

## 不利な契約に関する IAS第37号の 部分改訂プロジェクト

直接関連原価アプローチを適用する  
成案に至る最終検討

赤塚尚之

Naoyuki Akatsuka

滋賀大学 経済学部 / 准教授

## I はじめに

2020年5月14日、IASBは、IAS第37号「引当金、偶発負債、および偶発資産」の不利な契約に関する規定を部分的に改訂する成案「不利な契約—契約の履行に要する原価」（2022年1月1日発効）を公表した。

成案に至るまでには、IFRS-ICによる検討を引き継ぐかたちでIASBがIAS第37号の「部分改訂プロジェクト」<sup>1)</sup>として検討を行い、2018年12月に公開草案を公表した後、次頁の表1のとおり検討が行われた<sup>2)</sup>。

本稿は、成案によってIAS第37号に新設される「パラグラフ68A」（10.1を参照）と関連を有する検討のうち、不利な契約の判定に用いる「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（すなわち「直接関連原価アプローチ」を適用すること）を明確にするという公開草案の提案（Ⅱ節を参照）を再検討した2019年9月の検討に焦点を当てている<sup>3)</sup>。

2019年9月の検討は、IAS第37号の適用対象となるすべての契約に「直接関連原価アプローチ」を適用することを明確にする成案に至る最終検討である<sup>4)</sup>。

1) プロジェクトの正式名称は、「不利な契約—契約の履行に要する原価（IAS第37号の修正）」である。

2) 公開草案の公表に至るIFRS-ICおよびIASBによる検討の詳細については赤塚(2018)を、公開草案の提案とコメントレターの整理・分析の詳細については赤塚(2019a)をそれぞれ参照。

3) 新設される「パラグラフ68A」は、2019年10月の検討とも関連を有する。これについては、次号において取り上げる。

4) ちなみに、現在進行中である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」の範囲を明確にするに際し、成案(直接関連原価アプローチ)を採用することが検討

## II 公開草案の提案

### 2.1 契約の履行に要する原価の範囲

#### 2.1.1 背景

「不利な契約(onerous contract)」とは、「契約に基づく義務(obligation)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を超過する契約」(IAS 37, par. 10)をいう<sup>5)</sup>。また、契約に基づく義務の履行に際して「不可避免的に生じる原価(unavoidable cost)」とは、「契約から解放されるために要する正味原価の最小額(least net cost)」をいい、具体的には「契約の履行に要する原価(cost of fulfilling a contract)」と「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<sup>6)</sup>である(IAS 37, par. 68)。

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(種類)を明示して

いない。これにより、「契約の履行に要する原価」の算定実務が多様化し、特定の種類の契約を締結する企業の財務諸表に重要な差異が生じる可能性がある。また、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」が失効したことにより、工事契約については、IAS第37号を適用して不利な契約に該当するか判定を行う(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(種類)を明示していたところ(IAS 11, pars. 16-21)、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。そこで、IASBは、不利な契約の判定に用いる「契約の履行に要する原価」の範囲の明確化を「喫緊の」課題と位置づけ、IAS第37号の「部分改訂プロジェクト」を開始し、2018年12月13日に公開草案「不利な契約—契約の履行に要する原価」を公表した(IASB 2018b, pars. BC1-BC8)。

表1 公開草案公表以降の部分改訂プロジェクト

フェーズ	年月	会議	検討内容等
Exposure Draft Feedback	2019年3月	GPF	・公開草案に対する意見の聴取 ・公開草案に対するコメントレーターの整理・分析
	2019年4月	ASAF	
	2019年5月	IASB	
Decide Project Direction	2019年9月	IASB	・「直接関連原価アプローチ」の適用についての検討
IFRS Amendment	2019年10月	IASB	・「契約と直接関連する原価」の例についての検討 ・その他のコメントについての検討
	2019年12月	IASB	
	2020年5月	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。)

されている(IASB 2020b, Table1; IASB 2020c, pars. 3.19-3.21)。この点に照らしても、成案が果たす(であろう)役割は大きい。

5) 企業が不利な契約を有する場合、当該契約を引当金として認識し測定する(IAS 37, par. 66)。

6) 不利な契約の判定プロセスを整理すれば、次のとおりである。

【ステップ1:「不可避免的に生じる原価」の決定】

(i)「契約の履行に要する原価」<「契約不履行によって生じる補償金・違約金」のとき、「契約の履行に要する原価」を「不可避免的に生じる原価」とする。

(ii)「契約の履行に要する原価」>「契約不履行によって生じる補償金・違約金」のとき、「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。

【ステップ2:「契約に基づき獲得することが期待できる経済的便益」との比較】

(i)「不可避免的に生じる原価」<「契約に基づき獲得することが期待できる経済的便益」のとき、不利な契約に該当しない。

(ii)「不可避免的に生じる原価」>「契約に基づき獲得することが期待できる経済的便益」のとき、不利な契約に該当する。

## 2.1.2 直接関連原価アプローチの適用

公開草案は、不利な契約の判定に用いる「契約の履行に要する原価」の範囲について、次の2つの見解を識別している<sup>7)</sup>。

- ・増分原価アプローチ (incremental cost approach)
- ・直接関連原価アプローチ (directly related cost approach)

増分原価アプローチは、契約を有していなければ回避することができたであろう原価 (契約にかかる増分原価) のみ、「契約の履行に要する原価」とする。それに対し、直接関連原価アプローチは、契約を有することにより回避することができないすべての原価を「契約の履行に要する原価」とする。具体的にいえば、直接関連原価アプローチは、契約にかかる増分原価に加えて、契約の履行に要する活動から生じるその他の原価の配賦額も「契約の履行に要する原価」とする (IASB 2018b, par. BC16)。

公開草案は、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の末尾に、「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。」という規定を追加することを提案<sup>8)</sup>している (IASB 2018b, pars. 68 and BC17)。

なお、新規定は、IAS第37号の適用対象となるすべての契約に適用する (IASB 2018b, par. BC9)。いいかえれば、新規定の適用対象は、工事契約またはIFRS第15号の適用対象となる契約に限定されないということである。

<sup>7)</sup>IFRS-ICによる検討の初期段階においては、これらに加えて「全部原価アプローチ (full cost approach)」も識別されていた (赤塚 2018, pp. 129 and 130を参照)。

