

「収益認識に関する会計基準等」インダストリー別解説シリーズ（1）

第1回 メディア・コンテンツ業界—ライセンスの供与

公認会計士 倉林 洋介 くらはし ようすけ

2018年3月30日に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）、会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「収益認識適用指針」といい、これらを合わせて「収益認識会計基準等」という。）が公表されている。

本稿では、収益認識会計基準等のうちメディア・コンテンツ業界における映像・音楽コンテンツや著作権を利用した事業に関連する「ライセンスの供与」について解説を行う。

なお、企業会計基準委員会（ASBJ）は、収益認識会計基準等の開発にあたっての基本的な方針として、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS第15号」という。）と整合性を図る便益の1つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、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て会計基準を定めることとし、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、比較可能性を損なわない範囲で代替的な取扱いを追加することとしている（収益認識会計基準97項）。このため、本稿においては、収益認識会計基準等の解説として、必要に応じてIFRS第15号の規定を紹介している。

1. 「ライセンスの供与」に関する解説

(1) ライセンスの内容

ライセンスとは、「企業の知的財産に対する顧客の権利を定めるもの」とされている（収益認識適用指針61

項）。

具体的なライセンスの例示としては以下のものがあるとされている（収益認識適用指針143項）。

- ソフトウェア及び技術
- 動画、音楽及び他の形態のメディア・エンタテインメント
- フランチャイズ
- 特許権、商標権及び著作権

(2) ライセンスの供与に関する会計処理

収益認識会計基準では、収益を認識するために、次の(1)から(5)のステップを適用することとされている。（収益認識会計基準17項）

- ステップ1 顧客との契約を識別する。
- ステップ2 契約における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 契約における履行義務に取引価格を配分する。
- ステップ5 履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

収益認識適用指針では、特定の状況又は取引について適用される指針として「ライセンスの供与」を規定しており（収益認識適用指針61項～68項、143項～152項）、この指針は、ステップ2及びステップ5に関連するものとなっている。

収益認識適用指針61項、62項では「ライセンスの供与」に関する会計処理を図表1のように定めている。

【図表1】「ライセンスの供与」に関する会計処理

履行義務の識別（ステップ2）		履行義務の充足（ステップ5）					
ライセンスを供与する約束と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の関係→(3)	別個の約束でない場合	両方の約束を一括して単一の履行義務として処理する	収益認識会計基準35項～40項の定めに従い一定の期間に充足する履行義務であるか一時点で充足される履行義務であるかを判定する				
	別個の約束である場合	ライセンスを供与する約束は独立した履行義務である場合	ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が右のいずれを提供するものかを判定する→(4)	<table border="1"> <tr> <td>アクセス権（注1）</td> <td>一定期間にわたり充足される履行義務として処理する</td> </tr> <tr> <td>使用权（注2）</td> <td>一時点で充足される履行義務として処理する</td> </tr> </table>	アクセス権（注1）	一定期間にわたり充足される履行義務として処理する	使用权（注2）
アクセス権（注1）	一定期間にわたり充足される履行義務として処理する						
使用权（注2）	一時点で充足される履行義務として処理する						

(注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を、本稿において「アクセス権」という。

(注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を、本稿において「使用权」という。

(3) 別個の方又はサービス

ライセンスの供与に関する会計処理を検討するにあたっては、まず、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

約束であるか否かがポイントとなる（図表1のステップ2）。顧客に約束した財又はサービスが別個のものであるかどうかの判定要件は図表2の通りであり、1及び2の要件のいずれも満たす場合には別個のものとなる。

【図表2】 財又はサービスが別個のものであるかどうかの判定要件

判定要件（収益認識会計基準34項）	
1	当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで顧客が便益を享受することができること
2	当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること

(4) 企業の約束の性質の判定

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ものであり、当該約束が独立した履行義務である場合には、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、「ア

クセス権」「使用权」のいずれを提供するものかを判定することとなる（図表1のステップ5）。

ライセンスを供与する際の企業の約束の性質が「アクセス権」「使用权」のいずれに該当するかの判定要件は図表3の通りである。

【図表3】 企業の約束の性質の判定要件

約束の性質	判定要件
アクセス権	以下の全てを満たす場合（収益認識適用指針63項）
	(1) ライセンスにより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活動（注1）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（注2）
	(2) 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企業の活動により、顧客が直接的に影響を受ける
	(3) 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企業の活動の結果として、企業の活動が生じたとしても、財又はサービスは顧客に移転しない。
使用权	上記のいずれかに該当しない場合（収益認識適用指針64項）

