

# In depth

## A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2017- 20  
September 06, 2017

### 新収益基準

### 医薬・ライフサイエンス業界における新基準の適用

#### 目次

概要 .....	1
範囲 .....	2
1. 契約の識別 .....	2
2. 履行義務の識別 .....	4
3. 取引価格の決定 .....	7
4. 取引価格の配分 .....	14
5. 収益の認識 .....	16
知的財産のライセンス .....	21
その他の検討事項 .....	30

#### 要点

公開企業は、2018 年に新収益基準を適用しなければなりません。その影響は業種や現行の会計慣行によって異なりますが、新収益基準は、ほぼすべての企業に、ある程度の影響を与えることとなります。新収益基準は、当初、米国会計基準 (US GAAP) および国際財務報告基準 (IFRS) の下でコンバージェンスされた基準として公表されましたが、米国財務会計基準審議会 (FASB) および国際会計基準審議会 (IASB) はそれぞれ微妙に異なる修正を行っており、そのため、US GAAP に基づく場合と IFRS に基づく場合とでは最終的に収益基準を適用した結果が異なる可能性があります。

収益認識の移行リソースグループ (TRG: Transition Resource Group) は、多くの業種に属する企業に影響を及ぼす様々な適用上の論点について議論してきました。この TRG の議論によって、新収益基準の適用において参考となる洞察が提供されており、米国証券取引委員会 (SEC) は、登録企業が新収益基準を適用するにあたっては、TRG の議論を考慮することを期待しています。

この PwC In depth では、新収益基準公表以降の適用上の動向を反映し、医薬・ライフサイエンス業界の企業に特有の課題を取り上げています。この In depth の内容を検討する際には、[PwC 会計ガイド「Revenue from contracts with customers」\(Global 版\)](#) (英語のみ、CFODirect.com で入手可能) を併せてご確認ください。

#### 概要

医薬・ライフサイエンス業界は、最大セクターである製薬を始め、バイオテクノロジー、医薬品開発業務受託機関および医療機器等の多くのサブセクターで構成されています。この業界に共通する特徴は、人の健康に関する多種多様な製品、テクノロジーおよびサービスを開発、製造および販売している点です。収益認識の問題は、医薬品や医療機器の販売による収益に留まりません。製品の開発や市場への投入を行うために、この業界の企業間での取引から生じる収益に関する問題も増えています。医薬・ライフサイエンス業界における企業は、医療サービス提供者または医療サービス消費者として、あるいはライセンス契約の履行を通じて、医薬品の開発に係る契約を締結することが多くあります。これらの複雑な取引は、新収益基準 (会計基準コード化体系 (ASC) 606 および国際財務報告基準 (IFRS) 第 15 号「顧客との契約により生じる収益」) に基づき会計処理されます。

本資料では、新収益基準が医薬・ライフサイエンス業界における企業にどのような影響を与えるのかを重点的に取り扱っています。また、米国会計基準 (US GAAP) と IFRS に基づく現行の実務と、新基準とを対比させています。設例および関連する考察は、新収益基準による影響を企業が評価する際の一助となるように、焦点となる領域を提示することを目的としています。

## 範囲

顧客との特定の契約(例えば、リース契約、保険契約、金融商品、および製品保証を除く保証、ならびに特定の非貨幣性取引)は、新収益基準の範囲に含まれませんが、本基準は顧客とのほぼすべての契約に適用されます。顧客とは、「企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを対価と交換で獲得するために、企業と契約を締結した当事者である」と定義されています。両当事者が、活動またはプロセス(共同契約における資産の開発等)に共に参加しており、そのような活動またはプロセスからもたらされる重大なリスクおよび便益を共有する場合の契約には、本基準は適用されません。

医薬・ライフサイエンス業界における企業の課題の一つに、提携契約が顧客との契約であるか否かを決定するための当該契約の評価があります。本収益基準の範囲に含まれない可能性のある契約に、製品開発におけるリスクや便益を共有した提携企業または共同事業者との契約が挙げられます。このような契約は、企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスの販売ではないためです。例えば、特定の薬品の開発に関連して、バイオテクノロジー会社と製薬会社との間で、重要なリスクおよび便益を対等に共有することを定めた契約を締結する場合があります。当該契約の両当事者が業者と顧客との関係ではなく提携関係にある場合、本基準の適用範囲に含まれない可能性が高くなります。しかし、バイオテクノロジー会社が製薬会社にその知的財産(IP)のライセンスを供与すること、またはその化合物を販売すること、および(または)研究開発サービスを提供することが契約の実質である場合で、このような活動がバイオテクノロジー会社の通常の活動のアウトプットである財またはサービスをもたらす場合には、本基準の適用範囲に含まれる可能性が高くなります。

契約が本収益基準の範囲に含まれるか否かの判断は複雑となり得ます。契約には、顧客関係の要素と提携関係の要素の両方が含まれる可能性があります。企業は、契約を分析する際に、まず両当事者の活動を識別し、その活動からもたらされるリスクや便益を理解した上で、両当事者がそれらのリスクおよび便益を共有しているか否かを判断しなければなりません。どの当事者が財またはサービスを受取るのか、また、それらの財またはサービスは引き渡す側の当事者の通常の活動のアウトプットを表すか否かを判断することも重要です。そのような契約(または当該契約における一部の義務)が本収益基準の範囲に含まれない場合は、関連する収益は本収益基準における収益の定義を満たさず、その他の収益として計上するか、あるいは場合により費用の反対勘定(contra-expense)で計上することになります。

企業は、本収益基準の適用範囲に含まれる構成要素と、その他の基準の適用範囲に含まれるその他の構成要素の両方が含まれる(提携契約等の)契約について、まず他の基準(該当する場合)における分離および(または)測定のガイダンスを適用します。取引価格については、その他の基準によって当初に測定された部分を減額した上で、残った取引価格に対して本収益基準を適用します。例えば、企業は医療機器を顧客にリースし、さらに関連する研修サービスや医療消耗品を提供することがあります。このような契約では、リース部分にはリース会計を適用する一方で、研修サービスおよび消耗品には本収益基準を適用します。



## 1. 契約の識別

契約は書面による場合もあれば口頭による場合、あるいは企業の慣習的な取引慣行により含意される場合もあります。通常、法的に強制可能な権利および義務を生じさせる顧客との合意は、契約の定義を満たします。法的な強制力は法律の解釈に依拠するものであり、法域によっては契約の当事者の権利が必ずしも同じように行使されず、強制力が異なる場合があります。

医薬・ライフサイエンス業界における企業は、契約条件を変更または契約上の権利および義務を追加する、契約の修正または付帯契約の締結の履歴を検査しなければなりません。このような契約の修正や付帯契約は口頭または書面で行われ、契約の解除、解約、またはその他の条項を含んでいる可能性があります。さらに、このような契約の修正や付帯契約は、顧客にオプションや値引きを提供したり、契約の実質を変更したりする場合があります。これらすべてが収益認識に影響します。そのため、契約の修正を含め契約全体を理解することが、会計上の結論を導く上で重要になります。

企業は、契約の識別の一環として、対価を回収する可能性が高いか否かを評価することが要求されます。この「可能性が高い(probable)」

は、通常、US GAAP では 75-80%、IFRS では 50%超の可能性として解釈されています。この評価は、顧客への提供が見込まれる価格譲歩を考慮した後に行われます。すなわち、価格譲歩は、回収可能性の評価において考慮すべき要因ではなく、(取引価格に影響する)変動対価となります。さらに FASB は、ASC606 の修正において、企業は代金不払いの場合、財またはサービスの提供の停止などによって信用リスクに対するエクスポージャーを低減できることを、回収可能性の評価の一部として検討しなければならないと明確化しました。IASB は、この点について IFRS 第 15 号を修正しませんでした。IFRS 第 15 号に対する修正の「結論の根拠」に、信用リスクに関する追加的な議論を含めました。そのため、両収益基準に基づき同一の結論がもたらされる可能性が高いといえます。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業は、以下の要件のすべてに該当する場合に、顧客との契約を会計処理します。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 契約の当事者が契約を承認している。</li> <li>● 移転すべき財またはサービスに関する各当事者の権利を識別できる。</li> <li>● 支払条件を識別できる。</li> <li>● 契約に経済的実質がある</li> <li>● 企業が対価のほぼすべてを回収する可能性が高い</li> </ul> <p>対価の回収可能性が高いかどうかの評価は、顧客に提供されることが見込まれる価格譲歩の考慮後に行われます。経営者は最初に、顧客からの対価の受取額が顧客の支払うべき金額よりも少ないと見込んでいるかを判定し、その後、残りの金額が回収可能か否かを判定しなければなりません。</p> <p>経営者が、回収の可能性が高くないと結論付けた場合、その契約の会計処理には 5 ステップ・モデルを適用しません。その場合に企業は、次の事象のいずれか 1 つが生じたときに受け取った対価を収益として認識します。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 顧客に対して財またはサービスを移転する残りの義務は存在せず、かつ、対価のほとんどすべてをすでに受け取っており、返金不能である。</li> <li>● 契約が解約されており、受け取った対価は返金不能である。</li> <li>● 企業が財またはサービスの支配を移転し、顧客に対する財またはサービスの移転を停止しており(該当する場合)、追加の財またはサービスを移転する義務はなく、かつ、顧客から受け取った対価は返金不能である[US GAAP のみ]。</li> </ul>	<p>説得力のある証拠が存在しなければ、他の収益認識の要件を満たしていても、企業は契約からの収益を認識することを禁止されています。</p> <p>契約の証拠は、ベンダーの事業慣行と整合していなければなりません。ベンダーが事業慣行として契約書を入手している場合には、契約の両当事者が署名した契約書が取引の存在を示す唯一の受け入れ可能な証拠になります。ベンダーが、事業慣行上、署名された契約書を入手していない場合、ベンダーは、取引が存在することを証明する別の形式の証拠(注文書、オンライン承認、および電子上のコミュニケーション、またはクレジットカードの承認など)を持っていないと見なされます。</p> <p>企業が、顧客からの回収は合理的に確実であると結論付けることができない場合、契約からの収益はその全額を繰延べます。</p>	<p>企業は、法的形態だけでなく、取引の基礎となる経済的実質を考慮することが要求されます。</p> <p>企業は、収益を認識する前に企業に取引の経済的便益が流入する可能性が高いことを立証しなければなりません。</p>

## 回収可能性

回収可能性の閾値により現行実務は大きく変わらないと見込まれます。企業は、取引価格の回収可能性が高い (US GAAP および IFRS の両方において「probable」と表記) かどうかを評価し、回収可能性が高い場合、企業は現行実務と同様に履行義務が充足されるにつれて収益を認識します。企業が契約開始時に、取引価格の回収可能性が高くないと結論付けた場合は、契約ははまだ存在しないこととなります<sup>1</sup>。顧客からの債権の当初および事後の減損に重要性がある場合は、売上総利益の下に費用として区分表示します。当該費用に重要性がある場合は、損益計算書上に区分表示します。

### 例 1-1—過去に価格譲歩を行った場合の回収可能性の評価

**事例:** Pharma 社が、ある政府機関に対して処方薬を 500 万ドルで販売します。Pharma 社では、過去に当該政府機関からの支払いが長期にわたり遅延した経験があります。Pharma 社は、当該政府機関に対して処方薬を販売しており、引き続き通常の市場価格で処方薬を販売します。Pharm 社は、過去に最終的に支払いを受けたものの、そのために大幅な価格譲歩に合意しなければなりません。Pharma 社は、過去の経験に基づき、当該契約について 300 万ドルの価格譲歩を行うと見込んでいます。

Pharma 社は政府機関への 500 万ドルの販売をどのように会計処理しますか。

**分析:** Pharma 社は、処方薬と引き換えに権利を得る金額が回収される可能性が高いかどうかを決定するために、契約開始時に当該政府機関との契約を評価する必要があります。新収益基準は、企業に対して、取引価格を決定するために、価格譲歩の可能性も含めて変動対価のガイダンスを検討しなければならないとしています。

価格譲歩が見込まれるため、取引価格は 200 万ドルになることが考えられます。Pharma 社は、契約が存在するかどうかを決定するために、調整後の取引価格が回収される可能性が高いかどうかを評価します。回収可能性のハードルをクリアすると仮定すると、取引価格は、Pharma 社が処方薬を引き渡すという履行義務を充足させるにつれて認識されます。また、Pharma 社が取引価格の受領が遅れると想定している場合、同社は、契約に重要な金融要素が組み込まれているかどうかを判断する必要があることとなります。

<sup>1</sup> 新収益基準には、回収可能性の評価および黙示的な価格譲歩があるため取引価格が表示価格と異なるのかどうかについての評価を説明した設例が含まれています。



## 2. 履行義務の識別

医薬・ライフサイエンス業界における多くの企業は、単一の契約の一部として複数の製品やサービスを顧客に提供しています。例えば、医療機器企業は、消耗品と一緒に医療機器を販売することがあり、据付、研修、またはその他のメンテナンス・サービスも提供しています。受託研究機関は、顧客が臨床試験の一部または全部を外注できるという広範囲にわたるサービスを提供しています。企業は、契約の条件および企業の取引慣行に基づいて独立した履行義務を識別しなければなりません。特定の事実パターンでは、財およびサービスの束は単一の履行義務として会計処理されることがあります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
履行義務は、以下のいずれかを顧客に移転するという契約における約束です。 <ul style="list-style-type: none"><li>別個の財またはサービス(あるいは財またはサービスの束)</li><li>ほぼ同一で、顧客への移転のパター</li></ul>	複数要素契約に含まれる要素を区分して会計処理すべきか決定するために、取引には以下の要件が適用されます。 <ul style="list-style-type: none"><li>引渡済項目には、単独で顧客にとつての価値がある</li></ul>	収益認識の要件は、通常、各取引に区分して適用されます。特定の状況においては取引の実態を反映するために、一つの取引を複数の識別可能な構成要素に区分する必要があります。  複数の取引が、一連の取引を全体として

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>ンが同じである、一連の別個の財またはサービス</p> <p>次の要件の両方に該当する場合には、財またはサービスは別個のものです。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 顧客がその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組み合わせて得ることができる(すなわち、当該財またはサービスが別個のものとなり得る)</li> <li>● 財またはサービスが契約の中の他の財またはサービスと区分して識別可能である(すなわち、当該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)</li> </ul> <p>財またはサービスを顧客に移転する複数の約束が、区分して識別可能でないことを示す要因には、次のものが含まれます(これらに限定されません)。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. 企業は、財またはサービスを契約において約束している他の財またはサービスとともに統合する重要なサービスを提供している</li> <li>b. 1 つまたは複数の財またはサービスが、他の財またはサービスを大幅に修正またはカスタマイズしている</li> <li>c. 財またはサービスの依存性や相互関連性が高い</li> </ol> <p>ASC606 は、契約の観点において重要性のない約束した財またはサービスを区分して会計処理することを企業に要求しないと明記しています。IFRS 第 15 号には、同様の特定のガイダンスはありません。しかし、IFRS を適用する報告企業は、履行義務を識別する際に、重要性を検討しなければなりません。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 引渡済項目に一般的な返品権がある場合には、未引渡項目が引渡される、または履行される可能性が高く、実質的にベンダーの支配下にあると考えられる</li> </ul>	<p>考えないと商業的な効果が理解できないような形で結びつけられている場合には、これらの取引をまとめる必要があります。</p>

