

# IFRS Alert

## 東北地方太平洋沖地震による会計上の影響

pwc

March 2011

東北地方太平洋沖地震とそれに伴う津波、そして福島第一原子力発電所において今なお続く不確実な状況は、日本の広範な地域に壊滅的な影響を与えました。今も東北および周辺地域の人々が自然災害および引き続き不安による精神的負担を強いられている中ではありますが、企業においては自社の財務報告に注意を向け震災のもたらす会計的な影響を、今後検討する必要があります。当アラートは、包括的ではないながらも、自然災害による、財務諸表におけるIFRSの会計上の影響に関する情報を提供するものです。

### 影響を受けるのは誰か？

今回の地震、津波、および(もしくは)福島第一原子力発電所の事故によって影響を受ける、IFRSに基づいて財務報告を行うすべての企業は、財務諸表における報告上の影響を検討しなければなりません。また、IFRSに基づいて財務報告を行うその他の利害関係者(例:企業顧客、債権者、納入業者、サービス業者等)においても財務諸表における関連する影響を検討する必要があります。

**注:** 貸借対照表日以前に発生した自然災害や事象による影響を受ける場合、当期の包括利益計算書および貸借対照表に重大な影響が及ぶ可能性があります。貸借対照表日以後に自然災害の影響を受けた企業の包括利益計算書および貸借対照表が影響を受けることはないと思われませんが、一定の開示義務を満たさなければなりません。

### 減損損失はいつ認識すべきか？

#### 物的資産、のれん、無形資産の減損

資産が物理的に損傷している状況においては、災害が減損の兆候となる可能性があります。企業はかなりの減産を強いられ、顧客へのサービス提供が影響を受けたりしています。このような事例(およびその他の事例)はすべて、企業の将来の収益性に影響を与える可能性があります。企業は日本における当該災害が減損の兆候であるかどうかを評価し、減損しているかどうかを判断するための以下のガイダンスを適用すべきと考えられます。

IAS36号「資産の減損」は物的資産、のれん、無形資産を含む非金融資産の帳簿価額の評価に関するアプローチを規定しています。物的資産によっては即時の全額費用処理が必要となる可能性があります。その他の資産はのれんと無形固定資産は回収可能価額に関する災害の影響を測定するために(資金生成単位もしくは資金生成単位グループのレベルにおいて)減損テストが実施されることになります。

この災害が減損の兆候である場合には、当期中に既にテストを実施済みである場合であっても、のれんの減損テストを実施しなければなりません。

物的資産、のれん、および(または)無形資産の回収可能額を判断する場合、経営者は、資産の予想残存耐用年数とその期間における見積将来キャッシュ・フローに対する災害の影響を検討しなければなりません。例えば、東北地方に存在する企業は、今回の地震、津波および福島第一原子力発電所の事故によって多大な影響を被りました。通常の営業活動は、瓦礫の除去あるいは避難区域の解除まで一時停止となっており、また、このような企業の将来の営業活動も、損害を受けたインフラストラクチャーによって阻まれることが予想されます。これらの事象は損害を受けた多くの企業の将来の収益性にかなりの影響を与えることが予想され、経営者の見積キャッシュ・フローに反映する必要があります。

**注:** 償却原価で計上されている資産については、減損損失は純損益で即時認識されます。再評価額で計上されている資産に関する減損損失は再評価額の減少として処理されます。損失は、同一の資産に関する再評価剰余金の金額を超えない範囲で、その他の包括利益に認識します。超過分については、純損益に即時認識します。

### **償却原価で計上される金融資産の減損**

多数の企業において金融資産についての減損も留意する必要があります。このことにより、例えば、災害の影響を受けた地域を拠点とする顧客に住宅ローンや事業資金融資を提供する金融機関や、被災した顧客に対する未決済の受取債権や未収金を有する企業は影響を受けるでしょう。経営者は、減損損失が発生しているかどうかを判断するため、IAS 39号「金融商品：認識及び測定」のガイダンスに基づいてこのような貸付金や受取債権の回収可能性を評価する必要があります。また、債権の回収可能性の集成的評価に用いられるインプットに災害の広範な影響を織り込む必要があります。

