

---

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」 契約が不利であるか否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、契約が不利であるか否かを判断する際に考慮するコストに関する 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. 背景

2. IFRS-IC 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、不利な契約の特定は、IAS 第 37 号に十分な規定があるとされたためである（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契約について、IAS 第 37 号が適用されることとなった。IASB スタッフは、本論点の本質的な問題は、顧客との契約に IAS 第 37 号第 68 項をどのように適用するかであると考えている。IAS 第 37 号第 68 項は次のように述べている（強調は事務局による）。

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なる。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に求めている<sup>1,2</sup>。

### III. 2017 年 6 月の IFRS-IC 会議における議論

#### IASB スタッフの分析

##### (契約による債務を履行するための不可避的なコストとは何か)

6. IAS 第 37 号における関連する定めは次のとおりである。

##### 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

<sup>1</sup> 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 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）
- (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 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）

IASB スタッフは、IAS 第 11 号は廃止される基準であること、また、不利な契約は IFRS 第 15 号において取り扱わないこととされていることから、IAS 第 37 号の第 68 項の不利な契約に関する定めを適用すべきであるとの見解を示したうえで、IAS 第 37 号の第 68 項をどのように適用すべきかが論点であるとの分析を示している。

<sup>2</sup> IAS 第 37 号に関するアジェンダ協議（2015 年）の議論の中で、引当金に含まれるコストの種類について明確な規定はなく、実務において企業が引当金に含めるコストには、ばらつきが生じていること、また、建設業に従事する企業が IAS 第 11 号に替わって IFRS 第 15 号を適用した場合には、IAS 第 37 号にガイダンスが不足していることによる実務上の影響がより顕著になる可能性があるとの分析が示されていた（2015 年 7 月の IASB 会議）。

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。

7. 2017年6月のIFRS-IC会議のアジェンダ・ペーパーでは、契約による債務を履行するための不可避的なコストについて、次の2つの見解が示されている。

(1) 見解 A：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（IASB スタッフの見解）

- コストには、契約を履行するための材料費や労務費、契約を履行するために利用される資産の減価償却費（又は、減価償却費の配賦）や、契約を履行するために必要な活動について生じる間接費も含まれる<sup>3</sup>。

(2) 見解 B：企業が当該契約を有していなかったとすれば回避できる（発生しなかったであろう）コスト<sup>4</sup>（「増分コスト」と呼称されるケースが多い。）

- 見解 B は、見解 A とは異なる解釈がなされているものであり、実務において見られる見解であるとされている。
- コストには、契約を履行するための材料費及び契約を履行するために特別に雇用した作業員に係る労務費が含まれる。ただし、契約を履行するために利用されるが、他の目的にも利用されるような資産の減価償却費（契約がなくても発生するもの）の配賦や、契約がなくても発生する労

<sup>3</sup> IASB スタッフの分析によると、見解 A の不可避的なコストに含まれるか否かを考慮する際に、契約完了に必要な従業員の規模が、本部の人事部による管理を必要とするものであるかどうかを検討し、本部の人事部による管理が必要であると判断された場合には、見解 A の不可避的なコストとして本部の人事部のコストを配賦することになるとされている。

また、IASB スタッフは、本部の人事部のコストは不可避的なコストに含まれる可能性があるが、見解 B の増分コスト（契約がなければ発生しなかったコスト）には含まれないと分析している。同様に、見解 A の不可避的なコストに含まれるが、見解 B の増分コストに含まれないコストの例として、契約に使用された有形固定資産の減価償却費、特定の契約に直接関連しない設計及び技術援助料、発注者に個別に請求できる一部の一般管理費や開発費などがあげられている。