<sup>8)</sup>あわせて、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。パラグラフ68Aは、IFRS第15号を基礎として、次の諸項目を財または用役を提供する「契約と直接関連する原価」の例として列挙している (IASB 2018b, par. 68A)。

## 2.2 結論の基礎

### 2.2.1 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適用する根拠として、①有用な情報の提供、②IAS第37号内における整合性、および③他のIFRS基準との整合性を挙げている。本稿は、審議会メンバーである徐正雨 (Chungwoo Suh) 氏 (2020年6月30日付で退任) による整理 (IASB 2018c, p. 3) もふまえて、直接関連原価アプローチを適用する根拠を次の5つに細分する。

- ・目的適合性を有する情報の提供
- ・忠実な表現の提供
- ・会計基準の複雑化の回避
- ・IAS第37号内における整合性
- ・他のIFRS基準との整合性

#### 2.2.1.1 目的適合性を有する情報の提供

公開草案の提案は、増分原価アプローチを適用している企業に対して、会計方針の変更を求めらるものである。当該企業は、新たに直接関連原価アプローチを適用することにより、不利な契約の判定に用いる「契約の履行に要する原価」の範囲を拡大する必要がある。その結果、長期の用役提供契約等がより早期に不利な契約に該当すると判定され、不利な契約にかかる引当金をより早期に認識する必要が生じる可能性がある。これは、予想損失情報がより早期に提供されうることを意味する (early warning)。したがって、直接関連原価アプローチは、目的適合性を有する情報を提供する (IASB 2018b, par. BC10 ; IASB 2018c, p. 3)。

- (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) 企業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)

### 2.2.1.2 忠実な表現の提供

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「契約の履行に要する原価」としない。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、それを特定の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<sup>9)</sup>。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「契約の履行に要する原価」とする。したがって、直接関連原価アプローチは、増分原価アプローチと比べて、「契約の履行に要する原価」についてのより忠実な表現を提供する (IASB 2018b, par. BC18)。

### 2.2.1.3 会計基準の複雑化の回避

同種の契約を複数有する場合において、増分原価を「契約の履行に要する原価」（すなわち「不可避免的に生じる原価」）として、それを「契約に基づき獲得することが期待できる経済的便益」と比較することにより、個々の契約が不利な契約に該当しない（引当金を認識する必要がない）と判定される一方で、共有資産の原価の配賦額を加算すると一転して不利な契約に該当する（引当金を認識する必要がある）と判定される場合がある。このような状況において、増分原価アプローチを適用して引当金を認識しないという結果は、財務諸表利用者には有用な情報を提供しない (IASB 2018b, par. BC19)。

そこで、増分原価アプローチを適用するならば、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る場合、契約を結合したうえで不利な契約

の判定を行うことが考えられる。しかし、そうすると、個々に判定すれば不利な契約に該当する契約が存在するという情報が提供されなくなる可能性が、新たに生じる<sup>10)</sup>。そこで、増分原価アプローチを適用するためには、基準上、不利な契約の判定に際し契約を結合すべきか、また結合するのであればどのように結合するのかを明確にする必要が生じ、会計基準が複雑化してしまう (IASB 2018b, par. BC20)。

以上より、会計基準の複雑化を回避するという点からも、直接関連原価アプローチを適用することが適切である。

### 2.2.1.4 IAS第37号内における整合性

増分原価アプローチを支持する立場からすれば、増分原価以外の原価は、契約の履行とは無関係に生じる原価、つまり、将来の事業活動によって生じる原価とみなされる (IASB 2018b, par. BC21)。そうすると、増分原価以外の原価を「契約の履行に要する原価」とすることは、IAS第37号の次の2つのパラグラフに抵触することとなる (IASB 2018b, par. BC22)。

- ・将来の事業活動によって生じる原価に対する引当金の認識を禁じたパラグラフ18
- ・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

パラグラフ18との関係について、企業は、原価そのものを現在の義務と識別して不利な契約にかかる引当金を認識するわけではなく、経済的便益と

また、パラグラフ68Bは、「一般管理費は、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。」(IASB 2018b, par. 68B)としている。

9) 企業は、契約の履行に要する資源を選択する裁量を有する。例えば、財の製造または用役の提供に設備を要する場合、当該設備を契約期間にわたって賃借したり、購入して他の契約にも用いたりすることができる。また、技術報告書の作成を要する場合、1件の報告書を作成するためだけに専門事務所と契約したり、すべての報告書を作成する専門家チームを雇

用したりすることができる。いずれにしても、企業には、契約の履行に要する設備の使用や報告書に反映する情報の入手に要する原価が発生することには変わりない。これらの例において、他の契約や目的にも使用できる設備の購入や専門家の雇用を選択することは、契約の履行に要する設備の使用または情報が無料であることを意味しない。

10) 具体例の整理については、赤塚 (2019a, 表2, 表3) を参照。

の交換によって生じた財または用役を提供するという現在の義務を認識したうえで、当該義務をその履行に要するすべての原価によって測定するにすぎない。また、パラグラフ63との関係について、企業は、不利な契約の判定を行うべく、現存する契約に基づき識別された現在の義務を履行するために要する原価を算定しているにすぎない(IASB 2018b, par. BC23(a)(b))。

以上より、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」とすることは、IAS第37号パラグラフ18およびパラグラフ63に抵触しないと解される。

### 2.2.1.5 他のIFRS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の算定方法と、当該財を保有する場合における原価の算定方法が整合的であるべきことを、基本的な考え方としている(IASB 2018b, par. BC26)。これについて、直接関連原価アプローチは、非貨幣性資産の測定額にその購入または建設に要する増分原価とその他の直接関連するかまたは直接起因する原価を含めるよう規定する他のIFRS基準<sup>11)</sup>と整合的である(IASB 2018b, par. BC25)。

また、直接関連原価アプローチは、IFRS第17号「保険契約」とも整合的である(IASB 2018b, par. BC27)。IFRS第17号は、保険契約内のキャッシュフローを「契約の履行と直接関連するキャッシュフロー(企業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)を含

めることとしている(IFRS 17, par. B65(l))。

以上より、直接関連原価アプローチは、他のIFRS基準と整合的であると認められる。

### 2.2.2 適用対象となる契約

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根拠として、次のものを挙げている(IASB 2018b, par. BC9)。