### **株式の評価**

この災害は、直接的に影響を受ける企業および間接的に影響を受ける企業の双方の収益獲得能力に影響を与える可能性があります。経営者は、売却可能資産に関し、IAS39号に基づく減損の客観的証拠が存在するかどうかを評価する必要があります。これには、公正価値の下落が重要かもしくは長期にわたるかどうかの評価も含まれます。減損の客観的証拠が存在する場合には、その他の包括利益に認識された累積的損失が純損益に振り替えられることとなります。

収益予測に基づく評価技法およびインプットが非上場株式の評価に使用されている場合、経営者は、売却可能資産に直接的もしくは間接的に及ぶこの災害の影響に基づいてこれらの適切性を再評価する必要があります。

### **棚卸資産の評価**

IAS2号「棚卸資産」に基づき、棚卸資産は、原価法もしくは正味実現可能価額で測定されますが、災害により被害を受けた棚卸資産(例：小売店における消費財等)については再評価を行わなければなりません。企業によっては、棚卸資産はもはや販売可能な状態でなくなり、全額費用処理しなければならない可能性があります。あるいは、棚卸資産が損傷を受けているが割引価格で販売可能な場合もあります。

経営者は、入手可能な最も信頼できる証拠に基づき、報告日現在における棚卸資産の正味実現可能価額を見積もらなければなりません。

この災害は生産高の減少を招く可能性があります。IAS2号は固定製造間接費の配賦は生産設備の正常生産能力に基づいて行うとしています。また、各生産単位に配賦された固定間接費は生産量の低下もしくは設備の遊休によって増加しないとされています。配賦されない間接費は発生した期間の費用として認識する必要があります。

### **繰延税金資産の回収可能性**

この災害は、直接的要因および間接的要因（顧客、納入業者、サービス業者等への影響）の双方によって企業の予想将来収益に負の影響を与える可能性があります。資産の減損により繰延税金負債の金額の減少および（もしくは）将来減算一時差異の追加が発生する可能性があります。多額の繰延税金資産残高を有する企業は、予想利益獲得能力および認識された繰延税金資産の回収可能性を再評価する必要があります。

### **未分配利益**

未分配利益に関してIAS12号の例外規定を適用している企業の経営者は、日本におけるこの最近の事象がグループ企業間のキャッシュ・ニーズや配当のニーズに影響を与えないかどうかを検討する必要があります。グループ会社間配当を避ける意思と能力への影響の評価にあたって、経営者はキャッシュの変動とそれぞれの国々における戦略の変更を慎重に考慮する必要があります。

### **法人所得税 – 中間期間**

IAS34号のガイダンスに基づく中間期間における法人所得税の会計処理は複雑であり、これも大幅に影響を受ける可能性があります。以下の項目は、中間期間に企業の年次実効税率を計算する上で特に検討が必要となる可能性のある領域に関するものです。

- 特別な期間における会計処理 — 日本での事象の重要性により、継続事業の表示科目にて個別の表示が求められる場合があります。個別に表示される重要項目に関連する税金は一般的に個別に処理され、予想年次実効税率の計算から除外されます。
- 見積りが不可能 — 近い将来における固有の不確実性により、経営者は、日本での事業または、日本での事象により重大な影響を受けた、その他の国々における事業に関連し、信頼できる見積りを行うことができなくなる可能性があります。その場合、企業はこれらの事業の税効果を、企業の連結年次実効税率に含むのではなく、個別の基準で認識する必要があります。

## 非減損損失に関する負債および自然災害関連費用はいつ認識すべきか？

### 引当金

IAS 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」は、企業が現在の債務を有し、債務の決済のために資源の流出が必要とされる可能性が高く、信頼性のある見積りが可能である場合にのみ引当金を認識することを求めています。我々は、影響を受けた多くの企業が事業に対する損害を適切に評価し、修復するには数か月ではないとしても数週間かかるだろうと予想しています。

IAS37 号は将来の営業費用あるいは将来の営業回復費用に関する引当金の計上を認めていません。損害修復および資産整理に要する費用は、発生するまでは現在の債務ではないため、その発生前に引当計上すべきではありません。これに対し、経営者は、将来に発生すると予想される整理費用の最善の見積りを開示することができます。

しかしながら、オペレーティング・リースが行われている有形固定資産に損害が生じ、契約条件としてリース資産の原状回復義務が含まれている場合には、過去の事象による現在の債務が存在することになるため、関連費用に関する引当金を認識しなければなりません。

