

新型コロナウイルス感染症 への対応

1. 企業会計基準委員会の新型コロナウイルス感染症への対応 45

- 議事概要「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」の解説

ASBJ 委員長 こがさか あつし
小賀坂 敦

2. IASB 及び FASB による新型コロナウイルス感染症(COVID-19) の影響への対応 51

ASBJ 副委員長 かわにし やすのぶ
川西 安喜

企業会計基準委員会の新型コロナウイルス感染症への対応

ASBJ 委員長 こがさか あつし
小賀坂 敦

1 はじめに

新型コロナウイルス感染症の拡大は、資本市場における各セクターに大きな影響を与えており、企業会計基準委員会への活動にも影響を与えている。本稿では、企業会計基準委員会の新型コロナウイルス感染症への対応について記載する。なお、本稿における意見の部分は私見であることを申し添える（本稿は、2020年5月28日に作成している。）。

2 2020年3月期決算への対応

企業会計基準委員会は、2020年4月9日に緊急的に第429回企業会計基準委員会を開催し、2020年4月10日に議事概要「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」を企業会計基準委員会のウェブサイトで公表した。また、2020年5月11日に開催された第432回企業会計基準委員会の審議を受け、同議事概要の追補版を公表している。詳細については、本季刊誌の「議事概要『会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方』の解説」をご参照いただきたい。

3 新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえた企業会計基準委員会の当面の活動

(1) 当面の審議項目及び公開草案の公表

2020年5月1日に「現在開発中の会計基準に関する今後の計画」を更新し、以下を記載している。

新型コロナウイルス感染症の感染拡大を受けた当委員会の審議の方針

現在、新型コロナウイルス感染症の感染拡大を防ぐために財務諸表作成者及び監査人において在宅勤務等の方策がとられ、また、3月期決算の繁忙期であることを踏まえ、当委員会の2020年5月末までの会計基準開発に関する審議（専門委員会を含む。）は、基準開発の目標時期等を考慮し以下の項目に限定する。また、2020年5月末までは、公開草案の公表等は行わないこととする。

- 金利指標改革に起因する会計上の問題
- 取締役等の報酬等として金銭の払込み等を要しないで株式の発行等をする場合における会計処理
- 金融商品取引法上の「電子記録移転権利」又は資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱い
- 投資信託の時価の算定（時価の算定に関する会計基準）

(2) 国際対応

国際会計基準審議会（IASB）は、2020年3月にIASBからディスカッション・ペーパー（DP）「企業結合—開示、のれん及び減損」を公表しており、当初のコメント期限は、2020年9月15日であったが、2020年12月31日に変更されている。

また、IASBから2019年12月に基本財務諸表プロジェクトについての公開草案「全般的な表示及び開示」が公表されており、当初のコメント期限は2020年6月30日であったが、2020年9月30日に変更されている。

企業会計基準委員会は、これらについて関係者の意見を集約してコメント・レターを発出する予定であるが、2020年4月以後は、企業会計基準委員会及び専門委員会の審議は行わないこととしている。

(3) 企業会計基準委員会及び専門委員会の開催方法

通常、企業会計基準委員会及び専門委員会

は、公開で行われ傍聴を認めているが、2020年4月以後、傍聴を認めないことにするとともに、ビデオ会議又は電話会議により実施している。企業会計基準委員会については、会議後、音声を企業会計基準委員会のウェブサイトで公表している。

4 今後の新型コロナウイルス感染症への対応

上記のとおり、新型コロナウイルス感染症への対応として、会計上の見積りについて議事概要を公表している。今後についても、関係者のニーズを踏まえ、必要に応じて、会計基準の適用に関する適切な措置を図っていく予定である。

議事概要「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」の解説

1 経緯

新型コロナウイルス感染症の拡大は、経済活動全般に影響を及ぼしており、金融庁は新型コロナウイルス感染症の影響下における、企業の決算作業及び監査等について、関係者間で現状の認識や対応のあり方を共有するために、「新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえた企業決算・監査等への対応に係る連絡協議会¹」を設置し、これまで4回の協議会が開催されている。

このような中、市場関係者より、新型コロナウイルス感染症については、収束時期等を誰も予測することができず、会計上の見積りをする上で、将来キャッシュ・フローの予測を行うことが極めて困難な状況となっているが、このような状況において、会計上の見積り、すなわち「入手可能な情報に基づいて、合理的な金額を算出する」についてどのように適用されるかとの質問が寄せられている。これらの要望を受け、企業会計基準委員会は、2020年4月9日に緊急的に第429回企業会計基準委員会を開催し、当該問題について議論を行い、2020年4