- ・現行実務の多様化を解消し、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、同一である。
- ・IFRS第15号の開発に際し、不利な契約についてIAS第37号と異なる規定を設けないこととする方針が決定されている。現状、当該方針を転換する特段の理由はない。
- ・IFRS第15号は、一部を除き、顧客とのすべての契約を適用対象とする基準である。したがって、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。また、新規定の適用対象をIAS第11号の適用対象であった工事契約に限定することも考えられる。もっとも、上述のとおり不利な契約の判定に用いる原価の種類がIFRS第15号の適用対象となる契約であるかを問わず同一であるとすれば、そのような区別を行う意義は乏しい。
- ・IAS第17号「リース」の適用対象となるオペレーティングリース契約が、不利な契約に該当すると判定される契約の大多数を占めること<sup>12)</sup>、引当金プロジェクトの一環として行われた調査(IASB 2015, par. 4.7)によって明

**11)** 具体的には、次のとおりである。

- ・IFRS第15号は、契約を履行することによって生じた原価が契約と「直接関連する」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「直接起因する」原価(購入

原価)に加えて、生産単位に「直接関連する」原価(加工費)を含めることとしている(IAS 2, pars. 9-13)。

- ・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」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,

らかとなっている<sup>13)</sup>。これについて、IFRS第16号「リース」の発効(2019年1月1日)に伴い、借手側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、大幅に減少する。したがって、IFRS第15号の適用対象外となり、かつ、IAS第37号の適用対象となる契約のうち、新規定の影響を受ける契約はそれほど多くないと考えられる。

- ・新規定の適用対象となる契約を限定すると、新規定の適用対象外となる契約の取扱いをめぐって新たな疑問が生じる。

### Ⅲ コメントレーターの整理・分析と論点整理

公開草案は、「IAS第37号パラグラフ68が、『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(契約にかかる増分原価に限定しない)ことを明確にすることについて、賛成するか?賛成しないのであれば、それはなぜか、また、いかなる代替案を提示するか?」という質問事項を用意した。

コメントレーターの総数は、67件(2019年4月15日の締切りを過ぎてから受理された1件も含めれば68件)であった。そして、2019年6月にコメントレーターの整理・分析が行われた後、2019年9月には、以下言及する意見に基づき、直接関連原価アプローチの適用に関して検討すべき論点の整理が行われた。

par. 21)。

**12)** 負債プロジェクトは、不利なオペレーティングリース契約を重点的に検討していた(赤塚2017, pp. 261-270を参照)。

**13)** 当該調査は、2018年3月に公表された新概念フレームワークを反映するかたちで、2020年1月にアップデートされた

### 3.1 賛成意見

IAS第37号の適用対象となるすべての契約に直接関連原価アプローチを適用することについて、賛成意見が大多数(significant majority)を占めた。具体的な意見は<sup>14)</sup>、次のとおりである(IASB 2019c, par. 14)。

- ・より忠実な表現を提供する。
- ・財務諸表の比較可能性の向上に資する。
- ・他のIFRS基準と整合的である。
- ・IAS第37号の目的および概念フレームワークの目的と整合的である。
- ・現行実務と整合的である。

これらのほか、新規定の適用対象をIAS第37号の適用対象となるすべての契約とすることに賛成する意見もみられた(IASB 2019c, par. 16)。

### 3.2 反対意見

反対意見は、少数であった。具体的な意見は、次のとおりである(IASB 2019c, par. 17)。

- ・現状、工事契約以外の契約については、増分原価アプローチが適用されている。そこで、工事契約以外の契約について直接関連原価アプローチを適用する(会計方針を変更する)ことに伴い生じるコストが、ベネフィットを上回る可能性がある。
- ・直接関連原価アプローチは、遊休能力の売却契約等、増分原価を基礎として契約価格が決定される場合、有用な情報を提供しない。
- ・直接関連原価アプローチは、将来の営業損失の認識を禁じたIAS第37号パラグラフ63、および不利な契約の定義における「不可避免的(unavoidable)」という表現と整合的ではない。

(IASB 2020c)。

**14)** また、CFA Instituteは、賛成を表明したうえで、「財務諸表利用者の観点から、不利な契約にかかる引当金を適時に認識することが重要である。」との意見を、IASBに非公式に伝達している(IASB 2019c, par. 15)。

### 3.3 その他の意見および代替案

賛否のほか、次の意見(懸念)が表明されている (IASB 2019c, pars. 18-20; IASB 2019d, par. 19)。なお、これらには、直接関連原価アプローチの適用に賛成したうえでのものも含まれる。

- ・不利な契約の判定に用いる「契約に基づき獲得することが期待できる経済的便益」の範囲についても、明確にすべきである。
- ・IAS第37号における「契約」の定義(不利な契約の判定を行う単位)を明確にすべきである (Israel Accounting Standards Board (CL5)<sup>15)</sup>。
- ・現状、工事契約以外の契約には増分原価アプローチが適用されており、新规定が工事契約以外の契約に及ぼす影響について追加分析が必要である。
- ・部分改訂プロジェクトとしてではなく、引当金プロジェクトの一環として検討すべきである (ASBJ(CL19))。
- ・増分原価アプローチを適用している大規模製造業にとって、負担が大きい (KASB (CL40))。

また、次の代替案も表明されている (IASB 2019c, par. 21)。

- ・現行規定は、「財または用役を受け取る契約(購入契約)」を想定しており、問題なく運用されている。そこで、新规定の適用対象については、「財または用役を提供する契約(販売契約)」に限定すべきである (SOCPA (CL21))。
- ・不利な契約の判定対象となる契約を含む資金生成単位に関する未配分の減損損失があ

る場合に限り、不利な契約にかかる引当金を認識するよう<sup>16)</sup>、不利な契約の定義を再定義すべきである (Rio Tinto(CL37))。

- ・「契約の履行に要する原価」として、当初の契約価格を決定する際に用いた原価を用いるべきである (AFRAC (CL51)、Comité Técnico IFRS Universidad de Chile (CL53))。
- ・不利な契約の判定は、同種の契約全体で行うべきである (Petrobras(CL59))。
- ・共有するインフラ資産の原価が他の顧客との契約をつうじて回収される場合には、増分原価アプローチを適用すべきである (Vodafone(CL63))。

