

# 本決算後の経営環境の変化をどう織り込むか コロナ禍の影響を踏まえた 会計処理のポイント

EY新日本有限責任監査法人  
公認会計士

高平 圭

## 【この章のエッセンス】

● 3月の本決算の結果も踏まえ、新型コロナウイルス感染症に起因する企業の業績悪化等の影響について、第1四半期決算への対応が必要となる。

● 四半期決算において、原則処理を適用している場合のみならず、簡便的な会計処理を採用している場合においても新型コロナウイルス感染症に起因する経営環境の変化への対応が求められる。

● 第1四半期において生じた新型コロナウイルス感染症に関連する個別の事象に係る会計処理、表示および開示について対応が必要となる。

## はじめに

年初からの世界的な新型コロナウイルス感染症の感染拡大により、わが国においても政府や地方自治体から企業に事業活動の制限や自粛が要請されるなど、経済活動に甚大な影響が生じている。本稿執筆時点で、その収束時期の見通しはついていないものの、四半期決算を含む今後到来する決算期において、企業は新型コロナウイルス感染症に起因する事象の影響を決算に反映させ、企業の最新の状況を適切に開示していくことが求められている。本章では、2021年3月期決算企業の第1四半期決算において、検討が必要と考えられる会計処理を中心に解説する。

なお、文中の意見にわたる部分については筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。また、本稿で用いる会計基準等の略称は、次のとおりである。

- ・企業会計基準12号「四半期財務諸表に関する会計基準」(以下、「四半期会計基準」という)
- ・企業会計基準適用指針14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」(以下、「四半期適用指針」という)
- ・企業会計基準24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下、「過年度遡及会計基準」という)
- ・企業会計基準適用指針6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指

針」(以下、「固定資産減損適用指針」という)

・企業会計基準適用指針26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」(以下、「回収可能性適用指針」という)

・企業会計基準9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(以下、「棚卸資産会計基準」という)

・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4)」(以下、「JICPA(その4)」という)

・企業会計基準27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」(以下、「法人税等会計基準」という)

・会計制度委員会報告14号「金融商品会計に関する実務指針」(以下、「金融商品実務指針」という)

・監査・保証実務委員会報告76号「後発事象に関する監査上の取扱い」(以下、「後発事象取扱い」という)

・企業内容等の開示に関する内閣府令(以下、「開示府令」という)

## 四半期財務諸表の作成基準

四半期(連結)財務諸表の作成のため

(図表1) 四半期特有の会計処理および簡便的な会計処理等

四半期特有の会計処理 ・原価差異の繰延処理(四半期会計基準12項) ・税金費用の計算(四半期会計基準14項)	「個別の事象に係る会計処理および表示」(4) 「会計上の見積り」(2)
簡便的な会計処理(一部) ・一般債権の貸倒見積高の算定方法(四半期適用指針3項) ・棚卸資産の収益性の低下による簿価切下げの方法(四半期適用指針8項) ・繰延税金資産の回収可能性(四半期適用指針17項)	「会計上の見積り」(4) 「会計上の見積り」(3) 「会計上の見積り」(2)
その他のガイダンス(一部) ・市場価格のない株式等の減損処理(四半期適用指針5項) ・固定資産の減損の兆候(四半期適用指針14項)	「会計上の見積り」(6) 「会計上の見積り」(5)

(出所) 筆者作成

めに採用する会計方針は、四半期特有の会計処理を除き、原則として年度の連結財務諸表の作成にあたって採用する会計方針に準拠しなければならない。一方、当該四半期(連結)財務諸表の開示対象期間に係る企業集団の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況(以下、「経営成績等」という)に関する財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、簡便的な会計処理によることができる

こととされている(四半期会計基準9項、20項)。なお、四半期会計基準および四半期適用指針に掲げられている四半期特有の会計処理および簡便的な会計処理等の本稿での記載については、図表1に記載している。これらの会計処理の多くは、四半期決算は開示の迅速性が求められることを踏まえ、経営成績等に関する財務諸表利用者の判断を誤らせない範囲で、前年度決算から経営環境等が著しく変化していないことを前提に前年度決算の結果を利用した会計処理を行うことを容認しているものである。

