

## 国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

# 「不利な契約—契約履行のコスト (IAS 第 37 号の修正案)」の解説

ASBJ 専門研究員 くわた たかし  
桑田 高志

## I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2018 年 12 月 13 日に、公開草案「不利な契約—契約履行のコスト (IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の修正案) (コメント期限: 2019 年 4 月 15 日)」(以下「本公開草案」という。)を公表した。本稿では、本公開草案が公表された背景及び概要について解説する。なお、文中の意見にわたる部分はすべて筆者の個人的見解であることをあらかじめ申し添える。

## II. 本公開草案が公表された背景

IAS 第 37 号は、不利な契約を「契約による債務を履行するための不可避的なコストが、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る契約」と定義している。また、IAS 第 37 号は、契約による不可避的なコストは、契約から解放されるための最小の正味コストを反映し、それは契約履行のコストと、契約不履行により発生する補償又は違約金のいずれか低い方であるとも述べている。しかし、IAS 第 37 号は、契約履行のコストを算定するにあたってどのコストを含めるべきかは定めていない。

IFRS 解釈指針委員会 (IFRS-IC) は、契約履行のコストを算定するにあたってどのコストを含めるべきかを明確化するように求める要望を受け取り、2017 年 6 月の IFRS-IC 会議において本論点を取り上げた。具体的には、この要望は工事契約に言及していた。工事契約は従来、IAS 第 11 号「工事契約」の範囲に含まれていて、当該基準が不利な工事契約についての要求事項を含んでいた。しかし、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じた収益」の開発により、IAS 第 11 号は廃止され、2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度については、企業は IAS 第 37 号を適用して、このような契約が不利かどうかを評価することとなる。

IFRS-IC は、IAS 第 37 号の適用にあたりどのコストを含めるべきかに関して複数の見解があることに着目した。そうした異なる見解は、企業の財務諸表に重要性のある相違を生じさせる可能性があるため、IFRS-IC は、契約履行のコストを算定するにあたってどのコストを含めるべきかを IASB が明確化することを提案し、IASB は当該提案に同意し、本公開草案が公表された。

### Ⅲ. 本改訂及びその際に検討された事項の概要

#### 1. 概要

IASBの本公開草案における主な改訂及びその際に検討された事項は以下のとおりである。詳しくは後述する。

- (1) 従来のIAS第11号又はIFRS第15号の範囲に含まれる契約のみならず、IAS第37号の範囲に含まれるすべての契約に適用することを提案している。
- (2) 本プロジェクトの一環として、不利な契約の測定に関する追加的な要求事項を開発しないこと及び経済的便益の定義に関しての疑問に対処しないことを提案している。
- (3) 「Ⅱ. 本公開草案が公表された背景」に記載のとおり、現行のIAS第37号は、契約履行のコストを算定するにあたって、複数の見解があることが確認されている。つまり、現行のIAS第37号は、契約履行のコストが当該

契約の履行の増分コストのみを含むのか、それとも契約に直接関連する他のコストの配分も含むのかを定めていなかった。本公開草案において、契約履行のコストについて、直接関連コスト・アプローチを反映した修正を提案している。なお、新たな開示要求は提案していない。

- (4) 企業は本修正をIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を適用して遡及適用するのではなく、本修正を最初に適用する事業年度の期首現在で存在する契約に適用し、比較情報の修正再表示を禁止することを提案している。なお、初度適用企業に対する経過措置は提案していない。

具体的には、不利な契約—契約履行のコストは以下のように変更されている（下線部分は現行のIAS第37号より追加した部分を示している。なお、この翻訳は、筆者が参考のために作成したものであるため、必ず原文を参照いただきたい。）。

#### 改訂後

##### 不利な契約

…

68 本基準では、不利な契約を、契約による債務を履行するための不可避的なコストが、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る契約と定義している。契約による不可避的なコストは、契約から解放されるための最小の正味コストを反映する。それは契約履行のコストと契約不履行により発生する補償又は違約金のいずれか低い方である。契約履行のコストは、当該契約に直接関連するコストを含む。

