
プロジェクト	IFRS 適用課題対応
項目	【審議事項】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)へのコメントの検討

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2018 年 12 月 13 日に公表された不利な契約—契約履行のコストに関する 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。)修正案(以下「本公開草案」という。)について概要をご説明し、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いる。本公開草案に対するコメントの期限は 2019 年 4 月 15 日である。

II. 背景

2. IFRS 解釈指針委員会(以下「IFRS-IC」という。)は、IAS 第 37 号の適用にあたり、契約(具体的には、従前の IAS 第 11 号「工事契約」(以下「IAS 第 11 号」という。)の範囲に含まれていた契約)が不利であるか否かを判断する際に考慮するコストについて明確化して欲しいとの要望書を受け取り、2017 年 6 月の IFRS-IC 会議において本論点を取り上げた。
3. 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。)の公表により、IAS 第 11 号が置き換えられることになった。IFRS 第 15 号には、収益の認識及び測定に関する規定並びに一部のコストに関する規定が含まれているが、不利な契約か否かを評価する規定は含まれていない。これは、収益認識基準の開発過程において、不利な契約の認識及び測定に関する規定の開発が検討されたものの、不利な契約の識別は、既存の要求事項(IAS 第 37 号)により対処可能と国際会計基準審議会(以下「IASB」という。)が考えたためである(IFRS 第 15 号 BC294 項から BC296 項)。
4. これに伴い、不利な契約か否かを評価するにあたり、これまで IAS 第 11 号が適用されていた顧客との契約について、IAS 第 37 号第 68 項をどのように適用するかが論点とされた。IAS 第 37 号第 68 項は次のように述べている(強調は ASBJ 事務局による)。

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。

5. ここで、契約における債務を履行するための「不可避的なコスト」をどのように算定するかが問題とされ、要望書の提出者は、IAS 第 37 号における不可避的なコストの範囲が、IAS 第 11 号における工事契約原価の範囲と同様であるかどうかを明確化するよう求めていた¹。

2017 年 6 月の IFRS-IC 会議の結果、公表されたアジェンダ決定案

6. 2017 年 6 月の IFRS-IC 会議の結果を受け、IASB スタッフが提案したアジェンダ決定案の概要は次のとおりである（別紙 1 を参照）。

(1) 不利な契約に含めるコストについては、次の説明を含めることを提案している。

- ① 不利な契約であるか否かの評価を、IAS 第 37 号の第 66 項から第 69 項における不利な契約に関する規定を適用して行う（したがって、IAS 第 11 号における契約原価のこれまでの規定や、IFRS 第 15 号における契約に直接関連するコストに関する規定は適用しない）。
- ② IAS 第 37 号第 68 項には、不利な契約の定義が含まれている。契約が不利であるか否かを評価する際には、契約による債務を履行するための不可避的なコストと、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益とを比較する。契約による不可避的なコストとは、契約履行のコストと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ほうである。
- ③ IAS 第 37 号第 68 項における契約を履行するための不可避的なコストの合理的な解釈とは、次の 2 つのいずれかである。

¹ 要望書では、不利な契約か否かの評価にあたって、従来 IAS 第 11 号を適用していた契約に IAS 第 37 号を適用した場合、コストをどのように考えるかについて次の 3 つの見解が示されていた。

- (1) 見解 1：IAS 第 37 号第 68 項の規定を解釈し、増分コストのみを含めるものとする（‘Incremental costs’ approach）。
- (2) 見解 2：IFRS 第 15 号における契約コストの規定に含まれる、契約に直接関連するコストとする（‘Directly attributable costs’ approach）。
- (3) 見解 3：IAS 第 11 号と同様の全部原価アプローチを引き続き適用する（‘Full costs’ approach）。

- ▶ 企業が契約を締結していなければ発生しなかったであろうコスト（「増分コスト」と呼称されることが多い。）
 - ▶ 契約を有しているため回避できないコスト（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、その配分を含める。）
- (2) IFRS-IC は、不可避的なコストの解釈を明確にするプロジェクトについて、基準開発のアジェンダに追加するか否かを検討したが、次の理由から、当該プロジェクトを基準開発アジェンダに追加しないことを提案した。
- ① 不利な契約に関するいくつかの論点については、当該論点すべてについて包括的な見直しを行わずに開発することはできない。
 - ② 不利な契約に関する規定については、既存の IFRS 基準の枠内で効率的に解決することはできない。