### 不利な契約

不利な契約とは、契約による債務を履行するための回避的な費用が、契約上の経済的便益の受取見込額を超過している契約をいいます。契約による回避的な費用とは、契約から解放されるための最少の純額の費用（すなわち、契約の不履行により発生する補償又は違約金と契約履行の費用のいずれか低い金額）です。そのような契約には、破壊されたもしくははや利用不能となった資産に関するリースで借手が当該リース契約に基づく義務を引き続き負っているような契約や、地震によって企業が履行不能となった納入契約等が含まれている場合があります。経営者は、事業に与える災害の影響により不利な契約が発生していないかどうか（例：地震のために履行不能となった納入契約）を判断する必要があります。

**注：**一部の企業では、不利な契約に伴う会計上の影響を軽減するために、「不可抗力」条項を設けていることがあります。このような契約条項の影響を慎重に検討する必要があります。

### 金融保証契約

経営者は、日本の地震関連事象の結果として金融保証契約に関連して計上された金額を IAS37 号に基づいて調整しなければならないかどうかを検討しなければなりません。たとえば、企業は、財政的困難に陥っている主要なサプライヤーの債務を保証する場合があります。このような保証契約は、当初、公正価値で計上されますが、その金額は最低額となっている可能性があります。そして、その後は当初金額もしくは IAS37 号で求められている金額（現在の債務を報告期間の末日に決済する場合に必要な支出額の最善の見積り額）のいずれか高い方で認識することになります。最近に発生した事象は、保証義務の履行、または保証金支払の可能性を高めています。従って、帳簿価額を報告期間末日現

在で債務を決済するために必要な支出額の最善の見積り額に調整すべきです。また、保証に関する決済の発生可能性の増加により、流動性リスクに関する満期分析等の IFRS7 号に基づいて要求される開示が影響を受ける場合があります。

## 労働力の削減

この災害が企業に業務の再編成をもたらし、その結果、労働力が削減される可能性があります。従業員解雇のコストの認識は、解雇のタイプ、および支払われるべき解雇給付に関連した将来の勤務規定によって影響されます。例えば、以下のものがあげられます。

- 従業員の退職は任意か、または強制か
- 解雇給付は一時的な給付か、または、雇用後給付である可能性が高く、既存の契約に従って提供されるものか
- 解雇給付は個別に交渉されるか、または団体について決定されるか
- 解雇給付は既に確定されているか、または解雇事象の結果として将来の勤務要件を含むか

これらの要素のそれぞれが、労働力の削減の影響をいつどのように会計処理するかに影響します。

IAS19 号「従業員給付」では、企業は次のいずれかを明確に確約している場合に、かつその場合にのみ、解雇給付を負債および費用として認識しなければならないとしています。

- a) 1名の従業員または従業員グループの雇用を通常の退職日前に終了すること
- b) 自発的退職を勧奨するために行った募集の結果として解雇給付を支給すること

企業は解雇の詳細で正式な計画を有し、撤回する現実的な可能性を有しない場合に、かつその場合にのみ、解雇することを明白に確約していることになります。

勤務要件を伴う解雇給付の場合には、当該勤務は負債の計上から除外する必要があります。

年金およびその他の雇用後給付制度を有する企業は、労働力の削減、または、それらの制度に基づく給付を減額もしくは廃止する決定によって、さらに影響を受ける可能性があります。例えば、IAS19 号において、縮小とは、(1)制度に加入している従業員の相当な数の削減を明確にコミットする、あるいは(2)現在在職中の従業員の将来の勤務の相当な部分が、もはや給付の対象としてみなされない、もしくは減額された給付のみを受ける対象となるような事象として定義されています。労働力の削減もしくは給付の削減もしくは廃止が縮小につながる場合、縮小による利得は、企業が相当な減額を明確に確約された場合に計上しなければなりません(解雇給付が発生した場合は異なる)。縮小による利得／損失には、関連する見認識の利得／損失(企業がコリドー法を適用していた場合)と見認識の過去勤務債務費用の比例部分を含める必要があります。

