

注: 本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。



## IFRS in Focus

### 財務報告

#### ロシア・ウクライナ戦争に関する財務報告の検討事項

#### 目次

はじめに

重要な判断および見積り

代替的業績指標

広範な財務報告および会計上の検討事項

予測

インフレーション

サプライチェーンの混乱

純損益計算書における分類

非金融資産の減損および処分(のれんを含む)

金融商品および契約資産

連結及び持分法会計

外国通貨の問題

リストラクチャリング計画

顧客との契約による収益

不利な契約の引当金

保険による補償

従業員の停職および解雇給付

法人所得税

継続企業の開示

後発事象

詳細については、以下のウェブサイト  
を参照してください。

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)  
[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)  
[www.deloitte.com/jp/ifrs](http://www.deloitte.com/jp/ifrs)

#### はじめに

東欧の地政学的状況は 2022 年 2 月 24 日に激化し、ロシアのウクライナ侵攻が続いた。両国間の戦争は、軍事活動が進み、追加の制裁が課されるにつれて進行し続けている。ロシア、ウクライナ、または近隣諸国(例えば、ベラルーシ)で事業を展開している企業および相手先との取引を行う企業に対する人的被害および事象の影響に加えて、戦争は経済および世界の金融市場にますます影響を与え、物価の上昇および世界的なサプライチェーンの混乱などの問題を含む継続的な経済的課題を悪化させている。これらのマクロ経済の状況に対するより広範な影響のために、世界中の多くの企業は、特定の会計および財務報告事項に対する戦争の影響を検討する必要があるかもしれない。企業がどの程度影響を受けるかは、さらなる軍事行動、追加制裁、世界の金融市場による継続的な動向に対する反応など、不確実で予測不可能な事象の性質および期間に大きく依存する。

政治的な事象および制裁は絶えず変化しており、世界中で異なっている。本アラートは、具体的にはそのような活動は取り扱っていないが、それは企業が検討する必要があるロシアとウクライナとの戦争の主要な影響のいくつかについて認識を高めることを意図している。これには、次のようなものがある。

- 被災地および近隣諸国での生産の中断または停止
- 棚卸資産および他の資産の損害または損失
- 被災地の道路および施設の閉鎖
- 東欧におけるサプライチェーンおよび交通の混乱
- コモディティ価格および通貨のボラティリティ
- 銀行システムおよび資本市場の混乱
- 被災地の事業の売上および利益の減少
- コストおよび支出の増加
- サイバー攻撃

企業は、戦争の影響に対する直接的および間接的なエクスポージャーを検討し、財務会計および報告の影響を考慮することが重要である。特にウクライナおよびロシアに重要性のある子会社、事業、投資、契約上の取決め、または共同支配企業を有する企業にとってはそれらが多くなる可能性がある。ウクライナまたはロシアに重要なサプライヤー、ベンダー、または顧客を有する企業だけでなく、それらの国の企業に貸出または借入を行う組織は、会計上の課題を経験する可能性がある。ウクライナまたはロシアに直接エクスポージャーを有していない企業であっても、全体的な経済の不確実性および戦争に起因する世界経済と主要金融市場へのマイナスの影響の影響を受ける可能性がある。

本ニュースレターで説明する論点の重要性は、もちろん企業の業種および状況によって異なるが、以下のトピックに関連するものは、最も広がりがあり困難なものとなる可能性がある。

- **サプライチェーンの混乱** — ロシアまたはウクライナで直接事業を行っているかどうかにかかわらず、企業は、原材料不足、エネルギー、コモディティおよび貨物のコストの上昇、輸送遅延の増加を含む、戦争の結果としてサプライチェーンの混乱が発生する可能性が高い。これらの課題を踏まえ、例えば、棚卸資産の正味実現可能価額への評価減が要求されるかどうか、および顧客との契約による収益への潜在的な影響を評価する必要がある。
- **予測キャッシュ・フロー見積りの作成** — 将来予測の情報の使用は、特に、非金融資産(のれんを含む)の減損、予想信用損失、繰延税金資産の回収可能性、および継続企業として存続する能力に関する企業の評価に広がっている。以下は、戦争の結果としての予測情報の作成に関連する複雑性のいくつかである。

– 戦争の可能性のある結果に関連する広範囲の不確実性が存在する。影響を受ける国における企業の長期事業計画に影響を与える場合がある。

– 戦争の経済的影響は、予測が困難な変数に左右される。その例には、政府の制裁がロシアでの事業を行う能力を制限する期間および範囲、また影響を受ける企業については、政府援助の内容および有効性が含まれる。

– 企業が、マクロ経済の状況の影響を自身の将来キャッシュ・フローの見積りに変換する必要性。

それにもかかわらず、企業は誠実な見積りを行い、そのような見積りの基礎を裏付ける包括的な文書を作成し、使用する主要な仮定の堅牢な開示を提供し、潜在的には、変化に対する感応度を提供する必要がある。

- **資産の回収可能性および減損** — 予測情報に関連する課題の増加の最も顕著な例は、おそらく、非金融資産(例えば、有形固定資産、使用権資産、無形資産およびのれん)の減損テスト、および金融資産に対する予想信用引当金である。これらの資産の減損テストでは、多くの場合、戦争の結果として重大な不確実性の影響を受けるキャッシュ・フロー予測の策定が要求される。
- **支配、共同支配、または重要な影響力を行使する能力の喪失、または営業の停止** — 戦争の結果として経済および政治環境における重大な変化のため、影響を受ける地域に子会社、投資または事業を有する企業は、そのような事業に対する支配、共同支配または重要な影響力を行使する能力を失う可能性がある。あるいは、企業は、持分を処分し、影響を受ける国から出国することを決定する場合がある。したがって、企業は、例えば連結および持分法の適用に関連する会計上の結論を再検討する必要がある場合がある。

さらに、企業は、影響を受ける地域の非流動資産の売却または廃棄を決定する、または強制される場合がある。資産が、売却目的保有の要件を満たす場合、企業は、帳簿価額と売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い金額でそれらを測定することが要求される。廃棄予定の資産は、売却目的保有として分類されない。ただし、資産が実際に廃棄される前に、企業は、継続的使用の基礎において減損しているかどうかを検討しなければならない。企業は、処分グループを非継続事業として表示しなければならないかどうかを検討する必要がある場合がある。

- **外国通貨** — ロシアおよびベラルーシに対する制裁の結果、外貨制限または複数の為替レートの策定が特定の国で発生する可能性がある。さらに、ロシアおよび近隣諸国でインフレ率の急上昇が続く場合は、それらの国々の経済が高インフレ経済になったかどうかを評価することが要求される場合がある。これらの事象は、財務諸表の認識および測定に影響を与える可能性がある。さらに、影響を受ける国のインフレおよび為替レートデータは、不足し、信頼性が低くなりまたは操作の対象となる場合がある。企業は、財務諸表利用者が誤解することを避けるために、適切な開示を提供する必要がある場合がある。
- **後発事象** — 非常に不安定であり、毎日の大きな動き(例えば、新しい情報に対する株式市場の日々の反応)が発生するグローバル市場において、後発事象を修正を要する事象と修正を要しない事象に区分することが、企業にとって困難な場合がある。特に、後発事象に関連する認識および開示についてのIAS第10号「後発事象」のガイダンスを検討する際に、報告日の後に財務諸表の発行が承認される日の前に利用可能になる情報を慎重に評価しなければならない。財務諸表の金額は、報告日に存在した状況についての証拠を提供する後発事象のみを反映するように修正しなければならない。IAS第10号21項に示されているように、企業は、それを開示しないと、財務諸表に基づいて利用者が行う意思決定に影響を与えると合理的に予想し得る場合、修正を要しない後発事象の内容および財務上の影響の見積り(またはそのような見積りが不可能である旨の記述)の両方を開示しなければならない。

2022年1月31日以前(すなわち、2022年2月24日より前)に終了する報告期間に関しては、企業は、戦争から生じる経済的および地政学的リスクの潜在的な影響を、修正を要しない事象として取り扱うべきである。しかし、戦争の期間および進行により、その後の報告期間においては、戦争の影響は、将来の財務諸表における資産および負債の認識および測定に影響する可能性がある。これは、報告日および企業の事業の特定の状況に大きく左右される。

- **継続企業** — 企業は、特定の状況进行评估し、報告日から少なくとも12か月間は継続企業として存続する能力があるかどうかを検討する必要がある。継続企業として存続する企業の能力の経営者による評価は、特定の時点における、事象または状況の本質的に不確実な将来の結果について判断を下すことが含まれる。これには特に、(1)営業の中断の程度、(2)製品またはサービスに対する潜在的な需要の減少、(3)1年以内の期限または予想される契約上の義務、(4)潜在的な流動性および運転資本不足、および(5)既存の資金源へのアクセス(例えば、利用可能な信用枠)を、企業が検討することが要求される。継続企業の評価を行う際に、IAS第10号は、財務諸表の発行の承認日までの事象を検討することを要求している。特定の法域では、規制によりこの期間が延長されることがある(例えば、年次株主総会での財務諸表の公表まで)。

戦争が財務報告にどのような影響を与えるかを分析する際に、企業は、その独自の状況とリスク・エクスポージャーを慎重に検討しなければならない。具体的には、財務報告および関連する財務諸表開示は、戦争の重要性のある現在または潜在的な影響をすべて伝える必要がある。

戦争の広範な影響を評価するのは時期尚早かもしれないが、企業の関連する会計および財務報告の検討事項は、深刻な景気後退または壊滅的な自然災害に起因するものと同様である可能性がある。

### 重要な判断および見積り

不確実な時期に報告を行う際には、財務諸表の利用者に対して、現在の不確実性に直面している企業の回復力、および財務情報を作成する際の重要な仮定および判断を理解するため適切な洞察を提供することが特に重要である。

企業の特定の状況に応じて、本ニュースレターで説明されている各領域は、IAS第1号「財務諸表の表示」を適用する開示が要求される重要な判断および不確実性の発生要因となる可能性がある。この場合、企業は、以下を区分して開示を提供しなければならない。

- **重要な判断**(IAS第1号122項により要求される開示)、すなわち、企業の会計方針を適用する際に行われた見積り以外の判断。多くの場合、どのように項目を特徴付けるかについての判断。
- **見積りの不確実性の重要な発生要因**(見積りの不確実性の発生要因のうち、翌事業年度中に資産または負債に重要性のある修正を生じる重要なリスクがある場合、IAS第1号125項により要求される開示)、すなわち、主として項目の帳簿価額に関する仮定または他の見積りの不確実性の発生要因(見積りに関する判断を含む)。

合理的に生じる考え得る結果の範囲に基づく感応度分析を含む、主要な仮定に関して提供する開示は、報告日時点の状況を反映しなければならない。主要な仮定または当該仮定の合理的に生じる考え得る変化の範囲が、報告日の後の修正を要しない事象により大きく影響する場合、財務上の影響の見積りを含む、当該変化の情報を別個に提供しなければならない(**後発事象**セクションを参照)。

デロイトのIFRS in Focus「[主要な判断と見積りの開示にスポットライトを当てる](#)」は、重要な判断および見積りの不確実性の発生要因の開示に関するより詳細な情報を提供している。

### 代替的業績指標

戦争の影響を大きく受ける企業は、新しい代替的業績指標(APM)を提供するまたは既存のAPMを調整することを検討するかもしれない。APMの使用は、世界中の多くの法域での規制上の関心事項となっており、証券監督者国際機構(IOSCO)は、2016年に**非GAAP財務指標に関する最終文書**を公表している。欧州証券市場監督機構(ESMA)も、IOSCOのガイドラインと整合的な**代替的業績指標に関するガイドライン**(APMガイドライン)を公表している。APMガイドラインは、流動性およびキャッシュ・フロー指標を含む、適用される財務報告フレームワークで定義または特定されていないすべての財務指標に適用される。

戦争に関連するAPMに対する新たな調整または変更は明確に名称を付すべきであり、そのような指標の変更は透明に開示しなければならない。

さらに、戦争関連の調整が適切かどうかを評価する場合、調整が直接戦争に関連しているかどうか、それに関連する影響が客観的に定量化可能かどうかを検討しなければならない。

企業は、法域の規制当局によって明示されたこれらの事項の開示に関連する追加の期待を検討しなければならない。

### 広範な財務報告および会計上の検討事項

#### 予測

多くの企業は、ロシアとウクライナの戦争に関連する継続的な不確実性の結果として、予測に関連する重大な課題に直面する可能性がある。これらの課題は、過去40年間に見られたものとは異なるインフレとともに、COVID-19パンデミックの間に始まったサプライチェーンの問題により複雑化している。サプライチェーンの問題の一部は、生産に必要な主要部品の不足を伴う可能性がある。

在庫および運送費の増加、従業員の報酬増加圧力を含むコスト構造の変化に対応して、企業は、変更されたコスト構造がどのように将来も継続することを予想するか検討し、価格調整によってコストの増加を相殺できるかどうかを評価しなければならない。企業が財およびサービスの生産および提供に必要なリソースを調達できない場合、収益が大幅に減少する可能性がある。

予測は、減損に関するのれんおよびその他の非金融資産の評価、予想信用損失の評価、繰延税金資産の回収可能性、流動性分析および継続企業の前提の妥当性を含むが、それらに限定されないさまざまな会計上の見積りで使用される。予測を策定し、関連する会計上の影響を評価する際には、不確実性の影響が短期的または長期的であるかどうか、およびその決定がさまざまな会計上の見積りにどのような影響を与えるかを検討しなければならない。また、事業計画で使用される予測が、会計上の見積りの作成に使用される予測と整合していることを確実にしなければならない。

