

取得した契約資産および 契約負債の会計処理

No. US2021-05

October 29, 2021

目次:

主要な規定	1
当初の会計処理: 契約資産	2
当初の会計処理: 契約負債 およびのれんへの影響	3
範囲	3
資産の取得	4
持分法投資	4
その他の検討事項	4
その他の無形資産または負債	4
被取得企業から顧客への前払金 ..	5
損失契約	5
実務上の便法	6
開示	6
IFRS との相違	6
発効日および経過措置	7
付録	8

要点

2021年10月28日、米国財務会計基準審議会 (FASB) は、企業結合で取得した契約資産および契約負債(いわゆる繰延収益)を、取得日において[会計基準コード化体系\(ASC\)606](#)「顧客との契約から生じる収益」に従って認識し測定することを取得企業に要求するガイダンスを公表しました。一般に、この新ガイダンスにより、取得企業は、被取得企業が計上した金額と同額で契約資産および契約債務を認識することになります。

現行の米国会計基準 (US GAAP) では、企業結合で取得した契約資産および契約負債は、取得企業によって公正価値で計上されています。新ガイダンスにより、[ASC805](#)「企業結合」における一般的な認識および測定原則に例外が生じることになります。

この新たなガイダンスは、将来に向かって適用しなければならず、12月決算の公開企業は2023年、すべてのその他の12月決算の企業は2024年に適用されます(期中期間を含む)。なお、早期適用は未発行の財務諸表(期中期間を含む)について認められます。

主要な規定

FASB は、2021年10月28日、[会計基準アップデート\(ASU\) 2021-08「企業結合 \(Topic 805\): 顧客との契約から生じる契約資産および契約負債の会計処理」](#)を公表しました。このアップデートにおける新ガイダンスは、[ASC805-10](#) の適用範囲に含まれる企業結合を行うすべての企業に影響を与えます。

取得企業は、新ガイダンス([ASC805-20-30-28](#))に基づき、取得日現在においてどの契約資産や契約負債を計上するかを、[ASC606](#) (収益ガイダンス) に基づいて、被取得企業と同じ日および同じ条件で当初に契約を締結したかのように決定しなければなりません。このように決定された契約資産および契約負債の認識および測定は、被取得企業が取得日現在において[ASC606](#) に基づき計上していた金額との比較可能性が高くなります。FASB は、新ガイダンスの結果として、取得した契約負債の残高が増加し、その結果、取得企業によってその後認識される収益がそれに対応して増加する可能性が高いことを認めました。取得企業が取得後に計上する収益は、取得前に被取得企業が認識した収益や、取得後に締結した類似の契約について取得企業が認識する収益と、より密接に整合するようになります。ただし、後述するように、差異が生じる場合があります。

[ASC606](#) は、特定の評価および見積りを行うべき時期(すなわち、契約の開始時または継続的に)についてのガイダンスを示しています。[ASC2021-08](#) は、取得企業が [ASC606](#) によって要求される日付でこれらの評価を行うべきであると述べています。したがって、取得企業は、当初の契約開始日またはその後の契約変更日において、履行義務、取引価格(例えば、重大な金融要素の検討)、および独立販売価格の比率を評価しなければなりません(特定の実務上の便法が適用される場合を除く。—「[実務上の便法](#)」を参照のこと)。次に、取得企業は、取得日時点の契約資産または契約負債の金額を決定するために、進捗度の測定値(一定の期間にわたり充足された履行義務について)または支配移転の時期(一時点で充足された履行債務について)を評価し、受け取った(または受け取る)対価の金額と比較しなければなりません。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いします。

また、取得企業は、取得日現在の変動対価の見積りを ([ASC606-10-32-11](#) から [ASC606-10-32-13](#) に記載された制約、または [ASC606-10-55-65](#) に記載されている売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定を条件として) 考慮しなければなりません。PwC 会計ガイド「財務諸表の表示」(英語のみ) [Section 33.3.4](#) で述べたように、金額は個々の履行義務に基づいて計算しますが、取得した収益契約ごとに単一の契約資産または契約負債の純額を決定しなければなりません。これらの計算および見積りに関するさらなるガイダンスについては、[PwC 会計ガイド「収益認識」](#)(英語のみ)をご参照ください。

