



Applying IFRS

ウクライナにおける 戦争に係わる 会計処理上の 考慮事項

2022 年 3 月

目次

1. 概要	2
2. 繼続企業	3
3. 非金融資産の減損評価	5
4. 公正価値測定	7
5. 金融商品(IFRS 第 9 号)	9
6. 保険による回収	11
7. リース	12
8. 不利な契約	12
9. 売却目的で保有される資産、非継続事業及びリストラクチャリング	13
10. 棚卸資産	14
11. 収益認識	14
12. 子会社、関連会社及び共同支配企業に対する投資	15
13. 政府補助金	16
14. 後発事象	16
15. 財務諸表の表示及び開示に関するその他の要求事項	17
16. 期中財務報告に関する考慮事項	18

重要ポイント

- ウクライナにおける戦争によってIFRSを適用する企業は年次財務諸表及び四半期財務諸表に影響する様々な会計上の考慮事項を検討することになる。
- 多くの国がロシア政府機関、国営企業及び全世界に点在するロシアと結びつきがある特定の企業や個人に制裁を課し、今後ともその制裁は続く。ベラルーシも制裁の対象とされている。
- コモディティ価格や外国為替相場の変動、輸出入制限、現地での原材料やサービスの利用可能性、現地資源へのアクセス等、現在の状況は、ロシア、ベラルーシ、ウクライナに、又はそれらの国に関連して重要な事業やエクスポージャーを有する企業に直接的な影響を及ぼす。
- 状況は流動的であり、コモディティ価格や外国為替相場の変動並びに長引く景気後退にさらされ得るその他の企業にも、相当の影響を与える可能性がある。

1. 概要

制裁は対象の企業及び個人、その支配下にある企業に直接的な影響を及ぼしている。制裁対象の企業や個人の相手方当事企業やロシアやベラルーシの経済圏に属する産業も間接的に影響を受ける可能性がある。

この戦争は、ウクライナ経済の安定に大きな影響を及ぼし、先進国市場では通常見られないようなリスクにさらされ、その地域で営業活動を行う企業にも大きな課題が生じることになった。さらに、多くの国がロシア政府機関、国営企業及び全世界に存在するロシアに結びついた企業及び個人への制裁を開始し、制裁は今後も続けられる。ベラルーシも制裁の対象となっている。そうした制裁はそれらの企業及び個人、その支配下にある企業に直接的な影響を及ぼしている。制裁対象の企業や個人の相手方当事企業やロシアやベラルーシの経済圏に属する産業も間接的に影響を受ける可能性がある。

こうした流動的な状況は、コモディティ価格や外国為替相場の変動、輸出入制限、現地での原材料やサービスの利用可能性及び現地資源へのアクセスの制限と相まって、ロシア、ベラルーシ又はウクライナに、又はそれらの国に関連して重要な事業やエクスポートジャマーを有する企業に影響を及ぼす。これには以下が含まれる。

- ▶ 重要な子会社、関連会社、共同支配の取決め、支店その他の営業活動
- ▶ 重要な仕入先及び(又は)他の企業との顧客関係
- ▶ 直接的な又は間接的な親会社
- ▶ 他の企業とのその他の重要な関係

また多くの企業が、コモディティ価格や外国為替相場の変動、サプライ・チェーンの混乱や世界経済の減速の影響を受けることになる。

本冊子は、考慮すべき現行会計基準上の要求事項を改めて解説している。本冊子で取り扱う論点は以下のとおりである。

- ▶ 継続企業
- ▶ 非金融資産の減損
- ▶ 公正価値測定
- ▶ 金融商品 (IFRS 第 9 号)
- ▶ 保険による回収
- ▶ リース
- ▶ 不利な契約
- ▶ 売却目的で保有する資産、非継続事業及びリストラクチャリング
- ▶ 棚卸資産
- ▶ 収益認識
- ▶ 子会社、関連企業及びジョイント・ベンチャーに対する投資
- ▶ 政府補助金
- ▶ 後発事象
- ▶ 財務諸表の表示及び開示に関するその他の要求事項

2. 継続企業

継続企業の評価は財務諸表が発行される日まで行う必要がある。

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」は、財務諸表を作成するにあたり、経営者は継続企業として存続する企業の能力を評価し、継続企業の前提が適切かどうかを評価しなければならないと定めている。さらに、企業が財務諸表を継続企業の前提で作成していない場合、または経営者が評価を行う際に、継続企業として存続する企業の能力に重大な疑義を生じさせるような事象又は状態に関する重要性がある不確実性に経営者が気付いた場合には、所定の開示が求められる。重要性がある不確実性の有無を決定する際に行使される判断が重要となる場合にも開示が求められる。

継続企業の前提が適切かどうかを評価する場合、IAS 第 1 号は、報告期間の末日時点から、(少なくとも報告期間の末日から 12 か月は必要であるが、それに限定されない)将来に関するすべての入手可能な情報を検討しなければならないと定めている。この評価は財務諸表が発行される日まで行う必要がある。

2.1. 判断

経営者は継続企業として存続する企業の能力を評価することが求められる。この評価を行うにあたり、経営者は、企業の現在の及び予想される収益性、既存の融資の返済のタイミング及び資金調達のために可能な財源に関係する要因を検討する必要がある。企業の継続企業の前提に影響を及ぼす要因は幅広いものになる。検討する必要になり得る要因としては、以下のような事項が挙げられる。

- ▶ ロシア、ベラルーシ又はウクライナの金融機関からの融資への依存
- ▶ 重要な顧客基盤の喪失及び/又は製品やサービスに対する需要の減少
- ▶ 重要な仕入先又は自社の生産拠点の喪失
- ▶ 確立されたチャネルを通じて製品を販売できないこと
- ▶ 活動(金融活動を含む)に影響が生じる制裁による制限
- ▶ サプライ・チェーンの混乱をはじめ、市場における長期的な構造変化の影響
- ▶ コモディティ価格の上昇の影響

