

# ソフトウェア・コンテンツ・製薬業界には影響大 ライセンスの供与の会計処理

太陽有限責任監査法人  
公認会計士 上原 啓輔

## 第1章

法的保護の有無がポイントとなる

### ライセンスの供与の適用対象

## 第2章

企業によってさまざまな処理がなされてきた

### ライセンスの供与に関する現行基準の取り扱い

## 第3章

ステップ2・5が論点になる

### ライセンスの供与に関する収益認識基準の原則

## 第4章

アクセス権と使用権の境目は？

### ライセンスの供与に関する収益認識基準適用上の留意点

2018年3月30日に公表された企業会計基準29号「収益認識に関する会計基準」(以下、会計基準)及び企業会計基準適用指針30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」(以下、適用指針)について、2021年4月1日以後開始する事業年度の期首からの適用が予定されている。

会計基準及び適用指針(以下、新基準)においては、収益認識の基本となる原則としていわゆる5ステップの考え方を定めると共に、適用指針において個別的な論点への指針として「特定の状況又は取引における取扱い」を定め、適用に際して悩むことの多い具体的な状況や取引に関して、どのように基準を適用すべきかの取扱いが示されており、実務上の参考となる。本稿では、この新基準における「特定の状況又は取引」の例の1つとして定められた「ライセンスの供与」の取扱いについて、①その適用対象、②現行基準での取扱い、③新基準における基本原則の確認、④適用上の実務的取扱いについて、実務上の論点となるケースを取り上げながら解説を行う。

なお、本稿の意見に関する部分の記述については、筆者の個人的な見解であることをあらかじめお断り申しあげる。

# 法的保護の有無がポイントとなる ライセンス供与の適用対象

## 【この章のエッセンス】

●ライセンスの供与とは、自己の有する権利の使用を他者に許可することである。その特徴として、①権利に関する支配あるいは占有が移転しない、②契約内容が取引により多種多様であり複雑性が高いことが挙げられる。

●会計基準においては、許可側であるライセンシーの会計処理について定めている。その適用対象となる取引は、法的な保護を受ける知的財産の供与である。

## ライセンスの供与とは

ライセンスとは、免許や許可を指す。ライセンスを与える側をライセンサー、ライセンスを受ける側をライセンシーと呼ぶ。ライセンスの供与とは、ライセンサーが

自己の有する権利を他者が使用することを認め、ライセンシーからその対価を得る契約（ライセンス契約）を結ぶことである。

ライセンスの供与は、他の財やサービスの販売取引とは異なり、取引の対象物に対する所有権をライセンサーが留保したまま、ライセンシーに権利の使用を認める取引であることから、ライセンシーによる支配あるいは占有が生じない点に取引上の特徴がある。そのため、同一内容のライセンスについて複数のライセンシーが存在することもある。例えば、ソフトウェア制作企業がもつソフトウェア製品を、CD-ROM等の媒体物に複製して顧客へ提供し使用許諾するケースでは、媒体物そのものの所有権は顧客へ移転するものの、その中に含まれるソフトウェアが

プログラムの著作権については企業に帰属したままである。

また、ライセンス契約は、様々な権利の使用を許可する取引を行う際に幅広く用いられているものの、民法上の典型契約としては定められておらず、契約内容について当事者間で自由に決定される。そのため、ライセンサーが有する知的財産権をライセンサーがどのように使用・収益・処分できるか、期間や地域を限定するか、その対価の決定方法、などについては取引毎に多種多様であり、その詳細な内容を規定する契約書がなければ、その実態を把握することは難しい。

例えば、ブランドを利用して製品を生産販売する許可を与えるケースでは、許可を与える対象地域を国別で区分したり、利用期間を

ライセンシー別に単年であったり10年の長期間であったりと自由に設定することができる。対価についても、一定の定額にするのか販売金額や使用量に応じた額にするかなど様々な方法やその組合せが考えられる。

## 会計基準の適用対象

会計基準においては、ライセンスは企業の知的財産に対する顧客の権利を定めるものと定義しており（適用指針61項）、ライセンサーである企業がライセンシーとなる顧客へライセンスを供与する際の収益認識の基準について定めている。

ここでいう知的財産には様々な定義付けなされているが、日本公認会計士協会経営調査会研究報告第12号「知的財産の評価」によれば、人間の知的活動の成果である知的資産のうち、法による保護が認められているものとされ

図表1：知的財産の範囲

無形資産  
知的資産  
知的財産

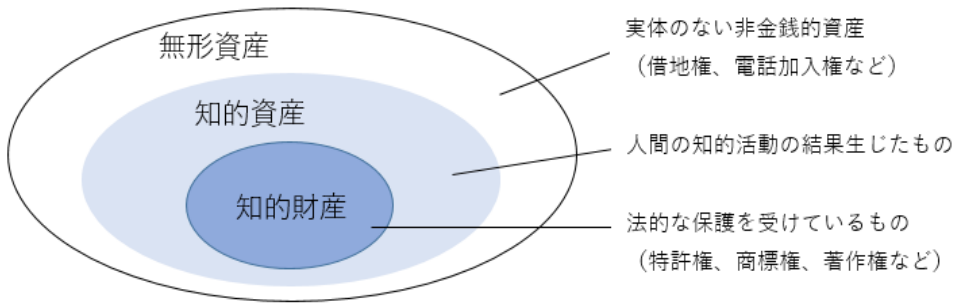
実体のない非金銭的資産  
(借地権、電話加入権など)