### 3.4 論点整理

以上の整理・分析をふまえ、2019年9月、直接関連原価アプローチの適用に関して次の諸論点を検討することとされた。また、(a)～(c)の検討結果をふまえて、部分改訂に伴うコストベネフィットの判定も行われた(Ⅶ節)。

- (a) IAS第37号内の整合性(Ⅳ節)
  - (i) 将来の営業損失
  - (ii) 不可避的に生じる原価
- (b) 直接関連原価アプローチの万能性(Ⅴ節)
  - (i) 増分原価を基礎として契約価格を決定している場合
  - (ii) 「契約不履行によって生じる補償金・違約金」が増分原価を上回る場合
  - (iii) 「専ら契約の履行に用いる資産」に生じた減損損失を戻し入れる場合
  - (iv) 財または用役を受け取る契約(購入契約)
- (c) 特定の産業における適用コスト(Ⅵ節)

<sup>15)</sup> 以下、IASBがコメントレーターに付した整理番号を示しておく。

<sup>16)</sup> 具体的には、①契約が資金生成単位と関連を有し、②IAS第36号「資産の減損」に基づき当該単位の減損処理を行い、③当該単位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(Rio Tinto(CL37))。

- (i) 会計方針の変更に伴い生じるコスト
  - (ii) 製造業への適用
  - (iii) 通信業への適用
- (d) 引当金プロジェクトとの関係(Ⅷ節)

## IV IAS第37号内の整合性

### 4.1 問題の所在

増分原価以外の原価は、企業が不利な契約の判定対象となる契約を締結するかを問わず生じるものであることから、将来の営業損失に該当する。そうすると、直接関連原価アプローチは、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 (IASB 2019d, par. 22(a))。

また、増分原価以外の原価を「契約の履行に要する原価」とすると、「契約の履行に要する原価」に「不可避的に生じる (unavoidable)」とはいえない原価を含めることとなる。したがって、直接関連原価アプローチは、「契約に基づく義務の履行に際して不可避的に生じる原価が、契約に基づき獲得することが期待できる経済的便益を超過する契約」(IAS 37, par. 10) (傍点筆者) という不利な契約の定義に抵触する (IASB 2019d, par. 22(b))。

### 4.2 スタッフ分析と結論

IAS第37号パラグラフ63との関係については、公開草案パラグラフBC23 (b) によって対処済 (2.2.1.4を参照) であり、追加検討を要しない (IASB 2019d, par. 23)。

また、「契約の履行に要する原価」については、次の2とおりの解釈が可能である (IASB 2018b, par. BC16 ; IASB 2019d, par. 25)。

- (a) 契約を有していなければ回避することができたであろう原価 (costs an entity *would* avoid if it *did not* have the contract)
- (b) 契約を有することにより回避することができない (すべての) 原価 (costs an entity *cannot* avoid because it *does* have the contract)

不利な契約の定義への抵触を指摘するコメントは、(a) の解釈 (増分原価アプローチ) を基礎としている。他方、公開草案は、(b) の解釈 (直接関連原価アプローチ) を基礎としている。(b) の解釈は、不利な契約の定義に抵触しない。そして、公開草案の提案に賛成する意見が大多数を占めたことをふまえれば、(b) の解釈を基礎とする公開草案の提案の受入可能性に問題はないと考えられる (IASB 2019d, par. 26)。

以上より、直接関連原価アプローチを適用するという公開草案の提案は、現行IAS第37号と整合的であると認められる (IASB 2019d, par. 27)。

## V 直接関連原価アプローチの万能性

### 5.1 増分原価を基礎として契約価格を決定している場合

#### 5.1.1 問題の所在

遊休能力 (idle capacity) の売却契約における契約価格は、キャパシティコストの回収を主眼に置くことにより、増分原価を基礎として決定される。また、海事産業や採掘業等においては、固定資産の短期オペレーティングリース契約が締結される。このとき、貸手が市場価格の変動等の状況に応じて設定する受取りリース料額が、当該契約に配賦されるリース物件の減価償却費を下回る場合がある。



これらの契約に直接関連原価アプローチを適用すると、増分原価を回収することにより企業業績の改善に資する契約であっても、契約を締結した当初から不利な契約に該当すると判定される (IASB 2019d, par. 29)。

遊休状態とせざるをえない生産能力からいくばくかの収益を獲得することにより企業業績に貢献すると認められるにもかかわらず、契約を締結した当初から引当金 (負債) を認識するという結果は、実態と乖離したものであり、有用な情報を提供しない。また、企業には、この種の契約を締結しないというインセンティブが働く。そこで、「契約の履行に要する原価」として、当初の契約価格を決定する際に用いた原価を用いるべきという意見がみられる (IASB 2019d, pars. 31 and 32)。

### 5.1.2 スタッフ分析と結論

キャパシティコストの回収を目的とする価格によって遊休能力を売却する契約を締結することは、企業にとってたしかに経済的に健全な意思決定といえる。もっとも、将来、遊休能力をより高い価格で売却できる可能性がある。また、将来、遊休能力を削減することによって、キャパシティコストを抑制できる可能性もある。これらの可能性が残されている状況において、キャパシティコストの回収を目的とする価格によってすべての契約を締結すると、遊休能力によって損失が生じる (長期的にはすべての原価を回収できない) ことが、事実上確定する (IASB 2019d, par. 33)。

このような状況においては、「契約に直接関連する原価」が「契約によって獲得することが期待でき

る経済的便益」をどの程度上回るのかという情報が、財務諸表利用者に目的適的な情報を提供し、かつ、忠実な表現を提供する。また、契約を締結した時点において損失を認識することにより、長期的には企業業績の改善に資する。なお、理解可能性に照らして、当該契約を締結することの妥当性を、注記によって開示することもできる (IASB 2019d, pars. 34 and 35)。

以上より、直接関連原価アプローチを適用するという公開草案の提案は、増分原価を基礎として契約価格を決定している場合であっても、情報利用者に有用な情報を提供する (IASB 2019d, par. 36)。

## 5.2 契約不履行によって生じる補償金・違約金が増分原価を上回る場合

### 5.2.1 問題の所在

契約に基づく義務の履行に際して「不可避免的に生じる原価」は、「契約の履行に要する原価」と「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)。直接関連原価アプローチを適用すると、「契約と直接関連する原価」が「契約の履行に要する原価」となる。そして、それを「契約不履行によって生じる補償金・違約金」と比較することにより、「不可避免的に生じる原価」を決定する。ここで「契約不履行によって生じる補償金・違約金」よりも「契約と直接関連する原価」のほうが大きければ、「契約不履行によって生じる補償金・違約金」が「不可避免的に生じる原価」となる。そして、「契約不履行によって生じる補償金・違約金」(すなわち「不可避免的に生

