



# In the Spotlight

## 継続企業の前提および後発事象の開示における COVID-19 の影響の記載例

2020 年 7 月 3 日

### COVID-19 の影響の報告に関する指針と記載例

#### 要点

新型コロナウイルス感染症 (COVID-19) の感染拡大は 2020 年に急速に進み、世界中で多数の感染が発生しました。新型コロナウイルスを抑止するための対策は経済活動に多大な影響を及ぼし、ひいては財務報告にも影響を与えています。

企業は、このような動向 (後発事象を含む) が継続企業の前提に何らかの影響を与えるか否かを検討する必要があります。

PwC は、ほとんどの企業が COVID-19 の影響に関する情報を財務諸表において開示すると予想しています。そのような開示の内容と記載場所は、企業が影響を受ける程度に応じて決定すべきです。

本資料は、COVID-19 が財務諸表における継続企業の前提および後発事象に関する開示に及ぼす影響を検討し、複数のシナリオに基づく具体的な開示の記載例を提供するものです。

#### 1. はじめに

COVID-19 の影響は、2019 年末以降、進展を続けています。2019 年 12 月 31 日時点で入手可能であった情報を前提とした場合、COVID-19 がその時点の資産および負債の測定に重要な影響を及ぼした可能性は低いでしょう ([In brief INT2020-04「コロナウイルスに関連する会計上の影響」](#) (和訳は[こちら](#)) をご参照ください)。

その後、COVID-19 の影響、および当該影響について入手可能となった情報の両方とも変化しました。世界保健機関 (WHO) は、2020 年 1 月に世界的に懸念される公衆衛生上の緊急事態を宣言し、2020 年 3 月には COVID-19 の感染拡大を世界的なパンデミックであると宣言しました。そのため、報告日が 2019 年 12 月 31 日よりの企業は、資産および負債の測定、利得および損失の認識、継続企業の前提への潜在的な影響、ならびに関連する開示に及ぼす COVID-19 の影響を考慮する必要があります。報告日が 2019 年 12 月 31 日以前である

企業や財務諸表を未だ発行していない企業は、継続企業の前提および開示についての最新の動向による影響も考慮する必要があります。

## 本資料の内容

本資料は、新型コロナウイルス感染症（「COVID-19」または「ウイルス」）が財務諸表における継続企業の前提および後発事象に関する開示に及ぼす影響について検討しています。

COVID-19 が企業に及ぼす潜在的な影響については、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:** (COVID-19 の結果として) 企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような事象または状況に関する重要な不確実性が存在する。COVID-19 の影響が、その他の事象や状況と組み合わせると、重要な不確実性を生み出す可能性もある。

**シナリオ 2:** 経営者は、COVID-19 ならびにその他の事象および状況の結果を検討し、企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性を生じさせないと判断した。COVID-19 が将来の業績、ひいては一部の資産および負債の測定や流動性に与える影響は重要になる可能性があり、そのため財務諸表における開示が必要となる可能性があるが、経営者は、企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性を生じさせないと判断した。

**シナリオ 3:** COVID-19 は、企業に重要な影響を及ぼさないと予想される。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な不確実性は存在しないと判断している。企業は、例えば、COVID-19 は予想される将来の業績または将来の資産評価に対する影響などに重要でないにしても何らかの影響を及ぼす可能性があるかと予想している。

**シナリオ 4:** もはや継続企業を前提とした財務諸表の作成は適切でない。経営者には、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に代替案がない。IAS 第 1 号は、継続企業の前提が成立しなくなった企業が異なる基礎で財務諸表を作成する場合でも IFRS に準拠することを認めている。[\(PwC In depth INT2020-02「新型コロナウイルス感染症が会計処理に及ぼす影響」\(和訳はこちら\)の FAQ 8.1.1「企業は継続企業の前提に基づかない財務諸表をどのように作成するか」を参照\)](#)。

PwC は、企業が財務諸表において COVID-19 の影響に関する情報を開示すると予想しています。そのような開示の内容と記載場所は、企業がどの程度の影響を受けるかに応じて決定すべきです。COVID-19 関連の開示のすべてを 1 つの注記項目にまとめることを選択する企業もあれば、影響を受ける財務諸表の領域（例えば、金融資産および非金融資産の減損、金融商品、資本管理、および上記シナリオ 4 に関連する、作成の基礎）で開示を行う企業もあるでしょう。本資料は、以下のとおり、企業が関連して考慮すべき開示項目を取り上げています。