人間の知的活動の結果生じたもの

法的な保護を受けているもの  
(特許権、商標権、著作権など)

日本公認会計士協会 経営研究調査会研究報告第12号「知的財産の評価」記載の図を元に筆者加工

図表1：知的財産の範囲



日本公認会計士協会 経営研究調査会研究報告第12号「知的財産の評価」記載の図を元に筆者加工

図表2：ライセンス供与対象となる知的財産

知的財産の例示	具体的な取引例
ソフトウェア及び技術	<ul style="list-style-type: none"> <li>・PCのOS (Windowsなど) の使用許諾</li> <li>・権利化されていない生産技術ノウハウの提供</li> </ul>
動画、音楽及び他の形態のメディア・エンターテインメント	<ul style="list-style-type: none"> <li>・動画コンテンツの閲覧許諾</li> <li>・音楽作品のカラオケ店での利用許諾</li> <li>・ゲームプログラム内でのアイテムデータの利用</li> </ul>
フランチャイズ	<ul style="list-style-type: none"> <li>・小売・飲食・不動産などの店舗運営ノウハウの提供</li> </ul>
特許権、商標権及び著作権	<ul style="list-style-type: none"> <li>・製品の製法の提供</li> <li>・ブランド・キャラクターを利用した商品の製造販売許可</li> </ul>

運用指針143項、150項、設例より筆者作成

図表2：ライセンス供与対象となる知的財産

知的財産の例示	具体的な取引例
ソフトウェア及び技術	<ul style="list-style-type: none"> <li>・PCのOS (Windowsなど) の使用許諾</li> <li>・権利化されていない生産技術ノウハウの提供</li> </ul>
動画、音楽及び他の形態のメディア・エンターテインメント	<ul style="list-style-type: none"> <li>・動画コンテンツの閲覧許諾</li> <li>・音楽作品のカラオケ店での利用許諾</li> <li>・ゲームプログラム内でのアイテムデータの利用</li> </ul>
フランチャイズ	<ul style="list-style-type: none"> <li>・小売・飲食・不動産などの店舗運営ノウハウの提供</li> </ul>
特許権、商標権及び著作権	<ul style="list-style-type: none"> <li>・製品の製法の提供</li> <li>・ブランド・キャラクターを利用した商品の製造販売許可</li> </ul>

運用指針143項、150項、設例より筆者作成

有無が知的財産に該当するかどうかの判断ポイントとなる。ライセンスの供与の対象となる知的財産としては、図表2のようなものがある。

情報化が進展し、企業の経済活動において知的財産を活用する動

きは、近年さらに活発化・深化を続けており、今後も現時点ではまだ存在しないような新たな知的財産や取引形態の発生も考えられ、上記の例示範囲に留まらずさらに広がっていくことが想定される。

## 第2章

# 企業によつてさまざまな処理がなされてきた ライセンスの供与に関する 現行基準の取扱い

### 【この章のエッセンス】

● 現行基準では、ライセンスの供与の収益認識に関する一般的な定めはなく、各企業において様々な会計処理方法が行われてきた。

● 新基準においては、ライセンスの供与の収益認識について、一定の要件を設けその判定結果に基づき収益認識時点を決定するため、従来の処理方法と収益認識時点が異なる可能性がある。

### 現行会計基準上の規定

#### (1) 実現主義による収益認識

わが国の現行の会計基準においては、そもそも収益認識に関する詳細な基準は設定されておらず、そのため、ライセンスの供与の収益認識に関する一般的な定めはな

い。収益認識に関する基準としては、「企業会計原則」において、売上高は実現主義の原則に従うこととされているのみである。通常、実現主義は、(一)財又はサービスの提供、(二)その対価の獲得という2つの要件をいずれも満たした時点で収益を認識する基準であると理解されている。

#### (2) 個別論点への対応

上記のとおり、わが国の現行の会計基準においては実現主義が適用されているが、ICT産業における収益認識に関しては、個別の会計基準等が存在する。ICT業界では、従来からソフトウェアに関する使用許諾権を供与する実務が多く行われていたが、過去においてソフトウェア販売取引などに関する不適切な会計処理の事例が

多く見受けられたため、収益認識についての論点検討が進められている。

例えば、日本公認会計士協会による平成17年3月11日公表のIT業界における特殊な取引検討プロジェクトチーム報告「情報サービス産業における監査上の諸問題について」や日本公認会計士協会会計制度委員会研究報告13号「我が国の収益認識に関する研究報告(中間報告) - IAS第18号『収益』に照らした考察」などがあり、部分的な取り扱いはあるがライセンスの供与の収益認識に関する整理が行われている。また、企業会計基準委員会による平成18年3月30日公表の実務対応報告17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務

