



米国会計関連情報 最近の論点

FASB一収益認識に関する基準書の ライセンス及び履行義務に関する ガイダンスの明確化を提案

FASBは2015年5月12日、知的財産のライセンスの会計処理及び履行義務の識別に関するガイダンスの明確化について、コメントを募集するための会計基準更新書（Accounting Standards Update, ASU）案¹を公表した。コメントの締切りは2015年6月30日である。

IASBは、IASBの新基準²について見込まれる改訂を実質的にすべて審議してから、公開草案を公表する予定である。

【概要】

- 知的財産のライセンスを移転する履行義務が一定の期間にわたって充足される場合と、一時点で充足される場合とを明確化する。
- 売上高ベース及び使用量ベースのロイヤリティに対する変動対価の測定に関する例外規定が、知的財産のライセンスを含む財またはサービスの束に適用される場合を明確化する。
- ライセンスの取決めに含まれる履行義務の判定に際して、知的財産のライセンスの使用に関する制限をどのように評価するかに関するガイダンスを提供する。
- 契約に含まれる履行義務を識別する際の、財またはサービスが契約の観点において別個のものであるか否かの評価に関するガイダンスを改訂する。
- 財の支配が顧客に移転した後に行われる輸送サービスの会計処理に関して、会計方針の選択肢を追加する。

【主な影響】

- 知的財産のライセンスを付与する企業は、この公開草案により、収益認識の金額及び時期に著しい影響を受ける可能性がある。

¹ FASB ASU案「履行義務の識別及びライセンス」2015年5月12日。www.fasb.orgより入手可能。

² IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

【知的財産のライセンスの性質の決定】

新基準³には、別個のものである知的財産のライセンスの対価を、一定の期間にわたって認識するか、一時点で認識するかに関する適用指針が含まれている。ライセンスにより、ライセンス期間（ライセンス期間より短い場合は残存経済的耐用年数）にわたり企業の知的財産にアクセスする権利が提供される場合、収益をライセンス期間にわたって認識することになる。ライセンスにより、それが付与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利が提供される場合、ライセンスの支配が顧客に移転された時点で収益を認識することになる。

本ASU案は、知的財産のライセンスに関する適用指針を改訂し、知的財産のライセンスを以下の2つの区分に分類するよう義務付けることを提案している。

■ 機能的知的財産：

顧客は知的財産の独立した機能性から便益の大部分を得る。機能的知的財産には通常、ソフトウェア、生体化合物、薬物構造式、完成したメディア・コンテンツ（例：映画、テレビ番組、音楽）が含まれる。機能的知的財産の対価は通常、知的財産の支配が顧客に移転された時点で収益として認識する。ただし、ライセンス期間中に企業の活動により知的財産の機能性が実質的に変化することが見込まれ、かつ顧客が変化後の知的財産を使用することが契約上または実質的に要求される場合は、一定の期間にわたり対価を収益として認識することになる。

■ 象徴的知的財産：

重要な独立した機能性を有しておらず、顧客にもたらされる便益の実質的にすべてが、ライセンス提供者の過去または現在の活動に関連している。象徴的知的財産の対価は、ライセンス提供者の履行のパターンを反映する進捗度を用いて、ライセンス期間にわたって収益として認識する。象徴的知的財産には通常、ブランド、スポーツチームのロゴ等の商標、フランチャイズ権等が含まれる。

本ASU案には、知的財産が機能的なものか象徴的なものかを判定し、収益を一時点で認識するか一定の期間にわたり認識するかを決定するためのフローチャートが含まれている。

【売上高ベース及び使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定の適用】

新基準には、知的財産のライセンスに係る売上高ベース及び使用量ベースのロイヤルティについて、変動対価の見積りに関するガイダンスの例外規定が設けられている。この例外規定のもとでは、以下のいずれか遅いほうの時点でのみ収益を認識できる。

(a) その後の売上または使用が発生する時点

(b) 履行義務が充足（または部分的に充足）された時点

本ASU案は、知的財産のライセンスにライセンス以外の財またはサービスが含まれている場合、ロイヤルティは、全体としてロイヤルティの例外規定の適用範囲に含まれるか、または含まれないこととなるのであって、ロイヤルティが取決めに含まれる履行義務に配分されることはないことを明確にしている。ロイヤルティの例外規定は、知的財産のライセンスが、ロイヤルティに関連する主要な項目である場合に適用される。FASBは、ライセンスが主要な項目であるか否かの判定には判断が要求されることを認めている。顧客が、取決めに含まれるライセンス以外の財またはサービスからよりも、ライセンスから著しく多くの価値を見出す場合には、通常、ライセンスが主要な項目とみなされることになるとKPMGは予想している。

3 FASB ASU第2014-09号「顧客との契約から生じる収益」 www.fasb.orgより入手可能。

【ライセンスに関するガイダンスのその他の明確化】

どのような場合に知的財産のライセンスの性質を判定するのか

本ASU案は、知的財産のライセンスが、契約に含まれる他の財またはサービスと別個のものではない場合、履行義務が一定の期間にわたって充足されるのか、一時点で充足されるのかを決定するために、ライセンスの性質を決定することが必要となり得るとしている。例えば、ライセンスが、ライセンス期間よりも短い期間にわたって提供される財またはサービスと組み合わされている場合、企業は取決め全体の収益認識パターンを決定する際に、ライセンスの性質及び期間を検討することになる。

