

## 収益認識のポジション・ペーパー記載術

## 第③回

## ライセンスの供与と基本論点

高田康行 太陽有限責任監査法人 公認会計士

回	内容(第4回以降は予定)		
第1回	変動対価	第3回	ライセンスの供与と基本論点
第2回	契約変更と一定の期間にわたり充足される履行義務	第4回	有償支給と出荷基準
		第5回	まとめ

本稿のポジション・ペーパーの3つの記載例は、ライセンスの供与を含む一連の取引を対象としている(企業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」という。)[設例6-1][設例15]および[設例23]をもとに筆者が作成)。なお、本文中、意見にわたる部分は筆者の私見である。

## I ポジション・ペーパーの記載例①

### ——ライセンスの供与

#### 1 対象取引の概要(図表1)

##### (特徴)

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である(収益認識適用指針61項)。

ライセンスの供与は、企業が知的財産を所有したまま、その知的財産を顧客に使用させることを許諾して対価を得ることが、その本質である。また、対象が知的財産、つまり、有形物ではなく、無形資産であるライセンス契約は、契約内容については当事者間で自由に決定される。その結果、複数の取引要素からなる複合取引として成立する場合がある。そうすると、ライセンスの供与(アクセス権か、または使用権かの判定)だけでなく、別個の財またはサービスか否かの判定や取引価格の配分のための独立販売価格の算定等の他の論点を伴うことになる。

##### (類似取引)

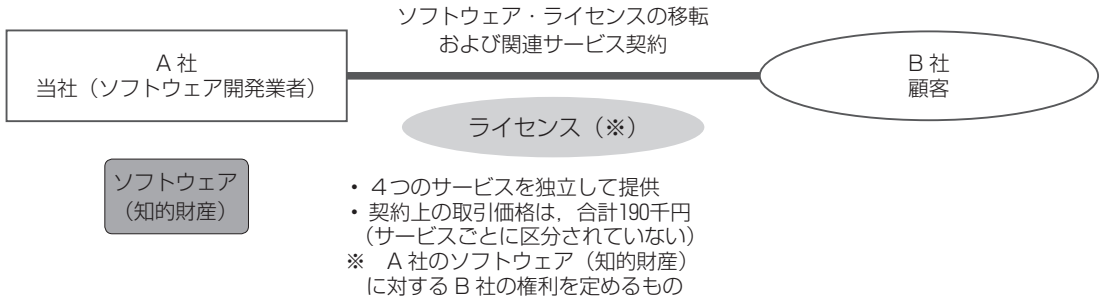
収益認識適用指針143項では、ライセンスに関する知的財産の例((1)ソフトウェアおよび技術、(2)動画、音楽および他の形態のメディア・エンターテインメント、(3)フランチャイズ、(4)特許権、商標権および著作権)が示されているが、「知的財産」とそれに対する「ライセンス」を明瞭に区分することが、ライセンスの供与の会計処理を理解するうえでのポイントである。

#### 2 5つのステップの該当する論点

	ステップ	当該取引の論点	備考
1	顧客との契約を識別する	上記「1. 対象取引の概要」参照	—
2	契約における履行義務を識別する	別個の財またはサービスか否かの判定 (特定の状況または取引における取扱い) ライセンスの供与に関するA社の約束の性質が、アクセス権か使用権かの判定	記載例②参照 主要論点
3	取引価格を算定する	契約上の取引価格は合計190千円	—
4	契約における履行義務に取引価格を配分する	独立販売価格による取引価格の配分(「独立販売価格の見積り」と「値引きの配分」を含む)	記載例③参照
5	履行義務を充足するにつれてまたは充足した時に収益を認識する	一定の期間にわたり、または一時点で充足される履行義務の判定	第2回③と第4回参照