## 発生損失の補償のための保険金をどのように会計処理するか？

多くの企業が保険契約を有しており、資産に発生した損失または損害に関する補償額の会計処理方法を検討することになると考えられます。多くの場合、損失が発生した期間と補償金を認識した期間が一致しません。補償金は損害補償の受領がほぼ確実となった時においてのみ認識されなければなりません。例えば、保険会社が請求を受け入れた時点等になります(自然災害による保険金請求の評価の困難さを考慮した場合)。

保険金収入は、企業が受取った保険金をどのよう活用する予定かではなく、被保険項目の内容に基づいてキャッシュ・フロー計算書に分類されなければなりません。たとえば、保険金収入が投資活動(例:破壊された固定資産)に関連する場合、損害を受けた項目についての保険金収入は、投資活動のキャッシュ・フローとして反映されなければなりません。しかし、保険金収入が営業活動(例:在庫の損失または事業中断)に関連する場合、保険金収入は、事業活動のキャッシュ・フローとして反映されなければなりません。

## 開示上何を検討事項すべきか？

### 包括利益計算書における損失の分類

IAS 1号は「収益および費用の項目が重要である場合には、企業は個別にその性質および金額を開示しなければならない」と規定しています。重要性は、IAS 1号では、項目の大きさや性質、またはその両方が重要性を判断する要因となりうると定義しています。すなわち、取引の重要性は単にその大きさだけではなく、その定性的側面によっても判断されません。

このような情報は、包括利益計算書(もしくは、提供されている場合には個別損益計算書)上で、追加の表示科目または見出しによって開示しなければなりません。ただし、このような開示がその表示が企業の財務業績の理解という目的に適合している場合に限られ、そうでない場合にはこれらの項目は財務諸表の注記において開示しなければなりません。包括利益計算書上に追加される項目はその性質もしくは機能の類似する他の項目の前後に記載する必要があります。

IAS 1号は、個別開示を求めるこの種の項目について特定の名称を付していません。しかしながら、その名称はわかりやすく、開示される項目を具体的に示すものである必要があります。また、IFRSには特別項目(extraordinary items)の概念が存在しないため、これらの項目を営業利益または税引前利益の中に表示しなければなりません。

経営者は、包括利益計算書の表示を慎重に検討し、偏りがなく、追加的な表示科目や小計が不当に強調されていないかどうか確認する必要があります。また、追加的表示科目の使用印関する規制当局の見解を検討しなければなりません。

### その他の開示項目

企業は上述の問題について挙げられた基準の開示規定、および関連項目の性質及び重要性に応じて特定の開示が必要となるかどうかについて検討する必要があります。

米国証券取引委員会(SEC)に財務諸表をファイリングする外国登録企業に関して、企業における事実および状況より、以下のような開示を要求される可能性があります。

- 消費者行動等のマクロのビジネスのトレンドに関するMD&Aでの開示
- 流動性または財政状態に関する影響のMD&Aでの開示
- 重要なベンダーまたは顧客が、当事象または企業の運営にかかる関連リスクまたは影響によって、影響を受けたか否かに関するMD&Aでの議論
- 重要なリスクおよび不確実性に関する財務諸表での開示
- 継続企業の前提に関する検討事項/議論/財務諸表における開示
- 契約相手のデフォルトリスクに関する議論

## その他の検討すべき事項は何か?

### 従業員インセンティブ制度

多くの企業は、日本における地震関連事象に影響される可能性のある従業員インセンティブ制度を有しています。たとえば、現金賞与が企業の財務業績に基づいた目標に応じて支払われるようなケースで、もはやその目標の達成可能性が低くなっている場合があります。ただし、インセンティブの支払が任意の場合、または当該制度上の目標が達成されない場合でもインセンティブが支払われることになっている場合は、細心の注意を払って検討する必要があります。経営者がインセンティブ支払いのための推定的債務を計上する際には費用を認識する必要があります。

企業は、業績または市場に基づく条件付きの株式報奨を有していることがあります。業績に基づく付与条件を伴う報奨に関する報酬費用は、一定の業績条件が満たされる可能性が非常に高い場合に認識されます。この災害のため、もはや業績条件の達成の可能性は非常に高いとは見なされないかも知れません。その代りに、今後も業績条件が達成される可能性があるかもしれませんが、以前の見積業績よりも低い水準になると考えられます。このような状況において、報酬費用は、業績に関する条件が達成されたかについての評価で変化が生じた期間において、取り崩される、または調整される必要があります。