FASB は、結論の根拠の BC33 項において、新ガイダンスに基づく会計処理は、単に被取得企業の帳簿および記録の「引継ぎ」ベースではないと指摘しました。例えば、取得企業は、被取得企業による [ASC606](#) の適用の合理性を検討しなければなりません。さらに、取得企業の会計方針が被取得企業の会計方針と異なる場合(例えば、履行と支払の間の期間が 1 年未満の場合における重大な金融要素に関する実務上の便法の適用など)、取得企業の会計方針を適用する必要があります。

新ガイダンスの適用により、取得企業が取得日以降に認識する収益の金額は、通常、企業結合がなかったとした場合に被取得企業が認識したであろう金額や、取得企業が同一の契約を締結したとした場合に認識したであろう金額と同じ金額となります。しかし、結論の根拠の BC33 項および BC43 項で指摘されているように、市場の条件と異なる契約資産または契約負債の計上(市場の条件と異なる契約に関する「[その他の無形資産又は負債](#)」の解説を参照のこと)による差異、および以下から生じる差異が存在する可能性があります。

- 被取得企業が [ASC606](#) を適用していない状況(例えば、IFRS、法定の報告要求、またはその他の財務報告の枠組みに基づいて財務諸表が作成されている場合)
- 取得企業と被取得企業の収益認識に関する会計方針の差異
- 取得企業と被取得企業との間の見積りの差異(例えば、変動対価の見積りまたは進捗度の測定)
- 企業結合前の被取得企業の [ASC606](#) に基づく会計処理の誤謬

新ガイダンスのもとで、[ASC805-20-30-28](#) は、取得企業が取得した契約の契約資産および契約負債を、あたかも取得企業自身が契約を開始しその後 [ASC606](#) のガイダンスに従ったかのように測定するべきであると規定しています。したがって、見積り(例えば、完了までの進捗度の測定)は、取得企業の観点から決定されるべきであり、これは、企業結合の直前の被取得企業の帳簿に計上された金額とは(例えば、取得企業のコスト構造が異なること、または取得から生じると期待されるシナジーのため)異なる可能性があります。

当初の会計処理: 契約資産

[ASU2021-08](#) に基づき、被取得企業がすでに財またはサービスを顧客に移転しているものの、取得日現在でまだ支払を受け取っておらず(または、まだ支払期限が到来していない)、かつ、対価に対する権利に時の経過以外の何かを条件としている場合、取得企業は契約資産を認識します。契約資産は、対価に対する権利が、時の経過以外の何か(例えば、追加の財またはサービスの移転)を条件としているため、債権とは異なります。

PwC は、固定払条件の契約の場合、新ガイダンスに基づく会計処理は、一般的に現行の実務と整合すると考えています。しかし、将来の支払額が変動する場合には、[ASC606](#) の特定の原則(例えば、変動対価の見積りの制限)のため、新ガイダンスに基づいて取得日時点で認識される金額は、現行ガイダンスに基づいて計上される公正価値よりも低くなる可能性があります。また、契約が売上高ベースのロイヤルティと機能的な知的財産のライセンスの交換である場合には、より低くなる可能性があります。この場合、[ASC606-10-55-65](#) に基づき、基礎となる売上高が発生するまで、将来の変動対価の金額は契約資産として認識することはできません。

新ガイダンスでは、[ASC606](#) に基づき取得日時点で認識できない変動対価に関する契約資産は取得日には認識されず、その後に受領した(または、[ASC606](#) に基づき認識可能となった)対価は、取得後の期間において収益として認識されることとなります。FASB は、企業結合会計における契約に伴う顧客関連の無形資産の評価においては、変動対価の見積りの制限、ないし売上高または使用量ベースのロイヤルティの例外規定の対象となる見積キャッシュ・フローを引き続き含めることができると指摘しました。設例につ

いては、付録の [設例 1](#) をご参照ください。

当初の会計処理: 契約負債およびのれんへの影響

[ASC606](#) は、「契約負債」を、顧客に財またはサービスを移転する企業の義務のうち、企業が顧客からすでに対価を受け取っている(または対価の金額の期限が到来している)ものと定義しています。現在、多くの企業は、[EITF01-3](#)「被取得企業の繰延収益に関する企業結合の会計処理」([ASC805](#) にコード化されなかったが多くの場合において実務で検討されているガイダンス)を参照して、法的債務が存在する場合にのみ、企業結合における契約負債を認識しています。新ガイダンスの下で、取得企業は、契約負債を認識するか否かを決定するために、[ASC606](#) における履行義務の定義を適用しなければなりません。[ASC606-10-25-16](#) に記載されているように、履行義務には、契約に法的かつ明示的に記載された義務だけでなく、企業の取引慣行、公表された方針、または具体的な声明により含意されている可能性のある義務も含まれます。詳細については PwC 会計ガイド「収益認識」(英語のみ) [Section 3.2.2](#) をご参照ください。

