびカスタマイズ・サービスが、契約期間にわたるアプリケーション・ソフトウェアへのアクセスと別個のものである(すなわち、区分して識別可能である)かどうかを考える有用な出発点となる可能性がある。検討し得る要因には以下のようなものがあるが、これらに限定されない。

#### サービスが「別個のものである」指標

- コンフィギュレーションおよびカスタマイズ・サービスは、**SaaS サプライヤー以外の当事者**(またはその代理人)により、単独で提供され得る。(例えばコンサルティング会社、他の SaaS プロバイダー)
- 顧客が、**コンフィギュレーション**および**カスタマイズ・サービスなしに、SaaS 契約**を利用し**便益**を受け得る。

#### サービスが「別個のもでない」指標

- コンフィギュレーションおよびカスタマイズ・サービスを提供することは、顧客も第三者も有しない**高度に専門化されたまたは複雑なスキル・セット**を必要とする
- 導入サービスが、SaaS の**特徴または機能 (features or functionality)**を大幅に変更する。

コンフィギュレーションおよびカスタマイズ・サービスがアプリケーション・ソフトウェアへのアクセスとは別個のものである指標と別個のものではない指標が存在する場合、顧客は、受け取ったサービスの内容を判断するために、特定の事実と状況に判断を適用する必要がある。

### SaaS 契約に関連する共通の導入コスト

IFRS 解釈指針委員会は、SaaS 契約を導入するためのコンフィギュレーションおよびカスタマイズ活動について議論したのみであるが、SaaS 導入プロジェクトにはさまざまな活動が含まれている。以下の表は、SaaS 契約で顧客に生じる典型的なコストのいくつかの例、およびそれぞれの可能性の高い会計処理を示している。

導入ステージ	以下に関連するコスト	関連するコストの会計処理 <sup>6</sup>
予備プロジェクト・ステージ	プロバイダーの選択	発生時に費用として認識する。
	ビジネス・ケースおよびプロジェクト計画の開発	発生時に費用として認識する。
インストールおよび導入	顧客所有またはリース機器(例、サーバー)のインストールおよびセットアップ	関連する有形固定資産または使用権資産の取得原価の一部として認識する。
	プロバイダー製品のコンフィギュレーションおよびセットアップ、およびプロバイダー・アプリケーション・ソフトウェアのカスタマイズ —アプリケーション・ソフトウェアのプロバイダー(または代理人)により履行されるサービス	<ul style="list-style-type: none"> <li>• サービスが SaaS へのアクセスとは別個である場合、当該コストは、ソフトウェアがコンフィギュレーションまたはカスタマイズされる時に費用として認識される。</li> <li>• サービスが SaaS へのアクセスとは別個ではない場合、当該コストは、クラウド・アプリケーション・ソフトウェアへアクセスする SaaS 契約期間にわたって費用として認識される。</li> </ul>

<sup>6</sup> 発生時に費用として認識されるコストが、関連サービスを受け取る前に支払われた場合、前払資産が認識され、サービスを受け取るにつれて費用として認識される。

導入ステージ	以下に関連するコスト	関連するコストの会計処理
	<p>プロバイダー製品のコンフィギュレーションおよびセットアップ、およびプロバイダー・アプリケーション・ソフトウェアのカスタマイズ</p> <p>—アプリケーション・ソフトウェアのプロバイダー（または代理人）以外の当事者により履行されるサービス</p>	発生時に費用として認識する。
	<p>既存のオンプレミス・システムまたは特注の追加機能へのブリッジング・モジュール（または API）の開発</p>	顧客が、既存のソフトウェアの修正または開発のために書かれたコードを介して IP を支配し、IAS 第 38 号の認識要件が満たされた場合、およびその場合にのみ、無形資産として認識する。それ以外の場合は、発生時に費用として認識する。
データ変換	<p>購入したデータ変換ソフトウェア</p>	無形資産として認識する。ただし、単一のプロジェクトにのみ使用する場合、耐用年数は比較的短い可能性がある。
	<p>既存データの消去またはクレンジング、古いデータと新システム内のデータの調整またはバランス、新規データまたは追加データの作成、および古いデータの新システムへの変換</p>	発生時に費用として認識する。
導入後	<p>トレーニング活動</p>	発生時に費用として認識する。
	<p>テストおよび継続的な保守活動</p>	発生時に費用として認識する。
	<p>SaaS への継続的なアクセス</p>	発生時に費用として認識する。

### IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定の実務における影響

#### これまで資産として認識されていたコンフィギュレーションおよびカスタマイズ・コスト

SaaS 契約に関する現在の会計方針が IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定で達した結論と整合的でない場合、その適用は、IAS 第 8 号に従って比較対象期間の修正を伴う遡及的に適用される会計方針の変更をもたらす可能性がある。

#### アジェンダ決定を適用するタイミング

IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定を適用することにより、企業の財務諸表に重大な影響を与える可能性がある。特定の将来の適用日を有する新しい IFRS 基準または既存の IFRS 基準の修正とは異なり、IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定には発効日がない。しかし、IFRS 財団の「デュー・プロセス・ハンドブック」は、その決定を行い、必要な会計方針の変更を適用するための十分な時間が与えられることが期待されると説明している。会計方針の変更を行うために十分な時間がどのくらいなのかの決定は、企業の具体的な事実及び状況に応じて決まる判断の問題である。

それでも、企業は、どのような変更も適時に導入し、重要性がある場合には、当該変更に関連した開示が IFRS 基準で要求されるかどうかを検討することを期待される。

### 基本財務諸表に対する遡及的修正再表示の影響

以下の図は、IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定の適用時に、企業の基本財務諸表において、過去の財務業績の遡及的修正再表示について予想される典型的な影響を要約している。

SaaS の導入の年には、通常、利益の減少（および利益剰余金についての関連する影響）が明らかになり、前払いで発生したコンフィギュレーション・コストおよびカスタマイズ・コストが費用として認識されることから生じる。将来には、SaaS 契約の存続期間中、SaaS アクセスに発生した継続的なコストは、さらなる償却費なしで営業費用として認識され、場合によっては利益が増加する可能性がある。

財務状態計算書	包括利益計算書	キャッシュ・フロー計算書
▼ 総資産	▲ 営業費用	▲ 営業キャッシュ・アウトフロー
▼ 純資産	▼ 償却費	▼ 投資キャッシュ・アウトフロー <sup>77</sup>
▼ 利益剰余金	どちらもあり 利益/1 株当たり利益	

<sup>7</sup> IAS 第 7 号「キャッシュ・フローの計算書」16 項に従って、資産が認識される結果となる支出のみが、投資活動に分類される要件を満たす。したがって、費用として認識される SaaS 契約を導入するためのコストは、投資活動から生じるキャッシュ・フローの一部として分類される要件を満たさないため、営業活動から生じるキャッシュ・フローとして分類しなければならない。





## 注記開示例

### A. IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定および新しい会計方針の適用

当期中に、そのようなタイプの契約にどのように IFRS 基準を適用するかを明確化する IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定に対応して、SaaS 契約を導入する際に生じる前払のコンフィギュレーションおよびカスタマイズ・コストに関する会計方針を改訂しました。新しい会計方針を以下に示します。当該変更の影響を反映するように、過去の財務情報を修正再表示しています – 注記 X を参照してください。

#### サービスとしてのソフトウェア(SaaS)契約

SaaS 契約は、契約期間中にわたりクラウド・プロバイダーのアプリケーション・ソフトウェアにアクセスする権利をグループに提供するサービス契約です。コンフィギュレーションまたはカスタマイズに生じるコスト、およびクラウド・プロバイダーのアプリケーション・ソフトウェアへのアクセスを得るための継続的な料金は、サービスを受け取った時に営業費用として認識されます。

発生するコストの一部は、既存のオンプレミス・システムを拡張または修正、または追加機能を作成する、無形資産の定義および認識要件を満たすソフトウェア・コードの開発に関連しています。これらのコストは無形のソフトウェア資産として認識され、ソフトウェアの耐用年数にわたって定額法で償却します。これらの資産の耐用年数は、少なくとも各事業年度末に再検討し、変更は会計上の見積りの変更として将来にわたって会計処理されます。