<sup>4</sup> 見解 B は、要望書に示されていた見解 3（増分コスト）に類似しているとの分析が示されている。

務費は含まれない。

8. IASB スタッフは、上記の 2 つの見解について、次の分析を示している（強調は事務局による）。
- (1) IASB スタッフは見解 A を支持するものの、IAS 第 37 号に第 68 項に示されている以上の追加的な定め又は説明がない中、見解 A について、市場関係者が IAS 第 37 号の定めを合理的に解釈する場合の唯一の見解であると結論付けることはできない。
  - (2) 企業は、不利な契約の評価において、IFRS 第 15 号に置き換えられた IAS 第 11 号を適用するのではなく、IAS 第 37 号を適用することになると考えられるが、IAS 第 37 号を適用した場合と、IAS 第 11 号を適用した場合との結果は大きく異なるケースもあると考える（特に、見解 A を採用した場合）。
  - (3) また、これまで IAS 第 11 号を適用していた契約に IAS 第 37 号を適用するにあたっては、次の 3 つの要素を考慮すべきである。

IAS 第 11 号では、不利な契約であるか否かを判断する際に、契約収益と契約原価を比較することが要求されていた。IAS 第 37 号を適用するにあたって、契約における不可避的なコストは、契約において「受け取ると見込まれる経済的便益」と比較することになる。実務における経済的便益の適用においてもばらつきが生じている<sup>5</sup>。

IAS 第 37 号第 68 項では、契約による不可避的なコストは、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とされているため、契約履行のコストのみならず、契約不履行により発生する補償又は違約金が契約履行のコストを下回るかどうかを検討することが求められる。

IAS 第 37 号第 69 項は、不利な契約に対する引当金を設定する前に、契約に専用の資産に発生した減損を認識することを要求している。

---

<sup>5</sup> 2017 年 6 月のスタッフ・ペーパーによると、2015 年 7 月の IASB 会議におけるスタッフ・ペーパー 14B の分析を参照し、次の分析が示されている。「経済的便益については、契約から直接生じるのもののみを含めるとする意見もあれば、他の無形の経済的便益（例えば、将来における収益性のある契約を入手する権利）を含めるとする意見もある。したがって、IAS 第 37 号における「経済的便益」は、IAS 第 11 号における「契約収益」とは異なる可能性がある。」

(本論点を基準設定のアジェンダに追加すべきか)

9. IFRS-IC は、本論点は、IAS 第 37 号の包括的な見直しの中で対応されることが見込まれるものの<sup>6</sup>、範囲の限定的な修正として対応すべきか否かについて検討を行った。
10. IFRS-IC は、本論点を、範囲の限定的な修正とした場合の便益を、デュー・プロセスに則って次のように検討している。
  - (1) 本論点は、広範な論点であり、影響を受ける人々に重要な影響を与えると予想される。
  - (2) IAS 第 37 号において第 68 項に示されている以上の追加的な規定又は説明がない中、見解 A が、市場関係者が IAS 第 37 号の規定を合理的に解釈する唯一の見解であると結論付けることはできない。したがって、本論点に対応するために、IAS 第 37 号の修正が必要である。
  - (3) 引当金に関する IASB のプロジェクトのリサーチ・パイプラインにより、本論点の対応がなされることが見込まれている。ただし、IAS 第 37 号に関する解決案を開発するまでには時間がかかることが予想される。したがって、IFRS-IC による提案がどのようなものであれ、合理的な期間にわたり効力を有すると考える。
11. 一方で、IFRS-IC は、本論点を範囲の限定的な論点として効率的に改善できるか否かについて、次のように分析している。
  - (1) IAS 第 37 号に関する IASB のプロジェクトにおいては、IAS 第 37 号に関して解決が容易でない多数の問題(特に、引当金の測定に関する問題)が識別されている。このような経験から、IASB が引当金に関する取組みを完了せずに、IASB または IFRS-IC が本論点について基準開発プロジェクトとするのであれば、範囲の限定的な論点とすべきである。
  - (2) 範囲の限定的な論点とする方法としては、IAS 第 37 号第 68 項の「不可避免的な

