

第2回

ロイヤルティー監査と会計処理

米国公認会計士 三代まり子

I はじめに

ライセンスのもととなる技術やノウハウなど企業の保有する目に見えない資産は、総称して「知的資産」^{*1}と呼ばれています。近年、企業活動における主要な競争力の源泉として知的資産の重要性が広く認識され、より重要度を増してきています。それは、企業の利益の源泉が、設備投資などの目に見える有形資産によるものから、人材やブランドなどの目に見えない知的資産への投資や活用によるものへとシフトしてきているからです。特に、成熟市場においては、

企業にとってオープンイノベーション^{*2}が大切であると指摘されています。企業のライセンス活動は、知的資産の活用およびオープンイノベーション化の一部であり、今後も企業の価値創造に貢献する活動として比重が高まることと考えられます。

知的資産は大別して<表1>の三つに分類されています。^{*3}

ライセンス契約は非常にセンシティブな取引であり、交渉・折衝力といった人的資産、特許・商標といった組織資産、企業間の信頼といった関係資産が複合的に関連し、成立してい

▶表1 知的資産の3分類

分類	内容	具体例
人的資産	従業員が会社を辞める時に組織から消失する属人的リソース	スキル、経験、折衝力、交渉力、柔軟性、学習能力、モチベーション など
組織資産	従業員の退職後も組織内に残り、継承されていくリソース	組織のルーティンや手続き、データベース、特許・商標、文化、システム など
関係資産	企業の外部関係とリンクするリソース	金融機関への交渉力、信頼関係、イメージ、顧客ロイヤルティー、顧客満足度、環境活動 など

※1 本稿では、知的財産戦略大綱における「知的財産」の定義が「知的資産」とほぼ同義であることから、以下において同様に扱うこととします。

※2 自社の資源のみならず、外部の資源を有効に活用することでイノベーションを生み出し、企業の成長を促進すること

※3 フレームワーク（欧州6カ国が参加する知識経済における戦略的マネジメントとリポーティングの在り方についての研究プロジェクトによる）を基に筆者が作成。

ることが分かります。今後も、企業は企業価値向上のために知的資産を活用し、ライセンス活動を活発に行っていくことが期待されています。

本稿では、ライセンス契約に関連して、ロイヤルティ監査における留意事項、およびライセンス契約における会計処理の留意事項について説明します。なお、本稿の意見に関する部分については、筆者の私見であることを、あらかじめご了承ください。

II ロイヤルティ監査における留意事項

日本では、企業におけるライセンス契約は、特許などの非常に価値のある知的資産を保有しているにもかかわらず、ライセンス活動から得られる収益を「おまけ」程度にとらえ、契約内容把握や回収管理を怠っていることにより、ロイヤルティの未回収が多発している現状が指摘されています。ライセンシー（提供される側）の債務不履行をライセンサー（提供する側）が証明できないため訴訟に至るケースは少なく、重大な問題として認識するよりも、内々に和解するか、大半の場合、放置されているといわれています。

しかし、今後もこれまで以上にライセンス活動が企業価値向上の源泉として大きな役割を占めると予想されるため、直接的に純利益にインパクトを与えることを考慮すると、ライセンサーは単なる「おまけ」としてではなく、回収可能性について契約後も継続的に検討を行い、一方、ライセンシーは自社の管理体制を強化する必要があるといえます。また、市場のグローバル化により、企業のライセンス活動も海外企

業との契約が増加している現状にかんがみると、海外企業との訴訟の可能性を無視できず、ロイヤルティ未払いなどの問題は、ますます重要視されてきています。

従って、企業内における法務・知的財産部や経理部などの部門間連携による多角的な判断能力を高めると同時に、ロイヤルティ監査を活用して第三者意見を取り入れることも考慮する必要があるといえます。

ロイヤルティ監査の主目的は、ロイヤルティ支払金額の正確性の担保であり、ライセンサーおよびライセンシーの相互における解釈の齟齬や故意などにより生じる過少支払いを発見することにあります。なお、ロイヤルティ監査の実施主体は、ライセンサーもしくは監査法人などの第三者機関であることが多いようです。ライセンサーおよびライセンシーにとって、ロイヤルティ監査を行うメリットは、〈表2〉のとおりにまとめることができます。

