
プロジェクト	収益認識に関する包括的な会計基準の開発
項目	個別論点の検討
	【論点 5】知的財産ライセンスの供与(ステップ 2 及びステップ 5)

本資料の目的

1. 本資料では、【論点 5】「知的財産ライセンスの供与」について、審議事項(3)-1 に記載した全般的な進め方を踏まえた検討をすることを目的としている。

なお、別紙に本論点について意見募集文書に寄せられたコメント及び第 70 回専門委員会（2016 年 9 月 15 日開催）で聞かれた意見を記載している。

2. 審議事項(3)-1 の全般的な進め方の中で以下が関係する。

- IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- 開発する日本基準の表現については、以下の方針で IFRS 第 15 号の表現を見直すこととする。
 - 既存の日本基準と同様に、企業会計基準の本文に必要最低限の要求事項を含め、企業会計基準適用指針の本文にその他の要求事項を含める。両者の結論の背景に説明的な記載を行う。これらについては、IFRS 第 15 号の本文とガイドラインの区分には拘らない。
 - 可能な限り意味が変わらない範囲で、これまで日本基準で用いた用語を用いて理解しやすいものとする。

3. 前項を踏まえ、以下の手順で検討を行っている。

(1) IFRS 第 15 号の定め of 表現の置換えを行う。

(2) (1)に追加すべき課題の整理（我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目等、ガイダンス、設例）

IFRS 第 15 号の定め表現の置換え

4. 下表では、IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の日本語訳を左の列に示し、表現を見直したものを右の列に示している。

- (1) 表に用いられている色は、以下を表す。（¶）は、IFRS 第 15 号における項番号を表す。

青色：企業会計基準の本文に含めるもの

黄色：企業会計基準適用指針の本文に含めるもの

緑色：結論の背景に含めるもの

- (2) 第 2 項に記載のとおり、企業会計基準の本文（青色）と企業会計基準適用指針の本文（黄色）の区分は、IFRS 第 15 号の本文と付録 B 適用指針の区分に対応させていない。現在の日本基準において企業会計基準レベルの定めと考えられるものを企業会計基準の本文に含めるもの（青色）としている。

- (3) 左の列の緑色については、結論の背景に含めるものを示している。ただし、現時点では、企業会計基準の結論の背景とするか、企業会計基準適用指針の結論の背景とするかは区別していない。また、右の表現を見直した文案を作成していない。

5. 下表の会計処理は、履行義務及び資産に対する支配の定義が別途定められることを前提としている（履行義務の定義については、審議未了である。）。

「履行義務」とは、顧客との契約において別個の財又はサービスを顧客に移転する約束をいう。

資産（財又はサービス）に対する支配とは、資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力を含む。）である。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
ライセンス供与（付録 B：適用指針） 1. ライセンスは企業の知的財産に対する顧客の権利を設定する。知的財産のライセンスには次のもののライセンスが含まれる場合があるが、これらに限定されない。（¶ B52） (1) ソフトウェア及び技術 (2) 動画、音楽及び他の形態のメディア及びエンターテインメント (3) フランチャイズ (4) 特許権、商標権及び著作権 2. ライセンスを顧客に供与する約束に加えて、企業は他の財又はサービスを顧客に移転することも約束する場合がある。そうした約束は、契約に明記されている場合もあれば、企業の取引慣行、公表している方針又は具体的な声明によって含意されている場合もある（第 XX 項（¶ 24）参照）。他の種類の契約と同様に、顧客との契約が他の約束した財又はサービスに加えてライセンスを供与する約束を含んでいる場合には、企業は契約の中の履行義務のそれぞれを識別するために第 XX 項（¶ 22-30）を適用する。（¶ B53） 3. ライセンスを供与する約束が第 XX 項（¶ 26-30）に従って契約で約束した他の財又はサービスと別個のものではない場合には、企業は、ライセンスを供与する約束と当該他の財又はサービスを一括して単一の履行義務として会計処理しなければならない。契約で約束した他の財又はサービスと別個のものではないライセンスの	ライセンスの供与 1. ライセンスを供与する約束が、顧客との契約における他の財又はサービスを移転する約束と別個の約束でない場合には、ライセンスを供与する約束と当該他の財又はサービスを一括して単一の履行義務として会計処理し、第 XX 項（¶ 31-38）を適用して、履行義務が一定の期間にわたり充足される履行義務であるか一時点で充

