

# 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)

In depth No. 2022-05

### ロシアによるウクライナ侵攻の会計上の影響

#### 9. 非金融債務

##### 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(2022年4月28日追加)

一部の企業がロシアでの事業撤退やウクライナでの事業活動の停止を決定した結果、ロシアに所在する相手方との契約が早期に解約される可能性があります。適切な会計上の影響を決定するためには、具体的な契約条件を理解することが重要です。

IAS第37号第10項によれば、「引当金とは、時期又は金額が不確実な負債」であり、IFRS第9号のような他の基準書に従って会計処理されるその他の負債とは区別されなければなりません。IAS第37号のガイダンスを適用する前に、企業は、負債がその他の基準書の範囲に含まれているかどうかを検討しなければなりません。

企業が契約を解除し、契約に違反した企業が契約条件に基づいてペナルティを支払う必要がある場合、企業はペナルティをIFRS第9号の範囲に含まれる金銭負債として計上することになります。しかし、契約上のペナルティの発生が見込まれてはいるが契約上まだ発生していない場合、企業は、ペナルティの支払期限が到来する前に、不利な契約に関するIAS第37号のガイダンスを考慮する必要があり、引当金を認識する可能性があります。このような不利な契約に関する負債は認識が中止され、契約に基づくペナルティを支払うことになった場合には契約上の金融負債が認識されることとなります。

下記のシナリオは、さまざまな基準書における契約の解約または契約違反に係る未払のペナルティの会計処理の原則を説明するものです。契約解約時のペナルティの支払いが収益に及ぼす潜在的な影響の設例については、[FAQ 8.4 - ロシアにおける顧客との契約を変更する、または顧客関係を解消する場合、企業が考慮すべきことは何ですか](#)をご参照ください。

##### 設例1 – 契約負債

企業Aは、ロシアに所在する第三者であるサプライヤーとの契約を有しています。この契約の期間はまだ2年ありますが、企業は2022年第1四半期にこの契約を解約することを決定しました。契約条件によれば、顧客によって契約期間満了前に一方的な契約解除が行われた場合、顧客はペナルティを支払わなければなりません。ペナルティは、契約が終了する年の12月末日までに引き渡される予定の商品の対価の10%として計算されます。

##### 回答

2022年第1四半期末において、契約の早期解約があった場合の企業Aによるサプライヤーへのペナルティ支払に関する契約上の義務は、[IAS第32号第11項](#)における金融負債の定義を満たしています。したがって、この支払義務はIFRS第9号に従って会計処理されるべきです。IFRS第9号に基づくすべての金融商品は、(純損益を通じて公正価値で測定するものではない金融資産または金融負債の場合には、)公正価値から当該金融商品の取得または発行に直接起因する取引コストを加算又は減算した金額で当初認識されます[[IFRS第9号第5.1.1項](#)]。公正価値の概念および金融商品の公正価値の決定の要求事項については、PwC IFRSマニュアル [第5章](#)で詳しく説明しています。

##### 設例2 – 不確実な金額の負債

企業Cは、ロシアに所在する第三者であるサプライヤーとの契約を有しています。この契約の期間はまだ5年ありますが、企業は2022年第1四半期にこの契約を解約することを決定しました。契約では早期解約の場合に何が起

こるかを規定していないため、契約違反から生じる係争は、裁判所の手続を通じて解決されます。

## 回答

この場合、負債は契約上のものではないため、IFRS第9号の範囲に含まれません[PwC IFRSマニュアル [FAQ40.21.1](#)を参照]。企業Cは、引当金を認識すべきかどうかを決定する際に、IAS第37号を考慮することになります[PwC IFRSマニュアル 第16章の [16.10項](#)以降を参照]。