- [継続企業および流動性リスク\(セクション 2\)](#)
  - [企業の継続企業としての存続能力に関する重要な不確実性がある場合\(シナリオ 1\)](#)
  - [COVID-19 の影響について重要な疑義は存在するものの重要な不確実性は存在しない場合\(シナリオ 2\)と COVID-19 は多少の影響を与えるものの重要な影響は与えないと見込まれる場合\(シナリオ 3\)](#)
- [後発事象\(セクション 3\)](#)

それぞれの開示要求事項が重視するポイントは異なっていたとしても、継続企業の前提と後発事象に関する開示、および財務諸表におけるその他のすべての COVID-19 に関連する開示との間には首尾一貫性があることが重要です。

本資料の残りの部分では、IFRS に基づく関連ガイダンスの概要と関連する開示の記載例を提供しています。このガイダンスと記載例は、要求事項を理解し、どのような種類の情報を提供すべきかを示すことを目的としています。そのため、企業固有の状況に合わせて調整する必要があります。

## 2. 継続企業の前提に関する開示

報告日以降の事象が継続企業の前提がもはや適切でないことを示す場合には、企業は、継続企業を前提とした財務諸表を作成してはなりません[IAS 第 10 号第 14 項]。このガイダンスは、当該事象が修正を要しない後発事象であったとしても適用されます。したがって、企業は、報告日以降の動向が継続企業の前提に何らかの影響を及ぼすかどうかを検討する必要があります。これには、企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような後発事象が含まれます[IAS 第 1 号第 25 項]。

経営者が、継続企業を前提とすることが適切であると判断したものの、企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような事象または状況に関する重要な不確実性を発見した場合には、以下を開示する必要があります。

- その不確実性
- これらの事象または状況に対する経営者の計画
- 企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような事象または状況に関する重要な不確実性が存在しており、そのため、通常の事業の過程において資産を回収できず、負債を返済できない可能性がある旨

一部の企業にとっては、COVID-19 の感染拡大の影響が、そのような事象または状況に該当する可能性があります。

継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性を開示する際に、企業は、以下の要因を検討する可能性があります。

- 企業がどのような影響を受けるかについて、可能な限り具体的に記載する。企業は、例えば、収益(市場の縮小、主要市場における需要の大幅な減少)、顧客(COVID-19 の顧客への影響)、仕入先(特定の地域からの財の供給に大きく依存する生産プロセス)、従業員(ロックダウンの可能性による生産性への影響)、および流動性に関する現状について開示する必要がある。これには、資金や信用枠の継続的な利用可能性や予測可能な将来において企業の継続企業としての存続能力に関するこれらの要因から生じる短期的および長期的な不確実性が含まれる。
- 網羅的に記載する。COVID-19 以外の要因が継続企業としての前提に重要な疑義を生じさせる場合(すなわち、COVID-19 がなかった場合でも疑義が生じる場合)、企業は、それらの要因も開示すべきである。ただし、COVID-19 に関係なく存在している流動性や事業上の問題を COVID-19 に起因するものとして開示すべきではない。
- 想定外のことも予想して記載する。COVID-19 および現在分かっている政府の措置によって継続企業としての前提がどのような影響を受けるかについての具体的な開示に加え、企業は、不確実な状況であるため事態は変化する可能性があること、およびそのような事態の変化が企業にどのような影響を与える可能性があるかについて開示することも検討する必要がある。
- 負の影響を緩和するための活動を説明する。企業は、不確実性に関する記述に加えて、COVID-19 の感染拡大による負の影響を緩和するために取っている措置を開示することも検討する必要がある。
- 関連する規制当局の特定の開示要件を考慮する。
- 結論として、継続企業の前提が正当であると経営者が判断した旨を記載する。

経営者が企業の活動を停止する以外に「現実的な代替案がない」ことを認識している場合、企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性の開示だけでは十分ではありません。このような状況では、企業はもはや継続企業を前提とした財務諸表を作成することはできません。