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
例として、次のようなものがある。(¶ B54) (1) 有形の財の一部を構成し、その財の機能性と不可分であるライセンス (2) 関連するサービスとの関連でのみ顧客が便益を得ることのできるライセンス（企業が提供するオンライン・サービスで、ライセンスの供与によって、顧客のコンテンツへのアクセスを可能にするものなど） 4. ライセンスが別個のものではない場合には、企業は第 XX 項（¶ 31-38）を適用して、履行義務（約束したライセンスを含む）が一定の期間にわたり充足される履行義務なのか一時点で充足される履行義務なのかを判定しなければならない。（¶ B55） 5. ライセンスを供与する約束が、契約で約束した他の財又はサービスと別個のものであり、したがって、ライセンスを供与する約束が独立した履行義務である場合には、企業は、ライセンスが顧客に一時点で移転するのか一定の期間にわたり移転するのかを判定しなければならない。この判定を行う際に、企業は、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、顧客に次のいずれを提供するものなのかを考慮しなければならない。（¶ B56） (1) ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利	足される履行義務であるかを判定する。（¶ B54）（¶ B55） 2. ライセンスを供与する約束が、顧客との契約における他の財又はサービスを移転する約束と別個の約束である場合には、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、顧客に次の(1)又は(2)のいずれを提供するものなのかを評価する(第6項(¶ B62)参照)。（¶ B56）（¶ B60）（¶ B61） (1) ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利 (2) ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利 ライセンスを供与する際の企業の約束の性質が(1)である場合には、ラ

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
(2) ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利	イセンスを供与する約束を、一定の期間にわたり充足される履行義務として会計処理し、(2)である場合には、ライセンスを供与する約束を、一時点で充足される履行義務として会計処理し、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を享受することができる期間以降の一時点に収益を認識する。
企業の約束の性質の判定（付録 B：適用指針）	企業の約束の性質の判定
6. ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、以下の要件のすべてに該当する場合には、企業の知的財産にアクセスする権利を提供するという約束である。（『B58』） (1) 顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、契約が要求しているか又は顧客が合理的に期待している（第 XX 項（『B59-B59A』参照））。 (2) ライセンスによって供与される権利により、(1)（『B58(a)』）で識別された企業の活動の正又は負の影響に顧客が直接的に晒される。 (3) そうした活動の結果、当該活動が生じるにつれて顧客に財又はサービスが移転することがない（第 XX 項（『25』参照））。 7. 企業が知的財産に著しく影響を与える活動を行うであろうと顧客が合理的に期待できることを示す可能性のある要因としては、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明な	3. ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、次のすべてに該当する場合には、顧客が権利を有している知的財産の形態又は機能性が継続的に変化しており、第 2 項(1)（『B56(a)』）に定める企業の知的財産にアクセスする権利を提供する約束である。（『B58』） (1) 顧客がライセンスにより権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことが、契約により定められている又は顧客により合理的に期待されていること（第 5 項（『B59A』参照）） (2) 顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える企業の活動により、顧客が直接的に影響を受けること (3) 顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える企業の活動の結果として、企業の活動が生じるにつれて、顧客に財又はサービスが移転しないこと