しかし、足元の新型コロナウイルス感染症に起因する需要の減少および企業活動の制約は、日々刻々と企業の経営環境に大きな変化を与えているものと考えられるため、四半期財務諸表の作成において、原則的な会計処理を採用している場合のみならず、簡便的な会計処理を採用している場合においても、3月の本決算以降の経営環境の変化を四半期決算に織り込んでいく点に留意が必要と考えられる。

## 会計上の見積り

### (1) 基本的な考え方

財務諸表を作成するうえで、さまざまな会計上の見積りを行うことが必要となるが、過年度遡及会計基準4項(3)において、会計上の見積りは「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」と定義されている。そこで、新型コロナウイルス感染症に起因する事象が会計上の見積りに与える影響の考え方を整理することを目的として、2020年4月10日に企業会計基準委員会(ASBJ)より、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」が公表されている。その主な内容は図表2のとおりである。

この考え方は、2020年3月の本決算のみならず、その後の第1四半期決算における会計上の見積りに関しても同様であると考えられる。そのため、第1四半期決算の会計上の見積りにあたっては、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

(図表2) 「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」

<ul style="list-style-type: none"> <li>・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とから、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。</li> <li>・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。</li> <li>・最善の見積りを行ううえ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に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。</li> <li>・「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」うえでは、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。</li> </ul>
---

(出所) 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」をもとに筆者作成

## (開示例) 追加情報の記載例

### (追加情報)

新型コロナウイルスの感染拡大による日本全国を対象とした「緊急事態宣言」の発令により、当四半期報告書提出日現在、店舗(全国●店以上)は、出店しているショッピングモールの休業(●店)、時間短縮営業(●店)の影響を受けており、この状況が5月中も継続し、6月においても外出自粛が一定程度影響するものと仮定しております。当第1四半期累計期間における会計上の見積り(繰延税金資産の回収可能性、固定資産減損の兆候の判定)についてはこの仮定を加味した予測数値により実施しております。  
※筆者の責任において一部加工している。

(出所) 企業の開示例をもとに筆者作成

時期等について、企業自ら一定の仮定を置くことが必要であり、その内容について重要性がある場合には、追加情報としての開示が求められることに留意が必要である。追加情報については、ある企業の実例の開示例に記載しており、参考にされたい。

また、前期末決算における会計上の見積りに用いた仮定について、第1四半期中にその結果が判明する点とで、会計上の見積りを行った結果として見積られた金額と事後的な結果により得られた金額との間に乖離が生じることも考えられる。しかし、この乖離した金額は、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、第1四半期決算において「誤謬」にはあたらないとされている点にも留意が必要である。

## (2) 税金費用および繰延税金資産の回収可能性

親会社および連結子会社の法人税

その他利益に関連する金額を課税標準とする税金については、四半期会計期間を含む年度の法人税等の計算に適用される税率に基づき、原則として年度決算に同様の方法により計算し、繰延税金資産については、回収可能性等を検討したうえで、四半期貸借対照表に計上することとされている(四半期会計基準14項)。ここで繰延税金資産の回収可能性の検討にあたっては、新型コロナウイルス感染症の影響が、企業の将来収益力にどのような影響を及ぼすか、主要な計画要因の将来変化の可能性に留意し、翌四半期以降の事業計画または利益計画の見直しの要否について検討することが必要となる。特に、前期末において(分類1)または(分類2)と分類していた企業においても、第1四半期決算において「当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない」との要件を満たすかどうかについてあらた

めて検討が必要となる(回収可能性適用指針17項(2)、19項(2))。

また、新型コロナウイルス感染症の影響により、企業の収益力が大幅に低下し、第1四半期において重要な税務上の欠損が生じ、年度末においてそのまま重要な税務上の欠損金として残ると見込まれる場合には、第1四半期決算においても繰延税金資産に係る企業の分類の見直しを行う必要があるか検討が求められる。

四半期決算においては、税金費用について、四半期会計期間を含む年度の税引前当期純利益に対する税効果会計適用後の実効税率を合理的に見積り、税引前四半期純利益に当該見積実効税率を乗じて計算することが容認されている。なお、この方法を採用している場合においても、前年度末の繰延税金資産について、回収可能性等を検討することとされている(四半期会計基準14項)。

## (3) 棚卸資産の評価

通常の販売目的で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末日における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額(売却

