

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）」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 くわた たかし
桑田 高志

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）から 2018 年 12 月に公表された公開草案「不利な契約—契約履行のコスト」（IAS 第 37 号の修正案）（以下「本公開草案」という。）に対して、2019 年 4 月にコメント・レターを送付している。

本公開草案の概要

現行の IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下「IAS 第 37 号」という。）は、契約が不利かどうかを判定する目的上、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が明確ではなかった。本公開草案は、契約履行のコストについて、直接関連コスト・アプローチを含むこととする IAS 第 37 号の修正を提案している。

コメント・レターの概要

本公開草案に対する当委員会の主なコメントは、次のとおりである。

IASB が、契約が不利かどうかを判定するために、企業が契約の「履行のコスト」を算定するにあたって含めるコストについて、複数ある見解を絞りこもうとする取組みを支持するが、次の理由により、企業が契約の「履行のコスト」を算定するにあたって含めるコストのみについて、別個のプロジェクトとして、IAS 第 37 号を修正することを支持しない。

- (1) 契約が不利かどうかを判定するためには、契約履行のコストと契約により受け取ると見込まれる経済的便益を比較する必要がある。経済的便益の定義の論点に対応せずに、契約履行のコストのみについて別個のプロジェクトとして対応することは困難と考えられる。
- (2) 同種の複数の契約を 1 つの会計単位として結合し、当該会計単位が不利かどうかを判定することが有用な情報を提供する場合もあると考えられる。会計単位の論点は、契約が不利かどうかを判定するために、企業が契約の「履行のコスト」を算定するにあたって含めるコストにも影響し得るものと考えられ、この点からも、契約履行のコストのみについて別個のプロジェクトとして対応することは困難と考えられる。
- (3) IAS 第 11 号「工事契約」（以下「IAS 第 11 号」という。）は IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）の公表に伴い、廃止され、不利な契約については IAS 第 37 号に従って判定することとされた。従前は IAS 第 11 号の要求事項により不利な契約の判定を行っていた工事契約について、IAS 第 37 号の要求事項を適用した場合に、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緊急のニーズを識別し、当該論点へ対応するため本公開草案を公表したものと理解している。すでに企業は

IFRS 第 15 号を適用しており、また、本プロジェクトと、IAS 第 37 号をより広範に改訂するプロジェクトによって 2 度、会計基準が変更される可能性は回避すべきであるため、部分的な対応ではなく、上述の(1)及び(2)の項目も含めて包括的に基準開発をすることが適当と考えられる。

上述のとおり、当委員会は、契約が不利かどうかを判定する目的上、契約履行のコストを算定するにあたって含めるコストのみを別個のプロジェクトとして、IAS 第 37 号を修正することは適当ではないと考えているが、このまま基準開発が進められる可能性があり、仮に契約履行のコストについて、契約に直接関連するコストを含める方向で基準開発を進める場合には、主に次の点について留意する必要があると考えている旨のコメント・レターを提出した。

一般管理費

本公開草案の目的は、契約が不利かどうかを判定する際に、企業が契約履行のコストを算定するにあたって含めるコストを明確化することである。しかしながら、本公開草案第 68B 項において、「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コストではない。」とされ、企業は、一般管理費が、直接関連するコストであるか否かの判断を、契約により相手方に明示的に請求可能か否かで判断することが求められており、契約に直接関連するコストの範囲が明確ではないと考えられる。

契約により相手方に明示的に請求可能なコスト

本公開草案第 68A 項(d)において、直接関連するコストの例として、「契約により相手方に明示的に請求可能なコスト」が示されている。しかしながら、当該要求事項は、上述の「一般管理費」と同様に、契約に直接関連するコストの範囲を不明確にする可能性がある。

IFRS 初度適用企業に対する経過措置

本公開草案において、IFRS 初度適用企業に対する経過措置を提案せず、遡及適用することが提案されている。IFRS 初度適用企業に対して、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」D34 項において、収益について、IFRS 第 15 号 C5 項の経過措置を適用することができるとしている。IFRS 初度適用企業が IFRS 第 15 号の経過措置を適用する場合に、本公開草案については経過措置が設けられていないことから、特定の契約における収益を認識するための前提と不利な契約であるかどうかを判定する際の前提が異なり得ることが考えられる。

専用の資産の減損と不利な契約に対する引当金

IAS 第 37 号第 69 項において、「不利な契約に対する別個の引当金を設定する前に、企業は、当該契約に専用の資産に発生した減損があれば、それを認識する。」とされている。直接関連コスト・アプローチにおいて、複数の契約の履行のために使用される固定資産の減価償却費の按分も、特定の契約の履行に当該固定資産の使用が必要であれば、特定の契約が不利であるかどうかを判定するためのコストに含まれる。しかしながら、当該固定資産は他の契約にも使用されることから、IAS 第 37 号第 69 項の特定の契約に専用の資産には該当せず、契約に専用でない資産の減損と不利な契約に係る引当金の関係が明確ではないと考えられる。