当委員会より提出したコメント

7. アジェンダ決定案に対して、当委員会での審議の結果、IFRS-IC に対して下記の内容のコメントを 2017 年 8 月 21 日に提出している。
- (1) コメントの内容は、IAS 第 37 号第 68 項の定めからは、不可避的なコストの解釈については、必ずしも明確ではないという考えには同意する。
 - (2) また、本論点について、限定的な基準開発プロジェクトを進めるべきか否かについては、不可避的なコストに係る IAS 第 37 号の定めを明確化することにより、実務におけるばらつきが解消される効果が期待できるものの、不利な契約に関する様々な論点（不利な契約や経済的便益の定義、会計単位等）が特定されている中で、関連する論点を含む IAS 第 37 号の包括的な見直しを行わずに、本論点のみを切り出して解決を図ることは困難であるとするアジェンダ決定案の結論については、理解できる面もある。
 - (3) 一方、本アジェンダ決定案が提案どおりに最終化された場合、比較可能性が損なわれることについて強い懸念があることから、2つの解釈を認めるとするアジェンダ決定案に同意しない。ただし、不可避的なコストについて 2つの解釈を認めないようにする方法についてはコンセンサスを得られなかった。
 - (4) いずれのアプローチを採用するにせよ、本論点について何らかの対応を図る場合には、取引の内容又は従前の不可避的なコストの解釈により、実務の変更となる可能性がある。したがって、我々は、本論点についてアジェンダ決定案

として公表するのではなく、基準開発プロジェクトとしたうえで、経過措置及び適切な発効日を設定することが望ましいと考える。

2017年11月のIFRS-IC会議の議論の結果

- 2017年11月のIFRS-IC会議の議論の結果、IFRS-ICは、IAS第37号の不利な契約の定義における「不可避的なコスト」という用語の意味を明確化するプロジェクトを基準設定アジェンダに追加することを決定し、IASBは本公開草案を2018年12月13日に公表した。

III. 本公開草案の内容

本公開草案による改訂の概要

- 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。
 - 従来IAS第11号または、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。
 - 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。
 - 本資料第6項(1)③に記載のとおり、IAS第37号の契約履行のコストについて、当該契約の履行の増分コストのみを含むとの解釈と、契約に直接関連する他のコストの配分も含むとの解釈の2つの解釈があることが確認されていた。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。
 - 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」（以下「IAS第8号」という。）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ように提案している。なお、IFRS初度適用企業に対する経過措置を提案していない。

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。

改訂後
<p>不利な契約</p> <p>…</p> <p>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免的なコストが、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。契約による不可避免的なコストは、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。<u>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。</u></p> <p>68A <u>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。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> (a) <u>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）</u> (b) <u>直接材料費（例えば、契約の履行に使用された貯蔵品）</u> (c) <u>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）</u> (d) <u>契約により相手方に明示的に請求可能なコスト</u> (e) <u>企業が契約を締結したことのみが理由で発生した他のコスト（例えば、外注先への支払）</u> <p>68B <u>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。</u></p> <p>経過措置</p> <p>…</p> <p>94A <u>〔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</u></p>

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。

本公開草案を開発した際の IASB の検討事項の概要（結論の背景）

（範囲）

適用範囲

10. 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。
11. 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、混乱を生じるおそれのある変更が回避されるであろうと指摘した。
12. IASB は、下記の理由で本公開草案において、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提案することを決定した。
 - (1) 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。

- (2) 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可否を検討したが、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。
- (3) IAS 第 37 号の範囲に常に含まれてきた契約について既存の不統一が減少する。
- (4) 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。
- (5) 従来 IAS 第 11 号の範囲に含まれていた契約を顧客との他の契約と異なる方法で扱う理由はないと考えた。
- (6) 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。
- (7) 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。

不利な契約による現在の義務の測定

- 13. 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。
- 14. 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。

不利な契約の定義における経済的便益の定義

15. 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ないと決定した。
16. 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。

(契約履行のコスト)

17. 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・アプローチを後述の本資料第 18 項から第 28 項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た。
18. また、IASB は、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。

有用な情報

19. 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。IASB は、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が、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と考えたためである。
20. 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と IASB は考えている。

21. 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と IASB は考えている。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と考えている。
22. 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。
23. 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どう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。

IAS 第 37 号の他の要求事項との整合性

24. 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、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。
 - (1) 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）。

(2) 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。

25. しかし、IASB は下記の理由でこの見解に同意しなかった。

(1) 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。

(2) 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。

他の基準の要求事項との整合性

26. 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、企業がそれらを既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。

27. 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。

(1) 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。

- (2) 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。
- (3) 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。
28. 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」ものという語句を用いて定義している点に着目している。

(開示要求)

29. 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く、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ため、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。

(経過措置及び発効日)

すでに IFRS 基準を使用して報告している企業

30. 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。

- 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。
- 多くの場合、契約が不利になるのは、その契約期間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。むしろ、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。

31. なお、IASB は、IAS 第 8 号を適用する選択肢（オプション）を設けるかどうかにも検討した。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ほうが大きくなると考えた。

最初の IFRS 財務諸表を表示する企業

32. IASB は、現行の IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」（以下「IFRS 第 1 号」という。）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。

コメント提出者への質問内容

33. 本公開草案では、次の 3 点についてコメントを募集している。

質問 1 直接関連コスト・アプローチに賛成するか否か

IAS 第 37 号第 68 項において、契約履行のコストは、（契約の増分コストだけでな

く) 契約に直接関連するコストを含むと定めることを提案しているが、これに同意するか。反対の場合、その理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

