

不利な契約に関する IAS第37号の部分改訂 プロジェクト

不可避免的に生じる原価
(契約の履行に要する原価)の解釈

赤塚尚之

Naoyuki Akatsuka

滋賀大学 経済学部 / 准教授

I はじめに

本稿は、不利な契約に関するIAS第37号の部分改訂を目的とするIASBの基準設定プロジェクト「不利な契約の判定に勘案すべき原価」の内容について、適宜筆者による補足を交えながら詳らかにするものである。本稿の脱稿時点(2018年9月)までの検討状況を時系列に整理すれば、図表1のとおりである。

図表1からも明らかなおと、当該プロジェクトは現在IASBのプロジェクトとなっているが、具体的な検討は「上申書(submission)」を受領したIFRS解釈委員会(IFRS-IC)が行い、IAS第37号を改訂する公開草案の公表に必要となる検討をほぼ終えている。かかる状況において、資料的色彩の濃い本稿が¹⁾、公表予定の公開草案の理解に資すること、さらには「引当金プロジェクト」²⁾において不利な契約について包括的な検討を行う際の理解の一助となることを期待している。

II 現行規定

報告主体が不利な契約を有する場合、それに基づく現在の債務(obligation)を引当金として認識し測定する。ここに「不利な契約(onerous contract)」³⁾とは、「契約に基づく債務の履行に際して不可避免的に生じる原価(cost)が、契約に基づき獲得することが期待できる経済的便益(benefit)を超過する契約」をいう。また、「不可避免的に生じる原価(unavoidable cost)」は、契約から解放されるために要する正味原価の最小額であり、「契約の履行に要する原価(cost of fulfilling the contract)」と「契約不履行によって生じる補

1) 筆者の問題意識および目的意識については、赤塚(2017, pp. 1-3)を参照。

2) 2015年のアジェンダ協議を経て、2016年5月に「引当金プロジェクト」が発足し、リサーチパイプラインに分類された。その後、2018年3月に概念フレームワークの改訂が完了した

図表1 これまでの検討状況

年月	検討主体	事項と内容
2017年6月	IFRS-IC	アジェンダ却下通知案の作成 ・3つの基本的な考え方の提示
2017年9月	IFRS-IC	[通知案]の再検討 ・基本的な考え方を維持することの再確認 ・解釈に関する文言の修正
2017年11月	IFRS-IC	基準設定プロジェクトの実行可能性の調査 ・プロジェクトの範囲についての検討 ・アジェンダ要件の判定結果の見直し ・基準設定の形式の予備的検討 ・IFRS-ICによる基準設定アジェンダに追加
2017年12月	IASB	・IFRS-ICによる検討状況の確認
2018年3月	IFRS-IC	基準設定プロジェクトとしての検討 ・「契約の履行に要する原価」の解釈の検討 ・解釈に基づく文言案と例示案の作成 ・基準設定の形式の検討
2018年6月	IFRS-IC	基準設定プロジェクトとしての検討 ・追加開示規定の要否の検討 ・経過措置の検討
2018年7月	IASB	・IFRS-ICによる検討状況の確認 ・IASBによる基準設定プロジェクトの決定
2018年9月	IASB	・公開草案の公表等、スケジュールの確認

(筆者作成)

償金・違約金」のいずれか小さいほうの額である。なお、専らその契約に用いる(固定)資産に減損が生じている場合には、IAS第36号に基づきそれを認識したうえで、引当金を別個に認識する(IAS 37, pars. 10, 66-69)。

IAS第37号は、不利な契約の例として、新工場への移管後も解約不能な旧工場のオペレーティングリース契約(借手)を挙げている(IAS 37, Example 8)。もともと、これは、IFRS第16号の発効(IAS第17号の失効、2019年1月1日)に伴い削除される。また、IAS第2号は棚卸資産の保有量を超過する確定販売契約・確定購入契約から生じる引当金について、IAS第41号は生物資産・農

産物の販売契約が不利な契約に該当する場合、それぞれIAS第37号を適用することとしている(IAS 2, par. 31; IAS 41, par. 16)。

さらに、IFRS第15号の発効(2018年1月1日)に伴い、IAS第11号が失効する。IFRS第15号は、いわゆる「不利テスト」を規定しないこととした(IFRS 15, par. BC296)。そこで、これまでIAS第11号を適用することによりIAS第37号の適用対象外とされてきた工事契約についても、IFRS第15号の発効後、IAS第37号を適用して不利な契約の判定を行う(IAS 37, par. 5(g))。

ものの、本稿の脱稿時点において引当金プロジェクトは再開されていない。

3)「負担付契約」と訳出されることもある。

Ⅲ 過去の検討

3.1 負債プロジェクト (2002年4月~2010年11月)

IASBは、かつてIAS第37号の改訂⁴⁾を目的とした「負債プロジェクト」を展開していた。2005年6月に公表された公開草案は、不利な契約について、IASB基準(当時の基準書第146号)との短期コンバージェンスの点から、オペレーティングリース契約に関連する次の2つの提案を行った (IASB 2005, pars. 55 and 58)。

- (a) 報告主体の行動によって生じる不利な契約について、当該主体が実際に行動するまで、当該契約に基づく負債を認識してはならない⁵⁾。
- (b) オペレーティングリース契約から不可避免的に生じる原価から、転貸収入予想額の合理的見積額を控除する。

これらの提案については、コメントレーターに基づき2008年4月に再検討が行われ、特段変更する必要がないことが確認された⁶⁾。

3.2 調査プロジェクト (2015年7月)

IASBは、2015年7月、概念フレームワークの改訂がIAS第37号に及ぼす影響を分析する一環で⁷⁾、不利な契約について言及している⁸⁾。

まず、IFRS第16号の発効後、借手は、オペレーティングリースに関する使用権資産とリース負債を認識する。また、損失額については、負債ではなく、使用権資産の減損として処理する。そこで、今後、不利なオペレーティングリース契約に関する論点の重要性は低下していく。それとは逆に、今後、工事契約の実務の多様化が懸念される。IAS第11

号が(工事)契約原価の範囲を明示する一方、IAS第37号は不利な契約の判定に用いる「不可避免的に生じる原価」の範囲を明示していない。そこで、IFRS第15号の発効(IAS第11号の失効)後、不利な工事契約の判定にIAS第37号を適用することによる実務の多様化が問題となることは、想像に難くない (IASB 2015c, pars. 3.11-3.13, 4.7)。

また、IASBは、不利な契約に関する利害関係者(とくに監査人と財務諸表作成者)からの要望を、次のとおり整理している (IASB 2015c, par. 4.6)。

- (a) 資産の購入契約について、単に契約価格が現在の市場価格を上回ったことをもって不利な契約に該当すると判定すべきではないことを明確にすべきである。
- (b) 不利な契約の定義にある「経済的便益」について、狭義に解釈すべき(契約に基づき直接権利を有するものに限定する)か、より広義に解釈すべき(将来に収益を獲得できる契約に対する権利といった間接的なものも含む)か、明確にすべきである。
- (c) 「契約の履行に要する原価」の範囲について、増分原価に限定すべきか、間接費の配賦額も含めるべきか、明確にすべきである。
- (d) 保有資産(とくに生物資産や農産物など、売却費用控除後の公正価値によって測定する資産)を用いて履行する契約に関する指針を策定すべきである。
- (e) (複数要素) 契約を構成要素に分解し、分解した要素ごとに不利な契約の判定を行うべきか、明確にすべきである。