重要な不確実性の開示で提供される情報は、企業に当てはまる状況に応じて、企業ごとに異なる可能性があります。

経営者が、COVID-19 の感染拡大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な不確実性を生じさせていないと判断した場合であっても、それ自体が財務諸表の利用者にとって重要な情報である可能性があります<sup>1</sup>。したがって、PwC は、ほとんどの企業が、IAS 第 1 号および IFRS 第 7 号に基づき、COVID-19

<sup>1</sup> IFRIC Update、2014 年 7 月号、アジェンダ決定、「IAS1『財務諸表の表示』継続企業の評価に関する開示要求」

の感染拡大が企業の流動性にどのような影響を与えるかに関する説明を記載することになると予想しています。この開示の作成にあたっては、経営者は上記の要因についても考慮すべきでしょう。

### シナリオ 1 (企業の継続企業としての存続能力に関する重要な不確実性が存在する場合)

シナリオ 1 の開示を作成する際には、以下の要因を考慮すべきであり、これらの要因を企業の状況に応じて調整する必要があります。

#### はじめに—COVID-19 によって生じた状態、状況、動向に関する記述

COVID-19 の結果として生じ、企業が直面することとなった、企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような状況について、政府が公表した対策や計画を考慮しつつ記載します。

事業面および財政面の両方について現在の状況を開示します(事例については、上記の一般的なガイドラインを参照)。

継続企業の前提に関する不確実性の要因となるその他の事象および状況が存在する場合には、開示は COVID-19 に限定すべきではありません。

開示では、企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような事象または状況に関する重要な不確実性が存在し、したがって、企業は通常の事業の過程で資産を回収できず、負債を返済することができない可能性があることを明確にすべきです<sup>2</sup>。企業の継続企業としての存続能力が、COVID-19 の影響および現在分かっている政府の措置によってどのように影響を受けるかについての具体的な開示に加えて、企業は、どのように事態が変化するか、また、それが企業にどのような影響を及ぼすかに関して不確実性が存在することを説明する必要があります。

#### 継続企業の前提を正当化するためにとられた対応策の記述

このセクションには、継続企業に影響を与える COVID-19 およびその他の状態の結果として生じた上記の事象/状況および不確実性の影響に対して、経営者が講じた、あるいは今後講じる予定の計画および対応策を記述します。そのため、このセクションには、企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性が存在するものの、継続企業の前提は依然として適切であるという、取締役会が出した結論の根拠を示すことになります。

計画および対応策の例としては、次のものが挙げられます。

- 政府が企業に提供する信用枠の利用
- 資本調達方針
- 既存の未使用の融資枠の継続的な利用可能性を確認したり、新たな融資枠を調達したりするための債権者との交渉
- 年度末における財務制限条項違反および将来の違反に対する権利放棄書の入手
- 借入金の支払猶予の請求
- 家主からの家賃救済
- キャッシュ・フロー管理のためにとられたアクション(例えば、医療材料等の新製品の生産へのピボット(方向転換)、小売店の一時閉鎖、生産の停止、余剰人員の削減など)

#### 結び

企業は、継続企業の前提の使用が正当化されると判断した旨の記載(例えば、「上記の状況に基づき、財務諸表は当社が継続企業であることを前提に作成された。」)をもって、継続企業の開示を結論付けるべきです。

<sup>2</sup> IFRIC Update、2010 年 7 月、アジェンダ決定、「継続企業の開示」

次の例は、(他の要因によるものではなく)COVID-19の影響に特に関連する、企業の継続企業としての存続能力について重要な不確実性が存在すると経営者が結論付けた企業についての継続企業の開示を示したものです。なお、この内容は企業の個別の状況に合わせて調整する必要があります。

#### 設例 (シナリオ1)

##### 企業の継続企業としての存続能力—COVID-19

COVID-19の感染拡大は2020年に急速に進展しました。このウイルスによる事業への影響や、ウイルスを封じ込めるために各国政府が講じた措置は、当報告期間の当社グループの業績にマイナスの影響を与えています。COVID-19が当社グループに及ぼす影響について現在把握しているものは、以下の通りです。