経営者は、継続企業の前提の使用が適切かどうかを評価する際、現下の状況が企業活動にどのような影響を現在及ぼしているか、将来どのような影響が生じるかを検討しなければならない。例えば、企業に収益性のある営業活動をしてきた実績があり、外部の財務資源に依拠していたものの、報告日前後で営業活動が中断となった場合、経営者は、継続企業の前提是適切であると確信する前に、流動性及び収益性に対する予想される影響をはじめ、現在悪影響を生じさせている状況に関連する幅広い要因を検討する必要がある。IAS 第 1 号は、将来について入手可能な情報はすべて検討されなければならないと定めている。

継続企業として存続する企業の能力の経営者の評価に影響を及ぼす状況に急激な変化が生じる可能性がある。こうした理由から、経営者は、戦争の状況、制裁に関して政府やその他企業が講じる措置を含む、報告日から財務諸表の発行が承認されるまでの期間に入手された、将来に関して入手可能となるすべての情報を検討しなければならない。すなわち、たとえ報告期間末時点の評価が継続企業の前提の適用を支持するものであつたとしても、発行が承認される前に、営業停止する以外に現実的な代替案を経営者がもはや有さないほどに状況が悪化する場合には、財務諸表は継続企業の前提で作成されるべきではない。

2.2. 開示

継続企業の前提で営業活動を行う企業の能力に重大な疑義を生じさせる重要な不確実性が存在している可能性がある。企業は、財務諸表を作成する場合、経営者が使用した継続企業の前提是重要な不確実性にさらされていることが財務諸表利用者に対して明確になるように、こうした重要な不確実性を財務諸表に開示しなければならない。

2021年1月、IFRS財団は、継続企業として存続する能力に関する企業の評価及びそれぞれの開示に関連するIFRS内の要求事項に関する上記のような論点に重点を置いた教育的資料を公表した。同教育的資料は、経営者が行う必要のある評価及び多くの企業に適用され得る主要な開示について、有用なリマインド情報を提供するものである。

弊法人のコメント

求められる検討の度合い、到達する結論、及び継続企業の評価に関し求められる開示の水準は、それぞれのケースの事実及び状況に左右される。すべての企業が同じようにまた同じ範囲で影響される訳ではないからである。上記のような不確実性を考えれば重要な判断が求められるであろう。財務諸表が発行される日までこの評価は常に更新しなければならない。

3. 非金融資産の減損評価

IAS 第 36 号は、企業は減損の兆候が存在する場合には、対象範囲に含まれるすべての資産について減損の可能性を判定しなければならないと定めている。

また、のれん、未だ使用可能ではない無形資産及び耐用年数を確定できない無形資産については毎年、潜在的な減損についてテストを実施しなければならないと定めている。

ウクライナにおける資産の場合、回収可能価額の減少による減損リスクのみならず、物理的な損害又は資産へのアクセスの制限といった重大なリスクが存在する。ロシア及びベラルーシに対する制裁は、これらの国において所有する資産の帳簿価額が回収可能かどうかに影響を及ぼすかもしれない。ロシア外で所有及び(又は)支配されているロシアに所在する企業は、資産の国有化などの報復措置に直面する可能性がある。場合によっては、企業はロシア又はベラルーシにおける営業活動からの撤退を検討する可能性がある。使用又は売却のいずれかで資産の帳簿価額を企業が回収することができない場合、資産は減損していることになる。

IAS 第 36 号「資産の減損」は、企業は減損の兆候が存在する場合には、対象範囲に含まれるすべての資産について減損の可能性を判定しなければならないと定めている。また、のれん、未だ使用可能ではない無形資産及び耐用年数を確定できない無形資産については毎年、潜在的な減損についてテストを実施しなければならないと定めている。減損の兆候が存在すれば、(資産がどこに所在するかに関係なく)減損テストを実施しなければならない。

3.1. 減損の兆候

減損の兆候には、外部及び内部の両方の情報源が含まれる可能性があり、以下のような事項を含む可能性がある。

- ▶ 商品価格またはその他の市場金利の著しい変化
- ▶ 企業が営業活動を行う技術的、市場的、経済的若しくは法的環境において、又は資産が利用されている市場において当期中に発生した、企業にとって悪影響のある著しい変化。例えば、制裁により市場で営業活動を行うことができなくなる、等。
- ▶ 企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値(時価総額)を超過している。例えば、上述した状況により株価の下落につながる可能性があり、これは企業の純資産の帳簿価額が時価総額を上回ることをしているかもしれない。
- ▶ 資産の陳腐化、盗難、接収又は物的損害の証拠。例えば、ウクライナにある有形固定資産は物理的な損害を受けている可能性がある。

減損の兆候が存在する場合、IAS 第 36 号に従って減損テストを実施しなければならない。詳細は、2022 年度版「国際会計の実務 International GAAP2022®」第 20 章(英語版 2022 edition of International GAAP® [Chapter 20](#)) を参照されたい。

非流動資産の完全な破壊は、減損ではなくその資産の認識の中止になる。すなわち、資産の完全な破壊は、使用又は処分による将来の経済的便益がまったく期待できないということを意味するからである(スクラップに含まれる金属成分などによる処分価値は除く)。

3.2. 減損損失の測定

減損評価を行う場合、企業は、処分コスト控除後の公正価値(FVLCD)及び使用価値(VIU)のいずれか高い方で資産の回収可能価額を算定しなければならない。

FVLCD を測定する場合、下記に説明されるように、公正価値は IFRS 第 13 号「公正価値測定」に従って測定される。処分コストは IAS 第 36 号に従って算定される。VIU を見積るには、資産の使用及び最終的な処分により生じる将来キャッシュ・インフロー及びアウトフローを見積ること、そしてそのキャッシュ・フローを適切な利率で割り引くことが必要になる。

多くの国で金利が大幅に上昇している。これにより割引キャッシュ・フローモデルを使用している企業の割引率に影響が生じる可能性がある。それは、貨幣の時間価値の現在の市場評価や、将来キャッシュ・フローの見積りに調整されていない資産又は資金生成単位に固有のリスクに影響を及ぼす可能性があるためである。