### B. 会計方針の適用における主要な判断

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に従って、企業は、財務諸表において認識される金額に重要な影響を与えている会計方針を適用する際の判断を、重要な会計方針およびその他の注記と共に開示することが要求される。

選択された開示例は以下に含まれているが、企業の具体的な判断に合わせて調整する必要がある。

注記 X は、SaaS 契約の導入において発生するカスタマイズとコンフィギュレーション・コストに関して、グループの会計方針を説明しています。グループの会計方針を適用するに当たって、取締役は、財務諸表において認識される金額に最も重要な影響を与える可能性のある、以下の主要な判断を下しました。

#### SaaS 契約におけるコンフィギュレーションとカスタマイズのコストの資産化

SaaS 契約を導入する際に行われるカスタマイズおよびコンフィギュレーションの一部は、クラウド・ベースのソフトウェア・アプリケーションと接続できるようにする、既存のオンプレミス・ソフトウェアを拡張または修正、または追加機能を作成するソフトウェア・コードの開発を伴います(ブリッジング・モジュールまたは API と呼ばれます)。追加コードが、IAS 第 38 号「無形資産」の無形資産の定義および認識要件を満たしているかどうかを判断する際に、判断を適用しています。当期中に、グループは SaaS 契約を導入する際に発生したカスタマイズおよびコンフィギュレーション・コストに関して、CUxxx(20X2 年 CUxxx)を無形資産として認識しました。

#### コンフィギュレーションおよびカスタマイズ・サービスが SaaS アクセスと別個のものであるかどうかの判断

クラウド・プロバイダーのアプリケーション・ソフトウェアをコンフィギュレーションまたはカスタマイズするために発生するコストは、サービスを受け取ったときに営業費用として認識されます。クラウド・プロバイダーが SaaS コンフィギュレーションおよびカスタマイズの両方を提供し、契約期間に SaaS アクセスを提供する契約では、これらのサービスが互いに別個であるかどうかを判断するため、また従って、発生したコンフィギュレーションおよびカスタマイズのコストが、ソフトウェアがコンフィギュレーションまたはカスタマイズされた際に(すなわち、アップフロントに)、または SaaS 契約期間にわたって費用化するかどうかについて、取締役は判断を適用しました。

特に、コンフィギュレーションおよびカスタマイズ活動が、クラウド・ソフトウェアを大幅に修正またはカスタマイズする場合、これらの活動は契約期間にわたるクラウド・ソフトウェアへのアクセスとは別個のものではありません。クラウド・ベースのソフトウェアのカスタマイズおよび修正の程度が大幅であるかどうかを判断する際に、判断が適用されています。当期中、グループは、CUxxx(20X2 年 CUxxx)を、契約期間にわたる SaaS アクセスとは別個であると考えられない、SaaS 契約を導入する際に行われるカスタマイズおよびコンフィギュレーション活動に関する前払いとして認識しました。



## 注記開示例(続き)

## C. 遡及的な修正再表示

会計方針の変更が当期または過去の期間に影響を与える場合、IAS 第 8 号は、実務上可能である範囲で、企業に以下の開示を要求する。

- 当期および表示する過去の各期間について、影響を受ける財務諸表の各科目に関する修正額および、適用される場合には、基本的小および希薄化後の 1 株当たり利益に関する修正額
- 表示している期間よりも前の期間に関する修正額
- 遡及適用が、特定の過去の期間についてまたは表示する期間よりも前の期間について、実務上不可能である場合には、その状態が存在するに至った状況、および会計方針の変更がどのように、そしていつから適用されているかの記述

また、遡及的な修正再表示が前期の期首現在の財政状態計算書における情報に対して重要性がある影響を与える場合、IAS 第 1 号は、「第 3 の財政状態計算書」の表示を要求する。