## インフレ

ロシアとウクライナの戦争は、自国の通貨を切り下げる制裁の結果としてロシアにおいて、そのビジネスや通貨が世界中の戦争の影響に反応することにより他の国において、現在のインフレ環境を悪化させる。インフレは企業に異なる影響を与えるが、最近のインフレ動向が会計および財務報告にどのような影響を与えるかについての評価に関連するいくつかの共通の検討事項がある。

例えば、インフレが商品、在庫、関連包装材料の取得コストとともに従業員の賃金を押し上げる可能性が最も高いため、企業は、これらの増加したコストを顧客に転嫁することができるかどうかを検討しなければならない。棚卸資産の原価の一部として認識されるコストに関連する検討事項については、**サプライチェーンの混乱および棚卸資産のセクション**を参照いただきたい。

また、企業は、顧客に転嫁することができる場合とできない場合がある、長期の収益契約に関連するコストを増加させる場合もある。収益契約により価格を上げることができない場合、当該契約に関連する損失または見積られる収益性の低下が発生する可能性がある。企業は、該当する場合の損失を認識する期間を含め、収益契約の収益性の低下またはマイナスの潜在的な会計上の影響を検討しなければならない。さらなる議論は、**顧客との収益契約および不利な契約の引当金**のセクションを参照いただきたい。

インフレの結果、リースまたは特定の供給契約などの長期契約は再交渉が必要になる場合があり、会計上の影響を及ぼす場合がある。例えば、リース契約が条件変更された場合、(条件変更の条件により)企業は、インフレ率の上昇に大きな影響を受ける可能性のある追加借入利率の修正が要求される場合がある。

さらに、インフレは、金利の上昇およびそれに伴う固定金利金融資産の価値の低下につながる場合がある。また、企業は、信用損失についての引当金の見積りに対するインフレの影響も検討しなければならない。

企業が最近のおよび継続的なインフレを踏まえて投資戦略を見直す中で、企業は、異なる種類の投資を行うまたは過剰な手元現金の保有をやめることも検討する場合がある。例えば企業は、金、デジタル資産(暗号通貨など)またはインフレ連動債券への投資を検討するかもしれない。このような投資を検討している企業は、それらの保有から生じる可能性のある複雑な会計処理および財務報告を検討しなければならない。

さらに、特に割引率の一見小さな変動でさえ、企業の年金負債に大きな影響を与える可能性があるため、年金関連の負債を測定するために使用する割引率の妥当性をモニターする必要があるかもしれない。例えば、金利の上昇は、年金負債および必要な雇用主の拠出の両方の減少につながる場合がある。しかし、このような減少は、従業員の賃金の上昇によって相殺される場合がある。

## サプライチェーンの混乱

COVID-19 パンデミックの間に既に広まっていたサプライチェーンの混乱は、ロシアとウクライナの戦争の結果として激化している。その結果、パラジウム、石油、天然ガス、小麦、ヒマワリ油などのロシアおよびウクライナからの主要な輸出品目とともに、より長期でより高価な貨物輸送ルートを伴う場合がある商品が不足している。

多くの企業にとって、このような混乱によりサプライチェーンを通じた商品の移動に伴うコストが増加し続けている。企業は、これらのコストが棚卸資産の原価の一部を構成しているかどうかを検討し、その場合には棚卸資産の正味実現可能価額への評価減が要求されるかどうかを検討しなければならない。この決定は、(1)異なる種類の材料の使用、(2)サプライヤーの多様性、および(3)より高い販売価格を通じて顧客にコスト増加を移転する企業の能力を考慮して、業種および企業によりさまざまである可能性が高い。さらなる議論は、**棚卸資産のセクション**を参照いただきたい。

原材料、完成品、および供給品が混乱したサプライチェーンを通じて進むにつれ、企業は、買手がそれらの所有権を引き受ける時点を検討し、財政状態計算書における適切な認識を確実にすることを検討しなければならない。輸送時間が増加するまたは商品の輸送が停滞している場合、輸送時間が短いために重要でない量の輸送中の商品しか有していなかったかもしれない企業は、(そのうちのいくつかは物理的に第三者によって保有される場合がある)棚卸資産を適切に会計処理するために、より堅牢な会計プロセスおよび内部統制を実施する必要があることに気づく可能性がある。同様に企業は、適切なカット・オフ手続が適切な期間の収益認識につながることを確実にしなければならない。

さらに、完成品への投入を行う特定の製品を入手するのに苦労している企業は、異なるインプットを使用するまたは製品を異なる方法で生産するために製造プロセスを調整することを検討する場合がある。また、企業は、代替の原材料またはプロセスを使用する必要性が、提供する製品保証および

びそれらの製品保証の会計に影響するかどうかも検討しなければならない。製品保証の条件の変更、製品の予想寿命、または予想される製品保証の請求は製品の種類によって異なる可能性があり、そのような違いは、材料費および労務費の増加と組み合わせられて、関連する製品保証会計に影響する可能性がある。

### 財政状態計算書における分類

ロシアとウクライナの戦争は、ロシアおよびベラルーシに対する一連の経済的およびその他の制裁を引き起こし、様々な国や組織によって追加制裁が課される可能性がある。企業は、特定の資産を流動として分類することが、これらの制裁を考慮して依然として適切であるかどうかを検討しなければならない。また、制裁の直接的な影響（資産に課せられる制限）と間接的な影響（資産の売却、実現、消費に問題を引き起こす可能性のある制限）の両方を、検討しなければならない。戦争が債務の分類に及ぼす影響についてのさらなる議論は、**流動および非流動の金融負債の分類**のセクションを参照いただきたい。

#### 現金および現金同等物

ロシアおよびベラルーシに対する制裁は、現金または現金同等物を使用または引き出す企業の能力に直接影響を与える可能性がある。

例えば、国際銀行間金融通信協会 (SWIFT) からロシアおよびベラルーシの特定の金融機関を除外することにより、当該金融機関が関与する銀行取引の実行が混乱する。その結果、これらの金融機関に現金または現金同等物を保有する企業は、引出しまたは現在の業務に対する現金または現金同等物の使用に対する制限を受ける可能性がある。

IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」の 48 項は、保有する現金および現金等価物の残高のうち、当該企業グループが利用できない金額に関する情報を開示することを、企業に要求している。

#### その他の資産

ロシアおよびベラルーシに対する制裁を踏まえて、企業はその他の流動資産の分類が適切であるかどうかを検討しなければならない。

IAS 第 1 号 66 項では、流動資産には、ビジネスの正常営業循環期間（通常 12 か月）で実現させることを見込んでいるか、または販売もしくは消費することを意図する資産が含まれる。経営者は、資産に課される制裁および他の制限の間接的な影響を考慮する際に、重要な判断を下す必要がある場合がある。多くの場合、制裁および制限の最終的な影響は分からないことを踏まえれば、その内容を開示することは、資産の流動または非流動への分類に対する制裁の潜在的な影響を、投資者が評価するのに役立つ場合がある。

#### 金融負債

IAS 第 1 号 69 項では、報告期間後 12 か月以内に決済期限が到来するか、負債の決済を報告日から少なくとも 12 か月にわたり延期する無条件の権利を企業が有していない場合、負債は流動に分類される。影響を受ける地域の不安定な取引条件は、企業が財務コベナントに違反するリスクを高める可能性がある（例えば、特定のレベルの利益または利息のカバレッジを達成できない）。違反が報告日以前に発生し、当該違反が貸手に報告日から 12 か月以内に返済を要求する権利を提供する場合、負債は企業の財務諸表において流動に分類しなければならない（ただし、報告日以前に、報告日後 12 か月超返済を延期する権利を企業に与える契約が取得される場合を除く）。対照的に、報告日より後のローン・コベナントの違反は、情報に重要性がある場合（該当する場合は、違反に対処するための貸手との議論の段階を含む）財務諸表に開示すべき修正を要しない事象である。報告日より後の違反は、企業が継続企業として存続する能力について重大な疑義を生じさせる不確実性を引き起こす可能性がある。

上記の説明は、IAS 第 1 号に対する最近の修正「負債の流動または非流動への分類」（IAS 第 1 号の修正）を反映していない。これは、2023 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度に発効する。

### 純損益計算書における分類

IAS 第 1 号 97 項では、企業が収益または費用の項目が重要性があると結論付けた場合、その内容および金額を純損益およびその他の包括利益計算書の独立の科目として表示するか、または財務諸表に対する注記に開示を提供しなければならない。ただし、項目を「異常」として表示することは、IAS 第 1 号 87 項において特に禁止されている。純損益計算書の表示に使用する形式を制限する場合のある現地の規制による追加要求も、考慮する必要がある。

企業は、項目を個別表示または開示すべきかどうかを判断する際に、重要な判断の使用が必要となる場合がある。状況によっては、企業が戦争に関連する直接的および増分的なコストまたは便益（例えば、資産の減損、国を退出するコスト、または事業中断保険の補償）を個別に表示することが合理的である場合がある。

さらに、戦争が進行するにつれて、企業の事業の遂行方法が変わる可能性がある。したがって、ニュー・ノーマルなものから個別表示または開示を正当化される項目を客観的に区別することがより困難になる可能性がある。

## 非金融資産の減損および処分(のれんを含む)

### 棚卸資産

ロシアとウクライナの戦争は、特定の棚卸資産残高の回復可能性に影響を与える可能性がある。戦争の影響を受ける地域に位置する棚卸資産を有する企業、またはそれまではそれらの地域の顧客に販売することを見込んでいた企業は、特定の政府による貿易制裁により通常の過程で棚卸資産を処分することを妨げる可能性があるかどうかを評価しなければならない場合がある。これらの制裁または他の市場にアクセスできない結果、棚卸資産は陳腐化するまたは滞留する可能性がある。

IAS 第 2 号「棚卸資産」を適用して、棚卸資産は、原価と正味実現可能価額 (NRV) とのいずれか低い方の金額で測定される。NRV は、「通常の事業の過程における見積売価から、完成までに要する原価の見積額および販売に要するコストの見積額を控除した額」として定義される、企業固有の測定値である。不安定な経済環境では、手元の棚卸資産の効用が毀損しているかどうかを企業が判断することが特に重要である場合がある。期中の棚卸資産の減損損失は、その発生した期中報告期間に反映し、その後の回復は将来の期間の利得として認識しなければならない。

さらに、棚卸資産についての解約不能な確定購入コミットメントを有する企業は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して契約が不利になったかどうかを検討しなければならない。もしそうであるならば、契約から生じる回避的な正味の損失に対して引当金を認識する。

IAS 第 2 号は、変動製造間接費を、生産設備の**実際使用量**に基づいて各生産単位に配賦することを要求している。また、固定製造間接費の各生産単位への配賦を、生産設備の**正常生産能力**に基づいて行うことも求めている。戦争により影響を受ける地域または近隣諸国に設備を有する製造業の企業は、多くの課題(例えば、労働力および材料の不足、サプライチェーンの混乱、計画外の工場の停止)を経験する場合があります。持続的である場合、生産レベルの異常な低下につながる場合がある。このような企業は、各棚卸資産品目に配賦される固定製造間接費の額を増額してはならない。代わりに、企業は配賦しなかった固定製造間接費を、それらが発生した期間の費用として認識しなければならない。企業が機能別に費用の分析を表示する場合、これらのコストは売上原価の一部として含まれる。

また、仕損に係る材料費、労務費またはその他の製造コストのうち異常な金額を発生した期間の費用として認識することを要求する IAS 第 2 号 16 項のガイダンスについても、企業は慎重に検討しなければならない。例えば、特定の原材料の在庫がアクセスできなくなる(その結果、陳腐化する)、および戦争の影響を受ける地域にある特定の在庫を移転する必要がある場合である。事実と状況に応じて、これらの増分コストは、そうでなければ発生しなかったであろう異常に高いコストまたは仕損と考えられ、費用化しなければならない。さらに、棚卸資産は、過去よりも長い期間輸送中である場合がある。企業は、購入または販売された棚卸資産が適切な期間に認識されていることを確実にするために、適切なカット・オフ手続を有していなければならない。

### 収益契約の獲得または履行のためのコストおよび顧客への前払い

企業は、IFRS 第 15 号「顧客との契約による収益」に従って、契約の獲得または履行のためのコストを資産として認識している場合がある。IFRS 第 15 号は、適切な償却期間の決定およびそのような資産の減損損失の認識に関するガイダンスを提供している。企業は、関連する財またはサービスの移転について予想している時期の重大な変化を反映するために、償却アプローチを更新しなければならない。さらに、資産の帳簿価額が(1)受け取ると見込んでいる対価の金額とすでに受け取ったが収益として認識されていない対価の金額の合計から、(2)契約のもとで残りの約束した財またはサービスの提供に直接関連し、まだ費用として認識されていないコストを差し引いた金額を超過する場合、企業は、減損損失を認識しなければならない。上記(1)で算定する対価は、顧客の信用リスクを考慮して調整する必要がある。また、契約変更または顧客の更新に関する予想の変更が、これらの収益関連コストの償却または回収可能性に影響を与えるかどうかを検討する必要がある場合もある。

また、企業は、取引価格の引下げを反映する資産として、顧客への前払いを認識している場合もある。もしそうであれば、そのような前払いについて認識した資産に対して同様の分析を行うことが合理的となる。