市場において市場価格が観察できないときは、合理的に算定された価額)をもって貸借対照表価額とされる(棚卸資産会計基準7項、8項)。なお、四半期決算においては、通常の販売目的で保有する棚卸資産の簿価切下げにあたり、収益性が低下していることが明らかかな棚卸資産についてのみ正味売却価額を見積り、簿価切下げを行うことができるとされている(四半期適用指針8項)。この簡便法を採用している場合において、

新型コロナウイルス感染症の影響により、収益性が低下していることが明らかである状況が平時よりも多くなるが見込まれるため、留意が必要と考えられる。

## (4) 貸倒引当金(一般債権)

四半期決算においては、一般債権の貸倒実績率等が前年度の財務諸表の作成において使用した貸倒実績率等と著しく変動していないと考えられる場合には、四半期会計期間末において、前年度末の決算において算定した貸倒実績率等の合理的な基準を使用することができる(四半期適用指針3項(1))。しかし、第1四半期決算において、新型コロナウイルス感染症の影響により取引先の資金

繰りが悪化し、一般債権の回収不能な事象が多く発生し、前年度決算の貸倒実績率から著しく変動している状況が判明した場合には、その状況を反映した貸倒実績率を算定し直す必要があることに留意が必要である。

### (5) 固定資産減損会計

四半期決算における減損の兆候の把握にあたっては、使用範囲または方法について当該資産または資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化を生じさせるような意思決定が行われているか、また、経営環境の著しい悪化に該当する事象が発生しているかどうかについて留意が必要である(四半期適用指針14項)。

そして、資産または資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、または悪化する見込みである場合には、減損の兆候となる(固定資産減損適用指針14項)。

足元の状況では、新型コロナウイルス感染症の影響による需要の減少などを原因として、一部の企業においてはすでに一部店舗の閉鎖の意思決定が行われていたり、緊急事態宣

言の解除後も経営環境が著しく悪化することが見込まれているなどの影響が徐々に表面化してきている。このように、将来の売上高の著しい減少が続くことが見込まれるケースに該当する場合には、減損の兆候に該当する可能性があるため、慎重に検討する必要がある。

また、将来キャッシュ・フローの見積りにあたっては、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定および予測に基づいて見積ることとなるが(固定資産減損適用指針36項)、新型コロナウイルス感染症に関連して生じている企業の経営環境の変化や、企業が実施した工場の稼働や店舗の休止など(決算日後に意思決定された事項を含むことも考えられる)により、将来業績にどのような影響が生じるかなどについても考慮する必要があると考えられる。

### (6) 市場価格のない株式等の評価

四半期決算において、市場価格のない株式等について、投資先企業の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは相当の減損を行わなければならないが、6月末が第

1四半期決算日となる企業においては、この時点で3月決算の投資先企業の直近の年度決算の情報を入手することが多いと考えられ、市場価格のない株式等の減損の検討にあたっては重要なタイミングとなる。このように、当該財政状態が悪化しているかどうかの判断にあたっては、四半期会計期間未までに入手し得る直近の財務諸表を使用することとなるが、その後の状況で財政状態に重要な影響を及ぼす事項が判明した場合には、直近の財務諸表に当該判明した事項を加味することが望ましいとされている(四半期適用指針5項)。

したがって、入手した投資先企業の直近の財務諸表の決算日後に、投資先企業の財政状態に重要な影響を及ぼす事項が判明した場合には当該影響を加味して実質価額を算定し、減損要否の検討を行う点に留意が必要である。

## 個別の事象に係る会計処理および表示

### (1) 営業停止期間中の固定費等の表示

新型コロナウイルス感染症の拡大

防止のために、政府や地方自治体からの要請等により、企業が店舗の営業を停止またはイベントの開催を中止したときに、当該営業停止期間中に発生した固定費や、当該イベントの開催の準備および中止のために直接要した費用について、損益計算書上どの区分に表示すべきかが論点となるが、JICPA(その4)によると、これらの費用は臨時性があると判断される場合が多く、特別損失の要件(企業会計原則注解(注12))を満たし得るものと考えられるとされている。

また、新型コロナウイルス感染症の拡大防止のために、政府や地方自治体からの要請等により、企業の工場が操業を停止または縮小したときの異常な操業度の低下による原価への影響についても、臨時性があると判断される場合が多く、特別損失の要件を満たし得るものと考えられるとされている。