新収益基準における別個の財またはサービスと、現行の US GAAP の下での独立した価値または現行 IFRS の下での独立の構成要素の定義は同じでないものの、財およびサービスが別個のものとなるかどうかの評価と、引渡対象物が現行の US GAAP の下で独立した価値を有するか、または現行 IFRS の下で独立の構成要素であるかの決定は似ています。経営者は、新ガイダンスに基づき、顧客が企業または他の企業によって別個に販売される財またはサービス、あるいは顧客がすでに獲得している財またはサービスである「顧客にとって容易に利用可能な資源」と組み合わせて、財またはサービスによる便益を得ることができるかどうかを評価します。

企業は、契約における約束の性質が、財またはサービスを個々に移転することか、それとも、約束した財またはサービスがインプットとなる結合した項目を移転することかを決定する必要があります。これは、企業にとって、現行と比べて新たな評価となります。

## 設備の据付

医療機器企業は、顧客の指定場所に設備を配置する際に据付サービスを提供することがあります。このような据付サービスは、基本サービスや性質上日常的に行われているサービスから、設置後の設備を実質的にカスタマイズまたは改良する活動まで幅広くあります。サービスの性質は、据付が設備そのものから独立した履行義務か否かに関する決定に影響を与えます。

設置後の設備がカスタマイズや改良を行わなくても運転可能であり、必要な据付が複雑でない契約には、通常、2つの履行義務が存在します。顧客は、このような場合、設備自体により、または容易に利用可能な他の資源と組み合わせて、便益を得ることができます。設備と据付サービスは顧客が契約している結合された項目のインプットでないため、この約束は区分して識別可能です。すなわち、ベンダーは、独立してそれぞれの約束を移転するという約束を履行することができ、また、重大な統合サービス、改良サービス、またはカスタマイズ・サービスを提供していません。

反対に、設備をカスタマイズまたは改良する据付サービスがなければ当該設備が運転可能とならない場合には、通常、1つの履行義務が存在します。設備および据付サービスは、このような場合、顧客が契約している結合された項目のインプットであるとみなすことができます。

財またはサービスが、他の財またはサービスがなければ購入されなかったという理由でのみ、契約に含まれる約束を結合することはできません。例えば、顧客が設備を購入しなければ、据付サービスは購入されなかった場合であっても、設備の引渡しおよび所定の据付を含む契約は、必ずしも単一の履行義務とはなりません。

同様に、特定のベンダーの据付サービスを使用するという契約上の要求事項は、サービスが設備と別個のものかどうか、または契約に他の約束が含まれているかどうかの評価には影響しません。

ライセンス契約に含まれる別個の約束に関する追加の情報および事例については、知的財産のライセンス(Licenses of intellectual property)のセクションをご参照ください。

## 重要な権利を顧客に提供するオプション

将来、顧客に無料または値引きして財またはサービスを提供するというオプションは、重要な権利である場合があります。重要な権利は、現在の契約に組み込まれた約束であり、独立した履行義務として会計処理しなければなりません。顧客は、このオプションが顧客に重要な権利を提供する場合、事実上将来の財またはサービスについて前払いで企業に支払いを行っており、企業は、そのような将来の財またはサービスの移転時またはオプションの権利の失効時に収益を認識します。

独立販売価格で追加の財またはサービスを購入するオプションは、販売の提案であるため、重要な権利ではありません。顧客が現在の取引を締結した結果としてこのオプションを獲得したかどうかにかかわらず、重要な権利ではありません。将来において、現在の独立販売価格で追加の財またはサービスを購入するオプションは、価格が上昇すると見込まれている場合には重要な権利である可能性があります。これは顧客が現在の取引を締結した結果として、将来の財またはサービスについて、他者が支払わなければならないであろう価格に比べて、値引きを提案されていることになるためです。

### 例 2-1 – 追加の財またはサービスのオプション

**事例:** MedTech 社は、Hospital 社に手術用器具を販売する契約を締結しています。MedTech 社は、手術用器具の販売と併せて、1年間、手術用器具と一緒に使用する消耗品を独立販売価格で購入するオプションを Hospital 社に提供しています。消耗品の独立販売価格は今後2年間、上昇しないと見込まれています。消耗品は手術用器具を扱うために必要なものであり、また MedTech 社はこのような消耗品を提供する唯一の企業です。さらに MedTech 社は、表示価格の 40%を値引きした価格で異なる手術用器具を購入するオプションを Hospital 社に提供しています。他の同等の顧客には、一般に、表示価格の 10%の値引きが提供されています。この手術用器具を購入するオプションは、本契約の締結から2年で失効します。

MedTech 社は、Hospital 社より消耗品および追加の手術用器具を購入するオプションをどのように評価すべきでしょうか。

**分析:** MedTech 社は、このオプションが重要な権利を表していないため、契約開始時に、消耗品を購入するオプションを履行義務として会計処理することはできません(Hospital 社に提示された価格は、オプション期間中に上昇が見込まれない独立販売価格を示すため)。消耗品は手術用器具を使用するために必要であり、MedTech 社がこれらの消耗品を販売する唯一の会社であるという事実は、この評価に影響しません。すなわち、その後の購入が法律によって強制可能でなければ、または重要な権利を表していなければ、顧客が購入する可能性にかかわらず、その後の購入は当初契約の一部ではありません。したがって MedTech 社は、Hospital 社がこれらの消耗品の購入オプションを行使する場合および行使したときに、Hospital 社による消耗品の購入のそれぞれについて、独立した履行義務として会計処理するこ

とになります。

大幅な値引きが行われた価格で追加の手術用器具を移転するオプションは、Hospital 社に対する重要な権利を表します。そのため、このオプションについては、契約開始時に独立した履行義務として会計処理しなければなりません。すべての類似する顧客が同じ期間内で手術用器具の 10% 値引きを受けることになるため、重要な権利の独立販売価格は、契約で Hospital 社に提案されている 30% に上乗せした値引きに基づくべきです。MedTech 社は、Hospital 社がオプションを行使する可能性(すなわち、「未請求の権利(breakage)」)について独立販売価格を調整しなければなりません。重要な権利に配分される取引価格の金額は、手術用器具が追加購入されたとき、またはオプションの期限が切れたとき(すなわち、2 年間の終了後)に、収益として認識されることとなります。

## 例 2-2 – 無料の財

**事例:** Pharma 社は、A 国で医薬品を販売しており、この販売は A 国政府の医療制度を通じて払戻しの対象となります。(政府が運営している) 公立病院への払戻上限額の 50 百万ドルは、政府との交渉で 2017 年の販売開始時に決定されたものです。この金額は、合意済の単価である 1,000 ドルに見積売上個数 50,000 個を掛けて算出されています。Pharma 社は、この 50,000 個の上限を超えた時点で、その年度の残りの期間において追加の個数を無料で提供することが要求されます(すなわち、政府からの払戻しはなし)。

Pharma 社は、収益基準に基づき、2017 年度の売上高をどのように計上すべきでしょうか。

**分析:** 追加の個数を「無料」で受け取ることができるのは、重要な権利です。Pharma 社は、権利を有する患者の代理として政府と締結した契約上の取決めについて、重要な権利として、将来の購入に係る重要な値引き(この場合、無料の商品の上限は 50,000 個)を提供していると結論付けます。当該値引きは、政府との契約上の取決めを締結していなかった場合には受け取ることはできません。Pharma 社は、契約開始時に、まず「無料」の個数を見積り、その後「無料」商品に取引価格の一部を配分して繰り延べます。繰り延べた部分は、追加の商品を移転する時に、または重要な権利が行使されなかった場合はその権利が失効した時に認識されます。



## 3. 取引価格の決定

取引価格は、ベンダーが契約における履行義務の充足と交換に権利を得ると見込んでいる対価です。取引価格の決定は、契約価格が固定されている場合は簡単ですが、契約に対価の変動部分が含まれる場合はより複雑になります。

変動対価には、マイルストーン支払い、ロイヤルティ、リベート、価格保護、業績ボーナスおよびその他の値引きやインセンティブといった形式の支払いが含まれます。医薬・ライフサイエンス業界における変動対価を伴う契約の共通例には、開発ベースまたは売上高ベースのマイルストーン支払いおよび売上高ベースのロイヤルティを伴うライセンス契約(以下で詳細を解説)や、卸売業者、小売店、および最終顧客に対して提供する、またはそれらから得ることのできるリベート、価格保護、返品条項または他のインセンティブを伴う販売店契約が含まれます。

企業は、契約における約束された対価の金額に変動性がある場合、取引価格の合計額を見積もる必要があります。この見積りは、期待値(確率加重による見積り)または取引から見込まれる対価の最も可能性の高い金額のうち、より適切に対価を予測できる数値に基づきます。見積り取引価格は、現在の事実および状況を反映させるため、各報告日に更新されなければなりません。

通常、変動対価の見積りは、知的財産と交換する売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの例外がありますが(以下で詳細を解説)、制限の対象となります。この制限の目的は、変動対価に伴う不確実性が事後的に解消される時点で、認識した収益の累計額の重大な戻入れが発生しない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)範囲まで、企業は変動対価の一部または全部を取引価格に含めることにあります。

このような戻入れは、特定の履行義務について認識した収益の累計額に重大な下方修正がある場合に発生します。

企業は、変動対価が重大な戻入の対象となるかどうかを決定するために判断が必要となります。以下の指標は、変動対価により認識した収益の累計額の重大な戻入が将来に生じる可能性がある場合を示しています。

- 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因の影響を非常に受けやすい。そうした要因としては、市場の変動性、第三者の判断または活動（例えば、規制当局による医薬化合物の認可）、臨床試験の成功、および約束した財またはサービスの高い陳腐化リスクなどがある。
- 対価の金額に関する不確実性が、長期間にわたり解消しないと見込まれる。
- 類似した種類の契約についての企業の経験が限定的である。または、その経験の予測価値が限定的である。
- 企業には、類似の状況における類似の契約において、広い範囲の価格譲歩または支払条件の変更を提供する慣行がある。
- 契約に考え得る対価の金額が多数あり、金額の幅が広い。

企業は、変動対価に収益の重大な戻入にならない部分（すなわち、最小限の金額）があるかどうかを決定する必要があります。その金額は、取引価格の見積りに含まれます。見積られた最小限の金額を含め、この取引価格の見積りは各報告期間に再評価されます。

顧客に支払われる対価、返品権、現金以外の対価、および重大な金融要素は、取引価格を算定する際に考慮すべきその他の重要な概念です。

### リベート、価格保護、ならびにその他の割引およびインセンティブ

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>リベート、価格保護、価格譲歩、およびその他の割引やインセンティブは、変動対価の一例です。そのため、変動対価に伴う不確実性が実質的に解消されたときに、認識した収益の累計額の重大な戻入が将来において発生しない可能性が非常に高い（US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」）場合、これらは期待値（確率加重による見積り）、または最も可能性の高い金額のいずれかのアプローチに基づいて見積もられ、取引価格の中に含まれます。</p> <p>制限により変動対価の見積りの全額を取引価格に含めることができない場合であっても、取引価格は、重大な戻入の対象とならない変動対価の最小限の金額を含めなければなりません。</p>	<p>収益認識のためには、売手の価額が確定するか、または決定可能でなければなりません。リベート、価格保護条項、その他の割引やインセンティブは、現在の取引からの収益のすべてが確定したか、または決定可能かを結論付けるための分析が必要になります。</p> <p>リベートまたは返金は、規則的かつ合理的に認識されます。リベートまたは返金義務の合計額の測定は、顧客が最終的にその契約の下で行う見積購入数に基づいて行われます。</p> <p>リベートまたはインセンティブの支払いを合理的に見積もることができない場合、可能性のある返金またはリベートの最大額について負債が認識されます。</p>	<p>収益は、受領した、または受領可能な対価の公正価値で測定されます。公正価値とは、取引の知識のある自発的な当事者が独立第三者間取引において資産を交換または負債を決済する場合の金額のことで、</p> <p>割引、取引量リベート、およびその他のインセンティブ（現金決済割引または政府のクローバック（取り戻し）等）は、受領する対価の公正価値の測定時に考慮されます。</p> <p>他のすべての収益認識基準が満たされていると仮定して、経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつその流入額を信頼性をもって測定できる場合に、変動対価に関連する収益を認識します。</p>

医薬・ライフサイエンス業界における企業は、リベート、価格保護およびその他の値引きが収益認識に及ぼす影響を既に考慮している可能性があります。それらの見積りは取引価格を決定する際に予め行うことが要求されるため、企業は、リベートまたは値引きに関連する会計処理およびプロセスを一部変更する可能性があります。その他の変更には、価格が未確定、または決定不可能であるために企業が収益を認識しなかった状況が含まれます。将来における重大な戻入の対象ではない変動対価の最小限の金額がある場合、これらの企業は新収益基準に基づいて、より早い期間に収益を認識する可能性があります。

### 例 3-1—顧客に対するリベートの見積り

**事例:** MedTech 社は、顧客に製品を販売する契約を締結しています。顧客は、年間購入台数に係るリベートを各年度末に受け取る権利があり、購入台数が一定に達すると単価が遡及的に引き下げられます。MedTech 社は類似する契約から得た自らの経験に基づき、取引価格に変動対価の見積りを含めることは将来における収益の累計額の重大な戻入にならない可能性が高いと判断しています。リベート



の見積額は、以下のとおり、当期中に購入した医療機器の台数に基づいて決定されます。

購入台数	1 台当たりのリベート	予想される発生確率
0 - 100,000	10%	80%
100,000 - 500,000	15%	15%
500,000 以上	20%	5%

MedTech 社は、顧客への潜在的なリベートをどのように会計処理するべきでしょうか。

**分析:** リベートは単価に遡及的な影響を及ぼすため、契約における対価は、契約開始時に変動すると考えられます。MedTech 社は、期待値(確率加重による見積り)アプローチか、または「最も可能性の高い金額」アプローチのうち、より適切な予測ができるアプローチを用いてリベート金額を見積もります。確率加重による見積りでは、約 11%のリベート( $(10\% \times 80\%) + (15\% \times 15\%) + (20\% \times 5\%)$ )となります。「最も可能性の高い金額」アプローチでは、10%のリベートとなります。MedTech 社は見積額が重大な収益の戻入れとなるかどうかについて確信を持っていない場合、MedTech 社は、認識した重大な収益の累計額の戻入れにならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)金額、すなわち、最小限の金額のみを取引価格に含めるべきです。

### 例 3-2-遡及的払戻条項

**事例:** A 国で医療機器事業を行っている企業は、ある年に企業の国内売上高が地域の上限(キャップ)を超過した場合に、当該売上高のうち定められた比率に相当する金額を A 国の医療制度に支払うことが要求されています。上限を超えた場合、企業に配分される払戻条項の金額は、医療機器業界全体における当該企業の現在の市場シェアに基づき決定されます。

2017 年の業界全体の払戻額は、地域の上限を超過した売上高の 50%を超えない可能性があります。2017 年において地域の上限額である 5 億ドルが、A 国のすべての医療機器の売上高に適用されました。

MedTech 社は、2017 年度に A 国で 2 億ドルの医療機器の販売を見込んでおり、また、医療機器の当期の業界売上高合計は、過去の業界実績およびその他の利用可能なデータに基づき、約 8 億ドルになると見込んでいます。

したがって、当年度の MedTech 社の負担額は、37.7 百万ドルと見積もられます。これは、払戻条項( $50\% \times (8 \text{ 億ドル} - 5 \text{ 億ドル})$ )の対象となる業界売上高の超過分に MedTech 社の市場シェア 25% (2 億ドル/8 億ドル)を乗じて算出したものです。

MedTech 社は、2017 年度の売上高をどのように計上すべきでしょうか。

**分析:** 払戻条項に基づく支払金額は遡及的なリベート(すなわち、変動対価)として会計処理されることとなります。

MedTech 社は、この事実パターンで発生しうる結果に幅があるため、おそらく期待値アプローチを使って、当年度の期首時点で負担する払戻金を見積もることとなります。MedTech 社は、不確実性が解消されたときに、認識した収益の累計額における重大な戻入れが発生しない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)範囲まで、取引価格に変動対価を含めることとなります。MedTech 社が、最小限の金額を識別するために変動対価を見積もることができないと結論付ける場合、当該金額を見積もることができるまで潜在的に可能性のある支払額の全額(すなわち、2017 年度の各売上高の 50%)に制限することとなります。MedTech 社は、変動対価の制限が解消されると想定した場合、18.75%の値引きを 2017 年度の各売上高に反映し、これにより当年度末までに政府医療制度に対する返金負債 37.5 百万ドルが発生することとなります。

### メディケア パート D のカバレッジ・ギャップ

メディケアのパート D(米国高齢者障害者医療保障制度の処方箋薬剤給付保険)の補償範囲の乖離(「カバレッジ・ギャップ」または「ドーナツ・ホール」(保険による補助を利用した処方箋医薬品の購入額が一定値に達すると、その後、自己負担率が一定値に達するまでの間は、全額自己負担となる状態))とは、患者保護および医療費負担適正化法(Patient Protection and Affordable Care Act (PPACA))に基づく米国の制度です。この制度の下では、米国のすべての製薬会社は、患者が年度内にカバレッジ・ギャップに陥った場合、自社ブランドの医薬品の代金 50%を支払う責任があります。カバレッジ・ギャップでは、年間に発生した薬代に基づき、患者が一時的にメディケア パート D の補償範囲から外れている間、患者は医薬品の一部を自己負担しなければなりません。製薬会社は、PPACA の下では、患者がカバレッジ・ギャップに陥っている間、資格を満たしているメディケア受給者に対して値引き製品の提供が要求されています。当該受給者は、患者の自己負担を軽減するために補償されているパート D の医薬品を受領します。

企業は、現行実務では、2つの方法、すなわち、「スプレディング」アプローチまたは「ポイント・オブ・セールス(販売時点)」アプローチ(「個別」アプローチと呼ばれることがある)から会計方針を選択します。スプレディング・アプローチの下では、年間で発生が見込まれるリベートの見積影響額は、メディケア患者に対する年間見積売上高の全額に見積実効リベート率を用いて、一定の比率に基づき認識されます。企業は、ポイント・オブ・セールス・アプローチの下では、カバレッジ・ギャップの状態にあるメディケア患者に医薬品を再販すると見込まれる流通業者への医薬品の売上高について収益を認識した時点で、リベートを認識します。ポイント・オブ・セールス・アプローチは、連邦政府が顧客でない、また最終顧客への個々の販売がそれ自体で成立しているという事実を前提としています。

PwCは、新ガイダンスの下では、以下のことに留意し、これらの同様の2つのアプローチは一般的に継続して利用できると考えています。

- 新収益基準は、「重要な権利」という概念を導入しています(前述のステップ2の解説を参照)。「スプレディング」アプローチは、顧客に提供されるオプション(すなわち、重要な権利)の会計処理と広い範囲で整合していると考えられます。企業は、このアプローチの下で、取引価格を当期の売上高と重要な権利に配分することになります。これは、カバレッジ・ギャップのメディケア患者への将来の販売において提供される値引きを表わすものであり、カバレッジ・ギャップの補助金を利用した時に重要な権利の価値を認識します。ただし一部の場合、年度の早い段階でカバレッジ・ギャップ負債が増加し(例えば、一部の医薬品価格が高くなる)、その後の期間に売上高が定価に戻るということもあります。そのような場合には、スプレディング・アプローチでは、オプションの購入について実際には不適切に収益を前倒しで計上することにより貸借対照表に契約資産が生じるため、適切ではないと考えられます。
- どちらのアプローチを適用するにしても、類似する取決めには首尾一貫したアプローチを適用する必要があります。

### 例3-3—メディケア パートD カバレッジ・ギャップ

**事例:** Pharma社が現在有している市販薬の1つは、メディケアのカバレッジ・ギャップに係る条項により影響を受けます。四半期ごとに、5億ドルの総収益が稼得されます。Pharma社のカバレッジ・ギャップに係る見積年間補助金(すなわち、連邦政府への払戻額)は、4億ドルです。Pharma社の棚卸資産が、特定の四半期末において、流通業者に残留することはありません(すなわち、第2四半期に販売された製品は、第2四半期中に最終顧客に販売されます)。Pharma社の顧客は、主に、第3四半期および第4四半期において、メディケアのカバレッジ・ギャップの状態に陥り、また抜けます。Pharma社のカバレッジ・ギャップに係る補助金控除後の各四半期の収益は、以下の通りです。

単位:百万ドル	Q1	Q2	Q3	Q4	合計
補助金控除後の各四半期実際売上高	\$500	\$500	\$250	\$350	\$1,600
スプレッド・ベイス	\$400	\$400	\$400	\$400	\$1,600
四半期毎の差額	\$100	\$100	(\$150)	(\$50)	-
年度累積差額	\$100	\$200	\$50	\$0	-

Pharma社は、カバレッジ・ギャップに係る負債をどのように会計処理すべきでしょうか。

**分析:** Pharma社がカバレッジ・ギャップに係る補助金を重要な権利として会計処理する場合、第1四半期、第2四半期、第3四半期の末日時点でそれぞれ100百万ドル、200百万ドル、50百万ドルの契約負債を認識することになります。この契約負債は、当該契約の重要な権利(すなわち、現在までの定価での購入累積額から利用可能な将来の割引製品)を反映しており、第4四半期に全額戻入れとなります。

契約負債は、収益基準で示されている実務的代替に従って算定されます。この実務的代替は、各医薬品の取引価格の当初測定時に、当年度中に販売した医薬品の合計見積数を含める選択を提供しています。すなわち、カバレッジ・ギャップに係る負債を負担している期間およびその前後の医薬品に係るすべての売上は、値引後の価格となり、Pharma社がこの制度により患者のコストの一部を負担する期間に販売された、医薬品に関する減額後の取引価格が反映されています。

Pharma社が個別アプローチを用いてカバレッジ・ギャップに係る補助金を会計処理する場合、収益が発生する期間における収益の減額として補助金を認識することになります。したがって、Pharma社は、第1四半期または第2四半期のいずれかは収益の減額を計上せず、代わりに第3四半期および第4四半期にそれぞれ250百万ドルおよび150百万ドルの収益の減額を反映させます。

### 顧客に支払われる対価

企業は、顧客に対価を支払う、または支払うことが見込まれる場合があります。支払われる対価は、リベートや前払いの形式による現金、あるいは、企業に対して顧客が有する債務金額を減額するクレジットまたは他のインセンティブの可能性にあります。顧客への支払いが株式

の形式である可能性もあります。

経営者は、顧客に対する支払いが収益取引と同時に発生しない場合であっても、その顧客への支払いが収益契約に関連しているかどうかを検討しなければなりません。このような支払いは、たとえ支払時期が同時でなくとも、収益に係る契約に経済的に関連している場合があります。例えば、この支払いが顧客との契約における取引価格の変更を示している場合があります。そのため経営者は、収益に係る契約と経済的に関連している顧客に対する支払いを識別するために、判断を用いる必要があります。

この分析における重要なステップは、契約における顧客の識別です。経営者は、顧客に対する直接的な支払い、その顧客から企業の財またはサービスを購入した別の当事者（すなわち、販売網における顧客の顧客）に対する支払い、および企業とその顧客との間の契約に従い顧客を代理して行われた別の当事者に対する支払いを会計処理する必要があります。

顧客に支払われる対価は、顧客から受け取った別個の財またはサービスに対する支払いでない場合、契約の取引価格の減額として計上され、その結果、認識済みの収益の金額を減額します。支払いが別個の財またはサービスに対するものである場合、当該支払は、企業がサプライヤーからの他の購入を会計処理する方法と同じ方法で会計処理されます。支払いが顧客から受け取った別個の財またはサービスに対するものかどうかの決定には、判断が必要となります。顧客が通常販売している商品を企業が購入している場合は、企業は別個の財またはサービスに対して顧客に支払っている可能性があります。

また経営者は、顧客からの別個の財またはサービスに対して支払う対価が、当該財またはサービスの公正価値を超過しているかどうかを評価する必要があります。公正価値を超過して支払われた対価は、取引価格の減額となります。一部の状況において、顧客から受け取った別個の財またはサービスの公正価値を決定することが難しい場合があります。受け取った財またはサービスの公正価値を決定することができない企業は、顧客に提供した値引きである支払部分を決定することができないために、顧客に支払った、または支払い可能な対価の全体を取引価格の減額として会計処理しなければなりません。

### 例 3-4—間接的な顧客に対するリベートの見積り

**事例:** Pharma 社は、医薬品販売に関する契約を Distributor 社との間で締結しています。Distributor 社は製品を購入後、Retailer 社にその製品を販売します。Retailer 社が Distributor 社から一括（すなわち、1 回の取引）で最低 1,000 個を購入する場合、Retailer 社は販売価格の 25% のリベートを Pharma 社から受け取る権利があります。

製品 1 個当たりの販売価格は、100 ドルです。Pharma 社は、Retailer 社がリベートを稼得するために必要な 1,000 個を購入すると見込む十分な根拠があると考えています（すなわち、Pharma 社は、過去にこの小売流通ルートや Distributor 社と併せた Retailer 社の購入パターンについて経験があります）。そのため Pharma 社は、将来において、認識した収益の累計額に重要な戻入れが発生しない可能性は非常に高い (US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と結論づけています。

Pharma 社は、間接的な顧客に支払うリベートをどのように会計処理すべきでしょうか。

**分析:** この契約における履行義務は、Distributor 社に各医薬品を引き渡すという約束です。Pharma 社は、取引価格を決定するために、Retailer 社に提供する一括リベートの影響を見積る必要があります。すなわち、Pharma 社は、Distributor 社が出荷の依頼をするたびに、出荷する製品のどの部分が、一括購入してリベートを稼得する Retailer 社に販売されるのを見積る必要があります。リベートの見積合計は、Distributor 社との取引における契約上の販売価格の減額になります。

製品が Distributor 社に販売され、リベートが Retailer 社に支払われたとしても、企業が顧客の顧客に対して行った支払は企業の顧客に直接支払った場合と同様に評価し会計処理されるため、当該支払いも収益の減額に分類されます。

### 例 3-5—共同購買組織 (GPO) への割引

**事例:** MedTech 社は、流通業者ネットワークを通じて、医療用ディスプレイ製品を定価で病院に販売しています。MedTech 社は、さまざまな共同購買組織 (GPO) と契約を締結し、これらの GPO と提携する特定の病院に対して 20% の割引を提供しています。GPO と提携する病院が、流通業者から医療用ディスプレイ製品を購入する場合、病院は割引価格で購入します。流通業者はその後、割り引かれた金額について、MedTech 社に払戻しを要請します。MedTech 社は、GPO および GPO 以外に対する販売割合に関連する過去のデータをいくつか持っていますが、その割合は、販売期間によって広範囲にわたり大きく変化します。

MedTech 社は、この GPO 割引をどのように認識すべきでしょうか。

**分析:** MedTech 社は、GPO と提携する病院への販売時に支払われる見積割引額を含む変動対価を見積もります。認識される収益の金

額は、将来において収益の累計額の重大な戻入れとならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)金額となります。MedTech 社の過去のデータは大きく変化していますが、そのデータは、製品の出荷時に認識できる収益の最小限の金額の存在を示唆している可能性があります。

**その他の検討事項:** 企業は、GPO メンバーの営業費用またはその他のサービスをカバーするために、GPO に管理費を支払う場合があります(GPO メンバーに直接支払うわけではない)。GPO に支払われる管理費が、収益の減額または営業費用のどちらに分類されるのかという論点があります。

収益基準に基づいてGPOに支払われる管理費の会計処理を決定する際には、GPOが顧客か否かを判定するために、ベンダー、GPOおよびGPOメンバーの関係を検討することが重要です。顧客の識別には、取引に関与する当事者全員の関係を評価することが求められます。以下の要因が存在する場合、その要因は、GPOが事実上、顧客の延長(すなわち、GPOメンバー)であることを示す可能性があり、したがって、GPOの管理費は、収益の減額として計上しなければなりません。

- GPOメンバーは、GPOの所有者または部分的な所有者である。
- GPOからGPOメンバーに管理費を「流す」仕組みがある。

### 現金以外の対価

顧客から受け取った現金以外の対価は、公正価値で測定し、取引価格に含める必要があります。しかし、測定日はUS GAAPとIFRSとで異なる場合があります。ASC606は、現金以外の対価の測定日は、収益認識モデルのステップ1の要件が満たされる日である契約開始日であると規定しています。契約開始後の現金以外の対価の公正価値の変動は、収益から除外されます。IFRS第15号には現金以外の対価の測定日に関する具体的なガイダンスは含まれておらず、したがって、異なるアプローチが容認される場合があります。また、経営者は、現金以外の対価に対する権利のある契約に組み込みデリバティブが含まれているかどうかを決定するために、デリバティブ金融商品に関する会計ガイダンスを検討しなければなりません。

### 重大な金融要素

医薬およびライフサイエンス企業は、延長された支払期間など、重大な金融要素の会計上の影響について認識しておかなければなりません。顧客から対価を受け取った時期と企業の履行の時期が異なる場合、契約に重大な金融要素が存在する場合があります。

新基準は、契約が重大な金融要素を含んでいる場合、金利収益または金利費用に帰属させ、収益から区分して(金利収益または金利費用として)認識することを企業に要求しています。しかし、実務上の便法として、支払いと履行のタイミングの差が1年以内である場合には、企業は、重大な金融要素を会計処理する必要はありません。企業は、特定の状況において、重大な金融要素を契約における1つまたは複数(ただし、全てではない)の履行義務に帰属させる可能性もあります。

経営者は、支払条件に重大な金融要素が反映されているかどうか、または支払いと履行のタイミングの差が金融以外の理由によって生じたものかどうかを決定しなければなりません。たとえば、両当事者の意図が資金を提供することではなく、特定の製品またはサービスに対する権利を確保すること、または、契約の規定どおりに売手が履行するよう保証することである場合があります。

### 返品権

製薬会社、バイオテクノロジー企業および一部の医療機器企業は、返品権付きで製品を販売することがあります。医薬品に係る契約では、返品権により製品の有効期限切れ前後の数か月以内に製品を返品することを顧客に認めている場合があります。返品権は、下取り契約等のさまざまな他の形式をとる場合もあります。一般的に、これらの権利は、購入した製品に伴うリスクを軽減したい買手の要望、および顧客との信頼関係を築きたいという売手の要望により生じています。返品権付きの財の販売は現行ガイダンスと類似する会計処理がなされ、企業は、変動対価に関するガイダンスに基づき、将来において収益の重大な戻入れとならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)と企業が結論付けた製品に限り、収益を認識することになります。

通常、製薬会社は返品された棚卸資産を廃棄しますが、一部の医療テクノロジー企業は、返品された製品を再販することができます。新基準における損益に対する返品の影響は、現行のUS GAAPやIFRSから大きく変わらないといえます。しかし、貸借対照表上、返金負債と返品される財に対する権利に相当する資産が総額表示されます。減損の兆候が存在する場合、当該資産が減損しているか否かを評価します。

### 例 3-6－返品権のある製品の販売

**事例:** Pharma 社は、多くの卸売会社および小売会社の顧客を通じて心臓病治療薬を販売しています。この医薬品は製造日から 24 か月の保存期間があります。卸売会社および小売会社のいずれも Pharma 社の返品規定にある他の条項に従って、有効期限 6 か月前後に医薬品を返品することができます。Pharma 社は過去 2 年間、これらの医薬品を販売しています。この 2 年間で、現在までに販売された医薬品の 3%がこの規定に従って返品されています。