(注1) 以下のいずれかの場合には、企業の活動は、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活動に該当する（収益認識適用指針65項）。

1	当該企業の活動が、知的財産の形態（例えばデザイン又はコンテンツ）又は機能性（例えば機能を実行する能力）を著しく変化させると見込まれる場合
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場合又は当該企業の活動に依存している場合（例えばブランドからの便益は、知的財産の価値を補強する又は維持する企業の継続的活動から得られるかあるいは当該活動に依存していることが多い）

なお、顧客が権利を有している知的財産が重要な独立した機能性を有する場合には、顧客が知的財産から便益を享受する能力は、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ない限り、企業の活動による著しい影響は受けない。重要な独立した機能性を有していることが多いライセンスとして、例えば、ソフトウェア、薬品の製法、メディア・コンテンツ（映画・テレビ番組・音楽作品の録音物等）がある（収益認識適用指針150項）。

(注2) ライセンスにより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活動を企業が行うことが顧客により合理的に期待されていることを示す可能性がある要因としては、企業の取引慣行や公表した方針等がある。顧客が権利を有している知的財産についての企業と顧客との間での経済的利益の共有（例えば、売上高に基づくロイヤルティ）の存在も、企業がそのような活動を行うことが、顧客により合理的に期待されていることを示す可能性がある（収益認識適用指針149項）。

なお、ライセンスを供与する際の企業の約束の性質が「アクセス権」「使用权」のいずれに該当するかを判定す

るにあたっては、図表4の要因は考慮しないこととしている。

【図表4】 企業の約束の性質の判定にあたって考慮しない要因とその理由

	考慮しない要因 (収益認識適用指針66項)	理由 (収益認識適用指針148項)
1	時期、地域又は用途の制限	時期、地域又は用途の制限は、約束したライセンスの属性を明確にするものであり、履行義務を一定の期間にわたり充足するのかが一時点で充足するのかを明確にするものではないため。(注)
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	特許の不正使用を防止するという約束は履行義務ではなく、そのための活動は企業の知的財産を保護し、供与されるライセンスが契約で合意された仕様に従っているという保証を顧客に提供するものであるため。

(注) IFRS第15号BC411(a)において、「ライセンスにおいて移転される資産の属性を定義する時期、地域又は用途の制限」に関する解説がなされており、この解説は、収益認識会計基準等を理解するうえで参考になると考えられる。
 具体的には、IFRS第15号BC411(a)では、企業が権利を有する映画作品を今後2年間にわたり顧客の劇場で6回上映することを認める期間ライセンスを例に挙げ、この例において制限されるのは顧客が獲得した資産の性質（映画の6回の上映）であり、基礎となる知的財産（映画作品そのもの）の性質ではない、と説明している。

(5) 履行義務の充足による収益の認識

ライセンスを供与する際の企業の約束の性質に応じた、会計処理は図表5の通りである。

【図表5】 企業の約束の性質に応じた会計処理

企業の約束の性質に応じた会計処理	理由	収益の認識
アクセス権に該当する場合には、一定の期間にわたり充足される履行義務として処理する（収益認識適用指針62項）。	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、企業の履行が生じるにつれて顧客が享受するため、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処理する（収益認識適用指針146項）。	一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する（収益認識基準41項）。
使用权に該当する場合には、一時点で充足される履行義務として処理する（収益認識適用指針62項）。	当該知的財産はライセンスが顧客に供与される時点で形態と機能性の観点で存在しており、その時点で顧客がライセンスの使用を指図し、当該ライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを享受することができるため、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処理する（収益認識適用指針147項）。	一時点で充足される履行義務については、当該履行義務が充足される時に、収益を認識する（収益認識基準39項）。 履行義務が充足される時点を収益認識会計基準40項に基づき判断する。この場合、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できる期間の開始前には収益を認識しない（収益認識適用指針147項）。(注1)

(注1) 例えば、ソフトウェアの使用に必要なコードを顧客に提供する前にソフトウェアのライセンス期間が開始する場合、コードを提供する前には収益を認識しない（収益認識適用指針147項）。

