

## 不利な契約に関する IAS第37号の部分改訂 プロジェクト

### 公開草案とコメントレターの分析

赤塚尚之

Naoyuki Akatsuka

滋賀大学 経済学部 / 准教授

## I はじめに

IASBは、IAS第37号「引当金、偶発負債、および偶発資産」の部分改訂プロジェクト「不利な契約—契約の履行に要する原価」を展開している。本稿の脱稿時点(2019年6月末日)において、公開草案(2018年12月)<sup>1)</sup>に対するコメントレターの分析を終え、プロジェクトの方向性を決定するフェーズに入ったところである。これまでの検討状況を時系列に整理すれば、次頁の表1のとおりである。

本稿は、公開草案の公表に至る検討を取りまとめた赤塚(2018)の続編として、公開草案の提案を詳らかにし(Ⅱ節～Ⅳ節)、コメントレターの分析状況(2019年5月)を取りまとめたうえで(Ⅴ節～Ⅹ節)、公開草案に対する私見を開陳する(Ⅺ節)ことを目的としている<sup>2)</sup>。

## II 「契約の履行に要する原価」の範囲

### 2.1 公開草案の提案(直接関連原価アプローチ)

「不利な契約(onerous contract)」とは、「契約に基づく債務<sup>3)</sup>の履行に際して不可避免的に生じる原価(cost)が<sup>4)</sup>、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(IAS 37, par. 10)。また、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(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 a contract)」と

1) IFRS第15号「顧客との契約によって生じる収益」の発効(2018年1月1日)に伴い、IAS第11号「工事契約」が失効した。そこで、工事契約についても、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))。これについて、IAS第11号が工事契約原価の範囲を明示していたところ(Ⅱ節, par. 16)、IAS第37号は、不利な契約の判定に用いる「契約の履行に要する原価」の範囲を明示していない。「契約の履行に要する原価」の範囲については複数の見解が存在し、財務諸

表1 これまでの検討状況

フェーズ	年月	検討主体	検討内容等
Tentative Agenda Decision	2017年6月	IFRS-IC	アジェンダ却下通知案の作成
Work in Progress	2017年9月	IFRS-IC	アジェンダ却下通知案の再検討
	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
	2017年12月	IASB	IFRS-ICによる検討状況の確認
Exposure Draft	2018年3月	IFRS-IC	「契約の履行に要する原価」の解釈の検討
			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	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
2018年11月	IASB	早期適用の可否の検討	
2018年12月	IASB	公開草案の公表	
		補足資料「In Brief」の公表	
Exposure Draft Feedback	2019年3月	GPF	公開草案に対する意見の聴取
	2019年4月	ASAF	
	2019年5月	IASB	
Decide Project Direction	—	IASB	—

(筆者作成。フェーズ区分は、プロジェクトページ (<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract/#project-history>) を参照した。)

「契約不履行によって生じる補償金・違約金」のいずれか小さいほうの額である(IAS 37, par. 68)。

現行IAS第37号は、「契約の履行に要する原価」の範囲を明確にしていない。これについて、公開草案は、次の2つの見解を識別している(par. BC16)<sup>5)</sup>。

・増分原価アプローチ (incremental cost approach) :

「契約の履行に要する原価」には、契約を有していなければ回避できたであろう原価<sup>6)</sup>(契約にかかる増分原価)のみ含める。

・直接関連原価アプローチ (directly related cost approach) :

表に重要な差異が生じる要因となる可能性があることから、喫緊の課題として「契約の履行に要する原価」の範囲を明確にするための部分改訂プロジェクトが発足し、2018年12月に公開草案が公表された(IASB 2018c, pars. BC1-BC7)。

2) 紙幅の都合により、表1に示したGPFおよびASAFにおける意見聴取については割愛する。

3) 本稿は、“obligation”を「債務」と訳出している。

4) 本稿は、“cost”を「原価」、または文脈に応じて「費用(費)」と訳出している。

5) 以下、V節に至るまで、公開草案(IASB 2018c)の引用・参照箇所は、パラグラフ番号等のみ表記する。

6) “costs an entity would avoid if it did not have the contract”

「契約の履行に要する原価」には、契約を有することから回避できないすべての原価<sup>7)</sup>(契約にかかる増分原価と、契約の履行に要する活動に伴い生じるその他の原価の配賦額)を含める。

公開草案は、「直接関連原価アプローチ」を採り、IAS第37号パラグラフ68に「契約の履行に要する原価は、契約と直接関連する原価 (costs that relate directly to the contract) から構成される。」という文言を追加することを提案している (pars. 68 and BC17)。なお、「契約と直接関連する原価」という文言は、IFRS第15号を参照している (par. BC28)。

また、公開草案は、IFRS第15号を基礎として<sup>8)</sup>、財または用役を提供する「契約と直接関連する原価」の例として、次の諸項目を列挙している (pars. 68A and BC29)。

- (a) 直接労務費(例えば、財を製造して提供するか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、契約の履行に要する消耗品)
- (c) 契約に基づく活動と直接関連する原価の配賦額(例えば、契約管理および監理料、保険料、契約の履行に要する器具・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できる費用
- (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(例えば、請負業者への支払額)

一般管理費(general and administrative costs)は、契約に基づき相手方に明示的に請求できる場合を除き、契約と直接関連しない<sup>9)</sup>(par. 68B)。

公開草案は、「契約と直接関連する原価」の例をパラグラフ68Aとして、一般管理費の取扱いをパラグラフ68Bとして、それぞれIAS第37号に新設することを提案している。

## 2.2 結論の基礎

### 2.2.1 新規定を適用する契約の範囲

新規定(修正パラグラフ68および新設パラグラフ68A・68B)の適用について、IFRS第15号の適用対象となる契約に限定すべきという意見がみられた。その論拠は、次のとおりである(par. BC8)。

- ・「契約の履行に要する原価」の範囲をめぐる問題は、かつてIAS第11号の適用対象であり、現在はIFRS第15号の適用対象となる工事契約に関するものである(注1を参照)。
- ・IFRS第15号の適用対象とならず、IAS第37号の適用対象となる契約の会計処理が劇的に変更される可能性を回避できる。

しかし、公開草案は、新規定をIAS第37号の適用対象となるすべての契約に適用することとした。その論拠は、次のとおりである(par. BC9)。

- ・すべての契約に同一の規定を適用することにより、「比較可能性」の向上に資する。
- ・不利な契約の判定に用いる「原価の種類」は、IFRS第15号の適用対象となる契約であるかを問わず、同じであろうこと。
- ・収益認識プロジェクトにおいて、不利な契約

7) “all the costs an entity cannot avoid because it has the contract”

8) IFRS第15号は、契約(または特定の予想される契約)と直接関連する原価として、次の諸項目を列挙している (IFRS 15, par. 97)。

(a) 直接労務費(例えば、契約に基づき用役を顧客に直接提供する従業員の賃金給料)

(b) 直接材料費(例えば、契約に基づき用役を顧客に提供するために要する消耗品)

(c) 契約または契約に基づく活動と直接関連する原価の配賦額(例えば、契約管理および監理料、保険料、契約の履行に要する器具・備品・使用権資産の減価償却費)