上の取扱い」(以下、ソフトウェア収益実務対応報告)においては、市場販売目的のソフトウェア及びライセンス販売の収益認識について、次のように整理されている。

・ 市場販売目的のソフトウェアとは、不特定多数のユーザー向けに開発した各種ソフトウェアの販売やライセンス販売(ライセンスの使用を許諾し使用料を得る契約)をいう。

・ ソフトウェア取引の特質からその内容の確認が難しいという中でも、市場販売目的のソフトウェア取引については、一般的に、企業(ベンダー)の側でその仕様(スペック)がすでに確定しているため、納品が完了した時点で実質的に成果物の提供が完了している。

・ ライセンス販売においては、顧客(ユーザー)が使用することができ的状态となった時点で実質的に成果物の提供が完了している。

「ソフトウェア収益実務対応報告」1

(1) ①、2(1) ①及び注4

前記の規定は、実現主義の2つの要件のうち(二)財又はサービスの提供がいつの時点で満たされるのかを明らかにしており、つまり、ライセンス販売においては、顧客に使用許諾が開始され、顧客が使用することができる状態となった時点で収益を認識することとされている。

### 実務上の対応状況

現行のライセンス契約に関する収益認識の会計処理実務は、基本的な原則としての実現主義やソフトウェア収益実務対応報告における考え方を指針とし、各企業において検討が行われている状況にある。

しかし、例えば、上記のソフトウェア収益実務対応報告において定められている納品が完了した時点での収益認識については、企業の側でその仕様が既に確定しているという前提のもとでの規定であり、必ずしも全てのライセンス販売において納品時一時点での収益認識が適切であるとはいえない。

また、その仕様が確定していないようなケース、つまり、ライセンスの対象となる財又はサービスそのものが未完成であることや顧客への提供後も変更しうる場合、例えば、定期的なバージョンのアップデートが予定されているものなどについては、現行基準上はその取扱いについて明確にされていないとはいえない。そのため、例えば、返金不要の一時金を受け取った時点で収益を認識する方法や契約期間にわたり収益を認識する方法が実務上存在していると考えられる。

これに対し、新基準におけるライセンスの供与の収益認識に関する考え方は、後述のとおり、企業が供与したライセンスの性質を一定の要件に照らし合わせて判定し、その判定結果に基づき収益認識時点を決定するアプローチを採用している。そのため、従来から採用されていた方法と収益認識時点が異なる可能性があり留意が必要である。

### 第3章

## ステップ2・5が論点になる ライセンスの供与に関する 収益認識基準の原則

#### 【この章のエッセンス】

● 収益認識の基本となる原則の5ステップのうち、ライセンスの供与における個別論点としては、「履行義務の識別」（ステップ2）と「履行義務の充足による収益認識」（ステップ5）がある。

● 顧客がいつの時点で資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受できるかというかが収益認識タイミングの大きなポイントである。

会計基準においては、収益認識の基本となる原則として5つのステップを定めているが、その基本原則を様々な場面に適用していく際の個別論点の1つとして、「適用指針において「ライセンスの供与」に関する収益認識の考え方が示されている。

ライセンスの供与に関する具体的な基準の理解のためには、その前提となっている基本原則の理解が必要になる場合がある。ライセンスの供与の収益認識に関する個別論点においては、収益認識に関する基本原則のうち、「履行義務の識別」（ステップ2）及び「履行義務の充足による収益認識」（ステップ5）が重要であり、まずは当該原則について確認を行いたい。

#### 履行義務の識別の判定について（ステップ2）

履行義務とは、顧客に別個の財又はサービスを提供する約束である。そして、履行義務が別個の財又はサービスとして提供されているかどうかは、以下の2つの要件をいずれも満たすかにより判定す

ることとされている点が重要である。

・ 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て顧客が便益を享受することができること

・ 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

#### 履行義務の充足による収益認識の検討について（ステップ5）

企業は約束した財又はサービス（資産）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足につれて、収益を認識する（会

計基準35項）。つまり、履行義務の性質により、一定の期間にわたって充足される場合は一定の期間にわたり収益を認識し、一時点で充足される場合は履行義務を充足した時点で収益を認識する点が重要である。

また、上記の考え方では、財又はサービス（資産）の顧客への移転が、一定の期間にわたって行われるか、あるいは、一時点で行われるかのタイミングに着目して、収益認識の方法が規定されているが、ここでいう資産の移転とは、資産に対する支配、つまり、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を指している（会計基準37項）という点、また、顧客がいつの時点で資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受できるといえるかという点が重要となる。

図表3：5ステップとライセンスの供与における個別論点の関連

基本原則となる5ステップ	基本原則の内容	ライセンスの供与における個別論点	本稿記載箇所
ステップ1	契約の識別		
ステップ2	履行義務の識別	他の約束と別個のものか	第4章「ライセンスを供与する約束と他の約束との区分の検討」
ステップ3	取引価格の算定	変動対価の例外規定	第4章「売上高または使用量に基づくロイヤルティ」
ステップ4	履行義務への取引価格の配分		
ステップ5	履行義務の充足による収益認識	企業の約束の性質の判定	第4章「ライセンスを供与する気象脳約束の性質の判定」、 「提供を約束する権利がアクセス権かどうかの判定基準」