(6) 売上高又は使用量に基づくロイヤルティ

ロイヤルティが売上高又は使用量に基づくものである場合は、図表6のように会計処理を行う。

【図表6】売上高又は使用量に基づくロイヤルティの会計処理

売上高又は使用量に基づくロイヤルティの収益認識時期	
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、あるいは当該ロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目である場合（注1）	右記のいずれか遅い方
	知的財産のライセンスに関連して顧客が売上高を計上する時又は顧客が知的財産のライセンスを使用する時（収益認識適用指針67項）（注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（あるいは部分的に充足）される時（収益認識適用指針67項）
上記以外	収益認識会計基準50項～55項（変動対価）の定めに基づき収益を認識する（収益認識適用指針68項）

（注1） 売上高又は使用量に基づくロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目である場合とは、例えば、ロイヤルティが関連する財又はサービスの中で、ライセンスに著しく大きな価値を見出すことを、企業が合理的に予想できる場合である（収益認識適用指針152項）。

（注2） 売上高又は使用量に基づくロイヤルティについては、不確実性が解消されるまで当該ロイヤルティに係る収益を認識しない。このため、顧客が売上高を計上する時又は顧客が知的財産のライセンスを使用する時まで当該ロイヤルティに係る収益を認識しないこととしている（収益認識適用指針151項）。

収益認識適用指針67項の規定は、売上高又は使用量に基づくロイヤルティにのみ適用されるものであり、他の種類の変動対価に適用することはできない（収益認識適用指針151項）。

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やライセンスが支配的な項目である場合に該当しない場合には、収益認識会計基準50項～55項（変動対価）の定めに基づき収益認識することとなる。当該規定の概要は以下の通りである。

- 変動対価とは、顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分をいう（収益認識会計基準50項）。
- 顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が得ることとなる対価の額を見積る（収益認識会計基準50項）。
- 変動対価の額の見積りにあたっては、最頻値による方法又は期待値による方法のいずれかのうち、企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できる方法を用いる（収益認識会計基準51項）。

- 変動対価の額の不確実性の影響を見積るにあたっては、契約全体を通じて単一の方法を首尾一貫して適用する（収益認識会計基準52項）。

- 変動対価の額については、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含める（収益認識会計基準54項）。

収益認識会計基準等においては、変動対価について、収益認識会計基準50項～55項の定めに基づき収益認識することを原則としたうえで、売上高又は使用量に基づくロイヤルティについては、変動対価の例外として規定している。

売上高又は使用量に基づくロイヤルティの規定の背景は、収益認識会計基準等では明らかにされていないが、IFRS第15号が参考となると考えられる。

以下は、IFRS第15号に関する結論の根拠「売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティの形式での対価」BC415～BC421を要約したものである。

両審議会（IASB及びFASB）は、対価が顧客のその後の売上高又は使用量を基礎とする知的財産のライセンスについては、企業は不確実性が解消される（すなわち、顧客のその後の販売又は使用が生じる時）まで、その変動性のある金額について収益を認識すべきではないと決定した（BC415）。

当該決定に至る審議にあたって、両審議会は、知的財産のライセンス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制限は、特定の種類の取引だけに適用されるように構築されているので、他の経済的に類似した種類の取引が異なる方法で会計処理される可能性があることに着目し、次のいずれかを行うべきかどうか検討した（BC416）。

(a) IFRS第15号のB63項（知的財産のライセンス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制限）の範囲を拡大して、対価が顧客の将来の行動に依存する場合には変動対価のすべての見積りを制限するようにする

(b) おおむね同じ結果を達成する、すべての契約に適用できる一般的な原則を開発する

両審議会は、(a)について検討した結果、この原則をIFRS第15号に導入しないことを決定した。これは、企業が対価を見積ることができ、かつ変動対価の見積りの制限の目的を満たすことのできる場合において、財又はサービスが移転された時に企業が収益を全く認識できないことになるからである（BC417）。

両審議会は(b)について検討した結果、知的財産のライセンス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制限を一般的な原則に組み込まないこととした。これはモデルに便益を上回る複雑性を加えることになるからである(BC420)。

両審議会は(a)及び(b)について検討した結果、知的財産に関す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制限を拡大して適用しないことを決定した。両審議会は、IFRS第15号のB63項における要求事項が、変動対価の見積りの全部又は一部を認識するという原則と整合しないかもしれない例外となることを承知しているが、この不利益よりもこれらの要求事項の簡潔性と、この種類の取引について生じる情報の目的適合性の方が上回ると判断した。両審議会は、これは限定的な状況だけのために意図した個別的な要求であるため、企業はこれを他の種類の約束した財又はサービスや他の種類の変動対価に類推適用すべきでないことにも留意した(BC421)。

