
プロジェクト 収益認識に関する会計基準の開発

項目 可能性の閾値の表現に関する検討

本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、2017 年 7 月 20 日に、次の企業会計基準及び企業会計基準適用指針の公開草案（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表した。

(1) 企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」（以下「会計基準案」という。）

(2) 企業会計基準適用指針公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「適用指針案」という。）

本資料では、可能性の閾値の表現に関して、本公開草案に寄せられたコメントについて審議を行うことを目的としている。

会計基準における「可能性が高い」の使用

（IFRS 及び米国会計基準）

2. 国際会計基準審議会（IASB）は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」において、「可能性が高い (probable)」について、事象が「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高い (more likely than not)」場合であるとしている（IAS 第 37 号第 23 項）。また、「可能性が非常に高い (highly probable)」については、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」において、『可能性が高い』よりも著しく可能性が高いこと」と定義している（IFRS 第 5 号付録 A）。
3. 米国財務会計基準審議会（FASB）は、FASB Accounting Standards Codification™（FASB による会計基準のコード化体系。以下「FASB-ASC」という。）の Topic450「偶発事象」（以下「FASB-ASC Topic450」という。）において、「可能性が高い (probable)」について、“The future event or events are likely to occur” と定義している（FASB-ASC 450-20-20）。
4. IFRS における「可能性が非常に高い (highly probable)」は、米国会計基準の「可能性が高い (probable)」と同義で用いられていることが、IFRS 第 5 号及び IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の結論の根拠で示されている（IFRS 第 5 号 BC81 項、IFRS 第 15 号 BC211 項）。

(日本基準)

5. 企業会計原則注解(注18)において、引当金の認識要件の1つとして、「発生の可能性が高い」ことを求めている。また、監査・保証実務委員会実務指針第61号「債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取扱い」4.(3)では、保証債務の履行に伴う損失の発生の可能性には、①高い場合、②ある程度予想される場合、③低い場合があるとしており、損失の発生の可能性が高く、かつ、金額の見積りが可能な場合には、債務保証損失引当金を計上しなければならないとしている。
6. 企業会計原則注解(注18)及び監査・保証実務委員会実務指針第61号において、「可能性が高い」に関して具体的な蓋然性の基準値は示されていないが、実務的には、IFRSにおける“highly probable”、米国会計基準における“probable”に近いもの(少なくともIFRSの“probable”、米国会計基準の“more likely than not”よりは高いもの)として捉えられてきたと考えられる¹。

変動対価に関する可能性の閾値の表現

(コメント・レターの概要)

7. 本公開草案に対して、変動対価を取引価格に含めるか否かの判断における「可能性が非常に高い」の表現を検討すべきであるとの意見が見られている(審議事項(4)-2 #53)。以下は関連するコメント・レターの抜粋である。

「収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い」という点については、適用指針第25項で考慮すべき事項を掲げているが、第16項の「可能性が高い」とのレベル感は今一つはっきりしない。「収益の著しい減額が発生しない可能性がほとんどない」など、もう少し明確にできないか。また、設例11、12、13では前提条件がすでに明確に判断されたものとなっており、不十分である。

本会計基準案において、会計処理の閾値を「収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い部分に限り」(変動対価に係る定め。本会計基準案第51項)などと

¹ 「負債性引当金等に係る企業会計原則注解の修正に関する解釈指針」(企業会計審議会 昭和57年4月20日)一 企業会計原則注解十八に定める「負債性引当金について」の修正について③では、「修正前の注解では、負債性引当金の設定要件の一つとして『将来において特定の費用たる支出が確実に起ると予想され』としているが、『確実に起ると予想され』の文意は、特定の費用又は損失に係る事象の発生の確率がかなり高いとの意味であるので、その文意を明確にするため、『確実に起ると予想され』を『発生の可能性が高く』に修正した。」とされている。

定めているケースがあるが、これらの閾値（「可能性が非常に高い」など）の目安について、結論の背景などで補足されることを検討されたい。

（理由）

本会計基準案は IFRS 第 15 号の定めを基礎として作成されていると理解しているが（本会計基準案第 92 項(1)、第 93 項(2)参照）、閾値の水準が IFRS と同一であるかどうかについては、明示されていない。「可能性が高い」(probable) という表現について、IFRS では発生する確率の方が発生しない確率よりも高いという意味で捉えられるが、我が国の会計基準においては、必ずしもそのような意味合いでのみ理解されている訳ではないと思われる（貴委員会が、企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」の公表時（平成 27 年 12 月）に公表した「企業会計基準適用指針公開草案第 54 号『繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）』に対するコメント」の 5. の 6) 参照）。