質問2 契約に直接関連するコスト及び直接関連しないコストの例示について

契約に直接関連するコスト及び直接関連しないコストを列挙する第 68A 項から第 68B 項を追加することを提案しているが、列挙された項目について何かコメントはあるか。また、その他に追加すべき項目はあるか。

質問3 その他

本修正案について他に何かコメントはあるか。

IV. 第 403 回企業会計基準委員会、第 26 回から第 28 回 IFRS 適用課題対応専門委員会並びに第 80 回 ASAF 対応専門委員会において聞かれた意見

34. 第 403 回企業会計基準委員会、第 26 回から第 28 回 IFRS 適用課題対応専門委員会並びに第 80 回 ASAF 対応専門委員会では、本公開草案の概要について説明し、主に次のような意見が聞かれた。

- ・「不利な契約-契約履行のコスト」のみを緊急のニーズを識別して、別個のプロジェクトとして基準開発することの是非について疑問がある。不利な契約であるかどうかを評価するためには、契約履行のコストと経済的便益を比較する必要があるが、経済的便益の定義の疑問に対応せずに、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であると考えられる。
- ・従前の IAS 第 11 号に含まれていた工事契約が不利か否かの判定について、IFRS 第 15 号の開発を契機に IAS 第 37 号の要求事項に包含されることとなったのは、工事契約に IAS 第 37 号を適用しても、結果として不利となる契約の範囲が大きく変わらないと IASB が判断したためであると理解している。
- ・既存の不統一が減少する方向での提案に賛成する。
- ・本公開草案は、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提案しているが、本公開草案の端緒となった廃止された IAS 第 11 号の範囲に含まれていた不利な工事契約についてのみ対処することも考えられる。

- ・増分コストのみを含めるとする見解は負債計上の遅延や負債が過小となる恐れがあると考えられる。
- ・企業は、例えば、他の契約により固定費が回収されているため、増分コストのみ回収できる価格で契約を締結する場合があるが、このような場合に直接関連コスト・アプローチにより契約が不利であるかどうかを評価することが要求されると、契約締結時に引当金を認識する必要があり、不合理な結果となる可能性がある。
- ・同種の複数の契約を一つの会計単位として、当該会計単位が不利かどうかを評価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。IFRS 第 15 号の契約を会計単位として不利な契約の判定を行うことについても十分に議論する必要があると考えられる。
- ・本公開草案は、契約が不利かどうかを評価する際に、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を明確化することが目的であると理解しているが、例えば、一般管理費は原則、契約に直接関連するものではないとされる一方、契約により相手方に明示的に請求可能である一般管理費は、契約に直接関連するものであるとされており、直接関連するコストの範囲が必ずしも明確ではない可能性があると考えられる。
- ・本公開草案で提案している直接関連するコストと IAS 第 11 号「工事契約」が採用していたとされる全部原価の差異は具体的にどのようなもので、どの程度の金額的影響があるものかが明確でない。
- ・結論の根拠において、他の IFRS 基準が定めた非貨幣性資産の測定に含めるべきコストが直接関連コスト・アプローチと整合している例として、IAS 第 2 号「棚卸資産」の例を挙げているが、IAS 第 2 号第 12 項の「固定及び変動の製造間接費 (indirect costs of production)」と、直接関連コスト・アプローチ (directly related cost approach) の用語は整合していないと考えられる。
- ・本公開草案では直接関連コスト・アプローチを採用することが提案されているが、IAS 第 37 号第 69 項の「専用の資産」の用語は修正されておらず、資産の減損と不利な契約に対する引当金が、二重計上される可能性がある。

- ・ IFRS 初度適用企業について、経過措置は提案されておらず、遡及適用が必要となるが、IFRS 第 15 号と同様の経過措置が必要であると考えられる。
- ・ 長期のサービス契約等、IAS 第 37 号を適用して増分コストのみを契約履行のコストとして把握してきた企業も存在していると考えられ、IASB は本公開草案が適用されることによる影響がどの程度あるかについて把握する必要があると考えられる。

V. ASBJ 事務局による分析

本公開草案の提案内容の整理

(直接関連コスト・アプローチ)

直接関連するコストと全部原価の差異

35. ASBJ 事務局ではまず、本公開草案で提案している直接関連するコストと、IAS 第 11 号「工事契約」が採用していたとされる全部原価の差異は具体的にどのようなもので、どの程度の金銭的影響があるものかを整理することとした。
36. 2017 年 6 月の IFRS-IC 会議のアジェンダ・ペーパー4 の Appendix B の要望書で示された設例において、直接関連コストには含まれないが、全部原価アプローチに含まれるコストとして、indirect overhead costs (間接諸経費) が示されている。このコストに相当する部分が、不利な工事契約について、従前の IAS 第 11 号を適用した場合のコストと本公開草案を適用した場合のコストの差額となると考えられるが、この名称以上の詳細な説明はなく、このコストに何が含まれるのかが明確ではない。
37. 一方で、2017 年 6 月の IFRS-IC 会議のアジェンダ・ペーパー4 の Appendix C において、IAS 第 11 号第 17 項及び第 18 項において定められた工事契約原価と企業が回避することができないコスト²は整合していることが確認されており、前項に記載した indirect overhead costs (間接諸経費) に相当する項目は識別されておらず、IAS 第 11 号の工事契約原価に含まれるコストと、直接関連コスト・アプロー