その後、IASBは、非公式にアウトリーチを実施し、不利な契約に関する測定規定の明確化に対す

4) プロジェクトの中途において、IAS第37号に代わる新規のIFRSを作成することとされた。

5) これにより、新工場への移管後も解約不能な旧工場のオペレーティングリース契約は、新工場への移管の結果、不利な契約に該当すると解される (IASB 2005, Example 12)。

6) 詳細については、赤塚 (2017, pp. 261-270, 316, 320-323) を参照。

7) 2015年5月に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」が公表されている。

る要望があることを把握している (IASB 2016b, par. 9)。

IV 「アジェンダ却下通知案」をめぐるとの検討

4.1 「上申書」

IFRS-ICに提出された「上申書」は、上述の分析と同様、IAS第11号の失効に伴う工事契約の実務の多様化を懸念している。そして、次の3つの見解を示したうえで、不利な契約の判定に用いる「不

可避的に生じる原価」の範囲の明確化を要望している。

見解1: 全部原価アプローチ (full costs approach)

見解2: (契約と) 直接関連する原価アプローチ (directly attributable costs approach)

見解3: 増分原価アプローチ (incremental costs approach)

3つの見解の相違は、図表2の設例をつうじて浮き彫りにされている。

図表2 「上申書」の設例

(単位: CU)

	見解1	見解2	見解3
契約収益	100	100	100
契約原価	120	110	55
予想利益または損失	△20	△10	45

(契約原価の内訳)

(単位: CU)

		見解1	見解2	見解3		
全部原価	契約と直接関連する原価	増分原価	直接材料費	40	40	40
			直接労務費	15	15	15
	増分原価ではない	間接費①	減価償却費	45	45	
			その他	10	10	
契約と直接関連する原価ではない	間接費②	10				

注1) 前提条件は、次のとおりである。

1. 「契約不履行によって生じる補償金・違約金」は、「契約の履行に要する原価」よりも高い。
2. 貨幣の時間的価値に重要性はない。
3. 当該契約の履行に用いる工場・設備は、他の契約の履行にも用いる。
4. 減損会計の適用要件は充足しない。

注2) 間接費は、契約との関連によって2分されている。間接費①は、契約と直接関連する原価に該当する間接費 (direct overhead cost)、また、間接費②は、契約と直接関連する原価に該当しない間接費 (indirect overhead cost) である。ちなみに、IAS第11号、IFRS第15号、および図表3の解釈Bの判定結果と照合すると、具体的な項目としては、例えば、間接費①には「契約によって個別に請求できる一般管理費」、間接費②には「契約によって個別に請求できない一般管理費」がそれぞれ該当すると思われる。

(IFRS-IC 2017a, Appendix B, p. 15をもとに筆者作成)

8) ちなみに、概念フレームワークの改訂に伴い、仮に引当金を「履行価値」によって測定するようIAS第37号を改訂するとすれば、不利な販売契約の判定・認識に用いる属性 (原価) と測定に用いる属性 (価値) が一致なくなる。IASBはこの点について言及していないが (IASB 2015d)、「履行価値」による測定を適用するならば、何らかのかたちで対処する必要がある

であろう。

前提条件1より、不利な契約の判定に用いる「不可避免的に生じる原価」は、「契約の履行に要する原価」となる(IFRS-IC 2017a, par. 30)。そこで、以下、「不可避免的に生じる原価」と「契約の履行に要する原価」を同義で用いることとする。

見解1は、現行実務の変更を回避すべく、IAS第11号の規定を継承するものである。契約原価は全部原価CU120となり、契約収益CU100を超過するから⁹⁾、当該契約は不利な契約に該当し、引当金CU20を認識する(IFRS-IC 2017a, Appendix B, pp. 15 and 16)。

見解2は、不利な契約の判定にIFRS第15号が規定する契約原価（「契約と直接関連する原価」）を用いるべきとして、IFRS第15号を援用するものである。契約原価は契約と直接関連しない原価である間接費②を除外したCU110となり、契約収益CU100を超過するから、当該契約は不利な契約に該当し、引当金CU10を認識する(IFRS-IC 2017a, Appendix B, p. 16)。

見解3は、不利な契約の判定にIAS第37号を適用すべきとして、IAS第37号の解釈を明確にするものである。見解3は、「不可避免的に生じる原価」を増分原価と解する¹⁰⁾。契約原価は、直接材料費と直接労務費の合計CU55となる（前提条件3より、減価償却費は増分原価には該当しない）。見解1および見解2とは異なり、契約原価は契約収益を超過しないから、当該契約は不利な契約に該当しない(IFRS-IC 2017a, Appendix B, pp. 16 and 17)。

このように、「不可避免的に生じる原価」の集計方法が複数存在することによって、不利な契約の判定結果が相違しうる¹¹⁾。また、不利な契約と判定される場合であっても、引当金額は相違しうる。

9) 厳密には、収益ではなく、「獲得することが予想される経済的便益」を比較対象として判定する。

10) KPMGは、「不可避免的に生じる原価」を増分原価と解釈している(KPMG 2014, par. 3.12.660.50)。

4.2 IFRS-ICスタッフによる分析(2017年6月)

4.2.1 検討すべき課題

IAS第11号は、近々に失効する。また、近々に発効するIFRS第15号は、不利テストを規定していない。したがって、「不可避免的に生じる原価」の明確化については、「上申書」の見解1や見解2のようにIAS第11号またはIFRS第15号を適用・援用するのではなく、IAS第37号の解釈を明示することによって対処すべきである。あわせて、あらたな解釈をふまえてIAS第37号を適用すると、IAS第11号を適用した場合と比べて「不可避免的に生じる原価」の範囲に相違が生じるか、明らかにする必要がある(IFRS-IC 2017a, pars. 8-11)。

4.2.2 2つの解釈

「上申書」の見解3は、「不可避免的に生じる原価」を増分原価と解するが、ほかにも解釈が可能である。「上申書」の分析に際して、次に示す2つの解釈が識別されている。

解釈A：「報告主体が契約を有することから回避できない原価」と解する。

解釈B：「報告主体が契約を有していなければ回避できる(発生しなかった)原価(増分原価)」と解する。

「上申書」との関係を整理すると、解釈Aは見解1、解釈Bは見解3と同等とみなしてよい(IFRS-IC 2017a, pars. 31, 33, and 37)。ちなみに、IAS第11号が契約原価として明示する諸項目と2つの解釈との関係は、図表3のとおり判定されている。

スタッフは、この時点から解釈Aに対する支持を表明している¹²⁾。しかし、IAS第37号に関する追加規定・説明がない現状において、いずれか一方

11) 見解3については会計単位の問題があるが(6.2参照)、「上申書」は言及していない。

12) 解釈Aと解釈Bは、その論拠も含め、2018年3月に比較検討される(6.2参照)。

図表3 「不可避的に生じる原価」の判定

項目	判定	
	解釈A	解釈B
特定の契約と直接関連する原価	解釈A	解釈B
(a) 監督を含む現場の労務費	○	△
(b) 工事に用いた材料費	○	○
(c) 契約に用いた工場・設備の減価償却費	○	×
(d) 工場・設備、および材料費の現場間移動費	○	○
(e) 工場・設備の賃借料	○	○
(f) 契約と直接関連する設計・技術支援料	○	○
(g) 補償費用の予想額を含む、調整・保証費用の見積額	○	○
(h) 第三者からのクレーム	○	○
請負業務全般に起因し、かつ、特定の契約に配賦可能な原価	解釈A	解釈B
(a) 保険料	○	○
(b) 特定の契約と直接関連しない設計・技術支援料	○	×
(c) 工事間接費	○	△
契約の条件により発注者に個別に請求可能なその他の原価	解釈A	解釈B
契約の条件により補填が明確な一部の一般管理費・開発費	△	×

(注) 判定欄の記号の意味は、次のとおりである。

○ : 「不可避的に生じる原価」に該当する。

△ : 状況によって「不可避的に生じる原価」に該当しうる。

× : 「不可避的に生じる原価」に該当しない。

(IAS 11, pars. 16-19; IFRS-IC 2017a, Appendix Cをもとに筆者作成)

を唯一の解釈とすることは不可能とされた (IFRS-IC 2017a, pars. 31 and 35)。

4.2.3 基準設定アジェンダの可否

以上をふまえ、「不可避的に生じる原価」の解釈をIFRS-ICの基準設定アジェンダとすべきか、判定が行われた。要件とその判定結果は、次頁の図表4のとおりである。

問題となるのは、要件(c)である。要件(c)を充足するには、論点を「不可避的に生じる原価」の解釈に限定すればよい。しかし、そうすると、プロジェクトによって解決可能な論点もおのずと限定され

るから、引当金プロジェクトとは別に基準設定プロジェクトを展開することのベネフィットも限定され、コスト効率性 (Due Process Handbook, par. 5.17) に抵触する。そこで、プロジェクトを正当化するに十分なベネフィットを担保すべく、「経済的便益」の解釈等も論点とする包括的なプロジェクトとすることが考えられる。しかし、そうすると、不利な契約に関する多様な論点を既存の枠組みによって効率的に解決することが困難となる (IFRS-IC 2017a, pars. 42-45)。

以上より、要件(c)を充足しないと判定され、「アジェンダ却下通知案」が作成された¹³⁾。

¹³⁾ ここまでの経過は、企業会計基準委員会(2017a)においても言及されている。

図表4 基準設定アジェンダの判定

要件	当てはめ	判定
(a) 広範かつ利害関係者に重要な影響を及ぼす論点であること。	「不可避免的に生じる原価」の解釈は、広範かつ利害関係者に重要な影響を及ぼす論点であると認められる。	○
(b) 報告手法の多様性を解消・軽減し、財務報告の改善に資すること。	唯一の解釈を提示することは、財務報告の改善に資すると認められる。	○
(c) 現行基準と概念フレームワークの枠内において、効率的に解決できる論点であること。	コスト効率性をクリアすべく、不利な契約に関する包括的な検討を行うとすれば、現行基準と概念フレームワークの枠内において効率的に解決することが困難となる。	×
(d) 提示される方策が、相応の期間にわたり効力を有すること。	引当金プロジェクトの完了には、相当の時間を要すると見込まれる。したがって、プロジェクトによって提示される解釈は、相応の期間にわたり効力を有すると認められる。	○

(IFRS-IC 2017a, pars. 39-45; Due Process Handbook, pars. 5.16, 5.17, and 5.21をもとに筆者作成)

4.3 再検討 (2017年9月)

4.3.1 「基本的な考え方」の維持

次に示すとおり、「アジェンダ却下通知案」(以下、「通知案」)には、先の分析から導かれた3つの基本的な考え方が盛り込まれている。

- (a) 「不可避免的に生じる原価」の範囲は、IAS第37号を解釈することによって明確にすべきである(4.2.1参照)。
- (b) 「不可避免的に生じる原価」については2とおりの解釈が可能であるが、いずれか一方を唯一の解釈と結論づけることはできない(4.2.2参照)。
- (c) 「不可避免的に生じる原価」の解釈に限定したプロジェクトは、アジェンダ要件のすべてを充足しない(4.2.3参照)。

これらについて、「通知案」に対する11件のコメントレターをもとに、再検討が行われた¹⁴⁾。

(a) について、Deloitte、KPMG、およびPwCが賛成する一方、ESMAとMazarsは、IFRS第15号を援用すること(「上申書」にいう見解2)によっ

て対処すべきことを示唆または提案している。これについて、①IFRS第15号は不利テストを規定していないこと、および②文言は近似していてもIFRS第15号の規定は異なる目的を有することから、あらためてIAS第37号の解釈を明確にすることによって対処すべきことが確認された(IFRS-IC 2017b, pars. 18, 19, 23, and 24)。

(b) について、Mazarsは、解釈Bを採ると契約の履行に要するすべての原価を捕捉できない(増分原価の範囲を超える項目が存在する)ことから、「通知案」を最終決定するならば解釈Aを唯一の解釈とすべきことを提案している。これについて、①解釈Aを唯一の解釈と結論づけることができない状況にあること、および②解釈Bも説得的な論拠を有することから(図表8参照)、あらためて解釈Aと解釈Bを併記することが確認された(IFRS-IC 2017b, pars. 17, 20-22)。

(c) について、ほぼすべてのコメント提出者が、基準設定プロジェクト¹⁵⁾の必要性を指摘している(IFRS-IC 2017b, pars. 7-10)。これについて、①「不可避免的に生じる原価」の解釈に限定したプロ

¹⁴⁾ この時点では、ANC、ESMA、Mazars(以上フランス)、ASCG(ドイツ)、ASBJ(日本)、FRC(ナイジェリア)、OIC(イタリア)と、4大会計事務所のコメントレターが分析対象となっている。加えて、Acteo(フランス)もコメントレターを送付しており、総数は12件である。以降、文中において言及するコメントの詳細については、図表13を参照。

¹⁵⁾ IASBとIFRS-ICのいずれが主導するプロジェクトとすべきかについて、意見は一致していない。

ジェクトは成立しないと判定されること、および②仮に成立すると判定されたとしても、IFRS第15号の発効日(この時点であと4ヵ月)までにプロジェクトを完了することが難しい状況にあることから、あらためて基準設定プロジェクトに着手しないことが確認された(IFRS-IC 2017b, pars. 11-14)。

以上、3つの基本的な考え方に変更はなく、「通知案」を最終化する方針が決定された。また、IASBに対し、不利な契約に限定した調査プロジェクトを検討するよう提案することも決定された(IFRS-IC 2017b, pars. 14 and 15)。

4.3.2 2つの解釈の相違の明確化

ASCG (DRSC)、Ernst & Young (EY)、FRC、Mazars、およびOICは、2つの解釈を併記する「通知案」を最終決定するならば、設例をまじえて2つの解釈の相違を明確にすべきことを提案している。これについて、次のとおり、解釈Aについて表現を修正するとともに、解釈Aおよび解釈Bについて契約の完了に要する資産の減価償却費その他の間接費の取扱いを明示する修正案が提案された(IFRS-IC 2017b, pars. 25-27, Appendix A)。