(d) 契約に基づき、顧客に明示的に請求できる費用

(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(例えば、請負業者への支払額)

についてIAS第37号と異なる規定を設けないという方針が決定されている。現状、当該方針を撤回する特段の理由はない。

- ・IAS第37号の適用対象とされてきた契約について、不利な契約の判定実務の多様化の解消に資する。
- ・IFRS第15号は、顧客とのすべての契約(一部を除く)を適用対象とする(IFRS 15, par. 5)。したがって、工事契約以外の多様な契約がIFRS第15号の適用対象となるから、新規定の適用対象をIFRS第15号の適用対象となる契約に限定することの意義は乏しい。
- ・そうすると、新規定の適用対象を工事契約に限定するという方策が考えられる。しかし、上述のとおり、不利な契約の判定に用いる「原価の種類」をめぐる、工事契約とそれ以外の契約を区別する必然性はない。
- ・IAS第37号に関連する調査をつうじて、オペレーティングリース(IAS第17号「リース」)が<sup>10)</sup>、IAS第37号を適用して不利な契約と判定される契約の大多数を占めることが判明している。もっとも、借手がオペレーティングリースと同様の会計処理を行うリース契約は、IFRS第16号「リース」の発効(2019年1月1日)以降、大幅に減少する。したがって、新規定の影響を受ける契約(IFRS第15号の適用対象とならず、IAS第37号の適用対象となる契約)は、それほど多くないと考えられる<sup>11)</sup>。
- ・新規定の適用対象を何らかのかたちで制限すると、適用対象から除外された契約の取扱いをめぐる問題が新たに生じる。

**9)** IFRS第15号は、契約に基づき顧客に明示的に請求できる場合、一般管理費は契約と直接関連する原価に該当するとしている(IFRS 15, par. 98(a))。

**10)** かつてのIAS第37号は、不利な契約に該当するリース契約を適用対象とし、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)を例に挙げていた。

**11)** 同様の分析が、IASB(2015, par. 4.7(a))に示されている。

## 2.2.2「直接関連原価アプローチ」の適用

公開草案は、「直接関連原価アプローチ」を採る論拠として、①目的適合性、②忠実な表現、③会計単位に関する基準の複雑化の回避、および④他の基準との整合性の4つを挙げている<sup>12)</sup>。あわせて、公開草案は、⑤IAS第37号内の整合性についても言及している。

### 2.2.2.1 目的適合性

公開草案の提案どおりにIAS第37号が改訂されれば、「増分原価アプローチ」を適用してきた主体は、会計方針を変更(「契約の履行に要する原価」の範囲を拡大)する必要がある。そうすると、長期の用役提供契約について、より早期に不利な契約と判定されて不利な契約にかかる引当金が認識される可能性がある(par. BC10)。これは、予想損失情報がより早期に提供されることを意味する(early warning)。したがって、「直接関連原価アプローチ」は、目的適合的な情報を提供する(par. BC11; IASB 2018d, p. 3)。

### 2.2.2.2 忠実な表現

「増分原価アプローチ」は、他の契約と共有する資源の原価を勘案しない(次頁の表2の設例を参照)。しかし、他の契約や他の目的にも使用できる資源を入手してそれを契約の履行に用いた場合、原価が発生しないわけではない。その点、「直接関連原価アプローチ」は、契約の履行に要するすべての原価を勘案する。したがって、「直接関連原価アプローチ」は、「契約の履行に要する原価」の「忠実な表現」を提供する(par. BC18)。

**12)** 論拠の分類は、「In brief」(IASB 2018d, p. 3)を参照した。

### 2.2.2.3 会計単位に関する基準の複雑化の回避

同種の契約を複数有する場合に「増分原価アプローチ」を適用すれば、契約が個々に不利な契約に該当しないと判定される一方、「直接関連原価アプローチ」を適用して共有原価を勘案すると、一転して個々に不利な契約に該当すると判定される場合がある。これについて、公開草案は、「増分原価アプローチ」は財務諸表利用者に有用な情報を提供しないという見解を示している(par. BC19)。

例えば、表2の設例において<sup>13)</sup>、増分原価のみを勘案して個々に判定すれば(「増分原価アプローチ」)、契約Aと契約Bは、ともに不利な契約に該当しない(①)。他方、契約Aと契約Bで共有する資源の原価も勘案して個々に判定すれば(「直接関連原価アプローチ」)、共有原価CU150が(均等に)配賦されることによって、契約Aと契約Bは、ともに

不利な契約に該当する(②)。

そこで、「増分原価アプローチ」を適用するならば、この問題に対処すべく、契約の履行に要する資源が同種の契約によって共有されている場合、契約を結合したうえで不利な契約の判定を行うよう規定するという方策が考えられる(par. BC20)。表2の設例において、契約Aと契約Bを結合すると、共有原価CU150は、「(結合された)契約を有していなければ回避できたであろう原価」となる。つまり、共有原価CU150を事実上の増分原価と解することにより、契約全体として不利な契約に該当すると判定される(③)。

しかし、そうすると、次頁の表3の設例に示すとおり、個々に判定すれば不利な契約に該当する契約の存在が看過される可能性がある(par. BC20)。

表2 会計単位の問題(その1)

(単位: CU)

	契約A	契約B	契約A+契約B
経済的便益	100	100	200
増分原価	40	40	80
増分原価回収後利益	60	60	120
判定(増分原価アプローチ)	①不利な契約に 該当しない	①不利な契約に 該当しない	—
共有原価	75	75	150
利益	△15	△15	△30
判定(直接関連原価アプローチ)	②不利な契約に 該当する	②不利な契約に 該当する	③不利な契約に 該当する

(企業会計基準委員会 2019b, 別紙2第3項に一部加筆)

13) 公開草案は、設例を添付していない。

表3の設例において、「増分原価アプローチ」を適用し、契約Aと契約Bを結合したうえで判定すれば、不利な契約に該当しない①。しかし、個々に判定すれば、契約Bは不利な契約に該当する②。そこで、「増分原価アプローチ」を適用するならば、この問題に対処すべく、共有原価が収益性を有する契約によって回収されていなければ、共有原価を勘案したうえで個々に不利な契約の判定を行う（つまり、事実上の「直接関連原価アプローチ」を適用する）よう規定するという方策（「修正増分原価アプローチ」）が考えられる（IASB 2018b, par. 23）。そうすると、表3の設例において、契約Bは不利な契約に該当する③<sup>14)</sup>。

このように、「増分原価アプローチ」を適用するためには会計単位に関連して細則を整備する必要があり<sup>15)</sup>、基準が複雑化<sup>16)</sup>する（par. BC20）。

## 2.2.2.4 他の基準との整合性

公開草案は、財を提供する契約の履行に要する原価と当該財を保有する場合の原価の算定方法が整合的であるべきことを<sup>17)</sup>、基本的な考え方としている（par. BC26）。そのうえで、公開草案は、「直接関連原価アプローチ」が非貨幣性資産の測定を規定する他の基準と整合的である（他の基準が、資産の購入または建設にかかる増分原価に加えて、他の直接関連するかまたは直接起因する原価を含む）ことを確認している（par. BC24）。具体的には、次のとおりである（par. BC25）。

