
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【審議事項】IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」
契約が不利かどうかを評価する際に考慮されるコスト**

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2017年6月のIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、契約が不利かどうかを判断する際に考慮されるコストに関する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。）の取扱いについて、アジェンダ決定案の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的として作成している。

II. ASBJ 事務局の対応案（コメント・レター文案は、資料(3)-2を参照）

IAS 第 37 号の限定的な修正とすべきか否か

（アジェンダ決定案の問題点）

2. アジェンダ決定案では、IAS 第 37 号に不利な契約を評価する際の不可避的なコストについて、2つの解釈が示されている。IFRS 第 15 号の公表により、IAS 第 37 号の不利な契約に関する規定の適用範囲が、これまで IAS 第 11 号が適用されていた契約を含む顧客との契約全般にまで広がると、これまで以上に不可避的なコストの解釈のばらつきによる影響が拡大することとなり、比較可能性が低下することが考えられる。
3. このような状況に対応するために、当初の ASBJ 事務局の対応案では、当該論点を IAS 第 37 号の限定的な基準開発アジェンダに加えたうえで、IAS 第 11 号との整合性の観点から、IAS 第 11 号の工事契約原価に含まれるコストと同様のコストとするよう見直すことを提案していた。

（IAS 第 37 号の基準開発に対して寄せられた懸念）

4. 当初の ASBJ 事務局の対応案に対し、第 365 回企業会計基準委員会（2017年7月28日開催）では、IAS 第 37 号については、早期に解決が困難な様々な論点がある中で、本論点のみ対応を図ることは困難であり、必ずしも有益であるとは考えられないという意見が聞かれている¹。また、コメント・レター文案に対する意見として、専門委

¹ 当初の ASBJ 事務局の対応案に対して、第 365 回企業会計基準委員会及び第 15 回専門委員会（2017年7月13日開催）で聞かれた意見、並びにコメント・レター文案に対して専門委員の方から寄せられた意見の詳細

員の方から、IAS 第 37 号の基準開発を推進することに懸念があり、部分的な改訂の検討を推進する主張自体に疑問があるとの意見も聞かれている。

(何らかの対応を行うべきであるとの意見)

5. 一方で、第 15 回専門委員会で聞かれた意見、及びコメント・レター文案に対して専門委員会の方からいただいたコメントにおいては、アジェンダ決定案において 2 つの解釈が示されている点について、比較可能性が損なわれるとの意見が聞かれている。特に、アジェンダ決定案がそのまま最終化された場合には、次の問題が解決されないままとなる点について強い懸念が聞かれた。
 - (1) 前述のとおり、IAS 第 37 号の適用範囲が拡大することにより、これまで以上に不可避的なコストの解釈のばらつきによる影響が拡大することになる。IFRS 第 15 号移行前は、IAS 第 37 号における不可避的なコストに 2 つの解釈が存在していたとしても、IFRS 第 15 号の対象となる取引すべてについて IAS 第 37 号が適用されることとなった場合に比べて、解釈の違いによる影響は小さかった可能性がある²。IFRS 第 15 号の対象となる取引すべてが IAS 第 37 号の範囲となった場合の、2 つの解釈を有していることの影響については十分に考慮されていないのではないか。
 - (2) 不利な契約の評価方法に重要な影響がある業界や企業にとって、IFRS 第 15 号の適用にあたって引当の対象となるコストの範囲について、企業が選択を自由に行えることになる。
 - (3) 長期請負契約において、自社の従業員を使う場合と外注を依頼する場合とで損失引当のコストの計算が変わる場合には、実務が混乱する可能性がある。

コメント・レターへの対応

6. 上記の意見を踏まえ、コメント・レター文案には、まず、IAS 第 37 号の限定的な範囲の修正とすべきではないとする意見が聞かれた一方で、アジェンダ決定案について、2 つの解釈が示されている点について、本資料の第 5 項(1)から(2)に示した理由から、何らかの対応を図るべきではないかとの意見が聞かれている旨を記載することが考えられるかどうか。

については、別紙 1 及び別紙 2 を参照。

² IFRS 第 15 号移行前は、IAS 第 37 号に基づいて不利な契約であるか否かの評価の対象となる取引自体が工事契約等の長期請負契約に比べて限定的であると考えられる(例えば、棚卸資産資産の保有量を超える確定販売契約又は確定購入契約を有している契約 (IAS 第 2 号第 31 項) や、転貸損失が見込まれる契約等)。また、アジェンダ決定案における 2 つの見解の違いは、間接費、共通費を不可避的なコストに含めるか否かであり、見解の違いによって重要な影響が生じるのは、製造原価計算を伴う取引(のうち、前述のとおり、主に確定販売契約を有しているもの)であると考えられる。

