

第3章

「修正」か「開示」か 後発事象の取扱いにおける 留意点

有限責任あずさ監査法人
公認会計士
堀 友美

【この章のエッセンス】

●日本基準における後発事象の取扱いについては、「後発事象に関する監査上の取扱い」が参考になる。
●新型コロナウイルス感染症による後発事象が、修正後発事象か開示後発事象かの判断にあたっては、慎重な検討が求められる。

はじめに

本稿執筆日現在、新型コロナウイルス感染症(COVID-19)拡大の影響により、企業を取り巻く経営環境は日々変動しており、収束の兆しはみえていない。近年稀にみる特殊な環境のなか、特に3月決算が多い

わが国の企業の決算実務において、決算日後に決算数値の大幅な変更が認められるような事象が発生した場合に、後発事象の取扱いについて慎重な判断に迫られることもあると考えられる。

本稿では、日本基準における後発事象の取扱いについて確認し、新型コロナウイルス感染症の影響により後発事象が発生した場合の取扱いに関する考え方を解説する。なお、文中意見に係る部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

日本基準における 後発事象の取扱い

後発事象とは、決算日後に発生した会社の財政状態、経営成績および

キャッシュ・フローの状況に影響を及ぼす会計事象をいい、(1)財務諸表を修正すべき後発事象(以下、「修正後発事象」という)および(2)財務諸表に注記すべき後発事象(以下、「開示後発事象」という)に分けられる。

日本基準における後発事象の実務上の取扱いは、「後発事象に関する監査上の取扱い」(監査・保証実務委員会報告76号。以下、「後発事象に関する監査上の取扱い」という)が参考になる(図表1)。

(1) 修正後発事象

修正後発事象とは、決算日後に発生した会計事象ではあるが、その実質的な原因が決算日現在においてすでに存在しており、決算日現在の状況に関連する会計上の判断ないし見

(図表1) 後発事象の分類

後発事象 (会計事象)	修正後発事象	発生した事象の実質的な原因が決算日現在においてすでに存在しているため、財務諸表の修正を行う必要がある事象
	開示後発事象	発生した事象が翌事業年度以降の財務諸表に影響を及ぼすため、財務諸表に注記を行う必要がある事象

積りをするうえで、追加的ないしより客観的な証拠を提供するものとして考慮しなければならない会計事象である。
このような会計事象は、当該決算期の財務諸表に影響を及ぼすことから、重要な後発事象については、財務諸表の修正を行うことが必要となる。

(2) 開示後発事象

開示後発事象は、決算日後において発生し、当該事業年度の財務諸表には影響を及ぼさないが、翌事業年

(図表2) 開示後発事象の発生の時点

	会計事象	発生時点	具体例
パターン1	会社の意思決定により進めることができる事象	当該意思決定があったとき	新株の発行
パターン2	会社が他の会社等との合意等に基づいて進めることができる事象	当該合意等の成立または事実の公表があったとき	合併
パターン3	会社の意思に関係のない事象	当該事象の発生日または当該事象を知ったとき	災害事故

(図表3) 重要な後発事象の例示

	重要な後発事象の例	修正後発事象	開示後発事象
1	火災、出水等による重大な損害の発生	×	○
2	多額の増資または減資および多額の社債の発行または繰上償還	×	○
3	会社の合併、重要な事業の譲渡または譲受	○ (事業の譲渡)	○
4	重要な係争事件の発生または解決	○	○
5	主要な取引先の倒産	○	○
6	株式併合および株式分割	×	○

○：通常は該当する。 ×：通常は該当しない。

度以降の財務諸表に影響を及ぼす会計事象である。したがって、重要な後発事象については、会社の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況に関する確かな判断に資するため、当該事業年度の財務諸表に注記を行うことが必要となる。

後発事象として開示すべき内容は、会社計算規則と財務諸表等規則との間に相違はないと考えられる。開示すべき後発事象を判断するにあ

たり、財務諸表等規則では、次のように規定されている。

財務諸表等規則8条の4
 貸借対照表日後、財務諸表提出会社の翌事業年度以降の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に重要な影響を及ぼす事象が発生したときは、当該事象を注記しなければならぬ。