## 第4章

# アクセス権と使用権の境目は？ ライセンスの供与に関する 収益認識基準適用上の留意点

### 【この章のエッセンス】

●ライセンスを供与する約束が、他の約束と区分できるかどうかで会計処理が異なるため、別個のものであるかどうかを検討することが必要である。

●ライセンスを供与する約束の性質がアクセス権と使用権のいずれを提供するものかについて、アクセス権に該当するための3つの要件に該当するかどうか判定する。

●判定の結果、アクセス権に該当する場合は一定の期間にわたって収益認識を行い、使用権に該当する場合には一時点に収益認識を行う。

●売上高又はロイヤルティに基づく対価の取決めがある場合には、例外的な処理が定められているが、現行実務との相違は小さいと考え

られる。

ライセンスの供与について定めた適用基準61項から68項については、図表4・5のような全体像となっている。以降の各見出しには、図表4に記載の適用指針の項数を記載している。適宜参照されたい。

### ライセンスを供与する約束と

### 他の約束との区分の検討

企業がライセンスを顧客に供与する場合、ライセンスだけが供与されず、他の財又はサービスと組み合わせられて供与される約束となる場合がある。会計基準においては、ライセンスを供与する約束が、他の財又はサービスを移転する約束と別個のものであるかどうかにより、会計処理上の取扱いを分けて

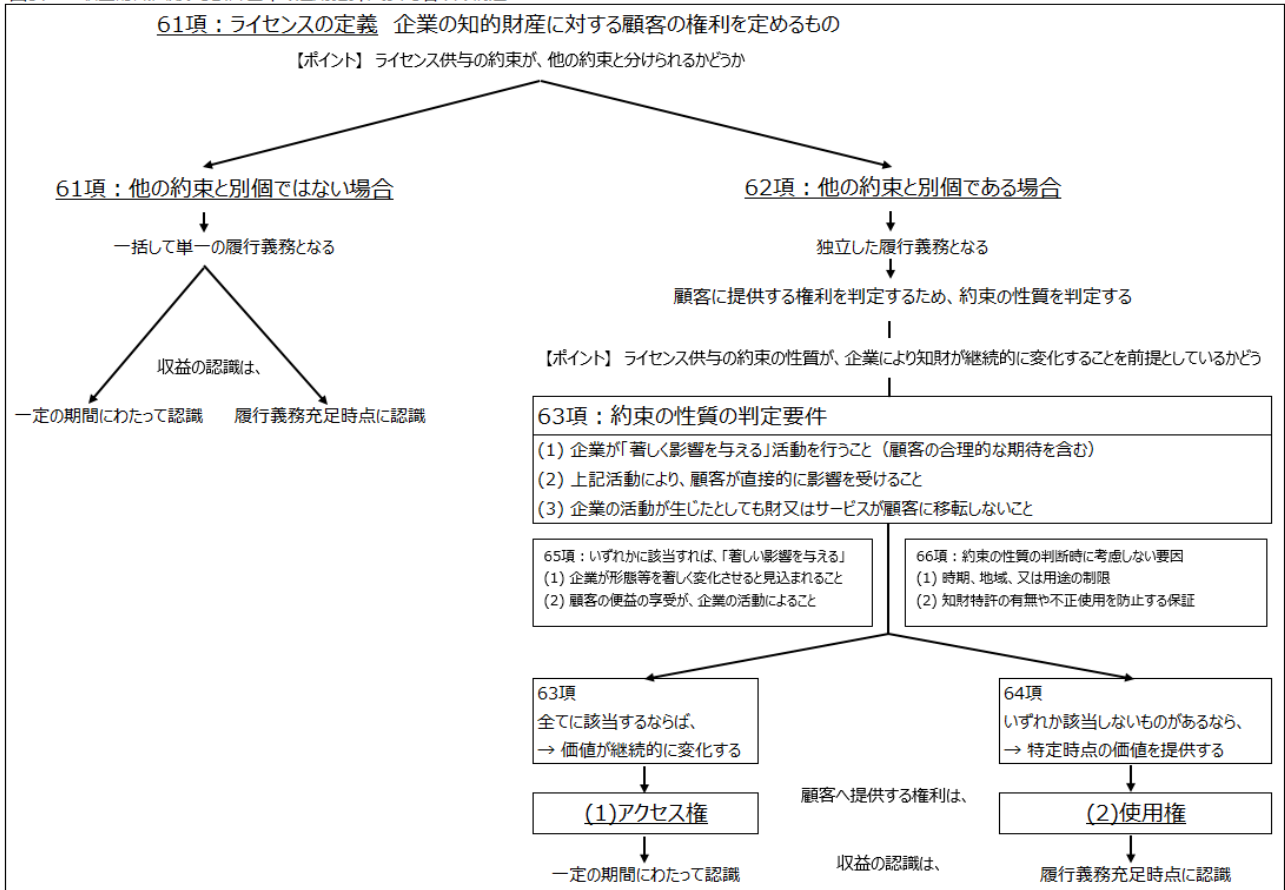
いる。当該取扱いは、収益認識の

原則のうち、「契約における履行義務を識別する」（ステップ2）をライセンスの供与取引に当てはめて具体的に規定したものである。以下では、ライセンスを供与する約束が、他の財又はサービスを移転する約束と区分すべきものであるかを判断する際の留意点について検討する。

