



In depth

A look at current financial reporting issues

2022年3月18日(2022年5月19日アップデート)
No. 2022-05

ロシアによるウクライナ侵攻の会計上の影響

要点

本資料では、ロシアによるウクライナ侵攻(「侵攻」)が、侵攻により事業に影響を受ける企業の2022年3月31日以後に終了する報告期間の財務諸表に及ぼす影響を詳細に検討します。

(訳注:各セクションのFAQ/EXの和訳は[こちら](#))

1. 背景

1.1 総論

ロシアによるウクライナ侵攻は、国際的な制裁措置と相まって、広範な経済的影響を及ぼしています。報告企業にとって、ウクライナ侵攻が、侵攻を受けた地域だけではなく、ロシアやウクライナ国外の企業の事業環境、流動性および資産価値に及ぼす影響の重大性を認識することが重要です。グローバル企業は、侵攻によるサプライチェーンの寸断、市場のボラティリティ、支払リスク、そしてコモディティコストの増大によって、深刻な影響を受ける可能性があります。また、一部のグローバル企業がロシア事業を限定または停止する判断を行ったことにより、この影響は度合いを増しています。

最近の動向が財務諸表に与える潜在的な影響には、資産および負債の認識および測定だけでなく、表示および開示が含まれ、さらには企業の継続企業としての存続能力も含まれる可能性があります。

侵攻の会計上の影響に対応するにあたって、経営者は、企業固有の情報とともに、より広範な状況と影響を考慮しなければなりません。状況の進展が続いて新たな会計上の影響が浮上する一方で、企業は、すでに発生した事象(例えば、操業の停止、顧客または最終市場の喪失、顧客または債務者の現在の支払不能状況、コモディティ価格の上昇、SWIFTからの排除等)を考慮に入れる必要が生じるでしょう。その結果、当期に多くの企業において減損、評価性引当金、その他の評価減を反映することが予想されます。ロシアにおける事業撤退を決定したグローバル企業は、これらの決定が事業に対する支配または重大な影響力の喪失をもたらすかどうか、および、これらの事業や関連資産が売却目的で保有する非流動資産や非継続事業を表すことになるかどうかを考慮する必要があります。



pwc

In depth | 1

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

さらに、経営者は、現在および将来の財務業績への影響や継続企業としての存続能力をめぐる関連リスクと不確実性に関する透明性のある開示の必要性を評価すべきです。

本資料では、2022年3月31日以後に終了する報告期間の財務諸表について、現在の地政学的状況が及ぼす主な会計上の影響を取り上げます。現在の状況と政府および企業の対応は、急速であり変化する可能性があります。本資料は、現在の情勢の概要を示していますが、現在の制裁措置のすべて、あるいは起こりうる会計上の影響のすべてを考慮しているわけではありません。本資料は、必要に応じて更新または追加しますが、企業は個別の状況を考慮し、侵攻の影響について綿密な会計分析を行う必要があります。

2. 制裁措置および制限措置

2.1 総論

ロシアに対する制裁措置と制限措置の水準と厳しさは進展し続けており、企業に直接的および間接的な会計上の影響を与える可能性があります。制裁措置により、ロシアまたはロシアの顧客や仕入先に対し利害関係を有する企業が最も深刻な影響を受ける可能性があります。

導入中の制裁措置および制限措置の数は急速に動いており、非常に流動的です。企業は、直接的および間接的に影響を受ける制裁措置について理解するため、法律顧問および専門的助言者と協議すべきです。さらに、制裁措置は継続的に更新されており、制裁措置リストは急速に陳腐化する可能性があります。各国政府のウェブサイトがさまざまな法域において適用される制裁措置についての情報源となる可能性があります。

以下の要約は、適用される可能性のある制裁措置について大まかな分類の例を示したものです。このリストを企業が晒される可能性のある制裁措置の種類の一覧として解釈すべきではありません。

制裁措置および制限措置は、一般に、次のカテゴリーに分類されます。

金融サービスセクターにおける制裁措置: 投資、借入および貸付、送金または銀行および投資口座の凍結または制限等の金融制限措置は、ロシアによるウクライナ侵攻に対するグローバルな協調対応の中心となっています。

エネルギーセクターにおける制限措置: エネルギーセクターの産出物(原油等)の買入禁止、エネルギーセクターに関連する輸入禁止(油田設備等)等が含まれます。

地理的な制限措置: ロシアが占領するウクライナの地域(ロシアが独立国家であると主張するクリミア半島およびその他のウクライナ領土、ルハンスク州およびドネツク州等)との取引に関する制限措置。

ロシア国内の個人および企業との取引の制限措置: 多くの国々が、富裕または政治的な結びつきのあるロシアの個人に対する制限措置を導入しています。これらの措置には、当該個人、またはそうした個人に支配される企業、あるいは戦略セクターに属すると考えられるその他の企業との取引に対する制限が含まれる場合があります。制限措置の水準やどの個人が制限の対象となるかは、テリトリーによって異なる可能性があります。

輸出規制: 多くの国々が、ロシアとの輸出入が可能な広範囲の品目(防衛、航空、海事セクターの先進技術等)に対する禁止措置または制限措置を導入しています。

ベラルーシに対する制限措置: 多くの国々が、ベラルーシの個人または企業に対して類似のカテゴリーの制限措置を導入しています。

ロシアによる対抗制裁措置: ロシアに対する制裁措置に対し、ロシアは、自国に対する制裁措置と同様のカテゴリーの対抗制裁措置を課しています。

本資料において、導入された制裁措置および制限措置により直接的および間接的に生じる会計上の影響について、より詳しいガイダンスが提供されています。影響を受ける領域には、制限付き預金に関する検討事項(7.1参照)、外国通貨および為替レートの影響(13参照)、金融商品(4参照)、非金融資産の減損(3.1参照)、売却目的で保有する非流動資産に関する検討事項(3.7参照)が含まれます。

関連ガイダンス:

[FAQ 2.1 - ロシアの一部銀行に対するSWIFT\(国際銀行間金融通信協会\)へのアクセス制限措置による影響は何ですか](#)

3. 非金融資産

3.1 非金融資産の減損

報告企業は、侵攻およびその他地政学的緊張の直接的または間接的な結果として、非金融資産または資金生成単位(CGU)が減損しているかどうかを評価する必要があります。影響を受ける可能性のある資産には、有形固定資産、使用権資産、のれんおよび無形資産が含まれます。IAS第36号は、のれんおよび耐用年数を確定できない無形資産については少なくとも毎年、その他の非金融資産については減損している可能性を示す兆候があるときには必ず、減損テストを実施することを要求しています。以下は減損の兆候を示す可能性のある事象です。

- 事業の一時的な停止
- 供給または購入契約の違反
- 製品配送に関する市場の制限
- 多国籍企業によるロシア市場からの撤退の決定
- 侵攻の結果として生じた収益性の低下および物理的な損害

侵攻を原因とする事業の処分または廃棄の計画は、連結財務諸表上の原資産の減損を引き起こす可能性があります。

減損を評価する際には、企業は、損傷を受けた資産と、侵攻の結果として予測キャッシュ・フローが変動することにより価値に影響を受ける資産を区別しなければなりません。破壊された資産については、認識を中止する必要があります。損傷を受けた資産は評価減を行う必要が生じる可能性があり、かつ(または)耐用年数を見直す必要が生じる可能性があります。物品の需給の変動や関連するキャッシュ・フローの変動の影響を受ける資産については、減損テストを実施する必要が生じる可能性があります(例えば、生産は商品に対する需要の増減や原材料の供給への制約の影響を受ける可能性があり、また、制裁措置等の結果として価格決定およびキャッシュ・フローにも影響を与える可能性があります)。

経営者は、以下を検討すべきです。

- これらの事象は、のれんや耐用年数を確定できない無形資産に対する追加の減損テスト(年次のテストとは別のテスト)や、その他の資産に対する減損テストを要求する減損の兆候となるか
- 侵攻および政府や組織による対応措置により、上記に記載したような理由から、将来キャッシュ・インフローが減少する、または営業費用やその他のコストが増加する可能性が高いかどうか
- 特にリスクと不確実性の増大に対応するため、貸借対照表日における経済状況を反映するように減損テストに使用する仮定やキャッシュ・フロー予測をアップデートすべきかどうか

期待キャッシュ・フロー・アプローチ(複数のシナリオによる確率加重)の方が、単一の予測結果によるアプローチよりもキャッシュ・フローのリスクと不確実性の増大を捉えるように回収可能額を見積ることができる可能性があります。期待キャッシュ・フロー・アプローチでは、侵攻に対して講じた措置の潜在的な影響を追加的なシナリオとして含めることができます。さまざまなシナリオを考慮した場合、その結果には幅がある可能性があります。

回収可能価額の算定方法に関わらず、割引率の決定に用いた要素を、制裁措置、侵攻およびこれに対する措置の影響を反映するために修正すべきです(例えば、リスク・フリー・レートやカントリーリスク、資産リスクなど)。単一の予測結果によるアプローチで用いられる割引率は、侵攻に伴うリスクを織り込むように調整する必要があります。経営者は、適切なリスクがキャッシュ・フローまたは割引率のいずれかに反映されるようにすべきです。