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
どがある。決定的なものではないが、顧客が権利を有している知的財産に関しての企業と顧客との間での経済的利益の共有（例えば、売上高ベースのロイヤルティ）の存在も、企業がそうした活動を行うであろうと顧客が合理的に期待できることを示す可能性がある。（¶ B59） 8. 企業の活動は、次のいずれかの場合には、顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える。（¶ B59A） (1) 当該活動が、知的財産の形態（例えば、デザイン若しくはコンテンツ）又は機能性（例えば、機能又はタスクを行う能力）を著しく変化させると見込まれる。 (2) 顧客が知的財産から便益を得る能力が、実質的に当該活動から得られるか又は当該活動に依存している。例えば、ブランドからの便益は、当該知的財産の価値を補強又は維持する企業の継続的活動から得られるか又はそれに依存していることが多い。 したがって、顧客が権利を有している知的財産が重大な独立した機能性を有している場合には、当該知的財産の便益の相当部分が当該機能性から得られる。そのため、顧客が当該知的財産から便益を獲得する能力は、企業の活動が形態又は機能性を著しく変化させない限り、企業の活動から大きな影響は受けないであろう。重大な独立した機能性を有していることの多い知的財産の種類には、ソフトウェア	4. 前項（¶ B58）の要件を満たさない場合には、ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、第 2 項(2)（¶ B56(b)）に定める企業の知的財産を使用する権利を提供する約束である。（¶ B61） 5. 次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合には、企業の活動は、第 3 項(1)（¶ B58(a)）に定める顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与えるものとする。（¶ B59A） (1) 当該企業の活動が、知的財産の形態又は機能性を著しく変化させると見込まれること (2) 顧客が知的財産からの便益を享受する能力が、当該企業の活動により得られること又は当該企業の活動に依存していること

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
ア、生物学的化合物又は薬物の製法、及び完成したメディア・コンテンツ（例えば、フィルム、テレビ番組及び音楽録音）が含まれる。 9. 第 XX 項（『B58』）の要件に該当する場合には、企業は、ライセンスを供与する約束を、一定の期間にわたり充足される履行義務として会計処理しなければならない。顧客が、企業の知的財産へのアクセスを提供するという企業の履行からの便益を、履行が生じるにつれて同時に受け取って消費することになるからである（第 XX 項（『35(a)』参照）。企業は、アクセスを提供するという履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するための適切な方法を選択するために、第 XX 項（『39-45』）を適用しなければならない。（『B60』） 10. 第 XX 項（『B58』）の要件に該当しない場合には、企業の約束の性質は、企業の知的財産を使用する権利を提供することである。当該知的財産は（形式と機能性の点で）ライセンスが顧客に供与される時点で存在しているからである。これは、ライセンスが移転する時点で顧客がライセンスの使用を指図してライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得することができることを意味する。企業は、企業の知的財産を使用する権利を提供する約束を、一時点で充足される履行義務として会計処理しなければならない。企業は、ライセンスが顧客に移転する時点を決定するために第 XX	

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
項 (¶ 38) を適用しなければならない。 しかし、企業の知的財産を使用する権利を提供するライセンスについては、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することはできない。例えば、ソフトウェアのライセンス期間が、当該ソフトウェアを直ちに使用できるようにするコードを企業が顧客に提供する（又は他の方法で利用可能にする）前に開始する場合には、企業は、コードが提供される（又は他の方法で利用可能とされる）前には収益を認識しない。(¶ B61) 11. 企業は、ライセンスで提供されるのが企業の知的財産にアクセスする権利なのか企業の知的財産を使用する権利なのかを判定する際に、以下の要因を無視しなければならない。(¶ B62) (1) 時期、地域又は用途の制限—— そうした制限は、約束したライセンスの属性を明確にするものであり、企業が履行義務を一時点で充足するのか一定の期間にわたり充足するのかを明確にするものではない。 (2) 企業が知的財産に対する有効な特許を有しており、その特許を無許可の使用に対して防御するという企業が提供する保証——特許権を防御するという約束は履行義務ではない。特許を防御する行動は、企業の知的財産資産の価値を保護し、移転されるライセンスが契約	6. 第 2 項 (¶ B56) に定めるライセンスを供与する際の企業の約束の性質を判定するにあたっては、次の要因を考慮しない。(¶ B62) (1) 時期、地域又は用途の制限 (2) 企業が知的財産に対する有効な特許を有しており、当該特許の不正使用を防止するために、企業が提供する保証