解釈A：報告主体が契約の完了に要する活動を履行する際に生じる原価と解する。

例えば、(i) 契約の完了に要する資産の減価償却費や、(ii) 契約の完了に要する活動から生じる間接費の配賦額を含む。

解釈B：「増分原価」とよばれる、報告主体が契約を有していなければ回避できる(または発生しなかった)原価と解する。

例えば、(i) 当該契約の履行のみを目的として資産を購入し、当該契約を完

了するためにそれを用いた場合の減価償却費を含む一方、(ii) 他の目的にも用いる資産を用いた場合の減価償却費は含めない。

V 基準設定プロジェクトの 実行可能性についての調査 (2017年11月)

その後、IFRS-ICは、「通知案」を最終決定せず、「通知案」に対するコメントをもとに、不利な契約に限定したプロジェクトの実行可能性を調査することとした¹⁶⁾。

5.1 プロジェクトの範囲

5.1.1 対象とすべき契約

ANC、ASBJ、およびKPMGは、IFRS第15号の適用対象となる契約に限定したプロジェクトとする可能性について言及している。そこで、プロジェクトの対象とすべき契約を、IFRS第15号の適用対象となる契約に限定するか(以下「A案」)、それともIAS第37号の適用対象となるすべての契約とするか(以下「B案」)、検討が行われた。なお、A案を採ればIFRS第15号の改訂(規定の新設)を要し、B案を採ればIAS第37号の改訂または解釈指針の策定を要する(IFRS-IC 2017c, pars. 17-20)。双方の論拠は、次頁の図表5のとおり整理される。

図表5のとおり双方の論拠を比較した結果、基準設定プロジェクトに着手する場合にはB案を採るべきことが提案された(IFRS-IC 2017c, par. 30)。なお、具体的な形式(IAS第37号の改訂とするか、解釈指針の策定とするか)については、別途検討を要する(Ⅶ参照)。

¹⁶⁾ 方針転換の経緯については、Deloitteのウェブサイト「IAS Plus」(<https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/ifrs-ic/2017/september/ias-37>)を参照。

図表5 A案・B案を支持する論拠の比較

A案	B案
<p>①「上申書」の要望については、IFRS第15号の適用対象となる契約のみを対象として検討すればよい。</p> <p>②現状、工事契約以外の契約について、解釈をめぐる多様性の全容を把握できておらず、B案が実務に及ぼす影響を予測できない。</p>	<p>①比較可能性の向上に資する。</p> <p>1)「不可避免的に生じる原価」の範囲を統一できる。</p> <p>2) これまでIAS第37号の適用対象とされてきた契約についても、解釈の多様性が解消される。</p> <p>3) 比較可能性の向上によりもたらされるベネフィットは、現状の多様性に伴い生じるコストを上回る。</p> <p>②収益認識基準との関係の問題が生じない。</p> <p>1) A案を採れば、IFRS第15号に不利テストの規定を設けなかったとした収益認識プロジェクトの決定を見直すことになる。</p> <p>2) A案を採れば、FASB基準(ASC 606)との差異が新たに生じる。</p> <p>③A案が実務に及ぼす利点は限定的である。</p> <p>1) IFRS第15号は多種多様な契約を適用対象としており、A案を採っても実務に及ぼす影響は大きくなる。</p> <p>2) A案を採ることによりIFRS第15号に新設する規定が、本来の趣旨とは異なるかたちで利用されるおそれがある。</p> <p>3) IFRS第16号の発効後、IFRS第15号の適用対象とならない契約のうち、IAS第37号の改訂による影響を受けるものは減少する。そうすると、A案を採ることの意義は乏しくなる。</p>

(IFRS-IC 2017c, pars. 21-29をもとに筆者作成)

5.1.2 不利な契約の測定

Ernst & Youngは、IAS第37号の測定規定が十分ではなく、「不可避免的に生じる原価」の解釈が複数存在することと相まって実務が多様化することから、「通知案」を最終決定するならば測定に関する言明を追加することを提案している。そこで、

不利な契約の測定をプロジェクトの検討対象とすべきか、検討が行われた(IFRS-IC 2017c, pars. 31-35)。測定問題を検討対象とすることの賛否は、図表6のとおり整理される。

図表6のとおり賛否を比較した結果、反対意見がより説得的であると判定され、基準設定プロ

図表6 測定問題をプロジェクトの対象とすることの賛否

賛成	反対
<p>①不利な契約の判定と不利な契約に関する引当金の測定には、同一の原価と経済的便益を用いる旨の規定をIAS第37号に追加することによって、容易に対処できる。</p> <p>②新設する規定は、引当金の測定規定に影響を及ぼさない。したがって、プロジェクトの範囲を無用に拡大することなく対処できる。</p>	<p>①IFRS第15号の発効が迫るなか、論点を追加することによる遅延は許されない。</p> <p>②「不可避免的に生じる原価」の解釈がひとつに絞られれば、Ernst & Youngの懸念は解消に向かう。</p> <p>③新設する規定が、本来の趣旨とは異なるかたちで利用されるおそれがある。</p>

(IFRS-IC 2017c, pars. 36-41をもとに筆者作成)

ジェクトに着手する場合には、不利な契約の測定を検討対象としないことが提案された (IFRS-IC 2017c, pars. 42 and 43)。

5.1.3 「獲得することができる経済的便益」の解釈

ActeoとMazarsは、IAS第37号の定義上、「不可避免的に生じる原価」と「獲得することが期待できる経済的便益」を比較することによって不利な契約を判定することから、経済的便益の解釈も明確にすべきことを示唆・提案している。そこで、経済的便益の解釈をプロジェクトの検討対象とすべきか、検討が行われた (IFRS-IC 2017c, pars. 44-47)。経済的便益の解釈を検討対象とすることの賛否は、図表7のとおり整理される。

図表7のとおり賛否を比較した結果、反対意見がより説得的であると判定され、基準設定プロジェクトに着手する場合には、経済的便益の解釈を検討対象としないことが提案された (IFRS-IC 2017c, par. 50)。

5.2 アジェンダ要件の判定結果の見直し

調査をつうじて、基準設定プロジェクトに着手する場合には、IAS第37号の適用対象となるすべての契約を対象としたうえで、不利な契約の判定

に用いる「不可避免的に生じる原価」の解釈にその範囲を限定すべきことが提案されている。以前、このような限定的なプロジェクトは、コスト効率性に抵触すると判定され、そのことが「通知案」の再検討においても再度確認されたところである (4.2.3 および4.3.1参照)。

しかるに、「通知案」に対するほぼすべてのコメントレーターが、基準設定プロジェクトの必要性を指摘している。これは、「不可避免的に生じる原価」の解釈に限定したプロジェクトによって利害関係者にもたらされるベネフィットが、プロジェクトに着手することによって生じるコストを上回る、つまり、コスト効率性の要件をクリアすることの証左となる。