将来キャッシュ・フローの予測に生じ得るばらつきに関する予想を反映するために経営者がどちらのアプローチを選択したとしても、その結果には、将来キャッシュ・フローの期待現在価値を反映している必要があります。回収可能価額の算定に公正価値を用いる場合には、その仮定に市場参加者の仮定を反映しなければなりません。

市場ベースの価格設定が存在しない場合、企業が取引する相手と想定される適切な市場参加者を決定することに焦点が置かれます。侵攻の結果として、過去に適用されてきた物の見方はもはや有効ではなくなり、また、一部の取引相手は役に立たない可能性があります。そのため、経営者は、過去の仮定が引き続き有効であるか、あるいはどのような相手が取引すると想定される市場参加者として適切となるか、また、その仮定が公正価値の算定において価格その他にどのような影響を与える可能性があるかを評価しなければなりません。企業にとって利用可能な市場が存在しない場合には、企業が資産を売却しようとした場合に仮想的に売却する相手となる市場参加者の特性を決定しなければならない可能性があります。いったん市場参加者の特性が決定されたら、企業は、当該資産の価格付けを行う際に

それらの市場参加者が考慮するであろう仮定を特定します。企業は、資産の売却または負債の引受の交渉において市場参加者が何を考慮するかについての独自の仮定に基づき、当該資産の仮想的な市場または「最も可能性の高い」市場を想定すべきです。

関連ガイダンス:

[FAQ 3.1.1 - ロシアによるウクライナ侵攻は減損の兆候に該当しますか](#)

[FAQ 3.1.2 - ロシア政府によるウクライナ侵攻の影響を織り込むために、経営者が作成した事業計画を修正すべきでしょうか](#)

[FAQ 3.1.3 - 不確実性のある期間において、キャッシュ・フロー予測を組み込んだ減損テストはどのようにすればより信頼性をもって実施できますか](#)

[FAQ 3.1.4 - ロシアによるウクライナ侵攻は、割引率にどのような影響を及ぼしますか](#)

[FAQ 3.1.5 - カントリーリスクおよび為替リスクが割引率に与える影響](#)

[FAQ 3.1.6 - 特定のリスク要因を反映して変化する割引率](#)

[FAQ 3.1.7 - 減損テストが実施されるレベル](#)

[FAQ 3.1.8 - 過去には減損テストを年度末に実施していなかった場合に、企業がロシアによるウクライナ侵攻を考慮してのれんの年次減損テストの時期を変更することは認められますか](#)

[FAQ 3.1.9 - 企業が事業活動を放棄する意向である場合、将来のキャッシュ・フローはどのように決定しますか](#)

[FAQ 3.1.10 - 仮想的な市場参加者の決定](#)

3.2 減損の開示

IAS第36号の開示要求は広範囲にわたります。経営者は、のれんおよび耐用年数を確定できない無形資産のテストに関連して、特に仮定および感応度の開示要求を検討する必要があります。

経営者は、IAS第1号「財務諸表の表示」における要求事項についても検討し、翌期の財務諸表に重要性のある修正が生じる重大なリスクを伴う見積りの不確実性の主要な発生原因を開示する必要があります。

関連ガイダンス:

[FAQ 3.2.1 - 今年、財務諸表利用者にとって特に関心があるのは減損に関するどのような開示でしょうか](#)

3.3 持分法を適用した関連会社および共同支配企業

持分法を適用して会計処理される共同支配企業および関連会社に対する持分については、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に従って減損の検討を行うことになります。経営者は、侵攻の影響が、関連会社または共同支配企業が減損している兆候となるかどうかを検討する必要があります。

共同支配企業および関連会社に対する持分のうち、IFRS第9号「金融商品」の範囲に含まれるものについては、IFRS第9号の減損ガイダンスに従う必要があります。

ロシアに対する国際的な制裁措置および現地の法律は、投資者がロシアの投資先に対して引き続き重要な影響力または共同支配を行使しているかに影響を及ぼす可能性があります。例えば、現地の法律および(または)制裁措置により、投資者が取締役会から取締役を退任させざるを得なかったり、予見可能な将来において投資者が取締役の選任を行うことが法的に不可能となったりする可能性があります。このような場合、当該投資者は重大な影響力を喪失している可能性があります。しかし、限られた場合においては、IAS第28号第6項の重要な影響力に関する他の指標を考慮し、関連会社に対する重要な影響力または共同支配企業に対する共同支配を引き続き保有する可能性があります。

また、グローバル企業が自発的にロシアおよび(または)ウクライナにおける事業を放棄し、取締役等の経営の代表者を退任させる決定も、重要な影響力または共同支配の評価に影響を与える可能性があります。

重要な影響力または共同支配を喪失した場合には、持分法会計の適用を中止します。投資者は、重要な影響力または共同支配力を喪失しても、当該企業への投資を保持する可能性があります。

関連会社または共同支配企業に対する重要な影響力または共同支配の喪失をどのように会計処理するかに関する

詳しい検討については、[PwC IFRSマニュアル 第31章の31.72項および31.73項（和訳はこちら）](#)をご参照ください。

関連ガイダンス:

[FAQ 3.3.1 - ロシアによるウクライナ侵攻は、報告期間末日の異なる関連会社にとって重要な事象に該当しますか](#)

[FAQ 3.3.2 - ロシアによるウクライナへの侵攻に関連して取締役を取締役会から退任させることを決定した場合、企業の重要な影響力の評価においてどのような意味を持つでしょうか](#)

[FAQ 3.3.3 - ロシアによるウクライナへの侵攻に関連して取締役を取締役会から退任させることが必要となった場合、企業の重要な影響力の評価においてどのような意味を持つでしょうか](#)

3.4 棚卸資産

棚卸資産については、正味実現可能価額の検討と、場合によっては貸借対照表日現在の手許棚卸資産の評価減が必要となる可能性があります。これらの評価減は、棚卸資産の滞留、国際的なサプライチェーンの寸断を理由とする生産を完了させるための原材料および部品の調達不能や価格上昇、または売上が予想を下回ったことにより既存顧客への増加コスト転嫁ができなかったり棚卸資産が陳腐化することによって生じる可能性があります。

貸借対照表日現在の正味実現可能価額を決定するためには、製品価格の変動の実績または貸借対照表日後の予測を含む、すべての入手可能なデータを考慮する必要があります。しかし、侵攻を理由とする個別の行政措置（制裁措置等）または市場の消滅といった、貸借対照表日現在において合理的に予測されていなかった特定の事象によって棚卸資産の価値が失われた場合には、棚卸資産はその特定の事象が発生したのと同じ期間に減損されることになります。

さらに、IAS第2号「棚卸資産」は、固定製造間接費を正常生産能力に基づいて棚卸資産の原価に含めることを要求しています。棚卸資産の原価に含めることのできる間接費の範囲に影響する可能性があります。

企業は、評価減の重要性を評価し、IAS第2号に従って開示が求められるかを検討する必要があります。

関連ガイダンス:

[FAQ 3.4.1 - ロシアによるウクライナ侵攻の結果、棚卸資産の資産計上について正常生産能力および異常なコストを決定する際にどのような要因を考慮すべきでしょうか](#)

[FAQ 3.4.2 - ロシアによるウクライナ侵攻により生産量が減少した場合、間接費は棚卸資産にどのように配賦されますか](#)

3.5 有形固定資産

ロシアによるウクライナ侵攻、それに続く制裁措置および経済危機は、有形固定資産の使用水準の低下、一定期間中の不使用、または投資計画の中断を引き起こす可能性があります。損傷した資産は評価減の必要があったり、耐用年数の見直しが必要となったりする可能性があります。IAS第16号「有形固定資産」は、資産が一時的に遊休となっている間でも、減価償却費を計上し続けることを要求しています。資産の開発が中断された場合には、IAS第23号「借入コスト」に従って利息の資産化の停止が必要となります。

長期性資産は、それが一時的に遊休となっているだけであれば廃棄はされていません。例えば、企業が、残存耐用年数の長い製造設備を一時的に閉鎖しても、当該地域での軍事活動がおさまれば操業を再開する意向である場合には、当該施設は廃棄されていません。長期性資産（使用権資産を含む）の一時的な遊休化は当該資産（またはその属する資産グループ）の減損の兆候となる可能性があります。企業は遊休となっている間でも減価償却を中止することはありません。

関連ガイダンス:

[FAQ 3.5.1 - 資産が遊休となっている場合、企業は資産の減価償却を中止できますか](#)

3.6 非金融資産および負債（投資不動産を含む）の公正価値測定

公正価値は、ロシアによるウクライナ侵攻の影響で著しく変動する可能性があります。

評価のベストプラクティスは、公正価値を見積る際に複数の評価技法を用いることを支持しています。手法の変更（例えば、マーケット・マルチプル法から割引キャッシュ・フロー法への変更）や複数の評価技法を用いる際のウェイト付け

の変更により、その状況における公正価値を同等またはそれ以上に反映した測定結果が得られる場合、当該変更は適切なものとなります。このような変更は、会計上の見積りの変更とみなされます。