---

<sup>6</sup> 引当金のプロジェクトは、アジェンダ協議 2015 年により、リサーチ・パイプラインに含まれ、直ちに実施しないものの、次回のアジェンダ協議(2021 年)までに作業を実施する予定のものとしてされている。また、IASB のウェブサイトでは、概念フレームワークの改訂完了間近となるまで対応しないということが明記されている。( <http://www.ifrs.org/projects/research-programme/#the-research-pipeline> 参照)。なお、IASB スタッフの提案によるアジェンダ決定案には、IASB がリサーチ・パイプラインに引当金に関するプロジェクトを含めている旨、本論点は引当金プロジェクトの一環として検討される予定である旨が記載されていたが、2017 年 6 月の IFRIC Update において公表されたアジェンダ決定案では、当該記述は削除されている。

コスト」の意味を明確にすることが考えられる。これにより、例えば、不可避的なコストを、契約を有しているために企業が回避できないコストであるとの定義又は記述を追加し、それらのコストの例示を追加することが考えられる。このプロジェクトのメリットは、企業が、契約が不利であるか否かを評価する際に、特定のコストを含めるかどうかを決定できる点である。

- (3) ただし、上記のメリットが、基準設定プロジェクトに本論点を追加することを正当化するのに十分であるか否かについては疑問がある。当該プロジェクトにより、不可避的なコストは明確化されるものの、IASB における IAS 第 37 号のプロジェクトにおいて特定された不利な契約の定義に関する疑問に対応できていない。
- (4) IFRS-IC は、経済的便益と不可避的なコストの両方を明確化するプロジェクトに対応することも、契約が不利であるか否かの評価に関する他の論点を特定することも可能である。ただし、その場合にはプロジェクトの範囲がもはや限定的ではなく、また、必ずしもその解決が容易ではない。これらの論点は長期にわたってばらつきが見られるものである。さらに、このようなプロジェクトは、契約が不利であるか否かの評価の方法を明確にするものであり、不利な契約に関する引当金の測定に対処するものではない。

12. 以上の検討を踏まえ、IASB スタッフは、本論点を基準設定のアジェンダに追加するのではなく、契約が不利であるか否かを評価する際に、企業が適用する規定を説明するアジェンダ決定を公表することを提案している。

### IASB スタッフの提案によるアジェンダ決定案

13. IASB スタッフが提案している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。

IFRS 第 15 号を適用している企業は、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）。

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。

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。

- 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。）
- 企業が契約を締結していなければ発生しなかったコスト（「増分コスト」と呼称されることが多い。）

- (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とすることを決定した。

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。

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

#### IV. 2017 年 6 月の IFRS-IC 会議の議論の概要

14. 2017 年 6 月の IFRS-IC 会議では、不可避的なコストに関するスタッフの分析については概ね支持された。ただし、本プロジェクトを基準設定アジェンダに含めるべきか否かについては、次のように意見が分かれた。

- (1) スタッフの提案を支持する。

スタッフ提案どおり、本論点については、IFRS-IC で取り扱うには広範囲のプロジェクトであるため、IASB における引当金のリサーチ・プロジェクトの一環として取り扱うべきであると考えられる。

- (2) 限定的な範囲の修正とすべきである。

「不可避的なコスト」の意味を明確にするための限定的な範囲の修正に着手

すべきである。

15. ただし、仮に「不可避的なコスト」について、限定的な範囲の修正とする場合、どの範囲まで対応すべきかが論点とされた。特に、不利な契約の評価に関連する論点(例えば、不可避的なコストと比較すべき経済的便益の定義、不利な契約をどの会計単位で評価すべきか、将来の営業損失と不利な契約の線引き等)に対処せずに、不可避的なコストのみを取り扱った場合の有用性について議論がなされた。
16. 上記の議論の結果、IFRS-IC は、スタッフ提案を支持することで暫定的に合意した。

## V. 今後の予定

17. アジェンダ決定案については、2017年8月21日までコメントを募集している。IFRS-IC は、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

以 上



## 別紙 1 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〕

## 別紙 2 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）。

以上