何らかの対応を図るとした場合の方法

(当初の ASBJ 事務局の対応案に対する意見)

7. 上記の懸念に対応するために、不可避的なコストの解釈を明確にすることが考えられる。当初の ASBJ 事務局の対応案では、IAS 第 11 号との整合性の観点から、IAS 第 11 号の工事契約原価に含まれるコストと同様のコストとするよう見直すことを提案していた。これについて、専門委員会では支持する意見も聞かれたものの、反対するか支持するかについて明示的なコンセンサスは得られていないと理解している。
8. これに対し、第 365 回企業会計基準委員会で聞かれた意見及びコメント・レター文案に対する専門委員の方からの意見として、次の意見が寄せられた。
 - (1) IAS 第 11 号と同様の解釈を、これまで IAS 第 37 号が適用されてきたすべての契約における不利な契約の評価に広げることについては懸念がある。
 - (2) 現在の会計基準の体系・適用範囲を前提にすると、IAS 第 37 号に IAS 第 11 号の考え方を部分的に導入するという基準設定を検討することの意義に疑問がある(この場合、収益のプロジェクトと IAS 第 37 号のプロジェクトを同時に再検討する必要が生じるのではないか。)

(寄せられた代替案)

9. 一方、ASBJ 事務局が提案した対応案以外の方法として、IFRS 第 15 号が適用される取引に限定して明確化を図ることも検討しても良いのではないかとの意見が聞かれた。これは、本論点が、IFRS 第 15 号の適用により、IAS 第 37 号が適用される不利な契約の範囲が拡大されたことにより生じているためであり、明確化の範囲を IFRS 第 15 号が適用される取引に限定して明確化を図ることにより、IAS 第 37 号の既存の定め及び現行の実務を大幅に変更することなく、本論点の解決が図れる可能性があることを考慮したものと考えられる。
10. また、一方で、IAS 第 37 号が適用される不利な契約全般に対して一律に明確化を図る場合の案として、IAS 第 37 号第 63 項³や IAS 第 37 号第 80 項⁴との整合性の観点から、「直接の支出 (direct expenditures)」に限定する旨をアジェンダ決定案に明記することが考えられるとの意見が聞かれた。

³ 将来の営業損失に対しては、引当金を認識してはならないとされている。

⁴ リストラクチャリング引当金には、リストラクチャリングから発生する直接の支出のみを含めることとされている。

コメント・レターへの対応

11. 当初の ASBJ 事務局の対応案も含め、何らかの対応を図るとした場合には、一長一短があり、企業会計基準委員会としてコンセンサスを得ることが困難であることが予想される。したがって、何らかの対応を図るとした場合の考えられる方法として聞かれた意見として、本資料の第 9 項及び第 10 項の両方の意見についてコメント・レター文案に記載することが考えられるがどうか。

基準設定プロセスとアジェンダ決定のいずれとすべきか

12. 何らかの対応を図るとした場合、基準設定プロセスとアジェンダ決定のいずれとして公表すべきかという論点が生じる。
13. 仮に、本論点について、IFRS 第 15 号が適用される取引のみを対象として何らかの対応を図るとした場合には、特定の取引に関して IAS 第 37 号の不利な契約の評価の方法の定めを別途設けることになる。また、IAS 第 37 号が適用される取引全般について、直接の支出とすることを提案する場合においても、従前の不可避的なコストの解釈によっては、大幅な実務の変更となる可能性がある。したがって、いずれにおいても、アジェンダ決定案としてではなく、範囲を明確に限定した上で基準開発プロジェクトとすることが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

当委員会事務局が提案しているコメント・レターの方向性及びその文案について質問やご意見があればお伺いしたい。

以 上

別紙 1 第 15 回専門委員会（2017 年 7 月 13 日開催）における議論

1. 2017 年 7 月開催の IFRS 適用課題対応専門委員会（以下「専門委員会」という。）では、アジェンダ決定案の結論について、理解できる面もあると考えられるとしながらも、次の内容を記載したコメント・レターを提出することを提案した。
 - (1) アジェンダ決定案では、不可避的なコストの解釈について、2 つの見解のみが示されているが、要望書においては、契約に直接関連するコストの考え方も示されており、別の解釈の可能性についても十分に検討されたかについては疑問が生じる。
 - (2) IAS 第 37 号の第 68 項の明確化のみを範囲とする、限定的プロジェクトとして本プロジェクトを基準設定プロジェクトに含めたうえで、契約を履行した場合に原価に含まれるコスト（すなわち、IAS 第 11 号の工事契約原価に含まれるコスト）を含めることも検討することを提案する。

