

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の影響 — 製薬業

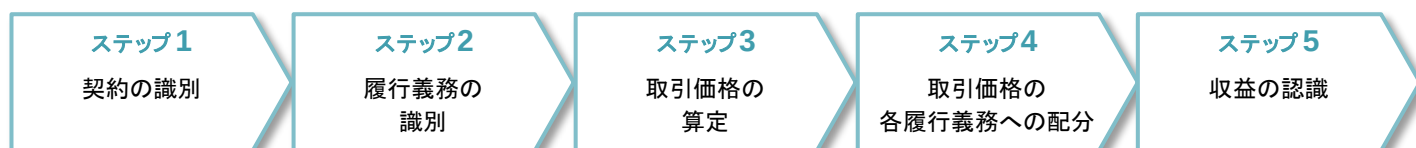
製薬会社は、医薬品を製造するとともに新薬等の研究開発を行うという特徴があり、研究開発により獲得または獲得が期待される薬剤等に関連する物質の、特許権及び販売権等の技術・ライセンスの導出取引を行っている。本ニューズレターは、IFRS第15号の収益認識モデルにおける5つのステップの検討にあたり、製薬業を営む日本企業が直面すると予想される課題のうち2つを取りあげる。

なお、IFRS第15号の詳細な解説については、「[IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』の概要](#)」を参照されたい。



収益認識の5つのステップ

IFRS第15号において、収益は5つのステップに従って認識される。この5つのステップのうち、ステップ1とステップ2は、収益を「どのような単位で」認識するかという論点に関係する。また、ステップ3とステップ4は、収益を「いくらで」計上するか、最後のステップ5は収益を「いつ」「どのように」計上するかに関係する。



ライセンスの導出¹

■ライセンスは識別可能か(ステップ2)

製薬業におけるライセンスの導出取引では、取引当事者間の交渉過程において様々な取引条件が付され、取引内容が非常に複雑となっているケースが考えられる。そのようなケースでは、ライセンス契約という名のもとに、知的財産のライセンスとは別個の財またはサービスの提供義務が含まれている場合もある。ライセンスとは別個の財またはサービスの提供義務は、契約上明示されている場合もあれば、製薬会社のビジネス慣行、方針等により想定される場合もある。例えばライセンス提供者は、ライセンス取得者に対し、ライセンスの提供だけではなく、研究開発用の原薬の提供や臨床試験データの提供のほか、薬剤の製造といった様々なサービスを「ライセンス契約」に基づいて行うことがある。IFRS第15号は、契約により負った複数の履行義務を区別することができる場合にはそれらを区別し、履行義務ごとに収益を認識することを求めている。

区別できるライセンスの識別

以下の要件を共に満たす場合にライセンスは区別できる。

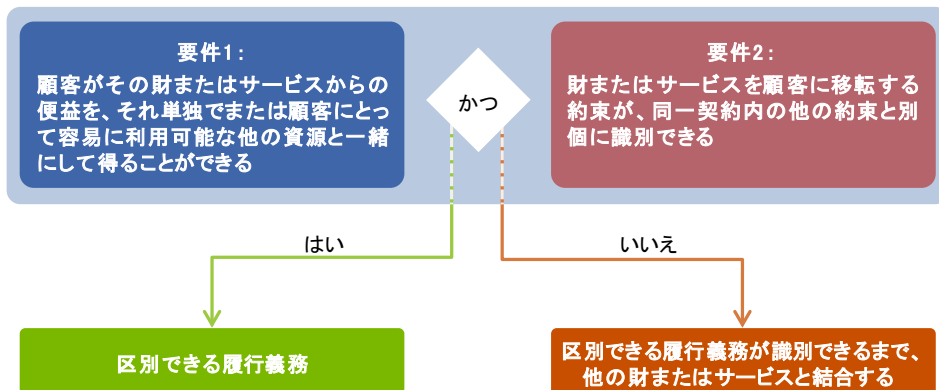
- ライセンスからの便益を単独または容易に利用可能な他の資源と一緒に得ることができる
- ライセンスの提供が同一契約内の他の約束と識別できる