[ASU2021-08](#) に基づき、顧客が被取得企業に対価を提供した(または、被取得企業が顧客からの債権を保有している)ものの、被取得企業が関連する財またはサービスを未だ完全に顧客に移転していない(すなわち、被取得企業には充足していない履行義務がある)場合に、取得企業は契約負債を認識することになります。

また、取得企業は、(現行ガイダンスにおける公正価値の使用に代わって)そのような契約負債の金額を算定するために [ASC606](#) の規定を適用することになります。その結果、企業は、取得日時点で現行の US GAAP に比べてより多くの金額の契約負債を計上する可能性が高くなります。結論の根拠の BC41 項で指摘したように、FASB は、このガイダンスの適用から生じる関連する相手勘定は、一般的にのれんに計上されると考えています。[ASU2021-08](#) の適用後、取得法で計上される識別可能な純資産の金額は、(契約負債の金額が増加するため)減少し、その結果、のれんの残高が増加することになります。

報告企業は、取得後の減損に関連してのれん残高を評価する際に、この結果の影響を考慮する必要があります。例えば、象徴的な知的財産を、前払金を受け取って一定期間にわたってライセンス供与する契約について契約負債が認識され(付録の [設例 3](#) に例示されている)、追加ののれんが認識される場合には、当初は、取得した事業の純帳簿価額に対する新ガイダンスによる正味の影響はありません。しかし、これらの契約負債が取得後に収益として認識されるにつれて、純帳簿価額が増加します。これにより、当該期間中に事業の公正価値が増加しない限り、[ASC350](#) に基づく事後的なれん減損テストに課題が生じる可能性があります。特に、のれんが取得時に独立した報告単位に含まれている場合、企業は、年次テストに加えて、報告単位の公正価値が帳簿価額を下回る可能性が高い事象または状況(すなわち、トリガー事象)を検討する必要があります。この課題は、のれんが取得企業の既存の報告単位に組み入れられる場合には、報告単位の公正価値と帳簿価額との間に既存の緩衝(クッション)が存在する限りにおいて、重要性が低いかもしれません。

範囲

[ASU2021-08](#) は、企業結合で取得した契約資産および契約負債に適用されます。また、[ASC610-20](#)「その他の収益—非金融資産の認識の中止から生じる利得及び損失」の範囲に含まれる非金融資産の売却による契約負債を含む、[ASC606](#) の規定を適用するその他の契約にも適用されます。さらに、新ガイダンスは、[ASC808](#)「共同開発契約」で会計処理されている契約など、[ASC606](#) の規定を直接的または類推により適用するその他の契約にも適用する可能性があります。

新ガイダンスは、以下に影響を与えません。

- 返金負債など、顧客との契約から生じる可能性のあるその他の資産または負債
- 顧客に対する前払金に関連する資産
- 資産計上された契約の獲得または履行のためのコスト([ASC340-40](#) に記載)
- 当該契約を履行するために使用される企業結合で取得した棚卸資産

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

企業結合会計において、返金負債は、引き続き公正価値で計上しなければなりません。顧客への前払金に関する検討事項については、「[被取得企業から顧客への前払金](#)」をご参照ください。被取得企業が支払った契約の獲得または履行のためのコストは、取得企業にとって資産の定義を満たさないため、企業結合において取得企業は資産として認識しません。しかし、これらのコストから生じる影響は、事実上、取得法で認識される顧客関連の無形資産の価値に織り込まれる可能性があります。

また、新ガイダンスは、企業結合で取得した棚卸資産を取り扱っていません。したがって、企業結合で取得した棚卸資産は、[ASC805](#)に従い、引き続き公正価値で計上されます。その結果、新ガイダンスでは、取得前後の期間における売上高の計上金額は整合しますが、総利益に対する影響については依然として整合しない部分が生じる可能性があります。

資産の取得

新ガイダンスは、企業結合で取得した契約資産および契約負債の認識および測定を取り扱っています。資産の取得(すなわち、取得した資産または引き受けた負債が事業の定義を満たさない取引)は扱っていません。したがって、資産の取得として契約資産または契約負債を取得する企業は、[ASC805-50](#)に規定されている原価集積モデルに従うことになるとPwCは考えています。この結果、コストは、[ASC805-50-30-3](#)に従い、それぞれの公正価値に基づいて、取得した資産および負債に分配されることとなります。

持分法投資

持分法投資は、新ガイダンスの範囲に直接含まれていません。ただし、[ASC323-10-35-13](#)に記載のとおり、企業が持分法投資を取得した場合、投資企業の原価ベースの投資額と投資先企業の純資産に対する持分との間の差異については、あたかも投資先企業が連結子会社であるかのように会計処理しなければなりません。実務上、これにより、投資企業は、事後の認識に関連して「ベースス差異」を計算するために投資先企業の原資産純額に対する持分を決定するにあたり、企業結合会計と類似の配分を行うこととなります。投資企業は、このような計算を行うにあたって [ASU2021-08](#) の新ガイダンスを適用することになると、PwCは考えています。

その他の検討事項

新ガイダンスは、企業結合会計における公正価値モデルの例外であり、取得した契約資産および契約負債のみに適用されます。FASBは追加のトピックまで範囲を拡げることを検討しましたが、最終的には拡大しませんでした。結果的に、特定のトピックは取り上げられておらず、企業は、以下のセクションで述べるように、これらの領域には判断を適用する必要があるでしょう。

その他の無形資産または負債

FASBは、審議中、市場の条件と異なる契約を含むその他の無形資産または負債について特定のガイダンスを含めない決定を行いました。FASBは、さまざまな顧客関連の無形資産、および有利または不利な条件の付いた市場の条件と異なる契約について資産または負債の認識を要求する既存のガイダンスが存在すると結論付けました。そのような無形資産に与える新ガイダンスの影響について具体的な議論はありませんが、FASBは結論の根拠のBC38項において、企業はそのような資産または負債に引き続き現行ガイダンスを適用すべきであると指摘しました。

無形資産および負債に関するガイダンスに変更はありませんが、新ガイダンスの結果として、適用に差異が生じる可能性があります。例えば、これまで、有利または不利な契約における市場と異なる条件は、多くの場合において、企業結合会計における繰延収益の公正価値計算に組み入れられていました。新ガイダンスの下では、取決めの契約条件に基づいて企業結合会計における契約負債を計上する必要があるため、このような市場と異なる条件について個別に無形資産または負債を認識する必要が生じる例が増える可能性があるためPwCは考えています。

市場の条件と異なる無形資産または負債を認識後に償却する際には、一般的に、契約の価格条件の調整として収益に計上すべきであるとPwCは考えています。

企業はまた、新ガイダンスの影響を企業結合会計におけるその他の無形資産の評価にどのように組み込んでいるかにも注意を払う必要があります。これらの無形資産の公正価値は新ガイダンスの結果として変化すべきではありませんが、取得企業は、新ガイダンスにより変化する運転資本の金額を、その無形資産の評価モデルにどのように組み入れるかを検討する必要があります。さらに、取得後の収益（および、将来の経営成績の予測）は新ガイダンス適用の結果として変化しますが、将来キャッシュ・フローは変化しません。取得企業は、取得したその他の無形資産の公正価値を決定する際に、将来のキャッシュ・フローが適切に含まれている、または除外されていることを確認しなければなりません。例えば、被取得企業が象徴的な知的財産をライセンス供与し、その顧客から前払金を受け取ることがあります。取得企業は、今後、この契約に関して契約負債と取得後において収益を計上することになりますが、このような収益は非資金であるため、基礎となる知的財産の無形資産の評価から、その収益の影響を除外すべきです。

被取得企業から顧客への前払金

企業は、顧客に契約締結のインセンティブを与えるため、顧客に前払金を支払うことがあります。[ASC606](#)の下では、顧客への支払いは、別個の財またはサービスに対する支払いを反映している場合を除き、収益の減額として計上されます。前払金を支払った場合、回収可能性の評価に応じてその金額は繰り延べられ、当該顧客から発生したその後の収益に対して減額される可能性があります。

