

IFRS industry insights: ライフサイエンス・セクター 新しい収益基準は、収益と利益の認識に大きく影響し 得る

要点

- 新基準は、現行のガイダンスよりも詳細で規範的であり、新たな複雑性をもたらしていることより、一部の企業にとっては**収益および利益の認識**が変更される。具体的には、ライフサイエンス・セクターの企業は、以下について考慮することが必要である。
 - 価格決定メカニズムに**マイルストーン支払および他の変動額**が含まれる場合における、新しいガイダンスの影響
 - 別個に会計処理される、**区別できる財またはサービス**が提供される程度
 - 販売される**ライセンスの種類**および会計処理を変更する必要があるかどうか
 - **追加的な財またはサービスを値引き価格**で取得する顧客のオプションの適切な会計処理
 - **共同契約**の存在および共同契約が新基準の範囲内となるか
- 新基準は、収益に関連するかなり拡充された**開示**を要求しており、企業は、情報収集のための**適切なプロセス**が整っているかを確認することが必要である。

何が起こったか

国際会計基準審議会 (IASB) は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」と題する新基準 (以下、「新基準」) を公表した。新基準は、顧客との契約から生じる収益の会計処理に関する単一の包括的なモデルを示しており、IFRS の複数の基準書や解釈指針によって構成されている現行の収益認識のガイダンスを置き換えるものである。コア原則は、企業は、企業が財またはサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる金額で測定される、財またはサービスの移転を反映するように収益を認識するというものである。しかし、新基準は、リース基準の範囲に含まれる取引には、適用されない。

新基準は、2017 年 1 月 1 日以後開始する報告期間に適用され、早期適用は認められる。企業は、適用初年度に、本基準を遡及適用するか、または修正された移行措置を使用するかを選択することが可能である。新基準は、2002 年に開始された米国財務会計基準審議会 (FASB) とのコンバージェンス・プロジェクトの成果である。ほとんど完全にコンバージェンスされており、IFRS と USGAAP との主な差異は、期中開示および適用のタイミングに関するものである。

ライフサイエンス・セクターに対する影響

以下では、新基準によってもたらされる主要な影響のうち、ライフサイエンス・セクターの企業の関心が特に高いと考えられる分野をハイライトし、そのような影響の一因となり得る新基準の主要部分について検討する。さらに多くの複雑性が存在していることは言うまでもなく、後述のとおり、デロイトは、それらの論点をさらに詳しく検討するさらなるガイダンスを作成している。

どのような影響があるか

収益および利益の認識のタイミングは、新基準によって重大な影響を受ける可能性がある

従前の基準書が、収益認識の方針と実務を構築し適用するにあたって、かなりの判断の余地を認めていたのに対して、IFRS 第 15 号は、ライフサイエンス・セクターに関係のある多くの分野において、より規範的なものとなっている。これらの新しいルールの適用は、収益や、場合によってはコストの認識において重要な変更をもたらすかもしれない。このことは、財務報告のみの問題ではない。企業は、新基準の影響について**市場への影響に備え、アナリストの理解を得る**ことに加えて、より広範囲な影響について考慮しなければならない。特に、以下について考慮が必要となる可能性がある。

- **重要な経営指標(key performance indicators)および他の主要な指標の変更**
- **税金支払のプロフィールの変更**
- **分配のための利益の利用可能性**
- **報酬およびボーナス制度に関連して、目標が達成されるタイミングや目標が達成される可能性への影響**
- **コベナンツへの抵触の可能性**

新基準に対応するために現行の会計プロセスの変更が要求される可能性がある

後述のとおり、IFRS 第 15 号は、より概念的なアプローチに基づく新しい要求事項を導入している。ライフサイエンス・セクターにおける、このアプローチの適用と、新基準によって要求される詳細な開示の作成の複雑性のため、現行の会計プロセスの修正が求められる可能性がある。企業は、必要となるプロセスの修正を開発し実行するための十分な時間が確保されていることを確認しなければならない。

最も重要な変更は何か

マイルストーン支払および他の対価が変動するまたは不確実な収益はいつ認識すべきか

ライフサイエンス・セクターの契約は、長期となることがあり、リベート、インセンティブ、業績ボーナス、偶発事象または割引のような、重要な変動要素がしばしば含まれる。例えば、取引価格が、再販業者や販売業者によって転売される場合の価格や、特定のマイルストンの達成に左右される場合には、対価に変動性があると考えられる。本業界では、多くの場合で失敗率が高いため、さらなる複雑性が生じている。例えば、新薬の候補は、商品化できるまでに、数種類の調査、試験および規制当局による認可を経ることが要求されることが一般的であり、当該プロセスのある時点で製品化に失敗することも珍しくない。