- 20[19]年の同期間と比較して、20[20]年の最初のxか月間の売上高のx%の減少
- 20[20]年の最初のxか月間における債権および棚卸資産の減損、[XXX]ならびに[XXX]は、合計XX百万LC
- [所在地]にある当社グループの製造設備／販売拠点を、少なくとも[日付]まで閉鎖
- [詳細を記載]の再編に伴い、XX百万LCのリストラクチャリング引当金が発生
- 予定されていたXXへの投資と、当社の製品ラインYYの展開の著しい遅れ
- [企業固有の状況に基づく追加要因を記載]

これらの動向により、当期の営業損失／当期純損失はXX百万LCとなり、営業活動によるキャッシュ・アウトフローはXX百万LCとなります。また、当社の利用可能な資金調達額は、XX百万LC減少しました。

当社の財務制限条項では[XXX]比率が[XXX]であることが求められています。最初の測定日は[XXX]です。[日付]時点の状況を踏まえると、当社は財務制限条項の比率を満たさず、借入金の返済期限が到来することになります。

これらの問題の結果として、当社グループが継続企業を前提として事業を継続することができるか、そして、当社グループが財務諸表に計上された金額で通常の事業の過程において資産を回収し、負債を返済することができるかどうかについて、重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性が存在します。

これらの問題に対応するため、当社は以下の対応策を講じています。

- 貸手から、予想される財務制限条項違反について権利放棄書を入手している
- 手許資金を管理する目的で、生産を中止し、店舗を閉鎖している
- 貸手からXX百万LCの追加融資枠を獲得している
- 20[19]年度の最終配当を支払わない予定であり、また、現在、20[20]年度の配当も支払わない予定である

しかし、生産が[xか月]以上停止し、店舗が[日付]までに再開されない場合には、投資家からの追加資本の調達または貸手からの資金調達が必要となります。当社は、その議論を始めており、必要な場合にはこの資本は入手可能であると見込んでいます。

これらの取り組みが実現するか確実ではありませんが、経営者は、実施した対応策は不確実性を軽減するのに十分であると判断したため、継続企業を前提とした財務報告を作成しました。

**シナリオ 2 (COVID-19 の影響は、重要な疑義は存在するものの重要な不確実性は存在しない場合)およびシナリオ 3(COVID-19 は多少の影響を与えるものの重要な影響は与えないと見込まれる場合)**

シナリオ 2<sup>3</sup> および 3 において、COVID-19 が企業に及ぼす影響および企業の継続企業としての存続能力に関する情報は、多くの場合、依然として企業の利害関係者が企業の財政状態および見通しを評価するための目的適合性のある情報になります。実際にそれが目的適合性のある情報である場合には、そのような情報を提供しなければなりません。企業は、一般的に、重要な不確実性が識別された場合に通常用いられる見出しとは異なる見出しを用いて(例えば、「当社の事業に関する COVID-19 の影響」や流動性リスクのセクションにおいて)情報を開示する必要があります。企業がどのような見出しおよび記載場所の使用を選択したとしても、情報が目立っており見つけやすいことが重要です。シナリオ 2 または 3 において、企業は、追加的な後発事象の開示の一部として目的適合性のある情報を開示することを選択することもできます。

見出しおよび記載場所にかかわらず、以下の内容を開示することが期待されます。

*はじめに—COVID-19 から生じる状態、状況、動向の記述*

企業が直面することとなった状況について、政府が公表した対策や計画を考慮しつつ記載します。

事業面および財政面の両方について現在の状況を開示します(事例については、上記の一般的なガイドラインを参照)。

*継続企業の前提を正当化するためにとられた措置の記述*

上記の事象／状況および不確実性の影響に対して、経営者が講じた、あるいは今後講じる予定の計画および対応策(もしあれば)を記載します。企業が債務を履行し、事業を継続するための資金として利用可能な現在の流動性を記述します。そのため、このセクションには、企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性は存在しないとする経営者の結論の根拠を提供します。

財務諸表における開示は、シナリオ 1 に関連する上記の例に類似する可能性があります。

<sup>3</sup> IFRIC Update、2014 年 7 月号、アジェンダ決定、「IAS1『財務諸表の表示』継続企業の評価に関する開示要求」

### 3. 後発事象の開示

時間が経つにつれて、COVID-19 が企業の事業に与える影響は変化するでしょう。影響が悪化する場合もあれば、制限の緩和が行われる場合もあります。しかし、ほとんどすべての企業は、予測可能な将来まで一定程度の不確実性に晒され続けるでしょう。PwC In depth INT2020-02「新型コロナウイルス感染症が会計処理に及ぼす影響」(和訳は[こちら](#))の FAQ 8.2.1 では、企業による COVID-19 の影響の会計処理について検討し、FAQ 8.2.2 および FAQ 8.2.3 では後発事象が修正を要する事象である可能性がある場合を検討しています[IAS 第 10 号第 8 項]。報告日以降の一部の事象は、修正を有しない後発事象となるでしょう[IAS 第 10 号第 21 項]。しかし、報告日における継続企業の前提の評価に影響を与える事象は、この目的上、修正を要する後発事象であり、一部の状況においては、継続企業の前提がもはや適切ではないという証拠を提供する事象を含んでいます[IAS 第 10 号第 14 項]。

修正を要しない後発事象は、財務諸表を修正するものではありませんが、重要な場合には開示が要求されます。この開示は、透明性が高く、企業に固有のものでなければならず、また、事象の性質や財務諸表への影響の見積り、あるいは、そうした見積りを行うことができないことの説明(これは、債務不履行であることを意味するものではない)を含んでいなければなりません。企業は、例えば、資産および負債の帳簿価額に影響を与えるような報告日以降の動向の影響(資産の減損または公正価値の再測定の必要性など)、リストラクチャリング計画または政府による新たな救済の影響、あるいは収益、費用または財務制限条項に対する後発事象の影響を開示することを検討すべきです[IAS 第 10 号第 22 号]。

これらの要求事項は、まだ発行されていない財務諸表に適用されます。

設例(重要な影響がある場合)一企業固有の状況に合わせて調整を行う必要があり、また、関連する現地規制当局によって公表された特定のガイダンスの要求事項も考慮すべきです。

#### 後発事象

COVID-19 の感染拡大は 2020 年に急速に進展し、かなりの感染者数がみられました。ウイルスを封じ込めるために各国政府が講じた措置は経済活動および当社グループの事業に、以下のさまざまな[重要性のある(material)/ (significant)]影響を与えました。

- [地域]からの財および材料[特定する]の供給量の減少は、[製品]の生産を継続する当社の能力に影響を与えている。
- 政府の措置により、[2020 年 3 月]現在、工場閉鎖および生産規模縮小を余儀なくされている。
- 経済活動の減少/店舗閉鎖の要件/全従業員が在宅勤務するための要件により、売上・生産性が大幅に低下している。[企業固有の状況に基づき、追加および修正を行う。]

これらの影響の結果、20[20]年度の最初の[X]か月における当社の累積売上高は、[x か月間]に識別された主要なマイナスの影響を受け、同時期の 20[19]年度の売上高より約 x%減少しました。当グループの営業成績は 20[20]年度に大きく落ち込み、[X か月]でマイナスとなっています。また、当社の流動性[余裕分]にマイナスの影響が生じており、[XX 百万 LC]の現行の融資枠を利用して当社の銀行[投資家]から追加資金を調達する必要がありました。また、将来の流動性ニーズを満たすために利用可能であり[財務制限条項]の対象となっている[XX 百万 LC]の新しい融資枠を獲得しました。

[2019 年 12 月 31 日]以降の期間において、当社グループは、債権残高で認識した減損(XX 百万 LC)、棚卸資産の評価減(XX 百万 LC)および有価証券/デリバティブ/コモディティの公正価値の下落(XX 百万 LC)により損失を計上しました。【該当する場合、銀行の財務制限条項に与える影響を開示】

[日付]に、当社は、リストラクチャリングを発表し、XX 百万 LC のリストラクチャリング引当金を計上しました。

また、当社が事業を展開する各国の政府は、COVID-19 の感染拡大による当社の業績と流動性への影響の一部を緩和する可能性のある政府援助策の実施を発表しました。当社は、適切な範囲で、当社が業務を行う国において、このような政府援助を申請しました。当社が利用できる可能性のあるすべての取決めの詳細およびそれらが利用可能な期間は、進展し続けており、依然として不確実性の影響を受けます。当社は、これらの取決めが利用できなくなった場合の当社事業への影響について、引き続き評価を行っています。特に、現在、[x]で提供されている援助がなくなれば、[x]セグメントの業績に悪影響を与えるでしょう。