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
で約束したライセンスの仕様を満たすというアシュアランスを顧客に提供するものである。 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ（付録 B：適用指針） 12. 第 XX 項（¶ 56-59）の要求事項にかかわらず、企業は、下記の事象のうち遅い方が発生する時点でのみ（又は発生するにつれて）、知的財産のライセンスと交換に約束した売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティに係る収益を認識しなければならない。（¶ B63） (1) その後の売上又は使用が発生する。 (2) 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足（又は部分的に充足）されている。 13. 第 XX 項（¶ B63）における売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティについての要求が適用されるのは、ロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合又は知的財産のライセンスがロイヤルティの関連する支配的な項目である場合である（例えば、知的財産のライセンスは、ロイヤルティが関連する他の財又はサービスよりもライセンスの方に顧客が著しく大きな価値を置くであろうという合理的な予想を企業が有している場合には、ロイヤルティの関連する支配的な項目である可能性がある）。（¶ B63A）	売上高又は使用量に基づくロイヤルティ 7. 知的財産のライセンス供与に対して受け取る売上高又は使用量に基づくロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合又は当該ロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが主な項目である場合には、変動対価の見積りの制限の定め（第 XX 項（¶ 56-59））を適用せず、次の (1) 又は (2) のいずれかのうち遅い方で、当該売上高又は使用量に基づくロイヤルティについて収益を認識する。（¶ B63）（¶ B63A） (1) 知的財産のライセンスに関連した顧客の売上高が生じるとき又は顧客が知的財産のライセンスを使用するとき (2) 売上高又は使用量に基づくロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足されるとき

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
14. 第 XX 項（『B63A』）の要求が満たされている場合には、売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティから生じる収益は、第 XX 項（『B63』）に従って全体を認識しなければならない。第 XX 項（『B63A』）の要求が満たされていない場合には、第 XX 項（『50-59』）の変動対価に関する要求事項が、売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティに適用される。（『B63B』）	8. 売上高又は使用量に基づくロイヤルティについて、前項（『B63A』）の要件を満たさない場合には、変動対価の定め（第 XX 項（『50-59』））を適用する。（『B63B』）

ディスカッション・ポイント

上記の表現を見直した文案についてご意見を頂きたい。

課題の整理

6. 審議事項(3)-1の別紙に記載した全般的な進め方では、以下が関連する。

- IFRS第15号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- ガイドンスの追加については、その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS第15号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。

- 設例の作成については、以下の方針で検討する。

(1) IFRS第15号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。

(2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

7. 本資料では、今後検討すべき課題の抽出を行うが、抽出に当たり課題の内容を以下のとおり区分する。

【課題1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

- 収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの
 - 相違が長期にはならないと考えられるもの
 - 相違が長期にわたる可能性があるもの
- 収益の認識時期の相違があるものの、各期の利益に与える影響は少ないもの
- IFRS第15号による会計処理に対する懸念

【課題2】重要性に関する事項

- 一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるもの

【課題 3】 ガイダンスの追加

- 判断の困難さがあるケース
- 解釈の困難さがあるケース

【課題 4】 設例の作成

- 実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの
8. なお、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加するか否かは、本資料には含めておらず、今後、検討を行う。

【課題 1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

9. 本論点において、【課題 1】に関する事項としては、意見募集文書において、以下のような意見が寄せられている。
 - (1) 企業が知的財産に著しい影響を与えない場合でも、使用者が一定の期間にわたって便益を受けていると認識することが妥当であるときに、ライセンスの供与について一定の期間にわたって収益を認識する定めを要望する。
 - (2) 日本基準における実務において、ライセンス契約に時期、地域又は用途の制限が含まれる場合に、当該制限を考慮して、契約が分割されるかたちで収益を一定の期間に認識すべきか一時点で認識すべきか判定している例がある。IFRS 第 15 号によると当該実務が認められないため、影響が生じる可能性がある。
10. 第 9 項(1)に記載した使用者の観点 considering して収益を一定の期間に認識すること、及び第 9 項(2)に記載したライセンス契約に時期、地域又は用途の制限が含まれる場合に、当該制限を考慮して収益を認識することについては、いずれも、第 7 項の区分の「収益認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの（相違が長期にわたる可能性があるもの）」に当たると考えられる。