Pharma 社は、12 月 31 日に、単価 200 ドルの製品 100 個を Distributor 社に販売しており、売上高合計は 20,000 ドルです。

Pharma 社は、返品権をどのように会計処理すべきでしょうか。

**分析:** Pharma 社は、返品が見込まれる製品 (100 個の 3%、または 3 個) について収益を認識してはなりません。Pharma 社は、3 個の医薬品について返金負債を計上し、返品が見込まれる医薬品に対する権利について資産を計上しなければなりません。この資産は医薬品の取得原価で計上します。Pharma 社は、返金負債と関連する資産は、実際の返品が生じるまで、または返品権が失効するまで、認識を中止することはできません (ただし、Pharma 社は、一定の期間にわたり返品の見積りを変更する際には当該金額を調整する必要があります)。この資産が認識中止されるまで、資産の減損を評価する必要があります。医薬品販売では、多くの場合、返品された医薬品の価値はゼロに制限される可能性があるため、資産は即時に減損される可能性があります。

Pharma 社が返品されないと考える 97 個の医薬品に関連する取引価格は、支配が顧客に移転された時点で、収益として計上されます。

### 業績に対する支払契約

医薬・ライフサイエンス業界における企業は、価格設定やインセンティブが業績指標の結果や達成に基づいている場合、業績に対する支払契約またはリスク分担契約を締結することがあります。特定のガイダンスの下では、この種類の契約の収益を販売時点で認識することは、企業が返品の見積りを裏付けるのに十分な過去の証拠を有している場合に適切である可能性があります。また企業は、偶発事象が解決されるまで収益の認識を遅らせることもできます。そのような偶発事象は、収益基準における変動対価の形式を表します。

### 例 3-7－履行に対する支払契約

**事例:** Pharma 社は、医薬品を製造して Hospital 社に販売し、Hospital 社は患者にその医薬品を投与しています。契約条件に基づいて、3 か月と規定される治療期間の終了後、患者の試験結果が既定の目標に達しない場合、Hospital 社は Pharma 社から投与済み製品の全額の返金を受ける権利があります。

Pharma 社および Hospital 社は、過去 2 年間にわたり、治療後の結果が既定の要件を満たさなかった患者数を追跡しており、これは月間および年間ベースで一貫して 6%から 7%の幅で発生しています。将来の結果は過去の実績と同程度になると見込まれます。

Pharma 社は、この契約をどのように会計処理すべきでしょうか。

**分析:** Pharma 社は、契約開始時に取引の合計額を見積る必要があります。この見積りには、契約の内容を考慮して、期待値アプローチを使用する可能性があります。

Pharma 社は、過去の実績とそれと比較可能な将来予測により、当該医薬品から便益を受ける患者の人数を予測できると結論づける可能性があります。そのため Pharma 社は、不確実性が事後的に解消された時に、収益の重要な戻入れの対象にならない変動対価の金額を、取引価格に含めることとなります。



## 4. 取引価格の配分

医薬・ライフサイエンス企業は、単一の契約の一部として、顧客に対して複数の製品またはサービスを提供する場合があります。医薬・ライフサイエンス企業は、本収益基準において、それぞれ独立した履行義務の独立販売価格の比率で、単一の契約に含まれる複数の独立した履行義務に取引価格を配分する必要があります。値引きまたは変動対価が、1 つまたは複数の履行義務（ただし、全てではない）に特に関連している場合、例外規定があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>取引価格は、契約における履行義務の独立販売価格の比率で、独立した履行義務に配分されます。</p> <p>企業は、独立で販売されていない項目について、その独立販売価格を見積る必要があります。</p> <p>財またはサービスの販売価格の変動性が非常に高い場合または不確定である場合に、独立販売価格を見積る方法として残余アプローチが用いられることがあります。</p> <p>変動対価または値引きは、契約におけるすべてではなく1つまたは複数の履行義務のみに影響する可能性があります。以下の要件の両方が満たされる場合に、変動対価は特定の履行義務に配分されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>変動対価の条件が、企業が履行義務を充足するか、または別個の財またはサービスを移転するための努力（あるいは履行義務の充足または別個の財またはサービスの移転の特定の結果）に個別に関連している</li> <li>その結果が、配分の目的と合致している</li> </ul> <p>値引きは、以下の要件のすべてが満たされる場合に、特定の履行義務に配分されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業は通常、別個の財またはサービスのそれぞれを単独で販売している</li> <li>企業は通常、別個の財またはサービスの一部の束を値引きして独立して販売している</li> </ul>	<p>契約における対価は、独立販売価格に基づいて取引の要素に配分されます。（ソフトウェア会社に関連する場合を除き）残存価値法を用いることはできません。</p> <p>引渡済項目への配分は、未引渡項目の提供時、または将来の履行義務の充足時における条件付きでない対価に制限されません（「条件付収益キャップ」）。</p>	<p>対価は、通常、公正価値またはコストに合理的な利益マージンを上乗せした金額の比率で、契約における個別の要素に配分されます。残余アプローチまたは逆残余アプローチも用いることができます。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>別個の子またはサービスの束に帰属する値引きは、契約における値引きとほぼ同額であり、観察可能な証拠が値引きは当該履行義務に帰属することを裏付けている</li> </ul>		

配分の基本的な原則は、新ガイドンスにおいても変更されていません。ただし、以下のとおり、配分に影響を与える可能性のある3つの差異があります。

- 現行の US GAAP の下では、複数要素契約において引渡済の単位に配分される金額は、追加の単位の引渡条件としない金額、またはその他の特定の履行の条件を満たしている金額に制限されている。新収益基準の下では、変動対価が制限される可能性はあるが、条件付の収益の上限はない。
- 企業は、特定の要件が満たされる場合、値引きおよび変動対価の金額を特定の履行義務に配分する。
- 残余アプローチは、残りの財やサービスの独立販売価格を見積るために、契約における他の財およびサービスの観察可能な独立販売価格の合計を取引価格の合計から控除する方法である。このアプローチは見積手法であり、現行の US GAAP や IFRS のガイドンスに基づいて適用される残余アプローチのような配分手法ではない。新基準においては、財またはサービスの販売価格の変動性が非常に高い、または不確定である場合のみ、残余アプローチを用いなければならない。このアプローチを用いる前に、経営者はまず、企業は観察可能なデータの使用を最大限にする必要があるという全般的な原則を考慮し、他の方法が独立販売価格の見積りの合理的な基礎を提供するか否かを検討しなければならない。

### 複数の約束を含む契約および最低購入契約

医療機器企業は、病院や他の医療機関との間で、医療機器の販売、医療機器関連の消耗品の販売およびメンテナンス、研修またはその他のサービスの実施のための契約を締結する場合があります。この種類の契約に係る対価の合計は、通常、最低購入要件などの要求事項が存在する場合には、医療機器関連の消耗品の最低購入要件に基づきます。したがって、医療機器企業はまず、このような契約における別個の約束をそれぞれ識別し、その後、各履行義務について契約における対価を配分しなければなりません。

### 例 4-1 – 履行義務への取引価格の配分

**事例:** Hospital 社は、MedTech 社との間で、医療機器および当該医療機器の運用で使用するために5年間にわたり最低4,500個の消耗品を購入する契約を締結しています。Hospital 社が購入した消耗品の個数は、医療機器の使用とは関係しません。さらに、MedTech 社は、メンテナンスおよび研修サービスも提供する予定です。Hospital 社は、購入した消耗品1個につき4ドルを MedTech 社に支払います。

MedTech 社は、この契約は4つの履行義務、すなわち医療機器の販売、消耗品の販売、メンテナンス、研修を含んでいると判定しています。契約に係る対価は90,000ドル(消耗品年間4,500個×5年間×単価4ドル)です。4,500個を超える購入は任意であり、最低購入量を超える購入単価は、通常の独立販売価格から値引きされません(すなわち、重要な権利は存在しない)。そのため、最低購入量を超えて購入する権利は、独立した履行義務とはみなされません。

契約開始日現在のそれぞれの履行義務の独立販売価格は以下の通りです。

- 医療機器: 15,000ドル
- 消耗品: 単価 3.5ドル
- メンテナンス: 10,000ドル
- 研修: 5,000ドル

MedTech 社は、契約開始時に、契約に係る対価を履行義務にどのように配分すべきでしょうか。

**分析:** 契約に係る対価90,000ドルは、以下の通り、契約開始時の独立販売価格の割合に基づいて履行義務に配分されます。

履行義務	独立販売価格	配分 %	対価の配分
医療機器	\$15,000	14%	\$12,000
消耗品	78,750*	72%	64,800
メンテナンス	10,000	10,000	10,000
研修	5,000	5%	4,500
合計	\$108,750	100%	\$90,000

\* 年間 4,500 個の消耗品×5 年間×独立販売価格 3.50ドル



## 5. 収益の認識

医薬・ライフサイエンス企業は、サービス(例えば、据付け)と財(例えば、医療機器)の販売を含む契約を締結する場合があります。医薬・ライフサイエンス業界の企業は、他に転用できない製品を製造し顧客に販売する、または、一定の期間にわたり臨床試験のサポートサービスを行う可能性があります。約束した財またはサービスの「支配」が、一定の期間にわたり、または一時点で顧客に移転された時に履行義務は充足され、収益が認識されます。顧客が(1)財またはサービスの使用を指図する、および(2)当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを得る能力がある場合、顧客は財またはサービスの支配を獲得します。「資産の使用を指図する」能力とは、顧客が資産を利用する権利、他の企業がその活動に資産を利用することを認める権利、または他の企業による当該資産の利用を制限する権利を指します。経営者は、主に顧客の観点から支配の移転を評価しなければならず、これにより、財またはサービスの支配が顧客に移転していない活動について収益が認識されるリスクを減らすことになります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>支配とは、資産の使用を指図し、資産からの残りの便益(すなわち、潜在的なキャッシュ・フロー)のほとんどすべてを獲得する能力のことを指します。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産からの便益を得ることを妨げる能力が含まれます。資産からの便益には以下が含まれますが、これらに限定されません。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>財の製造、サービスの提供、他の資産の価値の増大、負債の決済、または費用の低減のために資産を使用する。</li> <li>当該資産の物理的な保有</li> <li>借入金の担保とするための当該資産の担保差入れ、資産の売却または交換する能力</li> </ul> <p><i>一定の期間にわたる収益認識</i></p> <p>以下の要件のいずれかを満たす場合、企業は一定の期間にわたり財またはサービス</p>	<p>通常、収益は、取引の説得力ある証拠が存在し、引渡が発生したかまたはサービスが提供され、価格が固定または決定可能であり、回収可能性が合理的に確実になった時点で認識されます。</p> <p>建設または特定の製造契約のガイダンスに含まれていないサービス契約について、収益は、履行比例モデルまたは履行完了モデルを使用して認識します。</p> <p>建設または特定の製造契約のガイダンスに含まれるサービス契約の収益は、信頼できる見積りが入手可能な場合には工事進行基準を用いて認識されます。</p> <p>信頼できる見積りを行うことが出来ない場合で、契約に損失が発生しないという保証がある場合(例えば、契約の範囲が明確に定義されていないが、契約が全体的な損失から保護されている場合)は、より詳細な見積りを行うことができるまで、ゼロ・マージ</p>	<p>以下の条件が充足される場合、引渡時点で収益認識を行います。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>所有に伴うリスクと経済価値が移転している</li> <li>売手は、通常の所有に関連する範囲の管理上の関与を維持しておらず、また有効な支配も維持していない</li> <li>収益の金額は、信頼性を持って測定できる</li> <li>経済的便益が顧客に流入する可能性が高い</li> <li>発生した費用は、信頼性を持って測定できる</li> </ul> <p>これらの条件が充足されない場合、所有に伴うリスクおよび経済価値が移転された時点で収益を認識します。これは、最終顧客への販売時点になる可能性があります。サービスの提供から生じる収益について、</p>



新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>の支配を移転しており、したがって、履行義務を充足し、一定の期間にわたり収益を認識します。</p> <p>a. 顧客が企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取る。</p> <p>b. 企業の履行が、資産を創出するか増加させ、顧客が当該資産の創出または増価につれて支配する。</p> <p>c. 企業の履行が、他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行について支払いを受ける権利を有している。</p> <p><b>一時点における収益認識</b></p> <p>一定の期間にわたり充足される履行義務の要件のいずれも満たさない場合、履行義務は一時点で充足されます。履行義務が一時点で充足される場合の支配の移転の指標には、以下が含まれます。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業が資産に対する支払いを受け取る権利を有している</li> <li>● 顧客が資産の法的所有権を有している</li> <li>● 企業が資産の物理占有を移転した。</li> <li>● 顧客が所有に伴う重大なリスクおよび経済価値を有している。</li> <li>● 顧客が資産を検収した</li> </ul>	<p>ンに基づく工事進行基準が用いられます。信頼できる見積りを行うことができない場合には、工事完成基準が要求されます。</p>	<p>以下の要件のすべてが充足されることを条件に、貸借対照表の日付時点の取引の完了段階を参照することによって、収益を認識しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 収益の金額が信頼性をもって測定できる。</li> <li>● 経済的便益が売手に流れる可能性が高い。</li> <li>● 貸借対照表の日付時点の完成段階が、信頼性をもって測定できる。</li> <li>● 取引に関連して発生したコスト、または発生する予定のコストを、信頼性をもって測定できる。</li> </ul> <p>これらの要件が充足されない場合、サービスの提供から生じる収益は、回収可能である認識した費用の範囲までに限り認識しなければなりません（「原価回収」アプローチ）。</p>

カスタマイズされた製品を製造し、現行ガイダンスにおいて一時点で収益を認識している企業は、その製品が他に転用できるかどうか、また現在までに完了した履行について支払いを受ける権利を有しているかどうかを含めて、新しい要件を評価する必要があります。このような企業は潜在的に、現行ガイダンスの下での一時点での認識から、要件が満たされた場合の一定期間にわたる認識へと変更する可能性があります。

契約に係る一時点での収益認識のタイミングは、一部の企業にとっては、支配の移転ではなくリスクおよび経済便益の移転に焦点を合わせた現行ガイダンスからの変更となる（認識時期が早まる）可能性があります。リスクおよび経済的便益の移転は、新ガイダンスにおける支配が移転されたかどうかの1つの指標ですが、企業はこの決定を行う際に他の指標も検討する必要があります。他の指標には、企業が支払いに対する強制力のある権利を有している、顧客は法的所有権を有している、顧客は物理的占有を有している、および顧客が資産を検収したというものがあります。

### 流通業者に対する販売および委託在庫

一部の医薬企業および医療機器企業は、「セルスルー」アプローチを用いて収益を認識しています。セルスルー・アプローチでは、棚卸資産が流通業者、病院あるいはその他に委託されていることや、製品が最終顧客に販売されるまで最終的な販売価格を確定できないことを理由に、製品が最終顧客に販売されるまで収益は認識されません。

新収益基準では、支配が顧客に移転された時に収益が認識されます。過去にセルスルー・アプローチを用いて契約の会計処理を行っていた企業は、新収益基準で規定された指標に基づいて、支配が顧客に移転された時点を検討する必要があり、その結果が収益認識の時

期に影響を与える可能性があります。

新収益基準は、顧客と委託在庫契約を締結している企業に対して、支配が顧客に移転する時点を評価することを要求しています。医薬・ライフサイエンス業界では、流通業者、病院またはその他の企業が顧客となる可能性があります。顧客の自由裁量で製品を売手に返品する権利(義務ではない)を含めて、製品の支配を顧客が有しており、その顧客が将来にその返品権を行使する重大な経済的インセンティブを有していない場合、支配は顧客への製品の引渡時点で移転します。企業は、返品権を変動対価として評価します。これにより、リスクや経済価値の移転に焦点を当てている現行基準と比較して、早い段階に収益を認識する可能性があります。