2. 具体例

(1) ライセンスを供与する約束と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が別個のものであるかどうか

ライセンスを供与する約束と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が別個のものであるかどうかについては、ライセンスを供与する約束と製造サービスを組み合わせた事例で考えるとイメージしやすい。

収益認識適用指針設例24では、製薬会社が顧客に保有する薬品に対する特許権のライセンスを顧客に供与す

る契約と当該薬品を顧客のために製造する契約を例に解説を行っている。

当該設例では、前提条件を設例24-1、24-2に分け、特許権のライセンス許諾と製造サービスが別個のものであるか否かを判断している。判断にあたってのポイントは「当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで顧客が便益を享受することができること」(収益認識会計基準34項(1))の要件を満たすかどうかであり、それぞれの設例の前提条件と判断結果は図表7の通りである。

【図表7】 収益認識適用指針設例24の解説—財又はサービスが別個のものであるかどうか

設例番号	前提条件	ライセンスを供与する約束と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が別個のものであるかどうかの判断	
		判断結果	理由
24-1	当該薬品の製造プロセスが非常に特殊であり、他の企業が当該薬品を製造することができない	別個のものではない	顧客は企業からの製造サービスなしにライセンスから便益を享受することができないため、ライセンスと製造サービスは単一の履行義務であると判断できる
24-2	当該薬品の製造プロセスは固有のものでも特殊なものでもなく、他の企業も当該薬品を製造することができる	別個のものである	製造サービスを提供できる他の企業が存在し、ライセンスと他の資源を組み合わせることで顧客が便益を享受することができることから、ライセンスと製造サービスは別個の履行義務であると判断できる

(2) 企業の約束の性質がアクセス権か使用权か

① フランチャイズ権

収益認識適用指針設例25では、アクセス権に該当する例として、以下のようなフランチャイズ権を取り上げている。

当該設例では、企業A社(フランチャイザー)は顧客に対し、A社の商号を使用し、A社の製品を販売する権利を提供するフランチャイズのライセンスを供与する契

約を締結した。A社はフランチャイザーの取引慣行として、フランチャイズの評判を高めるため、顧客の嗜好の分析や、製品の改善、価格戦略、販促キャンペーン及び運営面の効率化の実施等の活動を行う。

この設例では、下表のように収益認識適用指針63項(1)~(3)の要件(図表3参照)に照らし、当該ライセンス契約がアクセス権に該当すると判断している。

(1)	A社がフランチャイズの評判を高めるために行う活動のため、顧客が権利を有している知的財産から便益を享受する能力は、実質的にA社の活動により得られるか又は当該活動に依存する。
(2)	顧客はフランチャイズのライセンスにより、A社が行う活動から生じるあらゆる変化に対応することが要求されるため、当該活動の影響を受ける。
(3)	A社が行う活動から、財又はサービスは顧客に移転しない。

② 漫画キャラクターの肖像等の使用

コンテンツ業界に関連したライセンスがアクセス権に該当する例として、IFRS第15号設例58では、企業（漫画のクリエイター）が漫画のキャラクターの肖像と名前の使用をライセンス供与するケースを取り上げているが、参考になると考えられる。

前提として、ライセンス供与する漫画には、新たに創出されるキャラクターが定期的に登場し、キャラクター

の肖像は時と共に変化する。顧客（クルーズ船の運営者）は、企業のキャラクターを合理的なガイドラインの範囲内でショーやパレードなど様々な方法で使用することができ、この契約では顧客がキャラクターの最新の肖像を使用することを要求する。

この設例では、下表のようにIFRS第15号B58(a)～(c)の要件に照らし、当該ライセンス契約がアクセス権に該当すると判断している。

(a)	顧客は、顧客が権利を有する知的財産（すなわちキャラクター）に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、企業の取引慣行から合理的に期待している。これは企業が行うキャラクターの開発が、知的財産の形態を変化させるためである。 また、顧客が権利を有している知的財産から顧客が便益を得る能力は、実質的に企業の継続的活動（すなわち、出版）から得られるか又はそれに依存する。
(b)	契約が、顧客が最新のキャラクターを使用することを要求しているため、ライセンスで付与される権利により、顧客は企業の正又は負の影響に直接的に晒される。
(c)	企業の活動が発生するにつれて顧客に財又はサービスは移転しない。

