

IFRIC Update 2021 年 3 月

IFRIC Update は、IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議で至った決定の要約である。

委員会は、2021 年 3 月 16 日に会合し、下記の項目について議論した。

委員会の暫定的なアジェンダ決定

- リース料に対する還付されない付加価値税（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー3
- 当初認識時に金融負債に分類されるワラントの会計処理（IAS 第 32 号「金融商品：表示」） — アジェンダ・ペーパー4

審議会の検討を求めるアジェンダ決定

- 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2

その他の事項

- 仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー5

IFRIC Update への補遺 — 委員会のアジェンダ決定

- 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2

委員会の暫定的なアジェンダ決定

委員会は、以下の事項について議論を行い、作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないことを暫定的に決定した。委員会は、これらの暫定決定（基準設定プロジェクトを追加しない理由を含む）を今後の会議で再検討する予定である。委員会は暫定的なアジェンダ決定に対するコメントを求めている。関心のある関係者は、コメントを **open for comment** ページで提出することができる。すべてのコメントは公開の記録に記載されウェブサイトに掲載される。ただし、回答者が機密とすることを要請し我々がその要請を認めた場合は除く。そうした要請は、十分な理由（例えば、商業上の機密）の裏付けがない限り、通常は認めない。委員会は、締切日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。受け取ったコメントを分析したアジェンダ・ペーパーには、その日までに受け取ったコメントのみの分析が記載される。

関連情報

今後の IFRS 解釈指針委員会の会議日程：

2021 年 4 月 20 日

[解釈指針委員会の未確定項目](#)

リース料に対する還付されない付加価値税（IFRS 第 16 号「リース」） — アジェンダ・ペーパー3

委員会は、リース料に対して課される還付されない付加価値税（VAT）を借手がどのように会計処理するのか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. 借手は VAT が財又はサービスに対して課される法域で営業している。販売者は購入者に対して発行する請求書に VAT を含める。VAT は貸手が請求書を借手に発行する時点で課される。
- b. 適用される法制は次のようになっている。
 - i. 販売者が VAT を回収して政府に納付することを要求している。
 - ii. 一般的に、購入者が財又はサービス（リースを含む）に対して課された VAT を政府から回収することを認めている。
- c. 借手の営業の性質のため、借手は購入した財又はサービスに課された VAT の一部分しか回収できない。これにはリースについて行う支払に課される VAT が含まれる。したがって、借手が支払う VAT の一部は還付されない。
- d. リース契約は、適用される法制に従って課される VAT に係る金額を含んだ支払を借手が貸手に対して行うことを要求している。

要望書は、IFRS 第 16 号を適用するにあたり、借手が還付されない VAT をリースに係るリース料の一部として含めるのかどうかを質問していた。

委員会が実施したアウトリーチでは、次のことを示す証拠は限定的であった。

- a. リース料に対する還付されない VAT が、影響を受ける借手にとって重要性があること
- b. 類似した状況にある借手がリース料に対する還付されない VAT を会計処理する方法の多様性

したがって、委員会は、この事項が幅広い影響を有し、影響を受ける者に対して重要性のある影響を有しているか又は有すると見込まれるという証拠を [まだ] 得ていない。このため、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]。

当初認識時に金融負債に分類されるワラントの会計処理（IAS 第 32 号「金融商品：表示」） — アジェンダ・ペーパー4

委員会は、ワラントの分類変更に関する IAS 第 32 号の適用に関する要望を受けた。具体的には、要望書は、ワラント発行者の固定数の資本性金融商品を将来のある日において確定される行使価格で購入する権利を保有者に与えるというワラントを記述していた。当初認識時においては、行使価格の変動可能性があるため、発行者は IAS 第 32 号の第 16 項を適用するにあたり、これらの金融商品を金融負債に分類する。これは、デリバティブ金融商品が資本に分類されるためには、発行者が固定金額の現金又は他の金融資産を企業自身の固定数の資本性金融商品と交換することによって決済されるものでなければならないからである（「固定対固定の条件」）。要望書は、契約で定められているように当初認識後にワラントの行使価格が固定された後において、その段階では固定対固定の条件は満たされることになるので、発行者はワラントを資本として分類変更するのかどうかを質問していた。