IFRS15. 27

¹ 製薬業において、薬剤に関する開発・販売等の権利(ライセンス)を許諾することをライセンスの導出という。

また、IFRS第15号は区別できるライセンスについては、収益認識に係る特別の規定を設けている(B56-B62項)。そのため、ライセンスが区別できるか否かにより、経済的に類似するライセンスの提供義務に係る収益の認識が異なる可能性がある。したがって、契約内容を詳細に検討し、ライセンスが他の財またはサービスと「区別できる」か否かを、実態に応じて検討しなければならない(第22-30項、B53項)。

図1: 区別できる履行義務



例えば、薬剤化合物の特許権を提供するとともに薬剤の製造を約束する契約があったとする。当該薬剤の製造に非常に特殊な技術が必要であり、ライセンス提供者以外が製造を行うことはできない場合、ライセンス取得者は当該ライセンスからの便益を単独または容易に利用可能な他の資産と一緒にして得ることができない。このケースでは、ライセンスの提供と薬剤の製造は区別できないため1つの履行義務であり、IFRS第15号の一般規定(第31-38項)に従い収益を一時点または一定期間にわたり認識することになる。他方、当該薬剤の製造に特殊な技術は不要で、ライセンス提供者以外の製造業者でも製造を行うことができる場合、ライセンスは薬剤の製造と区別できると判断される。このケースでは、取引価格をライセンスの提供と薬剤の製造に配分し、ライセンス部分を以下に解説するライセンスに係る特別規定に従い、収益を一時点または一定期間にわたり認識することになる(設例56)。

■ライセンスにかかる収益をいつ認識するのか(ステップ5)

IFRS第15号は、ライセンスが区別できる場合、当該ライセンスを、知的財産へのアクセスを提供するライセンス、または知的財産の使用権を提供するライセンスのいずれかに分類することを求めている(B56項)。以下のすべての要件を満たすライセンスは、知的財産へのアクセスを提供するライセンスに分類される。他方、以下の1つでも要件を満たさなければ、知的財産の使用権を提供するライセンスに分類される(B58項)。

- 顧客が権利を有する知的財産に対して重大な影響を及ぼす活動を企業が行うことが、契約により要求される。または顧客が合理的に予測している。
- ライセンスを付与された権利により、顧客が、企業活動のプラス・マイナス双方向の影響を直接受ける。
- それらの活動を実施するにつれて、それらの活動による財またはサービスが顧客に移転されない。

例えば、前述の区別できるライセンスの例で、薬剤はすでに承認されており、現在製造中でかつ過去数年間の販売実績がある場合、ライセンス提供者はライセンスを提供する以外にライセンスに影響を及ぼす活動を行わないのが慣行であるとする。このケースでは、ライセンスの提供は上記の1つ目の要件を満たさないと判断されるため、当該ライセンスは知的財産の使用権を提供するライセンスに分類される(設例56)。IFRS第15号では、このように知的財産の使用権

ライセンスの性質による分類

特定の指標に基づいて以下の2つに分類する。

- 知的財産へのアクセスを提供するライセンス
- 知的財産の使用権を提供するライセンス

IFRS15. B56

を提供するライセンスについては、使用権が提供された時点で収益を一時に認識する。ただし、知的財産の使用権を提供するライセンスであっても、売上または使用に基づくロイヤルティの場合には、取扱いが異なる点に留意する(後述参照)。