なお、ライセンスを供与する際の企業の約束の性質が「アクセス権」に該当するかの判定要件について、収益認識適用指針、IFRS第15号では、それぞれ図表8のように規定している。

「アクセス権」に該当するかの判定要件について、収益認識適用指針とIFRS第15号との間に実質的な相違はなく、当該事例における判定結果は、収益認識適用指針に照らしても、同様の結果になると考えられる。

【図表8】 収益認識適用指針とIFRS第15号の比較—「アクセス権」に該当するかの判定要件

収益認識適用指針63項	IFRS第15号B58
以下の全てを満たす場合	以下の全てを満たす場合
(1) ライセンスにより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。	(a) 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。
(2) 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企業の活動により、顧客が直接的に影響を受ける。	(b) ライセンスによって供与される権利により、B58(a)で識別された企業の正又は負の影響に顧客が直接的に晒される。
(3) 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企業の活動の結果として、企業の活動が生じたとしても、財又はサービスは顧客に移転しない。	(c) 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。

③ スポーツチームのロゴ等の使用

ブランドからの便益がアクセス権に該当する例として、IFRS第15号設例61では、企業（有名スポーツチーム）が、自身の名称とロゴの使用を顧客にライセンス供与するケースを取り上げており、参考になると考えられる。

当該設例では、顧客（アパレルデザイナー）はTシャ

ツ等のアイテムに当該スポーツチームの名称及びロゴを使用する権利を有しており、顧客は企業が引き続き試合をし、競争力のあるチームを提供することを期待している。

この設例では、下表のようにIFRS第15号B58(a)～(c)の要件に照らし、当該ライセンス契約がアクセス権に該当すると判断している。

(a)	顧客は、顧客が権利を有する知的財産（すなわちチーム名称及びロゴ）に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、企業の取引慣行から合理的に期待している。これは企業が試合を続け、競争力のあるチームを提供するなどの、チームの名称及びロゴの価値を補強し維持する活動を行うという企業の取引慣行に基づいている。 また、顧客がチーム名称及びロゴから便益を得る能力は、実質的に企業の予想される活動から得られるか又はそれに依存する。
(b)	ライセンスで付与される権利により、顧客は企業の正又は負の影響に直接的に晒される。
(c)	企業の活動が発生するにつれて顧客に財又はサービスは移転しない。

**(3) 売上高又は使用量に基づくロイヤルティ
(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、
あるいは支配的な項目であるかどうか)**

① 映画の上映ライセンスと宣伝活動

メディア事業に関連したライセンスが売上高又は使用量に基づくロイヤルティの規定の適用対象となる例として、IFRS第15号設例60では、企業（映画配給会社）が映画作品を上映する権利を顧客（映画館）にライセンスするケースを取り上げており、参考になると考えられる。

当該設例の前提条件は以下の通りである。

- 企業（配給会社）が顧客（映画館）に対して、映画作品を6週間上映する権利を付与する。
- 企業は上映期間全体を通じて、顧客の地域で人気のあるラジオで映画の宣伝を行うことについて同意している。
- ライセンスの付与及び追加的な宣伝と交換に、企業は映画に対する顧客のチケット売り上げの一部を受

け取る。

当該設例では、企業が、関連するサービス（宣伝）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有していると判断していることを前提として、当該ライセンスが、売上高ベースのロイヤルティが関連する支配的な項目に該当するとされている。

また、当該設例では、ライセンス及び宣伝活動が独立した履行義務である場合には、企業は売上高ベースのロイヤルティをそれぞれの履行義務に配分することになっているとされている。

なお、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、あるいは支配的な項目であるかどうかの判定要件について、収益認識適用指針、IFRS第15号では、それぞれ図表9のように規定している。当該判定要件について、収益認識適用指針とIFRS第15号との間に実質的な相違はなく、上記IFRS第15号の設例における判定結果は、収益認識適用指針に照らしても、同様の結果になると考えられる。

【図表9】 収益認識適用指針とIFRS第15号の比較—売上高又は使用量に基づくロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目であるかどうかの判定要件

収益認識適用指針152項	IFRS第15号B63A抜粋
売上高又は使用量に基づくロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目である場合とは、例えば、ロイヤルティが関連する財又はサービスの中で、ライセンスに著しく大きな価値を見出すことを、企業が合理的に予想できる場合である。	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。