### 設例3－解約の見込み

企業Dは、契約に基づいてサプライヤーから商品を購入する義務を有しています。この契約は、企業Dに対し、2年間にわたって毎月商品を購入することを要求しています。企業Dが2ヶ月連続で納品の受け入れを拒否すると、債務不履行であるとみなされ、契約違反について契約上のペナルティの支払が要求され、契約は解約されます。制裁措置下においても、企業Dはサプライヤーからの納品の受け入れを法的に許可されていますが、企業Dは受け入れないという事業決定を行いました。

企業Dは、2022年2月にサプライヤーから最後の納品を受け入れました。2022年3月には、企業Dは納品を受け入れられませんでした。企業Dは、2ヶ月連続して商品を受け取れなかったわけではないため、2022年3月31日現在では債務不履行とはみなされませんでした。企業Dは、本契約に基づいて将来の納品を受け入れることを見込んでいません。企業Dは、2022年3月31日時点で予想されるペナルティを金融負債として計上すべきでしょうか。

## 回答

いいえ、2022年3月31日には契約上ペナルティは発生していないため、企業Dは予想されるペナルティに関する金融負債を計上すべきではありません。金融負債は、2022年4月に企業Dが契約に違反し、契約上ペナルティの支払が生じた場合に計上されます。

### FAQ 9.2.1 - 契約の解約に関連する支払を財務諸表でどのように扱うべきでしょうか

企業は、ロシアに所在する第三者であるサプライヤーとの契約を有しています。この契約の期間はまだ2年ありますが、企業は2022年第2四半期にこの契約を解約することを望んでいます。契約の解約には手数料が発生します。

企業は、2022年第2四半期に解約を計画している契約について、2022年第1四半期に引当金を計上する必要があるでしょうか。

引当金は、契約が不利な契約である場合にのみ認識すべきです。供給契約に基づいて受け取った財の販売で企業が利益を得る場合、契約は不利な契約には該当せず、2022年第1四半期に引当金を認識すべきではありません。解約コストは、2022年第2四半期に契約が解約される際に、発生時に認識すべきです。

### FAQ 9.4.1 - リストラクチャリング計画の影響を受ける一部の関係者に対する計画の公表は、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ために十分ですか

#### 背景

ロシアによるウクライナ侵攻はさまざまな方法で企業に影響を与えています。侵攻された地域でビジネスを展開する多くの企業は事業活動を調整する必要が生じ、一部の企業は長期的な変更を計画する可能性もあります。このような長期的な変更は、事業のリストラクチャリングにつながる可能性があり、そのようなリストラクチャリングは複数の当事者に影響を与える可能性があります。

#### 質問

リストラクチャリング計画の影響を受ける一部の当事者に対する計画の公表は、予想されるリストラクチャリング引当金の総額についての負債を認識するのに十分なものでしょうか。

企業Aの経営者は事業活動の再編計画を策定しました。2022年3月に取締役会はこの計画を承認しました。この計画では、ロシアに所在する3つの支店を閉鎖することになっています。閉鎖が予定されている店舗に関連するリース契約を解約または更新しないという意図は、2022年3月にリースの貸手に伝えられました。企業Aは、影響を受ける店舗の従業員に対して、将来の雇用に関する方針を示しませんでした。公式声明は2022年3月には公表されておらず、影響を受ける従業員に対する計画(すなわち、支店の閉鎖、経営者による全従業員の解雇計画)の

公表は2022年4月に予定されています。

企業Aはすでにリース会計への影響に対応しており、現在は、他のリストラクチャリング費用、特に2022年3月31日時点で影響を受ける従業員の退職に関連するリストラクチャリング費用を提供できるかどうかを評価したいと考えています。

#### 回答

IAS第37号第72項および第73項は、リストラクチャリングを行なう推定的義務は、詳細な公式の計画を有しており、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他の当事者に生じさせるような方法で十分詳細に行われた場合にのみ生じる、と説明しています。