17) これについて、BDO (CL10) は、次の設例を交えて指摘している。

#### 【前提条件】

- ・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。
- ・「契約と直接関連する原価」は、CU12 である。内訳は、直接材料費 CU8 (増分原価) と、他の原価の配賦額 CU4 である。
- ・契約の不履行に伴う違約金は、CU10 である。

#### 【問題の所在】

直接関連原価アプローチを適用して「契約と直接関連する原価」を「契約の履行に要する原価」とすれば、「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)、違約金の支払額を基礎とした引当金 CU1 が認識される。しかし、当該契約によって真に「契

じる原価)」が「契約によって獲得することが予想される経済的便益」を上回れば、不利な契約に該当すると判定されて引当金を認識することとなる。このとき、契約を履行することによって生じる増分原価が「契約不履行によって生じる補償金・違約金」を下回っていれば、企業は、契約を履行するはずである。それにもかかわらず、直接関連原価アプローチを適用すると、不利な契約にかかる引当金を認識し、しかも「契約不履行によって生じる補償金・違約金」の支払額を基礎とした引当金を測定する必要<sup>17)</sup>が生じる (IASB 2019d, par. 37)。

### 5.2.2 スタッフ分析と結論

IAS第37号パラグラフ68は、不利な契約の判定方法を規定したものである。したがって、その効力は、不利な契約にかかる引当金の測定に及ばない。問題として指摘された状況においては、たしかに不利な契約にかかる引当金を認識することとなるものの、「契約不履行によって生じる補償金・違約金」によって引当金を測定することにはならない。企業が契約を履行する意思を有するのであれば、「報告期間の終了日において、現在の義務を決済するために要する支出額の最善の見積り」 (IAS 37, par. 36) という引当金の測定原則に基づき、契約の履行に要する原価の「最善の見積り」によって不利な契約にかかる引当金を測定すればよい (IASB 2019d, pars. 38-40)。

以上より、直接関連原価アプローチを適用するという公開草案の提案は、企業が意図する決済方法を基礎として不利な契約にかかる引当金を測定することを妨げない (IASB 2019d, par. 41)。

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、企業は、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)、そもそも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引当金CU1の認識は、実態と乖離した結果と

## 5.3 専ら契約の履行に用いる資産に生じた減損損失を戻し入れる場合

### 5.3.1 問題の所在

IAS第37号パラグラフ69は、「専ら契約の履行に用いる資産 (assets dedicated to that contract)」<sup>18)</sup>に減損が生じている場合、IAS第36号に基づき減損損失を認識したうえで、引当金を別個に認識することとしている (IAS 37, par. 69)。ここで「専ら契約の履行に用いる資産」について減損損失を認識した後に減損損失の戻し入れを行えば、当該資産の簿価が増加することにより減価償却費が増加する。そうすると、直接関連原価アプローチを適用し、「専ら契約の履行に用いる資産」の減価償却費の配賦額を「契約の履行に要する原価」とすれば、減損損失の戻し入れに伴い、すでに認識している不利な契約にかかる引当金額が増加することとなる。グッドニュースである減損損失の戻し入れに伴い引当金額が増加することは、直観に反する (IASB 2019d, pars. 42 and 43)。

### 5.3.2 スタッフ分析と結論

短期オペレーティングリース契約のように、ひとつの固定資産を用いて複数の契約を締結する場合 (5.1.1を参照)、ひとつの契約が不利な契約に該当しても、他の契約によって不利な契約から生じる損失を補填することが期待されれば<sup>19)</sup>、契約の履行に要する資産に減損は生じない。それと同様に、減損損失を認識した後にひとつの契約の収益性が回復しても、他の契約の収益性の回復状況によっては、減損損失の戻し入れは行われな。つまり、いったん減損損失を認識したうえでさらに

なる。

**18)** 成案における用語の取扱いについては、注25を参照。

**19)** リース物件は、利用可能な期間にわたり複数回リースに供される。

減損損失の戻入に伴う利得を認識するという状況は、限定的である(IASB 2019d, par. 45)。

また、減損損失の戻入に伴う利得を認識しても、①減損損失を戻し入れる契機となる将来の経済的便益の見積額の増加が不利な契約と関連を有しておらず(「契約の履行に要する原価」の見積額の増加と相殺されず)、かつ、②将来の減価償却費の増加額が契約に配賦される場合には、引当金の増加額(費用)と相殺される(IASB 2019d, par. 44)。

したがって、「専ら契約の履行に用いる資産」の減価償却費の配賦額を「契約の履行に要する原価」としても、総じて直観に反する結果は生じない(IASB 2019d, par. 46)。

## 5.4 財または用役を受け取る契約(購入契約)

### 5.4.1 問題の所在

現行規定を「財または用役を受け取る契約(購入契約)」に適用することについて特段問題がないことから、新规定の適用対象とする契約を「財または用役を提供する契約(販売契約)」に限定すべきという意見がみられる(IASB 2019d, par. 47)。

### 5.4.2 スタッフ分析と結論

たしかに、財または用役を受け取る契約については、契約によって財または用役を獲得する原価が確定しており、かつ、対価として現金その他の金融資産を引き渡せばよいから、「契約の履行に要する原価」の範囲をめぐる問題は生じない。したがって、新规定が財または用役を受け取る契約に及ぼす影響は、ほとんどない。もっとも、財または用役を受け取る契約を新规定の適用対象から除外すると、基準が複雑化し、意図しない結果が生

じる可能性もある(IASB 2019d, pars. 48 and 49)。

以上より、新规定の適用対象となる契約を財または用役を提供する契約に限定すべきではない(IASB 2019d, par. 50)。

## VI 特定の産業における適用コスト

工事契約以外の契約を有し、それに増分原価アプローチを適用している企業が、新规定の発効に伴い直接関連原価アプローチを適用することについて、コストの制約(IASB 2018a, pars. 2.39-2.43)に抵触する可能性がある(IASB 2019d, pars. 51 and 52)。