割引キャッシュ・フロー法で用いられる割引率には、リスク・フリー・レートや負債コストを含む多くの市場インプットが含まれます。侵攻の影響を受けた法域では、ロシアに課せられた数多くの制裁措置のほか、侵攻がその地域の経済および金融市場に広く与えている影響により、負債コストが増加している可能性が高くなります。このことは、一部の企業にとっては、加重平均資本コストの上昇、ひいては割引率の上昇という結果をもたらす、公正価値が減少する可能性があります。しかし、割引率は、長期成長率を含め、キャッシュ・フロー予測におけるリスクについて調整する必要があります。これを念頭に置いておくことが重要です。

IFRS第13号に基づく金融商品の公正価値測定(4.7)もご参照ください。

関連ガイダンス

[FAQ 3.6.1 - レベル3の公正価値測定におけるキャッシュ・フローの不確実性および評価技法の変更](#)

[FAQ 3.6.2 - 企業が資産の清算を強制される可能性がある場合の公正価値の算定](#)

3.7 売却目的保有資産および非継続事業

侵攻の結果、ロシアで事業を縮小させる国際的企業が増えています。世界各国の企業が侵攻および関連する制裁措置を評価する中、一部の企業ではロシアでの事業経営の中止計画を発表しており、他の企業も同様の行動を検討する可能性があります。ロシア国外の企業の一部は、制裁措置の対象となる企業や個人によって所有または支配されており、所有権を変更する取引を検討している可能性があります(3.8を参照)。

子会社、事業および非流動資産がさまざまな方法で処分される可能性があります。資産または事業の処分方法に応じて、当該処分がIFRS第5号の範囲に含まれるかどうかを決定することになります。

現在の状況で起こりうるシナリオの中には、次のようなものがあります。

1. 事業の全部売却

全部売却または処分において、企業は対価と引き換えに事業を売却し、その結果、支配を喪失します。親会社による投資先の支配の喪失日を決定するためには、すべての要因を考慮する必要があります。

売却目的保有についての要件が満たされている場合には、全部売却はIFRS第5号の範囲に含まれることになります。全部売却には、対価ゼロの売却や投資を処分するために支払が生じる場合が含まれます。

企業が子会社の支配の喪失を伴う売却計画を確約し、関連する要件を満たす場合には、企業は子会社のすべての資産および負債を売却目的保有に分類する必要があります。これは、企業が売却後の旧子会社に対する非支配持分(関連会社または共同支配企業の持分等)を保持するかどうかには関連しません。

現在の環境下において、非流動資産または処分グループの処分計画は減損の兆候に該当するため、非流動資産または処分グループについては、売却目的保有へ分類する前にIAS第36号に基づく減損テストを実施する必要があります。さらに、売却目的保有への分類時には、売却目的保有の非流動資産または処分グループを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することを求める要求事項が適用されますが、これによりさらなる評価損(減損損失)が発生することがあり、その後に入入れが生じる可能性があります。

2. 個別の処分(個々の資産または処分グループ(すなわち、関連する負債を含む可能性のある一緒に処分される資産グループ)の売却)

個別の処分では、資産は個々に、または処分グループとして売却されます。資産および負債は関連する基準書に従って認識の中止を行なう必要があります。例えば、IAS第16号またはIAS第38号は、非金融資産に関連しています。個々の資産の売却損益は、正味の処分金額と処分日における当該資産の帳簿価額の差額として測定されます。この原則は、個々の売却に適用されます。IFRS第9号(IAS第39号)は、金融資産および金融負債に関連しています。売却または決済に関する利益または損失は、認識の中止時に認識されます。

個別の処分では、すべての資産および負債が同時に「売却目的保有」の要件を満たしている場合に、複数の個別の処分を単一の処分計画とみなすべきかどうかを判定するために、処分計画を分析する必要があります。IFRS第5号の要件を満たす場合には、個々の資産または資産および負債のグループは、処分日前に、売却目的保有の非流動資産または処分グループに分類する必要があります。売却目的保有として分類する前に、資産を適用される基準書に従って測定する必要があります。現在の環境下において、計画された資産の用途の変更(すなわち処分計画)は、IAS第36号に基づき減損テストが要求される資産の減損の兆候に該当することになるでしょう。

3. 廃棄(例えば、事業の閉鎖)

制裁措置、外貨の移動制限措置、あるいは侵攻による景気低迷の結果、企業が事業または特定の資産を売却できない場合、企業は事業や資産の廃棄を決定する可能性があります。過去において企業が支配を行使していた事業については、経営者は、まず、当該事業の廃棄決定が支配の喪失をもたらすかどうかを確定する必要があります(3.8参照)。

通常、閉鎖を通じた廃止によって事業の処分を行う場合、支配の移転を明確に証明することはできません。個々の資産は売却され、負債は清算される可能性があります。これらは、個別の処分に関する上記の認識中止に関する原則と同じ原則が適用されます。その他の資産は廃棄される可能性があります。

関連ガイダンス:

[FAQ 3.7.1 - 廃止事業と非継続事業](#)

[FAQ 3.7.2 - 売却コストに関するリース違約金の取扱い](#)

[FAQ 3.7.3 - 減損損失はどのように配分すべきでしょうか](#)

3.8 支配の喪失および子会社投資の処分

各国政府からロシアに対して、そしてロシア政府によっても制限措置が課されています。さらに、多くのグローバル企業が、ロシアおよび(または)ウクライナにおける事業からの撤退を決定しています。これらの決定の結果、企業は、影響を受ける地域の子会社に対する支配を喪失したかどうかを検討する可能性があります。これらの制限措置により企業が支配を喪失したかどうかを結論することは、重大な判断の領域となる可能性があります。

もはや投資先の関連性のある活動を指図するパワーを持たなくなった場合、または変動リターンに対するエクスポージャーを持たなくなった場合に投資者が投資先(子会社)の支配を喪失します。多国籍企業は、IFRS第10号「連結財務諸表」に基づく支配に関する3つの規準のいずれかをもはや満たさなくなった場合にのみ、ロシアの子会社を連結除外すべきです[IFRS第10号第7項(a)から(c)]。

1. 投資先に対するパワー
2. 投資先への関与から生じる変動リターンに対するエクスポージャーまたは権利
3. 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

支配の構成要素の1つ以上が変更された場合には、企業は支配を再評価する必要があります。

投資者は、もはや関連性のある活動を指図するパワーを有さなくなり、したがって投資者のリターンの額に影響を及ぼす能力を失った場合、子会社の支配を喪失します。これは高いハードルです。ある企業がパワーを有している場合、(支配を有していないと判断するためには)変動リターンに対するエクスポージャーがないことを立証しなければなりません。利益の本国送金の困難さや為替レートの不確実性は、通常、企業が変動リターンに対するエクスポージャーを有していないと結論付けるには十分ではありません。

政府の制裁措置による制限が一時的で、支配の喪失は一時的となる可能性があっても、親会社は支配を喪失した日から投資先を連結除外することを要求されます。親会社が子会社の支配を停止するまでの期間について子会社の損益を連結財務諸表に計上しなければなりません。企業が子会社でなくなった場合も、旧親会社が持分の所有権を保持し、企業が関連会社または共同支配企業もしくは単なる投資となる可能性があります。子会社の支配の喪失により、連結財務諸表上、連結除外による利得又は損失を認識することになり、また、保持する非支配投資があれば再測定による利得又は損失を認識することになります。支配の喪失は支配の獲得と同様の経済的事象であり、再測定事象となります。

親会社は、投資先に対する支配力を継続して有しているか否かを継続的に評価することが求められます。

親会社は、支配の有無に重大な疑義があるかどうかを検討する必要があります。また、企業は、その支配の評価の際に行った重大な判断及び仮定を説明するために何を開示すべきかを検討しなければなりません[IFRS第12号第7項]。また、企業は、企業集団の資産のアクセスまたは利用および負債の決済を行う能力に関する重大な制限を開示することが求められます[IFRS第12号第13項]。

関連ガイダンス:

[FAQ 3.8.1 - ロシアによるウクライナへの侵攻に関連して各国政府が課している外国為替および取引の制限措置の結果として企業は子会社に対する支配を喪失しますか](#)

[FAQ 3.8.2 - ロシアによるウクライナへの侵攻に関連して取締役を取締役会から退任させることを決定した場合、企業の支配の評価においてどのような意味を持つでしょうか](#)

4. 金融商品

IFRS第9号の範囲に含まれる既存の金融商品を会計処理する場合、個々の事実および状況に応じて、ロシアのウクライナ侵攻、および制裁やその他の行政措置等の関連する対応によって広範囲の影響が生じる可能性があります。

関連ガイダンス:

[FAQ4.1 - IFRS第9号の範囲に含まれる既存の金融商品の会計処理において、ロシアのウクライナ侵攻の影響を反映させる際に検討すべき要素にはどのようなものがありますか](#)

4.1 IFRS第9号における金融資産と金融負債の分類および測定

IFRS第9号では、負債性金融商品である金融資産の分類は、(a)金融資産の管理に関する企業の事業モデル、および(b)金融資産の契約上のキャッシュ・フローが元本および利息の支払のみであるか否かの両方に基づき判断します。

経営者は、侵攻が当該資産の分類に与える影響、特に、金融資産の管理に関する企業の事業モデルが、既存の金融資産および(または)新規の金融資産の両方について変更された可能性の有無を考慮しなければなりません。

