

2018年12月

IFRS®基準  
公開草案 ED/2018/2

不利な契約 — 契約履行のコスト  
IAS第37号の修正案  
コメント期限：2019年4月15日

# 不利な契約 — 契約履行のコスト

## IAS 第 37 号の修正案

コメント期限：2019年4月15日

Exposure Draft *Onerous Contracts-Cost of Fulfilling a Contract* (Proposed amendments to IAS 37) is issued by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 15 April 2019 and should be submitted in writing to the address below, by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our ‘Open for comment’ page at: <http://go.ifrs.org/open-for-comment>.

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN: 978-1-911629-20-7

#### **Copyright © 2018 IFRS Foundation**

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org).

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation’s Publications Department. Please address publication and copyright matters to [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the IASB® logo, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘IFRS for SMEs®’, the IFRS for SMEs® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’ and ‘SIC®’. Further details of the Foundation’s Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

# 不利な契約 — 契約履行のコスト

## IAS 第 37 号の修正案

コメント期限 : 2019 年 4 月 15 日

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)は、国際会計基準審議会(当審議会)がコメントを求めることのみのために公表したものである。提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントに照らして修正されることがある。コメントは、2019年4月15日までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)への電子メール又は我々の‘Open for comment’ページ (<http://go.ifrs.org/open-for-comment>)を用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)) に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

**注意書き：**適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団(当財団)は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害(直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む)に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

ISBN: 978-1-911629-20-7

#### コピーライト © 2018 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org) に連絡されたい。

IASB 公表物のコピーは当財団の出版部から入手できる。公表物及び著作権に関する事項については、[publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) に照会するか又は当財団のウェブショップ <http://shop.ifrs.org> を訪問されたい。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, IASB® ロゴ, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, IFRS® ロゴ, ‘IFRS for SMEs®’, IFRS for SMEs® ロゴ, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社(会社番号: FC023235)として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD に置いている。

## 目 次

	開始ページ
はじめに	6
コメント募集	7
[案] IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の修正	9
審議会による 2018 年 12 月公表の公開草案「不利な契約 — 契約履行のコスト」 (IAS 第 37 号の修正案) の承認	11
IAS 第 37 号の修正案に関する結論の根拠	12

## はじめに

---

本公開草案において、国際会計基準審議会（当審議会）は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を修正することを提案している。この修正は、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を定めるものである。

### 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。また、IAS 第 37 号は、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は定めていない。

IFRS 解釈指針委員会（委員会）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するように求める要望を受けた。具体的には、この要望は工事契約に言及していた。工事契約は従来、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。

委員会は、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、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相違を生じさせる可能性がある。したがって、委員会は、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当審議会が明確化することを提案した。当審議会は委員会の提案に同意した。

## コメント募集

当審議会は、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)における提案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 提案の中で翻訳が困難な文言を識別している。
- (e) 当審議会在が考慮すべき代替案があれば、それを含んでいる。

当審議会は、本公開草案で扱っている事項についてのみコメントを求めている。

### コメント提出者への質問

#### 質問 1

当審議会は、IAS 第 37 号の第 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。当審議会の決定の論拠は、BC16 項から BC28 項で説明している。

IAS 第 37 号の第 68 項が、契約履行のコストは契約に直接関連するコストを含むと定めるべきであることに同意するか。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

当審議会は、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。

列挙された項目について何かコメントはあるか。

それらの各項への追加を当審議会在が検討すべきだと回答者が考える他の例はあるか。ある場合には、その例を示されたい。

#### 質問 3

本修正案について他に何かコメントはあるか。

### 期限

当審議会在は、2019 年 4 月 15 日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する予定である。

## コメントの方法

コメントを電子的に受け取ることを希望しているが、コメントは次のいずれかの方法で提出することができる。

**電子的に**            ‘Open for comment’ ページ (<http://go.ifrs.org/open-for-comment> にある) にアクセス

**電子メール**        電子メールでのコメントの送付先 : [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**郵 送**                IFRS Foundation  
Columbus Building  
7 Westferry Circus  
Canary Wharf  
London E14 4HD

すべてのコメントは公開の記録とされ、回答者が秘密扱いを求める場合を除き、我々のウェブサイトに掲載される。秘密扱いの要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

## [案] IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の修正

第 68 項を修正し、第 68A 項から第 68B 項、第 94A 項及び第 105 項を追加する。新規の文言に下線を付している。

### 認識及び測定ルール適用

...