この点について、我が国における会計基準間の整合性を重視すると、「可能性が非常に高い」という閾値について、IFRS で想定される水準よりも高いハードルで判断される可能性があると思われる。しかしながら、本会計基準案の開発における経緯等を考慮すると、本会計基準案や本適用指針案で示されている閾値は IFRS におけるそれらと同水準になるべきと考えられる。このため、我が国の会計基準としてこの目安を明確に示して実務上の混乱を回避すべく、結論の背景等で閾値に関する考え方が補足的に示される必要があるものとする。

会計基準案第 51 項（変動対価の見積りの制限）に記載されている「収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い」の閾値について、我が国の他の会計基準等で用いられている「可能性が高い」の閾値と同じであることが想定されているのであれば、「可能性が高い」との表現を用いていただきたい。

（理由）

会計基準案第 51 項（変動対価の見積りの制限）に記載されている「収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い」の閾値は、IFRS 第 15 号 BC211 項に「USGAAP における「可能性が高い」と同じ意味を達成するために使用した」ことが明記されている。

我が国の他の会計基準等においては、資産の閾値として「可能性が高い」（企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」第 6 項における繰延税金資産等）や「確実に見込まれ」（企業会計基準第 27 号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」第 7 項における還付税額等）という用語が用いられており、「可能性が高い」という用語が使用される場合、米国会計基準における「可能性が高い」と大きく異なる意味で用いられていると考えられる。

このため、会計基準案第 51 項（変動対価の見積りの制限）に記載されている閾値

が、我が国の他の会計基準等で用いられている「可能性が高い」の閾値と同じであることが想定されているのであれば、「可能性が高い」との表現を用いることが考えられる。(後略)

(本公開草案における記載)

8. 本公開草案では、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非常に高い部分を取引価格に含めることが提案されている(会計基準案第 51 項並びに適用指針案第 25 項及び第 158 項)。

(分析)

9. 前項の記載は、IFRS 第 15 号において変動対価に関する可能性の閾値として「可能性が非常に高い (highly probable)」が用いられている (IFRS 第 15 号第 56 項) ことから、「可能性が非常に高い」という用語を用いている。なお、FASB-ASC Topic 606「顧客との契約から生じる収益」(以下「FASB-ASC Topic606」という。)においては、同じ個所について、「可能性が高い (probable)」が用いられている (FASB-ASC 606-10-32-11) が、第 4 項に記載のとおり、IFRS と米国会計基準で意図している閾値は同じである。
10. 第 6 項に記載のとおり、これまで我が国の会計基準においては、「可能性が高い」は、実務的には、IFRS における“highly probable”、米国会計基準における“probable”に近いもの(少なくとも IFRS の“probable”、米国会計基準の“more likely than not”よりは高いもの)として捉えられてきたと考えられる。

(提案)

11. 上記を踏まえ、第 8 項に示した本公開草案の各項における「可能性が非常に高い」を「可能性が高い」に修正することが考えられるかどうか。

対価の回収可能性に関する閾値の表現

(コメント・レターの概要)

12. 本公開草案に対して、契約の識別の要件の 1 つである「可能性が高い」の表現を検討すべきであるとの意見が見られている(審議事項(4)-2 #53)。以下は関連するコメント・レターの抜粋である(なお、下記コメント・レターの抜粋には、保証サービスに係る閾値に対するコメントも含まれるが、当該コメントへの対応は第 17 項から第 20 項を参照。)

(前略) 会計基準案第 16 項 (契約の識別) に記載されている「対価を回収する可能性が高い」の閾値及び適用指針案第 37 項 (財又はサービスに対する保証) に記載されている「保証サービスを顧客に提供する可能性が高い」の閾値についても、IFRS 第 15 号 BC44 項「発生する可能性の方が高い」や同 B31 項「保証サービスを顧客に提供する可能性が高い」と記載されているものと同じかどうかについて、明らかにしていただきたい。

(本公開草案における記載)

13. 本公開草案では、対価を回収する「可能性が高い」ことを、顧客との契約を識別することの要件の 1 つとすることを提案している (会計基準案第 16 項、第 108 項及び第 110 項)。

(分析)