また、異なるシナリオがどのように実現していくのか、例えば影響を受ける国において将来新たな動きが発生する可能性及びその影響を評価する場合など、重要な不確実性や判断が必要になる。重要な不確実性や判断が存在する場合、使用価値を見積るには、確率加重シナリオに基づく予想キャッシュ・フロー・アプローチの方が単一の最善の見積りよりも適切となる場合がある。実務上、このことは、確率加重シナリオ（すなわち、最悪ケース、基本ケース、最善ケース）ならびに異なる価格曲線を織り込むこと等を意味する。確率加重シナリオ・アプローチが使用される場合でも、一般的な不確実性及びキャッシュ・フローに反映されていないリスクについて、割引率の調整を検討する必要がある。

多くの資産について残存耐用年数は長期に及ぶことから、企業は現状の足元の影響だけでなく、上述したようないつ終わるかわからない状況の事後的な影響についても検討すべきである。例えば、企業は、将来のある日時点で有形固定資産項目の廃棄を見込む場合、減価償却期間を調整し、当該処分予定日までの期間にわたって資産の帳簿価額を残存価額まで償却していく必要がある。

3.3. 開示

不確実性が増せば増すほど、企業は採用した仮定、基礎になった（できれば外部の）証拠及び主要な仮定の合理的に生じる得る変化の影響（感応度分析）に関する詳細な開示を提供することがより重要になる。

弊社のコメント

経営者は、減損テスト上、報告日時点で存在する状況を反映する合理的で裏付け可能な仮定を主張するために重要な判断を下す必要がある。我々は、これらの仮定の多くが重要な不確実性を含んでいると考える。よって、主要な仮定及び感応度について詳細な開示を提供することを検討すべきである。

4. 公正価値測定

金融市场のボラティリティから、価格が通常の価格から乖離し、公正価値を反映していないことが示唆される場合でも、価格が秩序ある取引から生じたものではない場合を除き、企業が測定日時点の市場価格を考慮しないことは適切でない。

大幅な測定上の不確実性にさらされ、見積りがより幅広い範囲に渡る可能性がある場合には、企業はその範囲の中で最も公正価値を表す金額を、判断を用いて決定しなければならない。そのためには特に、相手当事者が支払い不履行となるリスクが FVM に及ぼす影響を検討しなければならない。影響を受ける可能性があるものの例としては、相手方当事者が直接にロシア、ベラルーシ及びウクライナ情勢に影響を受ける、又はコモディティ価格の上昇という形で間接的に影響を受ける両方の場合における、デリバティブ契約に適用される信用評価調整(CVA)が挙げられる。この場合、ネガティブなポジションとなっている相手方当事者については、要求される証拠金拠出が大幅に増加する(よって支払不履行のリスクが高まる)可能性がある。

公正価値はその定義において、秩序ある取引を想定しており、つまり当該資産又は負債に係る取引に関する通常の慣習的なマーケティング活動ができるように、測定日前の一定期間にわたる市場へのエクスポートナーを仮定する取引であり、強制された取引(例えば、強制清算又は投売り)ではない。したがって、金融市场のボラティリティから、価格が通常の価格から乖離し、公正価値を反映していないことが示唆される場合でも、価格が秩序ある取引から生じたものではない場合を除き、企業が測定日時点の市場価格を考慮しないことは適切でない。FMV 又は市場のリスク・プレミアムを見積る場合において、取引価格を考慮する程度を決定する際には、その取引が秩序あるものかどうかの証拠を評価する必要がある。もし観察された価格が、強制的である又は秩序に欠けると判断される取引に基づく場合には、他の指標と比較してそれを重視するべきではない。

取引が秩序あるものかどうかの決定は、個々の取引ごとに判断し、すべての関連する要因から得られる利用可能な証拠に基づいて判断することが求められる。需給の不均衡及び流動性の制限などの市場要因は、その市場での取引価格に影響を及ぼす可能性はあるが、そのような不均衡があるからといって、取引の当事者が、知識のある、自発的な市場参加者でなかったこと、あるいは取引が秩序ある取引でなかったことを示唆するものではない。IFRS 第 13 号は、公正価値測定は市場ベースの測定であり企業固有の測定ではないことを明確にしており、市場が下向きの状況において資産又は負債を保有する報告企業の意図は、その測定とは関係がないことに留意を促している。

市場の取引高又は活動が大幅に減少する場合、いずれの評価技法を使用するのか、それらの技法をどのように適用するのか、及び測定日時点でのインプットは観察可能かどうかの判断に影響を及ぼす可能性がある。取引高や活動が大幅に減少したからといって、市場がもはや活発でないということを当然に示唆するものではない。同様に、公正価値測定の複雑性が増し、より多くの判断が求められるようになっても、それは公正価値が信頼性をもって測定することができないということを当然に示唆するものではない。

IFRS 第 13 号の公正価値ヒエラルキーでは、秩序ある取引からの観察可能なインプットの使用を最大限にし、観察不能なインプットの使用を最小限に抑える評価技法が求められる。したがって、資産の市場流動性が縮小したとしても、これらの市場における秩序ある取引から観察される関連性を有する価格又はインプットは依然として考慮されなければならない。したがって、レベル 2(観察可能な)情報、例えば、最近の取引価格などが入手可能な場合に、企業が、自社のインプット(レベル 3 の測定)のみを使用するインカム・アプローチなどの観察不能なアプローチに基づく価値を標準として使用することは不適切である。

観察可能な市場データの目的適合性及び特に資産又は負債に関する市場の活動が大幅に減少しているような状況で、それらが秩序ある取引を表しているかどうかを評価するには判断が求められる。

IFRS 第 13 号に従って公正価値を評価する場合の詳細は、「国際会計の実務 International GAAP2022®」第 14 章(英語版 2022 edition of International GAAP® [Chapter 14](#))を参照されたい。

弊社のコメント

IFRS 第 13 号は、ボラティリティが大きい又は取引高や活動が大幅に減少している市場における、資産又は負債の FVM に関する適切なガイダンスを定めている。FVM の合理的な見積りを得るために本ガイダンスを適用するには経営者の相当の判断が求められ、企業の適切な FVM 算定及びレビュー・プロセスに依拠することになる。