- ・IFRS第15号は、契約の履行に伴い生じた原価が契約と「直接関連する（relate directly）」場合、当該原価を資産として認識することとしている（IFRS 15, par. 95）。
- ・IAS第2号「棚卸資産」は、棚卸資産の取得原価として、製品、材料、および用役の取得に「直

表3 会計単位の問題(その2)

(単位: CU)

	契約A	契約B	契約A+契約B
経済的便益	100	30	130
増分原価	40	40	80
増分原価回収後利益	60	△10	50
判定(増分原価アプローチ)	不利な契約に 該当しない	②不利な契約に 該当する	—
共有原価	25	25	50
利益	35	△35	0
判定(直接関連原価アプローチ)	不利な契約に 該当しない	③不利な契約に 該当する	①不利な契約に 該当しない

(企業会計基準委員会 2019b, 別紙2第5項に一部加筆)

**14)** なお、不利な契約の判定に用いた原価と同一の原価をもって不利な契約にかかる引当金を測定するとすれば、「純粋な」増分原価アプローチと比べて、引当金額はCU10からCU35へと増加する。

**15)** 表3の設例においては、「直接関連原価アプローチ」を適用しても、判定を行う単位によって不利な契約の判定結果が相違する。

**16)** 複雑化のさらなるケースについては、企業会計基準委員会(2019b, 別紙2 第6項ないし第10項)を参照。

**17)** 整合性は、入手しているかを問わず、契約の履行に要する資源が同一の方法によって測定されることを担保する（par. BC26）。

接起因する (directly attributable) 」原価 (購入原価) に加えて、生産単位に「直接関連する (directly related) 」原価 (加工費) を含めることとしている (IAS 2, par. 10)。

- ・IAS第16号「有形固定資産」、IAS第38号「無形資産」、およびIAS第40号「投資不動産」は、「直接起因する (directly attributable) 」原価を、対象資産の取得原価に含めることとしている (IAS 16, pars. 16 and 17; IAS 38, pars. 27, 28, and 66; IAS 40, par. 21)。

加えて、公開草案は、「直接関連原価アプローチ」がIFRS第17号「保険契約」とも整合的であることを確認している (par. BC27)。具体的には、IFRS第17号は、保険契約の境界内のキャッシュフローを「契約の履行と『直接関連する (relate directly) 』キャッシュフロー (報告主体が金額または時期に関する裁量を有するキャッシュフローを含む) 」と定義したうえで、保険契約の履行に「直接起因する (directly attributable) 」固定および変動間接費の配賦額を含めることとしている (IFRS 17, par. B65)。

#### 2.2.2.5 IAS第37号内の整合性

「増分原価アプローチ」を適用すれば、増分原価以外の原価は、契約の履行とは関係なく生じる原価となる。つまり、増分原価以外の原価は、「契約の履行に要する原価」ではなく、「将来の事業活動に要する原価」に該当する (par. BC21)。

そうすると、「増分原価アプローチ」を支持する立場からすれば、「直接関連原価アプローチ」を適用して増分原価以外の原価を「契約の履行に要する原価」に含めることは、IAS第37号の次の規定

に抵触することとなる (par. BC 22)。

- ・将来の事業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パラグラフ18に抵触する。
- ・将来の営業損失に対する引当金の認識を禁じたパラグラフ63に抵触する。

これについて、公開草案は、次のとおり反駁している (par. BC23)。

- ・報告主体は、原価それ自体を現在の債務として識別し、不利な契約にかかる引当金を認識するわけではない。報告主体は、経済的便益と交換に財または用役を提供するという現在の債務を認識し、当該債務をその履行に要するすべての原価をもって測定するにすぎない。
- ・パラグラフ63 (および64) は、将来の営業損失が負債ではない (報告主体が損失の発生にかかる現在の債務を負わない) ことから、将来の営業損失に対する引当金の認識を禁じている。他方、不利な契約の判定に際して、報告主体は、現存する契約を基礎とした現在の債務の履行に要する原価を算定するにすぎない。

### III 経過措置

#### 3.1 公開草案の提案(修正遡及適用アプローチ)

公開草案は、次のとおり、すでにIFRSを適用している主体に対する経過措置を提案している(par. 94A)。

- ・新規定は、それを当初適用する年次報告期間の開始日(当初適用日)に存在する契約に適用する。
- ・比較情報を修正再表示する必要はない。
- ・新規定を当初適用することの累積的影響を、当初適用日における利益剰余金(または状況に応じてその他の資本の内訳項目)の開始残高に対する修正として認識する。

なお、公開草案は、IFRSを初度適用する主体に対する経過措置を設けていない。

#### 3.2 結論の基礎

##### 3.2.1 すでにIFRSを適用している主体

公開草案は、次の理由により、すでにIFRSを適用している主体に対してIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更、および誤謬」に基づく(純粋な)「遡及適用」<sup>18)</sup>を求めないこととした(pars. BC33 and BC34)。

- ・財務諸表作成者の負担

新規定の当初適用に伴い、「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れば、新たに「契約の履行に要する原価」に該当する諸項目の情報を入手する必要がある。これについて、IAS第8号は、新たな情報の入手が「実務上不可能(impracticable)」であれば、情報を入手しなくともよいとしている

**18)** ちなみに、IAS第8号に基づく「将来に向かっての適用」を行うと、当初適用日を境として「契約の履行に要する原価」の範囲が異なる契約が混在しうることから(IASB 2018b, par. 40)、将来に向かっての適用は経過措置の選択肢となっていない。

(IAS 8, par. 5)。しかし、最も古い表示期間の開始日時点において必要となる情報を入手することが、困難かつ高コストではあるものの、実務上不可能とまではいえない状況に陥る可能性がある。

- ・財務諸表利用者にとっての有用性

通常、不利な契約に該当するのは、契約の存続期間中に1度しかない。したがって、新規定を遡及適用しても、トレンド情報(trend information)は提供されない。また、情報利用者にとって、トレンド情報よりも、不利な契約に該当する時点に関する情報のほうが有用である。そこで、遡及適用によって契約が反復的に不利な契約に該当する時点が明らかにされるのであれば、遡及適用が情報利用者にとって有用な情報を提供する経過措置となるであろう。しかし、そのような状況が一般的であるという証拠はない。

以上より、公開草案は、財務諸表作成者に生じ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がとれた方策として、前項の経過措置(「修正遡及適用アプローチ」とよばれる)を提案<sup>19)</sup>した(par. BC35)。

##### 3.2.2 IFRSを初度適用する主体

IFRS第1号「IFRSの初度適用」は、IAS第37号の不利な契約に関する規定の例外または免除を規定していない。かかる状況において、「不利な契約の判定」というひとつの局面について免除を規定することのベネフィットは乏しい。そこで、公開草案は、初度適用主体に対する経過措置を設けないこととした(par. BC37)。

