

In depth

A look at current financial reporting issues

2022年3月18日 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

10. 継続企業の前提および後発事象

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

IAS第1号第25項では、財務諸表の作成に際して、経営者は、企業が継続企業として存続する能力があるのかどうかを評価することが要求されています。この評価には、報告期間の期末日から少なくとも12ヶ月の間に、既知のおよび合理的に知り得る情報を組み込む必要があります。12ヶ月の企業の将来の検討は、最低限の要求であり、例えば、企業に報告期間の末日から18ヶ月後に事業を停止する意図がある場合には、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することはできません。このことは、継続企業の評価においては財務諸表の発行前（または発行可能となる前）に入手可能な、最新の情報を考慮しなければならないことを意味し、企業は貸借対照表日後のすべての関連する後発事象を考慮することが要求されます。

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

各国政府やグローバル企業によるロシアによるウクライナ侵攻に対する措置や、企業による独自の対応措置は、一部の企業において、業務上の問題や流動性の問題をもたらす可能性があります。場合によっては、IAS第1号のガイダンスに従って、企業はもはや継続企業ではなくなったと結論付ける可能性もあります。継続企業でない企業の場合、継続企業の前提に基づく財務諸表は作成されません。IAS第1号は、継続企業ではなくなった企業に対して、異なる基礎で財務諸表を作成しても引き続きIFRS基準に準拠することを認めています。

IFRS基準は継続企業でない企業についての会計処理の基礎を規定していません。財務諸表は、清算に基づいて作成されることがありますが、場合によっては不適切となります。例えば、企業が行政管理下に置かれ、清算が発生し得る結果の1つに過ぎない場合があります。会計処理の基礎は、行政当局によって義務付けられる場合があります。関連法規により認められる場合には、財務諸表はIFRS基準以外の会計処理のフレームワークで作成されることがあります。

継続企業ではないが、引き続きIFRS基準を適用する企業による資産および負債の測定は、企業の清算または営業停止の意思から生じる判断の変化の影響を受ける可能性があります。例えば、資産の回収可能価額の見積りが見直されると、その結果として一部の資産に減損が生じる可能性があります。

財務諸表が（継続企業の前提に基づいていないが）引き続きIFRS基準に準拠して作成される場合には、企業は、概念フレームワークおよびIAS第8号におけるガイダンスに準拠して、以下のような会計方針を策定する必要があります。

- 資産が公正価値で測定されない場合には、資産の売却前に利益を認識してはならない。
- ある資産または資金生成単位（CGU）の処分に係る予想利益は、別の資産またはCGUの減損と相殺することはできない。
- 企業は、報告日現在の義務が存在しない限り、例えば、リストラクチャリングや従業員給付に関連する負債を認識してはならない。
- 企業は、未履行契約が不利な契約になっていないかどうかを検討する必要がある。

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

ロシアによるウクライナ侵攻が企業に与える潜在的影響について、例えば以下のような複数のシナリオが存在する可能性があります。

シナリオ1: 継続企業の前提に重大な疑義がない場合

- 今回の侵攻が企業に重大な影響を与えると見込まれていない。経営者は、企業の継続企業としての存続能力に疑義を生じさせるような重要性がある不確実性はないと判断している。
- 経営者は、今回の侵攻は、例えば、予想される将来の業績または将来の資産評価の一部に係る影響などに関連して、重大ではないがある程度の影響があると見込んでいる。
- 収益性のある営業活動を行い、流動性の懸念もなく、継続企業としての存続能力に重大な疑義のない企業である。
- 財務諸表作成の基礎に関する説明が必要とされる以外、継続企業に関連する特有の開示要求はない。
- 継続企業の前提により財務諸表を作成するという結論に至る際に重大な判断が必要となる可能性は低い。

シナリオ2: 重大な疑義が存在するが、継続企業の前提が適切となるのに十分な対応策が取られており、重要性がある不確実性はない場合

- 企業の将来の業績に係る今回の侵攻の影響は重大なものとなる可能性がある。企業は赤字であり、財またはサービスの需要は急速に減少し、資金調達のための融資枠は今後12か月以内に決済期限が到来する。
- 経営者は、自らが計画する行動の有効性を検討した結果、重要性がある不確実性は軽減されることが期待されると結論づけた。経営者はターンアラウンド戦略の実行を開始し、代替的な資金調達源を特定するなど、十分な成功の証拠を示している。
- 対応策の計画立案を検討した後、経営者は重要性がある不確実性は存在しないと結論づけた。
- この結論は、重大な判断を伴う。重要性がある不確実性が残されていないと結論付ける際には、IAS第1号第122項の要求事項に基づき、実施した判断について適切な開示が必要となる。