4つのサービスについて、別個の財またはサ

〔図表1〕取引概要図（ライセンスの供与）



サービスの種類	サービスの特徴	独立販売価格	備考
(1) ソフトウェア・ライセンスの移転	- A社のソフトウェア（知的財産）に対するB社の権利を定めるもの（ライセンス）の移転	100千円	独立販売価格が直接観察可能（実績あり）
(2) インストール・サービス	- ソフトウェアを著しく修正するものではない - 利用者の使用目的に応じてウェブで画面を変更 - 同業他社も日常的に実施	15千円から 45千円	様々な顧客に幅広い価格帯で提供している
(3) ソフトウェア・アップデート	- 期間は2年提供 - アップデートやテクニカル・サポートがなくてもソフトウェアは機能し続ける	55千円	通常、組み合わせて提供（60千円）しており、値引き（▲40千円）について直接観察可能（実績あり）
(4) テクニカル・サポート		45千円	

サービスであると判断しており（記載例②参照）、特定のサービスへの値引きの配分を行った後で、残余アプローチにより独立販売価格を算定している（記載例③）。これらの検討結果を受けて、記載例①の主要論点はソフトウェア・ライセンスの移転の性質の判定である。

### 3 従来の基準または実務

従来、わが国では市場販売目的のソフトウェアに関する会計処理の定めはあったが、その他の知的財産のライセンス契約に関する一般的な会計基準の定めはなかった。

### 4 収益認識基準の規定と検討ステップ

#### （図表2および図表3）

他の財またはサービスと一緒にライセンスが供与される場合、まず、ライセンス供与の約束が、別個の財またはサービスか否かを検討する（収益認識適用指針61項、記載例②参照）。そして、別個の財またはサービスの場合、アクセス権を提供するものであるか否かを、収益認識適用指針63項の3要件にしたがって判定する。特に、「知的財産」に著しい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か、または顧客により合理的に期待されているか（収益認識適用指針63項(1)）の確認が重要である。3要件をすべて満たす場合は、収益認識適用指針62項(1)により、ライセンス期間にわたり存在する「知的財産」へのアクセス権の提供として処理し、そうでなければ、収益認識適用指針64項、62項(2)に基づき、その時点で存在する企業の「知的財産」を使用する権利の提供として処理する。