14. 前項の記載は、IFRS 第 15 号において、顧客との契約を識別する要件の 1 つである対価の回収可能性について、「可能性が高い (probable)」ことが求められていることによる (IFRS 第 15 号第 9 項(e))。なお、FASB-ASC Topic606 においても「可能性が高い (probable)」が用いられており (FASB-ASC 606-10-25-1(e))、IFRS と米国会計基準で同じ用語が用いられているものの、意図している閾値は異なるものとなっている (第 4 項参照)。
15. この点、IASB 及び FASB は、IFRS 第 15 号と FASB-ASC Topic606 とで異なる意味を有する同じ用語を使用した場合、契約の識別の要件に該当するか否かの判断に相違が生じる可能性があることを認識しているものの、IFRS 及び米国会計基準それぞれにおける内的整合性の維持が優先されること、及び企業は対価を回収できるように適切な経済的保護がなければ信用リスクのある顧客と契約を締結しないと考えられることから、当該差異は実務に重要な影響を及ぼさないだろうと判断している (IFRS 第 15 号 BC44 項)。

(提案)

16. 顧客との契約を識別する要件の 1 つである対価の回収可能性における“probable” (IFRS 第 15 号第 9 項(e)) について、米国会計基準における「可能性が高い (probable)」と同様の閾値と捉えたとしても、前項に記載のとおり、IFRS 第 15 号における「可能性が高い (probable)」と閾値が異なることから生じる実務上の影響は重要ではないと考えられる。よって、本公開草案における「可能性が高い」という文言を修正しないことが考えられるがどうか。

第 89 回専門委員会（2018 年 1 月 12 日開催）で聞かれた主な意見

（変動対価に関する可能性の閾値の表現及び対価の回収可能性に関する閾値の表現）

- 変動対価に関する可能性の閾値の表現については、過大な収益認識を防止するという趣旨に鑑み、「可能性が非常に高い」という表現を変えないことも考えられる。
- IFRS 第 15 号における変動対価及び対価の回収可能性の閾値の表現は異なるが、IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れている新基準において両方の表現を「可能性が高い」とすると、閾値が同一となり適切な結果とならない可能性がある。
- 新基準において変動対価と対価の回収可能性の閾値の表現をともに「可能性が高い」とすると、1つの基準の中に「可能性が高い」の意味が2つあると捉えられる可能性がある。
- 仮に変動対価に関する可能性の閾値の表現を「可能性が高い」に修正する場合には、最終基準化の際に公開草案より閾値が下がったとの誤解を生じさせないための説明や IFRS 第 15 号や米国会計基準における表現との関係についての説明が必要になる。
- 変動対価に関する可能性の閾値の表現について、IFRS 第 15 号の日本語訳と異なる表現を用いた場合、新基準と IFRS 第 15 号における閾値に差異があるとの誤解が生じる可能性がある。
- 可能性の閾値の表現と確率の程度について整理したうえで、表現を見直すことも考えられる。

その他の可能性の閾値の表現

17. 上記以外の本公開草案における可能性の閾値に係る記載及び当該記載に対する ASBJ 事務局の分析・提案は以下のとおりである。

（適用指針案第 37 項の記載）

適用指針案第 37 項（下線追加）

財又はサービスに対する保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従って

いるという保証に加えて、保証サービスを含むかどうかを判断するにあたっては、例えば、次の(1)から(3)の要因を考慮する。

(1) 財又はサービスに対する保証が法律で要求されているかどうか

財又はサービスに対する保証が法律で要求されている場合には、当該法律は、通常、欠陥のある財又はサービスを購入するリスクから顧客を保護するために存在するものであるため、当該保証は履行義務でないことを示している。

(2) 財又はサービスに対する保証の対象となる期間の長さ

財又はサービスに対する保証の対象となる期間が長いほど、財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証に加えて、保証サービスを顧客に提供する可能性が高いため、財又はサービスに対する保証は、履行義務である可能性が高い。

(3) 企業が履行を約束している作業の内容

財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証を提供するために、欠陥のある商品又は製品に係る返品¹の配送サービス等、特定の作業を行う必要がある場合には、当該作業は、履行義務を生じさせない可能性が高い。

(適用指針案第 37 項に対する分析)

18. 適用指針案第 37 項(2)の「可能性が高い」は、IFRS 第 15 号及び FASB-ASC Topic 606 では“more likely”であるが (IFRS 第 15 号 B31 項(b)、FASB-ASC 606-10-55-33(b))、ここでは保証の対象期間が長くなるほど、より可能性が高くなることを示しており、絶対的な閾値ではなく、保証の対象期間がより短かった場合との相対的な比較において、可能性が高いことを示している。
19. 適用指針案第 37 項(3)の「可能性が高い」は、IFRS 第 15 号及び FASB-ASC Topic 606 では“likely”である (IFRS 第 15 号 B31 項(c)、FASB-ASC 606-10-55-33(c))。同項における“likely”は副詞として用いられていること、及び同項の文意に鑑みると、形容詞である“probable”と同義として「可能性が高い」とすることは、必ずしも適切ではないと考えられる。

(適用指針案第 37 項に対する提案)

20. 適用指針案第 37 項(2)について、保証期間がより短かった場合と比較して、可能性が高まることを明確にするために、同項の記載を「財又はサービスに対する保証の対象となる期間が長いほど、(中略)保証サービスを顧客に提供する可能性がより高まるため、財又はサービスに対する保証が、履行義務である可能性も高まる。」(下線追加)と修正することが考えられるかどうか。

適用指針案第 37 項(3)について、「(前略)特定の作業を行う必要がある場合には、

当該作業は、通常、履行義務を生じさせない。」(下線追加)と修正することが考えられるかどうか。

第 89 回専門委員会 (2018 年 1 月 12 日開催) で聞かれた主な意見

(適用指針案第 37 項(2)に対する提案)

- 財又はサービスに対する保証に関する可能性の閾値の表現については、文章の趣旨が確率の程度を示すものではなく、傾向を示すものであり、文章の趣旨を踏まえ修正案を見直すべきである。

(適用指針案第 54 項の記載)

適用指針案第 54 項 (下線追加)

契約負債における非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込む場合には、当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識する。

契約負債における非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込まない場合には、当該非行使部分の金額について、顧客が残りの権利を行使する可能性が非常に低くなった時に収益を認識する。

(適用指針案第 54 項に対する分析)

21. 適用指針案第 54 項の「可能性が非常に低くなった」は、IFRS 第 15 号及び Topic 606 では“becomes remote”である (IFRS 第 15 号 B46 項、FASB-ASC 606-10-55-48)。“remote”について、IFRS は具体的に定義していないものの、FASB-ASC Topic 450 では“the chance of the future event or events occurring is slight”と定義されており (FASB-ASC 450-20-20)、発生の可能性が非常に低い状況を表している。
22. 適用指針案第 54 項の趣旨は、非行使部分について、事後的に顧客が権利行使する可能性があるにもかかわらず、企業が権利行使されないと見込んで収益を前倒して計上されないようにすることにある。

(適用指針案第 54 項に対する提案)

23. 第 21 項の米国会計基準における定義、前項に示した適用指針案第 54 項の趣旨及び

我が国における他の会計基準²で用いられている表現を加味して、「顧客が残りの権利を行使する可能性が極めて低くなった時に」（下線追加）と修正することが考えられるかどうか。

（適用指針案第 89 項の記載）

適用指針案第 89 項（下線追加）

工事契約について、工事原価総額等（工事原価総額のほか、販売直接経費がある場合にはその見積額を含めた額）が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、その超過すると見込まれる額（以下「工事損失」という。）のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上する（〔設例 33〕）。

（適用指針案第 89 項に対する分析及び提案）

24. 本公開草案においては、工事損失引当金について、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」における定めを踏襲している（適用指針案第 142 項）ことから、表現を修正しないことが考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

可能性の閾値に関する表現についての事務局の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

以上

² 企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」第 42 項(2)及び(注 12)に以下の記載がある（下線追加）。

第 42 項(2)「デット・アサンプションは、我が国では社債の買入償還を行うための実務手続が煩雑であることから、法的には債務が存在している状態のまま、社債の買入償還と同等の財務上の効果を得るための手法として広く利用されている。したがって、改めて、オフバランスした債務の履行を求められることもあり得るが、このような手続上の実情を考慮し、取消不能の信託契約等により、社債の元利金の支払に充てることのみを目的として、当該元利金の金額が保全される資産を預け入れた場合等、社債の発行者に対し遡求請求が行われる可能性が極めて低い場合に限り、当該社債の消滅を認識することを認めることとする。」

（注 12）「予定取引とは、未履行の確定契約に係る取引及び契約は成立していないが、取引予定時期、取引予定物件、取引予定量、取引予定価格等の主要な取引条件が合理的に予測可能であり、かつ、それが実行される可能性が極めて高い取引をいう。」