医薬・ライフサイエンス業界における企業は、返品について信頼性をもった見積りができない場合、現行のガイダンスにおけるセルスルー・モデルを利用して、流通業者に対する製品の販売を会計処理することがあります。新基準では、製品の支配が顧客に移転された時点で収益が認識されます。現在セルスルー・モデルを利用している企業は、新基準において、流通業者への出荷時に収益を認識することになる可能性があります。収益の認識金額は、将来において収益の累計額の重大な戻入れとならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)金額となります。

また、医療・ライフサイエンス業界の一部の企業は、「本船渡し(FOB)」出荷条件で製品を販売しています。その場合、実務においては、輸送時に損傷または紛失した製品を交換するため、企業に輸送時の損失リスクがあります。この場合、企業は、リスクおよび経済価値が移転された時点(すなわち、目的地への到着時)に収益を認識します。企業は、新収益基準において、これらの条件を有する契約の下で、製品の支配がいつ移転したのかを判定する必要があります。現行実務よりも早い段階での収益認識になる可能性があります。

### 例 5-1 – 擬制的な(synthetic)FOB 仕向地

**事例:** 製薬会社(ベンダー)は、顧客に医薬品を販売しています。ベンダーの標準的な販売契約には、FOB 出荷条件が含まれており、製品を顧客に配送する一般の運輸会社に医薬品が提供された時点で法的所有権が移転することは明確です。同時に、ベンダーは、交換または配送に伴う紛失や破損を補償した過去の経験があります。顧客が製品の紛失または破損を指摘した時点で、ベンダーは貸方に計上するか、または顧客の費用負担なしで破損した製品を交換します。ベンダーは、出荷時に定型的な支払条件を用いたインボイスを顧客宛に発行します。過去 3 年にわたり、顧客の請求は、平均して発注合計の 0.2% 未満および収益合計の 0.1% 未満となっています。ベンダーは、過去 3 年間の各年度に請求額を全額払い戻しています。

ベンダーは、製品の販売から生じる収益をいつ認識しなければならないのでしょうか。

**分析:** 企業は支配の移転時期を判定する際に指標により評価する必要があります

この場合は、指標のほとんどが支配の移転が出荷時点で生じていることを示しています。ベンダーは、過去の紛失または破損製品の交換は独立した履行義務なのか、あるいは保証の可能性のあるのかを評価する必要があります。しかし、ベンダーは、紛失または破損製品を交換する約束に契約上重要性がないため、この約束が独立した履行義務かどうかの評価は要求されないと結論づける可能性があります。したがって、過去の実績を用いて算定した、紛失や破損した財を交換する見積コストは、製品の出荷により収益が認識された時点で発生することになります。

### 例 5-2 – 価格保護条項による流通業者への製品の販売

**事例:** Manufacturer 社は、流通業者に製品を販売しています。Manufacturer 社は、流通業者との契約において、今後 6 か月間、流通業者に請求した価格と顧客に提示した最低価格との差額を流通パートナーに払い戻すことによって価格保護を提供します。

Manufacturer 社は、収益をいつ認識すべきでしょうか。

**分析:** Manufacturer 社は、製品の支配を流通業者に移転した時点で収益を認識しなければなりません。価格保護条項により変動対価が発生します。Manufacturer 社は、期待値アプローチまたは最も可能性の高い金額のいずれかのうち、より適切に予測できる方法を用いて取引価格を見積らなければなりません。

前述したように、変動対価の見積りは、戻れない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)金額に制限されます。Manufacturer 社は、重大な収益の戻入れをもたらさない変動対価の一部(すなわち、最小限の金額)があるかどうかを判定する必要があります。Manufacturer 社は、同様の契約において、価格保護条項により見込まれる影響を考慮して取引価格を見積ることが認められた経験があることから、現行実務と比べて早期に収益を認識することになる可能性があります。

## 製造委託およびその他のサービスの取決め

医薬・ライフサイエンス業界の一部の企業は、さまざまなサービスを契約ごとに同業他社に提供しています。同業他社の例は、以下のとおりです。

- 医薬の開発から製造までのサービスを行っている医薬品製造受託機関(CMO)
- 顧客のニーズおよび仕様に基づいて専用機器を開発している医療機器企業
- 研究開発サービスを実施しているバイオテクノロジー企業
- 臨床試験プロセスを促進するサービスを実施している医薬品開発業務受託機関(CRO)

経営者は当該履行義務が一時点で充足されるのか一定の期間にわたり充足されるのかを判定しなければならないため、これらの種類の契約の会計処理は、新収益基準において変更される可能性があります。PwC は、多くのサービスに関して実務に重大な変更はないと見込んでいます。ただし、現在、最終的な引渡時点で認識されている一部の製品(例えば、高度にカスタマイズされた製品)については、新ガイダンスの下では一定の期間にわたり認識することになる可能性があります。経営者は、この判定を行うために、資産は他に転用できないものか、また契約条件は現在までに完了した履行の支払いに対する権利を提供しているのかについて、評価の際に判断を用いる必要があります。

企業は、一定の期間にわたり充足される履行義務について、約束した財またはサービスに対する支配を顧客に移転する際の履行を描写する進捗度の測定値を使用します(アウトプット法またはインプット法を用いる可能性があります)。新収益基準は、一定の期間にわたり充足される履行義務それぞれの進捗度を測定するために、単一の方法を適用することを企業に要求しています。これは困難を伴う可能性があります。単一の履行義務に含まれる個々の財またはサービスが、異なる一定の期間にわたって移転される場合、または前払を含む契約によって移転される場合は、特に困難となる可能性があります。

企業がインプット法(例えば、コスト)を使用している場合、履行義務の充足に係る進捗度の測定値を反映するすべての関連情報(すなわち、内部および外部の両方のコスト)を含めることが重要です。履行義務が一定の期間にわたり均等に充足される場合、または企業が一定の期間にわたり履行するために待機義務があるような状況では、時間に基づく進捗度の測定方法が適切である可能性があります。しかし、定額の属性が顧客に支配を移転するパターンを描写しないのであれば、これを用いることは適切ではありません。

企業は、履行義務の結果や履行義務の充足に向けた進捗度を合理的に判定することができない場合があります。このような場合、企業は作業の履行につれて、一定の期間にわたって収益を認識する可能性があります。ただし、収益の認識は、企業が少なくともそのコストを回収すると見込んでいれば、発生したコストの範囲までに限ります(すなわち、利益を認識しません)。経営者がより良い情報を有しており、合理的に履行の測定値を見積ることができる場合には、この実務の使用を中止しなければなりません。

### 例 5-3—製造委託に係る収益認識

**事例:** Vendor 社は、Customer 社による委託を受けて、特定のパッケージ・ラベルを付けた医薬品 100,000 個を製造します。当初の契約期間は 6 か月です。瓶詰とラベル付けされた時点で、Vendor 社が製品を他の顧客に提供することを妨げる重大な実務上の制限が発生します。また Vendor 社は、契約違反または不履行以外の事由で契約が解消された場合、現在までに完了した履行の支払いについて、強制可能な権利を有しています。

Vendor 社は、現行実務において、Customer 社に 100,000 個の製品をすべて出荷した時点で収益を認識しています。

Vendor 社は、収益基準に基づき、いつ収益を認識すべきでしょうか。

**分析:** Vendor 社は、流通業者に製品の支配を移転した時点で収益を認識しなければなりません。この場合、Vendor 社が製造する医薬品は、Vendor 社の他の用途に転用できません(すなわち、瓶詰とラベル付けされた製品は、Vendor 社が他の顧客にその製品を提供することを妨げる実務上の制限が課されています)。また、Vendor 社は、Customer 社が契約を解消した場合、Vendor 社は支払いを要求する強制可能な権利を有しています。したがって Vendor 社は、医薬品の製造につれて一定の期間にわたって収益を認識しなければなりません。

### 請求済未出荷契約

製薬会社、バイオテクノロジー企業、医療テクノロジー企業は、顧客と請求済未出荷契約を締結する場合があります。この契約に基づき、企業は顧客に製品の請求を行うものの、後日まで製品を出荷しません。例えば、企業は将来、顧客に出荷するために、顧客の医薬品有

効成分(API)で製造した棚卸資産を保有する可能性があります。

新収益基準は、収益認識時期を決定するために、財の支配がいつ顧客に移転されたのかに焦点を当てています。契約条件によっては、製品が顧客側に引き渡された時点、あるいは顧客が出荷された時点のいずれかの時点で支配が移転される可能性があります。しかし、一部の契約においては、企業が製品を物理的に保有したままであっても顧客は製品の支配を獲得することができます。その場合、顧客は、製品を物理的に保有しないと決定していたとしても、製品の使用を指図し製品からの残りの便益を獲得する能力を有します。

顧客が請求済未出荷契約において製品の支配を獲得するためには、(1) 契約の理由が実質的なものである、(2) 製品が顧客に属するものとして別個に識別されている、(3) 製品が契約条件に従い引き渡しの準備が整っている、(4) 企業は製品の使用や他の顧客への製品の販売を行う能力を有していないという要件を満たさなければなりません。企業は、製品の引渡前に、その支配が顧客に移転されているか否かを決定するために、取引の事実および状況を検討する必要があります。現行の US GAAP では、確定した引渡スケジュールという要求事項が請求済未出荷契約の収益認識を妨げる場合がありますが、この要求事項は新収益基準には含まれていません。

### 政府によるワクチン備蓄制度

企業は、米国政府によるワクチン備蓄制度において、政府が後日使用するための一定量のワクチンを在庫として維持することが求められています。この契約は政府からの要請によるものですが、ASC606の発効前は、通常、US GAAP における請求済未出荷契約の収益認識の要件を満たしていません。このような契約には、通常、確定した引渡スケジュールが含まれず、また備蓄されるワクチンは企業の棚卸資産と区別されていない可能性があります。企業は、多くの場合、ワクチンの有効性を維持する(有効期限が切れないようにする)ために、備蓄されるワクチンの在庫をローテーションさせます。SEC は過去に米国政府によるワクチン備蓄制度に参加する企業のために、解釈ガイダンスを提供しており、現行ガイダンスの下では、その他の収益認識の要件がすべて満たされていることを条件に、棚卸資産が備蓄在庫に追加された時点で、収益を認識することを企業に認めています。

この解釈ガイダンスは、US GAAP 適用企業に対して、米国政府による特定のワクチンの備蓄のみに適用されます。

SEC は、2017 年 8 月、ASC606 のガイダンスに準拠するために、ワクチンの備蓄制度に関する解釈ガイダンスをアップデートしました。アップデートされた解釈ガイダンスは、ワクチンに係る支配が顧客に移転されており、また ASC606 における請求済未出荷契約の収益認識に関する要件を満たしている場合、ワクチンの製造会社は、ワクチンが米国政府の備蓄制度により備蓄された時点で収益を認識しなければならないと示しています。SEC は、ASC606 に従い、ワクチンの製造会社は、いつワクチンが備蓄されたのかを開示しなければならないと指摘しています。解釈ガイダンスは、小児疾病ワクチン、インフルエンザ用ワクチン、およびその他のワクチン、ならびに戦略的国家備蓄(SNS)に備蓄するため米国政府に売却されている対処薬のみに適用可能です。

解釈ガイダンスの範囲に含まれてない政府によるワクチン備蓄制度に参加する企業は、新基準の下では、製品の引渡前に支配が政府に移転しているかどうかを評価する必要があります。新収益基準は、確定した引渡スケジュールを要求していませんが、備蓄在庫が顧客に属するものとして、別個に識別されず、在庫としてローテーションされる場合には、棚卸資産の支配の移転に関する要求は満たされない可能性があります。企業が、これらの取引の一部について、新収益基準における請求済未出荷に係る要件を満たしていると結論づけた場合であっても、企業が期限切れのワクチンや期限切れ間近のワクチンを、新品のワクチンと交換またはローテーションする場合は、変動対価の制限に従い、交換する権利またはローテーションする権利を会計処理することが要求されます。

さらに、すべての企業が、契約に基づく履行義務を考慮する必要があります。例えば、企業は、備蓄製品の保管、備蓄製品のメンテナンス、および製品の出荷が、独立した履行義務かどうかを評価する必要があります。



## 知的財産のライセンス

通常、企業（ライセンサー）によって供与されるライセンスは、顧客（ライセンシー）に対して、ライセンサーの知的財産を所有する権利ではなく、使用する権利を供与します。医薬・ライフサイエンス業界における一般的な例としては、当局の認可をまだ受けていない医薬品に関連して、開発した知的財産を顧客に「ライセンスアウト」するケースです。ライセンシーは多くの場合、このようなライセンスの条件の下で、知的財産のさらなる開発や、その開発の結果として商品化された製品の製造および（または）販売をすることができます。ライセンサーは通常、ライセンスの対価として、前払金、特定の臨床結果またはその他の開発に基づく結果に対するマイルストーン支払い、売上高ベースのロイヤルティを受け取ります。また、一部のライセンス契約ではライセンサーの継続的関与が含まれており、その場合、ライセンサーはライセンス供与した IP に関連する研究開発および（または）製造サービスを提供することもあります。