なお、「アクセス権を提供するものであるか否か」の判定の構造は、「一定の期間にわたり充足する履行義務か否か」の判定と類似しているため、第2回図表6を参照する。

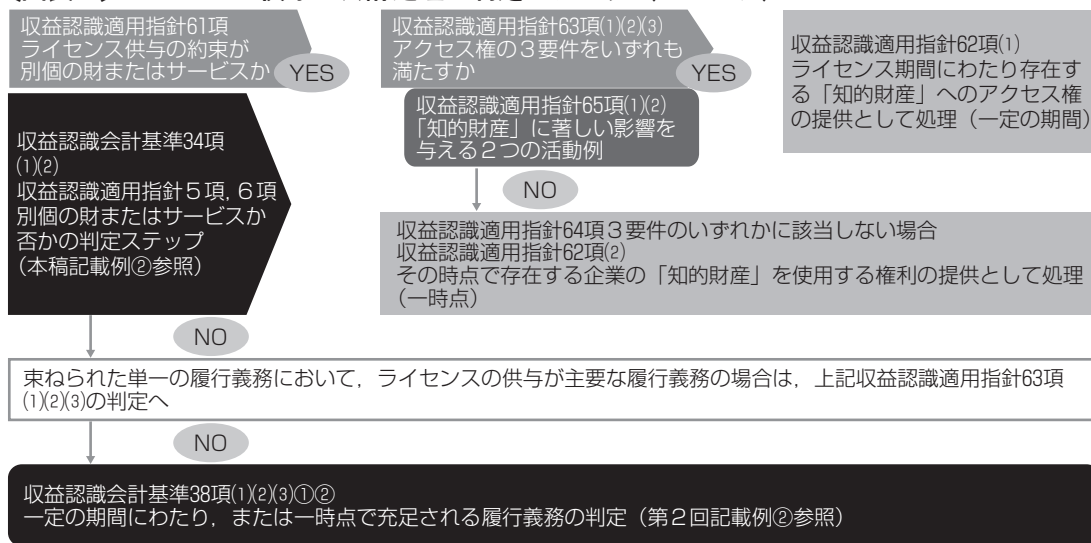
### 5 代替的な取扱い

該当なし

### 6 結論

当社のソフトウェア・ライセンスの移転に関する約束の性質は、使用権であると判定した。したがって、一時点で充足される履行義務として処理する。

〔図表2〕 ライセンス供与の会計処理の判定ステップ（イメージ）



## 7 具体的な会計処理

### (1) 支配移転の時点における仕訳

（単位：千円）

- |     |                 |     |             |
|-----|-----------------|-----|-------------|
| ①   | ソフトウェア・ライセンスの移転 |     |             |
| (借) | 売掛金             | 100 | (貸) 売上高 100 |
| ②   | インストール・サービス     |     |             |
| (借) | 売掛金             | 30  | (貸) 売上高 30  |
| ③   | ソフトウェア・アップデート   |     |             |
| (借) | 売掛金             | 33  | (貸) 売上高 33  |

### (2) テクニカル・サポートが提供される期間にわたる仕訳

- |     |            |    |            |
|-----|------------|----|------------|
| ①   | テクニカル・サポート |    |            |
| (借) | 売掛金        | 27 | (貸) 売上高 27 |

## 8 会計処理のため必要になる情報等

契約内容およびソフトウェア（知的財産）に対する当社の活動の有無とある場合の内容が必要となる。

## 9 財務報告上の業務（サブ）プロセス

市場販売目的のソフトウェアのライセンス供与は、各ソフトウェアについて、使用权かアクセス権かを判定して、判定結果を継続的に適用

すれば済む。したがって、財務報告上の業務（サブ）プロセスは追加しない。また「10. リスクの分析と評価」「11. 高リスクの根拠」および「12. 内部統制の構築とキーコントロールの選定」の記載も省略する。

ただし、ライセンスの供与に関連する「別個の財またはサービスか否かの判定」および「独立販売価格による取引価格の配分」のリスクと内部統制については、記載例②および③を参照のこと。