（理由）

- 本アジェンダ決定案が提案どおりに最終化された場合、特に見解 B におけるいわゆる増分コストのみを不可避的なコストと考えた場合には、IAS 第 11 号に規定されている工事契約原価⁵とは大きく異なる可能性がある。
- IAS 第 37 号の包括的な見直しとして本論点に対処した場合には、解決されるまでに相当の時間がかかるものと推察される。両方の見解を認めた場合、長期にわたって不利な契約の認識の有無及び測定金額にばらつきが生じることになる。

以 上

⁵ IAS 第 11 号第 16 項から第 20 項では、工事契約原価には、請負業務全般に起因し、かつ特定の契約に配分できる金額（例えば、保険料、特定の契約に直接関連しない設計及び技術援助料、工事間接費）が含まれるとされている。また、工事間接費には建設工事要員の person 費の支払を準備し、処理する費用なども含まれるとされている。

別紙 2 ASBJ 事務局の対応案に寄せられた意見

第 15 回専門委員会で聞かれた意見

1. 第 15 回専門委員会では、概ね事務局の提案を支持する意見が聞かれていた。事務局の意見を支持する理由として聞かれた意見は次のとおりである。
 - (1) 結果が 2 つに分かれるような見解をアジェンダ決定として公表することは望ましくないと考えられる。基準設定のアジェンダとして取り上げた上で、事務局の提案に沿う形で議論してもらうのが良いのではないかと。
 - (2) アジェンダ決定案の提案では、IAS 第 11 号における工事損失の金額が自由に選択できることになってしまい、比較可能性の観点から望ましくないと考えられる。
 - (3) プロジェクトにおいて、従業員を使う場合と外注を依頼する場合とで損失引当のコストの計算が変わる場合には、実務が混乱する可能性がある。
2. また、本論点について何らかの形で対応することには異論はないが、IAS 第 37 号について様々な問題がある中で、本論点のみを取り上げて十分な対応ができるのかについては、よく検討する必要があるとの意見も聞かれた。

ASBJ 事務局の対応案に寄せられた意見

3. 当初の ASBJ 事務局の対応案に対して、次の意見が寄せられた。

(第 365 回企業会計基準委員会 (2017 年 7 月 28 日開催) で聞かれた意見)

- (1) 引当金プロジェクトは、IASB 作業計画におけるリサーチ・パイプラインと位置付けられている。引当金プロジェクトの解決は困難であることは理解しているが、様々な論点が今後検討予定となっている中で、本論点のみを基準設定プロジェクトに含めるよう要望することは、必ずしも有益とは考えられない。
- (2) IAS 第 11 号と同様の解釈を、これまで IAS 第 37 号が適用されてきたすべての契約における不利な契約の評価に広げることについては懸念がある。

(専門委員の方から寄せられた意見)

アジェンダ決定案の問題点について

(3) アジェンダ決定案の問題点は、次の問題を認識しつつも、放置することになる点であると考えます。

① IFRS 第 15 号の対象となる取引が IAS 第 37 号に含まれることによる影響

IFRS 第 15 号の適用により、IAS 第 37 号の不利な契約コストの規定の適用範囲が広がると、これまで以上に解釈の多様性の影響が広がり比較可能性が低下し、財務諸表の有用性が損なわれる。

② IFRS 第 15 号の対象となる取引間における解釈のばらつき

不利な契約の評価方法に重要な影響がある業界や企業にとって、IFRS 第 15 号の適用にあたって引当対象となるコストの範囲について、企業が選択を自由に行えることになる。

本論点を基準開発プロジェクトとすることを提案することについて

(4) IAS 第 37 号の基準開発を推進することに懸念があり、部分的な改訂の検討を推進する主張自体に疑問がある。

「不可避的なコスト」を IAS 第 11 号と同様のコストとすることを提案することについて

(5) 現在の会計基準の体系・適用範囲を前提にすると IAS 第 37 号に IAS 第 11 号の考え方を部分的に導入するという基準設定を検討することの意義に疑問がある（この場合、収益のプロジェクトと IAS 第 37 号のプロジェクトを同時に再検討する必要が生じるのではないか。）。比較可能性への懸念への対応としては、IAS 第 37 号第 63 項⁶や IAS 第 37 号第 80 項⁷と整合的に、直接の支出 (direct expenditures) に限定する旨をアジェンダ決定案に明記することが考えられる。