しかしながら、企業が報奨スキームの修正もしくは廃止を検討している場合、報酬費用の全額もしくは追加的費用の認識の繰上げの影響を検討する必要があります。

市場に基づく条件を伴う報奨の会計処理は、業績に基づく条件を伴う報奨の会計処理とは異なります。市場条件の影響は、報奨付与日における公正価値の見積りに含まれます。市場条件を有する報奨のすべての報酬費用は、市場条件が満たされない場合であっても、勤務条件を満たした場合には認識されなければなりません。したがって、市場条件の達成予想における変動は、市場に基づく付与条件のついた報奨に関連する報酬費用に影響を与えません。

## 予定されるキャッシュ・フロー・ヘッジ

在庫購入、売上または収益、社債発行、利息支払等のキャッシュ・フロー・ヘッジ関係に予定取引を指定した企業においては、実際の取引量や予定取引量の減少を予想している場合があります。IAS39号は、予定取引は、ヘッジ会計の要件を満たすためには、発生の可能性が高くなければなりません。予定取引がもはや発生しない場合(すなわち、現在合理的な可能性がある場合)には、ヘッジ会計は将来に向けて中止することを求めています。繰延べられたデリバティブの利得または損失は、累積その他の包括利益で引続き報告されなければなりません。もはや予定取引が当初指定された期間の最終日までには発生しないだろうと予想される場合(すなわち、生じる可能性が低い場合)には、当該利得または損失は純損益に即時認識されることになります。

## 報告日の異なる子会社の連結

子会社が親会社と同じ報告期間末日に財務諸表を作成することが実務上不可能である場合、IAS27号「連結及び個別財務諸表」は、報告期間の差異が3カ月未満であり、その異なる期間中に生じた重要な取引または事象についての調整を行うことを条件に、連結のために子会社の異なる報告期間の末尾現在の数値を使用することを親会社に認めています。災害による影響を受けた子会社に関してこうしたアプローチが採用された場合、経営者は連結財務諸表上必要となる可能性のある調整について検討する必要があります。

## 継続企業の存続能力

災害は事業の多くの側面に影響を与えうるものです。その中には、金融債務の履行を継続する能力も含まれます。経営者は、以下の要因等を考慮に入れて、継続企業の前提(ゴーイング・コンサーン)の適切性を評価しなければなりません。

- 当該企業が現在の債務契約および付帯条件を満たす能力;
- 当該企業が事業の再建もしくは事業の継続のために追加的資金調達を行う能力
- 顧客との既存の契約および受注に対する生産の遅延の影響(違約金を含む)
- 当該企業の営業キャッシュ・フローおよび予想収益性に対する自然災害の包括的な影響(保険金支払の遅延を含む)

ゴーイング・コンサーンに重要な不確実性を有する企業は、その事実およびその不確実性の軽減のための計画について開示しなければなりません。

## 修正を要しない後発事象

報告期間末日後に発生した自然災害は報告日現在では存在しなかった状況であるため、修正を要しない後発事象となります。その影響の重要性が高い場合には、経営者は、(可能な場合には)財務諸表に当該事象の性質および事業に対する財務上の影響の見積りを開示しなければなりません。

しかしながら、報告期間末日後に発生した自然災害の影響が非常に重大で上述の継続事業の前提がもはや適切でない場合には、経営者は、財務諸表作成におけるその影響を検討する必要があります。

**お問い合わせ先:**

木内 仁志

パートナー

Phone: +81- (0)80-3158-6934

Email: hitoshi.kiuchi@jp.pwc.com

Matthieu Moussy

パートナー

Phone: +81- (0)80-3520-5216

Email: matthieu.m.moussy@jp.pwc.com

鳥飼 裕一

テクニカル・ディレクター

Phone: +81- (0)90-6491-3851

Email: yuichi.torikai@jp.pwc.com

Trevor Tisseverasinghe

ディレクター

Phone: +81- (0)80-3520-5224

Email: trevor.t.tisseverasinghe@jp.pwc.com

Disclaimer: This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. It does not take into account any objectives, financial situation or needs of any recipient; any recipient should not act upon the information contained in this publication without obtaining independent professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty care for any consequences for you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2011 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. PricewaterhouseCoopers refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.