

収益に関する新しいグローバル・スタンダード

この基準がライフサイエンス産業に与える影響

IASBと米国FASBは、収益に関する新基準—IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益（米国ではASU2014-09又はTopic606）」を公表しました。本資料は新しい要求事項と、それがライフサイエンス産業に与える影響がどのようなものであるのかを、概観しています。

最近公表されたIFRS第15号はIAS第18号「収益」及びIAS第11号「工事契約」を置き換え、例えば次のような主要な問題に対処した、重要で新たなガイダンスを提供しています：

- ・ 履行ベースのマイルストーンの支払いはいつ収益に含まれるのか？
- ・ 財又はサービスの束が、別個の履行義務を表わす時はいつになるか？
- ・ 顧客との共同研究契約はどう会計処理されるか？
- ・ 延長された支払条件は、収益の総額にどう影響する可能性があるか？
- ・ 販売又は使用ベースのロイヤリティはどう会計処理されなければならないか？
- ・ 知的財産のライセンス契約は一定の期間にわたり、又は一時点で計上しなければならないかをどのように認識するか？

認識される収益の時期と金額について、潜在的に重要な影響があることから、ライフサイエンス産業に属する企業は、すべての重大な影響を識別し、適用について深く理解するために、事前に時間を掛けることになるでしょう。



新基準の概観

新基準はIAS第11号、第18号及びいくつかの収益に関連する解釈指針を置き換えます。この範囲に含まれるすべての取引は、以下の5ステップの、単一で支配ベースのモデルで分析されることになるでしょう:

ステップ 1: 顧客との契約を識別する

ステップ 2: 履行義務を識別する

ステップ 3: 取引価格を算定する

ステップ 4: 取引価格を履行義務に配分する

ステップ 5: 履行義務の充足時又は充足するにつれて収益を認識する

IFRS第15号は、収益が一時点で又は一定の期間にわたり認識されるのかを決定する要件を変更します。さらに、次のポイントは、予想されるライフサイエンス産業への影響により異なりますが、IFRS第15号は現行のIFRSsに欠けている多くの領域における追加のガイダンスも提供しています:

- ・ 複数要素契約
- ・ 契約変更
- ・ 現金以外の対価及び変動対価
- ・ 返品権及び顧客のオプション
- ・ 売り手の買戻しオプション及び買戻し契約
- ・ 製品保証
- ・ 本人か代理人かの検討(総額か純額か)
- ・ 知的財産のライセンス供与
- ・ 権利の未行使
- ・ 返還不能の前払手数料
- ・ 委託販売契約及び請求済未出荷契約

IFRS第15号は、契約残高、残りの履行義務(受注残)及び収益認識の時期並びに方法についての重大な判断に関する情報を含む、収益についてかなり多くの開示を要求しています。

経過措置及び発効日

IFRS第15号は、2017年1月1日以後開始する事業年度から適用になります。経過措置としての比較年度を修正再表示しない選択肢を含んだ簡素化をして、遡及適用します。また、早期適用が容認されています。

この基準がライフサイエンス産業に 与える影響

ライフサイエンス産業における収益の会計は、多くの特有の課題を含んでいます。顧客との複雑な契約には、共同研究契約、マイルストーン・ベースのインセンティブの支払い、知的財産のライセンス及び有形製品の販売が含まれます。顧客の返品権の契約における製品の期限満期日には、適切な専門的な判断が一層必要となるでしょう。収益認識の時期が影響を受ける可能性があることから、企業は、顧客との契約について新基準の影響を慎重に評価する必要があります。

ステップ 1：顧客との契約を 識別する

IFRS第15号は、財又はサービスを提供するはばすべての顧客との契約に適用されますが、IFRS第15号の詳細なガイダンスが適用され得る前に、次のような追加の要件を契約が満たすことを要求しています：

- ・ 契約に経済的実質がある
- ・ 当事者が契約を承認している
- ・ 企業が各当事者の権利及び支払条件を識別できる
- ・ 企業が対価を回収する可能性が高い

上記のすべての要件を満たす前に顧客から支払いを受けた場合、これらの支払いは、要件を満たすか、次のいずれかが起きるまでは負債に表示されなければなりません：

- ・ 履行が完了し、受領したすべての対価は返還不能である
- ・ 契約は解除され、受領した対価が返還不能である

共同研究契約

ライフサイエンス産業では共同契約は一般的であり、多様な形式が採られています。IFRS第15号は、相手方が顧客の場合にのみ適用されます。企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを受け取らないときは、企業の共同契約の相手方が顧客とは考えられません。

