

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2018-14
August 30, 2018

FASBがクラウド・コンピューティング契約で発生した導入コストの顧客側の会計処理に関するガイダンスを公表

目次

背景.....	1
主な規定.....	2
償却.....	3
減損.....	4
表示.....	5
開示.....	5
経過措置.....	6

要点

米国財務会計基準審議会 (FASB) は、2018 年 8 月 29 日、ベンダーが提供する (Hosted by the vendor) クラウド・コンピューティング契約 (すなわち、サービス契約) において発生する導入コスト、セットアップ費用、その他の初期費用の顧客側の会計処理に関する新しいガイダンスを公表しました。新ガイダンスでは、顧客は、ソフトウェア・ライセンスを含むクラウド・コンピューティング契約に適用する要件と同じ要件をクラウド・コンピューティング契約の導入コストの資産計上に適用することになります。

また、新ガイダンスは、資産計上した導入コストおよび関連する償却費用の貸借対照表、損益計算書およびキャッシュ・フローの分類を規定しており、量的および定性的な追加の開示を要求しています。

背景

会計基準アップデート (ASU) 2015-05「クラウド・コンピューティング契約における手数料の顧客側の会計処理」は、当該契約がソフトウェア・ライセンスを含む場合と、ホスト型クラウド・コンピューティング契約サービスのみの場合のどちらに該当するか決定に関するガイダンスを提供することにより、クラウド・コンピューティング契約 (CCA) において顧客が支払う手数料をどのように会計処理すべきかを企業が評価する際に役立ちます。

CCA がソフトウェア・ライセンスを含む場合、契約は内部利用ソフトウェアのガイダンスの範囲に含まれます。内部利用ソフトウェアのガイダンスは、ライセンスを取得するコストおよび関連する導入コストを含め、資産計上すべきコストの範囲を示しています。(ASU2015-05 によれば) CCA がソフトウェア・ライセンスを含まない場合、当該契約はサービス契約であり、CCA の手数料は営業費用として計上されます。ASU2015-05 は、サービス契約に関連する導入コストの会計処理を取り立てて示していません。

FASB の 新ガイダンス¹ は、CCA サービス契約における導入コストを資産計上する場合の要求事項を、内部利用のソフトウェア・ライセンスについて発生した導入コストを資産計上する場合の要求事項に整合させています。

¹ASU2018-15「無形固定資産-のれん及びその他の内部利用ソフトウェア: サービス契約であるクラウド・コンピューティング契約で発生した導入コストの顧客の会計処理」(FASB 発生問題専門委員会 (EITF) の合意事項)

主な規定

FASB は、マスター用語集における「ホスティング契約」の定義を拡大し、ホスト型 CCA サービスをこれに含めました。現在、この定義には、顧客がソフトウェアにアクセスまたは使用するもののソフトウェアを所有しない場合の契約も含まれます。

ホスト型 CCA サービス契約を締結する企業は、資産計上される導入コストを判断するために現行の内部利用ソフトウェアに関するガイダンスを適用します。このモデルでは、コストの性質や発生したプロジェクト段階に応じて、導入コストを資産または費用に計上します。例えば、アプリケーション開発段階で発生した費用については通常資産計上しますが、プロジェクトの準備段階や導入後の段階で発生した費用については、発生時に費用処理します。

PwC の所見

内部利用ソフトウェアのガイダンスは、プロジェクトのどの段階でコストが発生するかに焦点を当てていますが、ホスト型 CCA サービスの導入プロセスではコストが一連の同一の段階で発生しないことがあります。すなわち、同種のコストが導入プロジェクトの異なる段階で発生する可能性があります。このような状況において、企業は、コストを資産計上するかの判断に際しては、単にコストの発生時期だけでなく、その性質（例えば、導入コストかトレーニング・コストかまたはリエンジニアリング・コストか）を評価しなければなりません。