被取得企業がその顧客に対して行う前払金は、新ガイダンスの範囲に含まれていません。したがって、企業は、[ASU 2021-08](#)の適用後も既存のアプローチを継続して適用すべきであると、PwCは考えています。このような繰り延べは、企業結合会計で認識される別個の資産を反映していません。被取得企業がその顧客に対して行う前払金の影響は、取得企業において、一般的に、顧客関係の無形資産の評価の一部として企業結合会計に含まれます。すなわち、前払金は、顧客との契約に関連する将来のキャッシュ・フロー一獲得に貢献していることとなります。取得企業は、通常、この無形資産の償却を費用として計上します。

しかし、取得企業が、企業結合を検討するにあたって、新たな顧客に前払金を支払うことを被取得企業と交渉および（または）指示した場合には、その支払は取得企業および結合された企業体の取得後の便益のためのものとみなさなければならず、その後の償却は、収益の減額として計上されなければなりません。これは、当初 [EITF01-3](#) で公表されたガイダンスと整合しています。このガイダンスは破棄されて、[ASC805](#) で成文化されませんでした。企業結合と別個に会計処理すべき取引に関する [ASC805-10-55-18](#) のガイダンス、および顧客に対する支払いに関する [ASC606](#) のガイダンスと整合的であるとPwCは考えています。

損失契約

企業結合において引き受けた契約は、有利または不利な契約条件についての資産または負債を生じさせる可能性があります。限定的な状況において、取得企業は、契約を完了するための総コストが顧客から受け取る対価の合計を上回る（すなわち、損失契約）と被取得企業が判断し、被取得企業が損失引当金を計上していた契約を取得することがあります。新ガイダンスの下で、損失契約を企業結合会計でどのように計上すべきかに関する問題が生じます。

新ガイダンスの範囲は、[ASC606](#) の下での契約資産および契約負債のみを扱っています。損失契約は、建設型契約及び製造型契約に関する [ASC605-35](#) や、独立に価格設定されている延長保証契約に関する [ASC605-20](#) などの他の US GAAP で対応されています。したがって、損失契約は新ガイダンスの対象とはならないとPwCは考えています。PwCは、損失契約が関連する不利な要素は、一般的に市場の条件と異なる契約に関する負債に包含されると考えています。市場の条件と異なる契約の計算の一環として、不利な要素は、単に被取得企業によるコストの見積り（[ASC605](#)）を使用するのではなく、そのような財またはサービスについての一般的な市場条件に関する市場参加者の仮定を用いた公正価値に基づくこととなるでしょう（すなわち、[ASC805](#) に従う）。その後、市場の条件と異なる契約に関する負債は、将来の期間において償却され、一般的に収益と相殺されることとなります（「[その他の無形資産または負債](#)」をご参照ください）。

実務上の便法

[ASU2021-08](#) は、企業結合における取得企業に実務上の便法を提供しています。これらは、取得企業が [ASC606](#) に基づき被取得企業の会計処理を評価または依拠することができない状況に救済措置を与えることを意図しています。この場合、FASB は、取得企業は被取得企業の収益契約に実質的に [ASC606](#) を適用しなければならないと考えており、そのため、[ASC606](#) の適用開始時と同様の実務上の便法を提供しています。この実務上の便法により、取得企業は、履行義務および取引価格を決定するために契約の直近の条件変更時点における条件を利用できます。

さらに、新ガイダンスにおける2つ目の実務上の便法は、契約の履行義務に取引価格を配分するための独立販売価格の決定時期に関係しています。この実務上の便法により、取得企業は、[ASC606](#) で要求されている契約開始時ではなく、取得日に独立販売価格を決定することが可能となります。FASB は、この実務上の便法の目的は、被取得企業が十分な情報を欠いていたり、または過去に US GAAP に準拠した財務諸表を作成していなかったりした場合に、取得企業が契約開始日までさかのぼることが煩雑となる状況を緩和することにあると指摘しました。

取得企業は、これらの実務上の便法のいずれかまたは両方を取得ごとに適用することを選択できます。特定の取得に実務上の便法を選択した場合、その実務上の便法は当該取得に関連するすべての収益契約に適用すべきです。しかし、異なる取得については、異なる選択が可能です。

開示

新ガイダンスは、取得に関する取引固有の追加開示や移行時の開示は要求していません。企業は、[ASC805](#) および [ASC606](#) における既存の開示要求を引き続き適用しなければなりません。これらには、以下が含まれます。