さらに、企業は、営業債権と同じモデルを使用して、契約資産の減損を評価しなければならない。詳細な情報については、**金融商品のセクション**を参照いただきたい。

### IAS 第 36 号の要求事項の対象となる資産

制裁、輸出規制、ロシアとウクライナの戦争の結果としての事業の低下または停止などのビジネスまたは法的環境の変化は、企業の資産の減損につながる場合がある。

IAS 第 36 号「資産の減損」は、企業の資産が回収可能価額(すなわち、処分コスト控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い方)を超えて計上されないことを確実にすることを求めている。IAS 第 36 号は、企業が減損の兆候について(のれんを含む)資産を継続的に監視することは要求していない。代わりに、IAS 第 36 号 9 項は、各報告期間の(期中および年次)の末日に、企業が、資産が減損している可能性を示す兆候があるかどうかを評価し、そのような兆候が存在する場合には、減損テストを実行することを要求している。さらに、IAS 第 36 号 10 項は、耐用年数を確定できない無形資産、未だ使用可能ではない無形資産およびのれんについて、毎年同時期に減損をテストすることを要求している。このテストは、ある資産が、他の資産からのキャッシュ・インフローとはおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成しない場合、「資金生成単位」(CGU)に対して実施される。

IAS 第 36 号の要求事項の対象となる資産の範囲は、広範である。これには、有形固定資産（取得原価または再評価額で計上）、無形資産（取得原価または再評価額で計上）、のれん、使用権資産（取得原価で計上されている場合）、投資不動産（取得原価で計上されている場合）、生物学資産（取得原価で計上されている場合）、および持分法を使用して会計処理される関連会社および共同支配企業への投資が含まれる。貸付金のような、持分法の対象とならない関連会社および共同支配企業への関与は、IFRS 第 9 号「金融商品」の減損の要求事項の対象となることに留意いただきたい。また、個別財務諸表では、(IFRS 第 9 号に従って会計処理されているものを除く)子会社、関連会社および共同支配企業への投資も、IAS 第 36 号の要求事項の対象である。

減損の兆候には、企業が事業を行う市場または経済環境において、当期中に発生したかまたは近い将来に行われる企業に悪影響のある著しい変化が含まれる（ただし、これらに限定されない）。また、企業は、資産が使用するまたは使用する予定である範囲または方法（例えば、遊休状態になった資産、資産が属する事業を廃止またはリストラクチャリングする計画、これまでの予想日より前に資産を処分する予定）についても、検討する必要がある。

資産または CGU の帳簿価額が回収可能でない可能性があることを示す戦争に起因する要因には、(1)サプライチェーンの問題によるコスト/事業中断の増加、(2)資産または資産グループに対するキャッシュ・フロー予想の変化、(3)影響を受ける地域の政治的およびビジネス環境の変化を踏まえた資産または資産グループを放棄する企業の決定、または(4)資産に対する直接的損害が含まれる場合がある。

さらに、最近の株式市場の価格下落を踏まえると、企業の純資産の帳簿価額が市場価値を超過している場合がある。IAS 第 36 号は、この状況が減損のさらなる指標であることを指摘している。

資産が減損している可能性がある兆候がある場合は、資産の耐用年数、使用する減価償却または償却方法、および残存価額の見積りの年次レビューを実行する際に、基礎となる事実を念頭に置かなければならない。減損損失が認識されていない場合であっても、これらの項目を調整する必要がある場合がある。

#### 処分および遊休資産

企業は、戦争により直接的または間接的に影響を受ける非流動の非金融資産を、売却、廃棄またはその他の処分を行うと結論付ける場合がある。

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、売却目的で保有する資産（または処分グループ）は減価償却せず、代わりに帳簿価額と売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い金額で測定し、財政状態計算書において区分して表示することを要求している。資産（または処分グループ）を売却目的保有に分類するには、現状のまま直ちに売却が可能であり、売却の可能性が非常に高くなければならない。特に、売却は、売却目的保有への分類の日から 1 年以内に完了した売却として認識される要件を満たすことが見込まれていなければならない。

廃棄予定の非流動資産は、処分されるまで、売却目的保有として分類されない。そのような資産は、使用されなくなる時に廃棄される。例えば、注文の受注残を満たした後に企業が使用を停止すると見込んでいる製造装置は、企業がまだ使用している間は廃棄されているとはみなされない。しかし、企業が以前に見積った耐用年数の終了前に戦争の結果として非流動資産（資産グループ）を廃棄することを決定するまたは要求される場合、企業は、廃棄の決定と整合する方法で、その短縮された耐用年数および残存価額による資産グループの使用を反映するように減価償却の見積りを改訂しなければならない。

さらに、IAS 第 16 号「有形固定資産」の 55 項に示されているように、資産の減価償却は、資産が遊休となる場合や活発な使用をやめた場合でも停止しない（当該資産の減価償却が完了した場合を除く）。ただし、減価償却が資産の使用量を参照して計算される場合には、生産がない間は認識される減価償却費はゼロになる場合がある。

いずれの場合も、資産が一時的に遊休となるまたは活発な使用をやめる、または廃棄が見込まれる場合、これは、資産の帳簿価額を見積回収可能価額への減少につながる、減損損失の認識のトリガーになる場合がある。

企業は、戦争の結果として特定の資産が破壊されたと判断する場合がある。このような場合、資産が属するグループが全体として回収可能であると判断される場合でも、企業は資産を評価減する必要がある。

#### 減損損失および評価減に対する保険の影響

企業は、多くの場合、不動産の損害または死傷者の損失を軽減するために保険を保持している。IAS 第 16 号は、有形固定資産項目の減損または減失、関連する第三者からの補填に係る請求または支払い、およびその後の代替資産の購入または建設は、別個の経済的事象であり、そのように会計処理しなければならないことを強調している。3 つの経済的事象は、次のように個別に会計処理しなければならない。

#### •減損または減失に関して:

- IAS 第 36 号に従って、有形固定資産の減損を認識しなければならない。

– IAS 第 16 号に従って、除去または処分した有形固定資産項目の認識の中止を決定しなければならない。

- 減損、滅失または放棄した有形固定資産項目に対する第三者からの補填は、補填が受取可能になったときに純損益の算定に含めなければならない。
- IAS 第 16 号に従って、代替として修復、購入または建設した有形固定資産の取得原価を算定しなければならない。

詳細な情報については、**保険による補償セクション**を参照いただきたい。

## 金融商品及び契約資産

### 減損および評価に関する検討事項

ロシアとウクライナの戦争の結果として、企業は、投資およびローンの減損について評価する必要があるかもしれない。影響を受ける可能性のある投資には、株式、ローンおよび債券(場合によっては、ソブリン債務への投資を含む)が含まれる。さらに、戦争は、投資およびデリバティブを含む金融商品の公正価値に影響する国際金融市場の追加のボラティリティを生じさせる可能性がある(例えば、信用スプレッドが広がるまたは相手方の信用力が影響を受ける可能性がある)。

### 予想信用損失引当金(ECL)

ロシアとウクライナの戦争は、企業または個人を問わず、借手がローン関係での義務を充足する能力に影響を与える可能性がある。個人および企業の借手は、地域および産業セクターにおける経済的影響に対する特定のエクスポージャーを有する可能性がある。より広い意味では、経済成長予測の引下げは、多くの借手の債務不履行の確率を高め、損失率は、より一般的に資産価格の下落によって明らかな担保の価値の下落のために増加する可能性がある。

IFRS 第 9 を適用する際に、企業は、以下を反映する方法で ECL を測定しなければならない。

- 一定範囲の生じ得る結果を評価することにより算定される、偏りのない確率加重金額
- 貨幣の時間価値
- 過去の事象、現在の状況および将来の経済状況の予測について、報告日において過大なコストや労力を掛けずに利用可能な合理的で裏付け可能な情報

ECL に対する戦争の影響は、銀行やその他の融資ビジネスにとって特に困難であり、重大である。この影響は、非金融企業にとっても重大となる可能性がある。これは、ECL がローンにのみ適用されるのではなく、有利息の金融資産(例えば、債券)に対する多くの投資、営業債権、契約資産、リース債権、発行したローン・コミットメントおよび発行した金融保証契約にも適用されるためである。非金融企業におけるこれらのエクスポージャーの範囲は、グループ内ローンなどのグループ内取引または他のグループ企業の債務に関する報告企業が提供する保証のために、個別財務諸表においてもより大きくなる場合がある。

減損の一般的なモデルでは、ECL は、当初認識以降、金融資産(または他のエクスポージャー)の信用リスクが著しく増大(「SICR」)したかどうかに応じて、12 か月の ECL または全期間の ECL が認識される(「ステージ」分析)。この分析では、ロシアとウクライナの戦争の最終的な影響の不確実性を考慮した、特に困難な将来予測の情報の評価に基づく、金融資産の当初認識時点およびその後の各報告日における全期間の債務不履行確率の見積りが要求される。困難にもかかわらず、企業は、報告日において過大なコストや労力をかけずに利用可能な合理的で裏付け可能な情報に基づいて見積りを行うことが引き続き要求される。このような情報の源泉には、企業の継続的な信用評価プロセスで使用される情報、および時間の経過とともに利用可能になる経済または業界の財務予測が含まれる。このような不確実な時期に見積りおよび仮定を行うことに関連する困難が、企業が ECL 測定値を更新しないことの基礎とはならない。

ECL は、キャッシュ不足の確率加重引当額の合計であるため、このようなキャッシュ不足は、必ずしも借手の資金源の不足によるものではない理由で発生する可能性がある。例えば、借手はローンの返済に十分な資金を有しているが、ローンの返済に必要な特定の通貨へのアクセスが不足しているなど、制裁または他の障害のために、その能力が低下、ほとんどないまたはまったくない場合がある。このような障害は、借手が十分な資金源を有していても、返済すべき金額を支払う能力を制限する場合がある。このような障害は、予想信用損失引当金の基礎となるキャッシュ不足の一部として反映しなければならない。

### 営業債権

短期の営業債権のような金融資産および契約資産を有する企業にとって、単純化したアプローチの適用により、ECL の見積りの複雑さが軽減される。このアプローチでは、全期間 ECL が当初認識の日から認識されるため、複雑なステージ分析を実行する要求事項はない。しかし、全期間 ECL の測定は、一般的なモデルと同じ原則に従う。

実務において、営業債権のポートフォリオについての ECL の測定は、通常、複雑な分析は要求されない。リスク特性が共通している営業債権の大きなグループの過去の平均信用損失は、これまで確率加重の予想損失額の合理的な見積りであった場合がある。営業債権に使用される損失率アプローチの一般的な例は、過去の信用損失実績を使用して策定した引当マトリックスである。IFRS 第 9 号は、現在の状況および将来の経済状況の見積りを反映するために、過去の損失率を適宜調整することを要求している。

ロシアとウクライナの戦争は、企業が引当マトリックス・アプローチを再検討し、以下を検討することを要求するかもしれない。

- ECL の金額とタイミング、および代替的なシナリオに割り当てられる確率は、事後的判断を使用せずに報告日に過大なコストや労力を掛けずに利用可能な合理的で裏付け可能な情報に基づいていなければならない。現在の市場状況および将来予測の情報を反映しない未調整の過去の実績に基づいている場合、企業はこれまでの信用損失の見積りを再検討する必要がある。多くの場合、これは、不確実性の存在を考慮すると(例えば、制裁の影響、戦争の進行等)、重大な判断を要求される可能性がある。
- 見積りの基礎となる不利な経済状況を反映する関連性のある実績データが不足している可能性がある。企業はすでに債務者の債務不履行を観察している可能性があり、これらの観察が回復および他の債務者の将来の債務不履行の予想に与える影響を決定する必要がある。
- 潜在的な経済状況のボラティリティが高いことは、営業債権の比較的短いエクスポージャー期間であっても、予想損失率を算定する際に複数の経済シナリオを検討することの重要性を高める。
- 個々の債権の債務不履行の発生が高くなることにより、ポートフォリオ全体の債権が類似の信用リスク特性を示しなくなった場合、損失率を個々の債権または債権のサブ・ポートフォリオに適用する必要がある場合がある。これにより、より細かいレベルで引当マトリックスを適用すること、および個別ベースでの債権の数を増加させることが必要になる場合がある。企業は、各債務者の ECL の見積りに確率加重の結果が反映され、個別に評価されていないすべての債権について、適切な損失引当金が引き続き集合ベースで記録されるようにことを確実にしなければならない。

上記の検討事項は、IFRS 第 15 号で認識される契約資産にも適用される。

#### その他の債権

ステージ分析は営業債権および契約資産に対して要求されない場合があるが、ほとんどの企業は、単純化したモデルではなく、ステージ分析が必要となる一般モデルで会計処理される金融資産を保有する。例えば、グループ内債権、グループ外の企業に対する貸付残高および事業の処分に関連する債権である。将来予測の情報および複数の経済シナリオの影響も、このような資産にとってより大きな影響を及ぼす可能性が高い。

マイナスの経済シナリオへのウェイト付けの増加、および戦争によって最も大きな影響を受ける特定の産業セクターまたは地域へのエクスポージャーの結果として、企業は、したがって、ECL を評価する過去の方法の適切性を再検討し、最新のインプットが使用されることを確実にする必要がある。