導入プロセスにおいてどの活動が資産計上の対象となるかを決定するには判断が要求され、発生コストの性質の分析も必要になります。

PwC の所見

PwC は、通常、企業がホスト型 CCA サービスを重要なモジュールまたはコンポーネントごとに、導入コストの会計処理を評価すると想定しています。例えば、企業が（異なる導入段階にある）異なる事業単位または地域に、同一のホスト型 CCA サービスの中で複数のインスタンス（仮想的なコンピュータ環境）を導入する場合、ホスト型 CCA サービスの各インスタンスについて、コストを資産計上するかどうかの分析を行わなければなりません。

内部利用ソフトウェアのガイダンスに含まれる一般的なガイドラインを検討し、以下について考慮しなければなりません。

- 新しいシステムによる古いデータへのアクセスや変換を可能にするソフトウェアを開発または取得する活動は、資産計上が可能である。
- アプリケーション開発段階におけるコーディングやテストに関する活動は資産計上が可能である。
- トレーニング活動は開発活動に該当しない。開発段階で発生した場合には、発生時に費用処理する。
- データ変換活動は発生時に費用処理する。旧システムから新システムへのデータ変換のプロセスには、既存のデータの削除またはデータクレンジング、旧システムと新システムのデータ照合、新規または追加データの作成、古いデータの新しいシステム向けへの変換が含まれる。

PwC の所見

ホスト型 CCA サービスを構成する基本ソフトウェアは、ベンダーの視点からは内部利用ソフトウェアとみなされます。ゆえに、ホスト型 CCA サービスを顧客側が分析するに際しては、基本ソフトウェアの開発段階を基礎とすべきではありません。すなわち、ベンダーの観点からは基本ソフトウェアが導入後の段階にあったとしても、顧客の観点からは CCA サービスが導入後の段階にあることを意味するものではありません。

内部および外部コスト(CCA サービス・プロバイダまたは他の第三者によって生じたコスト)の両方が資産計上の対象になります。その例として、次のものがあります。

- 以下を含む材料およびサービスの消費に関する外部直接コスト
 - サービスをカスタマイズおよび/または設定するために、第三者/サービス・プロバイダへ支払った手数料
 - ホスト型 CCA サービスの導入に直接関連する業務を行うために第三者またはサービス・プロバイダが負担した旅費
- 開発段階で導入に直接関わり、時間を費やした従業員に対する給与と給与関連費用(例えば、従業員給付や株式報酬)
- ホスト型 CCA サービスを設定および/またはカスタマイズする活動のために内部または外部で発生した費用。これらは、アプリケーション開発フェーズの一部であり、資産計上の対象となる可能性がある。

PwC の所見

CCA サービス・プロバイダへ支払う手数料のうち、導入コストに該当する部分を決定するために、経営者は CCA サービス・プロバイダとの契約を評価する必要があります。CCA サービス・プロバイダは、導入サービスに対する手数料とホスト型 CCA サービスに対する手数料を区分せず、すべてのサービスを単一の月払いの契約としている場合もあります。このような場合、新ガイダンスの適用に際して、企業は、手数料のうち導入サービスに関連する部分を見積もる必要があります。

償却

資産計上された導入コストは、関連するホスト型 CCA サービスの期間にわたって定額法で償却しなければなりません。ただし、ホスト型ソフトウェアにアクセスする権利から企業が得られる便益を、他の規則的かつ合理的な基礎がそのパターンをより適切に表す場合は、この限りではありません。新ガイダンスは、償却パターンはホスト型ソフトウェアの企業の使用に関する予想(例えば、企業が処理するトランザクションの数、またはホスト型ソフトウェアにアクセスするユーザーの数)を基礎にすべきでないとして明記しています。

資産計上された導入コストの償却期間は、ホスト型 CCA の当初の解約不能期間を超える場合があります。償却期間は、ホスト型 CCA の確定している解約不能期間に以下のすべてを加算した期間に基づいていなければなりません。

