

新型コロナウイルス感染症の影響による企業決算・監査等の対応について

標記の件につきまして、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、昨年度から、金融庁を事務局として「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」を設置して、対応方針等を検討しているところでございます。

特に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予測することは難しく、経営者も監査人も共に、固定資産の減損損失等の見積りに関する会計処理や監査において、その合理性を判断することが極めて困難な場合も想定されます。

会計上の見積りについては、すでに企業会計基準委員会や日本公認会計士協会から主に以下の考え方が示されております。

①経営者が一定の仮定を置いた「最善の見積り」について、一定の仮定が「明らかに不合理である場合を除き」事後的な結果との乖離が生じたとしても「誤謬」には当たらないものと考えられること。

②監査において、経営者の過度に楽観的な会計上の見積りを許容することは適切ではないが、監査人が実態と乖離した過度に悲観的な予測を行い、経営者の行った会計上の見積りを重要な虚偽表示と判断することも適切でないこと。

企業会計基準委員会や日本公認会計士協会から示された考え方を踏まえ、経営者と監査人との間で適時かつ適切なコミュニケーションが実施されることが求められますので、詳細は各公表物をご参照頂けますと幸いです。

その他にも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において、各種手当が公表されているため、併せてご参照くださいませ。

（各関係機関からの公表物）

企業会計基準委員会 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（2021年2月10日更新）」

https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20210209_451g_02.pdf

日本公認会計士協会「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その7）」

https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-99-0-2-20210302.pdf

金融庁 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

<https://www.fsa.go.jp/singi/coronakansakyougikai/index.html>

2021年3月2日

会員各位

日本公認会計士協会

新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その7）

今年に入っても、政府から11都府県¹に緊急事態宣言が発令されるなど、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を予測することが極めて困難な状況が続いている。このような状況を踏まえて、企業会計基準委員会は本年2月10日に第451回企業会計基準委員会議事概要²（以下「451回議事概要」という。）を公表し、2020年4月10日に公表した第429回企業会計基準委員会議事概要「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」³（以下「429回議事概要」という。）における考え方を引き続き周知した。

当協会は、429回議事概要の公表を受けて、2020年4月10日に、不確実性の高い環境下における監査上の留意事項を「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その2）」⁴（以下「留意事項（その2）」という。）として発出した。今般、451回議事概要が公表されたことを受けて、「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その7）」を発出することとした⁵。

本留意事項は、留意事項（その2）において示した会計上の見積りに関する監査上の留意事項について、現在も依然として留意すべきことを改めて周知するためのものである。加えて、新型コロナウイルス感染症の拡大が企業の業績や財政状態に与える影響が業種や企業によって様々であること、及び2021年3月期における監査上の主要な検討事項の原則適用が目前に迫っていることを踏まえて、監査に従事する会員に対して、経営者及び監査役等と適時かつ適切なコミュニケーションを図るよう求めるものである⁶。

会計上の見積りの監査を実施するに当たって、留意事項（その2）に示した留意すべき事項の概要は以下のとおりである。詳細については、留意事項（その2）の本文を参照されたい。

- ・ 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」には当たらない。
- ・ 監査人が、経営者の過度に楽観的な会計上の見積りを許容することや、過度に悲観

¹ 2021年2月7日をもって1県、同年2月28日をもって6府県について、緊急事態宣言が解除された。

² 451回議事概要：<https://www.asb.or.jp/jp/info/105236.html>（企業会計基準委員会ウェブサイト）

³ 429回議事概要：<https://www.asb.or.jp/jp/info/84907.html>（企業会計基準委員会ウェブサイト）

⁴ 留意事項（その2）は、2020年5月11日に公表された第432回企業会計基準委員会議事概要「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（追補）」を受け、2020年5月12日に更新している。https://jicpa.or.jp/specialized_field/20200410ijj.html（日本公認会計士協会ウェブサイト）

⁵ 本留意事項は、451回議事概要及び留意事項（その2）と併せて読むことを前提としている。

⁶ 監査基準委員会報告書540「会計上の見積りの監査」第7項（報告書第44号：2015年5月29日改訂版）、同701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」第16項