この規定の文言から、次の3つの要素に留意する必要がある。

- ① 「翌事業年度以降の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼす事象」であること
- ② 「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に重要な影響を及ぼす事象」であること
- ③ 「決算日後に発生した事象」であること

なお、③の「発生」の時点は、図表2のように解する必要があるとされている。

(3) 修正後発事象か開示後発事象か

財務諸表等規則ガイドライン8の4では、重要な後発事象として図表3の6つが例示されている。「後発事象の監査上の取扱い」によれば、通常は、修正後発事象と開示後発事象は図表3のように分類できるものと考えられる。

たとえば、決算日後に生じた販売先の倒産により、決算日においてすでに売却債権に損失が存在していたことが裏づけられた場合には、修正

後発事象として貸倒引当金を追加計上しなければならない。この場合、販売先の倒産は、決算日後に発生した会計事象ではあるが、その実質的な原因が決算日現在においてすでに存在しており、決算日現在の状況に関連する会計上の判断ないし見積りをするうえで、追加的ないしより客観的な証拠を提供するものであるときは、これによって当該事象が発生する以前の段階における判断または見積りを修正する必要が生ずる。これに対して、倒産の原因が決算日後に生じた火災等による重大な損害の発生によるものであるときには、開示後発事象とすることが考えられる。そのため、決算日後に生じた会計事象が後発事象に該当するかどうか、該当する場合に修正後発事象となるか開示後発事象となるかの判断にあたっては慎重な検討が求められる。

(4) 継続企業の前提に関する事項を重要な後発事象として開示する場合の取扱い

決算日後に継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象または状況が発生した場合であって、当該事象または状況を解消し、または

新型コロナウイルス感染症の影響に関する考え方

(1) 新型コロナウイルス感染症に係る主な経緯

新型コロナウイルス感染症の影響により発生する会計事象の取扱いを検討するにあたり、これまでの主な経緯を時系列としてまとめると図表4のとおりである。

(図表4) 新型コロナウイルス感染症に係る主な経緯

2019年12月30日	武漢市衛生健康委員会が新型コロナウイルス感染症について緊急通知を公表
2019年12月31日	同委員会が世界保健機関(WHO)に症例を報告
2020年1月31日	WHOが新型コロナウイルス感染症を国際的に懸念される公衆衛生上の緊急事態と発表
2020年3月11日	WHOが新型コロナウイルス感染症の世界的な感染拡大について「パンデミック」を宣言

(図表5) 2019年12月期(四半期)決算の有価証券報告書等でみられる主な事例

- ・新型コロナウイルス感染症が翌事業年度に影響を与える可能性について言及する事例
- ・新型コロナウイルス感染症の拡大により来店客数や宿泊客数の減少が発生していることに言及する事例
- ・東京2020オリンピック・パラリンピック競技大会の延期の影響について言及する事例
- ・海外拠点での影響について言及する事例
- ・継続企業の前提に関する事項として言及する事例

改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められ、翌事業年度以降の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況に重要な影響を及ぼすときは、重要な後発事象として、財務諸表に注記することとされている。

ただし、このような後発事象のうち、決算日においてすでに存在していた状態で、その後その状態が一層明白になったものについては、継続企業の前提に関する注記の要否を検討する必要がある。

(2) 2019年12月期決算会社 の分析

2019年12月期決算の財務諸表の場合、新型コロナウイルス感染症に対する政府および企業の対策などによる事業活動および経済状況の著しい変化は、決算日である2019年12月31日より後に政府や民間企業にとられた対策の結果として生じたものであることから、新型コロナウイルス感染症が財務報告に与える影響は、通常、修正後発事象には該当しないと考えられる(継続企業の前