変動対価については、事後の再見積りの結果として、認識された収益の金額の重要な戻入れが生じない可能性が非常に高い (highly probable) 場合にのみ取引価格に算入されるとする、新しい特別な要求事項がある。変動対価および条件付対価に関するこのアプローチは、従前の基準書に反映されていたものとは異なっており、場合によっては、算入すべき対価の金額の見積りにあたって、相当程度の判断が要求されるであろう。典型的には研究フェーズが成功したときに与えられるマイルストーン支払の形で、製品がステージの進捗につれて収益が生み出される場合、契約の開始時点で、収益の事前の見積りのために成功の可能性を算定することが、高い失敗率ゆえに困難となる。結果として、一部の企業にとっては収益認識のプロフィールが変更される可能性がある。

異なる財およびサービスはどのように識別され、収益はどのように配分されるか

これまで、基準書に明確なガイダンスがなかったことから、契約における財およびサービスの識別や、財およびサービスへの収益の

配分にあたり、判断の余地が大きかった。企業は、IFRS 第 15 号におけるより詳細なガイダンス、特に収益を異なる項目にどのように配分すべきかに関する新たな規定の結果として、現行の会計方針を修正しなければならないかもしれない。例えば、ライフサイエンス業界では、単一の契約に、知的財産の売却と売却した知的財産に関連するその後の研究開発サービスの提供の両方が含まれることがある。知的財産の売却とその後のサービスを区別できるとみなすべきかの決定、および区別できるとみなされる場合における、それらの間での適切な収益の配分の決定には、慎重な分析と判断が要求される。サービスは均一的に提供されるものではないかもしれないことから、サービスに関連する収益の適切な認識パターンについても考慮が必要となる。

ライセンスの種類は、収益の認識時点にどのように影響を及ぼすか

IFRS 第 15 号は、企業の知的財産を使用する権利の移転を示すライセンスと、期間にわたり企業の知的財産にアクセスする権利を提供するライセンスを区別し、販売されたライセンスがどちらの種類のライセンスかを決定する規準を規定している。前者の収益は、通常、一時点で認識される。後者の収益は、通常、アクセスできる期間にわたり認識される。ライフサイエンス・セクターの企業は、薬品を販売する権利を売却する場合もあれば、薬品に関連する知的財産の全体を売却する場合もある。新しいガイダンスに照らしてライセンス契約の特定の条件を検討し、現行の会計方針の変更が必要であるかを評価することが重要である。変更が必要とされる場合、収益認識のタイミングに重要な影響を与える可能性がある。

収益は、追加的な財またはサービスを値引き価格で取得する顧客のオプションに配分すべきか

ライフサイエンスの契約は、顧客が追加的な財またはサービスを値引き価格で購入する権利を含む場合がある。例えば、企業は特定の薬品に関する知的財産を他の企業に売却し、同時に、他の下請け業者が請求する価格を下回る固定価格で、売却企業に当該薬品の製造を下請けさせる権利を当該他の企業に付与することがある。このようなオプションが顧客の重要な権利を表す場合、売却企業は、そのオプションに取引価格の一部を配分し、オプションの基礎となる財またはサービスの支配の顧客への移転時に、またはオプションの消滅時に収益を認識しなければならない。この特定のシナリオでは、ライセンスを売却した企業は、ライセンスを付与した時に受け取る収益の一部を繰り延べ、薬品が製造される後の日付で認識すべきかどうかを検討することが必要である。

共同契約は新基準の範囲内となるか

ライフサイエンス・セクターでは、2つの異なる企業が、資源を組み合わせ共同で薬品の開発や製造を行うことが珍しくない。この場合、企業は、もう一方の企業との取引が新基準の範囲内であるかを決定するために、もう一方の企業が顧客であるかを評価しなければならない。新基準は、この論点に関する特別なガイダンスを導入しており、これにより、これまで収益取引とみなされていなかった契約

の一部が、新基準の範囲内となるかもしれない。また、これまで収益取引として取り扱われていた契約の一部が、新基準の範囲外となる可能性もあり、この場合、企業は新基準の類推適用が引き続き適切であるかを検討することが必要となる。

他に何が変更されるのか

上記で述べた主要な変更に加えて、新基準は、収益の報告に関する多くの分野について詳細なガイダンスを導入しており、企業は、収益に関する会計方針に変更が必要となる程度を評価するにあたり、それらのガイダンスのすべてを考慮したことを確認することが必要である。

IFRS 第 15 号の影響に関するより詳細な情報は、IAS Plus (www.iasplus.com) にて、デロイトの IFRS in Focus で提供されている。さらなる業界別の公表物についても IAS Plus より入手可能である。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド (英国の法令に基づく保証有限責任会社) のメンバーファームおよびそれらの関係会社 (有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー株式会社および税理士法人トーマツを含む) の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,600 名の専門家 (公認会計士、税理士、コンサルタントなど) を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト (www.tohmatsu.com) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence” となることを目指しています。

Deloitte (デロイト) とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”) ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL (または “Deloitte Global”) はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

© 2014. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited