

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)」の解説

(前) 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、2020 年 5 月 14 日に、「不利な契約—契約履行のコスト (IAS 第 37 号の修正)」を公表した。本稿では、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に関する修正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. 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を定めていなかった。

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しよう求める要望書を受けとった。具体的には、この要望書は工事契約に言及していた。工事契約の会計処理は従来、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。IAS 第 11 号は現在では廃止されており、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されている。

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異なる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。したがって、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た。

以上を踏まえて、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)」(以下「公開草案」という。)を公表した。IASB は、その公開草案に寄せられたコメントを踏まえて審議を行い、確定したのが今回の修正である。

Ⅲ. 本修正及びその際に検討された主な事項の概要

1. 概要

IAS 第 37 号の修正における主な修正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) IASB は、契約が不利であるかどうかを評価する際に企業が契約履行のコストに何を含めるべきなのかに関して、契約に直接関連するすべてのコスト（増分コストと契約の履行に直接関連する他のコストの配分——例えば、契約の履行に使用される有形固定資産についての減価償却費の配分）を含めることを企業に要求することとした。
- (2) IASB は、公開草案において、契約に直接関連するコストと直接関連しないコストの例示のリストを含めることを提案していたが、検討の結果、例示のリストを、契約に直接関連するコストの種類より全般的な記述（すなわち、契約履行の増分コスト及び契約履行に直接関連する他のコストの配分）に置き換えることとした。
- (3) IASB は、本プロジェクトの一環として、不利な契約の測定及び会計処理単位の選択のような他の側面を検討しないことを決定した。
- (4) 企業は IAS 第 37 号の修正を最初に適用する際、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のみについて、比較情報の修正再表示をせずに適用することが求められる。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等の期首残高の修正として認識することが求められる。なお、IFRS の初度適用企業に対する経過措置は設けられていない。

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、取消線部分は現行の IAS 第 37 号より削除した部分を示している。なお、IAS 第 37 号第 68 項は修正されていないが、参考として含めている。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。)

修正後

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。

68A 契約履行のコストは、契約に直接関連するコストで構成される。契約に直接関連するコストは、次の両方で構成される。

- (a) 当該契約の履行の増分コスト——例えば、直接労務費及び材料費
- (b) 契約履行に直接関連するコストの配分——例えば、当該契約の履行に使用される有形固定資産の項目の減価償却費の配分

69 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、当該契約に専用の履行に使用される資産に発生した減損があれば、それを認識する（IAS 第 36 号参照）。

経過措置

...

94A 2020 年 5 月公表の「不利な契約——契約履行のコスト」により、第 68A 項が追加され、第 69 項が修正された。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 2020年5月公表の「不利な契約——契約履行のコスト」により、第68A項及び第94A項が追加され、第69項が修正された。企業は当該修正を2022年1月1日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. 変更内容の具体的な説明

(1) 契約履行のコスト

IASBは、契約が不利であるかどうかを評価する際に企業が契約履行のコストに何を含めるべきなのかに関して、次の2つの考えを検討した。

- (a) 契約履行の増分コストのみ——例えば、建物の建設に要する材料費及び労務費
- (b) 契約に直接関連するすべてのコスト——増分コストと契約の履行に直接関連する他のコストの配分——例えば、契約の履行に使用される有形固定資産についての減価償却費の配分、又は契約の管理及び監督のコストの配分

IASBは、次のように考え、契約に直接関連するすべてのコストを含めることを企業に要求することを決定した。

- (a) 契約に直接関連するコストのすべてを含めることが、より有用な情報を企業の財務諸表の利用者に提供する。
- (b) 当該情報を提供することの便益はコストを上回る可能性が高い。
- (c) 契約に直接関連するすべてのコストを含めるという要求は、IAS第37号の他の要求事項及び他のIFRS基準の要求事項と総合的で

ある。

① 有用な情報

企業は契約を履行するために必要な資源をさまざまな方法で入手する可能性がある。例えば、企業が財を製造する契約又はサービスを提供する契約を履行するために設備を必要とする場合、当該契約に関してのみ使用するために設備を借りるか、又は設備を購入していくつかの契約で使用するかのいずれかができる。IASBは、契約が企業の財政状態に与える影響の忠実な表現を提供するために、企業は、契約を履行するために必要とされる資源を識別し、それらをどのように入手する見込みであるのかを問わず、当該資源のコストを含めるべきであると結論を下した。その評価において増分コストのみを含める（例えば、設備の賃借のコストは含めるが、購入した設備の減価償却の配分は含めない。）ことは、他の契約と共有する資源のコストを認識しないことになる。

