2016 年 4 月臨時号
IFRS Developments

熊本地震災害に関する IFRSにおける会計処理

（2011年5月 IFRS Outlook増刊号の改訂）

会計処理のポイント

- 2016 年 4 月に熊本県で発生した大地震等がもたらした大惨事に伴い、IFRS に基づく財務報告に関して多くの疑問が寄せられている。
- 被災地域での事業に直接、あるいは間接的に関係する資産について減損損失が生じる可能性があり、また追加的開示についても検討する必要がある。
- 将来において発生が見込まれる営業損失は、負債の定義を満たさないため、損失が実際に発生した期に認識する。
- 震災に関する受取保険金は、受取りがほぼ確実となった時点で初めて認識する。
- 震災によってヘッジ会計の適格性が損なわれていないかについて検討する必要がある。

概要

2016 年 4 月に熊本県で発生した大地震等がもたらした大惨事（以下、震災という）に伴い、IFRS に基づく財務報告に関して多くの疑問が寄せられている。本稿では、震災による影響を IFRS に基づいて会計処理する際に考慮すべき点を解説する。なお、本稿は東日本大震災の発生を受けて 2011 年 5 月に公表した IFRS outlook 増刊号の改訂版である。

ここで取り扱う項目は、以下のとおりである。

- 資産の減損
- 受取保険金
- ヘッジ会計
- リストラクチャリング
- 廃棄債務
- その他の債務
- 包括利益計算書における表示
- 財務諸表の開示規定
- 各種規制に基づく報告と開示に関する検討事項

Building a better working world

資産の減損

今回の震災により、資産に減損の兆候が存在すると判断した場合には、IAS 第 36 号「資産の減損」に従って、各資産又は資金生成単位について減損テストを実施する必要がある。震災に起因する減損の兆候としては、以下が挙げられる。

- 資産（資金生成単位）の市場価値の著しい下落
- 資産（資金生成単位）を使用する範囲や方法、その物理的状態の著しい悪化
- 資産（資金生成単位）が、以前想定していたよりもかなり早期に売却又は除却されると見込まれること

今回の震災により直接又は間接的に、資産に減損の兆候が生じることが考えられる。たとえば、被災地域に所在する製造施設の損壊は、直接の減損の兆候となる。また、企業が被災地域以外で営業活動を行っていたとしても、企業への供給業者の製造設備が被災地域にあったため供給が途絶え、代わりにコストが高い他の供給業者を利用しなければならないために、企業の操業費が急増する場合があり、これが間接的な減損の兆候となることがある。[1]

有形固定資産が完全に損壊した場合には、減損の検討を行うことなく当該資産を除却することになる。これは、当該資産の使用又は売却のいずれからも、将来の経済的便益を受けることが期待できないためである。

企業は、震災による資産への損害を見積もる際に、既に負債として計上している廃棄コストを考慮する。資産が減損又は損壊した場合、そのような廃棄債務に関する将来キャッシュ・フローの金額及び時期の見積りは、変更され、資産の帳簿価額に影響を及ぼす可能性がある。廃棄コストの会計処理については、8 ページの「廃棄債務」を参照されたい。

損失を認識・測定するにあたり、保険契約により受取る可能性のある補償の認識・測定は別個に処理する。これについては、右の「受取保険金」を参照されたい。

融資活動を行っている企業が、被災地域で事業を行っている債務者への貸付金（又は当該貸付金の担保）を評価する際には、IFRS 第 9 号「金融商品」／IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」に従って検討することになる。この検討においては、被災地域で事業を行っているわけではないが、被災地域への売上が大きい又は被災地域から重要な原材料供給を受けているような与信先についても注意する必要がある。

上記以外では、以下の基準が資産に関する損失を取り扱っている。

- 棚卸資産（IAS 第 2 号「棚卸資産」）
- 負債証券（IAS 第 39 号及び IFRS 第 9 号）及び例外的に取得原価で測定される持分投資を含むその他の投資（IAS 第 39 号）
- 持分法適用投資（IAS 第 28 号「関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資」）

---

[1] 原材料供給の中断又はコストの上昇は減損の兆候となり得るが、予想される変更の重要性と期間についても考慮する必要がある。原材料供給の中断又はコストの上昇が、一時的な混乱によるものにすぎない場合であれば、通常は減損の兆候とはならない。

- 工事契約（IAS 第 11 号「工事契約」）
- 投資不動産（IAS 第 40 号「投資不動産」）
- 繰延税金資産（IAS 第 12 号「法人所得税」）

受取保険金

今回の震災に関連して、企業に資産の減損や負債の発生による損失が生じることがある。たとえば、震災によって損害が生じた結果、IAS 第 36 号による有形固定資産の減損、又は IFRS 第 9 号／IAS 第 39 号による顧客に対する債権の減損が発生していると判断されることがある。あるいは、損壊した施設を修理するための費用、又は環境被害を修復するための負債が生じることも考えられる。