## 6.1 会計方針の変更に伴い生じるコスト

### 6.1.1 問題の所在

工事契約以外の契約を有する企業には、増分原価アプローチを適用する実務が定着している。そこで、直接関連原価アプローチの適用(会計方針の変更)に伴うコスト負担が懸念される(IASB 2019d, par. 53)。

### 6.1.2 スタッフ分析と結論

引当金プロジェクトの一環として行われた調査(IASB 2015, par. 4.6(b))および公開草案に対するコメントレターをつうじて、工事契約以外の契約について、不利な契約の判定に用いる「契約の履行に要する原価」の算定実務が多様化していると認められる(IASB 2019d, pars. 54-56)。

公開草案は、新规定の発効に伴い一部の企業に会計方針を変更する必要性が生じることを明示し、影響を受ける契約として長期の用役提供契約を

挙げている(IASB 2018b, par. BC10)。コメントレーターは、この点についても勘案したうえで、直接関連原価アプローチの賛否に関する質問に回答しているはずである。そして、当該質問については、賛成意見が大多数を占めた(IASB 2019d, par. 58)。

以上より、たしかに会計方針を変更する必要性が生じる企業が存在するものの、新規定を工事契約以外の契約に適用することによって生じるコストは、現行実務の多様化を解消し比較可能性の向上に資するというベネフィットを正当化する(IASB 2019d, par. 59)。

## 6.2 製造業への適用

### 6.2.1 問題の所在

不利な契約の判定に際し、将来の製造原価(生産能力)の予測を要することから、標準化された製品を大量生産する大規模製造業については、新規定を適用するとコストの制約に抵触する(IASB 2019d, par. 60)。

### 6.2.2 スタッフ分析と結論

たしかに、増分原価アプローチを適用している大規模製造業が直接関連原価アプローチを適用するに際し、「契約の履行に要する原価」を算定すべく、より多くの情報を入手する必要がある。しかし、メーカーは、直接関連原価アプローチを前提とした「契約の履行に要する原価」の算定に要する主要な情報を、すでに入手しているはずである。IAS第2号は、棚卸資産の加工費として、原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含めることとしている(IAS 2, par. 12)。したがって、製品の販売契約については、将来の原価を見積もる合理的な基

礎として、IAS第2号を適用することによって算定された製造原価(過去の情報)を参照すればよい(IASB 2019d, pars. 62 and 63)。

以上より、直接関連原価アプローチの適用を前提とした「契約の履行に要する原価」の算定の基礎となる情報(製造間接費の配賦額)を新たに入手する必要はなく、新規定を適用するコストは、法外に高くなるとまではいえない(IASB 2019d, par. 64)。

## 6.3 通信業への適用

### 6.3.1 問題の所在

通信業においては、顧客との(少額の)契約件数が膨大であり<sup>20)</sup>、かつ、契約価格の構成要素が契約ごとに異なる。そこで、直接関連原価アプローチを適用して将来の原価(固定インフラ費用)を個々の契約に配賦することの意義および実行可能性が懸念される(IASB 2019d, par. 65)。

### 6.3.2 スタッフ分析と結論

通信業における懸念は、不利な契約の判定を行う会計単位(unit of account)の問題である。通信業のように、膨大な顧客に単一の用役しか提供しておらず<sup>21)</sup>、かつ、ひとつの契約について不利な契約にかかる多額の引当金を認識することがない産業においては、同種の契約全体で不利な契約に該当するか判定を行えばよい。同種の契約全体で判定を行うことにより、固定費(固定インフラ費用)を個々の契約に配賦する必要がなくなる<sup>22)</sup>(IASB 2019d, par. 69)。

以上より、新規定を適用するコストは、法外に高くなるとまではいえない(IASB 2019d, par. 69)。

**20)** Vodafone (CL63) は、自身が顧客と締結している契約件数が2億件にのぼることを明らかにしたうえでコメントしている。

**21)** 通信業は、複数の契約をひとつの固定資産(インフラ資産)を使用して同時に履行するという特性を有する(IASB 2019d, pars. 66-68)。

**22)** ちなみに、この場合、固定費は、事実上の増分原価(すべての契約を有していなければ回避できたであろう原価)と解することができる。

## VII 部分改訂に伴う コストベネフィットの判定

検討結果は、次のとおりである。

- ・公開草案の提案は、IAS第37号の他の規定と整合的である(IV節)。
- ・公開草案の提案は、すべての状況において財務諸表利用者により有用な情報を提供する(V節)。
- ・公開草案の提案は、実務の多様化を解消し、比較可能性の向上に資する(VI節)。
- ・公開草案の提案は、工事契約以外の契約を有し、会計方針の変更が求められる企業に対して、法外なコスト負担を課すものではない(VI節)。

以上より、IAS第37号の適用対象となるすべての契約に直接関連原価アプローチを適用するという公開草案の提案によってもたらされるベネフィットは、コストを上回ると判定される(IASB 2019d, par. 73)。

## VIII 引当金プロジェクトとの関係

### 8.1 問題の所在

次の理由により、不利な契約の判定に用いる「契約の履行に要する原価」の明確化を目的としたIAS第37号の部分改訂について、引当金プロジェクトの一環として行うべきとする意見がみられた(IASB 2019d, par. 74)。

- ・不利な契約と関連を有する他の諸論点と、同時に検討すべきである。

- ・不利な契約については、「不可避免的に生じる原価」の比較対象となる「契約に基づき獲得することが期待できる経済的便益」の範囲の明確化や、不利な契約の判定を行う単位(契約の定義)の明確化等についても検討すべきである。

### 8.2 スタッフ分析と結論

次の理由により、公開草案の提案をただちに成案化する必要がある(IASB 2019d, par. 74)。

- ・公開草案に対するコメントをつうじて、工事契約以外の契約における実務の多様化が確認された。そして、直接関連原価アプローチを適用することを明確にするようIAS第37号の部分改訂を行い、実務の多様化を解消することについて、大多数から支持を得られた。
- ・引当金プロジェクトの先行きが、不透明である<sup>23)</sup>。
- ・公開草案の提案(結論の基礎)は、引当金プロジェクトによる調査結果と矛盾しない。