IAS第37号は、「他の当事者」の解釈に関する詳しいガイダンスを提供していません。しかし、リストラクチャリングに関するIAS第37号の原則は、企業の側に現在の義務が存在する場合にのみ、負債を認識することを要求しています。したがって、企業が、潜在的なアウトフローを回避できるようなリストラクチャリングに対する代替的な措置を有している場合には、負債は認識されません。このことはIAS第37号設例5Bに示されており、リストラクチャリング引当金を認識する前に従業員と顧客の双方に伝達する必要があると説明しています。また、IAS第37号第79項は、推定的義務は、リストラクチャリング計画の異なる部分について生じ、異なる時期に会計処理される可能性がある、と説明しています。

従業員への解雇給付支払はIAS第19号の範囲に含まれます。このシナリオでは従業員には何ら提示されていません。IAS第19号第165項(b)に従い、企業AがIAS第37号の範囲内でリストラクチャリング費用を認識する場合には、解雇給付に係る負債と費用を認識しなければなりません。

したがって、上記の設例において、2022年3月31日現在、従業員のリストラクチャリングに関連する推定的義務は存在しません。

### 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(2022年4月28日追加)

#### 背景

持株会社がヨーロッパに本拠を置く多国籍企業グループは、ロシアを含む数多くの国で事業活動を展開しています。当該グループは、現在、グループ企業の従業員が所定の勤務期間を終了すると、上場持株会社の株式を付与するという繰延賞与制度を有しています。この制度は、従来、連結グループが持分決済型の株式報酬制度として会計処理してきました。

最近のロシア政府によって課された制限措置は、ロシアに制裁を課した国の企業とロシア居住者との間の株式譲渡を禁止しています。そのため、持株会社はロシアの従業員に対する報酬を株式で決済することができません。代わりに、当該持株会社はロシア子会社に対し、報酬が確定した時点の株式の価値に基づいてこれらの従業員に現金を支払うよう指示しました。

#### 質問

ロシアの従業員に対する現金決済が、i)ロシアの従業員に対する報酬、ii)制度全体の分類にどのような影響を及ぼしますか。

#### 回答

##### i) 決済方法の変更がロシアの従業員に対する報酬に与える影響

ロシア政府によって課された制限措置により、企業はロシアの従業員に対する報酬の決済の実務を変更することになりました。

企業が株式に基づく報酬を変更して、株式の代わりに現金で決済を行う場合、企業は、権利確定期間の経過部分に基づき、持分決済型の報酬の条件変更日の公正価値を用いて負債を測定します。この金額は、負債の貸方および資本の借方として認識されます(権利の確定した資本性金融商品を買戻す場合には資本からの控除として会計処理しなければならないとするIFRS第2号第29項を類推適用)。

企業は、変更日およびその後の報告日ごとに負債を再測定します。また、負債の増加による追加的な費用を認識します。

## ii) 決済方法の変更が制度全体の分類に与える影響

株式に基づく報酬の会計単位は、制度参加者に対する個々の報酬であるため、個別の従業員グループに対する決済方法の変更は、当該制度に基づくすべての報酬の分類に対し、自動的に影響を与えるものではありません。ロシアの従業員への報酬を現金で決済する決定が、制度におけるすべての従業員に現金を支払うという推定的義務を生み出すかどうかを確定する必要があります[IFRS第2号第41項]。

このシナリオでは、現金決済を必要とする理由はロシアの従業員に特有で、ロシア政府によって課された特定の制限措置の結果として生じるものです。現金決済を受ける従業員数と、現金決済への変更を必要とする理由は明確に定められています。他の要因が存在しないのであれば、ロシアの従業員への報酬を現金で決済する決定が、ロシア以外の従業員に現金支払への期待を創出させる可能性は低く、この場合、当グループはロシアの従業員以外に対する報酬を現金で決済する(法的または推定的な)義務を生み出しておらず、これらの報酬は引き続き持分決済として分類されます。