受取保険金の会計処理は、請求内容、保険金受領額（又は予想受領額）、及び損失とそれに対応する保険金の受領時期など、さまざまな要素の影響を受ける。さらに、保険によって補償される状況の評価のみならず、保険会社の保険金支払能力にも影響を受けることがある。

受取保険金の会計処理については、以下の項目別に説明する。

- 有形固定資産
- 事業の中断
- その他の保険金

有形固定資産

企業は、資産に損害を受けた場合の損失を軽減するために保険契約を締結している場合がある。保険による有形固定資産の補償の会計処理は、IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に定められている。

有形固定資産の減損又は除却と、第三者（例：保険会社）による補償は、下記のとおり別個に会計処理される。

- 有形固定資産の減損は、IAS 第 36 号に従って認識される。
- 有形固定資産は、その処分時、もしくはその使用又は処分から将来の経済的便益の流入が期待されなくなった時点で認識を中止する。
- 減損、除却又は譲渡した有形固定資産に対する第三者からの補償は、「受領可能」となった時点で純損益に計上する。

有形固定資産に関する損失の認識及び測定は、受領する可能性のある補償の認識とは別個に行う。すなわち、損失を計上するに際して、受領する可能性のある補償金を考慮することはできない。たとえば、建物が全壊した場合には、企業が保険金を受領することにより損失を補填して全壊した建物を補修又は建て替えることができるかにかかわらず、当該建物については減損損失を計上することになる。有形固定資産がある会計期間に破損したが、同じ会計期間において保険金を受領できるかが判明しない場合、予想される受取保険金額は考慮に入れず、損失のみをその発生時に認識する。

IAS 第 16 号は、どの時点で補償金が「受領可能」となるのかは定めていないが、IAS 第 37 号には第三者からの補填を受けられることが「ほぼ確実（virtually certain）」な場合に限って、当該補填を別個の資産として認識

することを定めている。この「ほぼ確実」という用語は、IAS 第 37 号において定義されていないが、「可能性が高い（probable）」[2]よりも相当高いハードルであるといえる。また、IFRS 第 9 号／IAS 第 39 号で使用されている「可能性が非常に高い（highly probable）」よりもさらに高いハードルであると考えられる。[3]　実務においては、「ほぼ確実」は発生確率が少なくとも 95%の場合であると解されている。IAS 第 37 号は、経済的便益が流入する「可能性が高い（事象が発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高い）」だけで資産を認識することは禁止しており、代わりに偶発資産の開示を求めている。

保険金の受取りがほぼ確実であると結論付けるためには、保険会社による補償の意思を裏付ける証拠が必要と考えられる。自然災害の場合、どのような事象や損失が保険契約により補償されるかが明確ではないことが多く、補償の可能性について重大な不確実性が存在することになる。このような不確実性が十分に解消されるまでは、資産を認識することは適切でないと考えられる。

補償金の受領可能性についての検討は、財務諸表に状況の変化が適切に反映されるように継続的に行う必要がある。資産に関連する収益は、補償の受取りが「ほぼ確実」となった時点で認識する。以前は受領する可能性が低かった補償について、受領する「可能性が高くなった（probable）」場合には、偶発資産として開示することになる。

この検討は、報告期間の末日後、かつ財務諸表の承認前に入手された情報も考慮して実施する。IAS 第 10 号「後発事象」によると、翌期に入手された情報によって報告期間の末日時点で保険金の受取りが「ほぼ確実」であったことが裏付けられる場合に限って資産を認識することになる。

次の例は、保険対象資産の全壊を前提としている。この処理は、IAS 第 36 号に基づき認識された保険対象資産の部分的な減損においても同様である。

---

[2] 事象が発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高い（more likely than not）

[3] “highly probable”という用語は、more likely than not よりも発生の可能性がかなり高いことを示す（IAS 第 39 号 F.3.7）。なお、IFRS 第 9 号（2013 年、2014 年）では IAS 第 39 号の適用ガイダンス F.3.7 が引き継がれていないが、考え方に変更はない（IFRS 第 9 号 BC6.95）

例； 受取保険金の認識

2016 年 6 月 30 日を期末日とする A 社は、帳簿価額が CU100 の不動産を所有していたが、当該不動産は 2016 年 4 月に発生した震災により全壊した。震災直前に行われた鑑定評価に基づくと、当該不動産の公正価値は CU130 であった。A 社が保有する保険契約によると、保険の対象となる不動産の損害はその公正価値に基づいて補償される。

A 社は、当該不動産について震災が生じた期間に CU100 の損失を認識する。発生した損害に対する CU130 の受取保険金は、保険会社が保険金請求に応じることがほぼ確実であると判断された期間において認識されることになる。保険会社が保険金請求に応じる可能性が高いということのみであれば、偶発資産としての開示はされるが、受取保険金が財務諸表に資産として認識されることはない。