そこで、以前の判定結果が見直され、一転して、「不可避免的に生じる原価」の解釈に限定したプロジェクトは、アジェンダ要件のすべてを充足すると認められ¹⁷⁾、IFRS-ICの基準設定アジェンダに追加することが提案された (IFRS-IC 2017c, pars. 62-65)。

なお、「通知案」の再検討において、時間的な制約があることも基準設定プロジェクトの可能性を否定する根拠とされていたが、これについては不問に付されたようである。

図表7 経済的便益の解釈をプロジェクトの対象とすることの賛否

賛成	反対
①かねてより、経済的便益の意味の明確化に対する要望がある。 ②経済的便益の意味も明確にしない限り、多様性の問題は解消できない。	①「上申書」は、IFRS第15号の発効に伴う「不可避免的に生じる原価」の明確化のみ要望している。 ②IFRS第15号の発効が迫るなか、「不可避免的に生じる原価」の解釈問題を優先的に解決すべきである。

(IFRS-IC 2017c, pars. 48 and 49をもとに筆者作成)

¹⁷⁾ここでは、その他の要件をすべて充足することが所与とされている。

VI 「不可避的に生じる原価」 （「契約の履行に要する原価」）の 解釈（2018年3月）

6.1 前提

2018年3月、次の前提のもと、「不可避的に生じる原価」の解釈をひとつに絞り込むべく検討が行われた（IFRS-IC 2018a, pars. 20 and 21；IASB 2018a, par. 15(b)）。

- (a) 「不可避的に生じる原価」として、「契約の履行に要する原価」を想定する。
- (b) 財または用役を移転することによって債務を履行する「販売契約」を想定する（いいかえれば、現金の支払いによって債務を履行する「購入契約」は想定しない）。
- (c) 解釈A¹⁸⁾に含めるべき間接費は、契約と直接関連するものに限る。

(a) は、「上申書」からの前提である（以下、「不可避的に生じる原価」を「契約の履行に要する原価」と表記する）。また、(b) は、「契約の履行に要する原価」の解釈問題が主として販売契約から生じることから、新たに明確にされた前提である。

さらに、(c) は、「契約と直接関連する原価」と「契約の履行に要する活動」が強く結び付くことを明確にすべく新たに設定された前提である。これにより、解釈Aは、「上申書」にいう見解1ではなく、見解2と同等となる。

6.2 検討

「契約の履行に要する原価」の2つの解釈の論拠は、図表8のとおり整理される。

IFRS-ICは、当初から解釈Aに対する支持を表明しており（4.2.2参照）、解釈Aを唯一の解釈とするための検討を行っているといつてよい。

図表8 解釈A・解釈Bを支持する論拠の比較

解釈A	解釈B
①すでに保有する設備や雇用している従業員を利用するからといって、「契約の履行に要する原価」がゼロとなるわけではない。そこで、解釈Aは、「契約の履行に要する原価」の「忠実な表現」に資する。	①複数の契約によって共有する資産の減価償却費およびその他の間接費は、特定の契約の履行とは無関係に生じるから、「契約の履行に要する原価」に該当するとはいえない。
②IFRS第15号、IAS第2号、IAS第16号、IAS第38号、およびIAS第40号は、資産の測定額に含めるべき原価として、資産の購入・製造に要する増分原価とそれに直接関連する原価を含めるよう規定している。そこで、解釈Aは、他の諸基準と整合的である。	②「将来の活動によって生じる費用」として間接費を引当金として認識すると、将来の活動によって生じる費用に対する引当金の認識を禁じたIAS第37号（パラグラフ18）に抵触する。
③リストラクチャリング引当金に含めるべき支出額をリストラクチャリングから生じる直接的な支出額に限定するよう規定するIAS第37号（パラグラフ80）と整合的である。	③「将来の営業損失」の発生要因として間接費を引当金として認識すると、将来の営業損失に対する引当金の認識を禁じたIAS第37号（パラグラフ63）に抵触する。

（IFRS-IC 2018a, pars. 24 and 33をもとに筆者作成）

¹⁸⁾ 2018年3月の検討に際し、解釈AはアプローチB、解釈BはアプローチAとよばれている。しかし、無用な混乱を避けるべく、本稿は、以降も解釈A、解釈Bと表記する。

解釈Bの論拠①については、解釈Aの論拠①のとおり、「忠実な表現」に資することを根拠とした反駁が可能である。

また、解釈Bの論拠②および③については、次のとおり、契約(過去の事象)に基づく現在の債務が存在することを根拠とした反駁が可能である(IFRS-IC 2018a, par. 32)。

- (a) 報告主体は、間接費それ自体に対する引当金(現在の債務)を認識するのではなく、獲得する経済的便益と交換に財または用役を引き渡すという契約に基づく現在の債務を識別し、(報告期間の終了日において)債務の履行に要するすべての原価を当該債務の測定額に反映するにすぎない(論拠②に対する反駁)。
- (b) IAS第37号は、現在の債務が存在しないことを根拠として、将来の営業損失に対する引当金の認識を禁じる。しかるに、報告主体は、不利な契約の規定を適用するに際し、契約に基づく現在の債務を負っている。それをふまえて、報告主体は、不利な契約の判定に際し、当該債務の履行に要する

原価(間接費を含む)を算定するにすぎない(論拠③に対する反駁)。

さらに、同種の契約によって共有する資産がある場合に解釈Bを採ると、不利な契約を判定する単位によって共有資産の原価(減価償却費)の取扱いが異なることにより、判定結果が相違する可能性がある。具体的には、図表9に示す設例のとおりである。

設例において、契約の履行に要する資産が、同種の10個の契約によって共有されている。ここで、解釈Bを採り、個々の契約ベースで判定すると、共有資産の原価は増分原価に該当せず、いずれの契約も不利な契約と判定されない。ところが、同種の10個の契約全体で判定すると、10個の契約(ひとつの会計単位)がなければ共有資産の原価は生じないと解することにより、共有資産の原価は増分原価に該当し、不利な契約と判定される。かかる状況については、共有資産がある場合、不利な契約の判定を同種の契約全体で行うよう規定することによって対処することが考えられる(IFRS-IC 2018a, pars. 26 and 27)。

図表9 会計単位の問題①

(単位:CU)

	1個の契約	1個の契約×10	10個の契約
経済的便益	10	100	100
増分原価	8	80	80
共有資産の原価	—	—	50
利益または損失	2	20	△30

(IFRS-IC 2018a, par. 25をもとに筆者作成)

図表10 会計単位の問題②

(単位:CU)

	9個の契約	1個の契約	10個の契約
経済的便益	90	10	100
増分原価	72	12	84
共有資産の原価	—	—	10
利益または損失	18	△2	6

(IFRS-IC 2018a, par. 28)

しかし、そうすると、図表10の設例に示すとおり、個別に不利な契約が存在することが看過されてしまう。

設例において、個々の契約ベースで判定すると不利な契約に該当するものがひとつ含まれている。しかし、共有資産があることから、10個の契約全体で判定すると、共有資産の原価を加味しても全体として不利な契約には該当しない。かかる状況については、共有資産の原価が収益性を有する契約に配賦されていなければ、個々の契約ベースで

不利な契約の判定を行うよう規定することによって対処することが考えられる (IFRS-IC 2018a, par. 30)。このように、解釈Bを基準に反映するためには、会計単位に関する細則を要する。