**19)** IAS第8号に基づく遡及適用も容認すべきか検討が行われたものの、遡及適用を容認することのベネフィットは限定的であり、基準の複雑化や比較可能性の喪失に伴うデメリットが大きいため、却下された(par. BC36)。

## IV 検討対象としなかった論点

公開草案は、次の3つの論点について、次の理由により検討対象としないこととした (pars. BC14, BC15, and BC30)。

### (a) 不利な契約に関する追加的な測定規定

- ・検討対象を拡大すると、プロジェクトが遅延する。「契約の履行に要する原価」の範囲の明確化が喫緊の課題とされるなか(注1を参照)、いかなる遅延も認められない。
- ・不利な契約にかかる引当金は、不利な契約の判定に用いる原価と同一の原価をもって測定することができる。したがって、必ずしも不利な契約にかかる引当金の測定を明確にする必要があるとはいえない。

### (b) 不利な契約の判定に用いる経済的便益の解釈<sup>20)</sup>

- ・検討対象を拡大すると、プロジェクトが遅延する。
- ・経済的便益の範囲の明確化については、喫緊の課題とされているわけではない。

### (c) 開示規定の追加

- ・公開草案の提案は、IAS第37号の部分的な改訂を提案するものであり、根本的な原

則および規定に影響を及ぼすことはない。

- ・IAS第11号は、不利な工事契約に固有の開示規定を設けていない。したがって、公開草案の提案によって、開示情報の喪失は生じない。
- ・「契約の履行に要する原価」は、見積りを要する場合がある。しかし、見積りは、IAS第37号の改訂を問わず必要である。IAS第37号パラグラフ85 (b) とIAS第1号「財務諸表の表示」パラグラフ125は、不確実性に関する開示を規定している。

## V コメントレターの分析: 概略

公開草案は、次の3点についてコメントを招請している (Invitation to Comment)。

Q1: 「契約の履行に要する原価」が「契約と直接関連する原価」から構成されることを明確にすべく、パラグラフ68に文言を追加することに賛成するか? 反対であれば、その理由と、いかなる代替案を提案するか?

Q2: 新設予定であるパラグラフ68A・68Bについて、コメントはないか? また、例として追加すべき項目があれば、提案してほしい。

**20)** これは、不利な契約の定義にある「経済的便益」について、狭義に解釈する (契約に基づき直接権利を有するものに限定する) か、それともより広義に解釈する (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) かという問題である (IASB 2015, par. 4.6)。

**21)** 本稿 (VI節～X節) は、コメント招請事項との関連を吟味し、Staff Paper 12の構成を再編成している。

**22)** 以下、X節に至るまで、Staff Paper 12 (IASB 2019c) の引用・参照箇所は、パラグラフ番号のみ表記する。

**23)** これに関連して、CFA Instituteは、情報利用者の観点から不利な契約にかかる引当金を適時に認識することが肝要であるという意見を、IASBに非公式に伝えている (par. 15)。

**24)** これに関連するコメント分析として、6.2を参照。

**25)** IAS第37号は、次の2点を担保することを目的としている (IAS 37, Objective)。

- ・引当金、偶発負債、および偶発資産に対して、適切な認識要件および測定基礎を適用すること。

- ・情報利用者が引当金、偶発負債、および偶発資産の特性、時期、および金額を理解できるよう、注記によって十分な情報を開示すること。

**26)** 2018年3月に公表された新概念フレームワークは、次の3点を目的としている (IASB 2018a, par. SP1.1)。

- ・IASBが、首尾一貫した概念を基礎として基準を開発することに資すること。

- ・特定の取引または事象に適用する基準が存在しない場合や、基準が会計方針の選択を容認している場合に、財務諸表作成者が首尾一貫した会計方針を確立することに資すること。

- ・すべての利害関係者が、基準を理解し解釈することに資すること。

**27)** DRSC (ASCG) は、ドイツ国内の実務に重要な変更は生じないとコメントしている (DRSC 2019, p. 2)。

Q3：公開草案の提案に関して他に何かあれば、コメントしてほしい。

コメントレーターの締切りは2019年4月15日であり、コメントレーターの総数は67件(締切りを過ぎて受理されたOICのコメントも含めれば68件)であった。コメントレーターの分析(Staff Paper 12 (IASB 2019c))は、コメント招請事項に即して行われている<sup>21)</sup>。なお、Staff Paper 12は、次のとおりコメント件数の目安を示している(fn. 2)<sup>22)</sup>。以下、括弧書きで適宜表示する。

- ・“some”：5件以下
- ・“several”：6件～9件
- ・“many”：10件以上

## VI コメントレーターの分析①： 「契約の履行に要する原価」の範囲

### 6.1 賛否

「直接関連原価アプローチ」を適用し、IAS第37号パラグラフ68に「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構成される。」という文言を追加することについて、賛成意見が大多数を占めている(significant majority)。具体的には、

**28)** KASBは、現状、大規模製造業の多くが不利な契約の判定に際し増分原価のみを勘案していることから、「直接関連原価アプローチ」の適用に懸念を表明している(KASB 2019, p. 2)。

**29)** これについて、BDOは、次の設例を交えて言及している(BDO 2019, pp. 2 and 3)。

#### 【前提条件】

- ・報告主体は、IFRS第15号の適用対象となる、顧客との契約(拘束力あり)を有する。
- ・契約によって獲得できる収益総額(経済的便益)は、CU9である。
- ・「契約の履行に要する原価」(「契約と直接関連する原価」)は、CU12である。内訳は、直接材料費CU8(特注品であり転用不可)と、他の直接起因する原価(公開草案のパラグラフ68Aの(c)に該当する項目)の配賦額CU4である。
- ・契約の不履行に伴う違約金は、CU10である。

次のとおりである(par. 14)。

- ・目的適的な情報を提供する<sup>23)</sup>。
- ・「契約の履行に要する原価」の「忠実な表現」を提供する。
- ・「比較可能性」の向上に資する。
- ・他の基準と整合的である<sup>24)</sup>。
- ・IAS第37号<sup>25)</sup>および概念フレームワーク<sup>26)</sup>の目的と整合的である。
- ・現行実務と整合的である<sup>27)</sup>。

また、反対意見(6件)は、次のとおりである(par. 17)。

- ・「増分原価アプローチ」を適用していれば、(会計方針の変更に伴う)追加コストが生じる<sup>28)</sup>。
- ・「増分原価アプローチ」は、支配的な解釈と認められる。かかる状況においては、「直接関連原価アプローチ」を適用するコストがベネフィットを上回る可能性がある。
- ・余剰人員や余剰設備の売却等、増分原価を基礎として契約の価格決定を行う場合に「直接関連原価アプローチ」を適用すると、有用な情報を提供できない<sup>29)</sup>。
- ・IAS第37号内に不整合が生じる(2.2.2.5を参照)。

公開草案の提案どおりに判定すれば、「不可避免的に生じる原価」は、違約金CU10となる(契約の履行に要する原価CU12>違約金CU10)。そして、当該契約は不利な契約に該当し(不可避免的に生じる原価(違約金)CU10>収益総額(経済的便益)CU9)、違約金の支払いを前提とした引当金CU1が認識される。

しかし、当該契約によって「真に」契約の履行に要する原価はCU8(増分原価)であり、違約金CU10を下回るから、(合理的な)報告主体は契約を履行するはずである。しかも、増分原価CU8を「契約の履行に要する原価」とすれば、それが「不可避免的に生じる原価」となるから(契約の履行に要する原価CU8<違約金CU10)、当該契約は不利な契約に該当しない(不可避免的に生じる原価(増分原価)CU8<収益総額(経済的便益)CU9)。したがって、公開草案の提案に基づく判定結果とそれに基づく引当金CU1の認識は、実態と乖離したものとなる。