2016 年 6 月 30 日時点の財務諸表への影響

	IAS 第 37 号の要件が 2016 年 6 月 30 日時点で満たされた場合	IAS 第 37 号の要件が 2016 年 6 月 30 日より後、かつ財務諸表の承認前に満たされた場合
保険金の受取りがほぼ確実である	CU130 の資産と CU30 の利得を認識する	偶発資産（受取保険金）を開示する
保険金を受取る可能性は高いが、ほぼ確実とまではいかない	偶発資産（受取保険金）を開示する	偶発資産（受取保険金）を開示する
保険金の受取りの可能性は高くない	開示は必要ない	開示は必要ない

保険契約に定められる補修及び維持費用に対する補償金についても同様の検討を行うことになる。これは、保険対象資産の減損又は除却が発生しない場合であっても、さらに補償金が発生費用と同額であるか否かに係わらず同様である。たとえば、損害が発生したが資産が減損していない代わりに、年度末までに CU1,000 の補修費用が発生することが見込まれる場合に、企業が CU1,500 の保険金を受け取る権利を有すると考えているならば、CU1,500 の補償金は「ほぼ確実」という認識要件が満たされた時点で認識される。

事業の中断

事業が中断することによる損害を補償する保険契約は、補償対象となる損失の内容や水準に関する条件が多岐にわたることから、契約条項を詳細に調査する必要が生じる。多くの保険契約では、災害発生後の一時的な事業拠点の移転に係わる費用（たとえば二重に支払われる賃料）が補償の対象となり、これは簡単に数値化することができる。一方で、逸失収益や営業利益の補償では、通常、長期にわたる測定期間が定められており、過去の同様の期間との比較が必要となる場合もある。このようなケースでは、収益や営業利益が測定期間中に回復した場合には、補償が行われることはない。たとえば、小売業者が測定期間を 3 ヵ月とする保険契約に基づく請求を行う場合、たとえ 1 ヵ月分の収益を喪失していたとしても、測定期間の終了前に当該逸失収益を取り戻すだけの収益を計上した場合には、逸失収益条項による補償は行われない。

有形固定資産に対する補償の会計処理と同様、事業が中断することによる損害を補償する保険金は、保険金の受領がほぼ確実となった場合にのみ認識される。これは、保険金を受領した時点か、保険会社から支払金額の通知を受けた時点のいずれか早い方となる。

その他の保険金

震災によって、たとえば環境被害への対策を講じる義務などの二次的な債務が生じることがある。このような債務を充足するために保険が利用される場合、保険による補填は IAS 第 37 号に従って会計処理される。引当金の認識に関する検討は、関連する補填の認識に関する検討とは別個に行われる。債権は、保険金の受取りがほぼ確実になった時点でのみ認識する。したがって、債権は、関連する債務に対する引当金よりも後の時点で認識されることがある。また、IAS 第 37 号によると、引当金を決済するために必要な支出に対する補填がある場合、当該補填の金額は引当金の金額を超えて認識されることはない。

例； 保険による補填の認識

A 社は震災を受けたことにより環境修復義務が生じたが、当該修復は自社で行うことを考えている。修復には CU1 百万が見込まれるため、同額の引当金を認識する。一方、A 社の保険契約によると、環境修復を外部の請負業者に依頼した場合の費用が補償されることとなっており、保険会社は、報告期間の末日前に、環境修復が行われた時点で A 社に CU1.5 百万を支払うことを確約した。

A 社は、環境修復費用について CU1 百万の引当金と、それに対応する CU1 百万を上限とする保険による補填資産を認識する。さらに A 社は、追加の CU0.5 百万について、「ほぼ確実」の認識要件を満たすため、（偶発資産ではなく、）資産として認識すべきかどうかを検討する。

キャッシュ・フロー計算書における受取保険金の分類

IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」によると、有形固定資産に関係するキャッシュ・フローは投資活動によるキャッシュ・フローに分類される。営業活動によるキャッシュ・フローは、企業の主要な収益獲得活動によるものであり、投資又は財務活動以外の他の活動も含むとされている。受取保険金からのキャッシュ・フローを区分するにあたっては、保険金請求の内容を詳細に調べる必要があると考えられる。保険金請求の一部が事業の中断に係る損害に関係し、一部が有形固定資産に係る損害に関係する場合、キャッシュ・インフローは営業活動によるキャッシュ・フロー（事業の中断に係る損害の請求部分）と投資活動によるキャッシュ・フロー（有形固定資産に係る損害の請求部分）に配分される。受取保険金が有形固定資産としての認識要件を満たす固定資産支出に使用される場合、キャッシュ・インフローは投資活動によるキャッシュ・フローに区分される。受取保険金が資産化の要件を満たさない項目（たとえば修繕費や維持費）に使用される場合、キャッシュ・インフローは営業活動によるキャッシュ・フローに区分される。