場合によっては、現在の市場条件に即して求められる既存の評価技法への変更及び評価調整に関して、必要な知識と経験及び市場の知識を備えた、外部の評価専門家によるサポートが必要になる。

IFRS 第 13 号に定められる開示を提供することで、感応度をはじめ、公正価値の算定に使用される技法、重要な仮定及びインプットに透明性を持たせることは、FVM の不可欠な部分であり、こうした前例をみない時代における財務報告の有用性を改善する鍵になる。

5. 金融商品(IFRS 第 9 号)

IFRS 第 9 号「金融商品」と IFRS 第 7 号「金融商品：開示」は金融商品の会計処理と関連する開示を取り扱っている。

5.1. 減損

貸付業務を行っている企業は、企業及び個人に対して実行した又はコミットしている貸付金及び売掛金並びにそうした企業が関係する金融保証に関する予想信用損失(ECL)を測定する際に、IFRS 第 9 号の要求事項を考慮する必要がある。また、そうした企業(政府を含む)が発行した負債性証券や銀行預金についても ECL を検討する必要がある。

直接的に影響される当事者には、ウクライナで事業活動を行っている又はエクスポートヤー(及びエクスポートヤーに対する担保)を有する企業だけでなく、ロシアやベラルーシで事業活動を行っている又はエクスポートヤーを有する企業も含まれ、そうした企業も他国が課した制裁の影響を受ける。また、ロシア国外から所有及び(又は)支配されているロシアに所在する企業は、資産の国有化をはじめとする報復措置に直面する可能性がある。場合によっては、企業はロシア及びベラルーシにおける事業活動からの撤退を検討することになる。制裁の対象になる個人への貸付は、もし何もなければ当該貸付の返済又は担保の提供に使用されたであろう預金や資産が差押え又は制限されるような場合、影響を受けることになる。

ロシア企業がロシア国外の債権者に対して負っている金額にロシア政府が制裁を課す場合や、ロシア企業が SWIFT¹ 決済システムから排除される場合も、ECL の測定上、キャッシュ不足額の見積りにおいてそれらを検討する必要がある。

当該分析では、影響される地域における事業活動は有していないものの、ロシア、ベラルーシ又はウクライナに重要な顧客やサプライヤーがいる債務者の借入額の回収可能性も検討すべきである。さらに、ロシア国外の企業であっても多くの場合、石油やガス、小麦といった商品コモディティ価格の上昇又は世界経済の減速の可能性により影響を受ける可能性がある。

大規模な事業の混乱は、企業の流動性に問題を生じさせることも考えられる。サプライ・チェーンだけでなく企業の信用の質にも影響を及ぼす。

信用リスク・エクスポートヤーが著しく増大している可能性が高く、そのことによって、全期間の予想信用損失により測定する必要がある。

また、融資条件と不可分な一部を構成する保証契約を含む、企業が保有している保証契約が、ルーブルによる決済の制限や戦争事由の除外などで生じた損失について必ず保証対象とするとは限らない可能性がある。したがって、保証付貸付の ECL を計算する場合には、保証条件を慎重に評価する必要がある。

企業は複数のシナリオを用意し、それらの可能性のある結果のモデル化を行う必要がある。一方で ECL モデルはこうした状況を想定して設計・補正されてはいないことから、ポスト・モデル調整やオーバーレイを適用する必要が生じるかもしれない。

また、これらの考慮事項は、公正価値で測定される金融商品の信用リスクに関する評価調整(CVA)の測定にも直接的に関係する(上記の公正価値測定を参照)。

¹ 国際銀行間通信協会(Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication)。

5.2. ヘッジ会計

事業上の取引が延期又は取り消される、あるいは当初予想していたより大幅に少ない数量で行われる可能性がある。企業が財の購入又は販売もしくは予想される債務の発行などの取引をキャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ対象となる予定取引に指定している場合、企業は取引が(i)依然としてキャッシュ・フロー・ヘッジ会計を引き続き適用できる「非常に可能性が高い予定取引」であるかどうか、(ii)当該ヘッジ関係に関するその他の包括利益がリサイクルされないように依然として「発生すると見込まれる」取引であるかどうかを検討する必要がある。

事業上の取引が延期又は取り消される、あるいは当初予想していたより大幅に少ない数量で行われる可能性がある。企業が財の購入又は販売もしくは予想される債務の発行などの取引をキャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ対象となる予定取引に指定している場合、企業は取引が(i)依然としてキャッシュ・フロー・ヘッジ会計を引き続き適用できる「非常に可能性が高い予定取引」であるかどうか、(ii)当該ヘッジ関係に関するその他の包括利益がリサイクルされないように依然として「発生すると見込まれる」取引であるかどうかを検討する必要がある。

またヘッジ手段又はヘッジ対象の相手方当事者の信用リスクが大幅に増大し、信用リスクがヘッジ関係に大きな影響を与えヘッジ会計の要件が満たされなくなる可能性もある(公正価値測定のセクションにおける CVA に関する考慮事項も参照されたい)。

また、ループルでの決済が制限されていることを考慮すれば、ループルが関係するヘッジ関係は慎重に検討されなければならない。

ヘッジ関係の詳細については「国際会計の実務 International GAAP2022®」第 48 章(英語版 2022 edition of International GAAP® [Chapter 48](#))を参照されたい。