## 6.2 他の基準との整合性

「直接関連原価アプローチ」を適用する論拠のひとつである「他の基準との整合性」(2.2.2.4を参照)について、次の意見が表明されている(par. 27(b), 29, and 30)。

### ・基本的な考え方の明示

財を提供する契約の履行に要する原価と当該財を保有する場合における原価を算定する方法が整合的であるべきという基本的な考え方を示したパラグラフBC26を、基準本文に移動すべきである(Ernst & Young 2019, p. 6)。

### ・IAS第16号およびIAS第38号との整合性

IAS第16号とIAS第38号にいう「直接起因する原価」と、IAS第2号にいう「直接起因する原価」の性質は異なる。IAS第2号は、棚卸資産の取得原価として、製品、材料、および用役の獲得に「直接起因する」原価に加えて生産単位に「直接関連する」原価を含め、材料を完成品に加工するために要する固定および変動製造間接費の規則的な配賦額を算入することとしている(IAS 2, pars. 11 and 12)。他方、有形固定資産または無形資産の取得原価に固定製造間接費の規則的な配賦額を算入することは、適切であるとはいえない。そうすると、IAS第2号のほうが、公開草案の提案とより直接関連すると認められる。したがって、IAS第16号およびIAS第38号との整合性<sup>30)</sup>について言及すべきではない(Deloitte 2019, p. 2)。

### ・IFRS第17号との整合性

IFRS第17号は、保険契約の境界内のキャッシュフローとして、保険契約の履行に直接起因する固定および変動間接費の配賦額(会計、人事、ITサポート、建物の減価償却費、支払家賃、管理費、光熱費等)を挙げている(IFRS 17, par. B65(l))。他方、パラグラフ68Bは、契約に基づき相手方に明示的に請求できる場合を除き、一般管理費は契約と直接関連しないとしている。そこで、IFRS第17号との整合性に言及すると混乱が生じるおそれがある(SAICA 2019, p. 3)。

## 6.3 代替案

さらに、次の代替案(6件)も提案されている(par. 21)。

### ・購入契約と販売契約に関する規定の分離

現行IAS第37号パラグラフ68は、購入契約を想定しており、かつ、十分に機能している。そこで、「直接関連原価アプローチ」の適用を前提として)パラグラフ68Aについては、販売契約に特化した規定とすべきである(SOCPA 2019, pp. 2 and 3)。

### ・減損

資金生成単位(CGU)<sup>31)</sup>を構成する契約と構成しない契約を峻別すべく、次のとおり会計処理を規定すべきである(Rio Tinto 2019, pp. 3-6 and Appendix A)。

(i) 契約がCGUと関連していなければ、公開草案の提案どおり「直接関連原価アプローチ」に基づき不利な契約の判定を行い、必要に応じて引当金を認識する。

**30)** Deloitteは、IAS第40号の取扱いについては言及していない。

**31)** 「資金生成単位(cash-generating unit; CGU)」とは、他の資産または資産グループからたらされるキャッシュインフローから独立したキャッシュインフローを生成する、識別可能な最小の資産グループをいう(IAS 36, par. 6)。

**32)** このとき、引当金額は、次のとおり算定する。

- ・契約とCGUの資金生成能力に固有の関係が認められれば、「契約と直接関連する原価」に基づき算定する。
- ・契約とCGUの資金生成能力に固有の関係が認められず、かつ、減損損失を当初認識した期間に契約が成立した場合、「契約と直接関連する原価」に基づき算定する。

(ii) 契約がCGUと関連しており、IAS第36号「資産の減損」に基づき当該CGUの減損処理を行い、当該CGUの簿価を上回る未配分の減損損失があれば、引当金を認識する<sup>32)</sup>。

(iii) 契約がCGUと関連しており、IAS第36号に基づき当該CGUの減損処理を行い、当該CGUの簿価を上回る未配分の減損損失がなければ、引当金を認識しない。

(iv) 契約がCGUと関連しており、IAS第36号に基づき当該CGUの減損処理を行わなければ、引当金を認識しない。

・ 選択適用

「契約の履行に要する原価」の範囲は、個々の状況によって相違しうる。したがって、「直接関連原価アプローチ」と「増分原価アプローチ」の選択適用を認めたくえて、不利な契約に関する会計方針の開示を充実すべきである(AFRAC 2019, p. 3; Universidad de Chile IFRS Technical Committee 2019, p. 2)。

・ グルーピング

不利な契約の判定は、(指標を策定したうえで) 同種の契約全体で行うこととすべきである(Petrobras 2019, p. 2)。

・ 共有原価

通信業における顧客との契約数と特性に鑑みて、共有インフラ原価が他の顧客との契約によって回収される蓋然性が高い場合には、「増分原価アプローチ」の適用を認めるべきである(Vodafone 2019, pp. 1 and 2)。

・ 契約とCGUの資金生成能力に固有の関係が認められず、かつ、減損損失を当初認識した期間以降に契約が成立した場合、「増分原価」に基づき算定する。

**33)** FARは、IAS第11号の適用対象ではなかった契約については、「増分原価アプローチ」が支配的に採用されているとしている(FAR 2019, p. 2)。

## 6.4 その他

その他、新規定をIAS第37号の適用対象となるすべての契約に適用すること(2.2.1を参照)に賛成する意見(some)もみられた(par. 16)。

また、賛否に代えて次の意見(5件)も表明されている(par. 18)。

- ・ 不利な契約の判定に用いる「経済的便益」や、IAS第37号の文脈における「契約」の定義等についても、あわせて検討すべきである(9.1および10.1を参照)。
- ・ IAS第11号の適用対象ではなかった諸契約に及ぼす影響について、追加分析を行うべきである<sup>33)</sup>。

## VII コメントレターの分析②: 「契約と直接関連する原価」の例

「契約と直接関連する原価」の例示(新設パラグラフ68A)と一般管理費の取扱い(新設パラグラフ68B)については、賛成意見が多数(many)であったものの、以下に言及するとおり、疑問や懸念も多数(many)表明されている(par. 25)。

### 7.1 基礎となる原則の策定

公開草案が提示した「契約と直接関連する原価」の例の基礎となる原則を策定し、IAS第37号に盛り込むべきであるという意見(some)がみられた(par. 26)。これについて、Ernst & Youngは、公開草案パラグラフBC16(b)の「直接関連原価アプローチ」に関する文言<sup>34)</sup>を参照するよう提案している(Ernst & Young 2019, pp. 3 and 4)。

**34)** “The directly related cost approach—includes all the costs an entity cannot avoid because it has the contract. Such costs include both the incremental costs of the contract and an allocation of other costs incurred on activities required to fulfil the contract.”