ヘッジ会計

震災により企業が通常の業務を営むことができなくなった結果、取引が延期又はキャンセルされることもあり得るだろう。たとえば、IFRS を適用している企業が、震災により影響を受ける製品の購入又は企業への商品の販売を予定しており、震災発生前はこのような取引が IFRS 第 9 号／IAS 第 39 号に定められるキャッシュ・フロー・ヘッジの「可能性が非常に高い」という要件を満たし、ヘッジ対象取引とされていたことも考えられる。しかし、震災発生前には「可能性が非常に高い」と考えられていた取引が、震災によりもはや「可能性が非常に高い」とはいえないか、又はその発生が全く見込まれなくなった可能性がある。

企業は、震災により、予定取引のヘッジがヘッジ会計の要件を満たさなくなるかどうかを検討する必要がある。震災により、ヘッジの対象となる予

定取引が当初の指定と同じ時期及び金額で発生する可能性が影響を受けることがある。予定取引の可能性がもはや非常に高いとはいえない場合には、企業はヘッジ会計を中止するかどうかを検討し、ヘッジ手段に係る累積損益を組替調整額としてその他の包括利益から純損益に振り替えなければならない。

ヘッジ会計の要件を満たしているかを継続的に評価する際に、回帰分析などの統計的手法を使用している企業は、災害の影響を組み込んだ新しいデータを追加する必要がある。回帰分析では、ヘッジ会計を継続できるように異常値を多期間分析に組み込める場合があるが、今回のケースではデータがあまりにも異常なため、ヘッジ会計適用の有効性が裏付けられない結果となる場合も考えられる。

ヘッジ会計の要件を満たしていないと結論付けられた場合、IFRS 第 9 号／IAS 第 39 号では、有効性の要件を満たさなくなる原因となった事象や状況変化を識別すれば、その事象の発生日までヘッジ会計を行うことを認めている[4]。今回の場合、当該日は震災の発生日となる可能性が高い。

リストラクチャリング

企業は、震災により、特定の資産を売却又は除却することになる、あるいはリストラ計画の実施を決定する場合がある。リストラクチャリングとは、経営者により計画され経営者自身が裁量権を有しているもので、事業の範囲又は運営方法を大きく変更させるものをいう。IAS 第 37 号では、撤退又は処分に係るコストの会計処理が取り扱われている。撤退には次の事項が含まれる。

- 一事業部門の売却又は撤退
- 国もしくは地域における事業所の閉鎖、又はある国もしくは地域から他の国もしくは地域への事業活動の移転
- 経営管理構造の変更、たとえば管理階層の削減
- 企業の事業運営の性質と重点分野に重大な影響を及ぼす根本的な再編成

認識

リストラクチャリング費用は、IAS 第 37 号の一般認識要件が満たされた場合、すなわち過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）が存在し、当該債務を決済するために経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高く、債務の金額について信頼性のある見積りができる場合にのみ認識される。IAS 第 37 号は、リストラクチャリングによる推定的債務についてさらに具体的に述べており、企業が詳細な公式計画を有し、かつリストラクチャリング計画の実施を開始することによって、又はリストラクチャリングの主要な内容が影響を受ける人々に公表されることによって、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影響を受ける人々に惹起することを求めている（推定的債務の詳細なガイダンスについては、10 ページの「その他の債務」を参照）。

IAS 第 37 号は、企業がリストラクチャリング計画の実施を開始したという証拠として、たとえば工場の撤去、資産の売却、計画の主要な内容の公表などを挙げている。しかし、詳細なリストラクチャリング計画が公表されたからといって、自動的に債務が発生することにはならないことが強調さ

---

[4] IFRS 第 9 号と IAS 第 39 号ではヘッジの有効性要件が異なる。また、IFRS 第 9 号ではヘッジ比率のリバランシングの規定が設けられている。

れている。顧客、サプライヤー又は従業員といった他の当事者に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惹起するような方法で、かつ十分詳細に公表されることが重要な原則である。

リストラクチャリング計画の公表により推定的債務が生じたといえるためには、リストラクチャリングがなるべく早く開始されるように、そしてリストラクチャリング計画に重要な変更が起こりえないような時間的枠組みにおいてリストラクチャリングが完了するように計画されている必要がある。リストラクチャリングが開始されるまでの期間が長期にわたる場合、あるいはリストラクチャリングが不合理なほど長期にわたる計画である場合、企業が計画を変更する機会を持ち得ることとなるため、引当金を認識するには時期が早すぎることになる。

上記のリストラクチャリング引当金の認識要件によれば、リスクラクチャリングに関する取締役会での決定が、報告期間の末日以前に生じた唯一の事象である場合には、推定的債務の発生の要件を満たすためには十分でないことを意味する。