- 企業が更新オプションを行使することが合理的に確実である場合、当該オプションの対象となる期間
- 企業が解約オプションを行使しないことが合理的に確実である場合、当該オプションの対象となる期間
- オプションの行使をベンダーが支配しているホスト型 CCA サービスにおいて、更新(または解約しない)オプションの対象となる期間

当初の償却期間が依然として合理的であるかを判断するために、評価を定期的に見直す必要があります。見積償却期間が変更された場合、その変更は見積りの変更として、将来に向けて会計処理しなければなりません。

償却は、ホスト型 CCA サービスのモジュールまたはコンポーネントが意図された用途で使用できる状況になった時点で開始しなければなりません。償却開始日は、ホスト型 CCA サービス全体が使用可能になった時点に基づくものではありません。ただし、そのモジュールまたはコンポーネントの機能が他のモジュール/コンポーネントの完了に完全に依存する場合はこの限りではありません。

例 1: 導入コストの償却期間

A 社は、ホスト型 CCA サービスの導入コストとして 10 百万ドルを資産計上します。ホスト型 CCA サービスの当初期間は 4 年で、顧客に 2 年間の更新オプションがあります。

A 社は、資産計上された導入コストをどの期間にわたって償却すべきでしょうか。

分析

A 社はまず、ホスト型 CCA サービスを更新するオプションを行使する可能性を評価しなければなりません。A 社は、更新オプションを行使することが少なくとも合理的に確実であると判断した場合、償却期間は 6 年となります。

減損

資産計上された導入コストは、長期性資産と同様の方法で減損について評価しなければなりません。すなわち、企業は、他の資産および負債のキャッシュ・フローから独立した識別可能なキャッシュ・フローが存在する最小単位で、資産計上された導入コストを他の資産および負債とグルーピングします。資産(資産グループ)の帳簿価額を回収できない可能性を示す事象または状況が発生した場合、減損の評価を行います。新ガイダンスは、資産計上された導入コストの減損を評価すべき事象または状況として、以下のようないくつかの例を示しています。

- ホスト型 CCA サービスが実質的なサービスを提供することが見込まれない。
- ホスティング契約の使用範囲または使用方法、または使用予定の範囲または方法が大幅に変更される。
- ホスティング契約に中途解約などの重要な変更が行われる、または今後行われる予定である。

資産(資産グループ)が減損している兆候を示す事象または状況がある場合、企業は、当該資産(資産グループ)の帳簿価額の純額を、当該資産(資産グループ)の使用および最終的な処分から発生する割引前の正味キャッシュ・フローと比較することによって、減損テストを行います。企業は、減損テストの結果に基づき、減損損失を認識する必要がある場合があります。

ホスト型 CCA サービス契約が中途解約される場合、資産計上された導入コストは、廃棄処分される資産と同様の会計処理を行わなければなりません。新ガイダンスを適用する場合、経営者は、関連するホスト型 CCA サービスの使用を停止したときに、資産計上された導入コストを費用処理しなければなりません。

新ガイダンスは、廃棄における会計処理の単位は、ホスティング契約のモジュールまたはコンポーネントに関連して資産計上された導入コストであることを明示しています。例えば、企業がホスト型 CCA サービスのあるモジュールの使用を終了しますが、ホスト型 CCA サービスを継続して使用する場合、終了したモジュールのみを廃棄したとみなさなければなりません。

表示

新ガイダンスは、資産計上された導入コストおよび関連する償却の貸借対照表、損益計算書およびキャッシュ・フローの表示を以下のように規定しています。

- 資産計上された導入コストは、ホスト型 CCA サービスの前払金額(該当ある場合)と貸借対照表上同一の表示科目に分類しなければならない(通常はその他の資産として分類)。
- 資産計上された導入コストの償却費は、関連するホスト型 CCA サービスの手数料と同一の表示科目に表示しなければならない。したがって、償却費は、有形固定資産の減価償却費または無形資産の償却費に含めることはできない。
- 資産計上された導入コストに関連するキャッシュ・フローは、ホスト型 CCA サービスの手数料と同一のキャッシュ・フロー区分に、通常は営業活動によるキャッシュ・フローとして表示しなければならない。