シナリオ3: 重大な疑義が存在し、継続企業の前提が適切となるのに十分な対応策が取られているが、重要性がある不確実性が残る場合

- 企業の継続企業としての存続能力に関する重大な疑義を生じさせるような事象または状況（侵攻がもたらす結果）に関連する重要性がある不確実性が存在する。侵攻がもたらす結果は、他の事象や状況と組み合わせると、重要性がある不確実性を生じさせる可能性がある。
- 企業は赤字であり、財またはサービスの需要は急速に減少し、資金調達のための融資枠は今後12か月以内に決済期限が到来する。
- 経営者が、需要の減少に対処し、資金調達契約を更新するまたは置き換えるためのターンアラウンド戦略を実行できるかどうかについては、かなりの重要性がある不確実性が存在する。
- IAS第1号第25項は、企業の継続企業としての存続能力に関する重要性がある不確実性の開示を要求している。
- 継続企業の前提により財務諸表を作成するという結論には重大な判断が伴う可能性がある。この場合、企業は、継続企業の前提が適切であるとの重大な判断に関して、IAS第1号第122項の開示要求の適用も要求される。

シナリオ4: 清算もしくは営業停止の意図がある、またはそうする以外に現実的な代替案がない場合

- 今回の侵攻の結果、経営者は企業の清算もしくは営業停止の意図がある、またはそうする以外に現実的な代替案がない。
- 継続企業の前提による財務諸表の作成はもはや適切ではない。IAS第1号は、継続企業でなくなった企業に対して、異なる基礎で財務諸表を作成しても引き続きIFRS基準に準拠することを認めて

いる。

- IAS第1号は、企業が継続企業でなくなった場合における財務諸表の作成に関する代替的な基礎を特定していない。
- IAS第1号第25項は、企業が財務諸表を継続企業の前提で作成していない場合には、企業はその事実を財務諸表作成の基礎および当該企業が継続企業とは認められない理由とともに開示することを要求している。

FAQ 10.2.1 - ロシアによるウクライナ侵攻の影響は、2022年第1四半期報告日時点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

ロシアによるウクライナ侵攻は長い時間をかけて状況が進展してきました。ただし、ロシアによるウクライナ侵攻を生んだ最近の緊張の高まりは2022年2月に発生したものです。PwCは、これはその時点で存在した状況について追加的な証拠を提供するものではないため、2022年1月31日より前の決算日については修正を要しない事象に該当すると考えています。したがって、資産および負債の測定に重要性がある影響を与えるような要因とみなされない可能性が高いと考えられます。しかし、その後、今回の侵攻が進展したため、2022年2月28日以降を報告日とする企業にとっては、ロシアによるウクライナ侵攻の影響を考慮する必要性は相当なものとなる可能性があり、資産および負債の測定に重要性がある影響を与える可能性のある要因として考慮する必要があります。

ロシアによるウクライナ侵攻が資産および負債の測定に重要な影響を及ぼすと判断する場合、「企業は、報告日における資産および負債の測定に報告日後の進展を織り込むべきか」という疑問が生じます。これは、場合によっては、検討の対象となる資産または負債、関連する会計基準、および当該資産または負債の測定基礎によって異なる可能性があります。[FAQ 10.2.2](#)および[FAQ 10.2.3](#)は、この点の検討において有用となる可能性があります。

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

多くの非金融資産は、減損が生じた場合、公正価値以外の測定基礎で測定されます。最も一般的な例は、IAS第36号に基づく使用価値やIAS第2号に基づく正味実現可能価額で測定される資産です。

ロシアによるウクライナ侵攻の影響が報告日に存在すると経営者が判断する場合、今回の侵攻の影響を報告日において資産および負債の測定に織り込む必要があります([FAQ 10.2.1](#)を参照)。企業は、報告日において既に存在していた状況について、報告日後の進展が経営者に追加的な情報を提供するかどうかを判断しなければなりません[IAS第10号第3項]。修正を要する情報と修正を要しない情報との区別には、事実と状況の分析と判断が必要となります。ロシアによるウクライナ侵攻の合理的に予想される影響に関連して、重要な進展によって報告日に存在した情報の追加となる情報が提供される場合には、減損テストを報告日後に見直す必要があります。

過去に観察された傾向は直近の減損の計算に織り込まれているはずであり、その傾向が継続している限り、通常は追加の調整は必要ありません。しかしながら、報告日後におけるロシアによるウクライナ侵攻に関連する重要な進展により、報告日に既に存在していた状況(すなわち、合理的に予想し得るロシアによるウクライナ侵攻の影響)についての追加的な情報が提供される場合には、減損の計算における経営者の仮定の見直しが必要となる可能性があります。