月10日に議事概要として企業会計基準委員会のウェブサイトで公表した。

なお、議事概要は、会計基準などの規範性のある文書ではないが、国際会計基準審議会（IASB）の教育文書と同様に、実務を支援するために、委員会の考え方を明らかにするものである。

本稿では、この議事概要の解説を行うとともに、2020年3月期の決算短信の開示が始まっており、開示についても触れている。本稿の意見にわたる部分は筆者の私見であり、企業会計基準委員会の見解ではないことを申し添える。

2 議事概要の内容

財務諸表を作成する上では、固定資産の減損、繰延税金資産の回収可能性など、様々な「会計上の見積り」を行うことが必要となる。企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」では、「会計上の見積り」を「資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づい

1 連絡協議会は、日本公認会計士協会、企業会計基準委員会、東京証券取引所、日本経済団体連合会及び日本証券アナリスト協会を構成メンバーとし、全国銀行協会、法務省、経済産業省をオブザーバーとしている。

て、その合理的な金額を算出すること」と定義している（同会計基準第4項(3)）。

ここで、新型コロナウイルス感染症の広がり、経済、企業活動に広範な影響を与える事象であり、また、今後の広がり方や収束時期等を予測することは困難であるため、会計上の見積りを行う上で、特に将来キャッシュ・フローの予測を行うことが極めて困難な状況となっているものと考えられる。このような状況において、市場関係者からは、見積りの不確実性が極めて高い状況であり、特に監査人から企業が行った将来キャッシュ・フローの予測に関して十分な監査証拠を得ることができず、監査範囲の限定につながるのではないかとの意見が聞かれていた。議事概要では、まずこの点から以下のとおり明らかにしている。

- (1) 「財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出する」上では、新型コロナウイルス感染症の影響のように不確実性が高い事象についても、一定の仮定を置き最善の見積りを行う必要があるものと考えられる。

議事概要では、会計基準では、現状のように見積りの不確実性が極めて高い状況においても、見積ることが困難であるとすることを想定しておらず、一定の仮定を置いて最善の見積りを行うべきことを記載している。そうすると、どのように一定の仮定を置くべきかが論点となるが、この点については以下のとおり記載している。

- (2) 一定の仮定を置くにあたっては、外部の情報源に基づく客観性のある情報を用いることができる場合には、これを可能な限り用いることが望ましい。ただし、新型コロナウイルス感染症の影響については、会計上の見積りの参考となる前例がなく、今後の広がり方や収束時期等について統一的な見解がないため、外部の情報源に基づく客観性のある情報が入手できないことが多いと考えられる。こ

の場合、新型コロナウイルス感染症の影響については、今後の広がり方や収束時期等も含め、企業自ら一定の仮定を置くことになる。

通常、将来キャッシュ・フローを予測する上では、例えば、割引率について市場で観察されるものを基礎とする等、可能な限り、外部の情報源に基づく客観性のある情報を用いることが求められる。

この点、現状、新型コロナウイルス感染症下において営業停止や収益が大幅に減少している企業が多くみられ、将来キャッシュ・フローを予測する上では、新型コロナウイルス感染症が、今後どのように広がるか、その後いつ収束するか、収束後どのように業績が回復するか等を見積る必要があるが、新型コロナウイルス感染症が、今後どのように広がるか、その後いつ収束するか、については、外部の情報源に基づく客観性のある情報は存在しないと考えられる。このような状況においては、今後の広がりや収束時期、収束後の業績の回復等について、企業自らが最善と考える一定の仮定を置くほかに、議事概要では記載している。

なお、財務諸表を作成する上では、固定資産の減損や繰延税金資産の回収可能性など複数の会計処理における判断において会計上の見積りが行われるが、上記の一定の仮定はこれらの複数の会計処理において整合性がある形で適用される必要があるものと考えられる。

このような一定の仮定を置く場合、当年度に行った見積りと翌年度に判明する実績との間に大きな乖離が想定することも予想され、その場合の取扱いを次に示している。

- (3) 企業が置いた一定の仮定が明らかに不合理である場合を除き、最善の見積りを行った結果として見積もられた金額については、事後的な結果との間に乖離が生じたとしても、「誤謬」にはあたらないものと考えられる²。