契約上の制限

本ASU案は、時期、地域、または基礎となる知的財産を使用したりアクセスしたりするライセンス取得者の能力に対する契約上の制限は、ライセンスの属性であり、契約に含まれる履行義務の数には影響を及ぼさないことも明確化している。これらの制限は、取決めに含まれるライセンスの数ではなく、ライセンスの範囲を規定することになる。例えば、ライセンス期間内の特定の4日間に映画を放送することを放送局に認めるライセンスは、単一の履行義務である。ただし、本ASU案は、契約上の制限の中には、知的財産の使用またはアクセスに関するライセンス取得者の権利を制限しないものもあるとしている。例えば、ライセンス取得者が2つの別個の期間に知的財産を使用する、または知的財産にアクセスする権利を有し、これらの2つのライセンス期間の間が実質的に離れており、ライセンス付与者が、その中断の期間にその知的財産を使用する、または知的財産にアクセスする権利を第三者に付与する場合、その契約に複数の履行義務が含まれる可能性がある。

【約束した財またはサービスの識別】

履行義務を識別する際の最初のステップは、契約で約束した財またはサービスを識別することである。新基準は、約束した財またはサービスは、契約で明示されているものに限定されないとしており、企業の事業慣行、公表した方針、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（契約締結時において、企業が財またはサービスを移転するという顧客の妥当な期待が創出されている場合）。ただし、顧客に財またはサービスを移転しない、契約を履行するために行わなければならない管理作業は、履行義務ではない。

本ASU案は、顧客に移転される財またはサービスが契約の観点において重要ではない場合、それらを識別する必要はないことを明確化している。FASBは、一部の財務諸表作成者が新基準を実務に適用する際のコストを削減できるように、このガイダンスを提案した。

【「契約の観点において別個のものである」という要件】

履行義務を識別するプロセスで、企業はどの財やサービスが別個のものであるかを判定することが要求される。顧客が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一緒にして得ることができ（すなわち、「別個のものとなり得る」）、かつ、財またはサービスを移転する約束を、区分して識別可能である（すなわち、「契約の観点において別個のものである」）ならば、その財またはサービスは別個のものである。1つ目の要件は、現行のU.S. GAAPに含まれる独立価値（stand-alone value）の概念に類似するが⁴、2つ目は新規の要件である。

本ASU案は、契約の観点において別個のものであることに関するガイダンスを次のように改訂することを提案している。

4 FASB ASC paragraph 605-25-25-5(a) www.fasb.orgより入手可能。

- 「別個に識別可能」という原則を明確にするために、説明的な文言を加える。約束した財及び(または)サービスを別個に識別できるかを検討する目的が、契約に含まれる企業の約束の性質が、全体として(a)別個の財またはサービスのそれぞれ、または(b)約束した財及び(または)サービスをインプットとして結合した項目、のいずれを移転するかを判定することであるとする文言を含める。
- 契約の観点において別個のものであると判定するための要素を改訂し、「別個に識別可能」という概念とより整合させる。さらに、どのような場合に財またはサービスが互いに著しく影響し合っているかを評価することに焦点を当てるため、契約における財またはサービスを束として考えるケースについて言及する。
- 履行義務の識別に関するガイダンスをどのように適用するべきかを示すため、設例を追加する。

【輸送サービスの会計処理】

企業は、財またはサービスの表示価格に加え、輸送サービスにかかる金額を顧客に請求する場合がある。現行のU.S. GAAP⁵と異なり、新基準には、企業が輸送サービスを別個に請求する場合の会計処理に関するガイダンスはない。ただし、新基準は取引価格を、約束した財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額と定義している。

財の支配が引渡し前に移転される場合(例: 本船渡し(FOB)による契約)、顧客の資産を顧客が指定した場所まで輸送するサービスを提供することになるため、輸送が契約において約束したサービスになり得ると考える利害関係者もいる。他方、輸送は棚卸資産の調達や財の製造といったその他の履行コストと変わらないため、財の輸送が、顧客への財の支配の移転をサポートする活動であると考えられる利害関係者もいる。現行のU.S. GAAPのもとでは、輸送は構成要素とはみなされないため、特定の取決めにおいて輸送が約束したサービスであると結論付けられる場合は、一部の企業において実務が著しく変更されることになり得る。

本ASU案は、企業が財を輸送する前に財の支配が移転する場合、輸送を、履行コストと約束したサービスのいずれかとして会計処理することを認める会計方針の選択を設けることを提案している。例えば、企業が製品を顧客に販売し、FOBという条件で製品を出荷するとする。企業は、輸送前に財の支配が移転すると結論付ける。企業は輸送を別個の履行義務として取り扱うことを選択できる。その場合、財に配分した収益を船積み時に認識し、輸送に配分した収益を輸送が行われたときに認識する。または、企業は輸送を履行コストとして取り扱うことも選択できる。その場合、財が船積みされた時点で収益をすべて認識する。FASBは、いずれの場合も、顧客が財の支配を獲得する前に発生した輸送コストは履行コストとすることで合意している。

⁵ FASB ASC paragraph 605-45-45-19-45-21 www.fasb.org より入手可能。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人
会計・審査統括部

AZSA-USGAAP@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供しよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

この文書はKPMG LLPが発行しているDefining Issues®
May 2015 No. 15-21をベースに作成したものです。

上記の記述及び要約を、SECレギュレーション及び潜在的または現行の規定の代用として取り扱わないようにご注意願います。U.S. GAAPを適用する企業またはSECへのファイリングを行う企業は、関連する法規制及び会計規定の原文を参照するとともに、自社の特定の状況を検討し、会計及び法律顧問に相談されることをお勧めいたします。

本ニュースレターの内容に関し、ご質問等がございましたら、エンゲージメント・チームの担当者までご連絡ください。