他方、知的財産へのアクセスを提供するライセンスについては、知的財産へのアクセスを提供する義務の履行の進捗率に応じて、収益を一定期間にわたって認識する。

IFRS第15号は原則として「支配の移転」という概念に焦点を当てており、上述のライセンスに係る収益認識規定も同概念に従っている。したがって、現行実務において、ライセンスの導出契約の対価の収受方式(例:一時金、マイルストーン・ペイメント)に応じて収益を認識している場合、これらの対価の収受方式と財またはサービスの支配の顧客への移転状況が必ずしも整合しない可能性があるため、慎重に検討する必要がある。

■売上に基づくロイヤルティはいつ認識するのか(ステップ5)

ライセンスの導出契約の中には、付与された知的財産のライセンスにより顧客が稼得する売上や、顧客によるライセンスの使用に基づいてロイヤルティが課されるケースがある。対価が変動するこのようなロイヤルティについて、IFRS第15号は、顧客による売上もしくは使用が行われた時点、または売上もしくは使用に基づくロイヤルティが配分された履行義務が充足された時点の、いずれか遅い時点で収益を認識することを求めている(B63項)。売上または使用が行われた時点で認識される収益の金額は、ロイヤルティの確定額であるため、これは、IFRS第15号における変動対価についての例外規定である。この例外規定がなかったとすれば、企業は変動対価を期待値または最も発生の可能性の高い金額で見積らなければならない(また、収益認識額はその重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い金額を限度としなければならない)。つまり、例外規定により、一般規定を適用して知的財産のライセンスから生じる売上または使用に基づくロイヤルティを継続して見積ることの実務負担が軽減されることになる。このため、現行実務において売上または使用に基づきロイヤルティの計上を行っている場合には、その実務と類似した会計処理になると考えられる。

知的財産のライセンスのロイヤルティ

知的財産のライセンスから生じる売上または使用に基づくロイヤルティは、以下のいずれか遅い時点で収益認識する。

- 売上または使用が行われた時点
- 義務が履行された時点

IFRS15. B63

販売関連リベート

■販売関連リベートを売上から控除するのか、販売費として処理するのか(ステップ3)

製薬会社から医薬品卸への販売価格である仕切価格は、一般的に年間を通じて変更されることはあまりない。そのため、実質的な値引きや販売促進費の補てんを目的に、医薬品卸に対してリベートが支払われている。日本基準では、仕切価格の修正として売上から控除する場合もあれば、医薬品卸における販売促進費等の経費の補てんとして販売促進費として処理する場合もある。リベートについては、支出の名目や支出額の算定方法は様々であるため、IFRSにおいてもその内容を実質的に判断し、取引価格に含める変動対価である(収益から控除する)のか、または、販売費とするのかを判断する必要がある。

IFRS第15号では、値引き、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティ等により対価が変動すると例示されている(第51項)。これらの用語については明確に定義されていないが、医薬品卸に対するリベート等の名目で支払われる支出が変動対価に該当すると判断される場合、変動対価を期待値または最も発生可能性の高い金額で見積必要がある(第53項)。なお、認識した収益の累計額は、対価が確定した時に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いと見込まれる額を超えてはならない(第56項)。

顧客に支払われる対価

顧客に何らかの対価を支払う場合は、それが、取引価格の減額であるか、他の区別できる財またはサービスの支払いであるかを評価する

IFRS15. 70-71

変動対価

対価は、値引き、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティ等により変動する。変動対価について、期待値または最も発生可能性の高い金額を見積らなければならない。

IFRS15. 53

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-ifrs@jp.kpmg.com

このニュースレターは、製薬業を営む日本企業がIFRS第15号を適用する際に、初めに検討するであろう論点と関連する基準を提示しています。IFRS第15号は本年5月28日に発行されてから間が無く、今後適用が進み実務として定着するまでには、さまざまな論点の解釈が行われます。状況によっては、追加の解釈が公表される可能性もあり、本ニュースレターに記載した内容に変更が生じる可能性もある点に御留意下さいこのため、実務への適用に際しては、本ニュースレターの情報のみを根拠とせず、KPMGジャパンのプロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査したうえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

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する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ける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。

© 2014 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.