PwC の所見

ホスト型 CCA サービスに関連して資産計上された導入コストの表示の要求事項は、ライセンス許諾された内部利用ソフトウェアの表示の要求事項とは異なります。ライセンス許諾された内部利用ソフトウェアおよびそれに関連する導入コストは、無形資産に分類され、関連するキャッシュ・フローは投資活動によるキャッシュ・アウト・フローとして表示されます。

開示

新ガイダンスは、ホスト型 CCA サービスに関連して資産計上された重要性のある導入コストについて、以下の開示を要求しています。

- サービス契約に該当するホスティング契約の性質
- 会計基準コード化体系(ASC) 360「有形固定資産」によって要求される開示。これは、資産計上された導入コストが別個の主要な種類の償却資産であるかのように開示する。これには次のものが含まれる。
 - 当期の償却費
 - 貸借対照表日における、主要な種類別の資産計上された導入コストの残高(性質別または機能別に開示)
 - 貸借対照表日における、主要な種類別または合計での資産計上された導入コストの償却累計額
 - 主要な種類別の資産計上された導入コストに関する償却計算に際して使用した方法の一般的な説明
- 導入コストが減損している場合
 - 減損した資産(資産グループ)ならびに減損に至った事実および状況の説明
 - 財務諸表本体で別個に表示されていない場合、減損損失の金額および当該損失が含まれている損益計算書の表示科目
 - 公正価値の算定方法(取引相場価格、類似する資産の価格、または他の評価方法)。
 - 該当する場合、減損した長期性資産(資産グループ)が ASC280「セグメント報告」に基づいて報告されているセグメント

適用した報告期間に特定の追加の開示が要求されます。

経過措置

ASU2018-15(新ガイダンス)は、公開企業(public business entities)については、2019年12月15日より後に開始する事業年度および当該事業年度に属する期中報告期間より適用されます。その他のすべての企業については、新ガイダンスは、2020年12月15日より後に開始する事業年度、および2021年12月15日より後に開始する事業年度に属する期中報告期間より適用されます。財務諸表が発行されていない期中報告期間への適用を含め、早期適用が許容されます。企業は、新ガイダンスを適用するにあたり、(1)当該ガイダンスが最初に適用される日付以降に発生する適格なコストを対象として将来に向かって適用、または、(2)遡及的に適用、のいずれかを選択することができます。

PwCの所見

将来に向かって適用する企業は、適用日以降に発生したコストについて、その性質および当該コストが資産計上可能かを判断するための分析をしなければなりません。進行中の導入プロジェクトがある場合、新基準を適用する期中期間の期首より前に発生したすべてのコストは、発生時に費用処理されます。企業が当該プロジェクトに関連するすべてのコストを資産計上したい場合、遡及的な移行アプローチを適用しなければなりません。

将来に向かって適用する移行アプローチを選択する企業は、適用した期中および年次報告期間において、会計原則の変更の内容およびその理由、移行方法、当該変更により影響を受ける財務諸表の表示科目についての定性的な説明を開示することが要求されます。

遡及的な移行アプローチを選択する企業は、企業の適用日より後の最初の年次報告期間、および、その最初の年次報告期間に属する期中報告期間において、会計原則の変更の内容およびその理由、移行方法、当該変更により影響を受ける財務諸表の表示科目の定性的な説明、ならびに変更による影響に関する定量的な情報を開示することが要求されます。

適用前の報告期間においては、SEC登録企業は、公表されているが未適用の会計基準について要求される開示を検討しなければなりません(SEC職員会計公報 No.74)。

お問い合わせ

本資料に関して質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。

© 2018 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, visit www.cfodirect.pwc.com, PwC's online resource for financial executives.