IASBは、企業が遊休生産能力のある既存の資産を使用して履行する契約を考慮した。そのような契約から生じる収益が履行の増分コストを上回る場合には、当該契約は企業の財政状態及び業績を改善することになる。しかし、使用される生産能力のコストを当該収益が完全にカバーしない限り、契約が不利であるかどうかの評価にあたり当該コストを含めることを要求する場合には、当該契約の締結によって現在の義務が生じる時点で、企業は不利な契約の引当金及び損失を認識することになる。

IASBは、既存の遊休生産能力を使用して履行される契約に関してさえも、契約に直接関連するすべてのコストを含める（すなわち、使用される生産能力のコストを含める。）ことが有用な情報を提供すると結論を下した。使用される生産能力のコストを完全にはカバーしない価格で契約を締結することによって、企業は、す

すべての契約を同様の価格としたならば持続可能とならないような価格で財又はサービスを供給するために当該生産能力を使用することを確約している。企業は、当該契約の存続期間にわたり当該生産能力について損失を生じさせることを実質的に確約している。IASB の考えでは、契約が不利であるかどうかを評価するにあたり、使用される生産能力のコストを含めることは、財務諸表利用者にとって目的適合性があり契約が企業の財政状態及び業績に与える影響を忠実に表現する情報を提供する。IASB は、当該契約に関する追加的な情報が企業の財務諸表の理解への目的適合性がある場合には、企業は当該情報を開示するであろうことに留意した。

IASB は、他の IFRS 基準の要求事項についても考慮した。いくつかの IFRS 基準（IAS 第 2 号「棚卸資産」など）は、非貨幣性資産の測定にあたり含めるべきコストを定めている。それらの詳細な要求事項は異なっているが、それらはすべて、資産の購入又は建設の増分コストと他の直接関連するか又は直接起因するコスト（製造間接費など）の配分の両方を含めることを企業に要求している。IASB は、財を引き渡す契約が不利であるかどうかを評価するにあたり、企業が当該契約の履行のコストを決定する方法は、その財を保有している場合の財のコストを測定する方法とおおむね整合させるべきであると結論を下した。そのような整合性はより有用な情報につながる。

② 要求事項の適用のコスト

IASB は、製造業の企業が契約に直接関連するすべてのコストを見積って配分することは、当該企業が契約に基づいて引き渡す財をまだ製造していない場合には、コストが掛かる可能性があるという指摘について議論した。

IASB は、IAS 第 2 号が、製造された棚卸資産の原価を生産の増分コストと製造間接費の配

分の両方を含む金額で測定することを企業に要求していることに留意した。さらに、棚卸資産を供給する契約を締結する製造業の企業は、価格設定の意思決定をするためにこれらのコストに関する情報を必要とする可能性が高い。したがって、当該企業は、締結した契約に直接関連するコストを見積って配分するために必要な情報をすでに有している可能性が高い。したがって、IASB は、契約に直接関連するコストを見積って配分するという要求は、提供される情報の有用性を上回るコストを課すものではないと結論を下した。

③ IAS 第 37 号における他の要求事項及び他の IFRS 基準における要求事項との整合性

IAS 第 37 号は、不利な契約を「契約による義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。IASB は、契約履行の不可避的なコストとは、企業が当該契約を有しているために回避できないコスト（当該契約を有していなかったならば回避できるコストではなく）であると結論を下した。企業がある契約を有しているために回避できないコストには、当該契約の増分コストと契約（当該契約を含む。）の履行に直接関連する他のコストの配分の両方が含まれる。

IASB は、契約履行の増分コスト以外のコストを含めることが IAS 第 37 号の他の要求事項と不整合となるかどうかについて議論した。この見解を有する者は、検討対象としている契約を履行するかどうかに関係なく企業に当該他のコストが生じるので、当該コストは「契約履行」のコストではない（事業の運営のコストである。）と指摘した。IAS 第 37 号第 18 項は、将来において営業を行うために発生する必要があるコストについて引当金は認識されないと定めており、IAS 第 37 号第 63 項は将来の営業損

失の認識を禁止している。

しかし、IASB は、次のように考え契約が不利であるかどうかを評価するにあたり契約に直接関連するすべてのコストを含めるという要求は、IAS 第 37 号の他の要求事項と整合的であると結論を下した。

- (a) 不利な契約の引当金を認識するにあたり、企業は当該コスト自体について引当金を認識するのではない。すなわち、当該コストをそれ自体で現在の義務として識別しようとするのではない。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ようとするのであり、当該義務の測定を当該義務を履行するために使用されるすべての資源のコストを含んだ金額で行うのである。
- (b) IAS 第 37 号第 63 項は、企業が将来の営業損失を認識することを禁止している。そのような損失は負債ではないからである。言い換えると、企業には当該損失を負担する現在の義務を有していない。それと対照的に、契約が不利であるかどうかを評価するにあたり、企業は既存の契約に基づく現在の義務の履行のコストを決定する。したがって、契約が不利であるかどうかを評価するにあたり契約に直接関連するすべてのコストを含めることは、企業が将来の営業損失を認識する結果とはならない。

