

Accounting Standards Board of Japan (ASBJ)

Fukoku Seimei Building 20F, 2-2, Uchisaiwaicho 2-Chome, Chiyoda-Ku Tokyo 100-0011, Japan

Phone +81-3-5510-2737 Facsimile +81-3-5510-2717 URL <https://www.asb.or.jp/jp/>



2019年4月8日

国際会計基準審議会 御中

「不利な契約－契約履行のコスト」(IAS 第37号の修正案)に対するコメント

1. 当委員会は、2018年12月に公表された国際会計基準審議会（IASB）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）（以下「本公開草案」という。）に対して我々のコメントを提供する機会を歓迎する。
2. 我々は、IASBが契約が不利かどうかを評価するために、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について、複数ある見解を絞りこもうとする取り組みを支持する。しかしながら、我々は、本レター第3項から第5項の理由により、IASBが契約が不利かどうかを評価するために、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」（以下「IAS 第37号」という。）を修正することを支持しない。
3. 契約が不利かどうかを評価するためには、契約履行のコストと契約により受け取ると見込まれる経済的便益を比較する必要がある。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。
4. 同種の複数の契約を一つの会計単位として結合し、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。会計単位の論点は、契約が不利かどうかを評価するために、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。

5. IAS 第 11 号「工事契約」（以下「IAS 第 11 号」という。）は 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。）の発行に伴い、廃止された。IASB は、従前は IAS 第 11 号の要求事項により会計処理していた工事契約について、IAS 第 37 号の要求事項を適用した場合に、契約履行のコストを算定に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、当該論点へ対応するため本公開草案を公表したものと理解している。すでに企業は IFRS 第 15 号を適用しており、また、本プロジェクトと、IAS 第 37 号をより広範に改訂するプロジェクトによって二度、会計基準が変更される可能性は回避すべきであるため、部分的な対応ではなく、本レター第 3 項及び第 4 項で記載した項目も含めて包括的に基準開発をすることが適当と考えられる。
6. そのほか、個々の質問に係る我々のコメントについては別紙を参照されたい。
7. 我々のコメントが、IASB の審議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。

小賀坂 敦

企業会計基準委員会 委員長

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。

1. 本レターの本紙にも記載したとおり、IASB が契約が不利かどうかを評価するために、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のみについて、別個のプロジェクトとして、IAS 第 37 号を修正することを支持しない。しかしながら、仮に契約履行のコストについて、契約に直接関連するコストを含める方向で基準開発を進める場合には、次の点について留意する必要があると考えられる。

一般管理費

2. 本公開草案の目的は、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と理解している。しかしながら、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、企業は、一般管理費が、直接関連するコストであるか否かの判断を、契約により相手方に明示的に請求可能か否かで判断することが求められている。したがって、契約に直接関連するコストの範囲が明確ではないと考えられる。
3. IASB が、一般管理費はその性質から契約に直接関連するコストに該当しないと考えるのであれば、会計基準にその旨を明示するべきであると考えられる。また、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べきであると考えられる。この方法により、契約を履行するために必要な活動について生じるコストを含めるとする直接関連コスト・アプローチと整合的な要求事項となるものと考えられる。
4. また、2017 年 6 月の IFRS-IC 会議の議論のために用意されたアジェンダ・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なるものである場合には、本部の人事部のコストの適切な配分が含まれるとされている。一般管理費でも、本公開草案

の BC16 項 (b) 及び BC17 項に照らして、契約に直接関連するコストであれば、契約履行に必要なコストであるものと考えられる。IASB が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、契約に直接関連するコストか否かの判断を求めればよく、特段の要求事項を設定する必要はないと考えられる。

5. 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。本レター別紙第 2 項から第 4 項の検討に基づいて、本公開草案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

6. 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、本レター別紙第 2 項から第 4 項で記載した一般管理費と同様に、契約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。
7. 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。相手方に明示的に請求可能か否かで判断するのではなく、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いと考えられる。具体的には、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) の例示は削除すべきである。この方法により、直接関連コスト・アプローチと整合的な要求事項となるものと考えられる。

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。

8. 質問 1 に対する回答を参照。

質問 3

本修正案について他に何かコメントはあるか。

経済的便益の定義

9. 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。しかしながら、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。契約が不利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、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、そのような顛末は避けるべきであると考えられる。

会計単位

10. IFRS 第 15 号 BC294 項から BC296 項のとおり、IASB は、IFRS 第 15 号の開発にあたり、顧客との契約における不利な履行義務の識別と測定（すなわち、「不利テスト」）に関する要求事項を含めることを検討したが、当該不利テストに関する要求事項は含めず、既存の IFRS 基準である IAS 第 37 号における不利テストを適用することとしたとしている。IAS 第 37 号における不利テストは、会計単位に言及しておらず、会計単位についての要求事項は必ずしも明瞭ではない。
11. 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ります、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る、必ずしも忠実な表現とはならない可能性がある。そのような場合には、同種の複数の契約を一つの会計単位として結合して、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。IAS 第 37 号の改訂にあたっては、会計単位の論点についても検討する必要があると考えられる。

12. 契約が不利かどうかを評価するためには、契約履行コストと経済的便益を比較する必要がある。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、そのような顛末は避けるべきであると考えられる。

IFRS 初度適用企業に対する経過措置

13. 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、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「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。
14. IFRS 初度適用企業に対して、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。）D34 項において、収益について、IFRS 第 15 号 C5 項の経過措置を適用することができるとしている。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。下記の本レター別紙第 15 項及び第 16 項の経過措置を設けることを提案する。
15. 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。
16. 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

17. 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。
18. 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 項を下記のように修正する必要があると考えられる（削除を提案する文言に取消し線を、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~~
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。

以 上