² 2017 年 6 月の IFRS-IC 会議のアジェンダ・ペーパー4 において、「契約があることにより企業が回避することのできないコスト」の用語が使用され、本公開草案 BC16 項(b)において直接関連コストを「契約があることにより企業が回避することのできない全てのコスト」と説明されており、「契約があることにより企業が回避することのできないコスト」と「直接関連コスト」は同義であると考えられる。

チにより含まれるコストには、差異がないと考えられる。

38. 本公開草案の直接関連コスト・アプローチに含まれるコストと IAS 第 11 号の工事契約原価の差異は一定の開発費において存在する可能性があると考えられる。ただし、IAS 第 11 号第 3 項に記載のとおり、工事契約とは、単一の資産又はその設計、技術及び機能若しくはその最終的な目的や用途が密接に相互関連又は相互依存している複数の資産の結合体の建設工事のために特別に交渉される契約とされ、工事契約において、通常、開発費の発生は想定されない若しくは少額であると考えられ、そうであれば、請求可能な開発費のみが工事契約原価に含まれるとされていても直接関連コストとの差異はない若しくは少額と考えられる。
39. 以上の分析の結果、本公開草案で提案している直接関連するコストと、IAS 第 11 号「工事契約」が採用していたとされる全部原価の差異は、開発費の取扱いについて存在するものと考えられるが、これによる差異は存在したとしても、重要性のない差異であると考えられ、工事契約が不利かどうかの評価について、本公開草案を適用した帰結と、IAS 第 11 号を適用して工事契約が不利かどうかの評価をした場合の帰結との間に重要な差異はないものと考えられる。
40. なお、IAS 第 37 号の適用範囲には、工事契約以外にも様々な契約が含まれることから、契約によっては契約を履行するために開発費の発生が必要な契約も存在する可能性があり、そのような契約については、他のコストと同様に、契約履行に必要か否かでコストに含められるか否かが決定されることに違和感はないと考えられる。

一般管理費の取扱い

41. 本公開草案は、契約が不利かどうかを評価する際に、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が目的であると理解しているが、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。」とされる一方、契約により相手方に明示的に請求可能である一般管理費は、契約に直接関連するものであるとされており、直接関連するコストの範囲が必ずしも明確ではないと考えられる。
42. 本公開草案及びその結論の根拠において、履行コストに含められる一般管理費とそうでない一般管理費の差異についてその根拠又は理由は記載されていない。一般管理費はその性質から直接関連するコストに該当しないと考えられるのであればその旨を明示し、契約により相手方に明示的に請求可能である一般管理費については、契約により受取ると見込まれる経済的便益から控除することを要求する

ことにより、含めるコストの範囲を相手方に明示的に請求可能か否かではなく、契約を履行するために必要なコストのみを含めるとする直接関連コスト・アプローチの考え方と整合的な要求事項となるものと考えられる。

43. また、2017年6月のIFRS-ICのアジェンダ・ペーパー4において、企業が回避することができないコストの例として、契約完了に必要な従業員の規模が本部の人事部の管理を必要とするものである場合には、本部の人事部のコストが含まれるとしており、一般管理費でも契約履行に必要なコストは、本公開草案のBC16項(b)及びBC17項に照らして、直接関連コストに含まれるものと考えられる。しかしながら、一般管理費は、原則として、契約に直接関連するコストではないとされている。一般管理費の中にも契約履行に必要なコストがあると考えるのであれば、一般管理費について、相手方への請求の可否ではなく、直接関連するコストか否かの判断を求めればよく、一般管理費について特段の要求事項を設定する必要はないと考えられる。
44. なお、IFRS第15号第95項において、契約を履行するためのコストには、契約に直接関連するコストが含まれるとされ、本公開草案第68B項は、IFRS第15号第98項(a)の要求事項に基づくものと理解している。本資料第41項から第43項の検討の結果、本公開草案の記載内容を修正する場合には、IFRS第15号の要求事項を修正したうえで当該修正内容を本公開草案においても反映させるべきであると考えられる。

契約により相手方に明示的に請求可能なコスト

45. 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、本資料第41項から第43項で記載した一般管理費と同様に、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と考えられる。
46. IFRS第15号第97項(d)に契約に直接関連するコストに、「契約に基づいて顧客に明示的に請求可能なコスト」が含まれるとされている。本公開草案第68A項(d)の例示はIFRS第15号第97項(d)に基づくものと考えられる。契約履行のコストの範囲は、相手方に明示的に請求可能か否かではなく、契約を履行するために必要なコストを含むことを要求すればよく、契約に直接関連するコストを含めるとしたIFRS第15号第97項においては、同項(d)を削除することが考えられ、また、本公開草案第68A項(d)の例示は不要と考えられる。当該例示を削除することにより、直接関連コスト・アプローチの考え方と整合的な要求事項となるものと考えられる。

「不利な契約-契約履行のコスト」のみを緊急のニーズを識別して別個のプロジェクトとして基準開発することの是非

47. IASB は、契約が不利かどうかを評価する目的で、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り込みとして、本公開草案を公表している。そうした複数ある見解は、一部の種類の契約を締結する企業の財務諸表に重要性のある差異を生じさせる可能性があり、当該論点に対応して、IASB がその解決に向けた取り組みを行うことは支持できるものと考えられる。
48. IASB は、IFRS 第 15 号の開発に伴い、従前は IAS 第 11 号の要求事項により検討していた不利な工事契約について、IAS 第 11 号が廃止されたことから、IAS 第 37 号を適用した場合に、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、当該論点への対処として本公開草案を公表したものと理解している。
49. すでに企業は IFRS 第 15 号の適用が要求され緊急性はなくなっており、部分的な対応ではなく、本資料第 50 項及び第 51 項に記載した項目も含めて首尾一貫性のある基準開発をすることが適切と考えられるため、IASB が契約が不利かどうかを評価する目的上、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切ではないと考えられる。
50. 不利な契約であるかどうかを評価するためには、契約履行のコストと経済的便益を比較する必要があるが、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。
51. 同種の複数の契約を一つの会計単位として、当該会計単位が不利かどうかを評価することが有用な情報と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評価する目的上、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。

本公開草案により契約が不利かどうかを評価する上で履行コストについて含めるコストを定めるとする場合

52. 前項に記載のとおり、「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「引当金、偶発負債及び偶発資

産」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、本公開草案の提案のうち、コメントが必要と考えられる事項を検討する。

(本公開草案の提案のうち、同意できると考えられる事項)

適用範囲

53. IASB は、本資料第 12 項に記載した理由により、本公開草案において、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提案している。従来から IAS 第 37 号に含まれてきた契約について、増分コストのみを含めていた場合には、本公開草案の適用により、不利な契約として識別される契約が増加するとともに認識する負債が増加する可能性がある。当該可能性は十分に想定されるところではあるが、本公開草案による当該修正が特定の業種や特定の取引の会計処理に重要な影響を与えることが識別できておらず、実務が変更される得る可能性以外に、適用範囲を絞り込むべき理由を ASBJ 事務局は特定していない。
54. IASB が考慮した本資料第 12 項に記載した理由の他、すべての契約についての首尾一貫した要求事項は、財務諸表作成者にとっては、作成コストの減少、財務諸表利用者にとっては理解可能性を高める可能性があるものと考えられ、公開草案において 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開発するとの提案を否定する必要はないものと考えられる。

採用するコスト・アプローチ

55. 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・アプローチを本資料第 18 項から第 28 項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ている。
56. 企業は、例えば、他の契約により固定費が回収されているため、増分コストのみ回収できる価格で契約を締結する場合があるが、このような場合に直接関連コスト・アプローチにより契約が不利であるかどうかを評価することが要求されると、契約締結時に引当金を認識する必要があり、不合理な結果となる可能性がある。
57. 本資料別紙 2 第 10 項に記載のとおり、増分コスト・アプローチにおいて、締結した契約から損失が見込まれる場合に、引当金が認識されるようにするためには、企業がどのような契約を結合すべきかどうかを定める必要があるものと考えられるが、そのような要求事項は複雑性を増すものと考えられる。また、どのような契約を結合するかには、企業の判断が必要であり、加えて、どのような要求事項を設けたとしても、本資料別紙 2 第 8 項に記載のとおり、負債が覆い隠される可能

性が存在するものと考えられる。

58. また、本資料第 56 項で記載した不合理な結果については、本資料第 51 項に記載している会計単位の論点が整理されることにより解消する論点であると考えられ、ASBJ 事務局としては、会計単位についてもあわせて基準開発の要否を検討するべきであるとするコメントを提出することを考えている。
59. 本公開草案が提案する直接関連コスト・アプローチは、IAS 第 11 号の全部原価アプローチとの関係で、本資料第 35 項から第 40 項に記載のとおり差異は限定的であると考えられ、そうであれば、従前の IAS 第 11 号を適用して識別した不利な工事契約について、本公開草案を適用しても重要な差異が発生しない可能性がある。
60. 増分コスト・アプローチを採用することにより発生し得る複雑性を回避しつつ、一定の優位性があり、工事契約について現行の実務を大きく変更しない可能性のある本公開草案が採用した直接関連コスト・アプローチを否定する必要はないと考えられる。

