

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

12. 期中財務報告

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

多くの企業が、ロシアによるウクライナ侵攻および侵攻がもたらす経済の不確実性により、一定程度の影響を受けることになると考えられます。この不確実な時期においても、多くの企業は引き続き期中情報を作成しています。IAS第34号「期中財務報告」に従った完全な一式の期中財務諸表を構成しない補足的な財務情報(例えば、四半期の業績発表情報など)を提供する企業もあります。補足的な財務情報では、その提供時点における減損が記載される場合もあります。

質問

企業がIAS第34号に準拠していない期中財務情報において減損を計上した場合、IFRS基準に準拠した財務報告を作成するときと同様の減損を計上する必要がありますでしょうか。

回答

必要ありません。期中財務情報はIFRS基準(IAS第34号)に準拠しておらず、したがって、必ずしもIAS第36号「資産の減損」の原則に従っていません。IFRS基準に準拠した財務諸表一式を作成する次の報告期間末(半期末または年度末)に、IAS第36号の通常原則に従う必要があります。減損が計上されている場合、その金額は期中財務情報に計上または開示された金額と異なる可能性があります。

設例

企業は、2022年3月31日に終了した四半期について、第1四半期の業績発表を行う義務があります。この業績発表は、IAS第34号に準拠して作成されていません。経営者は、第1四半期情報において、現在の経済環境下では、のれんの減損が発生する可能性が高いことを示しており、その中には金額の範囲が含まれています。仮に企業がIAS第34号に準拠した期中財務諸表を作成していた場合には、のれんの減損を認識していた状況にあります。

企業はその後、IAS第34号に従い、2022年6月30日に終了する6カ月間の期中報告書を作成します。企業は、報告日(すなわち、2022年6月30日)時点において減損の兆候があるか否かを検討します[IAS第36号第12項]。減損の可能性を示す兆候がある場合、企業は減損テストを実施することになります。減損テストの結果が減損の存在を示す場合、企業は減損損失を期中報告書に計上する必要があります。ただし、回収可能価額が帳簿価額を上回る場合には、第1四半期に別の結論が報告されていることを考慮しても、減損損失は計上しないこととなります。これは、当該期中報告書が、当年度に作成する初めてのIFRSに準拠した財務諸表となるためです。さらに、企業は通常の年次テストの際にのれんの年次テストを実施します。

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

背景

税金は毎年の業績に基づいて評価されるため、各期中報告期間における税金費用の決定には、当該事業年度全体についての予想実効税率の見積りが含まれます[IAS第34号第30項(c)]。

税金費用または便益は、すべての課税控除項目および課税項目が判明する事業年度末(または、異なる場合は課税年度)まで、適切に決定することはできません。期中報告期間の結果を基礎にして税額を単独で計算すると、企業が税金を負担する方法と矛盾する税額の認識をもたらす可能性があります。したがって、実効税率の計算は、年間の見積利益総額に対する割合で表された、当年度の税金費用または便益の見積りに基づく必要があります。その後、この割合は期中報告期間の結果に適用され、年度全体を通じて均等に認識されます[IAS第34号B12項]。

実務的な範囲内で、見積平均年次実効税率は租税区域ごとに決定され、租税区域ごとの期中税引前利益に対して個別に適用されます。このような精密さは望ましいものではありませんが、すべての場合において達成可能とは限らず、個別の税率を使用した場合の結果に比して合理的な近似値となるものであれば各租税区域全体の加重平均税率が用いられます[IAS第34号B14項]。

「1回限りの」項目の税効果は、見積年次実効税率に含めるべきではありませんが、関連する「1回限りの」項目と同じ期間に認識されるべきです。なお、当該見積年次実効税率(「1回限りの」項目を除く)は、1回限りの項目を除いた、期中純損益に適用されます[IAS第34号B19項]。

質問

グループ企業が複数の領域で事業を行っている場合、通期の加重平均実効税率を見積ることは必ずしも容易ではありません。ロシアによるウクライナ侵攻が事業活動に継続的な影響を与えることを考慮すると、予想される通年の課税所得と租税区域別の課税所得、ひいては予想年間総所得に適用される税率を決定するために必要となる見積りは、通常よりも不確実性の程度が高くなる可能性があります。

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。

回答

1回限りの項目の影響を除いた期中報告期間の実効税率は、場合によっては、通期の加重平均年次実効税率の合理的な見積りとなる可能性があります。

平均実効税率の見積りに用いられる情報は、他の財務諸表上の見積りに用いられる情報(例えば、減損や持続可能性と継続企業の前提の評価に用いられる予測や予算)と整合的でなければなりません。しかし、これらの予測は、税引前の影響を、租税区域ごとで予想される課税額を計算するために必要な精度レベルまで予測することを目的として作成されるわけではありません。ロシアによるウクライナ侵攻から生じる課題や不確実性により、年間実効税率の見積りがより困難になる可能性があります。多国籍企業グループにおける税引前利益は、事業部門、知的財産、金融等に配分される必要があります。また、地域ごとの見積りは、金利制限や最低税率などの修正を考慮する必要があります。所定の租税区域においてどの程度の税務上の欠損金が回収可能であるかの考慮も必要となる可能性があります。これらの要因はすべて、実効税率に不均等な影響を及ぼし、その結果、地域的な利益の仮定や見積りに対する感応度が非常に大きくなる可能性があります。

