

2017年8月21日

IFRS 解釈指針委員会 御中

「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」に関するアジェンダ決定案に対するコメント

1. 当委員会は、「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」に関する IFRS 解釈指針委員会（以下「委員会」という。）の 2017 年 6 月の IFRIC アップデートにおけるアジェンダ決定案に対するコメントの機会を与えられたことを歓迎する。
2. 我々は、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アジェンダ決定案の見解には同意する。
3. 我々の議論においては、本論点を限定的な基準開発プロジェクトに追加すべきか否かに関して、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こと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）が識別されている中で、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理解を示す意見も聞かれた。
4. 一方、アジェンダ決定案の不可避的なコストに関して 2 つの解釈が認められる点について、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このまま最終化された場合には、次の点について強い懸念が聞かれた。
 - (1) IFRS 第 15 号の公表前に 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、2 つの解釈を有していることによる差異はそれほど重要ではなかった可能性がある¹。IFRS 第 15 号の対象と

¹ IFRS 第 15 号の公表前は、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ったと考えられる（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。

なる取引すべてが IAS 第 37 号の範囲に含まれることとなった場合に、2 つの解釈を有していることの影響（特に、従来 IAS 第 11 号が適用されていた取引について、増分コストの考え方が採用されることとなった場合の影響や、解釈が異なることによるばらつきの影響）について慎重に検討すべきなのではないか。

- (2) 不可避的なコストに含めるコストの範囲について 2 つの解釈を認めただけで、企業が自由に選択できることになり、2 つの解釈の違いにより重要な影響がある業界や企業間において重要な差異が生じる可能性がある。
 - (3) 自社の従業員を使う場合と外注を依頼する場合とで不可避的なコストに含めるコストの金額が変わる場合には、実務が混乱する可能性がある。
5. したがって、我々は、不可避的なコストについて 2 つの解釈を認めるとするアジェンダ決定案には同意しない。
 6. なお、我々の議論において、不可避的なコストについて 2 つの解釈を認めない方法についてはコンセンサスを得られなかった。ただし、これらの意見については、今後の委員会における検討のために共有させていただく。
 - (1) 従来 IAS 第 11 号が適用されていた契約との整合性の観点から、IAS 第 37 号におけるすべての不利契約の評価に、全部原価（工事であれば工事契約原価）を適用するという案を検討したが、これについては不利となる契約が増加することになる可能性があるため、ほとんど支持は得られなかった。
 - (2) 本論点は、IFRS 第 15 号の導入（及びこれに伴う IAS 第 11 号の廃止）に伴い、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。したがって、本論点の明確化の範囲を、IFRS 第 15 号が適用される取引に限定するというアプローチについても検討した。このアプローチの利点は、IFRS 第 15 号の公表前に IAS 第 37 号が適用されていたほとんどの取引に影響を与えない可能性がある点である。
 - (3) IAS 第 37 号第 80 項と整合的に、不可避的なコストの解釈を「直接の支出」に限定するというアプローチについても検討した。このアプローチの利点は、IAS 第 37 号が適用される契約全般に整合的に適用されることになる点である。
 7. 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。

8. 我々のコメントが、委員会及び IASB の将来の議論に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小野 行雄

企業会計基準委員会 委員長