68A 財又はサービスを提供する契約に直接関連するコストの例として、次のものがある。

- (a) 直接労務費（例えば、財を製造し引き渡すか又はサービスを相手方に直接提供する従業員の給料及び賃金）
- (b) 直接材料費（例えば、契約の履行に使用された貯蔵品）
- (c) 契約活動に直接関連するコストの配分（例えば、契約の管理及び監督、保険、契約の履行に使用された工具、機器及び使用権資産の減価償却のコスト）
- (d) 契約により相手方に明示的に直接請求可能なコスト
- (e) 企業が契約を締結したことが理由で発生した他のコスト（例えば、外注先への支払）

68B 一般管理費は、契約により相手方に明示的に請求可能である場合を除いては、契約に直接関連するものではない。

経過措置

...

94A [日付] 公表の [案]「不利な契約—契約履行のコスト」(IAS 第 37 号の修正)により、第 68 項が修正され、第 68A 項から第 68B 項が追加された。企業はそれらの修正を、当該修正を企業が最初に適用する事業年度の期首(適用開始日)現在で存在する契約に適用しなければならない。企業は比較情報を修正再表示してはならない。その代わりに、企業は修正の適用開始の累積的影響を、適用開始日現在の利益剰余金(又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目)期首残高の修正として認識しなければならない。

発効日

...

105 [日付] 公表の [案]「不利な契約—契約履行のコスト」(IAS 第 37 号の修正)により、第 68 項が修正され、第 68A 項から第 68B 項及び第 94A 項が追加された。企業は当該修正を [公開後に決定する日付] 以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

2. 本改訂及びその際に検討された事項の内容

(1) 範囲

① 本公開草案の適用範囲

本公開草案は、一部の企業に会計方針の変更を要求する可能性がある。企業が、過去に IAS 第 37 号の不利な契約の要求事項を適用する際に、契約履行の増分コストのみを含めていた場合、本公開草案の内容を適用することにより、契約に直接関連する他のコストも含めることが要求されることから、企業が不利な契約をこれまでよりも早期に認識する可能性がある。

IASB は、IAS 第 37 号の範囲に含まれるすべての契約に適用される要求事項を開発すべきなのか、IFRS 第 15 号の範囲に含まれる契約のみに適用される要求事項を開発すべきなのかを検討した。一部の利害関係者は、新たな要求事項の範囲を IFRS 第 15 号の範囲に含まれる契約に限定することを提案していた。IFRS-IC への要望は、現在は IFRS 第 15 号の範囲に含まれている、従来は IAS 第 11 号の範囲に含まれていた契約について生じたものであるからである。それらの利害関係者は、新たな要求事項の範囲をこのように限定することにより、IAS

第 37 号の範囲には含まれるが IFRS 第 15 号の範囲には含まれない契約の会計処理について、混乱を生じさせるおそれのある変更が回避されるであろうと指摘した。

IFRS-IC は、IAS 第 37 号の範囲に含まれるすべての契約に関する要求事項を IASB が提案するよう提言した。IASB は、下記の理由で IFRS-IC に同意した。

- すべての契約についての首尾一貫した要求事項は、比較可能性を高める。
- IASB は、IFRS 第 15 号を開発していた際に、顧客との契約について、IAS 第 37 号における不利な契約に関する要求事項とは異なる不利な契約に関する要求事項の要否を検討したが、不要との結論を下しており、それと逆の結論となることを行う理由はないと考えた。
- IAS 第 37 号の範囲に常に含められてきた契約について既存の不統一が減少する。
- たとえ IFRS 第 15 号の範囲に含まれる契約に限定したとしても、新たな要求事項は、従来 IAS 第 11 号の範囲に含まれていた契約以外の契約について変更を生じさせる可能性がある。