#### 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。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。

68A 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。

- (a) 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)
- (b) 直接材料費 (例えば、契約の履行に使用された貯蔵品)
- (c) 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)
- (d) 契約により相手方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)

68B 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。

### 経過措置

...

94A [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

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。

## 審議会による 2018 年 12 月公表の公開草案「不利な契約 — 契約履行のコスト」(IAS 第 37 号の修正案) の承認

---

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) は、国際会計基準審議会の 14 名のメンバー全員により公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト

議長

スザンヌ・ロイド

副議長

ニック・アンダーソン

マルティン・エーデルマン

フランソワーズ・フローレス

アマロ・ルイズ・デ・オリベイラ・ゴメス

ゲイリー・カブレック

陸 建橋

鷺地 隆継

ダレル・スコット

トーマス・スコット

徐 正雨

アン・ターカ

メアリー・トーカー

## 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) に関する結論の根拠

この結論の根拠は、本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。この結論の根拠は、国際会計基準審議会（当審議会）が本修正案を開発した際の検討事項を要約したものである。個々の審議会メンバーにより、議論での重点の置き方は異なっていた。

### 背景

- BC1 IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の第 10 項及び第 68 項は、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 号の第 68 項は、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い。最も顕著なこととして、IAS 第 37 号は、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を定めていない。
- BC2 IFRS 解釈指針委員会（委員会）は、この事項を明確化するよう求める要望を受けた。この要望は、具体的に、従来は IAS 第 11 号「工事契約」の範囲に含まれていた工事契約に言及していた。
- BC3 IAS 第 11 号は、その範囲に含まれていた契約について不利な契約に係る引当金の識別、認識及び測定を行う際に企業がどのコストを含めるのかを定めていた。2018年1月1日以後開始する事業年度について、IAS 第 11 号は廃止された。IAS 第 11 号の範囲に含まれていた契約は、現在は IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の範囲に含まれている。
- BC4 IFRS 第 15 号には、不利な契約に係る引当金の識別、認識及び測定に関する要求事項は含まれていない。その代わりに、IAS 第 37 号の第 5 項(g)及び IFRS 第 15 号の BC296 項で述べているように、企業は IFRS 第 15 号を適用している契約が不利かどうかを評価するために IAS 第 37 号を適用する。
- BC5 委員会は、IAS 第 37 号を適用して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、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相違を生じさせる可能性がある。
- BC6 委員会は、当審議会には IAS 第 37 号を見直すプロジェクトがリサーチ・パイプラインの中にあることに留意した。委員会は、IAS 第 37 号の不利な契約についての要求事項を当審議会が当該プロジェクトの一環として明確化するよう提言すべきかどうかを検討した。しかし、IFRS 第 15 号の適用（及びそれに関連した IAS 第 11 号の廃止）により、不利な契約についての要求事項の明確化が緊急のものとなっていると判断した。委員会は、それらの要求事項の明確化は別個のプロジェクトとすることができ、IAS 第 37 号の他の諸側面を見直すためのより広範囲のプロジェクトよりも迅速に完了することが可能であることに留意した。したがって、委員会は、当審議会が IAS 第 37 号の不利な契約についての要求事項を明確化する提案を別個のプロジェクトとして開発することを提言した。
- BC7 当審議会は委員会の提言に同意し、IAS 第 37 号における不利な契約についての要求事項を明確化するための修正を提案することを決定した。