ロイヤルティ監査のデメリットに関しては、ライセンサー、ライセンシーの両者とも人件費、管理費、監査費用といった企業内外の管理コストや労力が負担となること、そして両者間において信頼性を損なう可能性があることなどが挙げられます。

日本におけるロイヤルティ未払いの判例を見ると、企業規模によって、そのインパクトが異なってくるものの、中には企業の財務状況に対して相対的に重要性のある金額となっている場合があることが分かります。また、ロイヤルティ未払い分のほかにも、違約金や遅延損害金などを支払わなければならないケースがあり、適切に管理を行っていけば支払う必要のなかった費用を負担しなければならないこともあ

▶表2 ロイヤルティ監査を行うメリット

ライセンサー	ライセンシー
<ul style="list-style-type: none"> ロイヤルティの回収可能性の確保 適切なロイヤルティ率の設定 ロイヤルティ算定方法の確認 ロイヤルティの未払いの発見 	<ul style="list-style-type: none"> 訴訟対策 適切なロイヤルティ率の設定 契約解除回避 ロイヤルティの過払いの発見 ライセンサーからの信用獲得

ります。訴訟になると契約が途中で解除されるケースもあり、この場合、企業のビジネスや財務への影響は、より大きくなります。例えば、フランチャイズビジネスにおいては、フランチャイズ契約の解除に伴って原状回復請求権を行使されると、リース物件の引き渡しを求められることもあります。米国会計基準を適用している企業においては、あらかじめ有形固定資産の除去に伴う不可避的な債務が存在する場合には、当該除去に要する将来支出額を見積もり、その現在価値を資産除去債務として負債計上するとともに、同額を当該有形固定資産の帳簿価額に加え、減価償却を通じて各期に費用配分する必要があります。一方、日本の会計基準^{*4}では、特定の業界を除いて米国会計基準のような処理を行っておらず、フランチャイズ契約終了時に認識する予定の原状回復費用を、契約の解除によって予定よりも早期に認識しなければならないことが想定されます。

III ライセンス契約における会計処理の留意事項

ライセンス契約の中でも、ソフトウェアライセンスの場合は、特許や商標とは異なり、完成の度合いがライセンス契約にも影響してきます。契約の中には、ライセンシーがライセンサーの技術に対して追加的な研究開発の結果、改良技術を開発した場合には、無償または有償でライセンサーにライセンス料を支払わせる条項を含

むものもあります。このような場合は、ロイヤルティの支払いと会計上の認識のタイミングの違いや、資産計上もしくは費用処理の判断について、ライセンシー側での留意が必要となります。以下、当該会計処理に関して米国会計基準を中心に解説します。

まず、ライセンス契約上、追加作業が研究開発に該当するか否かを判断する必要があります。会計制度において定められた研究開発のスコープ（範囲）の一例として、米国財務会計基準のFAS2では「研究開発費」を〈表3〉のように定義しています。

会計上の判断においては、「著しい改良」に該当するか否かが、資産計上と費用処理との大きな分岐点となります。つまり、追加作業が「著しい改良」として研究開発費の定義に該当する場合は、将来の収益獲得に不確実性を伴うため、発生時点で費用として処理することとなります。

会計上の判断を誤らないための対応としては、ライセンス契約の締結時、決裁書類の作成段階から必要な情報を漏れなく、かつ具体的に記載しておくことが重要です。例えば、「追加の研究開発を要するか否か」、また追加の研究開発が必要な場合には、それが「著しい改良に該当するか否か」を判断できるような情報などが考えられます。