## 7.2 「契約と直接関連する原価」の例示

「契約と直接関連する原価」の例示に関して表明された意見は、次のとおりである(par. 27)。

### ・参照すべき基準

「契約と直接関連する原価」の例は、IFRS第15号ではなく、固定および変動製造間接費について言及しているIAS第2号を基礎として作成すべきである。

### ・従業員の賃金給料(some)

パラグラフ68Aの(a)は、直接労務費の例として、「従業員の賃金給料(salaries and wages of employees)」を挙げている。IAS第16号は、同様の原価項目として、有形固定資産項目の建設または取得に伴い直接生じる「従業員給付費用(costs of employee benefits)」を挙げている(IAS 16, par. 17 (a))。ここで公開草案とIAS第16号の文言の相違が意図的なものであるのか、定かではない。意図的なものであるとすれば、「結論の基礎」においてその旨言及すべきである(SAICA 2019, pp. 2 and 3)。

### ・仕損にかかる材料費の異常額

IFRS第15号、IAS第2号、およびIAS第16号が「仕損にかかる材料費の異常額(abnormal amounts of wasted material)」の資産計上を禁じる一方で(IFRS 15, par. 98 (b); IAS 2, par. 16 (a); IAS 16, par. 22)、公開草案がそれを「契約の履行に要する原価」から除外しなかった理由が明確にされていない。

## 7.3 一般管理費の取扱い

一般管理費の取扱いに関して表明された意見は、次のとおりである(pars. 32-34)。

### ・明確化および例示の必要性(パラグラフ68Aとの関係)(many)

一般管理費の取扱いを明確にすべきである。例えば、パラグラフ68Aの(c)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と、一般管理費との関係が明確ではない。具体的には、契約を履行するために設立した子会社の運営費は、契約を締結したことのみをもって生じるものであるが、それには一般管理費も含まれる<sup>35)</sup>(Business Europe 2019, p. 2)。

また、経営者報酬、支払家賃、光熱費、および通信費と同様の共有原価とみなされることにより、一般管理費がパラグラフ68Aの(c)契約に基づく活動と直接関連する原価の配賦額(「契約と直接関連する原価」)に該当する可能性がある。そこで、契約と直接関連しない原価についても、例示すべきである(ICPAK 2019, p. 2)。

### ・相手方への請求可能性(some)

「相手方への請求可能性」を個々に判定すると、実務が多様化するおそれがある。そこで、一般管理費は、相手方への請求可能性を問わず、一律に契約に直接関連しないとすべきである(Volkswagen 2019, p. 3)。

## 7.4 その他

その他、次の意見が表明されている(pars. 35-38)。

<sup>35)</sup> Business Europeは、パラグラフ68Bに「一般管理費は、契約と直接関連することが明確に説明できなければ、通常、契約と直接関連しない。」という但書を追加することを提案している。

- ・購入契約に直接関連する原価も例示すべきである<sup>36)</sup>(many)。
- ・複数の契約と直接関連する原価の配賦方法を規定すべきである(several)。
- ・パラグラフ68A・68Bは限定列挙か例示列挙か、明確にすべきである(some)。

## VIII コメントレターの分析③： 経過措置

### 8.1 すでにIFRSを適用している主体

すでにIFRSを適用している主体に対する経過措置(修正遡及適用アプローチ)について、賛否が分かれているが、どちらかといえば賛成意見(some)よりも反対意見(several)のほうが多い。反対意見は、IAS第8号に基づく遡及適用を認めるべきとしている(par. 55)。

その他、次の意見も表明されている(pars. 56 and 57)。

- ・IAS第37号は、すでに不利な契約にかかる引当金の認識を規定している。したがって、「会計方針の変更」ではなく、「会計上の見積りの変更」として処理すべきである(CINIF 2019, p. 2; GLASS 2019, pp. 3 and 4)。
- ・公開草案の文言にある「存在する契約(contract existing)」は、IFRS第15号にいう「完了した契約(completed contracts)」を意味するのか<sup>37)</sup>、それとも「完了した契約」以外の契約を意味するのか、明確にすべきである(KPMG 2019, p. 6)。

### 8.2 IFRSを初度適用する主体

初度適用主体は、IFRS第15号パラグラフC5の経過措置を適用することができる(IFRS 1, par. D34)。改訂後のIAS第37号に初度適用主体に対する経過措置が設けられなければ、初度適用主体がIFRS第15号の経過措置を適用することにより、「収益を認識する基礎」と「不利な契約を判定する基礎」が相違する可能性がある。そこで、ASBJは、初度適用主体に対する次の経過措置を提案している(ASBJ 2019, pars. 14-16 of Appendix)。

- ・IFRS第1号パラグラフD34に基づきIFRS第15号パラグラフC5(b)を適用し、変動対価を有する「完了した契約」について、比較期間における変動対価を見積もらず、「契約完了日における取引価格」を用いて遡及適用を行った場合、過去の報告期間における不利な契約の判定に際し、「契約完了日における取引価格」を用いてよい。
- ・IFRS第1号パラグラフD34に基づきIFRS第15号パラグラフC5(c)を適用し、最も古い表示期間の開始日以前に条件変更された契約について、最も古い表示期間の開始日以前に行われたすべての条件変更の「合計の影響」を反映して過去の報告期間に遡及適用を行った場合、過去の報告期間における不利な契約の判定に際し、最も古い表示期間の開始日以前に行われたすべての条件変更の「合計の影響」を反映してよい。

<sup>36)</sup> それとは逆に、Mazarsは、IFRS第15号の適用対象とならない契約と直接関連する原価を例示することが基準の明確化に資するか定かではないとしている(Mazars 2019, p. 4)。

<sup>37)</sup> 「完了した契約」とは、IAS第11号、IAS第18号「収益」、および関連する解釈指針に基づき識別した財または役役のすべてを移転した契約をいう(IFRS 15, par. C2)。

## IX コメントレーターの分析④： 検討対象としなかった論点

### 9.1 経済的便益

「直接関連原価アプローチ」の適用に賛成する回答者の多く(many)が、獲得することが予想される経済的便益も検討対象とすべきという意見を表明している<sup>38)</sup>。これに関連して、ICPAUは、公開草案の提案どおりにIAS第37号を改訂しても、不利な契約の判定における多様性の問題の焦点が経済的便益に移るにすぎないとしている(ICPAU 2019, p. 1)。

また、経済的便益も検討対象とする場合には、次の点を検討すべきという意見もみられた(par. 46)。

- ・ 経済的便益の範囲(注20を参照)(most)
- ・ 権利を有する変動対価を経済的便益に含めるべきか(some)
- ・ 報告主体が有する他の資産から独立してキャッシュインフローを生成しない契約にかかる経済的便益の算定(ASC 2019, p. 3)
- ・ 契約不履行によって生じる補償金・違約金を「不可避免的に生じる原価」とする場合における、経済的便益の算定(ゼロ<sup>39)</sup>とすべきか(ICAI 2019, pp. 2 and 3)

### 9.2 測定

公開草案がパラグラフBC14において言及しているにもかかわらず(IV節を参照)、不利な契約にかかる引当金を不利な契約の判定に用いた原価によって測定することを明確にすべきという意見(several)がみられた(par. 49)。