多くの共同契約は新基準の範囲から除かれますが、実際に顧客との取引かどうかを決定する場合には判断が要求されます。

IFRS第15号は、財又はサービスを提供するはばすべての顧客との契約に適用されますが、IFRS第15号の詳細なガイダンスが適用され得る前に、追加の要件を契約が満たすことを要求しています

研究及び開発サービスという約束でライセンスを供与するIFRS第15号の範囲に含まれる共同契約は、この活動が別個の履行義務か、それとも単一の履行義務として結合されるものかどうかを評価されなければなりません。

企業は、他の既存のガイダンスを用いて非顧客との契約の会計処理を継続しなければなりません。

ステップ 2：履行義務を識別する

複数の財、及び/又はサービスを販売する約束を含む契約は複雑になることがあります。例えば、医療機器の契約は、組込ソフトウェア、補修部品並びにその他の構成部分、据付、研修、サービス及び製品保証を含むことがあります。既存の基準は、契約における別個に識別可能な構成部分を識別するガイダンスを提供していませんが、IFRS第15号は企業に「区別できる」と考えられる履行義務を識別することを要求しています。

IFRS第15号の基本的なモデルは、契約全体ではなく、「区別できる」履行義務の充足により収益が認識されるというものです。約束された財又はサービスは、次の両方を満たす場合、区別できます：

- ・ 顧客が便益を、それ単独で又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る

- ・ 「別個に識別可能」である（例えば、仕入先が多様な履行義務を統合、修正又はカスタマイズする著しいサービスを提供しない）

企業は、新しいガイダンスを用いて、この例の医療機器、補修部品並びにその他の構成部分、及びサービスが別個の履行義務か、それとも単一の履行義務を表わすかどうかを評価する必要があります。新しいガイダンスの重要性に鑑みると、新規又は異なる履行義務が識別されるかどうか、及び関連する収益がどう影響を受けるかの結論を下すことができる前に、企業は顧客との契約を慎重に見直す必要があるでしょう。

購入オプションは、顧客の実質的な将来の財又はサービスの
前払いとなる
可能性があります。

追加の購入オプション

追加の財又はサービスを値引き又は請求なしに購入する権利を含む契約は、そのオプションが、顧客が契約を締結しなければ受け取らないであろう「重要な権利」を表わす場合は、別個の履行義務として考えられなければなりません。この購入オプションは、顧客の実質的な将来の財又はサービスの前払いとなる可能性があります。この部分は、追加の財又はサービスにより履行義務が充足されるか（ステップ5参照）、又はオプションが失効するまで繰り延べられなければなりません。

ステップ 3：取引価格を算定する

IFRS第15号において「取引価格」とは、「顧客への約束された財又はサービス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」です。この対価は固定又は変動、あるいはその両方を含むことがあります。

変動対価

変動対価は非常に一般的であり、特定のマイルストーン達成により支払われる履行ボーナス、割引、又は類似の項目を含む多様な形式をとっています。

IFRS第15号の下では、期待値（確率加重）又は最も発生の可能性の高い金額のアプローチのいずれかを用いて、売り手は変動対価の金額

の見積りを行わなければなりません。この変動対価の金額は、見積りの事後の変動が、認識された契約収益の累計額の重要な戻入れをもたらさない可能性が非常に高いという限度内で、契約価格に含めることができます。これは関連する履行要求が満たされる可能性が高く、信頼性をもって金額を見積ることができるかどうかに焦点を置く既存のガイダンスとは異なります。

新基準はより複雑となり、専門的な判断の必要性が増しています。例えば、オールオアナッシングのマイルストーン支払いは、企業が大規模開発プロジェクトの研究フェーズの完了に成功したときだけ（またはその場合）受け取ります。同様のプロジェクトでの高い失敗率の履歴は、契約開始時点で取引価格の見積りを支払いに含めるために必要な閾値を企業が満たすと設定することを困難にするかもしれません。