ライセンスの会計処理は、新収益基準において困難を伴う可能性があります。ライセンスが契約における他の財およびサービスと別個のものかどうかの決定が、当モデルを適用するカギとなります。ライセンスが研究開発等の他のサービスを伴う場合、ライセンスが別個のものかどうかを判断しなければなりません（すなわち、前述した「別個のものとなり得る」および「契約の観点において別個のものである」）。別個のものでない場合、ライセンスは他の財またはサービスと一体であるとして、単一の履行義務に結合されます。収益は、ライセンサーが結合された履行義務を充足した時点で認識されます。別個のものであるライセンスは、(1) IP の使用权を提供する、または (2) IP へのアクセス権を提供するという 2 つのカテゴリーのいずれか 1 つに該当します。ライセンスに関する各カテゴリーの会計処理を以下の表で説明します。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p><b>IP を使用する権利</b></p> <p>ライセンスを供与した時点で存在する知的財産の使用权を顧客に提供するライセンスです。このようなライセンスの収益は、支配がライセンシーに移転し、ライセンス期間が開始する時点で認識されます。</p> <p><b>IP にアクセスする権利</b></p> <p>ライセンス期間にわたって存在する企業の知的財産へのアクセスを提供するライセンスです。アクセスを提供するライセンスは一定期間にわたって充足される履行義務であるため、収益は一定の期間にわたり認識されます。</p> <p>IFRS 第 15 号の下で、次の要件のすべてが満たされる場合に、ライセンスは企業の知的財産へのアクセスを提供します。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ライセンサーが、(契約により、または事業慣行に基づいて) 顧客が権利を有している知的財産に重大な影響を与える活動を行う。</li> <li>ライセンサーの活動が発生しても、顧</li> </ul>	<p>対価はライセンスに配分され、収益は稼得した時点で認識されます。ライセンスが独立した価値を有している場合は、通常、ライセンスの移転時に認識されます。</p> <p>ライセンスが独立した価値を有していない場合、ライセンスは他の引渡対象物（一般的には、研究開発または製造サービス）と単一の会計単位に結合されます。単一の会計単位に関する収益は、稼得した時点で認識されます。これは通常、研究開発または製造サービスが履行される時点です。</p>	<p>企業の資産（商標、特許、レコードマスターおよび映画フィルム等）の使用に対して支払われる手数料およびロイヤルティは、通常、契約の実質に従って認識されます。実務上、たとえばライセンシーが一定の期間にわたって特定の知的財産または技術を使用する権利を有する場合には、契約期間にわたり定額法で処理することがあります。</p> <p>ライセンシーがその権利を自由に使用することを可能にするような固定報酬での権利の譲渡は、ライセンサーに履行すべき義務が残されていない場合、実質的にはライセンスの販売となります。ライセンスが販売であるか否かの決定には判断を用いることが求められます。</p> <p>ライセンスがサービスまたはその他の引渡対象物と一体で販売される場合、ベンダーは、契約における異なる構成要素を別個に会計処理すべきかを決定するための判断が求められます。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>客に何らかの財またはサービスを移転するものではない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ライセンスによって許諾された権利により、顧客が、知的財産に対するライセンサーの活動の（ポジティブまたはネガティブな）影響に直接的に晒される。</li> </ul> <p>ASC606 は、ライセンスが IP の使用权か IP にアクセスする権利かを評価する目的のために、IP の 2 つのカテゴリ（(1)機能的な IP および(2)象徴的な IP）を定義しています。</p> <p><i>機能的な IP (US GAAP)</i></p> <p>機能的な IP には、医薬品の化学式または薬剤化合物が含まれます。機能的な IP のライセンスは、以下の要件の両方が満たされない限り、ライセンスが供与される一時点において存在することから、企業の IP を使用する権利が付与されることになります。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>約束した財またはサービスを顧客に移転しない企業の活動の結果として IP の機能がライセンス期間中に実質的に変化すると見込まれる</li> <li>顧客が更新後の IP を使用することを契約上または実務上要求される</li> </ul> <p><i>象徴的な IP (US GAAP)</i></p> <p>象徴的な IP は、一定の期間にわたる IP の補強または維持に関する企業の義務によって、IP にアクセスする権利となります。</p> <p>ひとつのライセンス契約が複数の財またはサービス(知的財産のライセンスおよび研究開発サービス等)を含む場合、企業は、ライセンスが別個のものであるかどうかを検討する必要があります。別個のものでない場合、他の財またはサービスを単一の履行義務に結合しなければなりません。<sup>2</sup> この場合、収益は、企業が結合された履行義務を充足するにしがって認識されます。</p> <p>区別ができるライセンスとみなされるためには、顧客が知的財産からの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に入手可能な他の資源と一緒に利用でき、かつ、知的財産を移転する企業の約束が契約におけ</p>		

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>るその他の約束と区分して識別できなければなりません。新収益基準は、知的財産が契約における他の約束と区分して識別できるか否かの決定を支援する指標を提供しています。</p> <p>ライセンスがいつ移転されたかにかかわらず、顧客がライセンス供与された知的財産を使用してそこから便益を得ることができる期間が開始されるまで、収益を認識することはできません。</p> <p>企業は、時期、地域、または用途の制限が、ライセンス契約における履行義務の識別に影響するかどうかを考慮する必要があります。</p>		

収益基準は、ライセンスから生じる収益を一時点で認識すべきか一定の期間にわたり認識すべきかの決定に関する、特定のガイダンスを提供しています。ライセンスが永久的なライセンスか期限付きのライセンスかは、必ずしもその結論に影響しません。むしろ、契約条件、ライセンシーに供与された権利、およびライセンサーが行う IP に重大な影響を与える活動が、その決定に影響します。そのため、新収益基準に基づく分析は、企業の現行の会計上の取扱いによっては、現在とは異なる収益の認識時期をもたらす可能性があります。

前述のとおり、医薬品の化学式または薬剤化合物は、通常、IP の使用権を表し、ライセンスの支配が顧客に移転される一時点で収益が認識されます。これは、顧客がライセンスを使用して便益を得ることができる時に発生しますが、規定されるライセンス期間の開始前になることはありません。

<sup>2</sup> 本収益基準には、ライセンスが別個のものとなるかどうかの評価を行う企業を支援するために、医薬・ライフサイエンス業界固有の設例が含まれています。

## 履行義務

研究開発サービス、製造サービスなどの他の引渡対象物を含む契約や、ライセンサーが基礎となる知的財産に重大な影響を与える活動を行う契約など、より複雑なライセンス契約の収益は、権利の移転時に即時に認識されない可能性があります。知的財産に対する特許が有効であることの保証や、当該特許権を無断使用から保護するための措置は、通常、基礎となる知的財産に重大な影響を与える「活動」とはみなされません。

### 例 6-1 – ライセンスおよび研究開発サービス契約における別個の約束の評価

**事例:** Biotech 社は、Pharma 社に薬剤化合物のライセンスを供与しています。また Biotech 社は、契約の一環として研究開発サービスを提供しています。この契約では、Biotech 社に研究開発サービスの実施を求めています。当該サービスは複雑でも特殊なものでもありません。すなわち、当該研究開発サービスは、Pharma 社、または他の適格な第三者も行うことが可能です。当該研究開発サービスでは、当初の IP (薬剤化合物) を著しく改良またはカスタマイズすることは見込まれていません。

この契約におけるライセンスは、別個のものですか。

**分析:** ライセンスが研究開発サービスと別個のものかどうかは、特定の事実および状況によって異なります。この事例では、ライセンスが契約における他の約束(すなわち、研究開発サービス)と別個のものであり、区分して識別可能であるため、ライセンスは別個のものとなります。Pharma 社は、自らが実施可能、または他のベンダーから入手可能な研究開発サービスと一緒に、ライセンスから便益を得ることができます。研究開発サービスは当初の IP を著しく改良またはカスタマイズすることが見込まれないため、ライセンスは契約における他の約束と区分して識別可能です。Biotech 社の研究開発サービスを使用する契約上の要求事項により、ライセンスおよび研究開発サービスが別個の約束かどうかの評価が変更されることはありません。

反対に、非常に初期の段階にあるIP(例えば、創薬サイクル内)の場合、研究開発サービスが当初のIPの重要な追加的開発に関連すると見込まれる場合、企業は、ライセンスおよび研究開発サービスが別個のものではないため、単一の履行義務を構成すると結論付ける可能性があります。

### 例 6-2—契約上制限のあるライセンス契約における別個の約束の評価

**事例:** Pharma社は、2017年1月1日より開始する8年間、薬剤化合物の特許権をCustomer社にライセンス供与しています。Customer社は、IPの利用を即時に開始し、米国で製品の販売を行います。Customer社は、2019年1月1日より開始して、IPを利用したヨーロッパで製品の販売を行うことができます。契約には他の約束はありません。

この契約にはいくつかの履行義務がありますか。

**分析:** ライセンス契約における時期、地域、または用途に対する契約上の制限の影響を評価するためには判断が必要です。この場合、Pharma社は、米国でのIPの使用権およびヨーロッパでのIPの使用権という2つの別個のライセンス(したがって、2つの履行義務)があると結論づける可能性があります。この結論は、(契約上、ヨーロッパでの権利を2年間延長することによって)ライセンス期間にわたって同一ライセンスの権利の増加があるという事実に基づいています。

#### 別個の約束の評価に関するその他の検討事項

企業は、ライセンスの移転や研究開発サービスの履行に加えて、製造サービスを行う場合があります。実施した製造の種類によっては、別個の約束の識別について異なる結論にいたる可能性があります。例えば、医薬品有効成分(API)が、基礎となる研究開発サービスを受けて製造される場合、ベンダーは、企業がAPIを製造するという約束とは独立して研究開発を行う約束を履行することができないため、約束は別個のものでないと結論付ける可能性が高くなります。反対に、その製造が複雑でも特殊なものでもなく、他の当事者がそのサービスを行うことができる場合には、商業化の取組みによる承認済み製品の製造は、別個の約束となる可能性が高くなります。

複雑なライセンス契約には、履行義務を区分して会計処理すべきかどうかを決定するために、注意深い検討が求められます。企業は、財およびサービスの結合または区分が取引の基礎となる経済性を反映する会計処理となるように、収益基準の要件および指標を評価する際に判断を用いる必要があります。

#### マイルストーン支払い

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>マイルストーン・ペイメントは将来事象の発生を条件とする可能性が高いため、通常、変動対価になります。マイルストーン支払いは、期待値(確率加重による見積り)または最も発生する可能性の高い金額アプローチのいずれかに基づいて見積もられ、取引価格に含まれます。最も発生する可能性の高い金額アプローチは、二元的な結果(すなわち、企業がマイルストーン支払いを全額受け取るか、あるいはまったく受け取らないか)をもたらすマイルストーン支払いの場合、最も適切に対価を予測できる可能性が高くなります。</p> <p><b>マイルストーン支払いの配分</b></p> <p>取引価格は、独立販売価格の比率に基づき、別個の履行義務に配分されます。取引価格に将来の事象または状況(例:臨床試験のフェーズ3の完了)によって異なる検討事項が含まれているケースで、以下の要件の両方が満たされている場合、企業は</p>	<p>実質的なマイルストーンは、ASC605-28「収益認識—マイルストーン法」で定義されており、規制当局への新薬申請の提出や規制当局による認可等、特定事象の達成時に受領するマイルストーン支払いが含まれます。</p> <p>マイルストーン法を適用する企業は、実質的なマイルストーン支払いについては、マイルストーンが達成される期間に収益を認識します。時間の経過に基づいて、またはライセンシーの業績の結果に基づいて支払われる実質的ではないマイルストーン支払いは、契約内の会計単位に配分され、それらの引渡対象物が充足される時点で収益として認識されます。</p> <p>D).</p> <p>マイルストーン法を適用していない企業は、マイルストーン支払を認識するために他の収益認識モデル(例:偶発事象調整</p>	<p>ライセンサー側にこれ以上の履行義務が残されていないライセンスから受領したマイルストーン支払は、その契約条件に基づき受領が可能であり、かつ受領する可能性が高い場合に収益として認識されます。</p> <p>マイルストーン・ペイメントが契約に基づくサービスの進捗度と近似する場合、「マイルストーン支払法」が適切な会計処理法となることが多いと言えます。マイルストーンとなる事象は実質を伴っていなければならない、明確に定義された目標の達成を示すものでなければなりません。</p> <p>経営者は、マイルストーン支払いの収益認識の時期を判断するために、以下の要因を検討しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● マイルストーンを達成するための労力、時間、原価と比較したマイルストーン支払いの妥当性</li> <li>● マイルストーン支払いの構成要素と</li> </ul>



新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>その変動対価(および当該金額の事後の変動額)の全額を単一の履行義務に配分しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>変動対価の支払条件が、企業が当該履行義務を充足または別個の財やサービスを移転するための努力(あるいは、当該別個の履行義務の充足による特定の結果)に明確に関連している。</li> <li>変動対価の金額の全体を当該別個の履行義務または別個の財やサービスに配分することが、契約中の履行義務および支払条件の特定のすべてを考慮すると、企業が特定の履行義務の充足と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額を反映している。</li> </ul> <p><b>マイルストーン収益の認識</b></p> <p>変動対価は、関連する履行義務が充足され、将来期間において収益の累計額の重大な戻入れとならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)場合にのみ、収益として認識されます。企業は、収益の認識額が将来において重大な戻入れの対象となるかどうかを評価する際に判断を用いる必要があります。</p>	<p>後履行モデル)を用いることができます。</p>	<p>他の契約または引渡対象物との関連性の有無</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>契約に基づいて受領したマイルストーン支払いの返済を求める取消条項の存在</li> <li>マイルストーンの達成に関連するリスク</li> <li>マイルストーン支払いを受領するために完了させなければならない契約に基づく義務、または引渡不履行による違約条項</li> </ul>

企業は、取引価格に変動対価の見積りを含めることによって、将来において認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じる可能性があるかどうかを判断するために、契約におけるそれぞれのマイルストーンを継続的に評価する必要があります。

### 例 6-3—開発に基づくマイルストーンのある IP のライセンス

**事例:** 例 6-1 と同じ事実を想定しています。ベンダーは、前払金に加えて、臨床試験のフェーズ 3 の開始時に 25 百万ドルのマイルストーン支払い、および規制当局による認可時に 50 百万ドルのマイルストーン支払いを受け取る権利があります。ベンダーは、同様の研究開発契約で臨床試験サービスを実施した幅広い経験を有しています。

ベンダーは、契約開始時に取引価格をどのように決定する可能性がありますか。

**分析:** 条件付きマイルストーンの支払いはいずれも変動対価の形態となります。同様の研究開発契約で臨床試験サービスを実施したというベンダーの幅広い経験を考慮すると、ベンダーは、このマイルストーンに関連する不確実性が事後的に解消された時に、将来において、認識した収益の累計額の重大な戻入れが発生しない可能性は非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)と結論づける可能性があります。そのため、ベンダーは、「最も可能性のある金額」アプローチを用いて、契約開始時に、臨床試験のフェーズ 3 の開始についての 25 百万ドルのマイルストーン支払いを取引価格に含める可能性があります。

一方、ベンダーは、契約開始時に、規制当局の承認に伴う不確実性が事後的に解消されたとき、重大な収益の戻入れが発生しない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)と主張することはできない可能性があります。この結論は、開発の現段階および規制当局の承認(すなわち、第三者の判断と行動)が、企業の影響力の及ばない要因による影響を非常に受けやすい変動対価を生じさせるという事実を根拠にしている可能性があります。したがって、ベンダーは、契約開始時に、規制当局の承認に関する 50

百万ドルのマイルストーンを取引価格から除外する可能性があります。しかし、事実や状況は履行期間において変化するため、ベンダーは、この制限を覆して、将来、重要な収益の戻入れが発生しない可能性が非常に高く(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)なった時点で、取引価格に規制当局の承認に関するマイルストーン支払いを含めることができる可能性があります。

## ロイヤルティ

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>IP のライセンスに伴う売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティは、収益基準の特例の対象になります。これらのライセンスについての対価は、このアプローチが企業の履行前に収益の増価をもたらさない限り、顧客の事後的な売上または使用が発生するまで、取引価格には含まれません。この例外は、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティによる IP のライセンスに制限され、その他のロイヤルティの取決めには適用されません。</p> <p>ロイヤルティが、IP のライセンスおよび他の財またはサービスの両方に関連している状況において、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの例外は、IP のライセンスがロイヤルティに関連する支配的な項目である場合にのみ適用されます。</p>	<p>ロイヤルティは稼得され、回収が合理的に保証される時点で認識されます。ロイヤルティ収益は通常、ロイヤルティの支払いを生み出す売上と同じ期間に計上されます。</p>	<p>ロイヤルティからの収益は、関連する契約条件に従って発生します。他の規則的な基準に基づく収益認識がより適切である場合を除き、通常は発生主義と同様の基準で認識されます。</p>

条件付きロイヤルティ取引の会計上の取り扱いについて、多くの場合、ロイヤルティの収益は、通常、基礎となる販売が行われた時に認識されるため、US GAAP および IFRS においては現行実務と引き続き整合していることとなります。しかし、この例外は IP のライセンスに限定され、ロイヤルティに関連する他の取引(例えば、販売)には適用されません。

適用指針に多くの設例が紹介されているにもかかわらず、「知的財産」、「支配的」、「ロイヤルティ」といった用語は、US GAAP または IFRS では定義されていません。そのため、契約に例外規定を適用できるかどうかを決定する際は、判断が必要です。一部の定額の支払いが、実質的には売上高または使用量ベースで変動するロイヤルティに含まれている可能性があります。その例として、ライセンサーが特定の売上高または使用量の目標に達しない場合に、「クローバック(取り戻し)」の対象となる固定支払いを行うことをライセンサーに要求する契約が挙げられます。反対に、一部の支払いはロイヤルティとして説明されていませんが、その支払いは、売上目標を達成したライセンサーに全体として依存しています。このようなタイプの支払いについて明示的なガイダンスはないため、その会計処理は事実および状況のすべての分析に依拠することになります。