多くのグループ企業は、ロシアによるウクライナ侵攻の継続的な影響を考慮して、大規模なシナリオを策定している可能性があります。これらのシナリオの策定は、取引利益水準に焦点を合わせている可能性があり、また、租税区域ごとの課税所得を決定するために考慮する必要のあるすべての要素を考慮に入れていない可能性があります。

したがって、通期の事業年度に適用されると予想される加重平均年次実効税率の見積りに使用される仮定は、比較可能な要素に関する他の財務諸表上の見積りに使用される仮定と整合的であるべきですが、期中報告期間の実際の税率(1回限りの項目の影響を除く)は、ロシアによるウクライナ侵攻の一時的な影響や継続的な影響を調整した上で、通期の実効税率を見積るための合理的な基礎を提供する可能性があります。

IAS第34号第16A項(d)は、過年度(当事業年度の過去の期中報告期間または過去の事業年度のいずれか)に報告された金額の見積りの変更の内容および金額の開示を要求しています。ロシアによるウクライナ侵攻によって不確実性をもたらされたため、企業は、関連する感応度分析を含め、加重平均年次実効税率の見積りで行われた仮定を説明する開示を更新する必要があります。

各期中財務報告の日付において、企業は、年次の実効税率の見積りを見直して、それを年初から稼得された利益に適用する必要があります。見積りの変更について、過去に報告した期中報告期間を修正再表示する必要はありませんが、重要な場合には、その性質および影響について開示が求められます[IAS第34号B13項]。

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

確定給付負債の純額とは、確定給付債務の現在価値と制度資産の公正価値との差額です。IAS第19号第58項は、確定給付負債の純額を、財務諸表で認識する金額が報告期間の末日現在で算定した場合の金額と著しくは異ならないよう、十分な定期性をもって算定することを要求しています。IAS第34号C4項は、IAS第19号では、企業が各報告期間の末日に確定給付制度債務の現在価値と制度資産の公正価値とを算定することを求めていると述べています。ロシアによるウクライナ侵攻による危機で生じた不確実性やボラティリティは、経営者が各期中報告日現在の確定給付負債の純額の算定のために最新の情報を入手しなければならないことを意味する可能性があります。

制度資産: 制度資産の公正価値は報告日に測定され、報告日後に生じた市場の変動は、修正を要しない後発事象に該当します。期中報告期間の報告日は、報告期間の期末日です。報告される期中期間に発生した公正価値の変動についての修正がある場合、通常、これらの修正は、その他の包括利益に反映され、期中期間の純損益には影響を及ぼしません(詳細はFAQ 10.2.3を参照)。

確定給付制度債務: 経営者は、確定給付制度債務が調整すべき重要な変更があったかどうかを判断するため、期中報告日に次の仮定を再検討する必要があります。

- 割引率
- 年金受給者への支払額の条件付き増加の影響
- 物価と賃金のインフレ率

確定給付負債の純額への影響は、企業の個別の事実および状況に応じて変動します。

確定給付制度債務の測定に使用した仮定の変更の結果としての確定給付制度債務の変動は、その他の包括利益に認識されることになります。

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しょうか

IAS第34号B9項は、期中報告期間の年金コストは、前事業年度末に保険数理的に決定された年金コストの率を使用して年初からの累計で計算されると述べています。IAS第19号第122A項および第123A項は、縮小、清算または制度改訂があった場合には、当該事業年度の残りの期間における確定給付制度債務に係る当期勤務費用および利息を、確定給付負債の純額の再測定に使用した数理計算上の仮定を用いて算定することを要求しています。したがって、期首に決定された仮定は、これらの事象の時点における現在の仮定を反映するために、期中財務報告書において更新されます。更新されたこれらの仮定は、当該期間の残りの期間に係る当期勤務費用および利息純額を算定するために使用されます。

IAS第34号B9項においても、年金コストは著しい市場変動に対して修正すべきであることが示唆されています。同項は著しい市場変動とは何かを定義していません。しかし、特定の期中報告期間において定義された市場変動の修正は、当該年度の残りの期間の年金コストに影響を与える可能性があり、これは、企業による期中財務報告の頻度が年次の経営成績の測定に影響を与えないというIAS第34号第28項の原則と整合しないことになります。PwCは、この矛盾は、年金の数理計算上の仮定の変更の結果としての年金コストの表示について、経営者が次のいずれかの会計方針の選択が可能であることを意味すると考えています。

- 著しい市場変動による変動を損益計算書上に表示する
- 事業年度末まで、その他の包括利益に変動を表示し続ける(ただし、縮小、清算または制度改訂がないと仮定)

選択した会計方針は一貫して適用し、重要性がある場合には開示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.