ボリューム・ディスカウント・インセンティブ（売上割戻）

企業はボリューム・ディスカウントを変動対価として評価し、取引価格算定の時に金額を見積らなければなりません。

ロイヤルティ契約

企業は、次の後者の事象が発生した場合にのみ知的財産のライセンスと交換に、売上ベース又は使用ベースの約束されたロイヤルティを収益として認識しなければなりません：

- ・ 事後の売上又は使用が発生
- ・ 履行義務に配分された一部又はすべての売上/使用ベースのロイヤルティが、充足された（又は部分的に充足された）

返品権

製薬及び医療機器会社は、製品が一定期間以内に販売されないか、販売されずに失効する場合には、通常顧客（流通業者）に返品権を付与します。このような権利は契約条件又は確立した慣行のいずれかにより発生します。どちらのケースでも、関連する収益は、変動するもので、制限付きと考えられます。

小売業者は、認識されることが見込まれない収益額を返金負債として、返品される財の権利を定義された資産（契約資産）として、認識しなければなりません。資産は以前の棚卸資産の金額を参照し、販売原価の回収コスト及び見込まれる価値の下落を調整して測定されます。製薬会社にとって、返品される製品は多くが失効し、無価値であるため、限定的な価値しか資産に帰属しないかもしれません。

返品が期待される製品の企業の請求権を表わす資産は、通常貸借対照表に棚卸資産の構成部分として表示されますが、負債と関連する資産も既存の実務でも認識されています。

IFRS第15号では、契約資産は棚卸資産とは別個に表示され、IFRS第9号「金融商品」（又はIAS第39号「金融商品：認識及び測定」）に従って、減損の評価を行う必要があります。

見積負債と資産額の両方が各報告期間の末日で更新され、収益及び売上原価の増加又は減少として変動額が認識されます。

新しいモデルの下では変動対価の多くの種類を評価するために、重大な判断が必要となるかもしれませんが、私どもはこれらの要求事項は特に重要な影響を与えるとは考えていません。

貨幣の時間価値

ライフサイエンス産業の支払条件は、契約の内容、顧客の財務的資源及び多くの要素により異なることがあります。IFRS第15号において、「重要な財務要素」が支払条件に

新しいモデルの下では変動対価の多くの種類を評価するために、重大な判断が必要となるかもしれませんが、私どもは特に重要な影響を与えるとは考えていません。

含まれている場合には、取引価格は調整されます。IFRS第15号は、約束した対価と現金販売価格の関係や、約束した財又はサービスの移転と顧客の支払う時点の期間の長さを含む、重要な財務要素が契約に存在するかどうかを企業が決定するための指標を提供しています。履行と回収の期間が1年を超えない場合、財務要素は無視されます。重要な財務要素の影響は、収益とは区別されて会計処理されます。IAS第18号においては、受け取る対価の公正価値に焦点が置かれていましたが、IFRS第15号における目的は、顧客が現金で支払うであろう金額と等価で収益を認識することです。

ステップ 4：取引価格を履行義務に 配分する

企業が、契約に複数の履行義務が含まれていると決定する場合には、契約の開始時点で取引価格を独立販売価格の比率で別個の履行義務に配分します。

独立販売価格の見積り

IFRS第15号は、独立販売価格を「企業が顧客に、約束した財又はサービスを別個に販売するであろう価格」と定義しています。企業が請求する観察可能な販売価格が利用可能な場合、それが独立販売価格の最良の証拠となります。しかし、私どもは、ライフサイエンス産業において典型的な契約は、新規又はそれ

自体では未販売である履行義務か、例えば一度限りの知的財産ライセンス契約などの独特の要素を含むものと予想しています。履行義務についての独立販売価格が利用できない場合には、企業は利用可能なすべての情報を用いて、さらに観察可能なインプットを最大限に使用して、これを見積ります。IFRS第15号は、独立販売価格の適切な見積り方法として次の3つを提案していますが、要求するものではありません：

- ・ 調整後市場評価法
- ・ 見積コストにマージンを加算する方法
- ・ 残余アプローチ

企業が請求する
観察可能な販売価格が
利用可能な場合、
それが独立販売価格の
最良の証拠となります。

収益をさまざまな履行義務に配分するときに、IAS第18号はほとんどガイダンスを提供しておらず、IAS第11号はさらに少ないガイダンスしか提供していません。従って、新しいガイダンスが企業に影響を与える程度は、既存の基準の下で適用していた会計方針によるでしょう。