次に、追加作業が「著しい改良」に該当する技術について、製品の製造・販売のいずれかに使用・活用できる状態になった時点、つまり

▶表3 研究開発費

研究	新しい製品やサービス、また新しいプロセス（工程）や技術を開発するために、そして既存の製品やプロセスに著しい改良をもたらすために有用な新しい知識の発見を目的とする計画的な調査
開発	研究成果やほかの知識をもとに、新しい製品やプロセス、また販売および使用を目的とする既存の製品やプロセスに著しい改良をもたらすために計画し、デザインすること。開発に含まれるものは、概念構築、企画・設計、代替製品のテスト、原型の作図、試験設備の操業である。また、含まれないものは、既存の製品、製造ライン、製造方法および、その他の継続的な操業に対する日常的または定期的な変更であり、それらが改良に該当するものであっても、開発には含まれない。また、市場調査や市場化テスト活動は含まれない

^{*4} なお、日本でも「資産除去債務に関する会計基準」および「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」は、平成22年4月1日以後開始する事業年度から適用されます。

「いつ研究開発の範囲・段階を脱したか」を判断することとなります。研究開発の段階を脱した後は資産計上できる可能性があります。そのため、ここでの線引きは、技術そのものを熟知した者と、会計上の判断をできる者が一緒に検討を行うことが望まれます。多くのライセンス契約を行っている企業では、契約ごとの会計処理のばらつきを排除するために、このような判断の統一化が非常に重要となります。

この線引きを行う際に問題となるのが、マイルストーン^{*5}の理解と判断です。研究開発を行う際には、マイルストーンを設けて、その進捗度合いにより支払い条件を設定しているケースがあります。この場合は、研究開発の範囲を脱し、商業的に使用可能となったコア技術が、いつの時点で確立されたかが明確であれば、その時点以降の支出は資産計上できる可能性があります。

一方、マイルストーンに関係なく、定額で分割支払いを行うケースもあります。その場合は、研究開発の進捗度と支払い時期が必ずしも対応しないため、線引きが難しく、全額費用処理をしなければならない可能性があります。

なお、研究開発に係る不確実性のリスクをライセンサーとライセンシーのどちらが取るかによっても会計処理が変わることがあります。研究開発が成功しなかったときに、契約金を払い戻すと契約書に明記されている場合は、ライセンサーがそのリスクを取ることで、ライセンシーは資産として計上する可能性があります。

これまで、確立済みの技術は資産に計上する可能性があることを前提に述べてきましたが、資産計上のためには、さらにコア技術確立後の代替的用途^{*6}を検討する必要があります。

なお、資産計上されたライセンスに係る研究開発活動は、通常1年間以上の長期にわたるため、特許期間など法的に認められた年数や契約

期間に応じて費用化します。その際、研究開発目的のために取得した資産であれば、減価償却費は研究開発費として会計処理します。

IV おわりに

実際の複雑なライセンス契約においては、その都度、実態を勘案し、適切な会計処理を適用して判断する機会が多いといえます。企業の法務・知的財産部では、契約書から起案を作成する際に、例えば次に挙げる会計上の判断に不可欠な項目に関して、漏れのないように記載しておくことが望まれます。

- (1) 金額にかかわる部分 (契約金額・契約単価)
- (2) 契約期間
- (3) 解約可能期間があるかなど(1)(2)に絡む特約条項
- (4) 契約金は払い戻し不能かどうか

ロイヤルティー支払いの算出の際に、販売数量に基づくのか、それとも製造数量に基づくのかによってロイヤルティー支払金額が大きく異なってきます。ライセンス契約では、意図的な計算ミスとは別に、その複雑性からコミュニケーション不足や解釈の相違が原因で未払いが発生しているケースがあります。ライセンサーとライセンシー間においては、契約書上の事項について、あらかじめ相互の認識を共通化し、また企業内部においては、知的財産部、法務部、経理部などの各関係部門における連携を強化するなど、コミュニケーションの深化が今後ますます求められてくることになるでしょう。

※5 プロジェクト管理における進捗管理の基準点とするもの

※6 他から購入した無形固定資産のうち、試験研究活動を行うために取得し、将来において他の目的（研究開発プロジェクトまたは、その他）に現在の状況のまま、かつ追加の開発がなく使用できることが合理的に見込める場合