### 範囲

## 不利な契約 — 契約履行のコスト (IAS 第 37 号の修正案)

- BC8 当審議会は、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。委員会への要望は、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。
- BC9 委員会は、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当審議会在が提案するよう提言した。当審議会は、下記の理由で委員会に同意した。
- (a) 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。契約が不利かどうかを評価する際に含めるコストの種類は、当該契約が IFRS 第 15 号の範囲に含まれるかどうかに関係なく、同じであろう。利害関係者からのフィードバックに対応して、当審議会は、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を作り出すことはしないと決定していた。当審議会は、それと逆の決定を現時点で行う理由はないと考えた。
  - (b) 「履行のコスト」の意味を明確化することにより、IAS 第 37 号の範囲に常に含まれてきた契約についての不利な契約に関する要求事項の適用における既存の不統一が減少するはずである。
  - (c) IFRS 第 15 号は、従来 IAS 第 11 号の範囲に含まれていた契約よりも多くの契約に適用される。IAS 第 11 号は、工事契約及び企業が工事進行基準を用いて会計処理していた契約に適用されていた。IFRS 第 15 号は、顧客とのすべての契約 (IFRS 第 15 号の第 5 項に列挙されたものを除く) に適用される。したがって、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。そのような変更を避けるためには、当審議会は、新たな要求事項の範囲を従来 IAS 第 11 号の範囲に含まれていた契約に限定しなければならなくなる。当審議会は、それらの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。
  - (d) 当審議会の 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る。したがって、IAS 第 37 号の範囲に含まれるが IFRS 第 15 号の範囲には含まれないという契約は少なくなるなかで、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。
  - (e) 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、IAS 第 37 号の要求事項に関して新たな疑問を生じさせる可能性がある。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に関してである。
- BC10 本修正案は、一部の企業に会計方針の変更を要求する可能性がある。企業は、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には、方針を変更しなければならなくなる。契約に直接関連する他のコストも含める方針への変更は、企業が不利な契約を早期に認識する結果を生じる可能性がある

ある。影響を受ける契約には、長期のサービス契約が含まれる可能性がある。

- BC11 しかし、BC9項及びBC18項からBC20項に述べた理由により、当審議会は、本修正案はIAS第37号の範囲に含まれるすべての契約についての財務報告を改善するであろうと結論を下した。

## 測定

- BC12 IAS第37号の第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。引当金についての測定の要求事項は、IAS第37号の第36項から第52項に定められている。
- BC13 当審議会は、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。
- BC14 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。BC6項で述べたように、委員会は、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する緊急のニーズを識別していた。したがって、当審議会は、いかなる遅延であっても望ましくないであろうと結論を下した。さらに、不利な契約に係る引当金についての測定の要求事項は明確化の必要がないかもしれない。すなわち、企業は、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。

## 経済的便益

- BC15 当審議会の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」の意味に関して疑問が生じる場合があることが識別された。当審議会は、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しないと決定した。
- (a) 委員会への要望は、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る。したがって、企業にとっての新たな疑問は、コストの算定に関する要求事項の削除のみが理由で生じたものであり、経済的便益の算定について生じたものではない。
- (b) 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。

## 契約履行のコスト

- BC16 当審議会は、契約履行のコストの算定に対する2つのアプローチを検討した。
- (a) 増分コスト・アプローチ — 当該契約がなかったとした場合に企業が回避することとなるコスト（すなわち、契約の増分コスト）のみを含める。
- (b) 直接関連コスト・アプローチ — 当該契約があることにより企業が回避できないすべてのコストを含める。そうしたコストには、契約の増分コストと、契約を履行するために必要となる活動について生じる他のコストの配分が含まれる。
- BC17 委員会は、直接関連コスト・アプローチを反映した修正を提案するよう当審議会に提言し、当審議会はそのように提案することを決定した。

## 有用な情報

- BC18 当審議会は、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。これは、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からである。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。例えば、企業が財を製造するか又はサービスを提供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

## 不利な契約 — 契約履行のコスト (IAS 第 37 号の修正案)

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。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。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。

- BC19 増分コスト・アプローチは、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、共通のコストを含めたならば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場合に、不利な契約に係る引当金を識別できないことになる。当審議会は、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。
- BC20 こうした結果は、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。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る。例えば、企業が類似した契約のグループの一当事者であり、当該グループは全体として収益性があると見込まれるが、当該契約のうち 1 つの履行の予想される増分コストが増加していて予想される経済的便益よりも多額になっている場合がある。当審議회가、類似した契約のグループを評価するように企業に要求するとした場合には、企業はこの契約を不利と識別しないことになる。したがって、増分コスト・アプローチに基づく要求事項は、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ことが必要となる。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。

### IAS 第 37 号の他の要求事項との整合性

- BC21 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ではない。それらは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。
- BC22 したがって、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 号の他の要求事項と不整合となると指摘している。具体的には、
- (a) IAS 第 37 号の第 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)
  - (b) IAS 第 37 号の第 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)。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。
- BC23 しかし、当審議会は下記の理由でこの見解に同意しなかった。
- (a) 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について引当金を認識しようとしているのではない。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。
  - (b) IAS 第 37 号の第 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する。

## 他の基準の要求事項との整合性

- BC24 当審議会は、他の IFRS 基準の要求事項についても検討し、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。
- BC25 いくつかの 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いる。これらの基準は、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の両方を含めることを企業に要求している。例えば、
- (a) 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。
  - (b) 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。
  - (c) 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。
- BC26 当審議会は、理想的には、企業が財を引き渡す契約の履行のコストを算定する方法は、その財を保有してい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、企業がそれらを手入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。
- BC27 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ている。IFRS 第 17 号の第 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。IFRS 第 15 号と同様の用語法を使用して、IFRS 第 17 号の 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」という語句を用いて定義している。さらに、IFRS 第 17 号の B65 項(I)は、契約に配分される履行キャッシュ・フローに、保険契約の履行に直接起因する固定間接費及び変動間接費の配分を含めることを企業に要求している。

## 用語法

- BC28 BC25 項に挙げた基準における用語法を検討した後に、当審議会は、「契約に直接関連するコスト」という語句を提案することを決定した。これは、IFRS 第 15 号で使用されている語句（当審議会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。

## 例示

- BC29 本修正案は、企業が財又はサービスを提供する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 号の第 97 項から第 98 項の例示に基づいている。

## 開示要求

- BC30 当審議会は、新たな開示要求は提案しないことを決定した。これは下記の理由によるものである。
- (a) 本修正案は範囲が狭い。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。
  - (b) 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。
  - (c) 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、これは本修正案がないとした場合にも当てはまる。IAS 第 37 号の第

85 項(b)及び IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 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。

## 発効日及び経過措置

---

### すでに IFRS 基準を使用して報告している企業

- BC31 本修正案は、一部の企業に対して、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変更することを要求する可能性がある。それらの企業は、当該算定にあたって含めているコストが少なくなる場合や、追加的なコストを含めることになる場合がある。
- BC32 当審議会は、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」を適用して遡及適用することを提案すべきか、それとも本修正に関しての経過措置を開発すべきかを検討した。
- BC33 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。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。
- BC34 多くの場合、契約が不利になるのは存続期間の中で一度だけである。したがって、IAS 第 8 号を適用した本修正案の遡及適用は、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。実際、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ある時点を強調するのならば、利用者は若干の有用な情報を入手する可能性がある。しかし、当審議会は、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。
- BC35 これらの理由により、当審議会は、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日から遡及適用するよう提案することを決定した。比較情報の修正再表示を要求しないことにより、提案しているアプローチで、IAS 第 8 号を適用した遡及適用の欠点 (BC33 項参照) が回避されると当審議会は結論を下した。当審議会は、本修正案は、企業が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結論を下した。
- BC36 当審議会は、IAS 第 8 号を適用する選択肢を設けるかどうかも検討した。当審議会は、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結論を下した。

### 最初の IFRS 財務諸表を表示する企業

- BC37 当審議会は、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。これは、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からである。したがって、契約が不利かどうかの評価という 1 つだけの側面に関しての免除を初度適用企業に提供することには便益が乏しいであろう。