5.3. その他の考慮事項

企業は以下をはじめ、金融商品に関するその他の論点についても検討する必要がある。

- ▶ 財務制限条項を含む、債務の取り決めに対する影響。業績の悪化や予想キャッシュ・フローの減少により、企業の債務返済能力又は財務制限条項を充足する能力に影響が生じ、債務の条件変更が必要になる可能性がある。継続企業の検討に加えて、償却原価の計算、金融資産又は負債の契約条件変更に関する潜在的な影響、金融負債の認識の中止又は流動負債への振替の要否について、これらの潜在的な影響を慎重に検討しなければならない。
- ▶ 現金で純額決済される売買契約への影響。
- ▶ 非金融商品項目の購入又は売却に関する予想を修正した企業は、それらの変更が契約の分類及び測定にどのように影響を及ぼすか、それらがいわゆる「通常の購入又は売却」要件を引き続き満たすかどうかを検討しなければならない。当初通常の購入又は売却として締結した契約が後に当該目的で保有されなくなった場合には、そのときから事後的に IFRS 第 9 号に従って金融商品として会計処理しなければならない。
- ▶ ビジネス・モデルの変更の結果として金融資産の分類を変更する必要性。こうした変更は非常に稀であると考えられ、企業内外の変化を受けて企業の経営層が判断し、それらは企業の事業活動にとって重要であり外部の当事者に対しても立証可能でなければならない。おそらくこうした状況は、企業が事業にとって重要な活動を中止する場合に生じるであろう。特定の金融商品に対する保有意図の変化のみでは、仮に市況に重要な変動が生じている場合でも、ビジネス・モデルの変更とはならない。
- ▶ 信用リスク、市場リスク及び集中リスクをはじめとするリスク・エクスポージャーについて要求される開示。ロシア、ベラルーシ又はウクライナで設立された相手方当事者及びそれ以外の地域で設立された相手方当事者に対するエクスポージャーの特定の開示が求められる。

- ▶ 銀行預金が仮に重要な価値の変動リスクに現在さらされている場合には、現金又は現金同等物として分類される要件を満たさないことになる可能性がある。さらに、現金及び預金残高に対する制裁その他の法的措置により、企業はそれらの残高の使用ができない。その場合、企業が使用できない重要な現金及び現金同等物の残高について、制限の内容に関する経営者の説明と併せて開示しなければならない。当該残高が制限により現金及び現金同等物に分類される要件を満たさなくなるかどうかを判断するには、制限の性質についても評価しなければならない。

6. 保険による回収

企業は多くの場合、資産の損傷や逸失、あるいはその他の事象で生じるリスクを軽減するために保険契約を締結する。しかし、ウクライナにおける戦争に直接的または間接的に起因して生じた損失が当該保険により補填されるかどうかを判断するには、保険契約の慎重な検討が求められる。

6.1. 認識

保険金の会計処理は、保険金の性質、受取金額(又は予想受取金額)、受取金額のタイミング並びに対応する保険による回収など、様々な要因を基に判断される。さらに、保険による受取金の会計処理は、特定の状況における具体的な種類の損失に対するカバーの評価及び保険金を支払う保険者の能力の分析に左右される。

IAS 第 37 号は偶発資産の認識を禁止している。よって、保険による回収がほぼ確実で、それがもはや偶発資産でなくなる状況においてのみ保険による回収の認識は適切となる。

IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」は偶発資産の認識を禁止している。よって、保険による回収がほぼ確実で、それがもはや偶発資産でなくなる状況においてのみ保険による回収の認識は適切となる。保険による回収の可能性に関しては、事故に関し有効な保険証書が存在し保険金が保険者により決済されると判断するには、保険者が保険金を支払うことを確認する証拠が求められる。

6.2. 測定

企業は有効な保険証書に従って補填されることがほぼ確実となった時点で、財務諸表で認識するにあたり、受取金額に関する不確実性を保険金の測定に織り込まなければならない。引当金の金額は、想定される補填額により減額されることはなく、その代わり、補填は別個の資産として認識されることになるが、補填資産について認識する金額は引当金の額を上回ることは認められない。

6.3. 表示

「相殺」は財政状態計算書上認められておらず、保険による補填資産と引当金を別個に計上しなければならない。しかし、同じ報告期間で発生する場合には、引当金に関する費用は、それに対応する補填額を控除した後、損益計算書に表示することができる。

営業活動からのキャッシュ・フローは IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」従って企業の主たる収益生産活動及び投資又は財務活動によるものではないその他の活動から生じるキャッシュ・フローとして記載される。保険の受取金が事業の中止に係する場合、対応するキャッシュ・フローは営業活動によるキャッシュ・フローに分類する。

弊社のコメント

保険契約の条件は多くの場合複雑である。保険による回収の可能性に関しては、事故に関し有効な保険証書が存在し保険金が保険者により決済されると判断するには、保険者が保険金を支払うことを確認する証拠が求められる。

7. リース

企業はリース契約を IFRS 第 16 号「リース」に従って会計処理する。航空機、不動産、船舶、電気通信設備などのリース資産が影響を受ける可能性がある。リースが解約(例えば制裁による)又は条件変更されている、又はリース関連資産(例:オペレーティング・リースの貸手の原資産又は借手の使用権資産)が減損していることを示唆する可能性がある。借手はまた、既存のリース契約の見直しにつながるような、自己の支配が及ぶ事象が存在するかどうかについても検討しなければならない。例えば、借手は一定の不動産を処分することを決定し、将来のリース更新オプションを行使するかどうかについてその結論を変更する場合がある。リース契約の変更の会計処理の詳細は「国際会計の実務 International GAAP2022®」第 30 章(英語版 2022 edition of International GAAP® [Chapter23](#))を参照されたい。

現在の状況は、リースが解約(例えば制裁による)又は条件変更されている、又はリース関連資産(例:オペレーティング・リースの貸手の原資産又は借手の使用権資産)が減損していることを示唆する可能性がある。

さらに、企業は、リース契約の会計処理の変更につながるような、一定のリース取引を禁止又は縮小する政府の新しい制裁から生じる権利や義務の変更があるかどうかを判断するために、契約が準拠する法令や規制の動向もモニタリングしていかなければならぬ。

8. 不利な契約

契約に定められる義務を履行するコストが、契約により受け取ると見込む経済的便益を上回る場合、契約は不利であると考えられる。契約による不可避なコストとは、契約から解放されるための最小の正味コストを表し、それは、契約を履行するコスト及び契約の不履行から生じる補償又はペナルティのいずれか小さい方となる。企業が不利となる契約を有している場合、IAS 第 37 号に従って契約による現在の義務を引当金として認識・測定しなければならない。2020 年 5 月、IASB は、契約が不利又は赤字かどうかを評価する場合に企業はいずれのコストを含めなければならないかを定める IAS 第 37 号の改訂を公表した。当該改訂は 2022 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用される。