#### 発行された金融保証契約

親会社は、その子会社、関連会社または共同支配企業の貸手に対して金融保証契約 (FGC) を発行し、貸手がそれらの企業の不払いにより被る損失を請求することを可能にすることができる。発行者の個別財務諸表、または関連会社または共同支配企業の債務が保証されている場合のグループの財務諸表では、企業またはグループが FGC に保険会計を適用していない場合、発行された FGC についての負債は、保証料の未償却額と IFRS 第 9 号に従って算定された ECL のうちいずれか高い方で認識し、測定しなければならない。戦争が子会社、関連会社または共同支配企業の事業に大きく影響し、その結果債務不履行のリスクが高くなると、ECL の金額が増加することにつながる。

#### 公正価値測定

IFRS 第 13 号「公正価値測定」は、公正価値が出口価格の概念に基づく市場を基礎とした測定であり、企業固有ではないことを強調している。したがって、公正価値測定は、市場参加者が資産または負債の価格付けを行う際に使用するであろう仮定に基づいて決定し、当該仮定が観察可能であるか観察可能でないかを決定しなければならない。公正価値ヒエラルキーに従って、企業は、関連性のある観察可能なインプットの使用を最大限とし、観察可能でないインプットの使用を最小限にすることが要求される。

極端な市場のボラティリティの時であっても、企業は、それらの価格の基礎となる取引が秩序あるものではないと判断できない限り、測定日時時点で観察可能な市場価格を無視することはできない。IFRS 第 13 号 B43 項に従って、取引が秩序あるものであるかどうかを判断する際に、市場全体が「投売りである」(すなわち、市場のすべての取引が強制清算または投売りである)であると想定し、公正価値を測定する際に観察可能な取引価格のウェイトを低くすることはできない。

観察可能な取引が秩序あるものかどうかを検討することに加えて、企業は、ロシアとウクライナの戦争によって重大な影響を受ける可能性のある以下の評価事項を考慮しなければならない。

- 評価技法で使用するインプットの評価、特にデリバティブ商品および非デリバティブ商品の両方の、信用リスク(相手先と自身の信用リスクの両方)および流動性リスクの現在の市場評価を含める必要がある。これには、評価技法を変更するまたは関連性のある取引に評価技法を補正(calibrate)することが必要になる場合もある。
- 公正価値を決定する際に、企業が、ブローカーおよび独立したプライシング・サービスからのデータに依拠できるかどうかの評価

極端なボラティリティの場合、2022年2月25日のモスクワ取引所の場合と同様に、証券取引所は閉鎖する場合がある。組織化された取引所における容易に利用できる取引がないことは、測定日時点の公正価値を決定する必要性を否定するものではない。証券取引は、他の法域または店頭市場、または類似の証券で生じている場合があり、組織化された取引所が一時的に閉鎖されて以来、金融商品の市場価格の変動に関する関連性のある情報を提供する。このような情報は、評価技法を使用して公正価値を決定する場合に関連性がある。

特定の金融商品の売買高が変動した場合、公正価値測定ヒエラルキーの再検討が要求される場合がある。

さらに、まれな場合を除き、IFRS 第13号は、レベル1のインプットが利用可能な場合(すなわち、企業が測定日現在でアクセスできる同一の資産または負債に対する活発な市場における未調整の相場価格)、調整なしで使用することを要求している。したがって、公正価値を測定するための基礎として、主要な(または最も有利な)市場で価格を使用するために、企業は測定日時点で当該市場にアクセスできなければならない。企業は、ロシアとウクライナの戦争の影響が、彼らがアクセスできる主要な市場の識別および/または金融商品に適用される公正価値ヒエラルキーに影響するかどうかを検討する必要があるかもしれない。

#### 流動性リスク管理

(例えば、インフレまたはエネルギー・コストの増加による)生産コストの増加は、企業の運転資金に影響を及ぼし、債務コベナントの違反につながり、負債が流動になる可能性がある。

企業は、サプライヤーへの後払い、および金融機関が企業のサプライヤーに支払うことと交換に企業が資金を引き出すことを可能にするサプライヤー・ファイナンスおよびリバース・ファクタリングのような金融機関との契約等の、代替的な資金源の使用を含め、このリスクを管理する方法を探す場合がある。企業が、これらのシナリオにおける銀行に対する負債が借入金としてではなく、買掛金またはその他の債務として表示するとこれまで判断していた場合、返済期間の延長は、それが引き続き適切であることを確実にするために当該分類の再評価を要求する。これらのファシリティの開示は、特に企業の資金調達または存続可能性に重要性がある場合に、重要である。

また企業は、営業債権を請求金額に対して割引金額で購入する金融機関を通じて、営業債権の早期決済を求める場合もある。このような取引は、ファクタリングした債権の認識の中止が適切かどうかを慎重に評価しなければならない。

顧客が悪影響を受ける業種または地域に集中している場合、集中リスクが、特に一部の企業にとって重大である可能性がある。このような企業は、重大である場合、流動性についての潜在的な影響を明確に開示する必要がある。

企業は、運転資本の増強または管理手法の使用が、IFRS 第7号「金融商品:開示」により要求される流動性リスク管理の企業の開示に、どのように反映されているかを検討しなければならない。また企業は、金融資産を運転資金のニーズのために売却する場合のIFRS 第7号により要求される金融資産の譲渡に関する特定の開示要求、およびサプライヤー・ファイナンスおよびリバース・ファクタリング契約を使用する場合の支払期限の到来する金額および支払った金額の財政状態計算書およびキャッシュ・フロー計算書における表示を決定する際に適用した会計方針および判断についても検討しなければならない。たとえば、企業は、以下についての十分に詳細な定量的および定性的な開示を提供することを検討しなければならない。

- 現金および資金源へのアクセス(リバース・ファクタリング契約を含む)
- 既存の資金調達の取決めの変更または変更の可能性
- 締結された新しい取決め
- 信用格付およびその資金調達のコストおよびアクセスに影響を与える変更(例えば、格付が投資適格を下回る場合)
- 報告日以後の進展

サプライヤーに支払う場合よりも遅く金融機関に支払う選択肢を通じて流動性リスクを管理するリバース・ファクタリング契約によって提供されている延長された資金調達の期間に依存している企業は、当該プログラムの影響が適切に開示されることを確実にする必要がある。金融機関が当該契約を取りやめた場合、特に企業がすでに財政上の困難にある場合、負債を決済する企業の能力に不利な影響となり得る。

また企業は、IAS 第7号において特定の投資を現金同等物とする既存の分類を再検討する必要がある場合がある。現金同等物に分類するには、投資、例えばマネーマーケットファンドが、短期の現金支払いに充当する目的で保有し、容易に一定の金額に換金可能であり、僅少な価値の変動にのみ晒されるものでなければならない。現在の経済状況は、多くの投資の価格のボラティリティを高め、流動性を低下させる可能性が高い。

## 金融資産の分類

一部の企業は、信用および流動性リスクを管理するための戦略の一環として債権を売却することを決定する場合がある。このような債権が「回収のために保有」として扱われ、償却原価で測定されている場合、売却の頻度と金額の増加は、企業の事業モデルに変化があったかどうか、または新しい事業モデルが開始されたかどうかを検討する必要がある。

企業は、当該増加を分析して、特に、当該増加が持続することが見込まれるかどうか、または将来の売却の量が頻度または金額で減少するかどうか（例えば、売却が信用リスクまたは流動性リスクの一時的な増大に対応している場合）を決定しなければならない。金融資産の信用度は契約上のキャッシュ・フローを回収する企業の能力に関連性があるため、その頻度および金額に関係なく、資産の信用リスクの増大による売却は、通常は回収するために保有する事業モデルと不整合であるとは考えられない。信用の悪化による潜在的な信用損失を最小化することを目的とした信用リスク管理活動は、このような事業モデルにとって不可分である。

「回収と売却のために保有」または「売却のために保有」の事業モデルで資産を保有する企業は、資産価値の下落または関連市場の流動性の低下のために、これまで予想していた売却がもはや行われることを見込まないかもしれない。IFRS 第 9 号 B4.4.3 項は、特定の資産に係る意図の変更（たとえ市況に著しい変化がみられる状況であっても）も、特定の市場の一時的な消失も、企業の事業モデルの変更を表すものではないことを規定している。

事業モデルの変更をトリガーとする分類変更は、非常にまれであり、活動が企業の営業にとって重要な場合にのみ発生することが見込まれる。分類変更は、分類変更日から将来に向かって適用される。

## 債務の条件変更

ロシアとウクライナの戦争に関連する事象のために財政上の困難が発生した企業の数の増加は、より多くの債務の再編につながる場合がある（例えば、満期を延長する、表面利率を減らす、コベナンツの条件を緩和する）。企業の債務者は、企業との契約の条件を再交渉することを求めるかもしれない。企業がこのような譲歩を認め、関連する契約上の取決めを変更する場合、条件変更による会計上の影響を評価しなければならない。同様に、企業自身が流動性または支払能力の問題を経験し、借入金またはその他の負債の条件を再交渉することを求め、その結果、既存の契約（キャッシュ・フローの修正または関連するコベナンツの修正のいずれか）が生じる場合がある。

金融負債に関しては、企業は、通常、定性的要因とともに、当該条件変更が金融商品のキャッシュ・フローの正味現在価値に 10%を超える変化をもたらすかどうかの評価（「10%テスト」）が含まれる、当該条件変更が大幅であるかどうかを検討しなければならない。条件変更が大幅である場合、既存の金融負債は認識が中止され、新しい負債が公正価値で認識され、認識の中止による利得または損失が生じる。しかし、条件変更が大幅ではなく、債務の認識が中止されない場合でも、当初の実効金利で改訂キャッシュ・フローを割り引くことにより生じる帳簿価額の修正は、純損益における条件変更利得または損失をもたらすことに注意することが特に重要である。

IFRS 第 9 号には、金融資産の条件変更の会計処理について関する限定的なガイダンスが含まれているが、特に条件変更が認識の中止につながるかどうかの評価について、一部の企業は、金融資産に対して金融負債に使用するものと同じ 10%テストを適用し、旧資産の消滅と新しい資産の認識として大幅な条件変更を会計処理する会計方針を有している。

IFRS 第 9 号 5.5.12 項は、金融資産の条件変更が認識の中止をもたらさないシナリオに、減損の要求事項をどのように適用するかに関する具体的なガイダンスを提供している。

グループ内の資金調達の取決めが条件変更される場合は、グループ間の資本拠出または分配の識別を検討しなければならない。企業は、条件変更の前に金融資産の減損があったかどうかを判断しなければならない。認識が中止された金融商品の帳簿価額と認識された新しい金融商品の公正価値との差額は、認識の中止の利得または損失と共通支配下の当事者間の資本拠出または分配に配分する必要がある場合がある。

## 見積キャッシュ・フローの変化

ロシアとウクライナは、債務契約における期限前返済、延長または転換要素の行使に関する予想の変化をもたらす可能性がある。このような要素が分離された組込デリバティブとして会計処理される場合、または金融商品全体が純損益を通じて公正価値で測定される場合（FVTPL）、それらの要素が行使される可能性の変化は公正価値評価に反映される。このような要素が償却原価で測定される主契約の負債性金融商品の一部として会計処理される場合、改訂された予想キャッシュ・フローが金融商品の当初の実効金利で割り引かれるため、純損益で認識される再測定修正が引き続き発生する可能性がある。転換要素が資本に分類される場合、その行使に関する予想の変化は、当初の資本に計上された金額に影響を与えない。

## ヘッジ会計

ロシアとウクライナの戦争は、ヘッジ会計を適用する企業の能力およびヘッジ関係の有効性の会計の両方に影響を与える可能性がある。

取引がキャッシュ・フロー・ヘッジ関係においてヘッジ対象として指定されている場合、企業は、当該取引がいまだに「可能性の非常に高い予定取引」であるかどうか、もしそうではない場合、発生がまだ見込まれるかどうかを検討する必要がある。例えば、企業は、戦争に関連する財政上の困難または一般的な経済的困難を踏まえて、購入または販売を行う意図を変更する可能性、または債務をロールオーバーする意図または能力を有しなくなる

可能性がある。また、相手方および顧客が報告企業から購入または報告企業に貸付ける能力が悪影響を受ける可能性があり、以前は可能性の非常に高いと考えられていた取引をヘッジする企業の能力が制限される可能性がある。たとえば、顧客への可能性の高い売上または銀行が実行したローンについての可能性の高い利息の支払いをヘッジする企業の能力は、その相手先が現在の経済環境で実行できない可能性がある場合は疑問になる場合がある。

企業が予定取引の発生の可能性がもはや非常に高くないが、まだ発生すると見込んでいる場合、企業はヘッジ会計を将来に向かって中止し、予定取引が発生するまで、その他の包括利益に認識され資本に累積されたヘッジ手段の利得または損失を繰り延べなければならない。予定取引がもはや発生することが見込まれない場合、ヘッジ手段の利得または損失の累計額は、直ちに純損益に振り替えなければならない。

指定されたヘッジ取引の予想される時期が変更された場合、企業は、企業のヘッジの文書化において識別されたヘッジ取引がこれまでと同じヘッジ取引であるかどうかを再評価することが要求される(すなわち、当該ヘッジ取引がまだ発生することが見込まれるかどうかを評価する)。

発生の可能性が依然として非常に高いヘッジされた予定取引の時期の変更は、純損益にも影響を及ぼす可能性がある。ヘッジ対象とヘッジ手段の金額および/または時期に差が生じるため、ヘッジの非有効部分が生じる可能性がある。企業が、ヘッジ対象の時期および金額を反映する「仮想デリバティブ」を決定し、この公正価値をヘッジ手段と比較して、純損益に認識されることとなるヘッジの非有効部分の金額を算定することが一般的である。ヘッジ対象の時期および/または金額が現在の経済状況に応じて変化する場合、企業は、ヘッジの非有効部分が適切に認識されることを確実にするため、仮想デリバティブを調整しなければならない。