COVID-19 危機の継続期間および経済活動に与える継続的なマイナスの影響によっては、当グループの業績はさらにマイナスになる可能性があり、流動性が制約され、20[20]年度において、資産に追加的な減損が発生する可能性があります。20[20]年度の残りの期間およびそれ以降の期間における当社の活動への実際の影響は予測ができません。当社は注記[X]の継続企業的前提の開示にも言及します。[PwC は、COVID-19 が重要な影響を及ぼす企業のほぼすべてが、流動性および継続企業的前提に対する潜在的な影響を開示することになると見込んでいます。]

設例(影響がない、または影響が限定的な場合)

#### 後発事象

COVID-19 の感染拡大は 2020 年に急速に進展し、かなりの感染者数がみられました。ウイルスを封じ込めるために各国政府が講じた措置は経済活動に影響を与えています。当社は、COVID-19 による影響を監視および軽減するため、従業員の安全衛生対策(社会的距離の確保、在宅勤務など)や、当社の製造工程に不可欠な資材の供給確保など、さまざまな対策を講じてきました。

現段階では、当社の事業および業績への影響に重要性はありません。[また、当社の現在までの経験に基づき、今後もこの状況が続くと見込んでいます]／[当社の事業および業績への影響はプラスとなっています。当社が[部門／市場を記述]で事業を行っていることから、当社の製品／サービスに対する需要が高まっており、これは今後も続くと予想されます。]当社は引き続き、政府のさまざまな政策および助言に従い、従業員の健康を脅かすことなく、可能な限り最善かつ安全な方法で業務を継続できるよう、全力を尽くしてまいります。

また、注記 X においても説明しています。[この時点において、企業の継続企業としての存続能力について不確実性が識別されていない場合でも、経営者は COVID-19 が流動性に及ぼす影響について 1 段落程度の言及を検討すべきです。]



## 付録

以下は本書の中で参照されている [In depth INT2020-02 「新型コロナウイルス感染症が会計処理に及ぼす影響」](#) に記載の FAQ の日本語訳です。

### FAQ 8.1.1 「企業は継続企業の前提に基づかない財務諸表をどのように作成するか」

COVID-19 の感染拡大を制御するためにとられた措置は、一部の企業にとって、業務上の課題と、場合によっては、流動性の課題をもたらすことになります。場合によっては、企業が IAS 第 1 号のガイダンスに基づく継続企業で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は、継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成しません。IAS 第 1 号は、継続企業でなくなった企業が異なる基礎に基づいて財務諸表を作成する場合にも、依然として IFRS に準拠することを認めています。

IFRS は、継続企業ではない企業に関する会計基準は規定していません。財務諸表は、清算または解散を前提として作成される場合もありますが、それが不適切となることもあります。例えば、企業は、清算または解散を生じ得る結果の 1 つとして、管財人の管理下に置かれる場合があり、管財人が会計の基礎を強制する場合があります。関連する法律により容認される場合には、財務諸表が IFRS 以外の会計フレームワークに基づいて作成されることがあります。

継続企業を前提としないではないものの引き続き IFRS を適用する企業の資産および負債の測定は、企業の清算または取引停止の意図により生じる、判断の変化による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の見直しが行われた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、引き続き IFRS に基づいて作成される（ただし継続企業の前提に基づかない場合には、企業は、概念フレームワークおよび IAS 第 8 号のガイダンスに基づいて会計方針を策定する必要があります。例として、次の項目が挙げられます。

- 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すべきではない。
- ある資産または資金生成単位 (CGU) の処分で予想される利益は、他の資産または CGU の減損と相殺できない。
- 企業は、報告日現在において債務が存在しない場合には、（例えば、リストラクチャリングまたは従業員給付に関連する）負債を認識すべきではない。
- 企業は、未履行の契約が不利な契約に変わっていないかどうかを考慮する必要があります。