直接関連コスト・アプローチと IAS 第 2 号「棚卸資産」の製造間接費の用語の関係

61. 直接関連コスト・アプローチが他の IFRS 基準の非貨幣性資産の測定に含めるべきコストと整合している例として、IAS 第 2 号「棚卸資産」の例を挙げている。IAS 第 2 号は、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。
62. IAS 第 2 号第 12 項において、「棚卸資産の加工費には、直接労務費のような、生産単位に直接関係するコストが含まれる。加工費には、原材料を完成品に加工する際に生じる固定及び変動の製造間接費 (indirect costs of production) の規則的な配賦額も含まれる。」とされ、一見、直接関連コスト・アプローチ (directly related cost approach) の用語とは整合していないとも考えられるが、当該製造間接費は、当該資産を製造するために必要となる活動について生じるコストの配分であり、直接関連コスト・アプローチの考え方とは整合しているものと考えられる。他の IFRS 基準も「直接関連」や「直接起因」の用語を使用しており、これらとも一定の整合性が図られているものと考えられ、また、棚卸資産のコストに含まれる製造間接費という表現は会計慣行としても一般的に使用される用語であり、直接関連コスト・アプローチや製造間接費という表現を変更する必要はないと考えられる。

(本公開草案の提案のうち、コメントが必要と考えられる事項)**経済的便益の定義**

63. IASB は、IAS 第 37 号の不利な契約の定義における「経済的便益」の定義について論点があることを認識しているが、この点について対応すると、遅れが生じる可能性があることから、本公開草案では取り扱わないこととしている。不利な契約であるかどうかを評価するためには、契約履行のコストと経済的便益を比較する必要があり、本来であれば、経済的便益の定義の論点についても契約履行のコストの範囲の論点とあわせて検討する必要があるものと考えられる。当該論点について本プロジェクトの一環で対応せず、将来において対応する場合には、二度、会計基準が変更される可能性があり、早急に検討すべきであることを提案することが考えられる。

会計単位

64. 本公開草案において、会計単位について取り扱われていない。しかしながら、同種の複数の契約を一つの会計単位として、当該会計単位が不利かどうかを評価することが有用な情報と提供する場合もあると考えられる。例えば、IFRS 第 15 号の契約等を会計単位として不利な契約の判定を行うことについても十分に議論する必要があると考えられる。
65. 不利な契約であるかどうかを評価するためには、契約履行のコストと経済的便益を比較する必要があるが、会計単位の論点は、その両方に影響する可能性があり、契約履行のコスト、経済的便益の論点と合わせて検討する必要があるものと考えられる。会計単位の論点について、本プロジェクトの一環で対応せず、将来において対応する場合には、二度、会計基準が変更される可能性があり、早急に検討すべきであることを提案することが考えられる。

IFRS 初度適用企業に対する経過措置

66. 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。一方、本資料第 30 項に記載のとおり、IASB は、すでに IFRS 基準を使用して報告している企業については、IAS 第 8 号を適用して遡及適用を要求した場合のコストと便益を考慮した結果、IAS 第 8 号を適用して遡及適用せず、企業が本修正を最初に適用する日から遡及適用することを決定している。
67. IFRS 初度適用企業に対して、IFRS 第 1 号 D34 項は、次のように定めている。

初度適用企業は、IFRS 第 15 号の C5 項の経過措置を適用することができる。それらの項において、「適用開始日」への参照は、最初の IFRS 報告期間の期首として解釈しなければならない。初度適用企業が当該経過措置を適用することを決定する場合には、IFRS 第 15 号の C6 項も適用しなければならない。

68. IFRS 第 1 号 D34 項が言及している 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。）C5 項(b)及び(c)は次のように定めている。
- (b) 完了した契約のうち変動対価のある契約について、企業は、比較対象報告期間における変動対価金額を見積らずに、契約が完了した日における取引価格を使用することができる。
 - (c) 表示する最も古い期間の期首よりも前に条件変更された契約について、企業は、当該契約を契約変更について[IFRS 第 15 号の]第 20 項から第 21 項に従って遡及的に修正再表示する必要はない。その代わりに、企業は次のことを行う際に、表示する最も古い期間の期首よりも前に行われたすべての条件変更について合計の影響を反映しなければならない。
 - (i) 充足した履行義務と未充足の履行義務の識別
 - (ii) 取引価格の算定
 - (iii) 充足した履行義務と未充足の履行義務への取引価格の配分
69. 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評価する際の前提が異なりうることが考えられる。したがって、本資料第 70 項及び第 71 項の経過措置を設けることを提案する。
70. IFRS 第 1 号 D34 項及び IFRS 第 15 号 C5 項(b)の経過措置を適用して、完了した契約のうち変動対価のある契約について、企業が比較対象報告期間における変動対価金額を見積らずに、契約が完了した日における取引価格を使用して過去の報告期間に遡及適用した場合には、過去の各期間の契約が IAS 第 37 号第 68 項の不利な契約であるかどうかの評価についても、契約が完了した日における取引価格を使用することができる。
71. IFRS 第 1 号 D34 項及び IFRS 第 15 号 C5 項(c)の経過措置を適用して、表示する最も古い期間の期首よりも前に条件変更された契約について、表示する最も古い期間の期首よりも前に行われたすべての条件変更について合計の影響を反映して過