さらに、制裁措置や借手と貸手との間の条件再交渉により、貸付契約の条件が変更された場合には、その影響を評価する必要があります。具体的には、貸手は、条件変更が認識の中止を生じさせるのか否かの判定や、認識の中止とならない場合の条件変更による利得または損失の認識など、条件変更の影響を判断するために、IFRS第9号のガイダンスを適用しなければなりません。

また、借手は、金融負債の認識を中止すべきか否かを判定するために、IFRS第9号のガイダンスを適用しなければなりません。金融負債が消滅した(すなわち、義務が免責、取消し、失効となった)場合には、金融負債を貸借対照表から除去しなければなりません。同様に、既存の金融負債またはその一部の大幅な条件変更は、当初の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理しなければなりません。

貸手のための関連ガイダンス:

[EX 4.1.1 - 金融資産の認識の中止](#)

[EX 4.1.2 - キャッシュ・フローの条件変更による金融資産の認識の中止](#)

[FAQ 4.1.3 - 企業は償却原価で測定する負債性金融商品またはその他の包括利益を通じて公正価値\(FVOCI\)で測定する負債性金融商品のキャッシュ・フローの変動をどのように会計処理すべきでしょうか](#)

[FAQ 4.1.4 - 金融資産の分類変更の要件および分類変更の時点はどのように評価されますか](#)

借手に対する関連ガイダンス:

[FAQ 4.1.5 - 条件が「大幅に異なる」か否かを判定するためには、どのような定性的テストおよび\(または\)定量的テストが要求されますか](#)

4.2 IFRS第9号における減損

企業がIFRS第9号の予想信用損失(ECL)モデルの範囲に含まれる金融商品を保有している場合、経営者は、ECLに与える侵攻の影響を検討する必要があります。検討すべき金融商品には次が含まれます。

- 貸付金、営業債権およびその他の債権
- 純損益を通じて公正価値で測定されない負債性金融商品
- 契約資産
- リース債権
- 金融保証
- ローン・コミットメント

経営者は、侵攻が次のことと与える影響を考慮する必要があります。

- ECLを12カ月のECLと全期間のECLのどちらで測定するか。信用リスク(債務不履行のリスク)が当初認識以降に著しく増大している場合、ECLを12カ月のECLでなく全期間のECLで測定する(ただし、短期債権や契約資産など、常に全期間のECLを使用して測定する単純化したアプローチの対象となる資産を除く)。
- 金融商品が信用減損しているか否か。これは、借手の重大な財政的困難、債務不履行などの契約違反、または借手が破産もしくは他の財務上の再編を行う可能性が高くなったことにより証拠づけられる可能性がある。より広い意味では、金融資産の見積将来キャッシュ・フローに不利な影響を与える1つまたは複数の事象が発生している場合、当該金融資産は信用減損している。借手自身に信用力がある場合でも、例えば、借手が制裁措置やその他の行政による制限措置によって契約上の支払を妨げられている場合が、これに該当する可能性がある。
- ECL自体の見積り。これには、次のすべてが含まれる。
 - 信用リスク(債務不履行のリスク)。例えば、債務者の事業が侵攻によって不利な影響を受ける場合には、信用リスクは増大する可能性がある。
 - 債務者が債務不履行に陥った場合における、リスクに晒されている金額(債務不履行時のエクスポージャー)。例えば、侵攻の影響を受ける債務者は、既存の未使用の借入枠から引き出したり、裁量による支払超過を停止したり、通常より長い時間をかけて支払を行うことで、リスクに晒されている金額が増加する可能性がある。
 - 債務不履行の結果としての見積損失額(債務不履行時の損失)。例えば、侵攻により担保として差し入れられた非金融資産の公正価値が減少した場合、見積損失額は増加する可能性があり、不可分な保証の強制可能性も考慮する必要がある。

契約上の支払期日が延長された場合や、金額の受領が契約上の支払期日より遅れることが見込まれる場合には、失った貨幣の時間価値について追加的な補償を受領する場合または実効金利(EIR)が0%である場合を除き、ECLが増加する可能性があります。

IFRS第9号は、信用リスクが著しく増大しているかの評価とECLの測定の両方の場合において、将来予測的な情報(マクロ経済情報を含む)を考慮することを要求しています。これは、侵攻の激化に関連する企業の既存のシナリオへの1つまたは複数のシナリオの追加、既存のシナリオの修正、および(または)ウェイト付けの増加、あるいは、その影響が企業の主要なECLモデルに含まれていない場合には「補正(overlay)」の使用によって行われる可能性があります。

経営者は、金融資産の減損に及ぼす侵攻の影響を開示する必要性を検討しなければなりません。例えば、IFRS第7号「金融商品:開示」によって要求される開示のうち影響する可能性のある開示には次が含まれます。

- 将来予測的な情報の影響をECLの見積りに織り込む方法
- 報告期間中に行われた仮定の重要な変更の詳細
- 資産がステージ1からステージ2、そしてステージ3に移行した結果として生じるECLの変更

関連ガイダンス:

[FAQ 4.2.1 - ロシアによるウクライナ侵攻およびECLの文脈において、「合理的で裏付け可能な」情報は何でしょうか](#)

[FAQ 4.2.2 - 報告日後に入手可能となったロシアによるウクライナ侵攻に関連する追加情報は、どの範囲までECLの見積りに含めなければならないでしょうか](#)

4.3 IFRS第9号に基づくヘッジ会計

経営者は、既存のヘッジに与える侵攻の影響、特にヘッジが引き続きヘッジ会計の適格要件を満たしているか否かを検討する必要があります。例えば、ヘッジ対象の予定取引が発生する可能性が非常に高いとはもはやいえなくなった場合には、ヘッジ会計は中止されます。同様の理由により、経営者はまた、新たなヘッジを指定する能力に対する侵攻の影響を検討する必要があります。

関連ガイダンス:

[FAQ 4.3.1 - ロシアによるウクライナ侵攻の結果としてサプライチェーンまたは販売プロセスが寸断された場合、予定](#)

購入または予定販売のキャッシュ・フロー・ヘッジにおける「可能性が非常に高い」要件の評価にどのような要因を考慮に入れる必要がありますか

EX 4.3.2 - ヘッジ剰余金の回収可能性テスト

FAQ 4.3.3 - ロシア政府が発行し、制裁措置の影響を受ける外国人投資家に保有されている米ドル建またはユーロ建の国債は、2022年3月31日現在においてIFRS第9号に基づき信用減損しているでしょうか

4.4 IAS第39号「金融商品：認識及び測定」に基づくヘッジ会計

経営者は、既存のヘッジに対する侵攻の影響、特にヘッジが引き続きヘッジ会計の適格要件を満たしているか否かを検討する必要があります。例えば、ヘッジ対象の予定取引が発生する可能性が非常に高いとはもはやいえなくなった場合、または非常に有効であるとはもはやいえなくなった場合には、ヘッジ会計は中止されます。同様の理由により、経営者はまた、新しいヘッジを指定する能力に対する侵攻の影響を検討する必要があります。

関連ガイダンス：

FAQ 4.4.1 - ロシアによるウクライナ侵攻の結果としてサプライチェーンまたは販売プロセスが寸断された場合、予定購入または予定販売のキャッシュ・フロー・ヘッジにおける「可能性が非常に高い」要件の評価にどのような要因を考慮に入れる必要がありますか

4.5 IFRS第9号に基づく「自己使用」

IFRS第9号では、現金で純額決済できる非金融商品項目の売買契約は、企業の予想される購入、販売または使用といった必要に従った非金融商品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場合を除き、IFRS第9号の範囲に含まれます（その結果、そのような契約は、通常、デリバティブとして会計処理されます）。ロシアによるウクライナ侵攻は、一部の契約がこれらの「自己使用」の要件を満たすか否かに影響を与える可能性があります。例えば、侵攻による企業のサプライチェーンの寸断により、特定のコモディティ契約が現物引渡しではなく現金で純額決済されるといった影響が生じる可能性があります。コモディティ（エネルギー、レアアースメタル等）およびその他のインプットまたは材料の供給、輸送の混乱（飛行経路、侵攻区域）ならびに輸出管理制限に及ぼす広範囲な影響は、「自己使用」とする主張に影響を与える可能性があります。

上述のとおり、企業は、侵攻とそれに伴う制裁措置の広範な影響および侵攻に対応する市場全体の動向を注意深く評価する必要があります。

4.6 IFRS第7号に基づく開示（金融リスク、市場リスク、金利リスク）

侵攻に伴うリスクの変化を反映させるために、追加的な開示が要求される可能性があります。IFRS第7号は、特に、借入金の債務不履行および契約違反、認識の中止または条件変更から生じる利得または損失、ならびにヘッジしていた将来キャッシュ・フローの発生が見込まれなくなったことによるキャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金からの組替に関する開示を要求しています。

企業は、金融リスク（信用リスク、流動性リスク、為替リスクおよびその他の価格リスク等）の変動、またはそれらのリスクを管理するための目的、方針およびプロセスの変更を開示する必要があります。特に、侵攻が企業の営業活動による通常の水準のキャッシュ・インフローに影響を与える場合、あるいは、債権のファクタリングやサプライヤー・ファイナンスなどの他の方法で現金にアクセスする能力に影響を与える場合には、流動性リスクに関する追加的な開示が必要になる可能性があります。