企業は、顧客との不利になる赤字契約だけでなく、戦争や制裁の決定でコストが上昇している原材料の供給に関する契約などその他の契約も検討しなければならなくなるであろう。多くの国で特に現物商品のサプライ・チェーンが混乱している可能性がある。例えば、製造企業は固定価格で財を売却する契約を結んでいるが、第三者からはるかに高い原価で財を仕入れる以外には財を提供することができない場合がある。このような場合、不利な契約に関する引当金は契約を解約する場合のペナルティ又は契約を履行する正味コスト(財を調達するコストのうち販売により受領する対価を上回る部分)の現在価値のいずれか低い方になる。また、契約を見返し、企業がそうした義務を免除される特別な条件(不可抗力条項)が存在するかどうかを判断しなければならない。相手方当事者への補償金を支払わなくても解約できる契約は不利な契約にはならないが、推定的義務が存在する場合はその限りでない。

9. 売却目的で保有される資産、非継続事業及びリストラクチャリング

一定の資産の売却又は廃棄あるいはリストラ計画の決行を決定する企業が存在する可能性がある。

IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」は、使用ではなく処分によってその回収が見込まれる非流動資産及び処分グループの表示及び測定を定めている。こうした資産及び処分グループは、売却目的で保有される資産に分類され、帳簿価額及び売却費用控除後の公正価値のいずれか低い金額まで評価減される。減価償却(償却)は中止され、資産は貸借対照表上区分表示される。廃棄予定の資産又は処分グループは、売却目的保有に分類してはならないが、廃棄される処分グループからの業績及びキャッシュ・フローは、一定の要件が満たされる場合には非継続事業として表示することができる。IFRS 第 5 号は非継続事業の表示及び開示について取り扱っている。IFRS 第 5 号の詳細は「国際会計の実務 International GAAP2022®」第 4 章(英語版 2022 edition of International GAAP® [Chapter4](#))を参照されたい。

リストラクチャリングは経営者が計画し支配するが、企業が実施する事業の範囲又は事業が行われる方法が大きく変わることになる。以下を例にリストラクチャリングの定義に該当するものを説明する。

- ▶ 一事業部門の売却又は廃止
- ▶ ある国又は地域の事業拠点の閉鎖又はある国や地域の事業活動を別の国や地域に移す
- ▶ 経営構造の変更、例えば特定の経営者層の削減
- ▶ 企業の営業活動の性質及び重点分野に重要な影響を及ぼす根本的な再編

リストラクチャリング費用は、IAS 第 37 号の一般的な認識要件、すなわち過去の事象の結果として、現在の義務(法的又は推定的義務)が存在し、費用の発生可能性が高く信頼のおける見積りが可能であるという要件を満たす場合にのみ認識される。

リストラクチャリング費用は、IAS 第 37 号の一般的な認識要件、すなわち過去の事象の結果として、現在の義務(法的又は推定的義務)が存在し、費用の発生可能性が高く信頼のおける見積りが可能であるという要件を満たす場合にのみ認識される。リストラクチャリングに対する推定的義務について、IAS 第 37 号はまた、企業がリストラクチャリングの詳細かつ公式な計画を策定しており、かつ、計画の実行を開始する、又は計画の主要な特徴について影響を受ける人に発表することで、その計画によって影響を受ける当事者の間にリストラクチャリングが実行されるという妥当な期待を惹起させていなければならないと定めている。詳細は「国際会計の実務 International GAAP2022®」第 32 章(英語版 2022 edition of International GAAP® [Chapter26](#))を参照されたい。

10. 棚卸資産

IAS 第 2 号「棚卸資産」は棚卸資産を取得原価及び正味実現可能価額のいずれか低い方で会計処理しなければならないと定めている。正味実現可能価額は、以前より大きな見積上の不確実性にさらされ、適切な仮定を決定するには相当の判断が求められる。場合によっては、企業は棚卸資産を償却する必要がある。例えば、企業は、保管も売却もできない財は処分する以外に方法がないかもしれない。財が全部又は部分的に陳腐化する、又は販売価格が下落している場合、正味実現可能価額まで評価減すべきかどうかを判断しなければならない企業も存在する。

影響を受ける地域の企業は、例えば需要の減退又は強制的な閉鎖により、その生産水準を下げる、又は工場の稼働を停止する可能性がある。生産量が平均を下回る場合、企業は各生産単位に配分する固定製造間接費の金額を増額してはならない。未配分の製造間接費は、発生した期間で費用として認識する。

使用した測定基礎を含む棚卸資産についての開示は、取引、事象及び状況が、財務諸表にどのように反映されているか及び変化に対する感応度を利用者が理解するのに資する。企業は最低でも、純損益に認識した棚卸資産の評価減の金額を年次の財務諸表及び重要となる場合には、期中財務諸表で開示する必要がある。棚卸資産の詳細は「国際会計の実務 International GAAP2022®」第 22 章(英語版 2022 edition of International GAAP® [Chapter22](#))を参照されたい。

11. 収益認識

IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に従って行われる会計処理の様々な側面に影響が生じるであろう。収益に関する詳細は「国際会計の実務 International GAAP2022®」第 24 章～第 29 章(英語版 2022 edition of International GAAP® [Chapter27](#))を参照されたい。

新規の及び継続中の顧客との契約における変動対価の見積りを、制限の再評価を含め評価する必要がある。変更されている可能性がある変動対価の見積の例としては、財の返品、契約数量、及び業績ボーナス又はペナルティの契約条件に該当するかどうかの予測が挙げられる。契約開始時点で行われた見積りは、制限される金額を含め、権利を得ると見込んでいる対価の金額に関する予測の修正を反映し、各報告日時点で存在する状況を描写するために契約期間を通じて更新していかなければならない。