- 取得した主要な資産および引き受けた主要な負債について認識した金額の開示 ([ASC805-20-50-1\(c\)](#))
- 取得した事業に関連する収益および純損益 ([ASC805-10-50-2\(h\)](#))
- 企業結合による報告期間中の契約資産および契約負債の残高の変動に関する説明 ([ASC606-10-50-10](#))
- 未履行の履行義務 ([ASC606-10-50-13](#)) に配分された取引価格の金額

企業が新ガイダンスで提供された実務上の便法のいずれかを選択する場合、企業は、適用した実務上の便法を開示すべきです。さらに、合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の定性的評価を開示しなければなりません。

IFRSとの相違

現在、[ASC805](#) および IFRS 第3号は、取得した資産および引き受けた負債は、一般に、取得日の公正価値で認識および測定すべきであると規定しています。この新ガイダンスにより、US GAAP の下では企業結合で取得した契約資産および契約負債は、主にその契約条件に基づき [ASC606](#) に従って認識および測定するため、US GAAP と IFRS との間に差異が生じます。これにより、異なる目的のために US GAAP と IFRS の両方を適用する企業間の国境を超えた取引に、追加的な会計上の複雑さが生じる可能性があります(例えば、米国親会社の在外子会社が事業を取得し、在外子会社の法定財務諸表では当該取引を IFRS に基づいて認識するが、米国親会社の連結財務諸表では当該取引を US GAAP に基づいて認識する場合など)。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

発効日および経過措置

新ガイダンスは、公開企業¹について、2022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含まれる期中期間より適用されます。他のすべての企業について、新ガイダンスは、2023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含まれる期中期間に適用されます。

企業は、取得日が発効日以後のすべての企業結合に対し、[ASU2021-08](#)における新ガイダンスを将来に向かって適用しなければなりません。[ASC805](#)の下での取得日は、取得企業が被取得企業の支配を獲得した時点となります。

期中期間を含め、財務諸表がまだ発行されていない期間に早期適用が認められています。ただし、第1四半期以外の期中期間に適用する場合は、新ガイダンスを適用する事業年度の期首以降のすべての以前の企業結合に対して、新ガイダンスを適用することを要求しています。

これにより、事業年度中に発生したすべての企業結合の会計処理の首尾一貫性が確保される一方、運用上の複雑性が生じます。例えば、12月決算の企業が2021年第4四半期に[ASU2021-08](#)を適用する場合、2021年1月1日以降に発生したすべての企業結合について新ガイダンスを適用する必要があります。2021年の第4四半期より前の期中期間に企業結合が発生した場合、企業は、重要性がある場合には、例えば、収益、法人所得税、純利益、1株当たり利益、のれんおよび関連する減損分析ならびにセグメントに及ぼす関連する影響などを決定および計上する必要があります。また、これにより企業は、重要性がある場合には、将来の提出書類における四半期の比較期間のデータを修正再表示する必要があります。

過去の事業年度に発生した取得については、たとえ[ASC805-10-25-14](#)に記載されている「測定期間」が未了の場合であっても、調整を行うことはできません。

¹ この文脈における「公開企業 (public business entities)」とは、当該企業に関する FASB Codification の基本用語集の定義を指しており、「重大な」被取得企業または持分法適用の投資先企業のように、財務諸表が別の公開企業の提出書類に含まれている企業(このような状況がなければ非公開企業となる)を含みます。

付録

以下の例は、新ガイダンスによって最も影響を受ける可能性のある特定の一般的な状況を例示しています。

設例 1 は、取得企業が機能的知的財産をロイヤリティと引き換えに顧客にライセンス供与した企業結合における、取得企業による会計処理を例示したものです。

設例 1

医薬品のライセンス

企業 A は製薬会社です。企業 A は、20X2 年 1 月 1 日に企業結合により企業 B を取得します。同じく製薬会社である企業 B は、20X1 年 1 月 1 日に、企業 Z に承認済みのがん治療薬をライセンス供与しました。当該医薬品のライセンス契約には、5 年間、第三者に対する企業 Z の当該医薬品の売上高に基づき、企業 Z が企業 B に 6% の売上高ベースのロイヤリティを支払うという条件があります。企業 B は、契約開始日にがん治療薬の知的財産を引き渡しており、残存する履行義務はありません。