また、さまざまな金融リスクがロシアやウクライナにどの程度集中しているかを示すために、集中リスクの開示の強化も必要となる可能性があります。

活発な市場がもはやアクセス可能でない場合または観察可能でない場合、ロシア市場で取引されている株式または金融商品に対する投資についての公正価値ヒエラルキーのレベルが影響を受ける可能性があります。詳細については4.7をご参照ください。

コモディティ市場におけるボラティリティを考慮すると、特定のデリバティブは重大な負債ポジションにある可能性があります。したがって、企業は、IFRS第7号B11F項(g)が担保の差入れを要求される可能性のあるデリバティブ契約（例えば、デリバティブについてのマージン・コール）の開示を要求している事実を含め、流動性リスクに関連する開示を考慮する必要があります。

また、企業は、制裁措置のために支払ができない負債があるか、また、それらは債務不履行に陥ったとみなされるか

否かを考慮する必要があります。クロス・デフォルト条項の影響も考慮しなければなりません。財務制限条項の違反に関する詳細なガイダンスについては[11.2](#)をご参照ください。

関連ガイダンス:

[FAQ 4.6.1 - リスク集中の例とはどのようなものでしょうか](#)

4.7 金融資産および金融負債の公正価値

報告日における資産または負債の公正価値は、適用されるIFRS基準書に従って算定される必要があります。公正価値が観察可能な市場価格に基づいている場合には、報告日における相場価格を使用しなければなりません。資産の公正価値は、報告日における仮想的な出口取引を反映しています。したがって、報告日以降の市場価格の変動は、資産の評価には反映されません。

侵攻により、さまざまな市場における価格のボラティリティが増大する可能性があります。これは、公正価値が市場価格に基づいて算定される場合には直接的に(例えば、ロシアの市場で取引されている株式または債券の場合)、あるいは、間接的に(例えば、評価技法がボラティリティの高い市場から得られたインプットに基づいている場合)、公正価値測定に影響を及ぼします。

また、特にロシアに対してさらに厳しい制裁措置が課せられた結果、公正価値の算定に用いられる相手先の信用リスクや信用スプレッドも増大している可能性があります。

公正価値測定の変更は、IFRS第13号「公正価値測定」によって要求される開示に影響を与えます。この要求事項は、企業に対して、公正価値測定で用いる評価技法やインプットおよび仮定の変化に対する評価の感応度を開示することを求めています。また、公正価値ヒエラルキーのレベル3に分類される経常的な公正価値測定に要求される感応度分析にも影響を与える可能性があります。レベル3に分類される金融商品の数が増加する可能性もあります。

関連ガイダンス:

[FAQ 4.7.1 - 市場が混乱している期間において、市場が依然として活発であるか否かの判断](#)

[FAQ 4.7.2 - 活発でない市場における価格の評価](#)

[FAQ 4.7.3 - 秩序ある取引か否かの判断](#)

[FAQ 4.7.4 - 活発な市場における相場価格に対する調整](#)

[FAQ 4.7.5 - ロシアによるウクライナ侵攻による情報入手の遅延](#)

[FAQ 4.7.6 - 市場終了後の事象](#)

[FAQ 4.7.7 - ロシアによるウクライナ侵攻の結果としての金融商品の公正価値測定におけるキャッシュ・フローの不確実性](#)

[FAQ 4.7.8 - 負債性金融商品の公正価値を算定する際に、将来起こりうる条件変更を考慮すべきでしょうか](#)

[FAQ 4.7.9 - 企業が債務の財務制限条項に違反した場合の公正価値の検討](#)

[FAQ 4.7.10 - 公正価値で計上しているロシアの債券の測定に対するロシアによるウクライナ侵攻の影響は何でしょうか](#)

[FAQ 4.7.11 - 2022年3月31日時点でモスクワ証券取引所で取引されているロシア企業の発行する資本性証券の公正価値測定において考慮すべき要因は何でしょうか](#)

4.8 公正価値で測定される子会社、関連会社および共同支配企業

子会社、関連会社および共同支配企業に対する投資の公正価値は、株式市場のボラティリティの影響を受ける可能性があります。上場会社の評価の起点は、報告日における市場価格です。

企業は、IFRS第9号に基づき投資企業の公正価値または公正価値で計上されている関連会社および共同支配企業に対する投資について、その公正価値に影響を及ぼす事業または経済環境の変化を開示することが要求されます。

4.9 IAS第39号に基づく金融資産の分類および測定(IFRS第9号の一時的免除を適用する保険会社に適用可能)

金融資産は、IAS第39号に基づく4つのカテゴリーのうちのいずれか1つに分類されます。ロシアによるウクライナ侵攻の結果として、経営者は、カテゴリー間の再分類を検討する可能性があります。IAS第39号のガイダンスに従い、再分類が認められるか、または要求されるかを判断する必要があります。

4.10 IAS第39号に基づく金融資産の減損

IAS第39号では、資産の当初認識後に発生した1つまたは複数の事象(「損失事象」)の結果として減損の客観的証拠が存在する場合にのみ、金融資産は減損され、減損損失が発生します。持分証券への投資について、発行者の事業に影響を与える政治的または法的環境の変化、あるいは公正価値が取得原価を「著しく」または「長期にわたり」下落していることは、減損の客観的証拠の例です。

関連ガイダンス:

[FAQ 4.10.1 - 公正価値が取得原価より「著しく」または「長期にわたり」下落することとはどういうことでしょうか](#)

[FAQ 4.10.2 - ロシア政府が発行し、制裁措置の影響を受ける外国人投資家に保有されている米ドル建またはユーロ建の国債は、2022年3月31日現在においてIAS第39号に基づき減損しているでしょうか](#)

5. リース

貸手と借手は、侵攻の結果としてリースの条件を再交渉する可能性があります。場合によっては、貸手は、特にロシアの多くの銀行に課せられている制裁措置を考慮して、ロシア国内の企業からのリース債権の回収可能性に重大な懸念を有している可能性があります。貸手と借手は、IFRS第16号「リース」の要求事項を検討し、譲歩をリースの条件変更として会計処理し、リースの残存期間にわたって計上すべきか否かを検討する必要があります。

関連ガイダンス:

[FAQ 5.1 - ロシアによるウクライナ侵攻に関連するリース契約における不可抗力条項の会計上の影響はどのようなものでしょうか](#)

[FAQ 5.2 - リース債権の減損](#)

[FAQ 5.3 - オペレーティング・リースの貸手は、ロシアによるウクライナ侵攻によって回収可能性が不確実である場合には、リース収益を引き続き認識すべきでしょうか](#)

6. 保険契約

6.1 保険契約者の会計処理

経営者は、ロシアによるウクライナ侵攻の結果として生じる損失が保険契約によってカバーされるか否かを検討しなければなりません。例えば、ロシア、ウクライナまたは近隣諸国における一部の事業の閉鎖については、事業継続保険に基づく請求権が生じる可能性があります。侵攻により損傷したまたは破壊された財産については、損害保険に基づく請求権が生じる可能性があります。保険契約を保有している(かつ、保険契約を発行していない)企業は、保険契約に基づき補償を受ける権利から生じる偶発資産を有している可能性があります。詳細については9.3をご参照ください。

6.2 保険会社の会計処理

影響のある地域でカバーを提供する保険契約を発行している企業は、保険金の見積りを修正する必要があるか否かを検討しなければなりません。IFRS第4号は、保険契約に関する企業の既存の会計方針を従前の会計基準から引き継ぎ、保険契約の測定に関する限定的な要求事項を規定しています。しかし、それには負債十分性テストを含む最低限の測定の要求事項しか含まれていません。

企業は、引き継いだ会計基準に基づいて保険契約負債を測定する際に、ロシアによるウクライナ侵攻から生じるコストを考慮すべきか否かを評価しなければなりません。

負債十分性テストが最低限の要求事項を満たしている場合には、引き継がれた企業の会計方針に追加の要求事項はありません。負債十分性テストにおいて以下の現在の見積りを考慮することが最低限の要求事項です。

- すべての契約上のキャッシュ・フロー
- 保険金請求処理コストなどの関連するキャッシュ・フロー
- 組込オプションや保証から生じるキャッシュ・フロー

したがって、ロシアによるウクライナ侵攻から生じるコストは、マクロ経済的な情報を考慮した予想保険金について予想される規模や頻度の現在の見積りおよび侵攻激化に関連する予想を含め、負債十分性テストで用いられる将来キャッシュ・フローの現在の見積りに関して考慮されなければなりません。

企業の会計方針が最低限の要求事項を満たす負債十分性テストを要求していない場合、企業は、関連する繰延新契約費および関連する無形資産について調整された保険負債の帳簿価額と、保険負債がIAS第37号の範囲に含まれた場合に認識されたであろう金額とを比較するテストを実施することが要求されます。

経営者は、保険契約から生じるリスクに対する侵攻の影響、そして保険契約の測定に用いられる仮定を開示する必要性を考慮しなければなりません。IFRS第4号は、保険会社に対し、財務諸表利用者が保険契約から生じるリスクの内容と程度を評価することができるような情報を開示することを要求しています。これらの要求事項を遵守するために、開示すべき情報には、以下が含まれます。