要約すると、リストラクチャリング引当金の認識要件を満たすためには、リストラクチャリング計画は詳細かつ具体的なものであり、取締役の権限では取消不能であり、かつ遅延あるいは重要な変更なく実行に移されるものである必要がある。

測定

リストラクチャリング引当金は、IAS 第 37 号を適用して測定される。すなわち引当金は、現在の債務を決済するために必要とされる支出の最善の見積りで測定される。その際、当該債務のリスクと不確実性を考慮し、貨幣の時間的価値の影響が重要な場合には、現在価値まで割り引く必要がある。リストラクチャリング引当金には、リストラクチャリングから発生する「直接の支出」のみが含まれる。直接の支出とは、リストラクチャリングに必然的に伴う支出であり、企業の継続的活動には関連しないものをいう。リストラクチャリングの一環として発生することが多いコストとしては、一度のみ実施される解雇計画における解雇給付、契約終了コスト、施設の統合又は閉鎖コストなどがある。

その他検討事項

企業が事業を売却する場合、企業が売却を確約するまで、すなわち、拘束力のある売買契約が締結されるまで債務は認識されない。このような場合、当該事業の資産について IAS 第 36 号に従って減損テストを実施する。

また、将来に事業を遂行することによって発生するコストは、関連するサービス（役務）を受領するときに認識する。将来の営業損失は、不利な契約に関連する場合を除いては認識しない。自然災害復旧コストについては、将来において事業を遂行することによって発生するコストとリストラクチャリングに係るコストを区別するために慎重に検討する必要がある。

廃棄債務

廃棄債務は、たとえば石油掘削装置や原子力発電所が耐用年数に達した場合など、資産の耐用年数の終了時に当該資産を解体又は撤去し、その立地の原状回復が求められる場合に生じる。

IAS 第 37 号は、施設の耐用年数にわたり必要なコストを引当金として積み上げていくのではなく、債務が発生した際に負債を認識することを求めており、これは通常、当該資産の操業開始時となる。同様に、IAS 第 16 号によると、有形固定資産項目の取得原価に当該有形固定資産の解体及び撤去

費用、ならびに当該資産の敷地の原状回復費用などの見積額を含める必要がある。

IFRIC 第 1 号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」は、IAS 第 16 号に基づき有形固定資産の取得原価に含まれ、かつ IAS 第 37 号に従い負債として認識された廃棄、原状回復又はそれらに類似する負債に適用される。震災は、廃棄、原状回復及びそれらに類似する負債を決済するために必要な見積キャッシュ・フローの時期及び金額に重大な変更をもたらす可能性がある。IFRIC 第 1 号は、廃棄、原状回復及びそれらに類似する負債を変動させる以下のような事象をどのように会計処理するかを扱っている。

事象	会計処理
債務の決済に必要となる経済的便益を有する資源（例：キャッシュ・フロー）の流出の時期と金額に関する変更	関連資産が原価モデル又は再評価モデル*のいずれで測定されているかに応じて、負債の修正額を当該資産の帳簿価額の修正、純損益又はその他の包括利益において認識する。
現在の市場に基づく割引率の変更（貨幣の時間的価値及び負債に固有のリスクの変動も含む）	
時の経過を反映する負債の増加（割引の振戻し）	割引の定期的な振戻しは、発生時に財務費用として純損益で認識する。

*　関連資産が原価モデルにより測定されている場合、負債の変動額は関連資産の取得原価に加算又は減算される。負債の変動額が取得原価に加算される場合、新たな帳簿価額について減損テスト実施の必要性を検討することになる。震災という特質を鑑みると、関連資産の帳簿価額の増分について減損が実際に生じる可能性は非常に高いと考えられる。一方、関連資産の残存帳簿価額を超える減算が行われる場合、超過額は即時に純損益に認識する。修正後の償却可能価額は、その後の残存耐用年数にわたり償却される。

例；資産の経済的耐用年数の短縮
震災発生により、発電所を以前に想定していたよりも早く閉鎖する必要があるという決定が下された。企業は、当該資産の残存耐用年数を 35 年から 10 年に短縮することとした。 これにより、キャッシュ・フローの割引期間が短くなるため、廃棄負債の現在価値は増加する可能性がある。この場合、当該増加額は、資産の帳簿価額に加算され、新たな帳簿価額に対し減損テストが行われる。残存帳簿価額は、今後 10 年間にわたり減価償却される。

関連資産が再評価モデルを用いて測定されている場合、負債の変動額は、関連資産に関して過年度に認識した再評価剰余金の変動として認識する。以下のいずれかの範囲を除き、引当金の変動額はその他の包括利益で認識し、関連資産に関する再評価剰余金の金額が増減することになる。