最後に、信用リスクがヘッジ手段とヘッジ対象との間の経済的関係から生じる価値変動に著しく優越する場合、信用リスクの増加によりヘッジ関係のヘッジの有効性評価を満たさないことになる可能性がある。

#### コモディティの売買契約

IAS 第 32 号「金融商品:表示」、IFRS 第 7 号および IFRS 第 9 号は、金融項目である契約を主に取り扱う。しかし、これらの基準は、非金融項目を売買するいくつかの契約も取り扱う。(現金または金融商品の交換によって)決済できる非金融項目を売買する契約は、IAS 第 32 号、IFRS 第 7 号および IFRS 第 9 号の範囲に含まれる。ただし、企業の予定される購入、販売または使用の必要に従った非金融項目の受取りまたは引渡しの目的で締結され、引き続きその目的で保有されている契約は除く(すなわち「自己使用」のために保持される)。

供給と需要の著しい混乱は、これまでは現物決済されることが見込まれ、「自己使用」の契約として(すなわち、IFRS 第 9 号の範囲外として)会計処理されていたコモディティまたはその他の非金融資産を購入または売却する契約の現金純額決済をもたらす可能性がある。非金融契約が「自己使用」のために保有されるかどうかの評価は継続的な評価であり、契約の開始時にのみ行われるわけではない。そのため、非金融項目(例えば、コモディティ)を売買する契約の現金純額決済は、これらの契約を IFRS 第 9 号の範囲に含め、当該契約を IFRS 第 9 号の測定の対象となる金融資産または金融負債としての分類につながる。IFRS 第 9 号では、ヘッジ関係に指定されていないコモディティ・デリバティブは FVTPL で会計処理される。

コモディティの売買契約が自己使用目的であるかどうかを評価する際に、当該評価が適用される契約を識別する必要がある。各契約は、その全体を評価しなければならない。例えば、企業が 100 単位の契約を有する場合でも、その使用の必要は 80 単位のみで見込まれる。企業は、通常の事業の過程で必要としない契約の一部を純額決済する意向である。このような一部の純額決済は、異なる方法で達成することができる(例えば、20 単位の相殺契約を締結する、または 100 単位すべての引渡しを受け、直ちに 20 単位を販売することにより)。契約全体が、企業の見込まれる使用の必要に従っていると主張することはできないため、契約全体が IFRS 第 9 号の範囲に含まれる。

非金融契約の純額決済は、過去の純額決済の慣行を確立している場合、他の類似の契約が自己使用の要求事項を満たさないことのみを生じさせる。純額決済の過去の慣行が何であるかは、判断の問題である。企業は、その過去の行動、過去の純額決済の理由、および相対的な頻度を考慮する必要がある。特定の状況によっては、過去に純額決済が発生したのは、合理的に予想できなかった独立した非経常的な事象の結果であると主張される可能性がある。

企業はときに、非金融項目(例えば、石油のようなコモディティ)の供給のために現金を前払いする取引を締結する。一定の状況において、前払を支払った企業の場合、非金融項目を受け取ることを見込んでおり、自己使用の要求事項を満たしていることにより、IFRS 第 9 号の範囲に含まれないため、非金融資産の認識につながる可能性がある。同様に、現金を受け取った企業は、非金融項目を引き渡すことを見込んでおり、自己使用の要求事項を満たしていることにより、IFRS 第 9 号の範囲に含まれないため、非金融負債を認識する可能性がある。このような契約の現金決済の見込みは、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる金融商品として会計処理し、金融資産または金融負債に分類することにつながる。

#### 連結および持分法会計

ロシアとウクライナの戦争は、他の企業への関与に関連する企業の会計上の結論(例えば、他の企業への関与は連結すべきであるという結論)および開示に影響を与える可能性のある、特定の取引または事象が生じるかもしれない。このような取引または事象には、以下が含まれる。

- **通貨の交換可能性の欠如** — IFRS 第 10 号「連結財務諸表」を適用して、子会社は、親会社に資金を送金する能力を損なう厳しい長期的な制限があることに基づいては、連結から除外されない。親会社は、子会社を支配する能力を評価する際に、子会社から親会社への資金の移転に関する制限を考慮するが、それ自体では、そのような制限は支配を妨げない。
- **営業損失** — 戦争に伴う経済不況の間、投資先は大きな営業損失を被る可能性がある。投資先/借手が営業損失の結果としてコベナンツを不履行にした場合、貸手は借手に参加または決定する権利を得る場合がある。その場合、企業は、連結が引き続き適切であるかどうかを決定するために検討しなければならない。
- **子会社の関連性のある活動を指図するパワーに影響を及ぼす政府の制限の存在** — 戦争の結果として、政府の制限により投資先の権利またはガバナンス規定を行使する企業の能力を変更する場合、企業は、投資先を引き続き支配しているかどうかを検討する必要があるかもしれない。これは、共同支配の取決めおよび関連会社のそれぞれの文脈における、共同支配および重要な影響力の評価にも関連性がある。
- **タイムラグ** — IFRS 第 10 号は、連結財務諸表の目的で、子会社の報告日は、実務上不可能な場合を除き、連結財務諸表の日付に一致することを要求している。この場合、親会社は、子会社の財務諸表の日付と連結財務諸表の日付との間に生じる重要な取引または事象の影響を調整した、子会社の直近の財務諸表を使用して子会社の財務情報を連結しなければならない。IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」には、投資者または共同支配投資者が持分法を適用する際に使用する、関連会社または共同支配企業の財務諸表に関する同様の要求事項が含まれている。

現在の状況では、子会社の報告日と連結財務諸表（または持分法投資先の報告日と投資者の報告日）の間にタイムラグがある場合、子会社の財務諸表（または持分法投資先）の調整が要求される、戦争から生じる重要性のある期間中の事象が発生する可能性が高くなるかもしれない。

さらに、子会社が異なる報告期間の財務諸表を作成する場合、子会社の財務諸表をレビューして、グループの報告期間の末日に、項目が流動または非流動に正しく分類されていることを確実にする必要がある。例えば、子会社の財務諸表において修正を要しない事象と判断されるコベナンツ違反は、コベナンツ違反の日の後の日に作成され、貸手が連結財務諸表の日付から少なくとも 12 か月間返済を要求する権利を放棄していない場合、親会社の連結財務諸表において影響を受ける負債の分類変更が要求される可能性がある。

## 外国通貨の問題

### 長期グループ内投資

IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」の 32 項は、長期投資の性質である特定のグループ内の外貨項目についての利得および損失を、純損益で認識するのではなく、その他の包括利益で認識することを可能にする例外を提供している。当該項目が長期投資として適格であるためには、企業が「決済の予定がなく、予見可能な将来において決済される可能性も低い」と主張できなければならない。グループ内の項目を投資先への純投資の一部として特徴付けた企業は、ロシアとウクライナの戦争の結果として、その指定が依然として適切であるかどうかを再評価する必要があるかもしれない。例えば、戦争の影響を受けた国から撤退する予定または放棄した企業は、これまで「長期投資の性質」とであると判断された特定のグループ・ローンを、出口の事象に関連して「予見可能な将来」に決済できる場合に、引き続き長期投資として会計処理すべきかどうかを再評価する必要があるかもしれない。

### 高インフレ経済

IAS 第 29 号「超インフレ経済下における財務報告」は、超インフレが生じているとみなされる絶対的なインフレ率を定めるものではない。むしろ、経済が超インフレであることを示す特徴を示すもので、そのうちの 1 つは、3 年間の累積インフレ率が 100% に近づいているか、それを超えているということである。

歴史的に、政治的または経済的な事象の結果として重大な貿易の混乱があった際、影響を受けた国ではインフレ率が急速に上昇した。したがって、2022 年より前のインフレ水準が比較的低かったロシアおよびウクライナのような国々（2021 年末のロシアとウクライナの 3 年間の累積インフレ率はそれぞれ約 18% と 20%）が、大きく急速なインフレ率の急上昇となる可能性がある。この状況が続く場合、これらの国々の経済が高インフレ経済になったかどうかを評価することが要求されるかもしれない。

戦争の期間とその最終的な結果は、直接関与していない国もインフレ率の急上昇となるかどうかにより重大な影響を与える可能性があることに注意しなければならない。

### 外貨建取引の再測定

IAS 第 21 号は、機能通貨と外国通貨との間の直物為替レートを適用することにより、当初認識時に外貨建取引を記録することを要求している。その後の各報告日に、外貨建貨幣性項目および外国通貨において公正価値で測定されている非貨幣性項目は、それぞれ、決算日レートおよび公正価値測定の日々の為替レートを使用して換算される。

IAS 第 21 号 26 項は、複数の為替レートが利用可能な場合、使用するレートは、当該取引または残高が表す将来キャッシュ・フローが、測定日に発生したとした場合に決済し得たであろうレートである。

ロシアとウクライナの戦争の前、戦争の影響を現在受けている法域は、一般的に換算目的で使用される単一の公式の為替レートを公表していた。しかし、両国間の戦争が両国経済に影響を及ぼしている他の状況では、複数の為替レートが策定されるまたは政府によって承認されることが一般的であった。公式為替レートと非公式為替レートの両方が存在し、非公式為替レートが広くかつ法的な通貨換算の目的で使用されている場合、並行為替レートまたは二重為替レートの状況が存在する。このような状況において、取引が非公式レート（配当または利益送金のための外国為替を含む）で決済されたまたは決済されることを合理的に実証できる場合は、換算および再測定の目的で非公式レートを使用することが適切である。

ロシアおよびベラルーシに対する制裁の変更の可能性およびそのような制裁の法的解釈の可能性を考えると、企業が特定の通貨へのアクセスを法的に妨げられることができるかどうかは明確ではなく、したがって、それらの通貨で過去営業活動を行っていた在外営業活動体の機能通貨の評価に影響する可能性がある。その結果、企業は、当該在外営業活動体の機能通貨を再評価する必要があるかもしれない。このような状況の企業は、機能通貨の決定が、在外営業活動体がどのように営業活動を行うかの長期的な期待に基づくべきであることに留意いただきたい。したがって、制限が一時的な場合、機能通貨の変更は適切ではない可能性がある。

#### 外貨建財務諸表の換算

在外営業活動体の成果および財務状態が、連結または持分法のいずれかにより、報告企業の財務諸表に含めるために表示通貨に換算される場合、資産および負債は報告日の決算日レートを使用して換算され、収益および費用は取引日の為替レート（または適切な平均レート）で換算される。IAS 第 21 号 8 項では、決算日レートを「報告期間の末日現在の直物為替レート」と定義している。決算日レートは、企業が、現在市場で支払うまたは受け取る企業のレートでなければならない。経済的な混乱の場合、政府は、資本の出国を阻止するために、直物市場の為替レートとは異なる為替レートを課す場合がある（すなわち、国外に分配される収益または配当金のすべての送金に適用される、配当送金レート）。このような状況では、配当送金レートは、報告企業へのキャッシュ・フローがこのレートでのみ発生し、純投資の実現が海外企業からのキャッシュ・フローに依存するため、換算目的で使用するのに適当なレートとなる。上記の状況で外国子会社の換算に市場為替レートを使用することを認める異常な状況では、そのような取引の市場為替レートを取得した履歴と、市場為替レートで資金を調達する能力が含まれる。それ以外の場合は、配当送金レートを使用しなければならない。

さらに、ロシアとウクライナの戦争のような事象が過去に生じた際には、企業は多くの場合、配当を送金するために公式の為替レートを使用することが困難であった。複数の為替レートが存在する場合、企業は、関連性のある配当送金レートを決定する際に判断を使用しなければならない。この決定は、個々の事実と状況に基づくべきであり、企業は当該結論を裏付ける準備を行うべきである。そのような裏付けには、以下が含まれるが、これらに限定されない。

- 配当送金目的で非公式市場レートを使用することは合法であるという十分な証拠
- 将来、適格な有価証券の必要な量を取得することができるため、配当金の送金に非公式の市場レートを使用することができるという企業の主張を裏付けるのに十分な証拠

外貨換算に使用する配当送金レートの決定に関するその他の検討事項には、以下が含まれるが、これらに限定されない。

- 特定のレートを使用する能力の遡及的な評価を含む、配当送金に対して特定のレートを使用する企業の意図および能力
- 異なる為替レートにアクセスする能力についての企業の業種のプラスまたはマイナスの影響
- 累積された未送金の利益の評価に基づく潜在的または予想される配当金の送金量と、そのような量が配当送金に対して特定のレートを使用する能力に与えるプラスまたはマイナスの影響

#### リストラクチャリング計画

ロシアとウクライナの戦争の結果、企業は事業の一部の売却または閉鎖、営業の縮小のようなリストラクチャリング計画を検討または実施している可能性がある。このような計画では、以下を含む、多くの問題を検討することが要求されるかもしれない。

- 企業は、リストラクチャリングについての詳細な公式の計画を有しており、当該計画の実施を開始することまたは影響を受ける人々に対してその主要な特徴を発表することによって、企業がリストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待を、影響を受ける人々に惹起している。これらの要件の両方が満たされた場合、かつその場合のみ、リストラクチャリング引当金を認識しなければならない。
- 事業のどの部分も現状のまま直ちに売却が可能であり、1 年以内にそのような売却を完了する可能性が非常に高い。その場合、処分することとなる資産および負債は、IFRS 第 5 号を適用して売却目的保有に分類し、売却コスト控除後の公正価値が帳簿価額よりも低い場合、売却コスト控除後の公正価値に評価減する。