**3. 売上高又は使用量に基づくロイヤルティ
に最低保証料が設定されている場合の
取り扱い**

(1) 前提

収益認識会計基準等においては、売上高又は使用量に基づくロイヤルティに最低保証料が設定されている場合の取り扱いは、明確に規定されていない。

また、収益認識会計基準等を開発するにあたっての出発点とされたIFRS第15号においても、明確に規定されていないが、当該論点についてはTRG（IASBとFASBの合同の収益認識移行リソース・グループ）の2016年11月会議において議論されている。

なお、TRGの目的は、新収益認識基準（IFRS第15号、ASC606の総称）の適用から生じる問題に対するフィードバックを探り、提供することであるため、ガイダンス

は公表されていないが、そこでの議論は収益認識会計基準等の適用においても参考になると考えられる。

(2) 設例による解説

① 前提条件

- 企業が著作権を有するキャラクターの肖像や名称を、顧客（文房具メーカー）の商品に利用できる権利を顧客に対して付与する。
- 知的財産の5年間の使用契約として、顧客は知的財産に関連する売上高の10%のロイヤルティを支払う（当該ロイヤルティは知的財産のライセンスのみに関連している）。
- 5年間のロイヤルティ総額について、60百万円の最低保証が付されている。
- 企業は、5年間の売上高・ロイヤルティを以下の通り見積もっている。

【図表10】 設例の前提—5年間の売上高・ロイヤルティの見積額

(単位：百万円)

		1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	合計
売上高		100	200	250	150	300	1,000
ロイヤルティ (10%)	単年度	10	20	25	15	30	100
	累計	10	30	55	70	100	

② ライセンスを供与する際の企業の約束の性質の判定

本設例においては、ライセンスを供与する際の企業の約束の性質が「アクセス権」「使用权」のいずれに該当するかを判定することとなる。

本設例において前提としている知的財産のライセンス（キャラクターの肖像や名称）については、「アクセス権」に該当する場合も「使用权」に該当する場合もあると考えられる。

「アクセス権」に該当する具体的事例に示したように、企業が定期的に新たなキャラクターを創出し、最新のキャラクターの肖像及び名称の使用をライセンスしている場合には、「アクセス権」と判定されることもある。一方で、企業の活動が、知的財産の形態（キャラクター）を著しく変化させることが見込まれず、また、顧客が知的財産からの便益を享受する能力が、当該企業の活動に依存していないと判断される場合には、「使用权」と判定されることもある。なお、キャラクタービジネスにおいては、顧客が知的財産（キャラクター）から得る便益を享受する能力が、企業が知的財産（キャラクター）の価値を補強又は維持する継続的活動に依存していることもあり考えられるため、企業の約束の性質の判定にあ

たっては慎重な検討が必要であると考えられる。

③ 「使用权」と判断した場合の会計処理

ライセンスを供与する際の企業の約束の性質を「使用权」と判断した場合には、一時点で充足する履行義務となるため、ライセンスが顧客に移転した時点で最低保証料の収益を認識する。

最低保証料を超過するロイヤルティについては、その後の売上高に応じて収益認識することとなる。

④ 「アクセス権」と判断した場合の会計処理

ライセンスを供与する際の企業の約束の性質を「アクセス権」と判断した場合には、履行義務は一定の期間にわたって充足することとなる。

この場合、企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を適切に描写する方法を決定しなければならない。