- 引当金の減少額が、過年度に純損益で認識された再評価欠損金を戻し入れる範囲
- 引当金の減少額が、原価モデルを用いていた場合に認識される資産の帳簿価額を超える範囲
- 引当金の増加額が、関連資産に関する過年度の再評価剰余金を超える範囲

上記の場合、引当金の増減額はいずれも純損益に認識する。引当金の変動は、資産（よって、同じ種類のすべての資産）を再評価する必要があることを示唆している場合もある。

その他の債務

将来の営業損失

震災に関連し、これまでに述べた以外の損失が直接又は間接的に生じる場合がある。企業は、震災発生後しばらくの間、営業損失が生じると予想することもある。たとえば、企業に、修繕費、工場閉鎖による減収、景気の悪化による減収が生じることが考えられる。また、代替生産設備の賃借、従業員の交通手段や住居の提供、あるいはビジネス機能のアウトソーシングなどのために、追加のコストが生じる可能性がある。

将来の営業損失及びコストは負債の定義を満たさないため、その発生時まで認識することはできない。

不利な契約

不利な契約とは、契約による債務を履行するために必ず発生する費用が、契約から見込まれる経済的便益の受領額を超過している契約であり、この超過額は引当金として認識される。契約により必ず発生する費用は、契約から解放されるために最低限必要となる費用、すなわち「契約を履行するための費用」と「契約不履行により発生する補償又は違約金」のいずれか低い方となる。

たとえば、製造業を営む企業が決められた価格で物品を販売する契約を締結していたが、震災によって、第三者から調達しなければ当該物品を引き渡すことができない場合、不利な契約に対する引当金としては、「契約を履行するための正味コスト（すなわち、物品の調達コストが受領する固定価格を超過する金額）」と「契約を解約した場合の違約金の現在価値」のいずれか低い方の金額を計上する。

震災発生時には、債務が免除されるような何らかの特約条項（例：不可抗力条項）があるかどうかを判断するため、契約を精査する必要がある。また、不利な契約に関する個別の引当金を計上する前に、当該契約に関してのみ使用される資産に生じた減損損失を認識することに留意されたい。

推定的債務

震災によって、法的債務以外の債務が生じる場合がある。たとえば、以前は環境に対する債務を負担していなかった企業に、災害の発生によって、環境被害を修復するという推定的債務が生じる可能性がある。このような推定的債務に関しては、過去の経験により確立されている実務慣行、公表されている方針又は現時点での具体的な意思表示によって、企業が外部に対し一定の責務を負うことを表明しており、その結果、企業はこれらの責務を果たすであろうという妥当な期待を外部の者に惹起している場合にのみ引当金が認識される。

この場合、IAS 第 37 号の一般認識要件が満たされている必要がある。すなわち、過去の事象の結果として現在の債務（このケースでは、推定的債務）が存在し[5]、これを決済するために経済的便益をもつ資源が流出する可能性

[5] IAS 第 37 号は、現在の債務の有無について明確ではない場合、利用可能なすべての証拠を考慮したうえで、報告期間の末日に現在の債務が存在する可能性が存在しない可能性よりも高いならば、過去の事象により現在の債務が生じるとみなされると述べている。

が高く[6]、当該債務の金額を信頼性をもって見積もることができなければならない。

偶発負債

偶発負債は財政状態計算書に認識されることはないが、財務諸表において開示される。偶発負債とは、次のいずれかを満たすものである。

- 過去の事象から発生しうる債務のうち、企業の完全な支配下にはない将来の 1 つ以上の不確実な事象の発生（又は不発生）によってのみ、その存在が認められる債務
- 過去の事象から発生した現在の債務であるが、債務を決済するために経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高くない、又は債務の金額が十分な信頼性をもって測定できないという理由により認識されていない債務

企業が債務に対し共同連帯責任を負っている場合、当該債務のうち他の者が決済すると見込まれる部分は偶発負債として取り扱われる。

震災によって生じた環境被害を修復するという法的債務が生じた場合など、以前は偶発負債だったものが、もはや偶発負債ではなく、IAS 第 37 号における引当金の認識要件を満たすことになった場合、当該負債は IAS 第 37 号に従って引当金として認識・測定される。

第三者によって決済される支出

引当金の決済に必要な支出の一部又は全部の支払いを第三者（例：保険会社）が行うことになっており、かつその第三者が支払いを実行できなくても企業がその責任を負わない場合、企業は負債を有していないことになり、引当金は認識されない。

包括利益計算書における表示

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」は、収益又は費用（純損益とその他の包括利益の両方を表す用語）項目に重要性がある場合には、その内容及び金額を個別に開示することを求めている。同基準書では、収益及び費用項目について個別に開示する必要のある状況の例として、以下の項目が挙げられている。

- 棚卸資産の正味実現可能価額への評価減、又は有形固定資産の回収可能価額への評価減、及びそれらの評価減の戻入れ
- リストラクチャリング引当金の計上及び戻入れ
- 有形固定資産の処分
- 投資の処分
- 非継続事業
- 訴訟の解決
- 引当金のその他の戻入れ