(6) 収益に関する不利な契約のみを対象とした限定的なプロジェクトとすることも考えられるのではないか。

以上

⁶ 将来の営業損失に対しては、引当金を認識してはならないとされている。

⁷ リストラクチャリング引当金には、リストラクチャリングから発生する直接の支出のみを含めることとされている。

別紙3 2017年6月のIFRS-IC会議において提案されたアジェンダ決定案

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」 — 契約が不利かどうかを評価する際に考慮されるコスト

委員会は、IAS第37号を適用して不利な契約に係る引当金を認識すべきかどうかを評価する際に、企業がどのコストを考慮するのかの明確化を求める要望を受けた。特に、要望提出者は、過去にIAS第11号「工事契約」の範囲に含まれていた顧客との契約へのIAS第37号の適用に関して質問した。

IAS第37号の第5項(g)及びIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」のBC296項で述べているように、企業はIFRS第15号を適用する契約が不利かどうかを評価する際にIAS第37号の第66項から第69項を適用する。したがって、委員会は、このような契約が不利かどうかを評価する際にどのコストを考慮すべきかを決定するにあたり、企業はIAS第11号における工事契約原価に関する従前の要求事項もIFRS第15号における契約に直接関連するコストに関する要求事項も適用しないと結論を下した。

IAS第37号の第68項は、不利な契約の定義を記載している。契約が不利かどうかを評価する際に、企業は契約による義務を履行するための不可避的なコストを、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益と比較する。契約による不可避的なコストとは、当該契約の履行のコストと当該契約の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。

委員会は、契約を履行するための不可避的なコストに関するIAS第37号の第68項の要求事項を適用する2つの可能な方法を検討した。

- a. 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である(例えば、間接費が契約を完了するために必要な活動について生じる場合には、企業はその間接費の配分を含めることになる)。
- b. 不可避的なコストとは、企業が当該契約を有していなかったとすれば生じなかったコストである(「増分コスト」と呼ばれることが多い)。

委員会は、契約を履行するための不可避的なコストに関するIAS第37号の第68項の要求事項の合理的な読み方は、このアジェンダ決定に示した2つの方法のいずれかとなると結論を下した。委員会は、企業は自らの当該要求事項の読み方をすべての該当する契約に適用すると考えた。

委員会は、IAS第37号の第69項が、不利な契約に係る別個の引当金を設定する前に当該契約に専用の資産に係る減損を認識することを企業に要求していることにも着目した。

分析を踏まえて、委員会は、この要求事項の可能な読み方のうちの1つを削除するため

審議事項(2)-3-1

のプロジェクトを基準設定アジェンダに追加すべきかどうかを検討した。委員会は、不利な契約に関する要求事項のいくつかについての修正は、それらの要求事項のすべての包括的な見直しを行わないと開発できないと判断した。これを念頭に、委員会は、既存の IFRS 基準の枠内でこの事項を効率的に解決することはできないであろうと結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを [決定した]。

以 上

別紙4 関連する基準等

(IAS 第11号「工事契約」)

工事契約原価

- 16 工事契約原価は、次のものからなる。
- (a) 特定の契約に直接関連する原価
 - (b) 当該請負業務全般に起因し、かつ、その契約に配分できる原価
 - (c) 契約の条件により、発注者に個別に請求できるようなその他の原価

- 17 特定の契約に直接関連する原価には次のものを含む。
- (a) 監督を含む現場の労務費
 - (b) 建設工事に使用された材料費
 - (c) その契約に使用された工場及び設備の減価償却費
 - (d) 契約に基づく工事の現場への又はそこからの、工場、設備及び材料の移設費及び移送費
 - (e) 工場及び設備の賃借に係る原価
 - (f) 契約に直接関連する設計及び技術援助料
 - (g) 調整及び保証作業の見積原価（予測される補償の原価を含む）
 - (h) 第三者からのクレーム

これらの原価は、工事契約収益に含まれない付随的な収益によって減額されることもある。例えば、契約の完了時における余剰材料の売却や工場及び設備の処分から発生する収益がある。