また、IASB は、契約に直接関連するすべてのコストを含めるという要求は、IFRS 第 17 号「保険契約」（以下「IFRS 第 17 号」という。）は、保険契約が不利であるかどうかを評価するにあたり、契約の履行に直接関連するすべてのコストを含めることを保険者に要求しており、IFRS 第 17 号と整合的であると考えた。

(2) 例示

公開草案において、IASB は契約に直接関連

するコストと直接関連しないコストの例示のリストを含めることを提案していた。

IASB の公開草案に対する一部のコメント提出者は、提案された例示と、非貨幣性資産の原価を測定するにあたりどのコストを含めるべきかを定めている他の IFRS 基準における例示との間の相違を指摘した。それらのコメント提出者は、それらの他の IFRS 基準で記述されているコストの一部が、IAS 第 37 号を適用した場合に企業によって契約に直接関連するコストとみなされるのかどうかを明確化しよう IASB に要望した。コメント提出者は、財又はサービスを引き渡す契約以外の契約に直接関連するコストの例を示すことも IASB に要望した。

このフィードバックに対応して、IASB は、例示のリストを、契約に直接関連するコストの種類より全般的な記述（すなわち、契約履行の増分コスト及び契約履行に直接関連する他のコストの配分）に置き換えることを決定した。IASB は、より全般的な記述は次のような効果があると結論を下した。

- (a) 財又はサービスを提供する契約だけでなく、すべての種類の契約に適用できる。
- (b) 異なる IFRS 基準における設例の文言の些細な相違による意図しない帰結が避けられる。
- (c) 特定のコストが契約に直接関連するのかどうかを企業が判断できる枠組みを提供する。

(3) 減損した資産についての要求事項と相互関係

IAS 第 37 号第 69 項は、企業が不利な契約について引当金を設定する前は、企業が「当該契約の履行に使用される」資産について発生した減損損失を認識することを要求している。第 69 項は、当初は「当該契約に専用の」資産に言及していた。しかし、「専用の」という用語は、当該契約にのみ使用され、他の契約には使用されない資産のみに適用されるものと読まれ

る可能性がある。IASBは、第69項の用語を修正して、不利な契約の引当金の設定前の減損損失を認識するという要求は、契約が不利であるかどうかを評価するにあたりコストが考慮されるすべての資産に適用される旨を明確化するように修正した。

(4) 範囲

IASBの修正案に対する一部のコメント提出者は、IAS第37号における不利な契約の要求事項の下記のような他の側面を明確化するようにプロジェクトの範囲を拡大することをIASBに要望した。

(a) 不利な契約の測定——企業が不利な契約についての引当金を測定するにあたり、当該契約が不利であるかどうかを評価するにあたって考慮するのと同じコストを考慮するかどうか。

(b) 会計処理単位の選択——企業は、不利な契約の要求事項を適用する際に、類似した契約のグループを結合したり契約を構成要素に分解したりすべきかどうか、また、その場合、どのようなときにそうすべきか。

IASBは、上記の検討をするとプロジェクトが長引き、緊急とみなされている修正の公表が遅れることになるため、IAS第37号における不利な契約の要求事項の他の側面を検討しないことを決定した。結果、契約が不利であるかどうかを評価するにあたり企業が含めることを要求されるコストの明確化以外には、IAS第37号の要求事項を変更していない。

3. 経過措置

(1) すでにIFRS基準を使用して報告している企業

移行時に、企業はこの修正を適用開始日においてすべての義務を履行したわけではない契約のみに、比較金額の修正再表示はせずに適用することを要求される。IASBは、企業が比較金額を修正再表示するために必要な情報を入手することは困難でコストが掛かる場合があり、それにより提供される情報が企業に生じる可能性のあるコストを正当化するほど十分に有用である可能性は低いと結論を下した。

IASBは、比較金額を修正再表示する選択肢を企業に提供しない（すなわち、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」で定義している遡及適用の選択肢を提供しない。）ことを決定した。IASBは、その選択肢を提供することの便益は限定的であり、複雑性及びこの修正を発効日において適用する企業の財務諸表の間での比較可能性の喪失の方が上回るであろうと結論を下した。

(2) 最初のIFRS財務諸表を表示する企業

公開草案において、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せず、IAS第37号の修正においてもIFRSの初度適用企業に対する経過措置を設けていない。