### FAQ 8.2.1 「COVID-19 の拡大が 2020 年 1 月から 3 月の間に報告日のある企業の資産および負債の測定に及ぼす影響」

COVID-19 の影響は、2019 年後半以降、刻々と変化しています。2019 年 12 月末時点で存在した事象および状況を踏まえると、その時点では COVID-19 が資産および負債の測定に重要な影響を及ぼす要因とはみなされない可能性が高いといえます ([In brief INT2020-04「コロナウイルスに関連する会計上の影響」](#) (和訳は [こちら](#)) を参照)。しかしながら、それ以降、COVID-19 の影響と、影響に関して入手可能な情報の両方が変化しています。2020 年 1 月 30 日、中国において何千もの感染者が発生する中で、世界保健機関 (WHO) は国際的な公衆衛生上の緊急事態を宣言し、さらに 2020 年 3 月には COVID-19 の感染拡大は世界的なパンデミックであると宣言しました。したがって、2020 年 3 月末を報告日とする企業の場合、COVID-19 の影響を考慮する必要性は相当に高い可能性があり、COVID-19 の影響を資産および負債の測定に重要な影響を及ぼす可能性のある要因とみなす必要があります。

1 月または 2 月の報告日を有する企業については、報告日に存在した状況 (すなわち、COVID-19) に重要性があるかどうか、したがって報告日における資産および負債の測定に織り込むべきかどうかを判断する必要があります。

#### In the Spotlight

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

このような判断を行う際に企業が検討すべき論点は、報告日において COVID-19 が資産および負債の測定に重大な影響を及ぼす可能性があることを知っていたか、またはそれを知り得たかどうかです。この判断を行う際に企業が考慮する可能性のある要因には、次のものが含まれます。

1. 報告期間末の日付(例えば、ある企業の報告日が 2020 年 2 月末であった場合、2020 年 1 月末が報告日である企業と比較して、COVID-19 は当該企業の資産および負債の測定に実質的な影響を及ぼすとみなされる可能性が高い)
2. 地域(例えば、ある企業が中国において事業を営んでいる場合、COVID-19 の感染拡大が遅れて発生したテリトリーに属する企業と比較して、COVID-19 は当該企業の資産および負債の測定に実質的な影響を及ぼすとみなされる可能性が高い)
3. 業種(例えば、ある企業の事業が複数国にまたがっていたり、顧客・従業員・サプライヤーの移動を伴う事業であったり、一般市民にとって「不可欠」とはみなされない事業であったりする場合、COVID-19 は当該企業の資産および負債の測定に実質的な影響を及ぼすとみなされる可能性が高い)。
4. その企業に固有の顧客基盤およびサプライチェーン

COVID-19 が資産および負債の測定に重要な影響を及ぼすことになると企業が知っていたか、または企業が知り得たと判断する場合、さらに、「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の基礎によって異なる場合があります。[FAQ 8.2.2](#) および [FAQ 8.2.3](#) 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 8.2.2 「修正を要する事象が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計算に影響を及ぼす場合」

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。

COVID-19 の影響が報告日に存在し、報告日において資産および負債の測定に織り込むべきであると経営者が判断する可能性があります([FAQ 8.2.1](#)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。COVID-19 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 COVID-19 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 COVID-19 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. 2020 年 3 月末を報告日とする企業は、政府による重要な救済プログラムをキャッシュ・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救済プログラムを提供しました。経営者は、政府による当該救済プログラム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、COVID-19 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といえます。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. 2020 年 3 月末を報告日とする企業は、使用価値モデルにおいて「期待キャッシュ・フロー」アプローチを用いて 3 つのシナリオを用意しました。これらのシナリオのうちの 1 つには政府による都市の封鎖(ロックダウン)の措置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、政府はロックダウンを課しました。企業は、より高いロックダウンの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 8.2.3 「修正を要する事象が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計算に影響を及ぼす場合」

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、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. 2020 年 3 月末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、政府による重要な救済プログラムを起こ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、政府は重大な救済プログラムを提供しました。経営者は、市場参加者が自身の割引キャッシュ・フロー・モデルにおいて政府救済プログラム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、政府が救済プログラムを提供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、政府救済プログラムが実施される可能性を見積る必要があります。
2. 2020 年 3 月末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ックダウン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、政府はロックダウンを課しました。報告日時点では、市場参加者はロックダウン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。

© 2020 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/](http://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.