- 保険契約から生じるリスクを管理するための保険会社の目的、方針およびプロセス。そのようなリスクには、以下が含まれる。
 - ロシアによるウクライナ侵攻に関連するリスク
 - リスク・エクスポージャーに関する情報
 - リスクの集中度
 - 企業がそれらのリスクをどのように管理しているか
 - リスク変数の変化の影響を示す感応度分析
- 重大な判断、およびカバーされるリスクに関する仮定の結果を踏まえたこれらの判断の変更

IFRS第4号は、2023年1月1日以後に開始する年次報告期間にIFRS第17号に置き換えられます。IFRS第17号は早期適用が認められています。PwCは、企業がIFRS第17号を早期適用することを見込んでいません。

7. 現金及び現金同等物

IAS第7号は、現金同等物を、短期の流動性の高い投資のうち、容易に一定の金額に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なリスクしか負わないものと定義しています。ロシア中央銀行に対して課されている制裁措置により、ロシアの外貨準備へのアクセスが制限されています。そのため、ロシア中央銀行は外国為替市場への介入に限定的な選択肢しか有しておらず、ロシア・ルーブルの流動性や交換可能性、および貨幣自体の価値に深刻な影響を及ぼす可能性があります。

また、企業はロシアの銀行システム下に存在する預金にアクセスすることが制限されている可能性があります。経営者は、これまで現金同等物として分類されていた投資が、信用リスクの増大や償還制限に照らして、現金同等物の定義を引き続き満たすかどうかを検討する必要があります。投資を現金同等物から組み替えたり、現金を制限付きとして表示または開示する必要が生じる可能性があります。

7.1 制限付き預金

ロシアに課せられた制裁措置や制限は進展を続けており、企業に直接・間接的な会計上の影響を及ぼす可能性があります。ロシアまたはロシアの顧客や仕入先に対して利害関係を有する企業は、制裁措置により最も深刻な影響を受ける可能性があります。制裁措置および制限に関する詳細は、[2](#)をご参照ください。

制裁措置および制限の効力が及ぶ現金をロシアの子会社が保有している場合、このような現金はグループ内で自由に資金移動できない可能性があります。また、重大な金額の現金および現金同等物の残高をグループ内で使用できない場合には、それらの制限に関する説明とともに、関連する金額の開示が要求されます。



関連ガイダンス:

[FAQ 7.1.1 - 現金の送金に関する制限は現金及び現金同等物の表示にどのような影響を及ぼしますか](#)

[FAQ 7.1.2 - キャッシュ・フロー計算書および財政状態計算書において制限の対象となる要求払預金をどのように分類すべきでしょうか](#)

[FAQ 7.1.3 - キャッシュ・フロー計算書において現金ではない制限付き預金を「現金及び現金同等物」の一部として分類すべきでしょうか](#)

8. 収益認識

ロシアによるウクライナ侵攻とそれに伴う制裁措置は、一部の企業の財およびサービスの販売または受領する能力に影響を与え、外国為替市場やロシア・ルーブルの流動性または交換可能性に著しい影響を与えています。

複数の政府によって課せられている制裁措置、サプライチェーンの寸断、および昨今の金融市場のボラティリティにより経済活動が縮小した結果、企業の売上高や収益が減少する可能性があります。売上の減少とその結果としての収益への影響は、発生時に会計処理されます。

しかし、既に引き渡された財またはサービスから生じる収益の測定にあたって経営者が行った仮定や、特に、変動対価の測定にも影響を及ぼす可能性があります。例えば、需要の減少は、追加的な価格譲歩、数量値引きの減額、納期遅延に対するペナルティ、または顧客が獲得可能な価格の減少につながる可能性があります。これらはすべて、変動対価の測定に影響を与える可能性があります。IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」は、不確実性が解消される際に認識した金額の戻入れが生じない可能性が非常に高い場合にのみ、変動対価を認識することを要求しています。

経営者は、変動対価の見積り、およびその認識の閾値を満たしているかどうかの両方を再検討する必要があります。

IFRS第15号は、顧客が期日の到来した債務を支払うと経営者が見込んでいる契約にのみ適用されます。経営者は、顧客が供給される商品の一部または全部について支払うことができない可能性があることを認識している場合であっても、顧客に供給を続けることを選択する可能性があります。そのような状況においては、顧客が支払期日の到来している取引価格（価格譲歩を控除後）を支払う可能性が高い場合にのみ、企業は収益を認識します。

IFRS第15号は、収益から生じるキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性について、財務諸表の利用者の理解を可能とする情報を開示することを企業に要求しています。これには、例えば、ロシアによるウクライナ侵攻から生じる不確実性を考慮して、企業は会計方針をどのように適用したのか、重要な判断（例えば、顧客が支払う能力を有しているかどうかの判断）をどのように適用したのか、また重要な見積り（例えば、変動対価の見積り）をどのように行ったのかなどの情報の開示を求められる可能性があります。

関連ガイダンス:

[FAQ 8.1 - ロシアのウクライナ侵攻による混乱により、顧客が支払を行うことができない場合、収益認識はどのような影響を受ける可能性がありますか](#)

[FAQ 8.2 - 負の収益: ロシアによるウクライナ侵攻による「可能性が非常に高い」変動する取引価格の改定](#)

[FAQ 8.3 - 収益認識に原価比例法を用いている企業について、ロシアによるウクライナ侵攻によって生じる追加のコストは、進捗度の測定に含まれますか](#)

[FAQ 8.4 - ロシアにおける顧客との契約を変更する、または顧客関係を終了する場合、企業が考慮すべきことは何ですか](#)

9. 非金融債務

9.1 引当金

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」は、以下の場合にのみ、引当金を認識することを要求しています。

- 企業が現在の義務を有している
- その義務を決済するための資源が企業から流出する可能性が高い

- 信頼性のある見積りを行うことができる

ロシアによるウクライナ侵攻に対応した経営者の行動については、経済的便益の流出の可能性が高く、信頼性のある見積りを行うことができる現在の義務が存在する範囲に限り、引当金として会計処理する必要があります。例えば、リストラチャリングに関する引当金については、詳細な公式の計画が存在し、かつ経営者がこの計画を実施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場合にのみ、認識することになります。

IAS第37号は、将来の営業費用や事業再生費用については引当金の計上を認めていません。

IAS第37号は、企業に対し、義務の内容と経済的便益の流出が見込まれる時期を開示することを要求しています。

関連ガイダンス:

[FAQ 9.1.1 - IAS第37号またはIFRS第9号の範囲に含まれる契約の解約についてペナルティが発生していますか](#)

9.2 不利な契約

不利な契約とは、契約上の義務を履行するための不可避的なコストが契約に基づき受け取ると見込まれる経済的便益を上回る契約のことです。契約に基づく不可避的なコストとは、契約から解放されるための最小の正味コストです（すなわち、契約の解約または不履行によるコストと契約履行のコストのいずれか低い方です）。このような契約には、例えば、侵攻により企業が損失を被る場合にのみ履行できる供給契約などが含まれます。経営者は、契約が不利になっているかどうかを検討する必要があります。

関連ガイダンス:

[FAQ 9.2.1 - 契約終了に関連する支払を財務諸表でどのように取り扱うべきでしょうか](#)

9.3 偶発資産

ロシアによるウクライナ侵攻を受けて、ロシア、ウクライナ、近隣諸国での一時的な事業閉鎖を決定する動きも見られます。企業が事業継続保険を有している場合、閉鎖費用の一部または全部を回収することができる可能性があります。経営者は、事業の閉鎖から生じる損失が、保険契約によってカバーされているかどうかを検討する必要があります。このような保険による適格な補償給付は、回収がほぼ確実になった場合に認識されます。これは通常、保険会社が有効な請求権があることを認めており、かつ保険会社が義務を履行できると経営者が納得している場合です。多くの保険契約には、戦争行為による損失の受益者をカバーしない条項が含まれているため、保険会社による保険金請求権の受入れは、多くの場合において非常に重要です。

保険契約の給付金は、多くの場合、補償の対象となるコストよりも後に認識されます。

同様に、侵攻の結果として損傷した、または破壊された財産に対するいかなる保険請求も、回収がほぼ確実になった場合に認識されます。

9.4 従業員給付および株式に基づく報酬

経営者は、従業員給付および株式に基づく報酬の測定に使用した仮定を改定すべきかどうかを検討する必要があります。例えば、侵攻の影響を受けた領域（例えばロシア）における優良債券の利回りやリスク・フリー・レートが最新動向の結果として変化している可能性があります。また、従業員が賞与や株式に基づく報酬の権利確定条件を充足する確率が変化している可能性があります。

経営者は、経済環境の変化や業績条件が充足される可能性の変化に対応するために、例えば、株式報酬制度の条件が変更された場合の影響などを検討する必要があります。そのような変更が従業員にとって有益である限り、それらは条件変更として会計処理され追加費用が認識されます。経営者は、権利確定条件を充足する可能性が低い場合であっても、株式に基づく報酬の取消しは、残余費用の即時認識という結果となることに留意が必要です。