他方、解釈Aを採り、図表9の設例について、図表11に示すとおり、共有資産の原価を個々の契約に(均等に)配賦すると、個々の契約ベースで判定しても契約全体で判定しても、不利な契約に該当する。また、図表10の設例についても、図表12に示すとおり、共有資産の原価を(均等に)配賦した

図表11 会計単位の問題③

(単位:CU)

	1個の契約	1個の契約×10	10個の契約
経済的便益	10	100	100
増分原価	8	80	80
共有資産の原価	5	50	50
利益または損失	△3	△30	△30

(IFRS-IC 2018a, par. 25をもとに筆者作成)

図表12 会計単位の問題④

(単位:CU)

	9個の契約	1個の契約	10個の契約
経済的便益	90	10	100
増分原価	72	12	84
共有資産の原価	9	1	10
利益または損失	9	△3	6

(IFRS-IC 2018a, par. 28をもとに筆者作成)

うえで個々の契約ベースで判定すれば¹⁹⁾、ひとつの契約が不利な契約に該当すると判定される(IFRS-IC 2018a, par. 33(b)(c))。

以上より、解釈AをIAS第37号における「契約の履行に要する原価」の唯一の解釈とすることが提案された(IFRS-IC 2018a, par. 44)。

6.3 文言

解釈Aを唯一の解釈とすれば、次に具体的な文言を検討する必要がある。解釈Aの文言については、次のとおり2つの案が識別されている(IFRS-IC 2018a, par. 47)。

A案：「通知案」(2017年6月時点)における「報告主体が契約を有することから回避できない原価」を用いる。

B案：他の基準の文言を用いる。例えば、次の3つが考えられる。

- ①「契約と直接関連する原価 (costs that relate directly to a contract) 」(IFRS第15号、IFRS第17号)
- ②「直接関連する原価 (directly related costs) 」(IAS第2号)
- ③「直接起因する原価 (directly attributable costs) 」(IAS第2号、IAS第16号、IAS第38号、IAS第40号)

A案は、「回避」という表現を用いることから、不利な契約の定義と整合的であり、定義の明確化に資するといえる。もっとも、契約と直接関連する原価のみ含めるべきか、それともそれを超えて契約を履行するために回避できない一般管理費も含めるべきかといった、追加説明を要する(IFRS-IC 2018a, pars. 48 and 49)。

その点、B案を採れば、そのような追加説明を要しないことに加えて、他の基準との整合性も担保される。そして、IFRS第15号とIFRS第17号は、「契約の履行に要する原価」を明確にすることを目的としており、IAS第37号と最も密接に関連する基準であるといえる。そこで、B案の①を採り、「契約の履行に要する原価は、契約と直接関連する原価からなる」という文言案が提案された(IFRS-IC 2018a, pars. 50-52)。

6.4 例示

解釈Aの論拠のひとつとして、他の基準との整合性が挙げられている(図表8参照)。その際に明示された「他の基準」は、すべて、資産の測定額に含めるべき原価と除外すべき原価の例を提示している。そこで、「契約と直接関連する原価」の解釈とあわせて例を提示すべきか、検討が行われた(IFRS-IC 2018a, par. 53)。

これについて、IAS第37号の適用対象となるすべての取引に有益な例を提示することは困難である。とはいえ、事実として、多様な産業に適用されるIFRS第15号は、例を提示している。そこで、一般的な例を提示することを目的として、IFRS第15号(IFRS 15, pars. 97 and 98)を加筆修正した次の文案が提案された(IFRS-IC 2018a, pars. 55-58)。なお、傍点を付した部分は、IFRS第15号の規定を修正した部分である。

(IFRS第15号パラグラフ97)

財または役役を提供する契約と直接関連する原価には、次の項目を含む。

¹⁹⁾ ちなみに、10個の契約全体で判定すれば不利な契約に該当しないこと変わらないものの、これは、棚卸資産の期末評価や固定資産の減損会計におけるグルーピングにおいても生じるより一般的な問題であろう。

- (a) 直接労務費（例えば、約束した財または用役を相手方に直接提供する従業員の賃金給料）
- (b) 直接材料費（例えば、契約の履行に用いる消耗品）
- (c) 契約または契約に基づく活動と直接関連する費用の配賦額（例えば、契約管理および監督費用、保険料、および契約の履行に要する器具・設備・備品・使用権資産の減価償却費）
- (d) 契約に基づき、相手方に明示的に請求可能な費用
- (e) 報告主体が契約を締結したことのみをもって生じたその他の費用

(IFRS第15号パラグラフ98)

次の原価は、契約と直接関連する原価に該当しない。

- (a) 一般管理費（当該費用が契約に基づき相手方に明示的に請求可能である場合を除く。その場合、当該費用は、パラグラフ××に基づき評価する。）
- (b) 契約を履行するために仕損した原材料、労働力、その他の資源の原価のうち、契約価格に反映されなかったもの
- (c) (削除)
- (d) (削除)

VII 基準設定の形式 (2017年11月および2018年3月)

提案事項が確定すれば、次に、それを反映する形式を決定する必要がある。これについて、次に

示す3つの方策を識別したうえで、2017年11月に予備的な検討が、2018年3月に正式な検討が行われた (IFRS-IC 2017c, pars. 51–54 ; IFRS-IC 2018a, pars. 59 and 60)。

方策1：解釈指針を策定する。

方策2：年次改善の一環として、IAS第37号を改訂する。

方策3：限定的な基準設定プロジェクトとして、IAS第37号を部分的に改訂する。

提案事項は、すべての不利な契約を対象とする規定をIAS第37号に追加することによって反映する必要がある。また、数行の規定を追加すれば提案事項を反映でき、しかも、それによって基準の構造が変化することはない。したがって、解釈指針を策定する方策は適切ではない。次に、提案事項は、不利な契約の判定に重要な影響を及ぼすものである。したがって、文言の明確化や軽微な修正を目的とする年次改善として対処する方策も適切ではない (IFRS-IC 2017c, pars. 56–58 ; IFRS-IC 2018a, pars. 65 and 66)。

以上より、方策3を採ることが提案された (IFRS-IC 2017c, par. 59 ; IFRS-IC 2018a, par. 67)。

VIII その他の検討事項(2018年6月)

8.1 追加開示規定の要否

プロジェクトの一環として、不利な契約に固有の開示規定を追加すべきという意見があったものの、次のとおり却下された (IFRS-IC 2018b, pars. 14–16)。

- (a) プロジェクトによって不利な契約の根本原則や一般規定は変更されないから、追加開示規定を検討する必要はないこと。
- (b) IAS第11号は不利な契約に固有の開示規定を設けておらず、不利な工事契約にIAS第37号を適用しても開示情報の喪失は生じないこと。
- (c) 「IFRSタクソノミ」を調査したところ、現状、不利な契約に関する追加開示が行われていないことが確認されたこと。
- (d) IAS第1号とIAS第37号は、見積りの不確実性に関する開示を規定していること。
- (e) 開示規定の検討は、限定的なプロジェクトの趣旨にそぐわないこと。