新基準では、IP のライセンスと IP の販売の区別も重要になります。IP をライセンス供与するのではなく販売する場合、売上高および使用量ベースのロイヤルティを取引価格から除外する例外規定が適用されません。むしろ、不確実性が事後的に解消されたときに収益の累計額の重大な戻入れが発生しない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)場合、認識したロイヤルティ収益の最低金額を当初に認識します。ロイヤルティ収益の当初見積りは、状況が変化した各報告期間にアップデートされます。また FASB は、ASC606 の「結論の根拠」において、企業がロイヤルティの例外を適用するか否かを決定する際、ライセンスが IP の「実質的な販売」であるかどうかについて判別する必要はないことを明確にしました。IASB はこれと類似した説明は行っていないため、IFRS に基づき財務報告を行う企業は、異なる結論に至る可能性があります。

### 例 6-4-売上高ベースのマイルストーンのある IC のライセンス

**事例:** Biotech 社は、Biotech 社が Pharma 社に対して薬剤化合物である IP のライセンスを供与することに合意する契約を Pharma 社と締結しています。Biotech 社は、ライセンス期間が開始した一時点において、ライセンスの支配が移転すると結論づけています。その一方、Pharma 社は、Biotech 社に対して 10 百万ドルの前払金を支払っており、さらに、IP に関連する Pharma 社の年間製品売上高が 250 百万ドルを超えたときに、追加の 20 百万ドルを支払うこととなります。

Biotech 社は、20 百万ドルの対価を条件とするマイルストーンをどのように会計処理すべきでしょうか。

**分析:** 20 百万ドルの売上高ベースのマイルストーンが、Biotech 社の IP ライセンスに基づく Pharma 社の事後的な売上高または IP ライセンスの使用にのみ基づいていることを考慮すると、当該マイルストーンは通常、ロイヤルティとみなされます。

ロイヤルティの例外はこのような事例に適用されるため、マイルストーンは、(変動対価に係る制限の範囲で)契約開始時に見積もられて取引価格に含まれる変動対価として会計処理するのではなく、(1)事後的な販売または使用の発生時、または (2) ロイヤルティの一部または全部が配分される履行義務の全部または一部を充足した時点のいずれか遅い方で認識されます。

したがって、Biotech 社は、Pharma 社にライセンスを移転(契約開始時に移転)するという単一の履行義務を有していただけであるため、Biotech 社は、売上高の閾値に達したときに 20 百万ドルの売上高ベースのマイルストーンを認識しなければなりません。

### 最低保証

医薬・ライフサイエンス業界における契約には、ロイヤルティに関する最低保証が含まれる場合があります。顧客の履行や IP を利用して成功する能力に不確実性があるために最低保証が交渉される場合もあれば、ライセンサーが契約に基づくキャッシュ・フローの予測可能な時期を知るためのキャッシュ・フロー管理ツールとしての最低保証が設定されている場合もあります。このような契約に関する取扱いは、ライセンスの基礎となる IP が「使用権」か「アクセス権」かによって異なる可能性があります。ライセンスが IP の「使用権」である場合、ロイヤルティの最低保証は固定の対価であり、企業がライセンスの支配を移転する時に認識しなければなりません。変動対価(すなわち、固定の最低金額を上回る金額)は、売上高ベースおよび使用量ベースのロイヤルティの例外に従って認識しなければなりません。一方、ライセンスが IP の「アクセス権」である場合、TRG の覚書 No.58「最小限の保証のある売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ」と整合する、以下の 3 つのモデルのうちの 1 つを選択することができます。

- 企業が、ロイヤルティの合計は最低保証を上回ると見込んでいる場合には、ロイヤルティの発生時に収益を認識する。
- ロイヤルティに制限があると仮定して、履行義務に係る取引価格(固定の対価と変動対価を含む)を見積り、適切な進捗度の測定値を用いて収益を認識する。
- 適切な進捗度の測定値を用いて最低保証(固定の対価)を認識し、ロイヤルティの累計額が最低保証を上回った場合にのみロイヤルティを認識する。

PwC は、3 つの方法のいずれも合理的であると考えていますが、企業は、顧客に財またはサービスの移転を最もよく描写する方法を選択しなければなりません。企業は、契約の内容を考慮し、進捗度の測定値がロイヤルティの制限または配分の原則などの収益の中核となる原則と矛盾しないことを確認しなければなりません。また企業は、この領域における判断に重要性がある場合は、その判断を適切に開示しなければなりません。その他の方法が収益基準の中核となる目的を満たす場合、そのような方法も適切である可能性があります。

### 例 6-5-売上高ベースのマイルストーンのある IP のライセンスおよび最低保証

**事例:** Biotech 社は、市販用の薬剤化合物に関するライセンスを Pharma 社に移転します。50 百万ドルの前払金に加えて、Biotech 社は以下の権利を有しています。

- (合計 50 百万ドルの最低保証に対する)ライセンス期間 10 年間に毎年 5 百万ドルの最低保証金
- ライセンスされた IP に関連する Customer 社の製品の売上高がある年度に 250 万ドルを上回った場合、毎年、追加の 20 百万ドルのマイルストーン支払い。Biotech 社は、このようなマイルストーン支払いを稼得する可能性は非常に高いと考えている。

ライセンスの移転時にいくら収益を認識しなければならないのでしょうか。

**分析:** 最低保証のマイルストーン(または、ロイヤルティ)は、変動対価ではありません。これは、ライセンスが Pharma 社に移転されるときに認識しなければならない契約上固定された対価です。したがって、Biotech 社は、ライセンスが移転された一時点で 100 百万ドルを認識しますが、その内訳は 50 百万ドルの前払金に 50 百万ドルの最低保証のマイルストーンを加算した金額です。

契約上の最低金額(すなわち、年間 20 百万ドルの潜在的マイルストーン)を上回るマイルストーン金額は、売上高ベースおよび使用量ベースのロイヤルティのガイダンスに従って認識します。

## 複数の約束を含む契約のロイヤルティ

IP のライセンスが、他の財およびサービスと束になっている場合には、さらに複雑となります。売上高ベースおよび使用量ベースのロイヤルティの保証は、IP のライセンスが、ロイヤルティの関連する単独または支配的な項目である場合の契約にのみ適用されます。企業は、IP のライセンスが支配的な項目でない場合、取引価格を見積るのに一般的な変動対価のガイダンスを適用します。この判定を行う際は判断が要求されます。

経営者は、ロイヤルティを「分割」してはならず、ロイヤルティの流れの一部にのみ例外を適用してはなりません。例えば、顧客が、ロイヤルティが関連する他の財またはサービスよりもロイヤルティに著しく多くの価値を置いている場合は、IP のライセンスはロイヤルティに関連する支配的な項目の可能性があり得ます。

### 例 6-6—IP のライセンスが支配的である場合

**事例:** Pharma 社は、10 年のライセンス期間にわたり、承認済みで確立している薬剤化合物の特許権を Customer 社にライセンス供与しています。また、Pharma 社は、3 か月未満にわたり、医薬品の製造に関連する研修および移行サービスを提供することを約束しています。製造プロセスは特異なものでも専門的なものでもなく、そのサービスは顧客の製造プロセスの効率を最大化することを支援する目的のものであります。Pharma 社は、このライセンスおよびサービスは別個のものであると結論づけています。この契約における Pharma 社に対する唯一の補償は、顧客の製品売上高の割合です。

売上高ベースおよび使用量ベースのロイヤルティの例外は、この契約に適用されますか。

**分析:** はい、適用されます。IP のライセンスが当該契約において支配的であるため、例外が適用されます。これは、Customer 社がサービスよりもライセンスに著しく多くの価値を置いているためです。Pharma 社は、例外規定に従って、このアプローチにより収益は履行前に増価しないと仮定して、売上が発生したときに収益を認識します。

### ライセンス契約における重大な金融要素

ライセンス契約には、前払い、分割払い、および(または)最低保証のロイヤルティを含む支払条件が含まれている場合があります。多くのライセンス契約が長期的な性質であることを考慮すると、医薬およびライフサイエンス業界の企業は、重大な金融要素が存在するかどうかを決定するために、使用許諾された IP の支配の移転に関連する顧客への支払時期を評価する必要があります。例えば、契約には、医薬品の化学式または薬剤化合物のライセンス、および、ライセンシーがライセンスを使用できる、またはライセンスから便益を受けることのできる一時点で移転される支配が含まれている可能性があります。対価の支払いが 1 年超の分割で行われる場合(例えば、最低保証されたロイヤルティ)は、重大な金融要素が存在する可能性があります。

### 提携契約

製薬会社およびバイオテクノロジー会社は、戦略的な提携関係やライセンス契約を締結する場合があります。基本は、契約の相手方が(1)顧客、または(2)契約のリスクと便益を共有する提携者もしくは共同事業者のいずれなのかを評価するように、企業に要求しています。例えば、「範囲」のセクションで説明したように、両当事者が薬剤化合物の共同開発を同等に共有しており、市販医薬品で稼得される将来の収入を同等に共有する契約は、本収益基準の範囲に含まれない可能性があります。

### 例 6-7—複数の履行義務を有する共同契約

**事例:** Biotech 社は、Pharma 社との間で提携契約を締結します。Biotech 社は、Pharma 社に薬剤化合物の IP ライセンスを供与し、4 年間、当該化合物に関する研究開発を行う予定です。この薬剤化合物は現在、臨床試験のフェーズ 3 の段階にあり、また、このような臨床試験を完了するための作業の内容は専門的なものではありません。すなわち、Biotech 社以外の企業もこの作業を行うことができます。Biotech 社は、40 百万ドルの前払金、実施した研究開発サービスに対する時間当たりの支払い、および規制当局の認可時に 150 百万ドルのマイルストーン支払いを受け取ります。Biotech 社は、同様の契約について過去の経験を考慮して見積もった労力に基づき、研究開発サービスの支払いを 12 百万ドルと見積もります。

Biotech 社は、研究開発サービスを実施するのに必要な時間の見積りおよび 25% の利益マージンに基づき、独立販売価格はライセンスについて 45 百万ドル、研究開発サービスについて 15 百万ドルであると決定しています。

Pharma 社は、履行期間中いつでも当該契約を解消することができますが、契約終了時に相当額のペナルティを支払わなければなりません。

Biotech 社はこの契約をどのように会計処理するべきでしょうか。

**分析:** Biotech 社と Pharma 社はベンダーと顧客という関係にあることから、当契約は新収益基準の範囲に含まれます。Biotech 社から Pharma 社に対して提供されているライセンスと研究開発サービスは、Biotech 社の通常の活動のアウトプットです。Biotech 社は、当該契約には 2 つの別個の履行義務、(1)ライセンスの移転、および(2)研究開発サービスの履行があると判断する可能性があります。これは、Pharma 社が自らまたは他の容易に入手可能な資源と組み合わせて(すなわち、当該サービスは他の企業により実施可能)、ライセンスからの便益を得ることができるためです。さらに、開発の現段階を考慮すれば、研究開発サービスにより IP が著しく改良またはカスタマイズされることは見込まれず、むしろフェーズ 3 の臨床試験中に実施されたサービスは、薬剤化合物の用途および効能を立証することです。

150 万ドルの条件付きマイルストーンの見積りについて最も予測できるアプローチは、結果が二元的(すなわち、薬剤化合物が規制当局に認可されるか、認可されないか)であるため、最も発生する可能性の高い金額のアプローチになります。しかし、規制当局の認可は、Biotech 社に影響されない要因(例えば、規制当局の判断または行動)の影響を非常に受けやすいことを考えると、Biotech 社は依然として変動対価に係る制限(すなわち、将来において収益の累積額の重大な戻入れがない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と結論付けること)を解除することはできません。そのため、Biotech 社は、契約開始時に条件付きのマイルストーンに関連する金額は取引価格に含めないこととなります。

契約開始時の取引価格の合計は、52 百万ドルであり、これには、前払金(40 百万ドル)と研究開発サービスに対する支払い(12 百万ドル)が含まれます。

契約開始時の見積取引価格(52 百万ドル)は、独立販売価格の比率に基づいて、両方の履行義務に配分されなければなりません。下表のとおり、契約開始時の取引価格の 75%をライセンスに、25%を研究開発に配分します(単位:百万ドル)。

履行義務	独立販売価格	配分比率 %	前払金	研究開発に 対する支払額	合計
ライセンス	45	75%	30	9	39
研究開発サービス	15	25%	10	3	13
合計	60	100	40	12	52

#### ライセンスの移転

Biotech 社は、契約開始時にライセンスを移転します。このライセンスは Pharma 社に Biotech 社の IP を使用する権利を提供します。Pharma 社へのライセンスの支配の移転時に、Biotech 社は、39 百万ドルの収益を認識します。

#### 研究開発サービス

Biotech 社は、サービスの移転を反映したパターンに基づき、見積サービス期間にわたり研究開発サービスに配分される収益 13 百万ドルを認識します。認識した収益は、各期間におけるサービスのレベルを反映させる必要があります。この場合、Biotech 社は、履行期間中に延長が見込まれる労働時間の合計に対して、各期間に消費される実働時間を考慮したインプットモデルを使用します。

取引価格は、各報告日に再評価しなければなりません。Biotech 社は、マイルストーン支払いによる 150 百万ドルについて、将来において収益の重大な戻入れの対象とならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と判断した時点で、取引価格の見積額合計に含めます。この時点で、Biotech 社は、マイルストーン支払いの全額を特定の履行義務(すなわち、ライセンスまたは研究開発サービス)に配分すべきか、または両方の履行義務に配分すべきかを判断しなければなりません。新収益基準では、企業がこの判断を行うためのガイダンスを提供しています。

## その他の検討事項

### 本人なのか代理人なのかの判定(総額表示か純額表示か)

契約に、顧客への特定の財またはサービスの提供に寄与する2者以上の第三者が関与している場合があります。このような場合、経営者は、企業が特定の財またはサービスを自ら(本人として)提供するのか、他の当事者がその財またはサービスを提供するように(代理人として)手配するのかを判定する必要があります。収益に係る取引において、企業が本人として活動しているのか代理人として活動しているのかの判定には、引き続き重要な判断が求められます。また、結論が異なれば、収益認識の金額および時期に著しく影響を及ぼす可能性があります。