会社都合による解雇給付の会計処理についてのさらなる議論は、**解雇給付**のセクションを参照いただきたい。

## 顧客との契約による収益

ロシアとウクライナの戦争の結果として、企業は特定の顧客との契約を解約する必要がある場合がある(例えば、戦争の影響を受ける特定の市場での営業の停止、または撤退による)、または特定の相手先(例えば、制裁対象の相手先)との契約の締結を妨げる場合がある。戦争に伴うビジネスの混乱は、通常のビジネス慣行を使用して企業が顧客との契約を締結することを妨げる可能性があり、企業が強制力のある権利および義務を有するかどうかの判断に関連する課題を示す可能性がある。

さらに、戦争の影響を受けている顧客は財政上の困難または流動性の問題を抱えている可能性があるため、企業は、顧客との取決めの回収可能性を適切に評価し、変動対価(例えば、返品増加、企業の製品またはサービスの使用量の減少、またはロイヤリティの減少)に関連する見積りの変更を検討する手続を確立する必要があるかもしれない。これらの顧客の一部を支援するために、企業は以下を試みるかもしれない。企業は、購入コミットメント減らすために契約を改訂する、顧客がペナルティなしに契約を解約することを認める、または価格譲歩、将来の財またはサービスの購入の値引き、無料の財またはサービス、支払条件の延長またはロイヤリティ・プログラムの延長を提供する。

さらに、戦争の影響を受ける地域で事業を行っている企業も、財政上の困難およびサプライ・チェーンの混乱を経験している可能性があるため、顧客に前払いを要求する、財またはサービスの引渡しが遅れる、履行しなかった場合、サービス・レベルの合意を満たさなかった場合、または契約を終了した場合、ペナルティを支払うまたは返金する、または、その履行義務を充足するための予想外のコストが発生する可能性がある。したがって、戦争により企業とその顧客の両方が経験した状況の変化の結果として、企業は、顧客との契約からの収益を評価する際に、以下を検討する必要があるかもしれない。

- **契約の終了** — 企業は顧客との契約を終了する場合がある。例えば、制裁の結果としてまたは事業の停止のために、その財またはサービスを販売することができない場合がある。したがって、企業は、(1)期限が到来している対価が回収可能であるかどうか、(2)終了ペナルティまたは返金負債のトリガーとなるかどうか(不可抗力条項を慎重に評価した後。以下の**変動対価**の議論を参照いただきたい。)、(3)以前に認識された収益を戻し入れるかどうか、(4)契約関連の資産が減損するかまたは評価減しなければならないかどうかを検討する必要があるかもしれない。
- **契約変更** — 企業は、顧客との契約における強制力のある権利または義務を変更する場合がある。例えば、企業は顧客に価格譲歩を与えるかもしれない。その場合、企業は、当該譲歩が契約開始時点で存在していた変動性の解消(すなわち、変動対価に関連する取引価格の変更)、または当事者間の権利および義務を変更する契約変更によるものであるかどうかを検討しなければならない。

戦争の結果としてのみ提供される価格譲歩は、当事者間の権利および義務を変更する契約変更を表す可能性が最も高い。しかし、顧客が価格譲歩が与えられるという妥当な期待を有している場合(例えば、過去の取引慣行または企業によって行われた声明のために)、企業は、そのような譲歩の期待が、IFRS 第 15 号 87 項から 90 項を適用する取引価格の変更として見積もられ、会計処理するべき変動対価を生じさせるかどうかを検討しなければならない。さらに、すべての履行義務が充足されている場合、いかなる価格譲歩も、取引価格の変更として処理される。

さらに、企業は契約の範囲を変更するかもしれない(例えば、最低購入コミットメントを減らすことにより)。契約変更が増分手数料によって財またはサービスのみが契約に追加される場合、企業はまず、IFRS 第 15 号 20 項に従って、契約変更が独立した契約として会計処理されるかどうかを評価しなければならない。追加された財またはサービスが別個であり、独立販売価格で価格設定されている場合、このような条件変更は独立した契約であり、契約の状況を反映するように調整される場合がある(例えば、追加の販売コストがないための値引き)。この決定を行う際には、企業は、現在の環境に照らして、特定のクラスの顧客に対する財またはサービスの独立販売価格が変動したかどうかを検討しなければならない。財またはサービスの独立販売価格の変動は、これらの契約が条件変更されている場合を除き、以前の契約に影響を与えない。

契約に対する唯一の変更が取引価格の引下げである場合、または契約変更が独立した契約でない場合、企業は、契約変更を、残りの財またはサービスが別個のものであるため古い契約の解約および新契約の創出(将来に向かっての会計処理をもたらす)として、残りの財またはサービスが別個のものではないため当初の契約に対する累積キャッチアップ調整として、またはこれらの方法の組合せとして会計処理することを決定するために、IFRS 第 15 号 21 項のガイダンスを評価しなければならない。

- **契約の強制可能性** — IFRS 第 15 号 9 項は、契約の当事者の承認およびそれぞれの義務を履行する確約を含む、顧客との契約を会計処理するために満たさなければならない要件を提供している。

要件が満たされない場合、以下のいずれか 1 つが発生するまで収益を認識できない。

- IFRS 第 15 号 9 項の要件が満たされる。
- 財またはサービスを移転する残りの義務を有しておらず、かつ顧客が約束した対価のほとんどすべてを受け取っていて返金不要である。
- 契約が解約されており、受け取った対価が返金不要である。

- 企業が返金不要の対価を受け取り、当該対価に関連する財またはサービスを提供し、財またはサービスの提供を停止し、追加の財またはサービスを移転する義務を有していない。

状況によっては、当事者が、企業の通常の取引慣行において契約を承認できない場合がある。例えば、企業または顧客の社員が対応できないか、またはそれ以外により署名を提供できないため、企業は契約を締結する際に通常取得する署名を取得できない場合がある。したがって、承認プロセスが、企業とその顧客との間で強制可能な権利および義務をする契約を生じさせるかどうかを慎重に評価することが重要である。この決定を行う際に、企業は弁護士への相談を検討するかもしれない。強制力のある権利と義務が存在しない場合、前の段落で説明した要件の1つが満たされるまで収益を認識することはできない。

- **回収可能性** — IFRS 第 15 号 9 項(e)において顧客との契約は、「移転する財またはサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い (probable)」場合を除いて存在しない。価格譲歩が信用リスクの結果として提供される場合でも、当該対価には、変動対価として評価される、見込まれる価格譲歩 (黙示的な譲歩を含む) を含めるべきではない。さらに、回収可能性分析は個別の契約レベルで実行される一方で、企業は、評価において類似契約のポートフォリオ (例えば、リスクプロファイル、顧客の規模、業種、地域) を参照する場合がある。例えば、企業が類似契約のポートフォリオの 90% に対してほとんどすべての対価を回収する可能性が高い場合、企業は当該ポートフォリオに含まれるすべての契約について回収可能性の閾値を満たしていると結論付けることができる。しかし、企業は、回収可能性の要件を満たしていない特定の契約に関連する証拠を無視してはならない。むしろ、これら特定の契約を別個に評価しなければならない。

さらに、ポートフォリオ・アプローチにおいて契約が類似しているかどうかを決定する際に、企業は以前よりも詳細なレベルで契約を分解することを検討する可能性がある。例えば、企業が過去は地域別に契約を分解していないかもしれないが、一部の地域が他の地域よりも戦争の影響を大きく受ける可能性があることを踏まえると、その分解を再検討する可能性がある。事実と状況に重大な変化がない限り、企業は、契約が契約開始後に IFRS 第 15 号 9 項の要件を満たしているかどうかを再評価してはならない。戦争が顧客または顧客のポートフォリオの支払能力の著しい悪化をもたらす場合、企業は回収可能性を再評価しなければならない。例えば、顧客が流動性の問題または信用格付けの格下げを経験した場合、企業は、これらの状況が短期的な性質であるか、または顧客が支払う能力を有する可能性がもはや高くないという判断につながるかどうかを慎重に評価する必要がある。戦争の影響に伴う重大な不確実性のために、企業は、行った判断および検討したデータまたは要因を文書化することが重要である。企業が回収可能性の可能性が高くないと結論付けた場合、顧客との契約は存在しなくなり、したがって、収益、債権または契約資産を、もはや将来に向かって認識できなくなる。

その後の期間に回収可能性が高くなり、IFRS 第 15 号 9 項の他の要件が満たされている場合、企業は再び収益の認識を開始することができる。強制可能な契約が存在しない場合に、企業が収益を認識する前に満たす必要がある要件については、上記の**契約の強制可能性**議論を参照いただきたい。

- **変動対価** — 変動対価には、リベート、値引き、返金 (製品返品を含む)、価格譲歩などが含まれる。IFRS 第 15 号 56 項では、変動対価に関する不確実性が解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い場合 (highly probable) にのみ、企業は取引価格に変動対価の金額を含めなければならない。さらに、各報告期間において、見積った取引価格を見直さなければならない。

企業は、戦争の結果として、履行する能力および顧客の行動の予想される変化を検討しなければならない。例えば、企業は、製品の返品の増加、財またはサービスの使用量の減少、ロイヤリティの減少、遡及価格保護条項の発動の増加、クーポンまたはボリューム・リベートの償還率の変更、または履行ができないこと (例えば、適時に財またはサービスを引き渡すことができないまたはサービス・レベルの合意を満たすことができない) に関連する契約上のペナルティまたは損害賠償を支払う可能性がある場合、企業は見積った取引価格を見直すことを検討する必要がある場合がある。特定の状況では、企業のペナルティまたは損害賠償の見積りは、不可抗力条項によって限定される可能性がある。そのような条項が存在する場合、企業は、その事実と状況に基づいて、合法的に行使可能であるかまたは行使するかどうかを慎重に検討しなければならない。さらに、企業は、マイルストーン支払い、業績ボーナス、更新に基づくトレイル・コミッション、またはその他の業績関連手数料を達成できるかどうかを再検討する必要がある可能性がある。

見積った取引価格の引下げがある場合、見積りの変更により、これまで変動対価として認識されていた金額について、(例えば、返品に対する負債の増加の結果) の収益が戻し入れられることにつながる可能性がある。

また、見積った取引価格の減額を契約のすべての履行義務に配分する必要がある場合もある。ただし、見積った変動対価の変動が IFRS 第 15 号 85 項、86 項および 89 項に従って、履行義務のうちの 1 つだけまたは複数 (ただし全部ではない) に履行義務 (または別個の財またはサービス) に関するものである場合を除く (例えば、引渡し遅延に対するペナルティが、契約の一部の財またはサービスにのみ関連付けられる場合)。さらに、減額が小さすぎるため、認識した収益の累計額の重大な戻入れにならない場合、変動対価の制限を適用する際に、見積った取引価格の減額を認識する必要がない場合である。戦争が企業とその顧客に及ぼす影響に関連する重大な不確実性のため、企業が変動対価の適切な見積りを行うのは困難であるかもしれない。したがって、契約の回収可能性の評価と同様の方法で、企業は、行った判断および検討したデータまたは要因を文書化しなければならない。

さらに、企業は、価値が低下した顧客からの現金以外の対価（例えば、株式）を受け取る権利を有する場合がある。企業の会計方針が契約開始時の見積公正価値で現金以外の対価を測定する場合、価値の低下による契約開始後の現金以外の対価の公正価値の変動は変動対価ではなく、取引価格には反映されない。むしろ、現金以外の対価は、適用される IFRS 会計基準により会計処理しなければならない。

- **重要な権利** — 売上を減少を緩和するまたは戦争の影響を受ける特定の顧客を支援するために、企業は、将来の財またはサービスの値引きを含む、販売インセンティブを申し出ることがある。その場合、企業は、将来の財またはサービスの購入に対する販売インセンティブが、(1) (明示的か、顧客側に契約開始時に販売インセンティブを受け取るという合理的な期待があるため黙示的かを問わず) IFRS 第 15 号 B40 項に従った現在の収益契約に関連付けられている重要な権利、または(2) IFRS 第 15 号 72 項と整合する方法での交換時（すなわち、関連する財またはサービスについての収益が認識される時）に将来認識される値引きを表すかどうかを評価しなければならない。

さらに、新規契約または条件変更された契約の場合、企業は、重要な権利の独立販売価格の見積りを見直す（例えば、企業が使用期間を延長したためまたは顧客に追加のインセンティブを提供したため）、またはその未行使の仮定を再評価する（例えば、拡張または予想される使用パターンの変更のため）必要がある。例えば、企業は、顧客がポイントを使用する能力を拡張することによって、そのロイヤリティ・プログラムを変更する場合、企業は使用する未行使の仮定を再評価することが要求される場合がある。

- **重大な金融要素** — 財およびサービスの購入に関連して流動性の問題が発生している顧客を支援するために、企業は、支払条件の延長を提供する場合がある。同様に、流動性の問題がある企業は、財やサービスに関連する約束を履行するために、顧客に前払いを要求する場合がある。企業は、IFRS 第 15 号 60 項から 65 項に従って重大な金融要素が存在するかどうかを評価しなければならない。企業が既存の顧客契約の支払条件を変更する場合は、上記**契約変更**および**変動対価**の議論で説明した価格譲歩に関するものと同じガイダンスを検討しなければならない。さらに、支払条件の延長は、それ自体では契約が回収可能ではないことを示すものではないが、企業は、回収可能性を評価するための手続きを検討する必要があるかもしれない（上記の**回収可能性**の議論を参照）。
- **黙示的な履行義務** — 企業は、契約で明示的に約束されていない無償の財またはサービスを提供することにより、戦争の影響を受ける顧客を支援する可能性がある。IFRS 第 15 号 24 項と整合する方法で、企業は、顧客との契約に、企業が財またはサービスを移転するという顧客の妥当な期待を創出する取引慣行、公表した方針または具体的な声明により含意されている財またはサービスを提供する約束を含んでいるかどうかを決定しなければならない。