## II ポジション・ペーパーの記載例② ——別個の財またはサービスか否かの判定

「対象取引の概要」「5つのステップの該当する論点」「従来の基準または実務」および「具体的な会計処理」は、記載例①を参照する。次の記載例③も同様である。

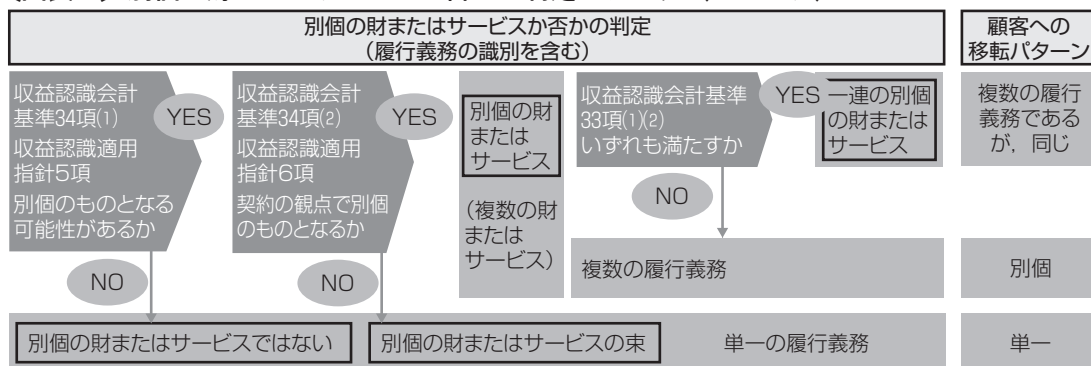
### 1 収益認識基準の規定と検討ステップ （図表4および図表5）

別個の財またはサービスか否かの判定は、履行義務の識別、つまり顧客へ何の移転を約束する履行義務なのかとその移転パターン（複数あ

〔図表3〕 ライセンスの供与に関する一連の具体的な検討内容

別個の家またはサービス（記載例②参照）		
収益認識会計基準34項(1)(2) 収益認識適用指針5項、6項	別個の家またはサービスか否か	4つのサービスは、別個の家サービスであると判断した。
ライセンスの供与がアクセス権か、または使用権かの判定（主要論点）		
収益認識適用指針63項	アクセス権の3要件いずれも満たすか	アクセス権の3要件を満たさないため、ライセンスを移転するA社の約束の性質は、一時点で存在するA社の知的財産を使用する権利を提供することであると結論づけた。
	(1)「知的財産」に著しい影響を与える企業の活動	A社は、ソフトウェア・アップデートおよびテクニカル・サポートとは別に、ソフトウェアに著しく影響を与える活動を自ら行うことは、契約上も定められておらず、B社も合理的に期待していないと結論づけた。 また、ライセンスが関係するソフトウェアは重要な単独の機能を有しており、当該63項の要件を満たさないと結論づけた。
	(2)企業の活動による顧客への直接的な影響	(1)を満たさないため、該当なし。
	(3)企業の活動の結果として、財・サービスの顧客への移転なし	(1)を満たさないため、該当なし。 なお、ソフトウェア・アップデートは、B社への追加的な家またはサービスの移転を生じさせるものであるため考慮対象外（別個の履行義務。記載例③参照）。
収益認識適用指針65項	「知的財産」に著しい影響を与える2つの活動例	(1)(2)のいずれも該当しないと判断した。
	(1)知的財産の形態・機能の著しい変化	別個の家またはサービスであると判定した。その他の付随サービス以外に、ライセンス期間中にソフトウェアの機能を変化させる活動を行う義務を契約上も黙示的にも負っていない。
	(2)顧客の便益享受能力の付与・依存	当該ソフトウェアは、ソフトウェア・アップデートおよびテクニカル・サポートがなくても機能するため、B社が当該ソフトウェアの便益を享受する能力は、実質的にA社の継続的な活動から得られるものではなく、A社の活動に依存するものでもない。
取引価格の配分（記載例③参照）		
収益認識会計基準68項、69項、70項、71項(1)(2)(3) 収益認識適用指針31項(1)(2)(3)、33項	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 値引きの配分（特定の履行義務への配分）</li> <li>● 独立販売価格の見積り</li> </ul>	特定のサービスへの値引きの配分を行った後で、残余アプローチにより独立販売価格を見積り、4つのサービスに取引価格（190千円）の配分を行った。 (1)ソフトウェア・ライセンスの移転（100千円） (2)インストール・サービス（30千円） (3)ソフトウェア・アップデート（33千円） (4)テクニカル・サポート（27千円）
一定の期間にわたり、または一時点で充足される履行義務の判定（第2回記載例②および第4回参照）		
収益認識会計基準38項(1)(2)(3)①② 収益認識適用指針9～13項 収益認識会計基準39項、40項、37項		テクニカル・サポートは「一定の期間」、その他はすべて「一時点」と判定した。 なお、一時点に関しては「支配移転の時点」の決定が、一定の期間に関しては進捗度の見積りが、必要になる。 また、ソフトウェア・ライセンスの移転に関しては、ライセンス期間の開始にかかわらず、コード提供後、顧客が便益を享受できるようになってから収益を認識する（収益認識適用指針147項）。

〔図表4〕 別個<sup>1</sup>の財またはサービスか否かの判定ステップ（イメージ）



るが同じか、別個か、あるいは単一か）に関連させると理解しやすい。なお、「履行義務」とは、顧客との契約において、(1)別個の財またはサービス（あるいは別個の財またはサービスの束）、または(2)一連の別個の財またはサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転パターンが同じである複数の財またはサービス）のいずれかを顧客に移転する約束をいう（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。) 7項（下線は筆者））。