経営者はまた、侵攻に関連して、IAS第19号「従業員給付」のガイダンスに従って負債の認識が必要となるような従業員に対する法的または推定的な義務（例えば、追加的な休暇の付与や従業員に提供された追加的な財政的またはその他の補助等）を負っているかどうかを検討する必要があります。

経営者は、侵攻の結果として人員削減を検討する可能性があります。IAS第19号「従業員給付」は、従業員の解雇に係る負債が認識されるのは、企業がそれらの給付の申し出を撤回できなくなった時、または関連するリストラチャリングの費用がIAS第37号に従って認識される時に限られるとしています。



IFRS第2号「株式に基づく報酬」は、株式に基づく報酬の条件変更、付与した増分公正価値、増分公正価値をどのように測定したかに関する情報について説明することを要求しています。

IAS第19号は、従業員給付負債の見積りに使用した仮定について、感応度およびそれらの仮定の変更と共に、広範囲にわたる開示を要求しています。

IAS第34号に従った確定給付制度債務の算定、年金資産の公正価値、および期中期間の関連費用に関する検討事項については、「12. 期中財務諸表」の[FAQ 12.3](#)および[FAQ 12.4](#)をご参照ください。

関連ガイダンス:

[FAQ 9.4.1 - 計画の影響を受ける一部の関係者に対して、リストラクチャリング計画の公表が予想されるリストラクチャリング引当金の総額に対する負債を認識するのに十分でしょうか](#)

[FAQ 9.4.2 - ロシアの従業員に対する株式報酬の決済方法の変更はどのように会計処理すべきでしょうか](#)

[FAQ 9.4.3 - 企業が勤務不能な従業員への給与支払を決定した場合、これらの支払に関連する費用をいつ認識すべきでしょうか](#)

9.5 法人税

ロシアによるウクライナ侵攻は、直接および間接的な要因(顧客、サプライヤ、サービスプロバイダーへの影響を含む)の結果として、将来の利益に影響を与える可能性があります。また、資産の減損は、繰延税金負債の金額を減少させる可能性があり、また、追加的な将来減算一時差異を生じさせる可能性があります。繰延税金資産を計上している企業は、侵攻から生じる追加的な不確実性とそれを制御するために講じられた措置を考慮に入れ、IAS第12号「法人所得税」に従って、利益予測と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。

経営者は、侵攻の影響が子会社からの利益の分配計画および能力に影響を与えるかどうか、また、それにより未分配利益に関する繰延税金負債の認識を再検討すべきかどうかを検討しなければならない可能性もあります。また、この点において、特定の市場からの撤退という経営者の決定も考慮に入れる必要があるかもしれません。

経営者は、IAS第1号に従い、繰延税金資産の回収可能性を評価する際に行われた重要な判断および見積りの開示を行う必要があります。

関連ガイダンス:

[FAQ 9.5.1 - 現在の環境における繰延税金資産の回収可能性を評価する際に企業は何を考慮すべきでしょうか](#)

[FAQ 9.5.2 - 侵攻の結果、企業が直面する可能性のある他の潜在的な税務会計上の影響はどのようなものでしょうか](#)

10. 継続企業の前提および後発事象

10.1 継続企業

経営者は、企業の継続企業として存続する能力を評価する際に、ロシアによるウクライナ侵攻の潜在的な影響およびそれに対応する措置を検討する必要があります。経営者が、企業を清算する意図または営業を停止する意図がある、あるいは、現実的な代替案が無く清算や営業停止を実施しなければならない場合には、企業はもはや継続企業ではありません。経営者は、継続企業の評価や、サプライチェーンおよび顧客や商品へのアクセスの寸断の影響の評価において、グローバル企業、政府、グローバルな決済システムが講じた措置の影響を考慮する必要があります。また、企業が継続企業ではないことを示す後発事象は、継続企業の観点からは常に修正を要する後発事象に該当するということを認識しておく必要があります。

継続企業として存続する能力に重要な疑義を生じさせるような重要性がある不確実性については、IAS第1号に従った開示が必要となります。

関連ガイダンス:

[FAQ 10.1.1 - 継続企業を評価する際に、経営者はどのような時間軸を考慮すべきでしょうか](#)

[FAQ 10.1.2 - 企業は継続企業でない場合にどのように財務諸表を作成しますか](#)

[FAQ 10.1.3 - 継続企業の前提に関するIAS第1号の要求事項をどのように適用すべきでしょうか](#)

10.2 後発事象

地政学的状況は急速に進展しています。したがって、経営者は、IAS第10号「後発事象」の要求事項、特に最新の動向が報告日に存在していた状況についてより多くの情報を提供しているかどうかを検討する必要があります。侵攻の激化についてより多くの情報を提供する事象は、修正を要する後発事象に該当する可能性があります。財務諸表に対して重要性がある場合には、企業が行った修正と修正を要しないとみなされる後発事象の明瞭な開示が要求されます。

関連ガイダンス

[FAQ 10.2.1 - ロシアによるウクライナ侵攻の影響は、2022年第1四半期報告日現在における企業の資産および負債の測定に反映させるべきでしょうか](#)

[FAQ 10.2.2 - 公正価値以外の測定基礎を有する非金融資産に係る減損の算定に影響を及ぼす修正を要する後発事象](#)

[FAQ 10.2.3 - 公正価値の測定基礎を有する資産に係る再測定または減損の算定に影響を及ぼす修正を要する後発事象](#)

11. 表示および開示

11.1 財務諸表の表示

企業は、ロシアによるウクライナ侵攻に関する有用な情報を提供するため、財務諸表の中でいくつかの代替的な表示方法を検討する可能性があります。企業は、いかなる代替的な表示方法においてもIAS第1号の要求事項に準拠していることを確かめる必要があります。場合によっては、注記においてその影響についての記述的な説明を提供する方が有用となる可能性があります。

関連ガイダンス:

[FAQ 11.1.1 - 損益計算書におけるロシアによるウクライナ侵攻の影響に関する表示](#)

11.2 財務制限条項の違反

ロシアによるウクライナ侵攻の結果、企業は流動性についての重大な問題、負債資本比率の変動、その他の財務指標の変動を経験する可能性があります。このことは、企業が財務制限条項を遵守しているかどうか疑問を投げかける可能性があります。侵攻とそれに続く制裁措置、その結果生じる経済危機の財務上の影響により、一部の企業が借入金に関する財務制限条項に違反したり、重大な悪影響に関する条項(MAC条項)に抵触したりする可能性があります。さらに、担保付借入金の担保となっている資産が破壊または破損している可能性があります。

これにより、借入金の返済条件が変更されたり、借入金の一部が要求払債務となったりする可能性があります。経営者は、借入金およびその他の金融負債の流動・非流動の分類に影響するかどうか、また、極端な状況においては、企業の継続企業の前提に疑義をもたらすかどうかを検討する必要があります。特に、クロス・デフォルト条項の影響についても考慮が必要となります。経営者はまた、上記の状況により借入条件の変更がある場合には、その変更の影響についても考慮する必要があります。

関連ガイダンス:

[FAQ 11.2.1 - MAC条項および条件付き弁済期繰上げ条項のあるローンをどのように分類すべきでしょうか](#)

[FAQ 11.2.2 - 貸借対照表日後に財務制限条項に抵触することが予想される場合、企業はどのようなことを考慮すべきでしょうか](#)

11.3 全般的な開示

経営者は、次の事項を開示するために、IAS第1号における特定の要求事項を検討する必要があります。

- 重要な会計方針
- それらの会計方針を適用する過程で行った最も重要な判断
- 将来の期間において利益の調整をもたらす可能性が最も高いと考えられる見積り

これらの開示の内容は、侵攻の影響の結果としてそれぞれ異なるものとなる可能性があります。見積りの不確実性に関する開示の範囲を広げることが必要となる可能性もあります。例えば、より多くの項目の帳簿価額が翌年度内に重要な変更の対象となる可能性があります。

侵攻により、個別に重大な財務上の影響（例えば、減損や条件変更による修正などの個別に重要性のある費用）がある場合があります。各基準の開示要求に加えて、IAS第1号は、重要性のある損益項目を損益計算書の本表または財務諸表の注記に個別に開示することを要求しています。企業は、業績の理解に必要な場合には、損益計算書の本表に追加の表示科目や小計を開示する可能性があります。経営者は、追加の小計を開示する場合には、IAS第1号の特定の要求事項を考慮する必要があります（[FAQ 11.1.1](#)参照）。また、IAS第1号には、他では開示されない財務諸表の理解に関連する情報を開示する要求事項もあります。

11.4 財務諸表外における開示

企業の利害関係者は、ロシアによるウクライナ侵攻とそれに続く制裁措置の影響に関心を持っています。このような利害関係者のニーズの一部は、財務諸表の外でのコミュニケーションの方がより適切かつ適時に満たされる場合があります。例えば、経営者は、主要なリスクおよび不確実性の分析の更新を検討する可能性があります。また経営者は、例えば各国の証券監督当局が公表する要求事項など、特定の国の開示要求を検討する必要があります。