上記項目は、損益計算書/包括利益計算書、又は注記に記載される。IFRS ではパフォーマンス（業績）計算書の様式について幅広いアプローチが許容

---

[6] 事象が発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高い（more likely than not）ことをいう。

されており、これらの項目をどのように表示するかは各企業の判断に委ねられている。しかし、上記の非継続事業に関しては、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従い、一定の情報を損益計算書に表示する必要がある。

IAS 第 1 号によると、どのような収益又は費用であっても、異常項目として包括利益計算書又は損益計算書に表示することはできない。

財務諸表の開示規定

震災の影響を直接又は間接的に受けた企業による財務諸表の開示は、損失の程度や企業が入手できる情報によって異なる。多くの場合、財務諸表の開示規定は、損失の内容（例：資産の減損、ヘッジ、廃棄費用）又は損失の発生時期（例：後発事象）に基づいて定められている。今回の震災によって、企業がこれまで経験したことがない新たな債務や不確実性が生じる可能性があることから、引当金、偶発事象、不確実性及び後発事象に関する財務諸表の開示の一部に関して、以下にその概要を示す。

引当金

企業は、引当金の種類ごとに、期首から期末への引当金の帳簿価額の変動について、以下の事項を開示する必要がある。

- 期中の引当金増加額（既存の引当金の増加を含む）
- 期中に使用された金額、すなわち期中に本来の使用目的のために取り崩された額
- 使用見込がないため期中に戻し入れられた金額
- 時の経過によって発生した割引の振戻しによる期中増加額及び割引率の変更などによる影響額

これらに関しては、比較情報を開示する必要はない。さらに、企業は引当金の種類ごとに、次の事項を開示することになる。

- 債務内容の簡潔な説明及び結果的に生じる経済的便益の流出が予測される時期
- 経済的便益の流出の金額又は時期についての不確実性の内容。適切な情報を提供するため、必要に応じて、将来の事象に関連する重要な仮定を開示する（これは、将来における技術的進歩や法規制を表しており、環境負債の場合は特に関連する）
- 予想補填金額、予想される補填について認識されている資産の金額

偶発負債

将来の経済的便益の流出の可能性がほとんどない場合を除いて、偶発負債の種類ごとに、以下の事項を開示する必要がある。

- 偶発負債の内容についての説明
- 財務数値への影響の見積額
- 流出の金額又は時期に関する不確実性の内容
- 補填の可能性

他者との係争案件を抱える企業は、上記の開示を行うことにより当該企業の立場が著しく不利になると予想される場合には、これらの開示を行う必要はない。ただし、当該免除規定の適用は、極めて稀であると考えられる。

偶発資産

将来の経済的便益の流入の可能性が高い場合、企業は以下の事項を開示する必要がある。

- 報告期間の末日における偶発資産の内容の簡潔な説明
- 実務上可能な場合には、IAS 第 37 号に定められている引当金についての原則を用いて測定された、偶発資産の財務上の影響の見積額

実務上不可能であるという理由により、上記の情報を開示しない場合には、その旨を記載しなければならない。IAS 第 37 号では、この開示にあたっては収益発生の可能性があるとの誤解を与えないようにすることが強調されている。

見積りにおける不確実性の要因

一部の資産及び負債の帳簿価額を算定するためには、報告期間の末日において不確実な将来の事象がそれらの資産及び負債に与える影響を見積もる必要がある。IAS 第 1 号は、「翌会計年度において」資産及び負債の帳簿価額に重要な修正をもたらすような重大なリスクを伴う、報告期間の末日における将来に関する仮定及びその他の重要な見積りの不確実性に関する情報の開示を求めている（ただし、直近に観察された市場価格に基づく公正価値で測定されている資産及び負債は除く）。IAS 第 1 号により、熊本での震災により直接、又は間接的に影響を受けた企業は、重要な見積りによる不確実性にさらされている資産及び負債に関する情報を開示することが求められる可能性がある。

IAS 第 1 号によると、減損の対象となる長期性資産など、見積りの不確実性にさらされている資産及び負債は、注記にその内容と報告期間の末日における帳簿価額を記載することになる。この開示は、見積りの不確実性の主な要因について経営者が行う判断を、財務諸表の利用者が理解できるような方法で行われなければならない。提供される情報の内容と範囲は、仮定やその他の状況の内容に応じて変化する。

開示の例としては以下が挙げられる。

- 仮定又はその他の見積りにおける不確実性の内容
- 帳簿価額算定の基礎となる方法、仮定及び見積りに対する感応度及びその感応度の理由
- 不確実性について予想される解消方法ならびに影響を受ける資産及び負債の帳簿価額に関し翌会計年度に生じる影響の合理的な可能性の範囲
- 不確実性が解消されない状態である場合には、当該資産及び負債に関する過去の仮定に対して行われた変更についての説明