前提条件に応じて、複数の方法が考えられるが、例えば図表11の方法は、IFRS第15号の要求事項を概ね満たしていると考えられる。

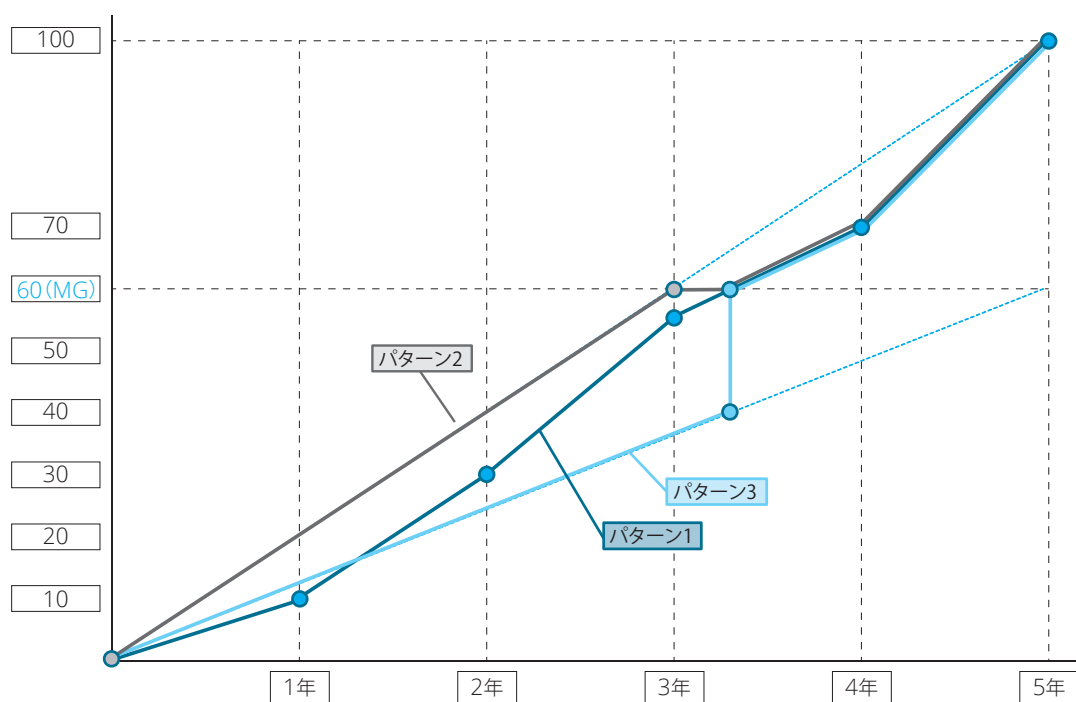
【図表11】 収益認識方法の例示

方法	前提条件	収益認識方法
1	<ul style="list-style-type: none"> 5年間のロイヤルティの総額が最低保証料を超過することが見込まれる。 履行義務の完全な充足に向けての進捗度を適切に描写する方法として、ロイヤルティの計算基礎となる顧客の売上高による方法が適切であると企業が判断している。 	<ul style="list-style-type: none"> 顧客が売上を計上するにつれて収益を認識する。
2	<ul style="list-style-type: none"> 5年間のロイヤルティの総額が最低保証料を超過することが見込まれる。 履行義務の完全な充足に向けての進捗度を適切に描写する方法として、時の経過による方法が適切であると企業が判断している。 	<ul style="list-style-type: none"> 5年間で獲得すると見込まれるライセンス料総額を見積り（本設例では100百万円とする）、企業が決定した進捗度を測定する方法（本設例では時の経過）に従い、収益を認識する。 収益認識額が最低保証料を超過した場合には、売上高又は使用量に基づくロイヤルティの制限に従い、収益認識累計額はロイヤルティの累計額を超えないように収益を認識する。
3	<ul style="list-style-type: none"> 5年間のロイヤルティの総額が最低保証料を超過しないことが見込まれる。 履行義務の完全な充足に向けての進捗度を適切に描写する方法として、時の経過による方法が適切であると企業が判断している。 	<ul style="list-style-type: none"> 企業が決定した進捗度を測定する方法（本設例では時の経過）に従い、ライセンス期間を通じて最低保証料の収益を認識する。 最低保証料が充足された場合には、その後の売上に応じて収益を認識する。

上記の方法ごとに、各期の収益認識額を計算した結果を数値化、グラフ化したものは、以下の通りである。

(単位：百万円)

方法		1年目	2年目	3年目	4年目	5年目
1	単年度	10	20	25	15	30
	累計	10	30	55	70	100
2	単年度	20	20	20	10	30
	累計	20	40	60	70	100
3	単年度	12	12	12	34	30
	累計	12	24	36	70	100



「アクセス権」に該当する場合の会計処理は、前提条件に応じて上記に記載した以外にも複数の方法が考えられるため、どのような会計処理を行うかについて、慎重に検討する必要があると考えられる。

また、企業は、財務諸表利用者の理解に資するため、どのような方法を採用したかについての適切な開示につ

いて検討する必要があると考えられる。この開示には、例えば、「アクセス権」に係る収益を認識するための進捗度を測定する方法を選択するに際して、企業が採用している判断指針の開示も含まれると考えられる。

以上