8.2 経過措置

8.2.1 すでにIFRSを適用している場合

すでにIFRSを適用している報告主体に対する経過措置としては、IAS第8号に基づく「遡及適用」または「将来に向かっての適用」が考えられる。

遡及適用は、最も古い比較期間の期首に存在し、当該時点において不利な契約の判定を行った契約を対象とする。そして、表示される最も古い年度の資本の内訳項目のうち影響を受ける項目の期首残高と、各過年度に開示されるその他の比較情報について、新规定(会計方針)を以前から適用していたものとして修正を行う(IFRS-IC 2018b, pars. 19 and 20; IAS 8, par. 22)。

遡及適用の対象となる契約について、「契約の履行に要する原価」の範囲を拡大することが求められる主体は、新たに「契約の履行に要する原価」に該当することとなる項目の情報を入手する必要がある²⁰⁾。このとき、当該情報の入手が「実務上不

可能」(IAS 8, par. 5)とまではいえなくとも、報告主体にとって過度の負担となる可能性がある。また、遡及適用をつうじて、不利な契約に該当する契機となる時点の規則性が明らかになることが期待される場所である。しかし、通常、不利な契約は非反復であるから、かかる期待に照らして遡及適用を行うことの意義は乏しい(IFRS-IC 2018b, pars. 21-23)。

次に、将来に向かっての適用とすると、新规定は、その発効日以降に締結された契約にのみ適用される。そこで、新规定の発効日を境として、「契約の履行に要する原価」の解釈が異なる契約が混在することとなる。とくに、過去に長期の契約を締結した主体については、かかる状況が長期間にわたり継続し、情報利用者の混乱を招くおそれがある(IFRS-IC 2018b, pars. 25 and 26)。

そこで提案されたのが、「修正遡及適用」である。修正遡及適用は、新规定の発効日に存在する契約を新规定の適用対象とする。そして、遡及適用に際し、比較情報の修正再表示を求めず、新规定の適用に伴う利益剰余金(または状況に応じてその他の資本の内訳項目)に対する影響額の認識を求める。修正遡及適用は、遡及適用と比べて、報告主体の負担を軽減する。また、将来に向かっての適用と比べて、解釈が異なる契約が混在することもない。さらに、報告主体が新规定を適用するコストと財務諸表利用者にもたらされるベネフィットとのバランスに優れ、他の基準(IFRS第9号、IFRS第15号、IFRS第16号、IFRIC第23号)における経過措置とも整合的である(IFRS-IC 2018b, pars. 27-30)。

ちなみに、修正遡及適用と遡及適用の選択適用とする経過措置の可能性についても検討が行わ

²⁰⁾ それとは逆に、「契約の履行に要する原価」の範囲を縮小することが求められる主体は、新たな情報を入手する必要がない。

れたものの、選択適用を容認することにより規定が複雑化し、(報告主体間の)比較可能性が低下することから、却下された(IFRS-IC 2018b, par. 31)。

8.2.2 IFRSを初度適用する場合

IFRS第1号は、時間的余裕をもってIFRSへの移行を計画し、IFRS開始財政状態計算書の作成表示に必要な情報の大半を作成日またはその直後に入手できる主体を、標準的な初度適用主体として想定している(IFRS 1, par. BC27)。

したがって、初度適用主体は、IFRS移行日において新規定を適用できると想定してよい。また、IFRS第1号は、IAS第37号の不利な契約に関する免除規定を設けていない。以上より、初度適用主体については、経過措置を要しない(IFRS-IC 2018b, pars. 33-35)。

適用主体については、経過措置を要しない(8.2参照)。

一連の検討による結論を端的に言えば、上記に基づく新規定を適用すると、IAS第11号を適用した場合と比べて、契約に直接関連しない原価の分だけ「契約の履行に要する原価」の範囲は狭くなる。

なお、2018年7月、「契約の履行に要する原価」の解釈をIASBの基準設定プロジェクトとすることが決定された²¹⁾。IAS第37号を改訂することを目的とした公開草案は、2018年第4四半期中に公表予定となっている(IASB 2018b, par. 8)。また、コメント募集期間を120日とすることが提案されており(IASB 2018b, par. 6)、順調に基準設定プロセスが進行したとしても、提案事項を反映した改訂IAS第37号の発効には相応の時間を要する。

参考文献

- ① Actco. 2017. *IAS 37 Onerous Contracts*.
- ② ANC. 2017. *June 2017—IFRS-IC Tentative Decisions*.
- ③ ASCG. 2017. *IFRS IC's Tentative Agenda Decisions in its June 2017 Meeting*.
- ④ Deloitte. 2017. *Tentative Agenda Decision—IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets: Costs Considered in Assessing Whether a Contract is Onerous*.
- ⑤ Ernst & Young. 2017. *Invitation to Comment—Tentative Agenda Decision: IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets—Costs Considered in Assessing Whether a Contract is Onerous*.
- ⑥ ESMA. 2017. *Ref: The IFRS Interpretations Committee's June 2017 Tentative Agenda Decisions*.
- ⑦ FRC. 2017. *Re: Invitation to Comment on Tentative Agenda Decision and Comment Letters—IAS 37 Costs Considered in Assessing Whether a Contract is Onerous*.

IX おわりに

ここまでの提案・決定事項は、次のとおりである。

- (a) 限定的な基準設定プロジェクトとして、不利な契約に関するIAS第37号の部分的な改訂を行う(Ⅶ参照)。
- (b) 「契約の履行に要する原価」は、「契約と直接関連する原価」からなる(6.3参照)。
- (c) IFRS第15号の規定に加筆することにより、「契約と直接関連する原価」に含める項目と除外する項目を例示する(6.4参照)。
- (d) 不利な契約に関する追加開示規定は設けない(8.1参照)。
- (e) すでにIFRSを適用している報告主体は、経過措置として修正遡及適用を行う。初度

²¹⁾ かかる決定については、IASB公式ウェブサイト(<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/ias-37-costs-considered-in-assessing-whether-a-contract-is-onerous/>)を参照。