- 従来 IAS 第 11 号の範囲に含まれていた契約を顧客と他の契約と異なる方法で扱う理由はないと考えた。
- IASB の IAS 第 37 号に関するリサーチで、オペレーティング・リース (IAS 第 17 号「リース」で定義) が、IAS 第 37 号を適用して不利な契約として識別される契約の相当部分を占めていることが識別された。借手がオペレーティング・リースと同様に会計処理するリースの規模は、IFRS 第 16 号「リース」が 2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度について発効する時点で著しく減少することになり、IAS 第 37 号の要求事項の変更の影響を受ける契約は少なくなると予想される。
- 不利な工事契約のみについて、又は IFRS 第 15 号の範囲に含まれる契約のみについて要求事項の明確化を提案するとした場合、例えば、企業がそうした新たな要求事項を IAS 第 37 号の範囲に含まれる他の契約に適用できるかどうか又は適用すべきかどうか等、IAS 第 37 号の要求事項に関して新たな論点が生じる可能性がある。

## ② 不利な契約による現在の義務の測定

IAS 第 37 号第 66 項は、不利な契約による現在の義務を引当金として認識し測定することを企業に要求している。IASB は、不利な契約の測定に関する追加的な要求事項を本プロジェクトの一環として開発すべきかどうかを検討したが、開発しないことを決定した。

IASB は契約履行のコストを算定するにあたり、どのコストを含めるべきかを明確化する緊急のニーズを識別したが、基準設定の範囲に測定を含めるように拡大すると、プロジェクトが長引く可能性があると考えた。なお、IASB は、不利な契約に係る引当金を、当該契約を不利と識別するのに用いたのと同じコストを含めることによって測定できる可能性があると考え

ている。

## ③ 不利な契約における経済的便益の定義

IASB の IAS 第 37 号に関するリサーチで、IAS 第 37 号の不利な契約の定義における「経済的便益」の定義に関して疑問が生じる場合があることが識別されたが、IASB は、下記の理由で、本プロジェクトの一環としてこれらの疑問に対処することはしないと決定した。

IFRS-IC への要望は、コストの算定についての IAS 第 11 号の要求事項の廃止がきっかけとなったものであり、IASB は、プロジェクトの範囲をこのように拡大すると、遅れが生じる可能性があると考えた。

## (2) 契約履行のコスト

IASB は契約履行のコストの算定について、増分コスト・アプローチと直接関連コスト・アプローチを下記の点を考慮して検討した結果、直接関連コスト・アプローチを反映した修正を提案し、本公開草案で使用する「契約に直接関連するコスト」という語句が IFRS 第 15 号で使用されている語句 (IASB が使用した最も直近の関連性のある用語法の例) と合致していることを確認している。

また、本公開草案は、企業が財又はサービスを提供する契約の履行のコストを算定するにあたって含めるコストの種類を明確化するのに役立つための例示を含んでいる。提案している例は、IFRS 第 15 号第 97 項から第 98 項の例示に基づいている。

## ① 有用な情報

A) IASB は、直接関連コスト・アプローチの方が、増分コスト・アプローチよりも、契約履行のコストのより忠実な表現を提供すると結論を下した。これは、直接関連コスト・アプローチには契約履行のすべてのコストが含

まれるからである。企業は、契約を履行するために必要とする資源をさまざまな方法で入手することができる。例えば、企業が財を製造したりサービスを提供したりするために機器を使用する必要がある場合、当該機器を契約で必要な期間にわたり賃借することもできるし、当該機器を購入してその後は他の契約のために使用することもできる。同様に、技術報告書を作成する必要がある場合、個別の契約に必要な報告書のみを作成するために専門の事務所と契約することもできるし、すべての契約について報告書を作成する専門家チームを自分で雇うこともできる。いずれにしても、企業には、契約を履行するために必要な機器の使用又は報告書における情報を入手するためのコストが生じる。他の契約又は目的に使用できる機器の購入又は専門家の雇用を選択することは、契約を履行するために必要な機器の使用又は情報にコストがかからないことを意味するものではない。

