

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

11. 表示および開示

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

ロシアによるウクライナ侵攻により、企業は、今回の侵攻の影響について、財務諸表利用者の注意を喚起するために損益計算書に特別な方法で項目を表示することを望む場合があります。

IAS第1号は、目的適合性や信頼性があり、比較可能で理解可能なものとなるように情報を表示することを企業に要求しています。

損益計算書に小計または追加の見出しを設けることは許容されるか

IAS第1号第85項では、企業の財務業績の理解への目的適合性がある場合には、損益計算書における表示項目の分解や追加的な表示項目の記載を認めています。さらに、IAS第1号第97項および第98項のガイダンスでは、収益および費用の項目に重要性がある場合にはその内容および金額を個別に開示することを求めており、それには損益計算書における表示も含まれる可能性があります。したがって、今回の侵攻および関連する制裁措置によって生じた増分コストを表す追加の表示項目、小計または見出しは、より理解可能な情報を提供し、他の重要な情報を不明瞭にするものでない限り、許容される可能性があります。

損益計算書における費用の表示は、重要性がある場合を含め、既存の会計方針に従って決定する必要があります。このような費用は、例外的な (exceptional) 費用として説明される場合があります。企業は、例外的で重要性がある項目の表示について会計方針で定義していない場合、今回の侵攻から生じる表示の問題に対処するための会計方針を策定する可能性があります。企業は、当該会計方針をその後、将来にわたって首尾一貫して適用する必要があります。例外的な項目の表示に関して採用された会計方針は、通常、財務諸表の注記において開示されることになります。

どのように追加の情報を表示すべきか

IAS第1号の原則に従っている限りにおいて、損益計算書における追加の情報の表示には様々な方法が許容される可能性があります。例えば、損益計算書において費用の「性質別」の表示を行っている企業が、例外的な項目を追加の表示項目とする会計方針を有している場合があります。例外的な費用が複数の「性質別」の費用に関連する場合、費用の「性質別」の表示を首尾一貫して行うというIAS第1号の要求事項に従うためには、複数の表示項目を追加することが必要となる可能性があります。多くの場合、提案された表示方法が許容されるかどうかを決定するには判断が必要となります。

IAS第1号は、損益計算書におけるプロフォーマ金額¹の表示は許容していません。しかしながら、IAS第1号は、今回の侵攻の直接的な結果として、IAS第36号「資産の減損」に従って認識した重大な減損を区分して表示することを許容していると考えられます。

今回の侵攻の影響により、財務諸表利用者の注意を喚起することが許容される可能性のある重要性のある項目のその他の例としては、以下が挙げられます。

¹ 「プロフォーマ金額」とは、IFRS基準の原則に従って決定された金額を構成しない収益および費用の項目を示しています。例えば、「プロフォーマ」収益は、今回の侵攻から生じる負の影響がなかった場合に企業が得られたであろう収益となります。

- 仕入先に支払った解約違約金
- 債務の条件変更に係るコスト(ただし、引き続き金融費用の一部として表示する必要がある)
- 金融資産および非金融資産の減損
- 公正価値測定
- 事業に関連する為替差額
- ヘッジ会計の中止による影響
- 課税所得見込額の低下による繰延税金資産の取崩し(ただし、引き続き税金費用の一部として表示する必要がある)

今回の侵攻の影響により、収益を生み出すことができなかった既存の資産の消費は、通常、追加の表示項目には含まれません。今回の侵攻により生じた例外的な事象は、このような「埋没費用」ではなく、失った収益であるためです。埋没費用とは、今回の侵攻の発生の有無にかかわらず生じたであろう費用をいい、例えば、以下が挙げられます。

- 今回の侵攻によって生産性に影響が生じた従業員の標準給与コスト
- 減価償却費およびその他の設備コスト

規制当局は、多くの場合、追加の表示項目やプロフォーマ情報の利用の適切性についての見解を有しているため、規制の対象となる企業が「標準的な」表示から逸脱する場合には十分な注意を払う必要があります。

企業によっては、確立された損益計算書の表示を維持しつつ、財務諸表の注記に今回の侵攻の影響およびその結果に関する詳細な情報を開示することを選択する可能性があります(IAS第1号第112項(c))。採用されたアプローチにかかわらず、他のIFRS基準の要求事項を遵守するためには、注記においても詳細な開示が必要となる可能性があります。

考慮すべきその他の要因

企業の財務業績に影響を与える要因が混在している場合があります。それによって、今回の侵攻の影響を他の外部要因(例えば、コモディティ価格の上昇の影響)から分離することが困難な場合もあります。そのような状況では、経営者による判断の適用が必要となる可能性があります。また、経営者は、収益または費用に関する特定の表示が主として今回の侵攻の影響によるものであるという理由を明確に説明することが必要となる可能性があります。

¹「プロフォーマ金額」とは、IFRS基準の原則に従って決定された金額を構成しない収益および費用の項目を示しています。例えば、「プロフォーマ」収益は、今回の侵攻から生じる負の影響がなかった場合に企業が得られたであろう収益となります。

FAQ 11.2.1 - 重大な悪影響条項(MAC条項)および条件付き弁済期繰上げ条項(SAC条項)のあるローンをどのように分類すべきでしょうか

多くのローン契約には、「重大な悪影響条項(material adverse change clause)」(MAC条項)または「条件付き弁済期繰上げ条項(Subjective acceleration clauses)」(SAC条項)のいずれかが含まれており、その中で貸手は主観的基準に基づいて借入を繰上償還することができます。

各条項について、貸借対照表日現在で個別に分析する必要があります。貸手が、MAC条項またはSAC条項の適用に基づき、貸借対照表日において、ローンを貸借対照表日から12ヶ月以内に繰上償還する権利を有している場合、当該ローン契約を流動に分類する必要があります。つまり、貸手が貸借対照表日においてそのような権利を有している場合、借手は貸借対照表日後から少なくとも12か月間にわたり、ローンの返済を繰り延べる無条件の権利を有していないことになります。

一方、貸手が貸借対照表日現在のローン契約の条件に基づき、貸借対照表日において、少なくとも12ヶ月間にわたってローンを繰上償還する権利を有していない場合には、ローンを非流動に分類する必要があります。

FAQ 11.2.2 - 貸借対照表日後に財務制限条項への抵触が予想される場合、企業はどのようなことを考慮すべきでしょうか

予想される財務制限条項への抵触が、ロシアによるウクライナ侵攻およびそれに関連する影響（例えば、制裁措置）に直接関連している場合でも、報告日現在ではその抵触が発生していないときには、報告日現在の流動・非流動の分類には影響を与えません。報告日後の財務制限条項の抵触や獲得した免責は修正を要しない後発事象として取り扱う必要があります。

ただし、企業は、後発事象の開示、および返済期限の繰上げが少なくとも報告期間の末日から1年間は継続企業として存続するという能力の評価に及ぼす影響を検討する必要があります。

© 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.