的な予測を行い、経営者の行った会計上の見積りを重要な虚偽表示と判断することは適切ではない。

- ・ 会計上の見積りの不確実性が財務諸表の利用者等の判断に重要な影響を及ぼす場合には、企業による見積りに関連する情報の開示を通じて、有用な情報を提供することを検討する。

1. 451 回議事概要において周知された会計上の見積りを行う上での考え方

企業会計基準委員会の451回議事概要は、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、経営者が固定資産の減損、繰延税金資産の回収可能性などの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」との見解を示している。その上で、会計上の見積りを行う際の留意事項について言及しているが、会員各位には、451回議事概要に記載されている以下の事項について改めて留意されたい。なお、(4)について、2021年3月31日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用が開始される企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」との関係については、451回議事概要によって確認されたい。

- (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。
- (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。
- (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。
- (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、追加情報としての開示が求められるものと考えられる。

2. 経営者及び監査役等との適時かつ適切なコミュニケーションの実施

多数の上場企業が緊急事態宣言下において決算業務を行うことを余儀なくされた2020年3月期は、新型コロナウイルス感染症拡大の初期であったため、感染拡大が企業の業績や財政状態に与える影響は限定的であったと思われる。しかしながら、昨年4月7日の緊急事態宣言の発令から約10か月が経過し、特に本年1月に再発出された緊急事態宣言で法律に基づき営業自粛の要請を受けている飲食業をはじめとする一部の業種で、相当数の企業が業績や財政状態に深刻な影響を受けていることが明らかになっている。これらの企業の決算及び監査においては、経営者も監査人も共に、見積りに関する会計処理や監査において極めて難しい判断を迫られる場合があることも想定される。このような状況においては、監査人には、職業的専門家としての公正な判断と誠実な行動が一層求められていると考えられる。会員各位には、新型コロナウイルスの感染拡大が企業業績等に与える影響を的確に認識し、監査リスクを適切に評価するとともに、見積りに関する会計処理について、被監査企業の経営者及び監査役等と通例よりも注意を払って適時かつ適切にコミュニケーションを実施することが求められることに留意されたい。その際、経営者の過度に楽観的な会計上の見積りを許容することは適切ではないが、他方、監査人が、企業の収益力やキャッシュ・フローの獲得能力について、実態と乖離した過度に悲観的な予測を行い、経営者の行った会計上の見積りを重要な虚偽表示と判断することも適切でないことに改めて留意されたい。

以 上

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
(2021 年 2 月 10 日更新)

当委員会は、2020 年 4 月 10 日に第 429 回企業会計基準委員会の議事概要として、以下を公表している。

(第 429 回企業会計基準委員会議事概要)

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

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。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て、その合理的な金額を算出すること」と定義している¹。

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、会計上の見積りを行う上では、以下の点に留意する必要があると考えられる。

- (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。
- (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。
- (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²」にはあたらないものと考えられる³。

¹ 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」第 4 項(3)

² 「誤謬」とは、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、次のような誤りをいう。

(略)

②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
(企業会計基準第 24 号第 4 項(8))

³ 以下の企業会計基準第 24 号第 55 項を参考としている。

(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⁴としての開示が求められるものと考えられる。

また、当委員会は、2020 年 5 月 11 日に第 432 回企業会計基準委員会の議事概要として、第 429 回企業会計基準委員会の議事概要に以下を追加している。

上記の(4)に記載のとおり、「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、追加情報としての開示が求められる」としているが、これまでに公表された 2020 年 3 月期の開示情報を踏まえると、新型コロナウイルス感染症の影響が大きいと考えられる業種においても、今後の法定開示書類において追加情報の開示が十分に行われたいのではないかと意見が聞かれている。

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。

さらに、第 429 回企業会計基準委員会の議事概要及び第 432 回企業会計基準委員会の議事概要で示した上記の考え方について四半期決算における考え方を明らかにして欲しいとの意見が聞かれたため、2020 年 6 月 26 日に第 436 回企業会計基準委員会の議事概要において、以下を確認した。

(1) 前年度の財務諸表において第 429 回企業会計基準委員会の議事概要の(4)に関する追加情報の開示を行っている場合で、四半期決算において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重要な変更を行ったときは、他の注

「(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。」

⁴ 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 (追加情報の注記)「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。」