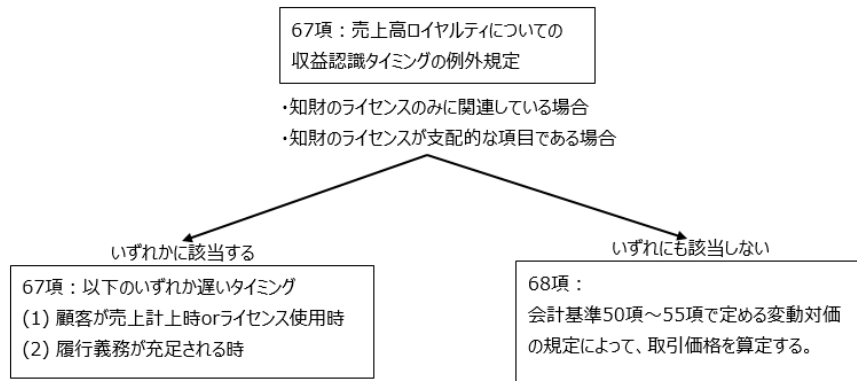
### (1)他の財又はサービスを移転する約束と区分できない場合

他の財又はサービスを移転する約束と区分できない場合としては、例えば、製薬方法の特許権ライセンスにおいて製造プロセス自体に特殊性がありその設備を利用しないと製造ができない場合、自動車の中に当初から組み込まれたソフトウェアを運転により利用する場

図表 4：収益認識に関する会計基準の適用指針における各項の構造



図表 5：売上高又は使用量に基づくロイヤリティに関する規定



場合、ライセンスとその他の有形固定資産等を区分したそれぞれからだけでは、顧客は期待した便益を得ることができない。このようなケースではライセンスを供与する約束は他の約束と区分できず、別個のものではないと判断され、

合などが考えられる。このような

ライセンスを供与する約束と他の財又はサービスを移転する約束の両方を一括して単一の履行義務として識別する。そして、会計基準35項から第40項に従って、一定の期間にわたり充足される履行義務であるか、特定の一点で充足される履行義務であるかを判定する（適用指針61項）。

**(2)他の財又はサービスを移転する約束と区分できる場合**

他の約束と別個のものであり、独立した履行義務となると判断された場合には、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、顧客に対してどのような権利を提供するものかを判定し、その結果に従って履行義務の充足パターンを判定することになる（適用指針62項）。

なお、他の財またはサービスとの約束の区分を判断する上では、適用指針93項において履行義務の識別に関する代替的な取扱いが認められていることから、重要性に応じた判断も可能であると考えられる。ライセンスに対して著し



く大きな価値を顧客が見出ししているなど、ライセンスが取引の主要な構成要素である場合などには、他の約束と区分できる場合と同様に検討することになるであろう。

会計実務においては、上記のようにライセンスを供与する約束と他の財又はサービスを移転する約束との区分が容易ではない場合もある。例えば、ICT産業における複合取引においては、その判断が困難であることが多い。複合取引とは、「サービスの提供や機器（ハードウェア）販売のように異なる種類の取引を同一の契約書等で締結している」ものである。ソフトウェア取引においては、1つのシステムを構築するために必要となる構成要素が、機器・ソフトウェア・サービスなど多岐にわたることから特に複合取引が発生することが多く、実態と契約が一致していないケースや契約の内容が不明瞭な場合もある。このような場合、ライセンスを供与する約束が取引の中に含まれているかどうかの判定が難しく、また金額が明確に区

分されていないケースではその後の取引価格の算定（ステップ3）の際に適切な会計処理が行われな可能性もある。まずは契約締結段階において、ライセンス供与を含む主要なサービスの内容とその対価を明確に区分しなければならぬことに留意する必要がある。

### 約束が別個であるかどうかの事例検討

ここでは、ソフトウェア・ライセンス、インストール・サービス、ソフトウェア・アップデート、テクニカル・サポートが含まれている複合取引において、ソフトウェア・ライセンスを供与する履行義務が、他の財又はサービスを移転する約束と別個のものであるかについて、2つの要件を満たすか検討してみる。

【要件】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て顧

客が便益を享受することができること

↓ソフトウェア・ライセンスが、ソフトウェア・アップデートやテクニカル・サポートがなかった場合でも機能性を維持できるようにした場合であれば、要件を満たすと考えられる。

【要件】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

↓ソフトウェア・ライセンスとその他の契約について、契約の内容が明確に区分されていれば要件を満たすと考えられる。

### ライセンスを供与する企業の

### 約束の性質の判定（62項）

他の約束から独立した履行義務であるとされた場合、当該ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、顧客に対して以下の2つの種類の権利のいずれを提供するものかを判定することとされている（適用指針62項）。当該取扱いは、収益認識の原則のうち、「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」（ステップ5）をライセンスの供与取引に当てはめて具体的に規定したものである。

①アクセス権…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使用权…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