変動対価の見積りの変更(後述する契約条件の変更によるものではない)に関する取引価格の変更は、一般的に契約の中の履行義務に当初の配分と同じ基準で配分する。それにより、充足された履行義務に関する収益又は一定期間にわたって部分的に充足された履行義務に関し認識された収益の累計額が増加又は減少することになる。変動対価の配分に関する例外を利用する企業はまた、この例外を引き続き適用できるかどうかについても検討しなければならない。

不確実性により、顧客との契約を変更したいというインセンティブが働く可能性がある。顧客と企業が IFRS 第 15 号における契約変更の一種である契約の解除を行う可能性が高くなり、また不可抗力条項が適用される可能性もある。契約変更が発生しているかどうか(明示的か、又は実務慣行により默示的かにかかわらず)を識別し、それらをどのように会計処理すべきかの決定には相当の判断が必要になる。

IFRS 第 15 号の適用対象となる契約が変更される場合、企業は契約変更された契約について IFRS 第 15 号第 9 項の要件及び契約期間(すなわち、契約の当事者が現在の強制可能な権利と義務を有する期間)を見直す必要がある。

顧客が支払う能力と意図に影響が生じ、及び(又は)企業はより自発的に部分的な支払いを受け入れる又は支払い期間を延長する可能性がある。企業は、これらの状況をどのように会計処理すべきかを決定する必要がある。特に、IFRS 第 15 号に定められる回収可能性の評価、契約開始時点で行われる変動対価の見積り、IFRS 第 9 号の予想信用損失モデルでの契約資産及び売掛金の事後の減損測定、ならびに関連する契約コスト資産の減損及び重要な金融要素への影響を検討する必要がある。さらに、顧客と新しい契約を締結する企業は顧客の支払う能力と意図を慎重に検討する必要がある。

不確実性又はビジネス・モデルの変更では、収益に関する開示の改善の必要性についても検討すべきである。例えば、変動対価を見積もる場合(制限の適用を含む)、使用した方法、インプット及び仮定に関する情報の開示が求められる。また、企業は、請求済未出荷契約における履行義務の充足時期及び重要な支払条件を含む履行義務に関する一定の情報も開示しなければならない。さらに、収益の金額及び時期の決定に重要な影響を及ぼす判断及び判断の変更について開示する要求事項も検討すべきである。

12. 子会社、関連会社及び共同支配企業に対する投資

企業がロシア、ベラルーシ及びウクライナで営業活動を行う子会社、関連会社又は共同支配企業に対する投資を行っている場合がある。

関連会社又は共同支配企業への投資者は、信頼性をもって見積ることのできる将来キャッシュ・フローの見積りに影響を及ぼし、純投資の当初認識後に発生した事象の結果、減損の客観的な証拠が存在する場合、関連会社又は共同支配企業に対する純投資が減損しているかどうかを検討することになる。ただし、将来の事象の結果として見込まれる損失は認識されない。純投資が減損していることを示す客観的な証拠としては以下をはじめとする損失発生事象に関する観察可能なデータが挙げられる。

- 関連会社又は共同支配企業の著しい財政上の困難
- 関連会社又は共同支配企業による契約違反(債務不履行又は支払遅延など)
- 考慮することのなかった譲歩を関連会社又は共同支配企業に与えたこと
- 関連会社又は共同支配企業が破産又は他の財務的再編を行う可能性が高くなつたこと

相当の影響を受ける関連会社又は共同支配の取決め(共同支配事業及び共同支配企業の両方を含む)を有する企業は、重要な影響力の有無及び共同支配が依然として適切であるかどうかについても検討する必要がある。詳細は「国際会計の実務 International GAAP2022®」第 11 章(英語版 2022 edition of International GAAP® [Chapter11](#))を参照されたい。

大きな影響を受ける子会社を有する企業は、事実と状況が、支配を見直すべきであるということを示しているかどうかを検討する必要がある。

子会社に対する投資は、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」に従って会計処理する。

IFRS 第 10 号は、企業は以下の 3 つの支配の要素の一つに変更が生じていることが事実と状況により示される場合、投資先を支配しているかどうかを見直さなければならないことを明確に規定している。

- 投資先に対するパワー
- 投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャー又は権利
- 投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを用いる能力

大きな影響を受ける子会社を有する企業は、事実と状況が、支配を見直すべきであるということを示しているかどうかを検討する必要がある。例えば、子会社が国営化される可能性がある、敷地に立ち入ることができない、又は親会社が取締役会の一員でなくなる場合などである。詳細は「国際会計の実務 International GAAP2022®」第 6 章(英語版 2022 edition of International GAAP® [Chapter 6](#))を参照されたい。

13. 政府補助金

IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」は、政府補助金の会計処理と開示、及びその他の形態の政府援助の開示に適用される。IAS 第 20 号の会計上の要求事項は前者の政府補助金にのみ適用されることから、政府補助金とその他の形態の政府援助の区別が重要になる。政府補助金は、政府援助の一形態であり、企業の営業活動に関する一定の条件を過去又は将来において遵守することの見返りに企業への資源の移転が生じる。企業は、政府補助金やその他の形態の政府援助に変更があつた場合、財務諸表への影響やさらなる開示の必要性を検討する必要がある。

14. 後発事象

2021 年 12 月 31 日より後に終了する報告期間については、状況が変化し続けていることを鑑みると、企業は、ウクライナにおける戦争及びそれに対する政府の対応、経済制裁の影響が修正を要する後発事象なのか、修正を要しない後発事象なのかを、事実と状況を基に評価する必要がある。

後発事象とは、有利なものであるのか、不利なものであるのかにかかわらず、報告期間の末日から財務諸表の公表承認日までの間に発生する事象をいう。IAS 第 10 号「後発事象」は、後発事象について修正を要する後発事象と修正を要しない後発事象とに区別している。どの後発事象が修正を要する後発事象として財務諸表に反映されなければならないのか、また修正を要しない後発事象についてはどのような追加的な情報の開示が必要になるのかを、どのように判断するのかが主たる論点になる。