去の報告期間に遡及適用した場合には、過去の各期間の契約が IAS 第 37 号第 68 項の不利な契約であるかどうかの評価についても、表示する最も古い期間の期首よりも前に行われたすべての条件変更について合計の影響を反映することができる。

専用の資産の減損と不利な契約に対する引当金

72. 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評価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。
73. 本公開草案で直接関連コスト・アプローチを反映する方法で契約が不利かどうかを判定するためのコストを明確にするのであれば、IAS 第 37 号第 69 項に下記のように修正する必要があると考えられる（追加を提案する文言に下線を付している。）。

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の履行に直接関連する資産に発生した減損があれば、それを認識する。

74. 以上を踏まえたコメント・レターの文案については、審議事項(4)-2 に記載している。

ディスカッション・ポイント

本公開草案の概要、ASBJ 事務局の分析及びコメントの文案について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以上

別紙1 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免的なコストが、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をいう。

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）。

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」

- D34 初度適用企業は、IFRS 第15号の C5項の経過措置を適用することができる。それらの項において、「適用開始日」への参照は、最初の IFRS 報告期間の期首として解釈しなければならない。初度適用企業が当該経過措置を適用することを決定する場合には、IFRS 第15号の C6項も適用しなければならない。

IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」

- 97 契約（又は特定の子想される契約）に直接関連するコストには、次のものが含まれる。
- (a) 直接労務費（例えば、約束したサービスを顧客に直接提供する従業員の給料・賃金）
 - (b) 直接材料費（例えば、約束したサービスの顧客への提供に使用される消耗品）
 - (c) 契約又は契約活動に直接関連するコストの配分額（例えば、契約管理及び監督のコスト、保険料及び契約の履行に使用される器具、設備及び使用権資産の減価償却費）

- (d) 契約に基づいて顧客に明示的に請求可能なコスト
 - (e) 企業が契約を締結したことだけを理由にして発生したその他のコスト（例えば、外注先への支払）
- 98 企業は、次のコストを発生時に費用として認識しなければならない。
- (a) 一般管理費（当該コストが契約に基づいて顧客に明示的に請求可能な場合は除く。その場合には、企業は当該コストを第97項に従って評価しなければならない。）
 - (b) 契約を履行するための仕損した原材料、労働力又は他の資源のコストのうち、契約の価格に反映されなかったもの
 - (c) 契約における充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト）
 - (d) 未充足の履行義務に関連しているのか、充足した履行義務（又は部分的に充足した履行義務）に関連しているのかを企業が区別できないコスト
- C5 企業は、本基準をC3項(a)に従って遡及適用する場合に、次の実務上の便法のうちの1つ又は複数を使用することができる。
- (a) 完了した契約について、企業は契約を修正再表示する必要はない。
 - (i) 同一事業年度中に開始して終了した契約、又は
 - (ii) 表示する最も古い期間の期首現在で完了している契約
 - (b) 完了した契約のうち変動対価のある契約について、企業は、比較対象報告期間における変動対価金額を見積らずに、契約が完了した日における取引価格を使用することができる。
 - (c) 表示する最も古い期間の期首よりも前に条件変更された契約について、企業は、当該契約を契約変更について第20項から第21項に従って遡及的に修正再表示する必要はない。その代わりに、企業は次のことを行う際に、表示する最も古い期間の期首よりも前に行われたすべての条件変更について合計の影響を反映しなければならない。
 - (i) 充足した履行義務と未充足の履行義務の識別
 - (ii) 取引価格の算定
 - (iii) 充足した履行義務と未充足の履行義務への取引価格の配分
 - (d) 適用開始日前の表示するすべての報告期間について、企業は、残存履行義務に配分した取引価格の金額及び企業が当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明（第

120項参照)を開示する必要はない。

- C6 企業が使用するC5項の実務上の便法のいずれについても、企業は、表示するすべての報告期間内のすべての契約に当該便法を首尾一貫して適用しなければならない。さらに、企業は次の情報のすべてを開示しなければならない。
- (a) 使用した便法
 - (b) 合理的に可能な範囲で、当該便法のそれぞれの適用について見積った影響の定性的評価

別紙 2 増分コスト・アプローチを採用することにより発生し得る複雑性

1. 企業は、例えば、他の契約により固定費が回収されているため、増分コストのみ回収できる価格で契約を締結する場合があるが、このような場合に直接関連コスト・アプローチにより契約が不利であるかどうかを評価することが要求されると、契約締結時に引当金を認識する必要があり、不合理な結果となる可能性がある。例えば、下記のケースに、次項のとおり、契約 C が追加された場合が考えられる。