いずれの場合においても、新型コロナウイルス感染症の拡大防止のため政府や地方自治体による要請等には関連せず、経常的な経営活動に伴う業績不振等による損失は特別損失に計上することはできない点に留意が必要となる。

## (2) 雇用調整助成金

雇用調整助成金について新型コロナウイルス感染症特例措置が設けられているが、わが国の会計基準では、費用を助成するような補助金の会計処理について明文で定められていないため、補助金の実態に応じて会計処理を検討することとなる。当該助成金は、対象事業者が新型コロナウイルス感染症の影響を受ける事業主が要件とされ、解雇等を行わない場合の助成額の上乗せが行われる等、休業賃金などの発生と補助金の交付に一定の関連性が認められるものの、補助金の交付を受けない場合にも給与等の支払が必要となることになり、給与等の支払と助成金の受給は別個の取引として会計処理することが適当と考えられる。したがって、このように判断した場合には、当該助成金の受給時に営業外収益として処理することが考えられる。

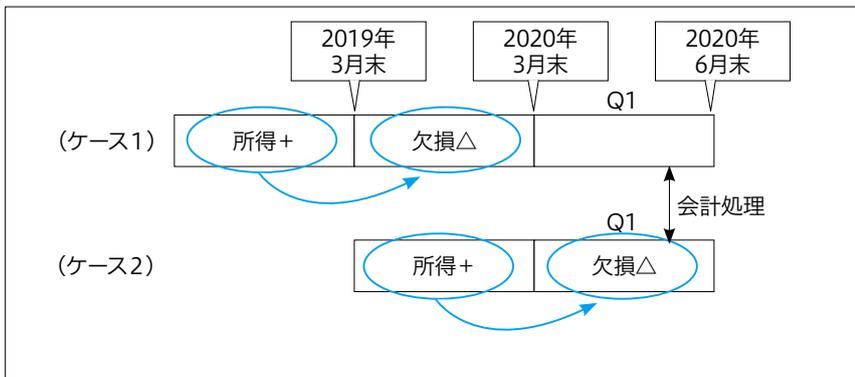
## (3) 繰戻し還付

2020年4月30日に国会で成立した「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律」に

は、欠損金の繰戻し還付の特例が含まれている。そして、その対象は2020年2月1日から2022年1月31日までの間に終了する事業年度に生じた欠損金額とされており、一定の要件を満たす会社は、前期の所得より繰り戻して還付を受けられることとなる。

ここで、2020年3月期決算で発生した税務上の欠損金について

(図表3) 欠損金の処理



(出所) 筆者作成

も当該特例の対象に含まれているが、2020年4月30日に法律が成立したことから、2020年3月期決算には反映されていないため、2021年3月期決算の第1四半期において、法令に従い算定した額(税務上の欠損金の繰戻しにより還付を請求する法人税額等を含む)を損益に計上することになる点に留意が必要である(法人税等会計基準5項)。この点については、図表3(ケース1)を参照されたい。

また、2021年3月期決算の第1四半期において税務上の欠損金が生じた場合も同様である。この点については、図表3(ケース2)を参照されたい。

なお、税効果会計の適用にあたっては、繰戻し期間も考慮し、繰延税金資産の回収可能性を検討することに留意が必要である(回収可能性適用指針11項(4)、(6))。

## (4) 原価差異の繰延処理

製造業において標準原価計算等を採用している場合において、四半期決算における原価差異が操業度等の季節的な変動に起因して発生したものであり、かつ、原価計算期間末までにほぼ解消が見込まれるときに