企業 A は、企業結合会計において、企業 Z との機能的知的財産の医薬品ライセンス契約をどのように会計処理すべきでしょうか。

分析

[ASC606-10-55-65](#) には、売上高または使用量ベースのロイヤリティを有する知的財産のライセンスに関連する収益の認識についての例外が含まれています。この例外のもとで、その後の売上または使用が発生するか、または履行義務が充足されるかのいずれか遅い時点まで、ロイヤリティの収益は計上されません。

[ASU2021-08](#) の適用後、企業 A は、当該契約に関連して企業結合会計で契約資産を計上しません。企業 A は、取得日の後に、ロイヤリティが企業 Z によって発生するにつれて収益を計上します。取得日に、企業 A は、顧客関連の無形資産を公正価値で計上し（これは、企業 Z から企業 A に対して発生すると予想される将来のロイヤリティを考慮する可能性が高い）、当該無形資産の耐用年数にわたり当該資産の償却を比例的に費用として反映します。

設例 2 は、被取得企業が機能的知的財産のライセンスを取得し、顧客に区別できるサービスを提供する、企業結合における取得企業による会計処理を例示したものです。

設例 2

契約後のカスタマーサポート付のソフトウェア・ライセンス

企業 A は、20X1 年 1 月 1 日に、企業 B に 3 年間の定期ソフトウェア・ライセンスを提供します。また企業 B は、契約後カスタマー・サポート (PCS) を受けます。これは、企業 A が開発したアップグレードが利用可能な場合および利用可能な時に企業 B が利用できるサポートです。契約開始時に支払われた現金対価は合計 7,500 万ドルです。企業 A は、ソフトウェア・ライセンスと PCS は別個の履行義務であり、取引価格のうち 6,000 万ドルをソフトウェア・ライセンスに、1,500 万ドルを PCS に配分します。企業 A は、ライセンス期間の開始時にソフトウェア・ライセンスに配分された収益を認識し、PCS に配分された収益を 3 年の期間にわたり比例的に認識します。

企業 C は、20X3 年 1 月 1 日に企業 A を取得します。この設例の目的上、重大な金融要素の影響は無視し、契約における PCS に関連する価格は取得日においても市場価格であるとします。

企業 C は、企業結合会計で企業 B とのソフトウェア・ライセンスおよび PCS の契約をどのように会計処理すべきでしょうか。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

分析

[ASU2021-08](#) の適用後、被取得企業がすでに現金を受け取り、ソフトウェアを引き渡しているため、企業 C はソフトウェア・ライセンスに関連する契約資産または契約負債を計上しません。企業 C は、PCS 契約についての履行義務の未充足部分について、500 万ドルの契約負債を認識します (20X3 年 1 月 1 日の取得日現在、3 分の 2 の履行義務が完了しているため、1,500 万ドルから最初の 2 年間に関する 1,000 万ドルを差し引いた金額)。この金額は、契約当初の条件、契約開始時における履行義務および履行義務の独立販売価格の比率の決定、ならびに取得日までの進捗度に基づいています。この金額は、取得後に、残りの PCS サービスが翌年に企業 B に提供されるにつれて収益として認識されます。

設例 3 は、被取得企業が象徴的な知的財産を顧客にライセンス供与し、取得日前に当該顧客から前払金を受け取っている企業結合における、取得企業による会計処理を例示したものです。

設例3

キャラクター画像のライセンス

企業 A は、新しいアニメテレビ番組を含む幼児教育番組を企画制作しています。企業 A は、20X1 年 1 月 1 日、企業 B に対し、テレビ番組のキャラクターの画像を前払金 8,000 万ドルと引き換えに 4 年間使用する独占的ライセンスを供与します。

キャラクターの画像には重大な独立した機能がないため、ライセンスの基礎となる知的財産は象徴的な知的財産です。そのため、ライセンスは知的財産にアクセスする権利であり、企業 A は [ASC606](#) に基づき、一定の期間にわたり収益を認識します。

20X4 年 1 月 1 日、企業 C は、企業結合により企業 A を取得します。企業 A と企業 B の間には象徴的な知的財産のライセンス契約が 1 年残っており、取得日までに企業 A は 6,000 万ドルの収益を認識しています。この設例の目的上、重大な金融要素の影響は無視し、知的財産のライセンスに関連する手数料は、取得日現在においても市場価格であるとします。