以下の例示の目的のため、企業は 2 年間にわたる SaaS 契約を導入し、20X0 年 6 月 30 日に終了した年度(前期)に導入を完了したと仮定する。税金の影響は除外され、選択され財務諸表の表示科目のみを表示する。

注記 X に開示しているとおり、IFRS 解釈指針委員会が公表したアジェンダ決定の適用の結果、当期中に SaaS 契約に関する会計方針を改訂しました。会計方針の変更の影響を反映した比較財務情報は、以下のように修正再表示しています。

財務諸表項目	20X2 年 6 月 30 日 借方/(貸方)	20X1 年 7 月 1 日 借方/(貸方)
<b>財務状態計算書</b>		
無形資産	(xxx)	(xxx)
<b>総資産／純資産</b>	(xxx)	(xxx)
利益剰余金	xxx	xxx
<b>資本合計</b>	xxx	xxx
<b>包括利益計算書</b>		
IT 関連費用	xxx	—
減価償却費および償却費	(xxx)	—
<b>税引前利益</b>	xxx	—
<b>1 株当たり利益</b>	xxx	—
<b>キャッシュ・フロー計算書</b>		
サプライヤーおよび従業員への支払い	(xxx)	—
<b>営業活動によるキャッシュ・フロー</b>	(xxx)	—

無形資産取得のための支払い	XXX	—
投資活動に使用されたキャッシュの純額	XXX	—

## 会計を超えて

SaaS 契約に関する IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定の適用から生じる即時の会計上の影響を超えて、企業が検討すべき他の影響があるかもしれない。



### 財務報告およびより幅広いビジネスへの影響

- 税金の影響**— SaaS 契約に対する税務上の処理の可能性のある変更に関して、税務アドバイザーに相談する。繰延税金の観点から(税金の処理が変わらない場合)、ソフトウェア資産の帳簿価額を税務基準額より低い金額に減額することにより、回収可能性を評価する必要がある繰延税金資産が生じる。
- 債務のコベナント**— 多くの企業には、EBIT、EBITDA、PBT のような利益目標に特有の債務コベナントを有する。一部の債務コベナントは、会計基準の変更の場合に調整される場合もあるが、この変更はそのカテゴリに該当しない場合がある。金融機関との早期の関与が重要であり、法律顧問との協議が適切である可能性がある。
- 利益目標を有する報酬制度**— 株式に基づく報酬の業績のハードルを含め、EBIT、EBITDA、PBT のような利益指標に関連する報酬スキームへの影響を検討する。
- 合併および買収**— 資産評価、購入価格配分 (PPA)、または取得後の比率に与える影響を検討する(利益指標に基づく条件付対価を含む)。
- セグメント**— 企業が以前にセグメントに対して資本的支出または償却を割り当てたことがある場合、企業は今後どのようにこれを行うかを再検討する必要があるかもしれない。
- 減損モデル**— 減損モデルへの影響を検討する。これらのモデルの多くは EBITDA から始めて、その後非現金の調整を行う。これらはより低い EBITDA 金額から始まっているかもしれないが、現金生成単位における資産には一部のソフトウェアがもはや含まれなくなる。
- 予算および予測**— SaaS 契約に関する会計方針の変更に対応して、現在の予算および予測に要求される改訂を検討する。
- 会計方針の適用のためのフレームワーク** — 適切な会計方針に加えて、SaaS 契約に関する会計方針を一貫して適切に適用するために必要な情報および文書化をビジネスが識別することに役立つ、実務上のフレームワークを開発することを検討する。このフレームワークの主要な要素は、ビジネス・ケースの段階から始まる財務と IT のコラボレーションである。
- 情報およびシステム**— SaaS 契約に関する会計方針の一貫した適切な適用をサポートするために、要求される情報を取得するために要求される場合がある既存または新規のシステムに対する変更を検討しなければならない。