財務諸表外で追加情報を提供する理由の如何にかかわらず、企業は、財務諸表内と財務諸表外で提供される情報が整合的かつ相互補完的であることを確かめる必要があります。

12. 期中財務報告

多くの企業では、期中財務報告においてロシアによるウクライナ侵攻の影響を初めて報告することになります。上記の認識および測定に関するガイダンスは、期中財務報告にも同様に適用されます。予想実効税率を算定する目的上、経営者は、ロシアによるウクライナ侵攻の影響が個別の事象 (discrete event) かどうかを検討しなければならない可能性はありますが、通常は、期中財務報告における認識または測定に関する例外はありません。IAS第34号「期中財務報告」は、見積りが期中財務報告においてより多く使用される可能性がある」と述べていますが、情報の信頼性があり、目的適合性があるすべての情報を開示することを要求しています。

期中財務情報は、通常、年次財務諸表の情報を更新したものとなります。しかし、IAS第34号は、期中財務報告において、前年次報告期間以降の企業の財政状態の変動および業績の理解に重要な事象または取引に関する説明を提供することを企業に要求しています。これは、ロシアによるウクライナ侵攻の財務上の影響を反映するために、追加の開示を行わなければならないことを意味します。このような開示は、企業固有のものである必要があり、各企業の状況を反映したものでなければなりません。

重要である場合、以下の項目とともに、IAS第34号第15B項に基づく開示が要求されます。

- ロシアによるウクライナ侵攻が企業の業績、貸借対照表、キャッシュ・フローに及ぼす影響
- 以前は必要でなかった重要な判断（例えば、予想信用損失に関連する重要な判断）
- 重要な見積りの開示の更新
- 期中報告期間以降の事象

関連ガイダンス:

[FAQ 12.1 - IAS第34号に準拠していない当年度の財務情報の提供（第1四半期における営業報告など）は減損テストにどのような影響を及ぼすのでしょうか](#)

[FAQ 12.2 - 企業は加重平均年間実効税率をどのように見積るべきでしょうか](#)

[FAQ 12.3 - IAS第34号に基づき報告をする際に、ロシアによるウクライナ侵攻は、確定給付負債の純額にどのような影響を及ぼすでしょうか](#)

[FAQ 12.4 - IAS第34号に基づき報告する際に、ロシアによるウクライナ侵攻は年金費用にどのような影響を及ぼすで](#)

13. 外国為替レートの変動の影響

企業は、主に2つの方法でロシアと事業を行っている可能性があります。第1に、企業は、外貨建取引(ロシアの仕入先から財およびサービスを購入して海外の顧客に販売する等)を行っている可能性があります。第2に、企業は、ロシアの子会社、支店、および共同支配の取決めを通じて事業を行っている可能性があります。さらに、企業は、その財務諸表を外国通貨で表示している可能性があります。IAS第21号は、上記のそれぞれについて要求事項を規定しています。

ロシアにおける持分またはロシアの顧客や仕入先を有する企業は、制裁措置により、最も深刻な影響を受ける可能性があります。ひいてはIAS第21号に基づく会計処理に影響する可能性があります。さまざまな制裁措置が導入されており、企業は、それぞれの制裁措置や制限措置が財務業績および運用成績に与える影響を考慮しなければなりません。

13.1 外貨建取引

ロシアに対する制裁措置や制限措置の導入は、ロシア・ルーブルに対する為替レートに著しいボラティリティをもたらしています。特に、ロシアの中央銀行に対する制限措置は、ロシア・ルーブルの為替レートを安定化させるロシアの能力を制限するとともに、ロシア・ルーブルを他の通貨に交換する能力にも影響を与える可能性があります。

為替レートのボラティリティは、損益計算書の金額の換算に用いられる為替レートに影響を与えます。実務上の理由から、取引日の実際のレートに近似する平均レートを使用することができます。しかし、為替レートが著しく変動している場合には、平均レートの使用はもはや適切でない可能性があります。

決算日レートは貸借対照表日現在の直物為替レートでなければならず、これらのレートの貸借対照表日後の変動は修正を要しない後発事象とみなされます。

IAS第21号は、決算日レートの使用を要求しています。レートが決算日レートか否かを決定するにあたり、企業は、通貨が公道相場レートで入手可能か否か、およびその相場レートは即時の受渡しに利用可能か否かを考慮しなければなりません。実務上、資金獲得における通常の事務上の遅延は許容可能でしょう。

企業は、相場レートが利用可能か否かを検討する必要があります。例えば、2022年3月1日現在、欧州中央銀行(ECB)は、ユーロ対ロシア・ルーブルの為替レートの公表を停止しています。

2つの通貨間の交換可能性が取引日またはそれ以降の貸借対照表日において一時的に欠如している場合には、IAS第21号第26項は、その後最初に交換し得た時点のレートを使用することを企業に要求しています。また、IFRS解釈指針委員会は、過去において、ベネズエラの通貨の交換可能性の欠如を検討し、資産へのアクセスまたは使用および業務上の負債の決済の能力に対する重大な制限は、IFRS第12号第20項および第22項に従って開示すべきであると述べています。

さらに、ロシア・ルーブルに対する為替レートのボラティリティにより、企業は、非貨幣性項目の換算による潜在的な減損を考慮する必要があるかもしれません。使用価値の算定では、将来キャッシュ・フローは、それが生成される通貨で見積り、さらに当該通貨についての適切な割引率を用いて割り引かれます。次に、企業は、当該現在価値を、**使用価値**の計算日現在の直物為替レートを用いて換算します[IAS第36号第54項]。

関連ガイダンス:

[FAQ 13.1.1 - 2022年3月31日現在において、IAS第21号に基づくロシア・ルーブルに対する直物レートを決定する際、ロシア中央銀行に対する制裁措置の観点から考慮すべき要因は何でしょうか](#)

13.2 在外営業活動体および連結財務諸表

外国での活動が在外営業活動体を通じて行われる場合には、それらの在外営業活動体の財務諸表は、連結または持分法により報告企業の財務諸表に含めるために換算されます。この換算のプロセスは、在外営業活動体の損益計算書および貸借対照表の換算に使用する適切な為替レートに対応します。また、為替レートの変動による財務上の影響が報告企業の財務諸表にどのように認識されるかについても対応します。

親会社は通常、在外営業活動体の純資産を換算するために配当送金レートを使用します。これは通常、在外営業活動体からの資金が報告日現在に親会社に送金されるとした場合に適用されるレートであるためです。ただし、ロシア・ルーブルの交換可能性は、どの為替レートを使用するかに影響を与える可能性があります。

重要な会計方針およびレートを決定する際に行った判断は、IAS第1号「財務諸表の表示」第117項から第124項の要求事項に従って開示しなければなりません。

関連ガイダンス:

[FAQ 13.2.1 - どのような場合に在外子会社の換算に平均為替レートを使用することが不適切となるのでしょうか](#)

[FAQ 13.2.2 - 2022年3月31日現在において、ロシア・ルーブルを機能通貨とする在外営業活動体を連結目的で他の通貨に換算する際に関連する検討事項は何でしょうか](#)

13.3 在外営業活動体、資産および負債の減損および処分

侵攻は、ロシアでの営業の連結除外、処分または放棄をもたらし、その結果、非継続の在外営業活動体、または売却目的で保有する在外資産を認識する可能性があります(3.7および3.8参照)。在外営業活動体の処分または放棄は、連結財務諸表における基礎となる資産および負債の減損を引き起こす可能性があります(3.1参照)。

在外営業活動体の処分により、当該子会社に帰属する資本に計上されていた累積為替換算調整額(CTA)の組替えが生じます。処分は、売却、清算、株式資本または準資本持分のローンの返済、あるいは企業の全部(または一部)の放棄のいずれかを通じて行われます。部分的な処分とは、支配、重要な影響力または共同支配の喪失以外の、在外営業活動体に対する企業の所有持分の減少をいいます。

しかし、清算や放棄の結果生じる可能性のある在外営業活動体の帳簿価額の減損は、部分的な処分を構成しません。CTAは、減損時に純損益に振り替えられません。

制裁措置の影響や為替レートへの影響は進展し続けるため、企業は、その状況やそれが外国通貨の換算や交換にどのような影響を与えるかを注意深く監視しなければなりません。

関連ガイダンス:

[EX 13.3.1 - 処分、部分的な処分および累積為替換算調整額に対する影響の要約](#)

[FAQ 13.3.2 - 外国通貨で測定した外貨建資産に減損損失が生じた場合、企業の機能通貨において減損損失は生じるでしょうか](#)

[EX 13.3.3 - 減損した外国の資産の換算](#)

13.4 財務諸表における開示

IFRS第7号に従い、企業は、為替レートを含む市場リスクに対する感応度を開示しなければなりません。感応度分析では、企業が次にこうした開示を行う(通常は翌年次報告)までの期間にわたり、変動の影響を示すものでなければなりません。この開示は、合理的に起こり得る変動に基づくものであり、「最悪のケースのシナリオ」や「ストレス・テスト」に基づくものではありません。

さらに、企業は、感応度分析の作成に用いた手法および仮定、用いた手法および仮定の過去の期間からの変更、ならびに当該変更の理由を開示しなければなりません。

関連ガイダンス:

[FAQ 13.4.1 - 合理的に起こり得る変動の大きさが異なる場合、IFRS第7号に基づく過年度の感応度の開示を修正再表示すべきでしょうか](#)

© 2022 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.