<sup>38)</sup> 経済的便益については、引当金プロジェクトにおいて別途検討すべきという意見もみられた(par. 47)。

<sup>39)</sup> BDOの設例において、経済的便益はゼロとされていない(注29を参照)。

また、公開草案の提案が不利な契約に該当しない項目の測定に及ぼす影響を明確にすべきという意見(some)もみられた(par. 50)。

## X コメントレーターの分析⑤： 公開草案の提案と関連する その他の意見

### 10.1 契約の定義(契約の結合)

不利な契約に関する規定の適用に際し、「契約」の定義を明確にすべきという意見(several)がみられた(par. 51)。

IFRS第15号は、所定の要件を充足する場合、同一の顧客または顧客の関連当事者と同時またはほぼ同時に締結した複数の契約を結合し、単一の契約として会計処理を行うこととしている(IFRS 15, par. 17)。これについて、Israel Accounting Standards Boardは、不利な契約の判定を行う単位(IFRS第15号に基づき契約を結合して判定すべきか、それとも個々に判定すべきか)を明確にすべきとしている(Israel Accounting Standards Board 2019, p. 3)。

### 10.2 減損処理との関係

現行IAS第37号は、「専らその契約に用いる資産(assets dedicated to that contract)」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こととしている(IAS 37, par. 69)。

これについて、「直接関連原価アプローチ」を適用すれば、複数の契約の履行に用いる資産の減価償却費の配賦額は、「契約の履行に要する原価」に含まれる。しかし、当該資産は、他の契約にも用

いられることから、「専らその契約に用いる資産」に該当しない。これについて、ASBJは、「専らその契約に用いる資産」を「契約と直接関連する資産」に修正するよう提案している (ASBJ 2019, pars. 17 and 18 of Appendix)。

### 10.3 「不可避免的に」という用語の取扱い

不利な契約の定義にある「不可避免的 (unavoidable)」という用語は、「過去の事象の結果として生じ、報告主体の将来行動とは関係なく存在する債務を認識する」ととするIAS第37号パラグラフ19と相俟って、「増分原価アプローチ」との親和性が高い。

そこで、Ernst & Youngは、「直接関連原価アプローチ」を適用するのであれば、これを削除するよう提案している (Ernst & Young 2019, p. 4)。

### 10.4 部分改訂プロジェクトの趣旨

ASBJは、次の理由により、部分改訂プロジェクトの趣旨に賛同できないとしている (ASBJ 2019, pars. 3-5)。

- ・ 経済的便益について検討せず、「契約の履行に要する原価」についてのみ別個のプロジェクトにおいて検討することは、困難である。
- ・ 類似する複数の契約を結合して不利な契約を判定することによって、有用な情報を提供できる可能性がある。会計単位の問題は、「契約の履行に要する原価」の範囲に影響を及ぼすものである。したがって、「契約の履行に要する原価」についてのみ別個のプロジェクトにおいて検討することは、困難である。
- ・ すでにIFRS第15号が発効していること、および部分改訂プロジェクトと引当金プロジェク

トをつうじてIAS第37号が複数回改訂されることを回避する必要があることから、経済的便益や会計単位の問題も含む包括的な検討を行うべきである。

## 10.5 基準間の用語の差異を解消するプロジェクトの必要性

公開草案は、「直接関連原価アプローチ」を適用する論拠のひとつとして、「他の基準との整合性」を挙げている。これに関連して、基準間の用語の差異を解消するためのプロジェクトを発足させるべきであるという意見 (several) がみられた (par. 31)。

## XI おわりに

以上をふまえ、公開草案に対する筆者の私見を開陳しておくこととしたい。

### 11.1 「増分原価アプローチ」の適用可能性

BDO (注29)、Vodafone (6.3)、AFRAC および Universidad de Chile IFRS Technical Committee (6.3) のコメントをみるに<sup>40)</sup>、「直接関連原価アプローチ」を一律に適用することのデメリットは看過できないように思われる。もちろん、究極的には「離脱」(IAS1, par. 19) の判断を報告主体に委ねることも考えられなくもないが、IAS第37号において「直接関連原価アプローチ」と「増分原価アプローチ」の選択適用、または「直接関連原価アプローチ」を原則としたうえでの「増分原価アプローチ」の容認について検討する余地がある<sup>41)</sup>と考える。

**40)** 企業会計基準委員会も、他の契約により固定費が回収されており、増分原価のみを回収する価格によって契約を締結できる場合、「直接関連原価アプローチ」は適合的ではないと指摘している (企業会計基準委員会 2019b, 第1項および第2項)。

**41)** コメントレーターをふまえれば、「増分原価アプローチ」を原則とする方策は考えにくい。

## 11.2 IAS第11号（「全部原価アプローチ」）との関係

工事契約を念頭に置いてIFRS-ICに提出された「要望書」は、「契約の履行に要する原価」について、公開草案も識別した2つの見解に加えて「全部原価アプローチ（full cost approach）」を識別し、IAS第11号が「全部原価アプローチ」を採用することを明確にしている<sup>42)</sup>。そこで、「直接関連原価アプローチ」を適用すると不利な工事契約の実務がどのように変化するのか<sup>43)</sup>、「結論の基礎」において具体的に言及すべきである<sup>44)</sup>。

## 11.3 引当金プロジェクトに及ぼす影響

引当金プロジェクトにおいて、引当金の測定額に含めるべき原価の範囲を検討することが予定されている。具体的には、公開草案の提案を援用し、引当金の測定額に増分原価と他の直接関連する原価を含めることを明確にすることが提案されている（IASB 2019b, p. 9）。つまり、部分改訂プロジェクトの検討対象から除外された測定に関する問題（9.2を参照）が、引当金プロジェクトによって解決される可能性がある。

さらには、引当金プロジェクトにおいて、部分改訂プロジェクトの検討対象から除外されたその他の論点も検討対象となる可能性がある。引当金プロジェクトは、不利な契約が検討対象となりうるとしており、①経済的便益の範囲、②保有資産（生物資産や農産物など、原価ではなく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の策定、および③不利な契約の判定を行う単位の問題を識別している（IASB 2019b, p. 13）。公開草案に対する意見をふ

まえると、部分改訂プロジェクトが引当金プロジェクトの方向性に影響を及ぼす可能性がある。

## 11.4 包括的な検討の必要性

不利な契約については、かねてより多様な問題が識別されている（IASB 2015, par. 4.6）。しかも、オペレーティングリース契約がそうであるように、時とともに不利な契約に関する個々の論点の重要性は変化している。また、コメントレターの分析において、不利な契約に該当する時点の明確化といった新たな問題も識別されている（IASB 2019c, Appendix）。さらには、不利な契約に関する会計モデルを再構築する試みもみられる（6.3を参照）。

資源等の制約により、現実の基準設定においては叶わないようであるが、学術的見地からすれば、不利な契約について包括的に検討する必要があると考える。

42) 詳細は、赤塚(2018, pp. 129 and 130)を参照。

43) 「In Brief」は、不利な工事契約の実務に重要な変化は生じないとしている（IASB 2018d, p. 4）。

44) IAS第11号は、「販売費」を工事契約原価から除外する一方で、「借入費用」を特定の契約に配賦できる原価として工

事契約原価に含めることとしていた（IAS 11, pars. 18 and 20 (b)）。そこで、公開草案の提案どおりにIAS第37号を改訂すると、IAS第11号を適用していた場合と比べていかなる変化が生じるのか明確ではないという意見もみられた（IASB 2019c, par. 28）。