当該処理については、日本基準における実務において行われている可能性があるものの、ライセンスの供与に係る日本基準における実務は多様であると考えられ、また、各期の利益の相違が長期にわたる場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせる可能性があるため、今後検討すべき課題とはしないことが考えられるがどうか。
11. なお、第 70 回専門委員会において、通常の商品については、それを購入した顧客（使用者）が一定の期間使用して便益を受けることがあるものの、その観点を考慮した企業の収益の認識時期の定めがないことから、ライセンスについてのみ、使用者の観点を考慮するという定めを検討することは困難ではないかとの意見が聞かれている。

【課題 2】重要性に関する事項

12. 重要性に関する定めを置く場合は、一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるものが対象となる。本論点においては、現行の日本基準において要求されていない企業の知的財産にアクセスする権利の要件に対する判断の困難さ（【課題 3】参照）が聞かれているが、そ

これらの懸念は、重要性に関する定めを置くことによって基本的には軽減されないと考えられる。したがって、この論点について重要性に関する定めを置く必要はないと考えられるかどうか。

【課題 3】 ガイダンスの追加

13. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、例えば、以下について、意見募集文書及びこれまでの審議において、収益の認識時期の判断（言い換えれば、企業の知的財産にアクセスする権利の要件に対する判断）に迷う可能性があるとの指摘がなされている。
 - ① 映画や音楽等のライセンス契約
 - ② 医薬品の導出取引
 - ③ ミニマムギャランティを収受するライセンスの供与
 - ④ ソフトウェア等のライセンスを供与する約束(第 70 回専門委員会で聞かれた意見)
14. 前項の①から④については、第 7 項の区分の「判断の困難さがあるケース」に当たると考えられる。
15. ガイダンスの追加については、第 6 項に記載のとおり、「その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS 第 15 号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。」としている。
16. 第 13 項の取引については、国内において広く見られる重要な取引であり、我が国における同一業種内の会計処理の多様性を軽減する観点から、今後検討すべき課題とすることが考えられるかどうか。

【課題 4】 設例の作成

17. 設例の作成については、第 6 項に記載のとおり、以下の方針で検討する。
 - (1) IFRS 第 15 号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。
 - (2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

((1)について)

18. 第 17 項(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 54 から設例 61 の 8 つが関係すると考えられ、今後、これらを開発する基準の設例とするか否かを検討する。

((2)について)

19. 第 17 項(2)に関連するものとしては、第 13 項に記載した意見募集文書及びこれまでの審議で寄せられたコメントに関する取引が当たると考えられ、これらは、第 7 項の区分の「実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの」に当たると考えられる。
20. これらについては、国内において広く見られる重要な取引である可能性があり、我が国における同一業種内の会計処理の多様性を軽減する観点から、今後検討すべき課題とすることが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