また、企業が顧客との以前の契約の一部ではない無料の財またはサービスを顧客に提供する場合もある（すなわち、以前の契約が締結された時点では、それらの財またはサービスを提供する明示的または黙示的な義務はなかった）。企業は、追加の約束した財またはサービスが、既存の顧客契約の変更であるか、既存の契約とは別に発生したコストであるかを慎重に評価しなければならない。このような状況では、IFRS 第 15 号 17 項の契約の結合のガイダンスを検討することが役立つかもしれない。当該ガイダンスは、(1) 契約が単一の商業的目的を持つパッケージとして交渉されている、(2) 1 つの契約で支払われる対価の額が、他の契約の価格または履行に左右される、または(3) 他の契約の財またはサービスと結合すると、単一の履行義務となる 1 つの契約における財またはサービスがある場合に、同一の顧客（または顧客の関連当事者）との契約が同時またはほぼ同時に締結された契約を結合することを規定している。さらに、企業は、無料の財またはサービスを提供する取決めの実質、および当該取決めに独立の取引としてまたは契約変更として会計処理することが、既存の契約で顧客に約束した財またはサービスに関連する収益の認識を忠実に描写するかどうかを検討しなければならない。

場合によっては、（顧客と新たに締結した別の契約の一部ではない）戦争の結果として顧客に提供される無料の財またはサービスは、特に、広範なベースでかつ顧客と交渉していない場合、契約変更とはみなされない場合がある。しかし、企業は、将来の契約において黙示的な約束を創出する慣行を策定したかどうかを判断する必要があるかもしれない。

- **収益の認識** — 戦争のために、企業が適時に履行義務を充足することができない場合、収益認識の時期を再検討する必要がある場合がある。収益は、財またはサービスの支配が顧客に移転するまで認識できない（すなわち、顧客が財またはサービスの使用を指図し、当該財またはサービスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有する場合）。例えば、施設の停止の結果、企業は履行義務を充足することができないため、履行する能力が回復するまで収益を認識できなくなる可能性がある。さらに、企業は、契約上のペナルティが取引価格に影響を与えるかどうかを判断しなければならない。場合によっては、企業がその履行義務を完全に充足できず、繰延収益の代わりに、(1) 契約の解約、(2) 完全に充足されなかった履行義務について以前に認識していた収益の戻入れ、および(3) 返金負債（またはペナルティの支払による追加の負債）の認識につながる可能性がある。

ときに、財またはサービスの移転の遅延は、顧客または他の外部要因によって引き起こされる場合がある。たとえば、出荷の遅延または製品の受領ができない（例えば、倉庫担当者が対応できない、輸送ルートまたは港が閉鎖される、施設が停止する）ために、顧客が製品の物理的占有を獲得できない場合がある。このような場合、製品の支配が移転する時点（例えば、出荷前または出荷後）を、慎重に検討しなければならない。さらに、顧客が製品の物理的占有を得られない場合、企業が、請求済未出荷のベースで製品を保持することを要求する場合がある。この状況では、企業は IFRS 第 15 号 B79 項から B82 項の請求済未出荷のガイダンスを検討する必要があることとなる。

サプライチェーンの混乱のため、企業は、一定の期間にわたり充足される履行義務を履行することに関連する予期しないコストが発生することもある。企業が、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するためにコスト・ベースのインプット法を使用している場合、企業は、増分コストが、(1)進捗度の測定値に影響を与えるか、または(2)財またはサービスの支配を移転する際に企業の履行を描写しないかどうか(例えば、コストが、予想外の金額の原材料、労働力または他の資源の仕損によるものである。)を慎重に検討しなければならない。その結果、企業は、契約を完了するために予想されるコストを再評価し、将来の原材料、労働力、および間接費の配分も検討する必要があるかもしれない。

- **製品保証引当金** — サプライチェーンの制約の結果として、保証タイプの製品保証を提供する企業は、その製品保証を充足するためにコストを増加させる可能性がある。企業は、IAS 第 37 号により製品保証引当金を増やすべきかどうかを再評価する必要があるかもしれない。
- **赤字契約** — 収益契約で損失が見込まれる場合、IAS 第 37 号に従って不利な契約の引当金を認識すべきかどうかを検討する必要がある。例えば、企業は、価格譲歩による収益の減少またはサプライチェーンの混乱による見積りコストの増加が、IAS 第 37 号の適用を直ちに認識しなければならない契約損失につながるかどうかを検討する必要があるかもしれない。
- **開示に関する検討事項** — 上記の状況の多くは、企業の開示に影響する可能性がある。これには、重大な契約終了または変更の開示、減損による契約資産の重大な変動の開示、重大な支払条件(重大な金融要素を含む)、および企業が残存履行義務(解約された取引または顧客との契約として IFRS 第 15 号 9 項の要件を満たさない取引を除外する)について、収益を認識すると見込んでいる時期が含まれる(が、これらに限られない)。ロシアとウクライナの戦争によって生じる不確実性のレベルを踏まえると、企業は特定の重要な見積りを行うことが困難であるかもしれない。したがって、企業は、収益契約を会計処理する際に行った重要な判断(例えば、回収可能性の評価、変動対価の見積りおよび制限、返品、返金、および他の同様の義務の測定、一定の期間にわたり認識される履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定、および独立販売価格および重要な権利の未行使の仮定の算定)を開示することが適切であると結論付けるかもしれない。

### 不利な契約の引当金

未履行契約の開始時点で、契約の両当事者は、通常、契約に基づき発生するコストと同等以上の便益を受けることを見込んでいる。政府の制裁および他の戦争の影響により、契約による義務を履行するための不可避的なコストが受け取ると見込まれる便益を上回り、不利な契約となる可能性がある。IAS 第 37 号は、不利な契約に関する引当金の認識を要求している。

例えば、サプライチェーンの問題またはより高価な外注された労務費の利用につながるサービスを提供する人員の不足のため、顧客契約を履行するためのコストが増加した結果、不利な契約の引当金が要求される場合がある。

不利な契約のために認識される引当金は、契約から解放されるための最小の正味コスト、すなわち以下のいずれかのうち低い方を反映しなければならない。

- 契約履行のコスト
- 契約不履行により発生する補償または違約金

ただし、契約に専用の資産が含まれる場合、別個の引当金は、当該資産に関する減損損失が認識された後のみ認識される。

契約から解放されるための最小の正味純コストを算定する際に、企業は、特定の異常な状況で違約金を負うことなく、契約を終了することを可能にする契約の条件に注意を払わなければならない(「不可抗力条項(force majeure)」。契約にロシアとウクライナの戦争などの事象により成立できるような不可抗力条項が含まれている場合、企業はさらなる義務を回避できるため、契約が不利ではない可能性がある。

引当金は、以下に関して認識してはならない。

- 指定された引渡日までに財が供給されていない場合に発生する、引渡し遅延のペナルティのような収益契約の条件に関する不履行に対するペナルティ:このようなペナルティは、収益に影響する変動対価を構成するため、IFRS 第 15 号により会計処理され、そのため IAS 第 37 号の範囲には含まれない。ペナルティがすでに発生している場合でも、関連する負債は IFRS 第 15 号により会計処理され、IAS 第 37 号における引当金として会計処理されない(顧客との契約による収益セクションの変動対価を参照)。しかし、契約がペナルティ条項の結果として全体として不利になった場合、結果として見込まれる正味の損失に対する引当金を認識しなければならない。
- 開始日の後に不利になるリース(IFRS 第 16 号「リース」の 6 項に従って会計処理される短期リースおよび少額資産のリースを除く):これらのリースは、その代わりに、IFRS 第 16 号の一般的な要求事項を適用して代わりに処理される。例えば、企業は、IAS 第 36 号を適用して使用権資産の減損を算定し、認識する。しかし、別個に会計処理される非リース要素に対して、不利な契約の引当金を認識する必要がある場合がある。
- 将来の営業損失:ロシアとウクライナの戦争の結果として、一定期間の営業損失を予測する可能性がある。このような損失は、顧客の需要の減少またはサプライチェーンの混乱に起因する可能性がある。IAS 第 37 号は、将来の営業損失に対する引当金の認識に関する以下の 2 つの禁止事項を定めている。

- 一般的な禁止事項は、現在の義務がなく、したがって負債がないという理由による(ただし、将来の営業損失の見込みは、資産が減損しているかどうかをテストする必要性を示している可能性がある)。
- リストラクチャリングの日までの将来の営業損失に関する特定の禁止事項(これも、損失が不利な契約に関連している場合を除き、現在の義務がないことが理由である)。

### 保険による補償

ロシアとウクライナの戦争に起因する損失を被る企業は、保険による補償を受ける権利がある場合がある。例えば、企業の保険契約は、政府により接収された資産または影響を受ける地域で破壊された資産に関連する損失、閉鎖された工場資産の減損、契約終了のペナルティのカバーを提供する場合がある。さらに、一部の企業は、これらの特定の事象に起因する逸失利益のカバーを提供する事業中断保険を有している場合がある。

#### 保険で補償される損失

補填の認識の基礎は、発生した資産は関連する義務とは別であるというものである。偶発資産に関する IAS 第 37 号の要求事項と整合的に、そのような補填は、企業が義務を決済した場合に受け取ることがほぼ確実である場合にのみ認識するべきである。

補填資産の金額ではなく、補填資産の存在がほぼ確実でなければならないことに注意すべきである。企業は、特定の引当金をカバーする保険を有していることがほぼ確実であるかもしれないが、保険会社から受け取る正確な金額は確実ではないかもしれない。可能性のある補償の範囲について、企業が信頼のある見積りに到達できる限り、最終的に受け取った金額が異なる可能性がある場合でも、これを資産として認識することができる。

保険による補償の可能性がほぼ確実であるという結論は、重要な判断を伴い、関連するすべての事実と状況に基づかなければならない。補填資産の認識の閾値が満たされているかどうかを判断する際に、企業は、特に、保険会社の支払能力を理解し、支払いの可能性を評価するために、検討中の請求の種類に関連する、保険会社との十分な対話および過去の経験を有することが必要である可能性が最も高い。損失が保険を通じて回収可能と考えられるかどうかを評価する際に、企業が直面する可能性のある他の潜在的な課題には、(1)ロシアとウクライナの戦争に起因する損失がカバーされている事象から特に除外されるかどうかを検討する必要性、(2)異なる会社からの保険の複数の層を含む、カバーの範囲および制限、(3)保険会社がカバーに異議を申し立てる範囲(もしあれば)が含まれるが、これらに限定されない。弁護士との相談も必要となる場合がある。

補填資産が認識される場合、その表示は以下のとおりである。

- 財政状態計算書では、別個の資産が認識される(これは引当金の額を超えてはならない)。
- 純損益には、正味の金額が表示され、補填を控除した義務の予想コストとなる。

#### 事業中断保険

ロシアとウクライナの戦争の影響を受ける地域で事業を行う企業は、サプライチェーンの混乱から、より広範な規模で、貿易を制限または排除するロシアおよびベラルーシに対する制裁に至るまで、一時的に操業を停止することが強いられている場合がある。事業中断保険は、被保険者の企業の見込み収益または利益を保護するために設計されていることにより他の種類の保険のカバー範囲とは異なる。このような保険はまた、通常、中断期間中に発生した特定のコストおよび損失の補填も提供する。

これらのコストは、物的損害による損失を類推し、したがって、補填は、それを受け取ることがほぼ確実である場合にのみ認識される。これは、保険会社が請求を受け入れるまで確立するのが難しい場合がある。企業は、中断期間中に発生した固定費に関連すると見込まれる保険の補償に対して債権が認識されるかどうかの評価に関連して、アドバイザーと相談することが推奨される。

#### 従業員の停職および解雇給付

事業の混乱、サプライチェーンの混乱、施設および設備への損害の原因に加えて、ロシアとウクライナの戦争は、ロシアおよびベラルーシに対して様々な制裁を発動し、影響を受ける地域で(または影響を受ける地域の企業と)事業を行う企業に悪影響を及ぼす可能性がある。このような影響の例としては、取引の制限、重要な部品の不足、材料コストの大幅な増加が含まれる。その結果、一時的な従業員のレイオフ(furlough)、施設の閉鎖または一時的または恒久的な販売の停止を通じて、企業は労働力を削減する必要があるかもしれない。したがって、企業は、従業員を他の場所に再配転する、または従業員を恒久的に解雇または一時的レイオフしたりする必要のあるかもしれない。また、戦争が企業の事業に及ぼす長期的な影響に関する情報が得られるにつれて、その後のリストラ措置を検討せざるを得なくなる可能性もある。

これらの行動に加えてまたはこれらの行動と連携して、特定の雇用主は従業員に給付を申し出るかもしれない。これらの施策をどのように会計処理するかを決定する際には、従業員に提供される給付の認識時期に影響する可能性があるため、企業は、検討またはコミットされている各行動の内容および特徴を識別することにより開始しなければならない。