図表13 「通知案」に対する主なコメント

関連箇所	提出者	コメントの概要
4.3.1	Deloitte	「不可避免的に生じる原価」の範囲をIAS第37号を解釈することによって明確にすることに賛成する。
	KPMG	同上。
	PwC	同上。
	ESMA	引当金の測定額に含めるべき原価の解釈 (IAS第37号) と、「契約の履行に要する原価」の定義(IFRS第15号) は、整合しているべきである。
	Mazars	基準間の整合性を担保すべく、IAS第37号(「契約の履行に要する原価」と文言が近似するIFRS第15号(「契約を履行する際に生じる原価」)を援用すべきである。 契約に基づき債務を履行するに際し、増分原価の範囲を超えて回避できない原価が発生しうる。「不可避免的に生じる原価」に該当する項目を網羅的に捕捉できない解釈Bは、候補とすべきではない。
4.3.2	ASCG	「通知案」の説明には解釈の余地があり、基準適用の首尾一貫性を担保できない。
	EY	2つの解釈について、間接費の取扱いの明確化を目的とした補足説明と設例を追加すべきである。
	FRC	「不可避免的に生じる原価」の範囲の明確化や、設例および指針の追加が必要である。
	Mazars	固定資産の減価償却費や直接労務費を例として、2つの解釈の相違を明確にすべきである。
	OIC	解釈Bにおいて(専ら契約を履行するために購入したものを除く) 固定資産の減価償却費が「不可避免的に生じる原価」に該当しないことを示し、2つの解釈の相違を明確にすべきである。
5.1.1	ANC	IASBまたはIFRS-ICは、例えば、IFRS第15号の適用後レビューの一環として、基準設定プロジェクトに着手すべきである。
	ASBJ	IFRS第15号の適用対象となる契約に限定した基準設定プロジェクトとすることも考えられる。
	KPMG	オペレーティングリース契約から生じる問題は、IFRS第16号の発効によって解消に向かうはずであるから、IFRS第15号の適用対象となる契約に限定したプロジェクトの可能性を検討すべきである。
5.1.2	EY	IAS第37号の測定規定が十分ではなく、「不可避免的に生じる原価」の解釈が複数存在することと相まって、実務が多様化する。そこで、「通知案」を最終決定するならば、「不可避免的に生じる原価」の2つの解釈が不利な契約の測定にも適用可能であることを明確にした言明を追加すべきである。
5.1.3	Acteo	不利な契約の判定に用いる要素は原価だけではないから、不利な契約に関する包括的な検討を要するという見解に賛成する。
	Mazars	IASBまたはIFRS-ICは、「獲得することができる経済的便益」の解釈を含む、不利な契約に関する基準設定プロジェクトに着手すべきである。

(Acteo 2017; ANC 2017; ASCG 2017; Deloitte 2017; Ernst & Young 2017; ESMA 2017; FRC 2017; KPMG 2017; Mazars 2017; OIC 2017; PwC 2017; 企業会計基準委員会 2017cをもとに筆者作成)

- ◎ IASB. 2003a. *Inventories*. IAS 2 (revised 2003).
- ◎ ————. 2003b. *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. IAS 8 (revised 2003).
- ◎ ————. 2003c. *First-time Application of International Financial Reporting Standards*. IFRS 1.
- ◎ ————. 2005. *Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. Exposure Draft.
- ◎ ————. 2014a. *Revenue from Contracts with Customers*. IFRS 15.
- ◎ ————. 2014b. *Agriculture*. IAS 41 (revised 2014).
- ◎ ————. 2015a. *Purpose of Education Session*. Staff Paper 14.
- ◎ ————. 2015b. *Project Overview*. Staff Paper 14A.
- ◎ ————. 2015c. *Possible Problems with IAS 37*. Staff Paper 14B.
- ◎ ————. 2015d. *Implications of Conceptual Framework Proposals*. Staff Paper 14C.
- ◎ ————. 2016a. *Leases*. IFRS 16.
- ◎ ————. 2016b. *Agenda Consultation Feedback*. Staff Paper 22.
- ◎ ————. 2017a. *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. IAS 37 (issued at 1 January 2017).
- ◎ ————. 2017b. *Interpretations Committee Decisions*. Staff Paper 12A.
- ◎ ————. 2018a. *Possible Narrow-scope Standard-setting*. Staff paper 12C.
- ◎ ————. 2018b. *Due Process Steps*. Staff Paper 12.
- ◎ IASC. 1993. *Construction Contracts*. IAS 11.
- ◎ IFRS-IC. 2017a. *Initial Consideration*. Staff Paper 4.
- ◎ ————. 2017b. *Agenda Decision to Finalise*. Staff Paper 5D.
- ◎ ————. 2017c. *Items on the Current Agenda*. Staff Paper 5.
- ◎ ————. 2018a. *Items on the Current Agenda*. Staff Paper 5.
- ◎ ————. 2018b. *Items on the Current Agenda*. Staff Paper 6.
- ◎ IFRS Foundation. 2016. *Due Process Handbook*.
- ◎ KPMG. 2014. *Insights into IFRS: KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards*. 11th Edition 2014/15. Sweet & Maxwell.
- ◎ ————. 2017. *Tentative Agenda Decision: IAS 37—Costs Considered in Assessing Whether a Contract is Onerous*.
- ◎ Mazars. 2017. *Tentative Agenda Decisions—IFRIC Update June 2017*.
- ◎ OIC. 2017. *Re: IFRS Interpretations Committee Tentative Agenda Decisions Published in the June 2017 IFRIC Update*.
- ◎ PwC. 2017. *Interpretations Committee Tentative Agenda Decision: IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets—Costs Considered in Assessing Whether a Contract is Onerous*.
- ◎ 赤塚尚之. 2017. 「IAS第37号改訂プロジェクトの軌跡「2005年草案」から「2010年作業草案」まで」滋賀大学経済学部研究叢書第50号.
- ◎ 企業会計基準委員会. 2017a. 「【審議事項】IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」契約が不利であるか否かを評価する際に考慮されるコスト」第15回IFRS適用課題対応専門委員会資料(AP4).
- ◎ ————. 2017b. 「【審議事項】IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」契約が不利かどうかを評価する際に考慮されるコスト」第366回企業会計基準委員会資料(審議事項(2)-3-1).
- ◎ ————. 2017c. 「『IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」—契約が不利かどうかを評価する際に考慮されるコスト』に関するアジェンダ決定案に対するコメント」.

Review of IASB's Narrow-Scope Standard-Setting Project

Costs Considered in Assessing Whether a Contract is Onerous (IAS 37)

Naoyuki Akatsuka

The purpose of this paper is to review IASB's narrow-scope standard-setting project on the costs considered in assessing whether a contract is onerous until September 2018. This project focusses on the interpretation of the term 'unavoidable costs' (i.e. 'costs of fulfilling a contract') used to decide whether a contract is onerous applying IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. The IASB plans to issue an Exposure Draft to reflect the proposed interpretation to IAS 37 in the fourth quarter of 2018. Although this project is now classified as IASB's standard-setting project, the IFRS-IC, the interpretative body of the IASB, had been addressing matters related to this project since receiving the submission.

The IASB (substantially IFRS-IC) proposes amending IAS 37 to (1) specify that 'costs of fulfilling a contract' comprises the 'costs that related directly to the contract' and (2) provide examples of costs that do, and do not, relate directly to the contract to provide goods or services by reference to IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*. The proposed interpretation excludes the overhead costs *not* related directly to the contract. Accordingly, the range of 'costs of fulfilling a contract' applying the proposed interpretation would be narrower than the range of those applying IAS 11 *Construction Contracts* that adopts the 'full costs' approach. (Note that IAS 11 was superseded by IFRS 15 on 1 January 2018.)

The other proposals by the IASB are as follows:

- (a) New requirements for additional disclosure about onerous contracts are not needed.
- (b) Transition requirements for entities adopting IFRS for the first time are not needed.
- (c) Transition requirements for entities already adopting IFRS are needed.

As for (c), entities are required to apply a 'modified' retrospective approach. This approach obligates entities to apply the proposed interpretation above to contracts existing at the date of the initial application. Entities would not restate comparative information, and instead would recognize the cumulative effect of initially applying the amendments to retained earnings.

Keywords: IAS 11, IAS 37, IFRS 15, onerous contracts, unavoidable costs, costs of fulfilling a contract, and costs that related directly to a contract.