委員会は、IAS 第 32 号は、金融商品の契約条件に変更がない場合の当初認識後の金融負債及び資本の分類変更についての一般的な要求事項を含んでいないことに着目した。委員会は、分類変更に関する同様の疑問が他の状況で生じることを認識した。発行者による分類変更は、当審議会が資本の特徴を有する金融商品（FICE）のプロジェクトで扱う実務上の論点の 1 つとして識別されている。委員会は、要望書に記載された

事項は、単独では、審議会又は委員会が費用対効果の高い方法で扱うには狭すぎると結論を下した。その代わりに、審議会はこの事項を FICE プロジェクトに関するより幅広い議論の一部として検討すべきである。これらの理由により、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]。

審議会の検討を求めるアジェンダ決定

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2

委員会は、2020 年 12 月の IFRIC Update で公表した暫定的なアジェンダ決定に対するフィードバックを検討した。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顧客がどのように会計処理するのかに関してのものである。

委員会は、アジェンダ決定について結論に至った。IFRS 財団の「デュー・プロセス・ハンドブック」の 8.7 項に従って、審議会はこのアジェンダ決定を 2021 年 4 月の会議で検討する。審議会が反対しないことを条件に、このアジェンダ決定は 2021 年 4 月にこの IFRIC Update への補遺において公表されることになる。

アジェンダ・ペーパー2：審議会への報告書

暫定的なアジェンダ決定に対するコメント提出者は、デジタル化に関連した無形資産の契約への適用における IAS 第 38 号の要求事項の不十分な点を指摘した。委員会は、審議会がこのフィードバックを予定されているアジェンダ協議の一部として検討することを提案した。

その他の事項

委員会の仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー5

委員会は、2021年3月の会議で議論しなかった未解決事項の現状についてのアップデートを受けた。

IFRIC Update への補遺—委員会のアジェンダ決定

アジェンダ決定は、多くの場合、説明的資料を含んでいる。説明的資料は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項についての企業の理解を変更させる可能性のある追加的な洞察を提供する場合がある。このため、企業はアジェンダ決定の結果として会計方針を変更する必要があると決定する場合がある。企業は、当該決定を行い、必要な会計方針の変更を適用するための十分な時間（例えば、企業は変更を適用するために、新たな情報の入手やシステムの適用が必要となる場合がある）を与えられることが期待される。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。

委員会は、次の事項について議論し、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。

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2

2021年4月に公表¹

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。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ソフトウェア資産を顧客に提供せず、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。
- c. 顧客は財又はサービスを受け取らない。

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、それらのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーション活動はソフトウェアと別個である顧客によって支配される資源を創出しないからである。しかし、状況に

¹ 「デュー・プロセス・ハンドブック」の8.7項に従って、2021年4月の会議で、国際会計基準審議会はこのアジェンダ決定について議論し、反対しなかった。

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、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にあたり、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を提供する契約に従って当該サービスをいつ履行するのかを決定するにあたっての当該サービスの識別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. 顧客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サービスを提供する契約が、アプリケーション・ソフトウェアのサプライヤーとの契約である場合（サプライヤーがサービスを第三者に外注する場合を含む）には、顧客は IAS 第 38 号の第 69 項から第 69A 項を適用し、アプリケーション・ソフトウェアの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するのかを、次のように決定する。
 - 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サービスを提供する契約が、第三者であるサプライヤーとの契約である場合には、顧客は IAS 第 38 号の第 69 項から第 69A 項を適用し、第三者である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するのかを決定する。これらの要求事項を適用するにあたり、第三者であるサプライヤーがアプリケーション・ソ

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を行う時点で、顧客は当該コストを費用として認識する。

- e. 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サービスを受ける前に、当該サービスの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。

Disclaimer: The content of this *Update* does not represent the views of the International Accounting Standards Board or the IFRS® Foundation and is not an official endorsement of any of the information provided. The information published in this *Update* originates from various sources and is accurate to the best of our knowledge.

免責事項：本アップデートの内容は、IASB 及び IFRS 財団の見解を表わすものではなく、提供されるいかなる情報も公式に承認されたものではない。本ニュースレターで公表される情報は、さまざまな情報源から作成しており、我々の知識の限りにおいて正確なものである。

Copyright © IFRIC *Update* is published after every IFRS Interpretations Committee meeting by the IFRS Foundation.

コピーライト © IFRIC *Update* は各 IFRS 解釈指針委員会会議の後に IFRS 財団により公表されるものである。

ISSN 1477-206X