- B) IASB は、増分コスト・アプローチは、増分コストのみと、予想される経済的便益を比較した場合に、個々に収益性があると見込まれるものの、共通のコストを含めた場合に損失を生じるようないくつかのサービス契約を企業が有しているときに、不利な契約に係る引当金を識別しないことになり、この結果は財務諸表利用者には有用な情報を提供しないことになると考えた。
- C) IASB は、前項の結果は、増分コスト・アプローチの中で、契約を履行するために要する資源が類似した契約のグループで共有されている場合には、企業はそれらの契約を結合してグループとして評価することによって不利な契約を識別すべきであると定めることによって回避できると考えている。しかし、類似した契約のグループを評価すると、単独では不利である契約についての負債を覆い隠す

可能性があり、IASB は契約が不利かどうかを評価する際に企業がどのように契約を結合すべきかを定める必要があるが、そのような要求事項は、いかなる IAS 第 37 号の修正であっても複雑性を増すことになると考えている。

## ② IAS 第 37 号の他の要求事項との整合性

IASB は IAS 第 37 号の他の要求事項との整合性について、次のとおり整理している。増分コスト・アプローチは、契約の増分コスト以外のコストを、企業が契約を履行するかどうかに関係なく生じるコストと見ている。したがって、増分コスト・アプローチを適用する場合、そのようなコストは契約履行のコストの一部とはならず、それらは企業が将来において営業を行うために発生する必要のあるコストとみなされる。増分コスト・アプローチの支持者は、企業に増分コスト以外のコストを含めることを要求するのは IAS 第 37 号の次の要求事項と不整合となると指摘している。

- A) IAS 第 37 号第 18 項（将来において営業を行うために発生する必要のあるコストについては、引当金を認識しないと定めている）。
- B) IAS 第 37 号第 63 項（将来の営業損失に対する引当金の認識を禁止している）。IAS 第 37 号第 64 項は、将来の営業損失は負債の定義を満たさないと説明している。

しかし、IASB は下記の理由でこの見解に同意しなかった。

- A) 不利な契約に係る引当金を認識する際に、企業は当該コスト自体を現在の義務として引当金を認識しようとしているのではない。むしろ、企業は他の経済的便益と交換に財又はサービスを引き渡す現在の義務を認識し、当該義務をその履行のコストのすべてを含んだ金額で測定しようとしているのである。
- B) IAS 第 37 号第 63 項は、将来の営業損失は

負債ではない（言い換えると、企業は当該損失を生じさせる現在の義務を有していない）という理由で企業が当該損失を認識することを禁止している。これと対照的に、契約が不利かどうかを評価する際には、企業は既存の契約における現在の義務の履行のコストを算定しているのである。

### ③ 他の基準の要求事項との整合性

IASB は、他の IFRS 基準の要求事項との整合性についても検討し、直接関連コスト・アプローチは非貨幣性資産の測定に関する他の基準の要求事項と整合的であることに留意した。IASB は、理想的には、企業が財を引き渡す契約履行のコストを算定する方法は、その財を保有する時に取得原価を算定する方法と整合させるべきであると結論を下した。整合性により、契約を履行するために必要とされる資源が、企業がそれらをすでに入手しているかどうかに関係なく、同じ方法で測定されることが確保されると IASB は考えている。

IASB は、下記の IFRS 基準は、非貨幣性資産の測定に含めるべきコストの種類を定めており、これらの基準は、資産の購入又は建設に係る増分コストに加え、他の直接関連するか又は直接起因するコストの両方を含めることを企業に要求していると考えている。