記に含めて記載している場合を除き、四半期財務諸表に係る追加情報⁵として、当該変更の内容を記載する必要があるものと考えられる。

- (2) 前年度の財務諸表において仮定を開示していないが、四半期決算において重要性が増し新たに仮定を開示すべき状況になったときは、他の注記に含めて記載している場合を除き、四半期財務諸表に係る追加情報として、当該仮定を記載する必要があるものと考えられる。
- (3) 前年度の財務諸表において第 429 回企業会計基準委員会の議事概要の(4)に関する追加情報の開示を行っている場合で、四半期決算において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重要な変更を行っていないときも、重要な変更を行っていないことが財務諸表の利用者にとって有用な情報となると判断される場合は、四半期財務諸表に係る追加情報として、重要な変更を行っていない旨を記載することが望ましい。

（2021 年 2 月 10 日更新）

2020 年 4 月に第 429 回企業会計基準委員会の議事概要を公表してから約 10 か月経過するが、現状においても、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予測することが困難である状況に変化はなく、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であることに変わりはない。したがって、これまでに公表した議事概要の考え方を引き続き周知するとともに、現状における論点を審議し、これまでに公表した議事概要を更新する形で第 451 回企業会計基準委員会の議事概要を公表することとした。

企業会計基準第 31 号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」を適用する前の取扱い

企業会計基準第 31 号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 31 号」という。）を適用する前の年度決算に関する取扱い及び四半期決算の取扱いについては、審議の上、第 429 回企業会計基準委員会の議事概要、第 432 回企業会計基準委員会の議事概要及び第 436 回企業会計基準委員会の議事概要で示した考え方が変わらないことを確認した。

企業会計基準第 31 号を適用した後の取扱い

第 429 回企業会計基準委員会の議事概要及び第 432 回企業会計基準委員会の議事概

⁵ 四半期財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則 第 22 条（追加情報の注記）

「この規則において特に定める注記のほか、四半期財務諸表提出会社の利害関係人が、四半期財務諸表に係る四半期会計期間が属する事業年度に関する会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況について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。」

要で示した考え方について、2021 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用が開始される⁶企業会計基準第 31 号との関係を明らかにして欲しい等の意見が聞かれており、審議の上、以下を確認した。

- (1) 第 429 回企業会計基準委員会の議事概要及び第 432 回企業会計基準委員会の議事概要で示した考え方のうち、(1) (2) 及び(3)については、企業会計基準第 31 号の適用後も、会計上の見積りを行う上で新型コロナウイルス感染症の影響を考えるにあたり変わらない。
- (2) 企業会計基準第 31 号は、重要な会計上の見積りとして識別した項目⁷について、当年度の財務諸表に計上した金額、及び会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報を開示することとしている。後者には、例えば、当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法、当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定、及び翌年度の財務諸表に与える影響が含まれる。

したがって、第 429 回企業会計基準委員会の議事概要及び第 432 回企業会計基準委員会の議事概要で示した考え方のうち、(4)において重要性がある場合に追加情報としての開示が求められる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の一定の仮定については、企業会計基準第 31 号で求められる開示に含まれることが多いと想定され、前段に記載した他の開示と合わせ、新型コロナウイルス感染症の影響について、より充実した開示になることが想定される。

なお、企業会計基準第 31 号に基づく開示において、第 429 回企業会計基準委員会の議事概要及び第 432 回企業会計基準委員会の議事概要で示した開示がなされる場合、改めて追加情報として開示する必要はないものと考えられる。

- (3) 新型コロナウイルス感染症の影響に重要性がないと判断される場合であっても、当該判断について開示することが財務諸表の利用者にとって有用な情報となると判断し、追加情報として開示しているケースが見られる。企業会計基準第 31 号に基づく開示は、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目について求められるものであるため、このような開示は、企業会計基準第 31 号により求められる開示には含まれないが、引き続き、追加情報を開示する趣旨に沿ったものになると考えられる。

以 上

⁶ 企業会計基準第 31 号は、早期適用が認められている（第 10 項）。

⁷ 企業会計基準第 31 号では、以下のとおりとされている（第 5 項）。

「会計上の見積りの開示を行うにあたり、当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を識別する。識別する項目は、通常、当年度の財務諸表に計上した資産及び負債である。また、翌年度の財務諸表に与える影響を検討するにあたっては、影響の金額的大きさ及びその発生可能性を総合的に勘案して判断する。」