類似しているが、収益認識上の扱いが異なる概念が登場するため留意する。各自、図表4でそれぞれの相違を確認されたい。

## 2 代替的な取扱い

顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の履行義務の識別の取扱い（収益認識適用指針93項、166項）が定められている。なお、定量的および定性的な性質を考慮し、契約全体における相対的な重要性を検討する。

また、契約に基づく収益認識の単位および取引価格の配分（収益認識適用指針101項、174項）も定められている。ただし、実質的な取引の単位であり、独立販売価格と著しく異ならないと認められることが必要である。

## 3 結論

契約における4つの財またはサービスのそれぞれについて、履行義務を識別する。

## 4 会計処理のため必要になる情報等

別個の財またはサービスか否かの判定には、契約内容、取引実態、他の財またはサービスとの関係性に関する情報が必要になる。

## 5 財務報告上の業務（サブ）プロセス

既存取引については、判定結果を継続的に適用すれば済むため、新規取引に対して、新規ビジネス検討プロセスを追加で構築する。

当該プロセスでは、ビジネスモデルや契約内容の検討プロジェクトが立ち上がり（企画）、契約書ひな型のドラフト作成等の一定の段階で必要事項が検討され（判定）、営業部門等の責任者の承認を得て経理部門に判定結果等を報告し（報告）、そして経理部門での検討（会計監査人への相談・確認も含む）を経て、会計処理が決定される（決定）。

## 6 リスクの分析と評価

不正リスクとして「収益認識の単位（履行義務の識別）、金額およびタイミングの複合的な操作」、誤謬リスクとして、「新規取引について履行義務の識別を誤るリスク」があり、前者は高リスクと判断する。

## 7 高リスクの根拠

不正リスクについては、記載例③を参照のこと。なお、新規取引は、既存取引よりも誤謬リスクは高いが、履行義務の識別の誤りが、会計



〔図表5〕 別個の財またはサービスか否かに関する具体的な検討内容

別個のものとなる可能性があるか		
収益認識会計基準34項(1)	顧客の便益享受の可能性	B社が財またはサービスのそれぞれから単独であるいはB社が容易に利用できる他の資源と組み合わせることで便益を享受できると判断した。
収益認識適用指針5項	(1)または(2)のいずれかに該当するか	それぞれのサービスが(1)または(2)を満たすと判断した。
	(1)使用、消費、あるいは(廃棄における回収額より高い金額での)売却	ソフトウェアは他の財またはサービスが提供される前に引き渡され、ソフトウェア・アップデートやテクニカル・サポートがなくても機能し続ける(B社は使用できる)。
	(2)(経済的便益を生じさせる)(1)以外の方法による保有	B社は契約における取引開始日に移転されるソフトウェア・ライセンスと組み合わせることにより、その後のソフトウェア・アップデートから便益を享受できる。
契約の観点で別個のものとなるか、あるいは「別個の財またはサービスの束」として束ねられるか		
収益認識会計基準34項(2)	契約に含まれる他の約束(履行義務)と区分して識別できるか	収益認識会計基準34項(2)の要件が満たされると判断した。
収益認識適用指針6項	当該約束の性質が、契約において、財・サービスのそれぞれを個々に移転するものか、あるいは、財・サービスをインプットとして使用した結果生じる結合後のアウトプットを移転するものか	インストール・サービスは、同業他社から日常的に購入することができるものであり、ソフトウェア・ライセンスを使用して便益を享受する能力に著しい影響を与えない。 ソフトウェア・アップデートは、ライセンス期間中にソフトウェア・ライセンスを使用して便益を享受する能力に著しい影響を与えない。
	複数の約束が区分して識別できないことを示す3つの要因の例示	
	(1)「財・サービスの束に統合する重要なサービスの提供」は、該当なし。	
	(2)「財・サービス間で著しく修正・顧客仕様にする(される)」は、該当なし。	
	(3)当初のソフトウェア・ライセンスを移転する約束を、その後その他のサービスを提供する約束と独立して履行することができ、かつ、ソフトウェアとその他のサービスは互いに著しい影響を与えないため、「相互依存性および相互関連性」は高くない。	