経営者は最初に、様々な当事者間の関係および契約上の取決めについて理解しなければなりません。これには、最終顧客に提供する特定の財またはサービスの識別、および企業が最終顧客への移転前に当該財またはサービスを支配しているか否かの判定が含まれます。企業が特定の財またはサービスの支配を獲得しているか否かは、必ずしも明確ではありません。収益基準は、経営者がこの判定を行うことを支援するための指標を提供しています。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>顧客への移転前に特定の財またはサービスを支配している場合には、企業は本人であり、収益を総額で計上しなければなりません。</p> <p>顧客への財またはサービスの提供に他の当事者が関与している場合、本人である企業は、以下のいずれかの支配を獲得します。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>他の当事者からの財または別の資産で、その後、他の当事者が顧客に移転するもの。</li> <li>他の当事者が履行するサービスに対する権利で、これにより企業は、他の企業が企業を代理して顧客に当該サービスの提供することを、他の当事者に指図することができる。</li> <li>他の当事者からの財またはサービスで、その後、別の財またはサービスと組み合わせて顧客に対して特定の財またはサービスを提供する(例えば、企業が、顧客が契約している特定の財またはサービスに財またはサービスを統合するという重要なサービスを提供している場合)。</li> </ul> <p>反対に、企業が代理人であり、その履行義務が他の当事者が財またはサービスの提供を手配することである場合は、純額で収益を計上しなければなりません(すなわち、顧客への移転前に、企業は特定の財またはサービスを支配していない)。</p> <p>企業が、顧客への移転前に財またはサービスを支配しているかどうかの判定を助け</p>	<p>現行の US GAAP は、総額計上または純額計上のどちらがより適切なのかを判定するための指標を提供しています。総額計上が適切であることを示す指標には、次のものがあります。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業は、契約における主たる債務者である</li> <li>企業は一般的な在庫リスクを有している</li> <li>企業は、価格の設定において裁量権を有している</li> <li>企業は、製品を変更またはサービスの一部を履行している</li> <li>企業は、サプライヤーの選定において裁量権を有している</li> <li>企業は、製品またはサービスの仕様の決定に関与している</li> <li>企業は、物理的な損失や在庫リスクを有している</li> <li>企業は信用リスクを有している</li> </ul> <p>以下の指標は、純額計上が適切であることを示しています。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業のサプライヤーが、契約における主たる債務者である</li> <li>企業が稼得する金額は、固定である</li> <li>サプライヤーが、信用リスクを有している</li> </ul> <p>主たる債務者および在庫リスクは、この分析において強力な指標とみなされます。</p>	<p>事業活動からの経済的便益の総額が企業の資本の増加をもたらす場合、企業は収益を総額表示します。</p> <p>また一方、経済的なインフローの総額に本人を代理して回収された金額が含まれる場合、企業は収益を純額表示します。</p> <p>取引の全体的なリスクおよび経済価値に晒されている場合、企業は本人として行動しています。収益の総額表示が適切か、または純額表示が適切かの判定の際に検討すべき指標は、次のとおりです。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>財またはサービスを提供する主たる責任</li> <li>在庫リスク</li> <li>価格を設定する際の裁量権</li> <li>信用リスク</li> </ul>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>る指標には、以下のものがあります。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業は、約束の履行に対する主たる責任がある</li> <li>● 企業は在庫リスクを有している</li> <li>● 企業は、価格の設定において裁量権を有している</li> </ul> <p>新しい基準の下では、いずれか1つの指標が決定的または他の指標よりも重きを置かれることはありません。しかし、状況によっては、ある指標が他の指標よりも強力な証拠を提供する場合があります。</p> <p>単一の契約において、企業は特定の履行義務に関しては本人として、他の履行義務に関しては代理人として活動する場合があります。すなわち、本人か代理人かの判定は、契約レベルではなく履行義務レベルで行います。</p>		

新基準の指標は現行ガイダンスの指標と似ていますが、指標の目的は異なります。企業は、特定の財またはサービスを支配しているかどうかの検討を要求されており、その指標は支配の評価を支援することを目的としています。これとは対照的に、現行ガイダンスは、企業が本人のリスクおよび経済価値を有しているかどうかの検討に重点を置いています。そのため企業は、支配の原則の観点から契約を検討し直す必要が生じます。

また、総額か純額かの判定で使用するべき会計単位に関して、新基準の方が多くのガイダンスを提供しています。その結果、現行ガイダンスでの総額か純額かの判定に変更が生じる可能性があります。

### 製品保証

多くの製品は製品保証を付けて販売されており、製品保証は、顧客に販売された製品が企業の品質基準を満たしており、製品が使用可能かつ欠陥がないことを黙示的または明示的に示しています。一部の企業は、標準的な保証期間を超えて保証を行う延長保証も提供しています。

新収益基準は、顧客が別個に購入するオプションを有する製品保証（たとえば、別個に交渉または価格設定される保証）と、別個に購入するオプションのない製品保証とを区別しています。企業は、別個に販売されていない製品保証を評価し、別個の履行義務として会計処理する必要のあるサービス要素が含まれているかどうかを判定する際には、判断が必要になります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業は、顧客が別個に購入するオプションを有する製品保証を別個の履行義務として会計処理しなければなりません。</p> <p>顧客が別個に購入するオプションを有していない製品保証は、その保証が、製品が合意された仕様に従っていることのみを保証する限りにおいては、製品保証に関する現行のガイドラインに従って会計処理しなければなりません。</p> <p>製品が合意された仕様に従っているという</p>	<p>潜在的な欠陥に対する製品保証は、偶発損失として会計処理され、通常は引渡対象物とされません。企業は、製品保証の適用される損失が発生している可能性が高く、損失額を合理的に見積ることができる場合、製品保証に対する偶発債務および関連する費用を計上します。</p> <p>損失を合理的に見積ることができるかどうかを決定する際に、企業は、通常、自社の経験または他の入手可能な情報を考慮し</p>	<p>製品は、多くの場合、販売された製品に販売時から欠陥があったことが（通常、標準的な期間内に明らかになった証拠に基づき）判明した場合に顧客を保護する「標準保証」を付けて販売されます。これは、一般的には財の販売と分離可能であるとは考えられません。</p> <p>製品保証が別個の要素ではなく、販売取引の重要ではない部分を表す場合、受領した対価の全額が販売時に収益として認識され、製品保証に関連して将来発生す</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>保証に加えて、顧客へ別個に販売されていないもののサービスの提供を含む場合には、当該製品保証または製品保証の一部について、約束されたサービスの履行義務が発生します。</p> <p>標準保証からサービス要素を合理的に区分することができない企業は、両方の保証を一緒にして別個の履行義務として会計処理しなければなりません。</p>	<p>ます。</p> <p>製品の移転後に発生する欠陥に保護を提供する製品保証は、別個の引渡対象物とみなされ、収益は繰り延べられ、見積契約期間にわたり認識されます。</p>	<p>ると見込まれるコストに対して引当金が認識されます。</p> <p>企業が延長保証を付けて製品を販売する場合、それは複数要素契約として扱われ、延長保証の販売による収益は繰り延べられ、その保証期間にわたり認識されます。欠陥が保証期間中に発生する場合に限り、交換に対する引当金が認識されます。この点が、製品の販売時点で引当が行われる標準保証との相違点です。</p>

新収益基準では、現行の US GAAP や IFRS と同様に、延長保証は別個の履行義務を生じさせ、そのため収益は保証期間にわたって認識されます。契約における対価は契約価格ではなく独立販売価格の比率に基づいて配分されるため、US GAAP における別個に価格設定された製品保証が影響を受ける可能性があります。その結果、新収益基準を適用した場合、延長保証にかかる繰延収益の金額は、現行ガイダンスによる金額とは異なる可能性があります。別個に販売されておらず、製品の出荷時に存在する欠陥に対する製品保証は、現行ガイダンスと同様にコストを引き当てることとなります。

### 例 6-8 – 任意の製品保証がある医療機器の販売

**事例:** MedTech 社は、Hospital 社が選択した 12 か月の製品保証付きの医療機器を Hospital 社に販売していますが、製品保証の購入は要求されていません。

MedTech 社は当該保証をどのように会計処理すべきでしょうか。

**分析:** 収益基準においては、Hospital 社は関連する財と区分して製品保証を購入することが可能であるため、独立した履行義務として 12 か月の任意の製品保証を会計処理することが MedTech 社に求められます。区分して販売されているという事実は、医療機器の意図した通りの機能の確保を超えてサービスが提供されていることを示しています。

MedTech 社は、取引価格の一部を、独立販売価格の比率に基づいて製品保証に配分します。そのため、製品保証に配分された収益の金額は、契約で定められた製品保証の表示価格と異なる可能性があります。MedTech 社は、製品保証に配分した収益をいつ認識するか（すなわち、保証期間にわたって比例するのか、他のパターンか）を判定するため、製品保証を提供する約束の進捗度の測定値を評価する必要があります。

MedTech 社は、12 か月の製品保証が任意でない場合、製品保証により関連する製品が合意済みの仕様に準拠していることの保証のみ（すなわち、独立した履行義務でない）を Hospital 社に提供するのか、また独立した履行義務のサービスを提供するのかについて評価します。

### 契約コスト

医薬・ライフサイエンス企業は、多くの場合、社内の営業部員、その他の従業員および第三者のディーラーに手数料を支払います。多くの異なる従業員が関与するため、手数料プランはしばしば複雑になる可能性があります。顧客獲得コストを資産として計上する企業もあれば、発生時に当該コストを費用化する企業もあります。新収益基準は、コストの回収が見込まれる場合には、契約を獲得する増分コストを資産計上するように企業に要求していますが、見積償却期間が 1 年以内である場合の、契約を獲得する増分コストを費用化することを認める実務上の便法の適用に企業が適格である場合は除きます。

企業は、契約は獲得時であるものの財またはサービスの顧客への移転前に、契約に基づく義務を履行するためのセットアップ・コストなどのコストを負担する場合があります。経営者は、まず、これらのコストの会計処理が他の基準の範囲に含まれているかどうかを判定する必要があります。他の基準の範囲に含まれない場合には、契約を履行するために生じたコストが次の要件のすべてに該当する場合に、この契約履行コストは資産計上に適格となります。

- 契約または明確に予想される契約に直接関連しているコスト
- 将来において履行義務の充足に使用される企業の資源を創出または増価するコスト



- 回収が見込まれているコスト

企業は、契約の獲得または履行のコストの資産計上により認識した資産(資産計上した販売手数料を含む)を、資産が関連する財またはサービスの顧客への移転と整合する規則的な方法で償却しなければなりません。償却期間の決定には判断が求められ、その他の資産(企業結合で取得した顧客関係など)の償却または減価償却期間の見積りに類似しています。企業が、顧客は契約を更新し、当初契約時に支払った手数料と同額の契約更新手数料を支払わないと見込んでいる場合には、当初契約よりも長期にわたる資産の償却が必要になる可能性があります。2016年11月のTRG会議において、契約の獲得または更新にかかる労力の水準は、契約更新時に支払われた手数料が当初手数料と同額かどうかを判定する上での決定要因にすべきではないという意見がありました。企業はむしろ、初回手数料と更新手数料がそれぞれの契約の価値に合理的に比例しているかどうかを評価しなければなりません。

契約コストの資産計上および償却に関する追加の設例は、PwC 会計ガイド「顧客との契約により生じる収益」の第11章をご参照ください。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業がコストの回収を見込んでいる場合、顧客との契約を獲得する増分コストを資産として認識します。契約を獲得したかどうかにかかわらず発生するすべてのその他の契約獲得コスト(例えば、従業員の給与や弁護士報酬)は、費用として認識されます。</p> <p>企業がコストの回収を見込んでいる場合、顧客との契約を獲得する増分コストを資産として認識します。契約を獲得したかどうかにかかわらず発生するすべてのその他の契約獲得コスト(例えば、従業員の給与や弁護士報酬)は、費用として認識されます。</p> <p>資産として認識した契約コストは、資産が関連する財またはサービスの移転のパターンと整合的で規則的な基礎で償却されます。一部のケースにおいて、資産は、将来予想される契約で提供予定の財またはサービスに關係する可能性があります(例えば、顧客が既存の契約の更新を選択する場合に将来顧客に提供される予定のサービス)</p> <p>企業は、資産の帳簿価額が、次の(1)から(2)の金額を差し引いた額を超過する場合には、減損損失を認識しなければなりません</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 資産が関連する財またはサービスと交換に企業が受け取る権利があると見込んでいる対価の金額</li> <li>2. 当該財またはサービスの提供に直接関連する残りのコスト</li> </ol>	<p>企業は、延長保証またはローン組成費用のガイダンスを類推適用することによって、契約獲得のための特定のコストを資産計上することを選択する場合があります。資産は、通常、契約期間にわたり償却されず。また企業は、特定のガイダンスが資産計上を要求しない限りは、発生時にコストを費用計上することを選択することもできます。</p>	<p>顧客との契約獲得にかかるコストの会計処理について明確なガイダンスがないため、当該コストを無形資産として資産計上し、顧客との契約期間にわたり償却する企業もあれば、発生時に当該コストを費用計上する企業もあります。</p>

新基準において、企業は契約獲得のコストの資産計上について選択肢はありません。企業が回収すると見込んでいる場合には、すべての増分コストを資産計上しなければなりません。これは実務上の便法の対象になります。増分コストには、契約を獲得しなければ支払いが発生しなかったであろう場合に、一人の販売員に支払われる金額だけでなく複数の従業員(例:販売員、マネージャー、および地域マネージャー)に支払われる金額が含まれる可能性があります。企業は、増分であるすべてのコストを識別して、その結果生じる資産の償却期間を決定するために判断が必要です。

IFRS においては、企業は、コストが回収可能となった時点で過去の減損を戻入することができます。しかし、戻入は、資産化された獲得コストの帳簿価額が取得価額を定期的に償却した場合の帳簿価額を超えない金額までに制限されます。

US GAAP においては、企業は減損を戻入することは認められていません。

### 例 6-9 – 契約獲得のための増分コスト

**事例:** 企業の販売部門副社長が四半期ごとにボーナスを受け取っており、その一部は、期中に締結された顧客との新規契約の合計額に基づいています。また、このボーナスは、個人の業績などのその他の要因にも基づいています。報酬委員会は、ボーナスの最終金額を決定する裁量権を有しており、ボーナスを支払わないという決定を行うこともできます。

この四半期ごとのボーナスは、契約獲得のための増分コストとみなされますか。

**分析:** いいえ。この支払いは新規契約の取得以外の要因に基づいています。したがって、特定の契約を獲得する増分コストとはみなされません。

### 開示

本収益基準には、財務諸表の利用者が収益認識および顧客との契約から生じる対応するキャッシュ・フローに関連する金額、時期、および判断を理解できるようにすることを目的とした、多くの広範囲にわたる開示要求事項が含まれています。

以下は、比較的重要性の高い開示要求事項の一部ですが、このリストがすべてを網羅しているわけではありません。

開示には、以下が含まれます。

- 顧客との契約に関する定性的および定量的情報
- 顧客との契約
- 顧客との契約について当ガイダンスを適用する際に行った重要な判断および判断の変更
- 顧客との契約に関する資産化された獲得コストまたは履行コスト

開示要求事項は、現行の US GAAP や IFRS で要求されるものよりも詳細であり、経営者による判断に大きく焦点が当てられています。例えば、それらの中には収益認識の金額や時期を決定する際に用いた見積りや判断の具体的な開示が含まれます。医薬・ライフサイエンス企業は、特定の引渡対象物(ライセンス等)の独立販売価格の見積りや変動対価についての取引価格の算定を行う上で、困難に直面する可能性があり、さらに、見積りに用いた判断や方法を開示しなければなりません。

また、本収益基準は、未充足の履行義務に配分した取引価格および見込まれる認識時期を含む、残存する履行義務に関する情報を開示することを企業に要求しています。ASC606 は、IP のライセンスから生じる売上高ベースおよび使用量ベースのロイヤルティ、ならびに未充足の履行義務に全体的に配分された変動対価を含む、特定の種類の変動対価についての定量的な開示を除外する選択肢を企業に与えています。しかし、定量的開示の除外を選択する企業は、追加的な定性的開示を提供することが要求されます。企業は、この選択を行わない場合、開示要求事項の目的のみのために、そのような状況における取引価格を見積らなければなりません。

開示要求事項に関する詳細な情報は、[PwC 会計ガイド「Revenue from contracts with customers」\(Global 版\)](#) (英語のみ、CFOdirect.com で入手可能)をご参照ください。

## PwC のテクノロジー・メディア・通信業界向けプラクティス

PwC のテクノロジー・メディア・通信 (TMT) 業界向けプラクティスは、同業界のビジネス・リーダーが複雑な環境において事業を運営し、新たな機会を活用できるよう支援しています。

PwC は、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 223,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。

詳しい情報については以下にお問い合わせください。

### 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](http://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](http://www.cfodirect.pwc.com), PwC's online resource for financial executives.