IAS 第 1 号以外の基準書でも、これらの主要な仮定のうち一部の開示が求められている。たとえば、IAS 第 37 号は、特定の状況において各種引当金に影響を与える将来事象に関する主要な仮定の開示を求めており、IAS 第 36 号は、特定の状況において経営者がキャッシュ・フロー予測の基礎とした主要な仮定についての開示を求めている。

報告期間の末日時点で、仮定やその他の見積りの不確実性が及ぼす影響について開示することが実務上不可能である場合には、企業は、すでに有する知識を基に、翌会計年度内において、結果が仮定と異なることにより影響を受ける資産又は負債の帳簿価額に重要な修正がなされる可能性があることを開示する必要がある。しかし、どのような場合においても、企業は、仮定によって影響を受ける特定の資産又は負債の内容と帳簿価額を開示す

る必要がある。

後発事象

今回の震災により直接影響を受ける企業のうち、報告期間の末日が震災発生日より前であり、財務諸表の公表前である場合には、当該事象の内容とそれによる財務上の影響の見積り、あるいはそのような見積りができない旨を開示することになる可能性が高い。また、被災地域に所在する顧客への売上割合が高い企業等、当該事象による間接的な影響を受ける可能性がある企業は、財務諸表利用者の誤解を招くことがないように、後発事象に関する開示の必要性について検討する必要がある。

財務報告に関する規制及び開示に関する検討事項

今回の震災により、財務報告に関する規制及び開示に関するさまざまな定めの検討が必要となる場合が考えられる。

財務報告に関する規制に基づく報告義務

企業は、今回の震災が、財務報告に関する規制に基づく報告義務に与える直接及び間接的な影響を考慮する必要がある。すでに述べたように、今回の震災の結果、期中の減損テストにより減損損失が生じる可能性がある。一部の国における財務報告に関する規制では、重要な減損損失を計上する必要があると企業が判断した場合、次の期中報告又は年次報告に含まれる財務諸表を作成する前に一定の開示が必要となることがある。

経営者のコメント(Management Commentary)

企業は、当期の業績を説明するにあたり、今回の震災に関係して生じた、継続事業からの収益への重要な影響を明瞭に開示する必要がある。

このようなコメントにおいては、震災により生じた重要な傾向や不確実性が企業の財務の流動性、資本の源泉及び経営成績に与える影響を考慮した将来情報も提示されなければならない。そのような開示項目として、たとえば、これらの開示では、未だ認識されていない減損やその他の費用が発生する可能性についてのコメントも含まれる場合がある。また、費用と収益の関係に大きく影響を及ぼす場合等のように、営業活動や財務の流動性に影響を与えると予想される事業活動の予想されている変更等が開示される場合も挙げられる。

リスク要因の開示

今回の震災によってリスク要因に重要な変更が生じた場合、又は新しいリスク要因が生じた場合には、基準により求められるリスク要因に関する開示をアップデートすることを検討する必要がある。

財務報告に関する内部統制の変更

経営者は、報告期間の末日時点で、今回の震災が業務プロセスや内部統制、及び関連する結論に与える影響を考慮する必要がある（例：正確又は適時に財務報告を行う能力に影響があるかどうか）。

その他

報告企業は、有価証券報告書等の財務報告書類やその他の届出書の財務数値に関する部分以外の箇所において、震災が事業や資産に及ぼす影響の説明などの開示を行うことを検討しなければならない。

次のステップ

- 企業は、震災とその後の復興プロセスが会計及び財務報告へ直接又は間接的に与える影響を分析する必要がある。
- 企業は、新基準の設定や規制上の特別な措置（例：財務報告の提出期限に関して特例措置を設ける決定）が設けられる可能性等、さまざまな状況を注視する必要がある。

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて
EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.comをご覧ください。

新日本有限責任監査法人について
新日本有限責任監査法人は、EYメンバーファームです。監査および保証業務をはじめ、各種財務アドバイザリーを提供しています。詳しくは、www.shinnihon.or.jp をご覧ください。

EYのIFRS（国際財務報告基準）グループについて
国際財務報告基準（IFRS）への移行は、財務報告における唯一最も重要な取り組みであり、その影響は会計をはるかに超え、財務報告の方法だけでなく、企業が下すすべての重要な判断にも及びます。私たちは、クライアントによりよいサービスを提供するため、世界的なリソースであるEYの構成員とナレッジの精錬に尽力しています。さらに、さまざまな業種別セクターでの経験、関連する主題に精通したナレッジ、そして世界中で培った最先端の知見から得られる利点を提供するよう努めています。EYはこのようにしてプラスの変化をもたらすよう支援します。

© 2016 Ernst & Young ShinNihon LLC
All Rights Reserved.

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。新日本有限責任監査法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。