主に次の観点からご意見を賜りたい。

- 【課題 1】から【課題 4】の今後検討すべき課題の抽出は適切か。
- 他に、今後検討すべきと考えられる課題はあるか。

別紙 各課題に関連する聞かれた意見

【課題1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

1. 知的財産のライセンスについては、日本基準においてさまざまな実務^{1,2}があり、IFRS 第15号と異なる結果となる可能性があり、意見募集文書では以下のような意見が寄せられている。
 - (1) 企業が知的財産に著しい影響を与えない場合でも、使用者の観点を考慮して、ライセンスの供与について一定の期間にわたって収益を認識すること
 - 企業が知的財産に著しい影響を与えるかどうか明確でないケースも多く、仮に企業が知的財産に著しい影響を与えない場合でも、使用者の観点からは、一定の期間にわたって便益を受けていると認識することが妥当なケースがあるため、知的財産の提供企業だけでなく、使用者の観点も考慮して、収益認識時期を判定できるといった規定の開発の検討も要望する。
 - (2) ライセンス契約に時期、地域又は用途の制限が含まれる場合に、当該制限を考慮して収益を認識すること
 - 映画や音楽等のライセンス契約には使用可能な時期、地域又は用途の制限が含まれるケースがあり得るが、IFRS 第15号では、そのような契約上の制限は、ライセンスで提供されるのが企業の知的財産にアクセスする権利なのか企業の知的財産を使用する権利なのかを判定する際に無視しなければならないとされている。一方、日本基準における実務では、当該制限に関する詳細な規定はなく、契約上の制限に基づき収益を一定の期間で認識すべきか一時点で認識すべきか判定している可能性があり、また契約上の制限で契約が分割され会計処理されている可能性がある。
2. 第70回専門委員会では、顧客は商品を一定の期間使い続けることが通常であり、

¹ 法人税法基本通達によると、資産の賃貸借契約に基づいて支払を受ける使用料等の額は、前受に係る額を除き、当該契約又は慣習によりその支払を受けるべき日の属する事業年度の益金の額に算入するとされている。ただし、当該契約について係争（使用料等の額の増減に関するものを除く。）があるためその支払を受けるべき使用料等の額が確定せず、当該事業年度においてその支払を受けていないときは、相手方が供託をしたかどうかにかかわらず、その係争が解決して当該使用料等の額が確定し、その支払を受けることとなるまでその収益計上を見合わせる事ができるものとする（基本通達2-1-29）。

² 法人税法基本通達によると、工業所有権等又はノーハウを他の者に使用させたことにより支払を受ける使用料の額は、その額が確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するとされている。ただし、法人が継続して契約により当該使用料の額の支払を受けることとなっている日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認めるとされている（基本通達2-1-30）。

ライセンスについて顧客が一定の期間にわたり便益を受けているかどうかといった視点から検討することは困難ではないかとの意見が聞かれている。

3. また、本論点については、日本基準においてさまざまな実務があることが考えられるが、意見募集文書に寄せられたコメントへの対応という観点からは十分検討されているのではないかとの意見が聞かれている。

【課題3】ガイダンスの追加及び【課題4】設例の作成

4. 現行の日本基準における実務と、IFRS 第15号とで収益認識時期の判断に迷う可能性のある取引として、意見募集文書に対して次のような取引が挙げられ、意見が寄せられている。

(1) 映画や音楽等のライセンス契約

- 映画や音楽等のライセンス契約のような知的財産のライセンスを顧客に供与する契約に、当該ライセンスを使用可能な時期、地域又は用途の制限が含まれるケースがある。

(2) 医薬品の導出取引

- 医薬品の導出取引では、導出先が研究開発等を主導しつつも、一部の活動について、企業が関与する場合も考えられる。このような活動が知的財産に著しく影響を与えるものかどうかについて、適用上の判断を伴うと考えられる。
- ライセンス導出取引が共同開発・共同販売契約の下で行われる場合、「研究開発用の原薬の提供」「臨床試験データの提供」といった様々な財・サービスの提供義務が含まれるが、何をもってライセンス供与を独立した履行義務として識別するか、判断が困難な場合があると考えられる。

(3) ミニマムギャランティを収受するライセンスの供与

- 商品化に関するライセンスを付与する取引等において、最初にミニマムギャランティを収受し、その後、ライセンシーが一定の基準を超過した収入を得た場合に超過分に対応する対価を受領するという条件を付す場合がある。現行の実務においては、最初のミニマムギャランティを収受した時点で収益計上している場合が多いが、当該契約においてライセンサーが充足すべき履行義務の内容によっては、影響を受ける可能性があると考えられる。

5. 第70回専門委員会では、米国基準におけるガイダンスの明確化のように、ソフト

ウェア等のライセンスを供与する約束が使用する権利かアクセスする権利かについての例示があると実務における適用が容易になるのではないかと意見が聞かれている。

以 上