提を除く)。

なぜなら、一部の事象は2019年12月31日より前に発生しているものの、WHOが新型コロナウイルス感染症を国際的に懸念される公衆衛生上の緊急事態と発表したのは2020年1月31日(すなわち、期末日後)になってからである。多くの政府が対策を講じたのはこの発表を受けてのことと考えられ、2020年1月31日までは、新型コロナウイルス感染症の流行は世界の市場、株価に重要な影響を及ぼしていなかったと考えられるためである。

詳細解説 IFRS開示ガイドブック

〈第2版〉

IFRS開示事項の考え方・開示方法を実際の事例とともに解説。第2版ではIFRS9号・15号・16号の解説を拡充。巻末に架空の会社をモデルとした財務諸表の開示例を付す。

あずさ監査法人【編】

定価:8,700円+税
A5判 876頁

中央経済社



本稿執筆日までに公表された2019年12月期(四半期)決算の有価証券報告書等において、観光業・飲食業や海外関連の企業を中心に新型コロナウイルス感染症による影響を重要な後発事象として注記している事例がみられるが、その影響については評価中または算定が困難とされている(図表5)。

(3) 2020年2月期以降決算 会社に想定される影響

2020年1月31日より後に終了する(四半期)決算期の会社に関しては、決算日時点ですでに新型コロナウイルス感染症による影響が生じていたと考えられることから、決算日現在において新型コロナウイルス感染症に起因してどのような影響がどの程度生じているかを見積り、その程度を勘案して、当事業年度の会計処理に反映させるかどうかを検討することに留意する(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1)(2)」。

の状況に関連する会計上の判断なし見積りをするうえで、追加的ないしより客観的な証拠を提供するものである場合においては、開示後発事象には該当しないと考えられる。一方で、決算日現在において、その実質的な原因が存在していなかったと考えられる新たな事象については開示後発事象に該当する可能性があると考えられることから、翌事業年度に会計処理を行う場合であっても、後発事象が生じた原因については慎重に検討することが必要になると考えられる。

IFRSにおける 後発事象の取扱い

日本基準においては、前述した「後発事象に関する監査上の取扱い」において、会社法監査報告書日の翌日から有価証券報告書提出日までに発生した修正後発事象については、有価証券報告書に含まれる財務諸表上、開示後発事象と同様に取り扱う旨の規定がある。

しかしながら、IFRSを適用する場合、IAS10号「後発事象」3項は、報告期間の末日と財務諸表の公表の承認日との間に発生する、報告

期間末日に存在した状況についての証拠を提供する事象を、修正を要する後発事象(すなわち、修正後発事象)と定義し、IAS10号8項で、会社に修正を要する後発事象を反映させるよう、財務諸表において認識された金額を修正することを要求しており、日本基準のような例外規定はないことに留意する必要がある。

おわりに

新型コロナウイルス感染症の拡大による影響は今後も発生するものと思われる。その影響を合理的に見積ることは困難であることが予想されるが、決算日後に発生した重要な事象に関する情報収集を行ったうえで、その実質的な原因が決算日現在においてすでに存在しており、決算日現在の状況に関連する会計上の判断ないし見積りをするうえで、追加的ないしより客観的な証拠を提供するものであるのか否かを慎重に判断することにより、当該事象が修正後発事象となるのか開示後発事象となるのかを見極めて、適切な対応を行うことが求められる。その際、事象が発生した時点が決算日の直後なのか、一定期間を経過した後ののかは

1つの考慮要素になることが考えられる。

また、新型コロナウイルス感染症対策のため、国内のみならず各国の政府・機関が公表する政策の影響についても留意が必要である。

堀 友美(ほり・ともみ)

有限責任 あずさ監査法人 会計プラクティス部 シニアマネジャー 公認会計士
監査法人入所後、金融機関・一般事業会社の会計監査・IFRS導入アドバイザー業務および法人の会計・監査に関する品質管理関連業務に従事。2016年7月から2018年6月まで企業会計基準委員会に出向。
著書に『概説 金融機関のためのIFRS 導入と影響』(金融財政事情研究会)、『詳細解説 IFRS実務適用ガイドブック(第2版)』(中央経済社) (いずれも共著)。