ステップ 5：履行義務の充足時又は 充足するにつれて収益を認識する

IFRS第15号の下では、履行義務に対する収益は、約束された財又はサービス(すなわち「資産」)の支配が移転した時点で認識されます。企業は、契約の開始時に、それ

ぞれの履行義務が一定の期間にわたり充足されるか、一時点で充足されるかを決定します。充足とはすなわち、支配の移転です。次の条件のうちのいずれかが存在する場合

ライセンスが、
企業の知的財産への
「アクセス」を提供する
約束である場合、
支配は一定の期間にわたり
移転されます。

一定の期間にわたりまたは一時点で移転する

財又は
サービスの支配の
顧客への移転

一定の期間にわたる

一時点で

には、支配は一定の期間にわたり移転するものと考えられます：

- ・ 企業が履行するにつれて、顧客が便益を受け取り消費する
- ・ 資産が創出されるか又は増価するにつれて顧客が当該資産を支配する

- ・ 売主にとって他に転用できない資産で、売主は現在までに履行した作業についての支払を受ける権利を有している

これらの条件のいずれも満たさない場合、企業は一時点で収益を認識します。

知的財産のライセンス

ライセンスについてのIAS第18号の限定的なガイダンスは、収益においてIFRS第15号と整合しており、「契約の実質」に応じて、時には一定の期間にわたり、時には一時点で

収益が計上されます。IFRS第15号においては、ライセンスとは、次の条件のすべてを満たした場合に、企業の知的財産への「アクセス」を提供する約束です：

- ・ 基礎となる知的財産に重大な変化をもたらすような行動を企業がとるであろうという要求又は黙示の理解がある
- ・ 顧客がそれらの活動により正又は負の影響に晒されている
- ・ その活動が発生したとしても、財又はサービスを顧客に移転しない

ライセンスが、企業の知的財産への「アクセス」を提供する約束である場合、支配は一定の期間にわたり移転されます。これらの条件が存在しない場合は、この約束は知的財産の「使用」権であり、ライセンスが付与された時に、財の販売と同様に、履行義務が一時点で充足されます。

その他のガイダンス

契約コスト

IFRS第15号は、契約獲得の増分コストを回収することが見込まれる場合には資産計上することを求めています。「契約獲得の増分コスト」とは、契約を獲得していなければ発生しなかったであろうコスト（例えば、販売手数料）と定義されています。契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコスト（例えば、入札コスト）は、発生時に費用となります。ただし、当該コストが、契約を獲得したかどうかに関係なく顧客に明示的に請求可能な場合を除きます。

開示

特に1年間以上の契約を有する、すべての企業は、現行の要求より追加的な開示を求められます。結果的に、新しい要求事項に準拠するために必要な追加的な情報を把握し、サマリーするシステムと手続が必要になります。

契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコスト（例えば、入札コスト）は、発生時に費用となります。ただし、当該コストが、契約を獲得したかどうかに関係なく顧客に明示的に請求可能な場合を除きます。

グラントソントンについて

グラントソントンは、監査・保証業務、税務関連業務、アドバイザリーサービスを提供する独立した会計事務所から構成される世界有数の組織です。それぞれのメンバーファームが、有益かつ将来を考慮した助言を行うことにより成長への潜在的な能力の扉を開く、ダイナミックな組織を支援しています。それぞれのメンバーファームのパートナー主導

の専門チームが、知見、経験及び直感を駆使してオーナー系企業、公開企業及びパブリックセクターのクライアントが有する複雑な課題を理解し、解決策の発見を支援いたします。世界100カ国以上、35,000人以上の従業員が、クライアント、そして私たちが住み働く地域社会に対して、変化をもたらすサービスの提供に重点的に取り組んでいます。



www.gti.org

© Grant Thornton Taiyo LLC

本資料は、グラントソントン・インターナショナル・リミテッドが作成したものを太陽有限責任監査法人が翻訳したもので、内容のご理解については原文もご参照下さい。

“グラントソントン”は、保証、税務及びアドバイザリー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。“GTIL”はグラントソントン・インターナショナル・リミテッドを表します。GTILと各メンバーファームは別個の法人です。GTILはイングランド及びウェールズで設立された有限責任の私会社である国際的な統括企業です。GTILはその名称で一切サービスを提供しません。サービスはメンバーファームにより提供されます。GTILとメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うこともなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。