## 参考文献

- AFRAC (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee). 2019. *RE: ED/2018/2 Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract*.
- ASBJ. 2019. *Comments on the Exposure Draft Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37)*.
- ASC (Singapore Accounting Standards Council). 2019. *Response to Exposure Draft on Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37)*.
- BDO. 2019. *Exposure Draft ED/2018/2 Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract*.
- Business Europe. 2019. *Re: Exposure Draft 2018/2: Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract*.
- CINIF (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera). 2019. *Comments on the Exposure Draft ED/2018/2 on Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract, Proposed Amendments to IAS 37 (the ED) Issued in December 2018*.
- Deloitte. 2019. *Exposure Draft 2018/2—Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37)*.
- DRSC (ASCG). 2019. *IASB Exposure Draft ED/2018/2 Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37)*.
- Ernst & Young. 2019. *Invitation to Comment—Exposure Draft ED/2018/2 Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37)*.
- FAR (Institute for the Accountancy Profession in Sweden). 2019. *Exposure Draft ED/2018/2 Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract: Proposed Amendments to IAS 37*.
- GLASS (Group of Latin American Accounting Standard Setters). 2019. *RE: Exposure Draft 2018/2, Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract, Proposed Amendments to IAS 37*.
- IASB. 2015. *Possible Problems with IAS 37*. Staff Paper 14B.
- ———. 2018a. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- ———. 2018b. *Possible Narrow-scope Standard-setting*. Staff Paper 12C.
- ———. 2018c. *Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract*. Exposure Draft ED/2018/2.
- ———. 2018d. *Onerous Contracts—Proposals to Clarify IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. In Brief.
- ———. 2019a. *IFRS® Standards Issued at 1 January 2019*. Red Book.
- ———. 2019b. *Provisions*. Agenda Paper 6. ASAF Meeting, 1 April 2019.
- ———. 2019c. *Feedback Summary*. Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37). Staff Paper 12.
- IASC. 1993. *Construction Contracts*. IAS 11.
- ICAI. 2019. *Comments of the Institute of Chartered Accountants of India (ICAI) on IASB’s Exposure Draft ‘Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract—Proposed Amendments to IAS 37’*.
- ICPAK (Institute of Certified Public Accountants of Kenya). 2019. *Exposure Draft ED/2018/2: Proposed Amendments to IAS 37—Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract*.
- ICPAU (Institute of Certified Public Accountants of Uganda). 2019. *Comments on ED/2018/2 Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract: Proposed Amendments to IAS 37*.
- Israel Accounting Standards Board. 2019. *Exposure Draft ED/2018/2—Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract—Proposed Amendments to IAS 37*.
- KASB. 2019. *Comments on the Exposure Draft Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract*.
- KPMG. 2019. *Comment Letter on Exposure Draft ED/2018/2 Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37)*.
- Mazars. 2019. *Exposure Draft ED-2018-2: Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract*.

- ◎ Petrobras. 2019. *Exposure Draft and Comment Letters—Onerous Contract—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37)*.
- ◎ Rio Tinto. 2019. *ED/2018/2 Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract*.
- ◎ SAICA (South African Institute of Chartered Accountants). 2019. *SAICA Submission on ED/2018/2—Onerous Contracts: Cost of Fulfilling a Contract: Proposed Amendments to IAS 37*.
- ◎ SOCPA (Saudi Organization for Certified Public Accountants). 2019. *Comments on the Exposure Draft ED/2018/2 “Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract”, Proposed Amendments to IAS 37*.
- ◎ Universidad de Chile IFRS Technical Committee. 2019. *Comment Letter on Exposure Draft ED/2018/2 Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37)*.
- ◎ Vodafone. 2019. *Exposure Draft “Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract” ED/2018/2*.
- ◎ Volkswagen. 2019. *Exposure Draft 2018/2—Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract*.
- ◎ 赤塚尚之. 2018. 「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—」『彦根論叢』(418): pp. 126-145.
- ◎ 企業会計基準委員会. 2019a. 「IFRS適用課題対応 IASB 公開草案『不利な契約—契約履行のコスト』(IAS第37号の修正案) へのコメントの検討」第403回企業会計基準委員会資料.
- ◎ ————. 2019b. 「IFRS適用課題対応【審議事項】 IASB 公開草案『不利な契約—契約履行のコスト』(IAS第37号の修正案) へのコメントの検討」第405回企業会計基準委員会資料.

# Review of IASB's Exposure Draft and Comment Letter Analysis on Onerous Contracts

## Cost of Fulfilling a Contract (Amendments to IAS 37)

Naoyuki Akatsuka

The purpose of this paper is to review IASB's narrow-scope standard-setting project on Onerous Contracts: Cost of Fulfilling a Contract (Amendments to IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*). The paper focuses particularly on the Exposure Draft issued in December 2018 and the comment letter analysis held in May 2019.

IAS 37 defines an onerous contract as a contract in which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contract exceed the economic benefits expected to be received under it. Paragraph 68 of IAS 37 also defines that the unavoidable costs under a contract reflect the least net cost of exiting the contract, which is the lower of the cost of fulfilling the contract and any compensation or penalties arising from failure to fulfil it. However, IAS 37 does not specify which costs to include in determining the cost of fulfilling a contract.

The Exposure Draft proposes:

- (a) to specify in existing paragraph 68 of IAS 37 that the cost of fulfilling a contract comprises the costs that relate directly to the contract. Such costs include both the incremental costs of a contract and the allocation of other costs incurred on activities required to fulfil a contract (directly related cost approach);
- (b) to add new paragraph 68A listing examples of costs that relate directly to a

contract;

- (c) to add new paragraph 68B stating that general and administrative costs do not relate directly to a contract unless they are explicitly chargeable to the counterparty under the contract; and
- (d) to include transition requirements for entities that report using IFRS Standards. These entities have to apply new requirements to contracts existing at the date of initial application. Entities would not be permitted to restate comparative information. Instead, entities shall recognise the cumulative effect of initially applying the amendments as an adjustment to the opening balance of retained earnings (or other components of equity, as appropriate) at the date of initial application (modified retrospective approach).

The summary of the comment letter analysis is as follows:

- As for proposal (a), a significant majority of the respondents agreed.
- As for proposals (b) and (c), many respondents agreed but had questions or expressed concerns.
- As for proposal (d), the respondents' views were mixed.
- The respondents commented on other issues, for example, measurement of onerous contract provisions, economic benefits

used to assess whether a contract is onerous, unit of account to assess whether a contract is onerous, and transition requirements for entities presenting their first IFRS financial statements (first-time adopters).

Given the above proposals in the Exposure Draft and comment letter analysis, my opinions are as follows:

- As for proposal (a), IASB should consider the applicability of another approach, namely the incremental cost approach. I believe it should not be overlooked that there are situations where the incremental cost approach is appropriate.
- IASB should specify in detail the effect of applying the directly related cost approach to construction contracts, which were the scope of IAS 11 *Construction Contracts*.
- The proposals and respondents' comments above may significantly affect the direction of the Provision Project.
- From an academic perspective, comprehensive research on accounting for onerous contracts, which is the scope of IAS 37, is imperative.

Keywords: Onerous contract, cost of fulfilling a contract, directly related cost approach, modified retrospective approach