2021 年 12 月 31 日以前に終了する報告期間については、当該戦争は修正を要しない後発事象と考えられる。2021 年 12 月 31 日より後に終了する報告期間については、修正を要する後発事象なのか、修正を要しない後発事象なのかを、財務諸表の発行日まで事実と状況を基に評価する必要がある。

一般的に、報告期間の末日から財務諸表の公表承認日までの間に課せられた制裁は修正を要しない後発事象である。しかし、状況によっては、制裁がいつの時点で実際に課せられたのかを決定するには判断が求められ、よってそうした制裁が会計処理に及ぼす影響の評価が難しくなる場合がある。

そのような場合、判断の結果の如何に係わらず、透明性を担保するために当該判断に関する説明を開示しなければならない。

後発事象が修正を要するものなのか、要しないものなのかの判断は後発事象の性質及び会計上の論点に左右される。多くの場合、この評価では相当な判断が求められ、よって企業はそれぞれの状況において、そうした判断について開示を行うべきかどうかを検討する必要がある。

経営者が後発事象は修正を要しない後発事象であると結論付けた場合であっても、その影響が重要であるならば、企業は当該事象の性質及びその財務上の影響の見積りを開示しなければならない。見積りが可能でない場合、その事実を開示することが求められる。

15. 財務諸表の表示及び開示に関するその他の要求事項

長期融資契約に含まれる財務制限条項を満たす企業の能力が影響を受ける可能性がある。IAS 第 1 号は、企業が当報告期間の末日以前に財務制限条項に抵触し、その結果、負債が要求払いになる場合、当該負債は流動負債に分類すると定めている。長期融資契約の中には、貸手が企業に財務制限条項を年次ではなくより頻繁にモニタリングしそれらが充足されることを担保するよう求める財務制限条項が含まれるものがある。そのような場合、企業は報告期間の末日より前に得た権利放棄(waiver)が実質的に財務制限条項の抵触を永久的に是正するものであるのか、又は予定されている次の財務制限条項の判定日までの猶予期間を与えるものに過ぎないのかを慎重に検討する必要がある。前者の場合、負債は非流動負債と考えられる一方、後者の場合、負債は流動負債に分類変更しなければならない。

また、IAS 第 1 号は、翌会計年度に、減損の対象となる非流動資産など、資産及び負債の帳簿価額に重要な修正を生じさせる相当なリスクが存在する、報告期間の末日時点の将来の仮定及びその他の見積りの不確実性に関する主な要因について情報を開示することを求めている。開示する情報の性質と範囲は、仮定の性質及びその他の状況に左右されるが、以下が含まれるであろう。

- ▶ 仮定又はその他の見積りに関する不確実性の性質
- ▶ 帳簿価額の計算の基礎になる方法、仮定及び見積りに対する帳簿価額の感応度。(その感応度の理由も含む)
- ▶ 影響を受ける資産及び負債の帳簿価額に関し、翌年度中に想定される不確実性の解消及び合理的に可能な結果の範囲
- ▶ 不確実性が未解消のままである場合には、それらの資産及び負債に関する過去の仮定に対して行った変更の説明

企業は見積りに関する判断とは別に、経営者が会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表上認識される金額に最も重大な影響を及ぼす判断についても開示しなければならない。IAS 第 1 号の要求事項の詳細は「国際会計の実務 International GAAP2022®」第 3 章(英語版 2022 edition of International GAAP® [Chapter3](#))を参照されたい。

15.1. 開示

財務諸表において開示すべき情報は、財務上の影響の程度及び情報の入手可能性によって異なる。

企業が従前には認識又は開示していなかった義務又は不確実性を生じさせる可能性があることから、上述した報告日後の資産の減損に加えて、引当金及び偶発資産/負債を含む領域への影響を説明するために、財務諸表に追加的な情報を開示すべきかどうかを検討する必要がある。

財務諸表における様々な資産及び負債の測定に関する仮定及び見積りの不確実性に関する可能性がある。したがって、企業は、財務諸表の利用者が財務諸表上で行われた判断を理解するのに資する追加的な開示が必要かどうかを慎重に検討しなければならない。そのような開示には、現在、帳簿価額が大きく変動している財務諸表項目について、帳簿価額がその計算の基礎になる方法、仮定及び見積りによってどのように影響されるかを示す感応度分析が含まれる場合がある。

弊社のコメント

企業は、財務諸表の利用者が財務上の影響をより適切に理解できるように、当該状況が事業に及ぼす影響の程度を評価し、重要な見積りに関する不確実性を伴う資産及び負債について十分な情報を開示する必要がある。

16. 期中財務報告に関する考慮事項

IAS 第 34 号「期中財務報告」に従って企業は、直近の年次報告期間の末日後に生じた財政状態の変動及び業績を理解する上で重要な事象及び取引の説明を期中財務報告書に含めなければならない。また、企業は、性質、規模又は頻度から見て異例な、資産、負債、資本、純利益及びキャッシュ・フローに影響を与える事項の内容及び金額に関する説明も含める必要がある。これらの事象及び取引に関する情報を更新するものでなければならない。IAS 第 34 号は、開示が要求される数多くの事象及び取引と、すべてを網羅するものではないが、重要となる場合には開示が求められる事象及び取引の一覧を定めている。例えば、重要な場合には、公正価値で認識されるか償却原価で認識されるかに関わらず、金融資産及び金融負債の公正価値に影響を与える事業又は経済状況の変化を開示する必要がある。

EY | Building a better working world

EY は、「Building a better working world(より良い社会の構築を目指して)」をパーサスとしています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150 カ国以上に展開する EY のチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起(better question)をすることで、新たな解決策を導きます。

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、ey.com/privacy をご確認ください。EY のメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはできません。EY について詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは ey.com/ja_jp/people/ey-shinnihon-llc をご覧ください。

© 2022 Ernst & Young ShinNihon LLC.
All Rights Reserved.

ED MMYY

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被つたいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料は EYG No. 002267-22Gbl の翻訳版です。

ey.com/ja_jp