#### 給与の継続支払い、雇用の一時休業

一部の企業は、休止期間中に活発に働いていないにもかかわらず、必要に応じて従業員を呼び戻す権利を保持し、従業員が休止期間中に他の場所で仕事を始めることを防ぐために、従業員に引き続き補償することを申し出る場合がある。

企業が、活動の減少期間中に雇用コストを削減するために、この性質の一時休業の取決めを利用する場合、一時休業のコストは、有給休暇(例えば、休日または有給休暇)と同様の短期給付として分類しなければならない。短期有給休暇は、IAS 第 19 号「従業員給付」の 13 項および 18 項で説明されているように、累積する場合にのみ負債を生じる。従業員は、休業が発生し休業が続く限り支払いを受け取る権利のみ有するため、これは、説明された状況では当てはまらない。企業は、条件が許可され、通常の労働の取決めおよび報酬に戻る場合に、従業員の一部または全員に職場復帰を求める裁量権を有する。したがって、このような状況では、休業のコストは、休業期間にわたって認識しなければならない、最初に発生させるべきではない。記載の状況では、支払いは解雇給付として分類するべきではないことに留意が必要である。この支払は、(IAS 第 19 号 8 項の解雇給付の定義で要求される)従業員の雇用の終了と交換ではなく、従業員の雇用の休業と交換に支払われる。

#### 解雇給付

雇用の終了の結果として、企業により給付が提供される場合、企業はその義務を、当該給付の申し出を撤回できなくなった日、または IAS 第 37 号の範囲に含まれ解雇給付の支払いを伴うリストラクチャリングに係るコストを認識した日のいずれか早い方の日に認識しなければならない。IAS 第 19 号は、企業が申し出を撤回できなくなった日を定めるさらなるガイダンスを提供している。特に、IAS 第 19 号 167 項は、従業員の雇を終了するという企業の決定の結果として支払われる解雇給付については、企業が申し出を撤回できなくなるのは、以下の要件のすべてを満たす解雇計画を、影響を受ける従業員に企業が通知した時である。

- その計画を完了するために必要となる行動は、計画に重大な変更が行われる可能性は低いことを示している。
- その計画が、雇を終了する従業員の数、職種または職能および勤務地(ただし、計画は個々の従業員を特定する必要はない)並びに予想される完了日を特定している。
- その計画が、従業員が受け取る解雇給付を十分に詳細に定めていて、従業員が自らの雇が終了した場合に受け取る給付の種類と金額を算定できる。

解雇給付についての測定の要求事項は、その内容に従って決定される。したがって、IAS 第 19 号 169 項に示されているように、企業は以下のように解雇給付を測定しなければならない。

- 解雇給付が退職後給付の引上げである場合、IAS 第 19 号の退職後給付の要求事項を適用しなければならない。そうではない場合、
- 解雇給付が認識される事業年度の末日後 12 か月以内に、すべてが決済されると予想される場合には、IAS 第 19 号の短期従業員給付の要求事項を適用しなければならない。
- 解雇給付が認識される事業年度の末日後 12 か月以内に、すべてが決済されると予想されない場合には、IAS 第 19 号のその他の長期従業員給付の要求事項を適用しなければならない。

#### 法人所得税

企業は、ロシアとウクライナの戦争に起因する可能性のある収益性、流動性および減損の懸念が、影響を受ける法域の法人所得税の会計にもどのように影響するかを検討しなければならない。例えば、法域の当期利益の減少または損失の発生は、予想利益の減少または将来の損失の予測と相まって、企業の繰延税金資産の一部または全部が回収できる可能性が高い(probable)かどうかの再評価につながる可能性がある。利益が減少または減損が損失を生じさせた場合、企業は、当該法域において、関連する繰延税金資産を完全にまたは一部を実現するために適格な特性(すなわち、資本または営業)の、税法の下で利用可能な繰戻しまたは繰越し期間内の十分な課税所得があるかどうかを検討する必要がある。

IAS 第 12 号「法人所得税」が認めているように、一時差異を解消する時期をコントロールすることができ、かつ予想可能な期間内に当該一時差異が解消しない可能性が高い(probable)ため、子会社、支店および関連会社および共同支配の取決めに対する持分に関連する将来加算一時差異について繰延税金負債が認識されていない場合がある。逆に、一時的差異が将来解消する可能性が高い(および繰延税金資産が回収される可能性が高い)ため、このような投資に関連する将来減算一時差異について繰延税金資産を認識している場合がある。現在のマクロ経済環境に起因する流動性の問題またはその他の課題を有する企業またはその子会社について、投資先の未分配利益の送金に関する意図に変化がある場合は、これらの結論を再検討することが適切である可能性がある。

予想利益の調整(他の減損分析について想定されるものと同様に)も、期中報告目的の企業の年次実効税率に考慮する必要がある。戦争の結果として、便益が認識できない 1 つまたは複数の法域で損失が発生する可能性がある。したがって、このような法域は、企業の年次実効税率から除外し、別個に考慮する必要がある。他のより極端な例では、マクロ経済状況の変化による企業の予想利益の全体的な減少は、企業の年次実効税率が、年間の見積った経常的な利益の変動に非常に敏感になり(例えば、企業の益金不算入項目または損金不算入項目がより重要であり、全体的な利益に比例しない場合)、企業の見積年次実効税率は誤解を招くことになる可能性がある。このような場合、損金不算入項目および益金不算入項目を、法人所得税費用を算定する際に別個の収益または費用の流列として考慮するか、または個別に期中税金費用の算定に含めるかを検討しなければならない。

## 継続企業の開示

ロシアとウクライナの戦争は、影響を受ける地域で重要性のある事業を行っている企業、またはそのような地域の企業との重要性のある投資または融資活動を行う企業のビジネスの運営を著しく混乱させている可能性がある。これらの企業は、混乱が長期化し、製品またはサービスに対する需要の減少または重大な流動性不足(またはその両方)をもたらす、特に、企業が、報告日から少なくとも12か月、それに限定されないが、継続企業として存続することができるかどうかを経営者が評価する必要がある。

経営者に企業の清算もしくは営業停止の意図がある場合、またはそうする以外に現実的な代替案がない場合を除いて、財務諸表は、継続企業の前提で作成される。この評価を行う際に、経営者が、企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような事象または状態に関連する重要な不確実性を発見した場合には、企業はその不確実性を開示しなければならない。

企業の現在の事実と状況は、継続企業の前提での作成に異議を申し立てられるかもしれない。企業が「継続企業」かどうかを評価する際に、通常、以下の要因を考慮することが要求される。

- 業績の予測が、企業の利用可能な借入枠および関連性のあるローン・コベンツの遵守に対して十分なレベルのヘッドルームをもたらすかどうか。
- 予測可能な期間に十分なコミット済み借入枠の利用可能性、および貸付の相手先が資金を提供できないという兆候があるかどうか。

継続企業の前提が適切であるかどうかの評価は、後発事象を考慮に入れる。

この評価を行う際には、経営者は財務諸表の発行の承認日まで入手可能なすべての情報を検討する必要がある(特定の法域では、現地の規制によりこの期間を延長する場合がある)。経営者が、企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような重要な不確実性を発見している場合、IAS第1号125項は、財務諸表にこれらの重要な不確実性を開示することを企業に要求する。当該開示は、企業自身の状況に特有のものでなければならない。例えば、どのようにおよびいつ不確実性が具体化するかもしれないか、企業の資源、営業、流動性および支払能力への影響を説明する。企業が継続企業であるかどうかを判断する際に使用される仮定は、財務諸表の他の分野で使用される情報(例えば、流動性リスク管理の開示、非金融資産の減損、繰延税金資産の認識、ヘッジ会計)と整合的でなければならない。

企業は、計画的な緩和策の実現可能性および有効性を含むすべての関連性のある情報を検討した後、IAS第1号25項において開示が要求される継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような重大な不確実性がないと結論付けるかもしれない。

しかし、結論に達するためには、多くの場合、考慮すべき結果の範囲および当該結果に割り当てる確率に関する重要な判断が伴う。さらに、可能性のある結果の範囲および企業の将来の営業への影響は広範であり、可能性のある結果により多いまたは少ないウェイトを割り当てることは、重要性のある不確実性の存在に関する企業の結論に違いをもたらす可能性があることを意味する。

IAS第1号122項は、財務諸表で認識されている金額に最も重要な影響を与える判断を開示することを要求する。IAS第1号122項はまた、特に他の合理的な判断が異なる結論をもたらした可能性がある場合、IAS第1号25項において重要性のある不確実性の開示は要求されないという結論に達するために企業が行った重要な判断の開示もする。これは、企業の継続企業としての存続能力に対して重要性のある不確実性が存在しないと結論付けたが、この結論に達する際に重要な判断を伴った場合には重要な判断の開示が要求されるという、2014年7月のIFRICアップデートでIFRS解釈指針委員会が到達した結論と一貫している。このような開示は、流動性、存続可能性および支払能力に対する圧力を理解するために十分な情報を財務諸表の利用者に提供するために重要である。

企業が、継続企業として継続する能力に関する重要性のある不確実性がないと結論付けた場合であっても、財務諸表の利用者に目的適合性がある可能性のある情報には以下のものが含まれる。

- 検討していた異なる継続企業のシナリオ
- ストレス・テストの対象となっているインプットおよび当該ストレス・テストが継続企業の結論にどのように影響を与えたかの説明
- 経営者が流動性を向上させるために取ることができる緩和行動
- 貸借対照日後の流動性の変化。特に新しい借入枠の取決め、既存のファシリティの延長、負債性金融商品または借入枠の再交渉またはローン・コベンツの放棄
- 引出済および未引出しの資金枠のレベル
- どのようなコベンツが実施され、その違反が見込まれるかどうか

- 企業が継続企業として存続し続けるための構造的な変化の必要性

また企業は、その法域の規制当局によって明示されたこれらの事項の開示に関する追加の期待も考慮しなければならない。

### 後発事象

ロシアとウクライナの戦争に起因する地政学的な不確実性および変化が急速にまたは予期せず発生するかもしれない可能性を踏まえると、企業は、報告期間の終了後財務諸表の発行の承認日より前に利用可能になる情報を慎重に評価しなければならない。

財務諸表の金額は、報告期間の末日時点で存在した状況の証拠を提供する後発事象を反映するように修正しなければならない。報告期間の後に発生した状況を示す事象は、修正を要しない事象である。それらは、財務諸表の項目の認識または測定には反映されないが、重要性がある場合は開示が要求される。

多くの場合、「事象」は企業固有であり、より正確な分析を可能にする特定の会計に関連付けられる。しかし、時には「事象」がマクロ経済的な性質であり、そのような状況が報告日に「存在」したかどうかを確認することが困難になる可能性がある、一連の財務諸表における多くの見積りに広範な影響を及ぼす。

2022年1月31日以前(すなわち、2022年2月24日より前)に終了する報告期間に関しては、企業は、戦争から生じる経済的および地政学的リスクの潜在的な影響を、修正を要しない事象として取り扱うべきである。しかし、戦争の期間および進行により、その後の報告期間においては、戦争の影響は財務諸表の資産および負債の認識および測定に影響する可能性がある。これは、報告日および企業の事業の特定の状況に大きく左右される。

修正を要しない事象に重要性がある場合、企業は当該事象の内容およびその財務上の影響の見積りを開示することが要求される。見積りは正確である必要はない。定量的な情報をまったく提供しないことへの影響の指標として、見積りの影響の範囲を提供することが好ましい。しかし、定量的な影響を合理的に見積もることができない場合は、その影響を見積もることができないという記述とともに、定性的な記述を提供しなければならない。

デロイト会計リサーチ・ツール(DART)は、会計および財務情報開示資料の包括的なオンライン・ライブラリです。

[iGAAP on DART](#) では完全版 IFRS 基準へのアクセスが可能であり、以下のリンクがあります。

- デロイトの最新の iGAAP マニュアル。IFRS 基準に基づく財務報告のためのガイダンスを提供しています。
- IFRS 基準に基づいて報告する企業のモデル財務諸表

さらに、iGAAPの [Beyond the numbers](#) は、企業の価値を大きく上げることができる、より広範な環境、社会的およびガバナンスの事項を踏まえてビジネスが考慮しなければならない、開示要求および推奨事項についてのガイダンスを提供しています。

DART へのサブスクリプションを申し込むには、[ここ](#)をクリックして、アプリケーション・プロセスを開始し、iGAAP パッケージを選択します。

サブスクリプションパッケージの価格を含む DART の詳細については、[ここ](#)をクリックしてください。

# Deloitte. トーマツ.

## デロイト トーマツ

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万 5 千名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュートマツ リミテッド(“DTTL”)、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人(総称して“デロイトネットワーク”)のひとつまたは複数を指します。DTTL(または“Deloitte Global”)ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市(オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む)にてサービスを提供しています。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500®の約 9 割の企業や多数のプライベート(非公開)企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をパーパス(存在理由)として標榜するデロイトの約 345,000 名のプロフェッショナルの活動の詳細については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、デロイト トウシュートマツ リミテッド(“DTTL”)、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人(総称して“デロイト・ネットワーク”)が本資料をもって専門的な助言やサービスを提供するものではありません。皆様の財務または事業に影響を与えるような意思決定または行動をされる前に、適切な専門家にご相談ください。本資料における情報の正確性及び完全性に関して、いかなる表明、保証または確約(明示・黙示を問いません)をするものではありません。また DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、社員・職員または代理人のいずれも、本資料に依拠した人に関係して直接または間接に発生したいかなる損失および損害に対して責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。