この評価を行うに当たっては判断が必要であり、取決めや企業に固有のすべての事実および状況を考慮しなければなりません。

## 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(2022年5月19日追加)

### 質問

企業は、一時的な事業の閉鎖や避難等による物理的な移動により勤務不能である場合であっても、従業員に給与や給付を支給し続けることを選択することがあります。当該期間中には従業員が勤務を提供しないことを考慮すると、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。

### 回答

有給休暇(paid absences)については、従業員は事業主に勤務を提供しない期間ですが従業員給付は引き続き支払われます。事業の閉鎖や避難等の期間中の従業員への支払は、当期の権利が使用されず、従業員が当該企業を退職する際に未使用の権利に対して現金の支払を受ける権利がない場合にはおそらく失効するため、非累積型有給休暇として会計処理される可能性が高くなります[IAS第19号第18項]。

非累積型有給休暇の場合、企業は、休暇が発生した時に短期従業員給付の予想コストを認識しなければなりません[IAS第19号第13項]。したがって、従業員が事業の閉鎖または避難等により勤務することができない期間における従業員への支払は、通常、当該休暇期間にわたって費用として認識されることになります。

個別の取決めおよびその条件は、すべてを考慮しなければなりません。負債を認識すべき別個の法的義務または推定的義務が発生する可能性があります。

## 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

IAS第12号第56項によれば、企業は、繰延税金資産の一部または全部の便益を実現させるために十分な課税所得を稼得する可能性がもはや高くはなくなった範囲で、繰延税金資産の帳簿価額を減額しなければなりません。

ロシアによるウクライナ侵攻の影響を受けた企業の繰延税金資産の回収可能性については、過去の評価と比較して、好ましい証拠および好ましくない証拠のバランスが変化している可能性があることを考慮すると、特に検討が必要です。経営者は、そのような評価の基礎となる予測が、関連する基準書により異なる会計処理が要求されている場合を除き、財務会計上の他の側面(例えば、減損テスト)に関連する将来についての仮定と概ね整合するようにしなければなりません。各期間について発生する可能性の方が高いとみなされる課税所得の金額が評価されます。経営者は繰越欠損金の期限を考慮しなければなりません。課税所得の水準は、評価が必要となる将来をさらに予測するのがより困難となる可能性があります。そのような評価が行われる期間について、恣意的なカットオフを設けるべきではありません。

## FAQ 9.5.2 - 今回の侵攻の結果、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何でしょうか

ロシアによるウクライナ侵攻は、企業が関連する税務会計上の結果を評価する必要がある、税引前項目に対する多くの影響を生み出しています。例えば、有形資産および無形資産の減損は企業の繰延税金に影響を与える可能性があります。

税引前項目の関連する税務会計上の影響に加えて、企業は、影響を受ける地域における在外子会社のアウトサイド・ベースス差異に係る繰延税金についての影響を考慮しなければならない場合があります。ロシアに対して前例のない国際的な制裁措置が課せられたことで、外国人投資家も企業も同じく、現金を引き出す能力の制限に直面するだけでなく、特定の市場で事業活動から撤退するかどうかの決定にも直面しています。IAS第12号第39項で規定されているとおり、企業は、子会社、支店および関連会社に対する投資ならびにジョイント・ベンチャーに対する持分に関連するすべての将来加算一時差異について、以下の条件がともに満たされる場合を除き、繰延税金負債を認識しなければなりません。

- a. 親会社、投資者、共同支配投資者が、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る
- b. 予測可能な将来に一時差異が解消しない可能性が高い

IAS第12号第39項の例外規定を利用している企業は、アウトサイド・ベースス差異を無期限に再投資する意思を継続的に示さなければなりません。今回の侵攻を前提とすれば、経営社は、在外子会社のアウトサイド・ベースス差異の解消が課税上の結果を伴って生じることを防ぐ能力と意図についての主張に変化があるかどうかを考慮しなければなりません。IAS第12号第39項の条件を満たすことができない企業は、アウトサイド・ベースス差異が解消されるときに生じるであろう将来加算一時差異について繰延税金負債を計上しなければなりません。

© 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](http://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.