企業 C は、企業結合会計において、この契約をどのように会計処理すべきでしょうか。

分析

[ASU2021-08](#) の適用後、企業 C は、企業結合会計において、企業 C が企業 B と当初の契約を同日かつ同条件で締結した場合に計上したであろう金額に基づいて契約負債を計上します。ライセンス料は 4 年間のライセンス期間にわたって認識されるため、企業 C は、企業結合会計において、20X4 年 1 月 1 日の取得日時点で残存しているライセンス期間の残りの 4 分の 1 についての契約負債として 2,000 万ドルを計上します。この金額は、取得後 1 年間に企業 C により収益として認識されます。このガイダンスの適用は、企業 C が取得した企業 A の知的財産の公正価値に影響を与えないため (なぜなら、ライセンスの残存期間にわたってキャッシュ・イン・フローがないため)、企業結合会計においてライセンス契約に係る契約負債に関連する相手勘定は、のれんの増加として計上されます。

(注) 象徴的な知的財産に係る無形資産の公正価値は、新ガイダンスの下で当該契約に基づき認識される将来の収益が存在する場合であっても、ライセンス契約の残存期間においてライセンス供与されたキャラクター画像に関連する将来キャッシュ・フローが企業 B から発生しないことを考慮すべきです。さらに、PwC は、この状況において計上すべき顧客関連の無形資産はないと考えています。取得日以降、ライセンス契約に基づき顧客から受け取るキャッシュ・フローは発生しないためです。

設例 4 は、被取得企業が取得日より前に顧客と長期工事契約を締結した場合の、企業結合における取得企業の会計処理を説明したものです。この説明には、取得後に進行中の履行義務の進捗をどのように測定すべきかが含まれます。

設例4

長期工事契約

企業 A は、20X1 年 1 月 1 日に、企業 B と、総額 4,000 万ドルの対価で新しいオフィスビルの建設契約を締結しています。対価は、建設期間中に特定のマイルストーンが達成されたときにさまざまに分割されて支払われます。オフィスビルの建設は、ASC606 に基づいて一定の期間にわたり充足される単一の履行義務とみなされ、完成までに約 2 年かかると見込まれています。企業 A は、当該契約には重大な金融要素が含まれていないと結論付け、最も適切な進捗の測定方法は、オフィスビル完成までの予想コストの合計と発生したコストの比較に基づくインプット法であると判断します。

20X2 年 1 月 1 日、企業 C は企業 A を企業結合により取得します。進捗度の測定方法に基づいて、企業 A は取得直前時点で契約の進捗度を 50% と見積もっており、2,000 万ドルの収益 (50% × 4,000 万ドルの合計対価) を認識し、その日までに企業 B から 1,800 万ドルの支払を受け取っています。したがって、企業 A は、この状況であれば、この金額の支払いは時の経過以外の何かを条件としていることから、ASC606 に基づき、取得日時点で 200 万ドルの契約資産を認識していたはずで

しかし、取得日に、企業 C は、残存する取得後の履行義務のコストの評価および企業 C のコスト構造 (企業 C の購買力がより大きいため企業 A のコスト構造とは異なる) に基づき、履行義務の進捗度は 55% であると見積っています。

企業 C は、企業結合会計において、当該契約をどのように会計処理すべきでしょうか。

分析

一定の期間にわたり充足される履行義務の進捗度の測定値は、財またはサービスの支配を移転する際の報告企業の履行を反映しなければなりません。企業結合において、取得企業は、企業結合会計で計上すべき契約資産または負債の金額を決定するために、取得日現在で受領した対価の金額と比較して、一定期間にわたり充足される履行義務の進捗度の測定値 (当該契約の対価合計を乗じたもの) を評価しなければなりません。このような計算は、取得した契約に関連する取得企業の見積りを反映しなければなりません。

ASU2021-08 の適用後、企業 C は、企業 B と当初の契約を同日かつ同条件で締結した場合に企業 C が計上したであろう金額に基づいて、契約資産または契約負債を企業結合会計で計上することになります。取得日における完了までの進捗度の測定値 (55%) に契約対価の合計 4,000 万ドルを乗じた金額から、取得日までに企業 B から受領した支払額 1,800 万ドルを差し引いた金額に基づいて、企業 C は、契約資産 400 万ドルを計上することになります。この金額は、企業間で見積りが異なることにより、企業 A が同日に計上していたであろう契約資産の額である 200 万ドルと異なることに留意ください。

© 2022 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.

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。