	契約 A	契約 B	合計
経済的便益	100	100	200
増分コスト	40	40	80
増分コスト回収後利益	60	60	120
共通費	60	60	120
利益	0	0	0
契約が不利か？	不利でない	不利でない	不利でない

2. 契約 A 及び契約 B の増分コスト回収後利益の合計額の 120 により、契約 A 及び契約 B の共通費 120 が回収されるため、当該グループ全体で損益が均衡しているケースにおいて、経済的便益を 60 として契約 C を締結した場合、直接関連コスト・アプローチでは、契約 C は不利な契約として識別され 20 の引当金が認識されるものと考えられる。詳細は下記の表のとおりである。

	契約 A	契約 B	契約 C	合計
経済的便益	100	100	60	200
増分コスト	40	40	40	80
増分コスト回収後利益	60	60	20	140
共通費	40	40	40	120
利益	20	20	△20	20
契約が不利か？	不利でない	不利でない	不利	不利でない

一方、増分コスト・アプローチでは、いずれの契約も増分コスト回収後は利益見込みであり、不利な契約は識別されないものと考えられる。

3. しかしながら、増分コスト・アプローチを採用する場合には、増分コストのみと比較したならば、個々に収益性があると見込まれるが、共通費を含めたならば損失を生じさせるような IAS 第 11 号を適用した場合に引当金が認識されていた不利な工事契約について、引当金が認識されない可能性がある。例えば、下記のようなケースが考えられる。

	契約 A	契約 B	合計
経済的便益	100	100	200
増分コスト	40	40	80
増分コスト回収後利益	60	60	120
契約が不利か？ (増分コスト・アプローチ)	不利でない	不利でない	不利でない
共通費	75	75	150
利益	△15	△15	△30
契約が不利か？ (直接関連コスト・アプローチ)	不利	不利	不利

4. 前項への対応として、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、こ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の要求事項を定めることによって回避できる可能性がある。
5. しかしながら、その要求事項を開発したとしても、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る。例えば、下記のようなケースが考えられる。

	契約 A	契約 B	合計
経済的便益	100	30	130
増分コスト	40	40	80
増分コスト回収後利益	60	△10	50
共通費	-	-	50
利益	-	-	0
契約が不利か？	-	-	不利でない

審議事項(4)-1

6. 増分コスト・アプローチを採用した場合に要求事項を追加することが複雑性を増すと考えられるケースとしては、次のようなケースも考えられる。

	契約 A	契約 B	契約 C	合計
経済的便益	100	90	80	270
増分コスト	40	40	40	120
増分コスト回収後利益	60	50	40	150
共通費 AB	100		-	100
共通費 BC	-	80		80
利益	-	-	-	△30
契約が不利か？	-	-	-	不利

7. 契約を履行するために要する資源が類似した契約を結合してグループとして評価する場合、3つの契約の合計で損失が見込まれるにもかかわらず、以下のとおり評価され、不利な契約が識別されず、引当金が認識されない可能性がある。これは、契約が不利かどうかを評価するに際して、契約 B の増分コスト回収後利益が重複して含まれているためである。

	契約 A 及び契約 B	契約 B 及び契約 C
経済的便益	190	170
増分コスト	80	80
増分コスト回収後利益	110	90
共通費 AB	100	-
共通費 BC	-	80
利益	10	10
契約が不利か？	不利でない	不利でない

8. 前項への対応として、複数の共通費が存在する場合に、複数の共通費に関連したすべての契約を結合して不利かどうかを評価することを要求する要求事項を開発することが考えられ、その場合には、30 の引当金を認識することが考えられる。しかしながら、認識される引当金 30 は、本資料別紙 2 第 9 項に記載した直接関連コスト・アプローチにおける契約 A の見込み収益 10 と不利な契約である契約 B の 40 の損失見込みの差額であり、10 の負債が覆い隠されている可能性がある。

審議事項(4)-1

9. 本資料別紙 2 第 6 項のケースにおいて、直接関連コスト・アプローチでは、契約 B は不利な契約として識別され、40 の引当金を認識することとなるものと考えられる。

	契約 A	契約 B	契約 C	合計
経済的便益	100	90	80	270
増分コスト	40	40	40	120
増分コスト回収後利益	60	50	40	150
共通費 X	50	50	-	100
共通費 Y	-	40	40	80
利益	10	△40	0	△30
契約が不利か？	不利でない	不利	不利でない	不利

10. 本資料別紙 2 第 2 項から第 9 項に記載のとおり、増分コスト・アプローチにおいて、締結した契約から損失が見込まれる場合に、引当金が認識されるようにするためには、企業がどのような契約を結合すべきかどうかを定める必要があるものと考えられるが、そのような要求事項は複雑性を増すものと考えられる。また、どのような契約を結合するかには、企業の判断が必要であり、加えて、どのような要求事項を設けたとしても、本資料別紙 2 第 8 項に記載のとおり、負債が覆い隠される可能性が存在するものと考えられる。

以 上