- 18 当該請負業務全般に起因し、かつ、特定の契約に配分できる原価には次のものを含む。
- (a) 保険料
 - (b) 特定の契約に直接関連しない設計及び技術援助料
 - (c) 工事間接費

これらの原価は、規則的、合理的で、特徴の類似したすべての原価に首尾一貫して適用される方法を用いて配分される。その配分は、建設工事活動の通常の水準に基づいて行われる。工事間接費には、建設工事要員の人件費の支払を準備し、処理する費用などを含む。請負業務全般に帰属させることができ、かつ、特定の契約に配分できる原価には、借入コストも含まれる。

- 19 契約の条件により、発注者に個別に請求できる原価には、当該契約の条件により支払が特定されてい

る場合の一部の一般管理費や開発費が含まれる。

- 20 工事請負業務に帰属させることも、契約に配分することもできない原価は、工事契約原価から除外される。そのような原価には次のものを含む。
- (a) 契約で支払が特定されていない一般管理費
 - (b) 販売費
 - (c) 契約で支払が特定されていない研究開発費
 - (d) 特定の契約に使用されない遊休の工場及び設備の減価償却費
- 21 工事契約原価は、契約の獲得の日から最終的な契約の完了までの期間にわたり、工事請負業務に帰属させることができる原価を含むものである。しかし、契約に直接関連し、契約を獲得する過程で発生した原価も、それらを区分して把握し、信頼性をもって測定することができ、かつ、その契約を獲得する可能性が高ければ、工事契約原価の一部として含めることになる。契約を獲得する過程で発生した原価が、それが発生した会計期間に費用として認識された場合には、当該期間より後の期間に契約が獲得された場合でも、工事契約原価には含めない。

(IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」)

- 5 特定の引当金、偶発負債及び偶発試算を他の基準が扱っている場合には、企業は本基準に代えて当該他の基準を適用する。例えば、一部の種類の引当金は、次の基準で扱われている。
- (g) 顧客との契約から生じる収益 (IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」参照)。ただし、IFRS 第15号は、顧客との契約のうち不利なもの又は不利になったものを扱う具体的な要求事項を含んでいないため、本基準はそうした場合に適用される。

定義

- 10 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

(省略)

不利な契約とは、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見込まれる経済的便益を上回る契約をいう。

将来の営業損失

- 63 将来の営業損失に対しては、引当金を認識してはならない。

不利な契約

- 66 企業が不利な契約を有している場合には、当該契約による現在の債務を引当金として認識し、測定しなければならない。
- 67 多くの契約(例えば、日常的な購買注文)は、相手に補償金を支払わずに解約することができるので、債務はない。そうでない契約は、契約当事者のそれぞれに権利と義務の両方を設定する。事象によりこうした契約が不利な契約となる場合には、当該契約は本基準の範囲に含まれ、認識される負債が存在する。未履行契約のうち不利な契約でないものは、本基準の範囲に含まれない。
- 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。
- 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)。

リストラクチャリング

(前略)

- 80 リストラクチャリング引当金には、リストラクチャリングから発生する直接の支出のみを含めなければならない。それらの支出とは、次の両方に該当するものである。
- (a) リストラクチャリングに必然的に伴うものであり、かつ、
 - (b) 企業の継続的活動とは関連がない。
- 81 リストラクチャリング引当金には、次のようなコストは含まない。
- (a) 雇用を継続する従業員の再教育又は配置転換
 - (b) マーケティング
 - (c) 新しいシステム及び物流ネットワークへの投資
- これらの支出は、将来の事業遂行に関するものであり、報告期間の末日現在でのリストラクチャリングに係る負債ではない。このような支出は、リストラクチャリングと無関係に発生したとした場合と同じ基準で認識される。
- 82 リストラクチャリングの日までの識別可能な将来の営業損失は、引当金に含まれない。ただし、第10項で定義している不利な契約に関連するものである場合を除く。

(後略)

(IAS 第2号「棚卸資産」)

正味実現可能価額

- 31 正味実現可能価額の見積りには、当該棚卸資産の保有目的も考慮に入れる。例えば、確定済みの販売又はサービス提供契約を履行するために保有している棚卸資産の在庫量の正味実現可能価額は、その契約価格を基礎とする。その販売契約が棚卸資産の保有量に満たない場合には、その超過分の正味実現可能価額は、通常の販売価格を基礎とする。棚卸資産の保有量を超える確定販売契約又は確定購入契約から、引当金が発生する場合がある。そのような引当金は、IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づいて処理される。

以 上