企業は、例えば、次のような評価を行う可能性があります。

1. 2022年2月28日を報告日とする企業は、重要性がある制裁措置をキャッシュ・フロー・モデリングにおいて起こりうるシナリオの一つとして見込んでいませんでした。政府は、報告日後、財務諸表の発行が承認される前の期間にこの重要性がある制裁措置を導入しました。経営者は、政府による当該制裁措置が報告期間中に合理的に予想し得る重要な進展であると判断しました。この進展は、報告日に存在した状況(すなわち、ロシアによるウクライナ侵攻の合理的に予想される影響)に関する追加的な情報を提供するものです。したがって、経営者は、当該シナリオを盛り込むため、適切な確率加重を行って、キャッシュ・フロー・モデルを更新しました。
2. 2022年2月28日を報告日とする企業は、使用価値モデルにおいて3つのシナリオを用意して「期待

キャッシュ・フロー」アプローチを用いました。これらのシナリオのうちの一つには、政府によるロシア国内の顧客への販売の禁止が盛り込まれていましたが、残りの2つには盛り込まれていませんでした。報告期間の終了後、財務諸表の発行が承認される前に、政府は取引禁止を課しました。企業は、制裁措置のより高い可能性を反映するように、シナリオを見直すことを検討する可能性があります。

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

多くの資産は、再測定（例えば、投資不動産）または減損（例えば、処分コスト控除後の公正価値）のいずれかを通じて、公正価値で測定されます。

公正価値の測定は、測定日現在で入手可能な情報に基づきます[IFRS第13号第15項]。レベル1またはレベル2のインプットのみに基づく公正価値に対して、企業は報告期間後の事象についての修正を行うべきではありません。レベル1またはレベル2のインプットの使用は、企業が、測定日において市場参加者が検討したであろうすべての情報をすでに織り込んでいることを意味するためです。

レベル3のインプットが公正価値の測定に用いられている場合であっても、公正価値測定の目的は変わりません（すなわち、資産を保有している、または負債を負っている市場参加者の観点から、測定日における出口価格を測定することです）。したがって、観察不能なインプットは、資産または負債の価格付けの際に市場参加者が用いるであろう仮定（リスクに関する仮定を含む）を反映したものでなければなりません[IFRS第13号第87項]。レベル3のインプットは、企業自身のデータを含む、その状況において入手可能な最良の情報を用いて設定される必要があります。しかし、合理的に入手可能な情報により、他の市場参加者が異なったデータを使用することが示される場合には、企業自身のデータを調整しなければなりません。測定日後に判明した追加的な情報は、合理的かつ一般的に当然に払うべき注意と努力によれば測定日に当該情報を識別していたと考えられる場合にのみ考慮されます。企業は、合理的に入手可能な情報から、他の市場参加者が異なったデータを利用することが示された場合には、公正価値の見積りを調整する必要があります[IFRS第13号第89項]。

企業は、例えば、次のような評価を行う可能性があります。

1. 2022年2月28日を報告日とする企業が、期末決算の過程で、レベル3の割引キャッシュ・フロー・モデルにおいて、政府による重要性がある制裁措置を起りうるシナリオの一つとしてまったく予想していませんでした。報告期間の終了後、財務諸表の発行が承認される前に、政府は重要性がある制裁措置を導入しました。経営者は、市場参加者が自身の割引キャッシュ・フロー・モデルにおいて重要性がある制裁措置に対するある程度の期待を織り込んでいた可能性が高いかどうかを判断するために、その事実を考慮する必要があります。しかし、政府が重要性がある制裁措置を導入したという事実自体は、市場参加者がこれを可能なシナリオとして含めたであろうことを意味するものではありません。企業は、このシナリオに100%のウェイト付けを行うといった事後の判断を用いるべきではありませんが、報告日において市場参加者が想定したと考えられる可能性と整合するように、重要性がある制裁措置導入される可能性を見積る必要があります。
2. 2022年2月28日を報告日とする企業が、公正価値の測定にインカム・アプローチを用いています。このモデルには、レベル3のインプットを使用する3つのシナリオが含まれています。一つのシナリオには政府によるロシアとの取引禁止が盛り込まれており、他のシナリオには盛り込まれていません。報告期間の終了後、財務諸表の発行が承認される前に、政府は取引禁止を課しました。報告日時点では、市場参加者は取引禁止が確実であることを知らなかったと考えられるため、企業は100%のウェイト付けがされた1つのシナリオのみしか持たないといったモデルの調整を行うべきではありません。

© 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 for further details.

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