- A) IFRS 第 15 号は、契約を履行する際に発生したコストが契約に「直接関連する」場合に、企業は資産として認識すると述べている。
- B) IAS 第 2 号「棚卸資産」は、企業は製品、材料及びサービスに「直接起因する」コスト並びに生産の単位に「直接関連する」コストを棚卸資産の原価に含めると述べている。
- C) IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」及び IAS 第 40 号「投資不動産」は、すべて、企業は「直接起因する」コ

ストを有形固定資産、無形資産及び投資不動産の項目の取得原価に含めると述べている。

IFRS 第 17 号「保険契約」の範囲に含まれる不利な契約は、IAS 第 37 号の範囲から除外され、IFRS 第 17 号第 47 項における不利な契約のテストは、「契約に配分される履行キャッシュ・フロー」を識別することを企業に要求している。IASB は、IFRS 第 15 号と同様の用語法を使用して、IFRS 第 17 号 B65 項は、履行キャッシュ・フローを「契約の履行に直接関連する」という語句を用いて定義している点に着目している。

### (3) 開示要求

IASB は、下記の理由から新たな開示要求は提案しないことを決定した。

- ① 本公開草案は範囲が狭い。不利な契約についての基礎となる諸原則や全般的な要求事項を変更するものではない。
- ② 従来 IAS 第 11 号の範囲に含まれていた不利な契約は、現在は IAS 第 37 号の範囲に含まれている。IAS 第 11 号は不利な契約についての個別の開示要求を含んでいなかったもので、IAS 第 37 号の適用は当該契約に関する情報の喪失を生じさせない。
- ③ 契約履行のコストの算定は、場合によっては、見積りの使用を要する可能性がある。しかし、これは本公開草案を公表していなかったとしても同じである。IAS 第 37 号第 85 項 (b) 及び IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 125 項はすでに、不確実性に関する特定の情報を開示することを企業に要求している。

### 3. 経過措置及び発効日

#### (1) すでに IFRS 基準を使用して報告している企業

下記を考慮した結果、IASB は、IAS 第 8 号を適用して遡及適用することを提案しないこと

を決定し、その代わりに、企業が本修正を最初に適用する事業年度の期首現在で存在する契約に適用し、比較情報の修正再表示を禁止することを提案した。IASB は、当該提案により、企業が本公開草案に基づく修正を最初に適用する際に発生するコストと適用開始時に財務諸表利用者に提供される情報の有用性とをバランスさせていると考えている。

- ① 本修正を最初に適用する際に追加的なコストを含める企業は、過去に把握していなかったコストに関する情報を入手することが必要となる可能性がある。IAS 第 8 号は、そのような情報の入手が実務上不可能である場合には、当該情報の入手を企業に要求しないこととしている。しかし、状況によっては、表示する最も古い期間の期首現在で必要とされる情報を企業が入手することが困難で高コストではあるが、実務上不可能（IAS 第 8 号で定義）ではない場合がある。
- ② 多くの場合、契約が不利になるのは、その契約期間の中に一度だけである。したがって、IAS 第 8 号を適用した本公開草案の遡及適用は、一般的には財務諸表利用者にトレン

ド情報を提供しないことになる。実際、契約がいつ不利になるのかに関する情報の方が、利用者にとってトレンド情報よりも有用である。遡及適用が、企業の契約が不利となる原因を繰り返し生じさせる契約履行における特定の時点を強調することになるのであれば、利用者は一定の有用な情報を入手する可能性がある。しかし、IASB は、この状況が一般的であると示唆する証拠を持っていない。

なお、IASB は、IAS 第 8 号を適用する選択肢（オプション）を設けるかどうかとも検討した。IASB は、選択肢を設けることの便益は限定的であり、不釣り合いな複雑性やこうした選択肢によって生じる企業間の比較可能性の潜在的な喪失の方が大きくなると考えた。

## (2) 最初の IFRS 財務諸表を表示する企業

IASB は、現行の IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」が不利な契約についての IAS 第 37 号の要求事項に例外や免除を設けていないため、初度適用企業に対する経過措置を提案しないことを決定した。