処理の誤りに直結するわけではないので、高リスクとはしない。

## 8 内部統制の構築とキーコントロールの選定

### 【記載上の留意点】

既存取引の検討内容について、契約書に反映できる事項はひな型の改訂を行う(定型化)。また、契約書ひな型の修正、条項の追加および相手先契約書の利用等に対する検討手続を構築する(非定型的要素の特定と対応)。なお、キーコントロールの選定については、記載例③を参照のこと。

## III ポジション・ペーパーの記載例③

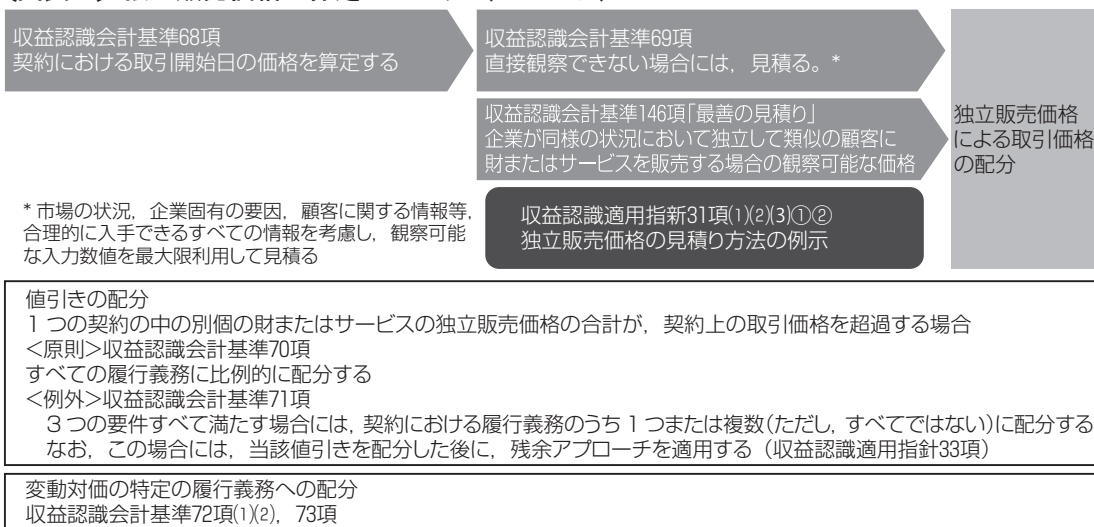
### ——独立販売価格による取引価格の配分

#### 1 収益認識基準の規定と検討ステップ

##### (図表6および図表7)

独立価格による取引価格の配分は、1つの契約の中に複数の履行義務が識別された場合に論点になる。独立販売価格とは、財またはサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格をいい(収益認識会計基準9項)、契約における取引開始日で算定する(収益認識会計基準68

〔図表6〕 独立販売価格の算定ステップ（イメージ）



項)。

直接観察できない場合には、見積る必要がある(収益認識会計基準69項)。「最善の見積り」が行えない場合の見積り方法は、3つ例示されているが、販売市場を評価して顧客の支払見込価格を見積るアプローチ、または積上げ見積りコストに利益を加算したアプローチが原則である(収益認識会計基準146項、収益認識適用指針31項)。1つの契約の中に複数の別個の財またはサービスが存在する場合、原則的アプローチが採用できない財またはサービスに関しては、例外的に残余アプローチをとりうる。なお、1つの契約の中に含まれる別個の財またはサービスの独立販売価格の合計が、契約上の取引価格を超過する場合は、値引きの配分の論点が生じる(収益認識会計基準70項、71項、収益認識適用指針33項参照)。