知的財産のライセンスの供与の取引上の特徴として、企業が所有権を留保している点が挙げられる。そのため、企業は供与の対象となる知的財産に対して、顧客へ供与を開始した後においてもなお影響を及ぼすことが可能であり、場合によってはライセンスの供与の対象となる権利の一部分に、継続的に変化する動的な部分を含めることもできる。会計基準においては、顧客が供与を受けた後も対象となる知的財産自体が継続的に変化する特徴に着目し、そのような性

質を有するライセンスの供与をアクセス権として整理している。

以下では、顧客へ提供する権利が、アクセス権と使用権のいずれであるかによって、企業の履行義務の性質がどのように決定されるかを示す。

### (1) アクセス権である場合

ライセンスを供与する約束の性質が、アクセス権を提供する約束である場合には、企業への知的財産へ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期間にわたって充足される履行義務として処理する（適用指針62項、146項）。

### (2) 使用権である場合

一方で、ライセンスを供与する約束の性質が、使用権を提供する約束である場合には、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（例えば、デザイン又はコンテンツ）と機能性（例えば、機能を実行する能力）の観点で存在しているものであり、その

時点で顧客は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（適用指針62項、147項）。

なお、履行義務が充足される時点については、支配の移転に関して定める会計基準40項に基づき判断することとなるが、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することができないことに留意する。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は認識できない（適用指針147項）。このように、会計基準においては、ライセンスの供与対象をアクセス権と使用権の2つに類型化しているが、これは、ライセンス契約はその内容について自由に決定可能であり複雑性が高い特徴があるゆえに、基本原則における収益認識

の基準である「顧客がいつの時点で資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受できるといえるか」を判断することが非常に難しい点を踏まえることである（適用指針145項）。そのため、この約束の性質の判定については、アクセス権か使用権か明確に分けるとが実務上難しいケースも想定されており十分検討を行い、整理する必要があると考えられる。

### 提供する権利がアクセス権かどうかの判定基準（63項）

顧客へ提供する権利がアクセス権に該当するか、それとも使用権にあたるかを判定するための要件が定められている。次の①から③の要件のすべてに該当する場合には、顧客に対して継続的なアクセス権が提供されるとされている（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

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こと

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、財又はサービスが顧客に移転しないこと

このような要件が定められたのは、上記のそれぞれの要件をすべて満たす場合には、顧客が権利を有している知的財産の形態、機能性又は価値を継続的に変化させるものであると考えられるためである。つまり、要件①では顧客へ提供された後にも変化を生じさせるという企業側の活動が継続する必要性を定義しており、要件②は顧客への直接的な影響を要求しているが、これは企業の活動によって顧客に直接的な影響がない場合には、顧客が享受する便益の内容は

提供した時点とそれ以降で差異が生じないため、これを除くための要件である。さらに要件③では、財又はサービスが顧客に移転した場合には、一旦提供した権利とはまた別の資産が移転しているため、顧客が有する権利が継続的に変化しているのではなく同一性がないと考えられるため、財又はサービスが移転しないことを要求している。

適用指針では、さらに上記の要件①において、(1)どのような企業の活動が著しく影響を与えるのか、また、(2)顧客の合理的な期待とはどのようなものかについて、詳細な定めを置いている。

### (1)企業の活動が知的財産に著しく影響を与えるか(65項)

企業の活動による知的財産への影響度合いが著しいかそうでないかについては、次のいずれかに該当する場合には、知的財産に著しく影響を与えるものとされる(適用指針65項)。

- ・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)または機能性(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こと

- ・顧客が知的財産からの便益を享受する能力が、企業の活動により得られること又は依存していること

ここでいう知的財産へ著しい影響を与える場合とは、例えば、文献を参照するためのオンライン情報データベースを閲覧する利用許諾契約においては、当該情報データベースに収録された内容の更新や検索機能の強化などが企業の活動であり、これらは形態又は機能性に著しい変化を与えているといえるであろう。また、オンラインゲームにおいて、定期的なアップデートの実施によって、プレイ可能なステージが継続的に増えていくようなコンテンツ開発についても、著しく変化させる企業の活動に該当するであろう。

顧客が便益を享受する能力が企業の活動により得られる又は依存

することについては、例えば、小売業におけるフランチャイズ契約においては、顧客が最新の店舗運営ノウハウや商品開発・販売戦略を受けて売上を増やすなどの契約の効果を享受していくためには、提供される企業側の継続的な改良・改善活動が必須となり、企業の維持継続的な活動があつて初めて顧客は便益を得られているといえるであろう。

反対に、適用指針では、企業の活動による著しい影響を受けないとされるケースについても規定されている。つまり、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、当該知的財産の便益の実質的な部分が当該機能性から得られるため、顧客が知的財産からの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。

このような重要な独立した機能性を有することが多いライセンスには、例えば、ソフトウェア、菓

品の製法、映画・テレビ番組及び音楽作品の録音物等のメディア・コンテンツなどがある(適用指針150項)。例えば、先ほど例示した文献を参照するための情報データベースを閲覧する利用許諾契約において、CD-ROM媒体に情報データベースを格納して顧客に提供する形態や、ダウンロードにより顧客が情報を自らの管理下に置くことが可能な形態の場合には、その時点で顧客が提供を受けた知的財産は独立した機能性(ここでは特定の情報を検索する性能)を有しており、顧客はそこからの便益のほとんどすべてを享受できることとなる。そのため、ライセンスの使用権の特徴を現すこととなり、アクセス権には該当しないこととなる。