## IX 最終決定

スタッフレベルの最終的な結論は、次のとおりである(IASB 2019d, par. 78)。

- ・直接関連原価アプローチを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によってもたらされるベネフィットは、コストを上回る。
- ・「契約の履行に要する原価」の範囲の明確化を目的とするIAS第37号の部分改訂は、ただちに成案化すべきである(IASB 2019d, par. 77)。

<sup>23)</sup> 当時の状況については、赤塚(2019b)を参照。

以上をふまえ、2019年9月、IASBは、①不利な契約の判定に用いる「契約の履行に要する原価」の範囲を明確にすることを目的としたIAS第37号の部分改訂プロジェクトを継続すること、および②「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（直接関連原価アプローチを適用すること）を明確にすることを決定した(IASB 2019d, par. 79; IASB 2019e)。

その後、IASBは、2019年12月、成案の発効日を2022年1月1日以降に開始する年次報告期間(早期適用あり)とすること、および「再公開」<sup>24)</sup>を要しないことを決定した(IASB 2019j)。

## 10.1 パラグラフ68A

成案は、IAS第37号パラグラフ68の次に「パラグラフ68A」を新設することとしている<sup>25)</sup>。新設されるパラグラフ68Aの文言は、次のとおりである(IASB 2020d, par. 68A)。

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。

契約と直接関連する原価は、次の2つの要素から構成される。

(a) 契約の履行に要する増分原価—例えば、直接労務費および直接材料費

表2 直接関連原価アプローチの適用に関する成案と公開草案のパラグラフの比較

	成案	公開草案
68	文言の追加なし。	「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。」という文言を末尾に追加する。
68A	<p>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。</p> <p>契約と直接関連する原価は、次の2つの要素から構成される。</p> <p>(a) 契約の履行に要する増分原価—例えば、直接労務費および直接材料費</p> <p>(b) 契約の履行と直接関連する他の原価の配賦額—例えば、契約の履行に用いる固定資産の減価償却費の配賦額</p>	<p>財または用役を提供する契約と直接関連する原価は、例えば、次の要素から構成される。</p> <p>(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)</p> <p>(b) 直接材料費(例えば、契約の履行に要する消耗品)</p> <p>(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)</p> <p>(d) 契約に基づき、相手方に明示的に請求できる費用</p> <p>(e) 企業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)</p>
68B	パラグラフの新設なし。	一般管理費は、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。

(IASB 2018b; IASB 2020dをもとに筆者作成)

24)「再公開(re-exposure)」とは、公開草案の改訂版に対するコメントの公式招請をいう(Due Process Handbook, Glossary of Terms)。

25) その他、成案は、IAS第37号を次のとおり改訂する。  
・パラグラフ69の「専ら契約の履行に用いる資産」を、「契約

の履行に用いる資産(assets used in fulfilling the contract)」に差し替える。

・経過措置を定めるパラグラフ94Aを新設する。なお、経過措置は、IFRSを初度適用する企業(初度適用企業)には適用しない。  
・発効日を定めるパラグラフ105を新設する。

(b) 契約の履行と直接関連する他の原価の配賦額—例えば、契約の履行に用いる固定資産の減価償却費の配賦額

成案は、公開草案とは異なり、IAS第37号パラグラフ68の末尾に直接関連原価アプローチの適用に関する文言を追加せず、それをパラグラフ68Aに反映している。また、成案は、2019年10月の検討をふまえ（IASB 2019f; IASB 2019h）、公開草案パラグラフ68Aが提示した「契約と直接関連する原価」の例を削除し、より一般的な記述とすることとした（IASB 2020d, pars. BC14-BC16）。さらに、成案は、一般管理費の取扱いを明確にする公開草案パラグラフ68Bを削除した。

直接関連原価アプローチの適用に関連する成案と公開草案のパラグラフを比較すれば、前頁の表2のとおりである。

## 10.2 結論の基礎

成案は、直接関連原価アプローチを適用する根拠として、①有用な情報の提供、②適用コスト、および③IAS第37号内の整合性・他のIFRS基準との整合性を挙げている。

### 10.2.1 有用な情報の提供

成案は、有用な情報の提供について、次の3点に言及している。

- ・ 忠実な表現の提供
- ・ 遊休能力を用いて履行する契約
- ・ 非貨幣性資産の測定を規定する他のIFRS基準との整合性

### 10.2.1.1 忠実な表現の提供

企業は、契約が企業の財政状態に及ぼす影響を忠実に表現すべく、契約の履行に要する資源を入手する方法を問わず、当該資源にかかる原価を不利な契約の判定に用いる「契約の履行に要する原価」とすべきである。契約にかかる増分原価のみを「契約の履行に要する原価」とすれば、他の契約と共有する資源にかかる原価を識別することができない（IASB 2020d, par. BC4）。

忠実な表現の提供について、公開草案と比べて文言は若干相違するものの（2.2.1.2を参照）、基本的な考え方に相違はない。

### 10.2.1.2 遊休能力を用いて履行する契約

成案は、2019年9月の検討（5.1.2を参照）をふまえて、遊休能力を用いて履行する契約（増分原価を基礎として契約価格を決定している場合）について新たに言及している。

企業は、遊休能力を用いて履行する（財または用役を提供する）契約を複数締結するに際し、すべての契約価格を遊休能力から生じるすべての原価を回収できない価格（増分原価を基礎とした価格）に設定することにより、契約期間にわたって損失が発生することを事実上確定させることとなる。これについて、不利な契約の判定に際し、遊休能力から生じるすべての原価を「契約の履行に要する原価」とすることが、財務諸表利用者に目的適合性を有する情報を提供し、かつ、契約が企業の財政状態および財務業績に及ぼす影響を忠実に表現することに資する。なお、財務諸表の理解可能性に資すると認められれば、契約に関する情報を開示すればよい（IASB 2020d, pars. BC5 and BC6）。

### 10.2.1.3 非貨幣性資産の測定を規定する他のIFRS基準との整合性

成案は、公開草案が提示した結論の基礎のひとつである「他のIFRS基準との整合性」(2.2.1.5を参照)のうち、非貨幣性資産の測定を規定する他のIFRS基準との整合性を、「有用な情報の提供」に再分類している。