## 2 代替的な取扱い

付随的で重要性が乏しい財またはサービスに対する残余アプローチの使用(収益認識適用指針100項、173項)が規定されている。

また、収益認識適用指針101項、174項について、記載例②を参照すること。

## 3 結論

図表3の「取引価格の配分」を参照のこと。

## 4 会計処理のため必要になる情報等

該当する財またはサービスの販売実績値および値引き実績値が必要になる。

なお、独立販売価格の見積りについては、これらに加え、たとえば以下の情報が必要になる。

見積り方法	必要になる情報(例)
調整後市場評価アプローチ	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 競合他社の類似の財またはサービスの実績値および値引き実績値</li> <li>● 市場環境分析データ</li> </ul>
予想コスト利益加算アプローチ	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 実行予算データ</li> <li>● 利益管理データ</li> <li>● 販売促進データ</li> </ul>
共通	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 見積り・実績値の比較検証データ</li> <li>● 財またはサービス別の粗利益率分析データ</li> </ul>

〔図表7〕 独立販売価格による取引価格の配分に関する具体的な検討内容

独立販売価格の算定																	
収益認識会計基準68項	独立販売価格の算定時点	契約における取引開始日の観察可能な独立販売価格は、図表1のとおり。															
独立販売価格の見積り																	
収益認識会計基準69項	「最善の見積り」と見積り方法の首尾一貫性	インストール・サービスについて独立販売価格を見積る必要がある。															
収益認識適用指針31項	独立販売価格の見積り方法の例示	様々な顧客に幅広い価格帯で提供している（15千円から45千円）ため、残余アプローチで見積る。 なお、値引きが行われているため、値引きの反映と見積りの順序に留意する。															
	(1)調整後市場評価アプローチ																
	(2)予想コスト利益加算アプローチ																
	(3)残余アプローチ 典型的な独立販売価格が識別できず、販売価格が大きく変動 販売価格が未確定																
値引きの配分																	
収益認識会計基準70項	<原則> 比例配分	<原則>ではなく、<例外>を採用。															
収益認識会計基準71項	<例外> 3つの要件のいずれも満たす場合は、特定配分	ソフトウェア・ライセンスの移転を100千円で販売しているため、特定の財・サービスに値引きを配分すべき観察可能な証拠がある。															
	(1)通常、単独販売	観察可能なそれぞれの独立販売価格がある（図表1参照）。															
	(2)(1)の一部を束にしたものについても、通常、独立販売価格の合計から値引きを実施	通常、ソフトウェア・アップデートとテクニカル・サポートを組み合わせで60千円で販売する。															
	(3)(2)の値引きが、当該契約の値引きとほぼ同額	値引きをソフトウェア・アップデートとテクニカル・サポートに配分し、残余アプローチを用いて算定したインストール・サービスの見積り額30千円が、その独立販売価格に近似しているため、充足するとみなす。															
収益認識適用指針33項	特定配分を行う場合で、残余アプローチを用いる場合																
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 30%;">サービス</th> <th style="width: 20%;">独立販売価格</th> <th style="width: 50%;">方法</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>ソフトウェア・ライセンスの移転</td> <td style="text-align: center;">100千円</td> <td>直接観察可能</td> </tr> <tr> <td>ソフトウェア・アップデートおよびテクニカル・サポート</td> <td style="text-align: center;">60千円</td> <td>値引きについて直接観察可能</td> </tr> <tr> <td>インストール・サービス</td> <td style="text-align: center;">30千円</td> <td>残余アプローチ</td> </tr> <tr> <td>合計</td> <td style="text-align: center;">190千円</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		サービス	独立販売価格	方法	ソフトウェア・ライセンスの移転	100千円	直接観察可能	ソフトウェア・アップデートおよびテクニカル・サポート	60千円	値引きについて直接観察可能	インストール・サービス	30千円	残余アプローチ	合計	190千円	
サービス	独立販売価格	方法															
ソフトウェア・ライセンスの移転	100千円	直接観察可能															
ソフトウェア・アップデートおよびテクニカル・サポート	60千円	値引きについて直接観察可能															
インストール・サービス	30千円	残余アプローチ															
合計	190千円																
	ソフトウェア・アップデート33千円 =55÷独立販売価格の合計100×60千円 テクニカル・サポート27千円 =45÷独立販売価格の合計100×60千円																