### (2)顧客による合理的な期待の存在(63項(1))

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た場合には判断は容易であるが、契約により定められてい

ない場合の判断は難しい。その場合、適用指針は、顧客により合理的に期待されているかどうかについて検討する必要があるとしている。

この点、合理的な期待を示す可能性のある要因としては、過去の取引実績に基づく企業の取引慣行や公表した方針等、及び、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）の存在などが考えられる（適用指針149項）。顧客の売上高に基づくロイヤルティ契約が締結されている場合、企業の収益は顧客の売上高に左右されるため、企業が自らの利益を最大化するように活動することを顧客は期待すると考えられるためである（会計基準設例25）。

アクセス権か使用権かの判断は、ライセンスの供与の収益認識に関する最も重要なポイントと考えられる。以下、いくつかの検討事例を挙げている。

アクセス権か使用権かの検討

### ① SaaS型でのシステム使用許諾

ソフトウェアをインターネットを通じて遠隔から利用者に提供するサービス形態であるSaaS（Software as a Service）型でのシステム使用許諾においては、提供企業側が常にデザインや機能面での著しい改良を行うことが契約上明記されていることや、顧客から合理的に期待されていることから、使用する顧客側でも企業側の活動結果については受け入れざるを得ない。このようなケースにおいては、企業の約束の性質は、アクセス権を提供することであると判断し、一定の期間にわたり収益を認識することになることが多くと考えられる。

### ② インストール型ソフトウェア

アの1年間のライセンス完成した製品でありアップグレード等が予定されていないソフトウェアについて、1年契約でのライセンスを供与するような場合にお

いては、当該ライセンスのデザインなどの形態とプログラムが正常に稼働する機能性の観点については、既に完成した製品として存在しているものであり、その時点で顧客は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と考えられる。このようなケースにおいては、企業の約束の性質は、使用権を提供することであると判断し、一時点で収益が計上されることになるであろう。

### ③ インストール型ソフトウェア

アの長期間にわたるライセンス

では、ライセンス期間が3年、5年といった長期間にわたる場合にはどのようなようになるであろうか。インストール型ソフトウェアについては、プログラムが独立して動作するという重要な独立した機能性を有しており、便益の実質的な部分が当該機能性から得られることから、企業による著しい影響は受けられないことが多いライセンスの例

示としても挙げられており、企業の約束の性質がアクセス権を提供することには該当しないものと判断することもあるだろう（適用指針150項）。

この点、ライセンス期間が長期になる場合には、追加的なバージョンアップ対応を行うことが実務慣行上一般的に行われているような場合には、顧客から企業に対しての知的財産に著しく影響を与える活動を行うことが合理的に期待されることに該当する可能性がある（適用指針149項）。その上で、上記の顧客からの合理的な期待により、企業が知的財産に著しく影響を与える企業の活動としてバージョンアップが行われた場合には、顧客は直接の影響を受けることから、企業の約束がアクセス権を提供するものに該当するための3要件の①②を満たすことになる。しかし、バージョンアップを行った場合は、顧客への追加的な財又はサービスの移転を生じさせるものであると考えられることから、要件③「財又はサービスを移転した

い」ことを満たさず（適用指針6 3項）、したがって当初のライセンスの供与に関する企業の約束については使用権を提供するものと判断することが考えられる（適用指針6 4項）。使用権であると判断された場合には、複数年分のライセンス供与の対価全額について、使用許諾が開始された時点で収益認識を行うことになるであろう。ただし、使用許諾の開始時点から予め無償バージョンアップ権（ライセンス期間中にバージョンアップされた製品等を顧客が追加の対価なしで利用できる権利）が付されているケースや、顧客からの要望により契約上明記されていないバージョンアップに対応するようなケースもある。また、契約途中であっても顧客からの解約申し出によって解約可能なケースも考えられる。このような提供者側の追加対応義務の存在や不確実性の観点からは、ライセンス使用許諾が開始された時点で収益認識を行うことが果たしてタイミングとして適切であるか否かについては、

十分慎重に検討を行う必要があると考えられる。上記のように契約書に明記されていない場合や無償である場合には、バージョンアップによる財又はサービスの移転については別途の履行義務として認識し、履行義務を充足するに従った収益認識を行う必要がないかという点や、無償の場合には、履行義務への取引価格の配分（ステップ4）についての検討も必要となるであろう。

当該論点については、実務慣行も踏まえた履行義務の識別についての論点とも関係し、収益認識の計上タイミングの時点の判断に与える影響も大きいことから、各企業においては十分に検討を行う必要がある論点であろう。