IAS第2号をはじめとして<sup>26)</sup>、非貨幣性資産の測定を規定する他のIFRS基準は、細部に相違はあるものの、非貨幣性資産の測定額に含めるべき原価について、その購入または建設に要する増分原価に加えて、その他の直接関連するかまたは直接起因する原価の配賦額を含めるべきことを明確にしている。財を提供する契約について不利な契約の判定に用いる「契約の履行に要する原価」の算定方法と、財を保有する場合における原価の算定方法との整合性は、より有用な情報の提供に資する(IASB 2020d, par. BC7)。

### 10.2.2 適用コスト

成案は、2019年9月の検討(6.2.2を参照)をふまえて、直接関連原価アプローチを製造業に適用する場合におけるコストベネフィットについて新たに言及している。

製造業においては、財の製造に着手していない時点において、契約と直接関連するすべての原価を見積もり配賦することによって生じるコストに対する懸念が生じている。これについて、IAS第2号は、製造にかかる増分原価と製造間接費の配賦額を、棚卸資産の製造原価に含めることとしている。また、メーカーが製品価格を決定するためには、契約と直接関連するすべての原価の見積りおよび配賦に関する情報が必要となる。そうすると、メー

カーは、契約と直接関連するすべての原価の見積りおよび配賦に要するであろう情報をすでに入手しているはずである。したがって、新規定を適用することによって生じるコストは、有用な情報を提供することによってもたらされるベネフィットを上回らない(IASB 2020d, pars. BC8 and BC9)。

### 10.2.3 IAS第37号内の整合性・他のIFRS基準との整合性

#### 10.2.3.1 IAS第37号内の整合性

成案は、2019年9月の検討(4.2を参照)をふまえて、直接関連原価アプローチが不利な契約の定義に抵触しないことを明確にすべく、①企業が「契約を有することにより回避することができない原価(costs an entity cannot avoid because it has the contract)」を契約の履行によって「不可避免的に生じる原価」と解すること、および②「契約を有することにより回避することができない原価」が契約にかかる増分原価と契約の履行と直接関連するその他の原価の配賦額から構成されることを明示している(IASB 2020d, par. BC10)。

また、成案は、IAS第37号パラグラフ18およびパラグラフ63との整合性について言及している(IASB 2020d, pars. BC10-BC12)。内容は、公開草案と特段相違はない(2.2.1.4を参照)。

#### 10.2.3.2 他のIFRS基準との整合性

成案は、非貨幣性資産の測定を規定する他のIFRS基準との整合性に関する記述を、「有用な情報」に再分類した。そこで、成案は、IFRS第17号との整合性についてのみ言及している(IASB 2020d, par. BC13)。内容は、公開草案と特段相違はない(2.2.1.5を参照)。

<sup>26)</sup> 成案は、IAS第2号のみ明示している。



## 参考文献

- ◎ IASB. 2015. *Possible Problems with IAS 37*. Staff Paper 14B.
- ◎ ————. 2018a. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- ◎ ————. 2018b. *Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract*. Exposure Draft ED/2018/2.
- ◎ ————. 2018c. *Onerous Contracts—Proposals to Clarify IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. In Brief.
- ◎ ————. 2019a. *Meeting Notes—Global Preparers Forum*. March 2019.
- ◎ ————. 2019b. *Summary Note of the Accounting Standards Advisory Forum*. 1 and 2 April 2019.
- ◎ ————. 2019c. *Feedback Summary*. Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37). Staff Paper 12.
- ◎ ————. 2019d. *Costs That Relate Directly to the Contract*. Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37). Staff Paper 12.
- ◎ ————. 2019e. *IASB Update*. September 2019.
- ◎ ————. 2019f. *Examples of Costs That Do, and Do Not Relate Directly to a Contract*. Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37). Staff Paper 12C.
- ◎ ————. 2019g. *Other Comments*. Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37). Staff Paper 12D.
- ◎ ————. 2019h. *IASB Update*. October 2019.
- ◎ ————. 2019i. *Effective Date and Due Process*. Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed Amendments to IAS 37). Staff Paper 12A.
- ◎ ————. 2019j. *IASB Update*. December 2019.
- ◎ ————. 2020a. *IFRS® Standards Issued at 1 January 2020*. Red Book.
- ◎ ————. 2020b. *Project Proposal*. Provisions. Staff Paper 22.
- ◎ ————. 2020c. *Research Summary*. Provisions. Staff Paper 22A.
- ◎ ————. 2020d. *Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract*. Amendments to IAS 37.
- ◎ 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.
- ◎ ————. 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.
- ◎ ————. 2019a. 「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ーターの分析—」『彦根論叢』(421): pp. 80-100.
- ◎ ————. 2019b. 「IASB『引当金プロジェクト』の論点詳解」『滋賀大学経済学部研究年報』(26): pp. 121-148.

## Review of IASB's Targeted Amendment to IAS 37 on Onerous Contracts

### Final Discussion to Adopt "the Directly Related Cost Approach" for All Contracts within IAS 37

Naoyuki Akatsuka

In May 2020, the IASB issued "Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract" to amend IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets*. This document prescribes the following:

- (a) Add paragraph 68A in IAS 37 to clarify that "the cost of fulfilling a contract" comprises the costs that relate directly to the contract (i.e. "the directly related cost approach"). Furthermore, to clarify that "the costs that relate directly to the contract" consist of both the incremental costs of fulfilling that contract and an allocation of other costs that relate directly to fulfilling contracts.
- (b) Amend paragraph 69 in IAS 37 to replace the terminology "assets dedicated to that contract" with "assets used in fulfilling the contract".
- (c) Add paragraph 94A in IAS 37 to clarify the transitional provisions.
- (d) Add paragraph 105 in IAS 37 to clarify the effective date.

This paper focuses on (a). The purpose of this paper is to review the final discussion in September 2019 on adding paragraph 68A. In September 2019, the following issues were discussed in light of comments on the Exposure

Draft issued in December 2018.

- (a) Whether "the directly related cost approach" is consistent with other requirements in IAS 37.
- (b) Whether "the directly related cost approach" provides useful information in all circumstances.
- (c) Whether the benefits of applying "the directly related cost approach" outweigh the costs in particular industries.
- (d) Whether the benefits of amending IAS 37 to adopt "the directly related cost approach" for all contracts within IAS 37 outweigh the costs.
- (e) Interaction with the Provisions Project.

This paper introduces a detailed analysis of these issues conducted by the project staff in the Japanese language.

Keywords: onerous contracts, cost of fulfilling a contract, incremental cost approach, directly related cost approach

JEL Classification Codes: M41