## 5 財務報告上の業務（サブ）プロセス

上記の情報を得るため、提案・価格設定プロセス、販売促進プロセス、実行予算策定プロセス、利益管理プロセスおよび日常的モニタリング（粗利益率分析）プロセス等を構築する。

なお、すでに財務報告上の業務（サブ）プロセスとしている場合でも、上記の情報等の収集や下記の財務報告上のリスクと内部統制の観点で、適宜、独立販売価格算定・検証のためのサブ・プロセスを追加する。

## 6 リスクの分析と評価

不正リスクは記載例②を参照。誤謬リスクには、「情報の入手漏れによる不十分な「仮定」の立案等による見積り誤り」がある。ともに高リスクと判断する。

## 7 高リスクの根拠

会計基準導入に伴うリスク、すなわち、収益認識の5つの判定ステップに起因するリスクが新たに生じる。収益認識の単位（ステップ1および2）については、判定を定型化しやすく（記載例①②）、誤った場合でも会計処理の誤りに直結しない（記載例②）。一方、価格（ステップ3および4）およびタイミング（ステップ5）については、特に見積りの要素（変動対価（第1回）、独立販売価格（第3回）、進捗度（第2回記載例①））が存在するため、定型化が難しい場合があり、相対的にリスクが高い。

また、5つの判定ステップの関係の意図的な操作による不正リスクについても留意が必要である。たとえば、収益認識のタイミングが異なる別個の財またはサービスについて、タイミングの早いほうに意図的に束ねて収益認識の早期化を図ったり、あるいは、タイミングが早いほうの独立販売価格を恣意的に多額に算定して、収益認識額の早期化を図ったりするといった手

段が考えられる。5つのステップにおける判断の積み重ねにより収益認識の会計処理は実施され、また、その必要情報等は、営業部門等から経理部門に提供される場合が多いが、一般に営業部門等は売上高の多寡に重要な利害関係を有する。したがって、上記の不正・誤謬リスクは、ともに高リスクと判断した。

## 8 内部統制の構築とキーコントロールの選定 【記載上の留意点】

第1回および第2回で解説した、5類型に基づき内部統制を構築する。「職務分掌」における日常的モニタリングが重要なキーコントロールとして選定されるが、特に、「粗利益率分析」が重要になる。なぜなら、収益認識の単位や価格の決定に関する異常点は、各取引の粗利益率の水準に端的に表れると想定されるからである。

当社における今後の「粗利益率分析」では、各取引の収益性だけにとどまらず、収益認識自体の妥当性まで踏み込んで検討できるように、必要情報等の整理や実施者のマインド・チェンジを図り、内部統制を構築および整備する方針をとる。そして、その旨をポジション・ペーパーに明記する。

なお、本連載では、第1回の「変動対価」、第2回の「一定の期間にわたり充足される履行義務」、本稿の「別個の財またはサービスか否かの判定」と「独立販売価格による取引価格の配分」、それから第4回の「支配移転の一時点の決定」を、収益認識の5つのステップにより検討するための基本論点と位置づける。

また、本稿で取り上げた不正リスク、つまり「収益認識の単位、金額およびタイミングの複合的な操作」（記載例②③）を考えるうえで、第4回を含め、基本論点間のつながりにご留意いただきたい。