また、IFRS適用会社での開示事例も検討にあたっての参考となる。

（開示事例からのヒント）

LINE株式会社 2018年  
12月期有価証券報告書より

当社グループが提供するスタン  
プに係るサービスは待機サービス  
に類似しており、顧客（スタン  
プの購入者であるユーザー）に対す  
る履行義務は、ユーザーがいつで  
もスタンプを利用可能にすること  
であると判断しております。その  
ため、当社がスタンプを利用可能  
にするというサービスを提供する  
につれて、ユーザーはサービスの  
便益を同時に受け取って消費する  
ことから、当社の履行義務は一定  
の期間にわたり充足されるものと  
判断しております。この期間は過去  
の利用実績から90日と見積りし  
ております。また、ユーザーは、  
均等に利用可能とするサービスに  
より便益を受けると判断している  
ため、当社グループは売上収益を  
定額法で見積り利用期間にわたり  
認識しております。

LINE社が提供するコミュニ  
ケーションツサービスにおいては、  
ユーザーはスタンプと呼ばれるキ  
ャラクターなどの画像イラストデ  
ータを購入することができ、イン

スタントメッセージにおいて使用  
することができる。画像イラスト  
データは、LINE社や制作者に  
その著作権が帰属する知的財産に  
該当することから、ユーザーがス  
タンプを使用することはまさに知  
的財産のライセンスに該当し、L  
INE社のライセンスの供与に該  
当する。

ここでLINE社は、スタンプに  
係るサービスを使用权ではなくア  
クセス権に区分し、一定の期間に  
わたって収益を認識している。ス  
タンプをいつでも利用可能にする  
という企業の活動を継続すること  
を、待機サービスに類似している  
ものと考えている点は、アクセス  
権に該当するかの判定の検討にお  
いて参考になる。また、収益の  
認識期間については、過去の利用  
実績を参考に見積もっている点も、  
同様の事例において参考になるで  
あろう。

## 売上高又は使用量に基づくロイヤルティ(67項)

上述のとおり、ライセンスの供与の収益認識の考え方は、顧客に提供する権利がアクセス権・使用権のいずれであるかにより履行義務を検討しそれに基づいて行うことを原則としている、ライセンスの供与の対価を売上高又は使用量に基づくロイヤルティによって受領している場合には、その例外的な方法として収益認識の取扱いが規定されているので注意が必要である。

知的財産権のライセンス供与に対して企業が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、あるいはロイヤルティが関連する財又はサービスのうち、顧客にとっての大きな価値を見出す対象がライセンスであることが合理的に予測されるような状況など知的財産のライセンスが支配的な項目である場合には、次の①又は②のいずれか遅い方で、

当該売上高又は使用量に基づくロイヤルティについての収益を認識することとされている(適用指針67項、152項)。

① 知的財産権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

② 売上高又は使用量に基づくロイヤルティの一部また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

前記の定めは、対価の金額の算定が顧客の売上高又はライセンスの使用量に基づいて計算されるような場合には、企業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てはならないとするものであり、収益認識の5ステップのうち、「ステップ3…取引価格を算定する」ことに関連する。つまり、基本的な原則における変動対価(会計基準50項から55項)の定め例外として、売上高又は使用量を基礎とする知

的財産権のライセンス供与に係るロイヤルティの特殊性に基づき限定的に規定されているものであり、そのため、他の種類の変動対価に適用することはできない点は留意が必要である(適用指針151項)

売上高又は使用量を基礎としてロイヤルティが計算される場合、企業の履行義務が果たされ、顧客へ財又はサービスが移転した後に把握される売上高又は使用量によって対価が変動しうることから、本来的には他の取引と同じように、基本的な原則に基づいて変動対価として発生しうる金額を見積った上で、事後的に収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分や各決算日における取引価格の見直し等を行う必要がある(会計基準50項、54項、55項)。

しかし、売上高又は使用量を基礎とするロイヤルティにおいては、基本的な原則に従って処理した場合、不確実を排除して最低限の収益を認識した場合、事後的に不確実性が解消された場合の最終対価の額との間には著しい差異が生じ

ることが想定され、そのような会計処理の描写は不合理であると考えられた。そのため、基本的な原則における5ステップの順序とは異なるものの、例外的に売上高又は使用量に関する不確実性が解消されるタイミングで収益を認識することを認めている(適用指針151項)。

なお、売上高又は使用量に基づくロイヤルティについては、これまでの実務においても、ライセンスからの報告を元として発生主義に基づき収益を認識していることが多いと思われることから、新基準になった場合も大きな相違は生じないと考えられる。

なお、海外における売上高又は使用量に基づくロイヤルティ等、収益額を算定する際に発生額の計算基礎の入手が実務上困難であることから、継続して契約によりロイヤルティ収入を受け取る場合には現金受領時点での収益認識を認めるという代替的な取扱いが検討されたものの、最終的には代替的な取扱いは認められなかった。こ

れは、現金受領のタイミングは各取引により様々であることから、一般的に比較可能性を損なわせる可能性があると考えられるためである（適用指針185項）

以上

【筆者略歴】

上原 啓輔（うえはら けいすけ）

太陽有限責任監査法人

公認会計士 マネジャー

2009年太陽有限責任監査法人入所。ソフトウェア業界の監査を中心に、小売業、サービス業等の監査業務に従事する他、株式上場支援業務における短期調査や内部統制構築支援などを行っている。