## 結論

IFRS 解釈指針委員会の最近公表されたアジェンダ決定において到達した結論は、クラウド・コンピューティング契約に関する現在の会計実務を変えるかもしれない。

すべての SaaS 契約は独特である。SaaS 契約を導入する際に発生するコンフィギュレーションおよびカスタマイズのコストの適切な会計処理の分析および決定には、重要な判断が必要であり、多くの場合、当該契約の特定の技術的側面を深く理解することが要求される。そのためには、例えば財務部門と IT 部門など、さまざまな部門間の協力が必要な場合がある。

企業は、SaaS 契約を導入する際に発生するコンフィギュレーションおよびカスタマイズのコストに関する適切な会計方針を策定し、一貫して適用し、会計方針の適用に際して行われた判断を説明しなければならない。

今後のクラウド・コンピューティング契約を計画し、会計方針を一貫して適用する際に、ビジネスをサポートするための実務上のフレームワークを開発することが重要である。

デロイト会計リサーチ・ツール(DART)は、会計および財務情報開示資料の包括的なオンライン・ライブラリです。

[iGAAP on DART](#) では完全版 IFRS 基準へのアクセスが可能であり、以下のリンクがあります。

- デロイトの最新の iGAAP マニュアル。IFRS 基準に基づく財務報告のためのガイダンスを提供しています。
- IFRS 基準に基づいて報告する企業のモデル財務諸表

DART へのサブスクリプションを申し込むには、[ここ](#)をクリックして、アプリケーション・プロセスを開始し、iGAAP パッケージを選択します。

サブスクリプションパッケージの価格を含む DART の詳細については、[ここ](#)をクリックしてください。



# Deloitte. トーマツ.

## デロイト トーマツ

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネス プロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万人を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト( [www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp) )をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”)、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー ファーム および それらの関係 法人 (総称して “デロイト ネットワーク”) のひとつまたは複数 を指します。DTTL (または “Deloitte Global”) ならびに各メンバー ファーム および 関係 法人 はそれぞれ 法的に 独立した 別個の 組織体 であり、第三者 に関して 相互に 義務を 課しまたは 拘束させる ことはありません。DTTL および DTTL の各メンバー ファーム ならびに 関係 法人 は、自らの 作為 および 不作為 についてのみ 責任を負い、互いに 他のファーム または 関係 法人 の作為 および 不作為 について 責任を負う ものではありません。DTTL は クライアント への サービス 提供を 行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッド は DTTL のメンバー ファーム であり、保証 有限責任 会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッド のメンバー および それらの 関係 法人 は、それぞれ 法的に 独立した 別個の 組織体 であり、アジア パシフィック における 100 を 超える 都市 (オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む) にて サービス を提供 しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務 および これらに 関連する プロフェッショナル サービス の分野で 世界最大級 の規模を 有し、150 を 超える 国・地域 にわたる メンバー ファーム や 関係 法人 の グローバル ネットワーク (総称して “デロイト ネットワーク”) を 通じ Fortune Global 500® の 8 割の 企業 に対して サービス を提供 しています。“Making an impact that matters” を 自らの 使命 とする デロイト の 約 312,000 名 の 専門家 については、( [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) ) を ご覧ください。

本資料 は 皆様 への 情報 提供 として 一般的な 情報 を 掲載 する のみ であり、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”)、その グローバル ネットワーク 組織 を 構成 する メンバー ファーム および それらの 関係 法人 (総称して “デロイト ネットワーク”) が 本資料 を もって 専門 的な 助言 や サービス を 提供 する のみ ではありません。皆様 の 財務 または 事業 に 影響 を 与える ような 意思 決定 または 行動 を される 前に、適切 な 専門家 に ご相談 ください。本資料 における 情報 の 正確 性 や 完全 性 に 関して、いかなる 表明、保証 または 確約 (明示・黙示を 問いません) を する のみ ではありません。また DTTL、その メンバー ファーム、関係 法人、社員・職員 または 代理人 の いずれも、本資料 に 依拠 した 人 に 関係 して 直接 また 間接 に 発生 した いかなる 損失 および 損害 に対して 責任 を 負い ません。DTTL ならびに 各メンバー ファーム および それらの 関係 法人 は それぞれ 法的 に 独立 した 別個 の 組織体 です。



IS 669126 / ISO 27001