会計基準において「誤謬」は、「原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる誤りをいう。」とされ、「事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り」が例示として挙げられている。過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、当該過去の財務諸表を修正再表示することが求められる（企業会計基準第24号第4項(8)、第21項）。

今後の広がりや収束時期、収束後の業績の回復等について企業が当年度に置く一定の仮定については、前述のとおり、外部の情報源に基づく客観性のある情報は存在せず、企業自らが最善と考える一定の仮定を置くほかなく、翌年度において、実績との差額が生じたり見積りの改訂が生じたりすることが想定される。議事概要では、このような翌事業年度において実績との差額が生じたり見積りの改訂が生じたりした場合であっても、企業が置いた収束時期等の一定の仮定が「明らかに不合理である場合を除き」、「誤謬」にはあたらないものとしている。

なお、ここで「明らかに不合理である場合を除き」として「明らかに」を付け加えたのは、収束時期等の一定の仮定について合理性を判断することが、一般的には困難なものとなることが想定されるためである。

このように、今後の広がりや収束時期、収束後の業績の回復等について企業が置いた一定の仮定については、企業自らが最善と考える一定の仮定を置くほかなく、相当程度ばらつきが生

じることが想定されるため、議事概要では十分な開示が必要であることを記載している。

(4) 最善の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響に関する一定の仮定は、企業間で異なることになることも想定され、同一条件下の見積りについて、見積もられる金額が異なることもあると考えられる。このような状況における会計上の見積りについては、どのような仮定を置いて会計上の見積りを行ったかについて、財務諸表の利用者が理解できるような情報を具体的に開示する必要があると考えられ、重要性がある場合は、追加情報³としての開示が求められるものと考えられる。

新型コロナウイルス感染症は国際的に生じている事象であり、3月期決算が事象発生後、世界でも最初の本格的な年度末決算となるため、我が国の財務諸表でどのような開示がなされるかは、海外の財務諸表利用者の関心を集める可能性があり、十分な記載が行われることが、我が国の企業情報の開示の信頼性につながるものと考えられる。

なお、2020年4月10日に公表した議事概要では、(4)の「重要性がある場合」について特段の説明を加えていないが、2020年5月11日に開催された第432回企業会計基準委員会において追加的に審議が行われ、以下について、議事概要の追補として同日に公表している。

上記の(4)の「重要性がある場合」については、当年度に会計上の見積りを行った結果、当年度の財務諸表の金額に対する影響の重要性が乏しい場合であっても、翌年度の財務諸表に重

2 以下の企業会計基準第24号第55項を参考としている。

「(略)一方、過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合には、当期中における状況の変化により会計上の見積りの変更を行ったときの差額、又は実績が確定したときの見積り金額との差額は、その変更のあった期、又は実績が確定した期に、その性質により、営業損益又は営業外損益として認識することとなる。」

3 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第8条の5「この規則において特に定める注記のほか、利害関係人が会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる事項があるときは、当該事項を注記しなければならない。」

要な影響を及ぼすリスクがある場合には、新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等を含む仮定に関する追加情報の開示を行うことが財務諸表の利用者に有用な情報を与えることになると思われ、開示を行うことが強く望まれる。

現在、3月期決算における決算発表が進行しているが、会社法に基づく計算書類や有価証券報告書に含まれる財務書類などの法定開示書類において、十分な追加情報の開示がなされ、我が国の財務諸表の信頼性が高まることを期待する⁴（本稿は、2020年5月28日に作成している。）。

4 金融庁は、2020年5月21日に「新型コロナウイルス感染症の影響に関する企業情報の開示について」を公表している。この中で、「有価証券報告書における新型コロナウイルス感染症の影響に関する企業情報の開示」として、「このように「会計上の見積り」の開示は、投資家が財務諸表を理解する上で有用な情報と考えられ、新型コロナウイルス感染症の影響のように不確実性が高い事象については、財務情報である追加情報において、会計上の見積りに用いた仮定をより具体的に開示することが強く期待されます。」と記載されている。

また、「企業会計基準委員会の議事概要（追補を含む）の公表を踏まえ、財務情報における新型コロナウイルス感染症の影響に係る仮定に関する追加情報の開示についても、（上記の）有価証券報告書レビューの対象に含めて審査することといたします。」と記載されている。