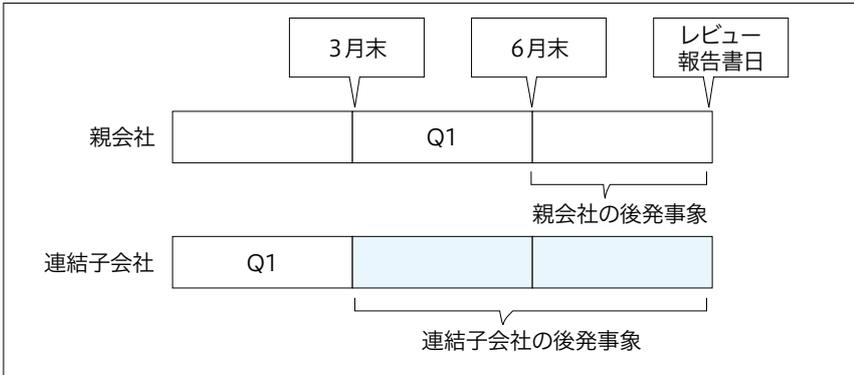
は、継続適用を条件として、当該原価差異を流動資産または流動負債として繰り延べることができることとしている(四半期会計基準12項)。この場合においても、新型コロナウイルス感染症を起因とした工場の操業の低下等による原価差異について、原価計算期間末までに解消が見込まれないと判断された場合には、繰延処理を行うことができず、その時点で損益として認識することになると考えられる。

## (5) ヘッジ会計(予定取引)

予定取引がヘッジ対象となり得るかについて、「契約は成立していないが、取引予定時期、取引予定物件、取引予定量、取引予定価格等の主要な取引条件が合理的に予測可能であり、かつ、それが実行される可能性が極めて高い取引」に該当するか否かを判断する必要がある(金融商品実務指針162項)。

新型コロナウイルス感染症の影響により、企業や取引先の経済活動が制限され、当初に予測した将来の取引量の減少など、取引の実行可能性に疑義が生じると見込まれる場合にはヘッジ会計を終了することとなり、その時点までに繰り延べてきた

(図表4) 四半期決算日の異なる連結子会社における後発事象の取扱い



(出所) 筆者作成

## 後発事象

ヘッジ手段に係る評価差額を損益認識しなければならぬ点に留意が必要である(金融商品実務指針181項)。

### (1) 基本的な考え方

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、財務諸表を修正すべき後発事象(修正後発事象)と財務諸表に注記すべき後発事象(開示後発事象)に分類される(後

発事象取扱い3.参照)。四半期決算においても同様に、新型コロナウイルス感染症やその対策により影響を受ける企業または影響を受けることが見込まれる企業においては、企業の活動またはその資産および負債に

関し、一連の事象のうち、その実質的な原因が四半期決算日現在においてすでに存在しており、四半期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かどうかを判断する必要がある。

この判断を行うに際しては、新型コロナウイルス感染症の感染状況と講じられる対策の性質および経過に関する入手可能なすべての情報を考慮する必要がある。「会計上の見積り」(1)に記載したとおり、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について、企業自ら一定の仮定を置くことが必要であり、

四半期決算日以降に生じた後発事象についても、多くの場合は、修正後

発事象として取り扱われることになると考えられる。

### (2) 決算期の異なる連結子会社における後発事象

親会社と連結子会社の四半期決算日が異なる場合(3カ月を超えない)で、連結子会社の四半期決算日後、親会社の四半期連結財務諸表に係る四半期レビュー報告書日までの期間に連結子会社において新型コロナウイルス感染症に関連した重要な損失の発生が見込まれる場合に、四半期連結財務諸表上どのように取り扱われるかが論点となる(図表4参照)。

この点、連結子会社の四半期決算日後に発生した修正後発事象については、親会社の四半期連結財務諸表に係る四半期レビュー報告書日までに発生した事象が、四半期連結財務諸表に重要な影響を及ぼすと認められるときは四半期連結財務諸表において当該事象に関する修正を行うことになると考えられる(後発事象取扱い4.(2)②a ii 2参照)。

一方、連結子会社の四半期決算日後に発生した開示後発事象については、四半期連結財務諸表に後発事象として注記することになると考えられる(後発事象取扱い5.(2)②c参

照)。

### (3) 四半期報告書の提出口を延長する場合

#### 延長する場合

2020年4月17日に公布された

開示府令の改正により、2021年

3月期の第1四半期に係る四半期報

告書の提出期限が、従前の法定の四

半期決算日後45日から一律に9月末

日まで延長になったことに伴い、四

半期レビュー報告書日が8月15日以

降になるケースも想定される。この

場合、後発事象の検討期間には延長

された期間も含まれることとなるた

め、その期間に生じた後発事象につ

いても(1)の考え方に基づいて、修正

後発事象または開示後発事象として

取り扱うかの検討が必要となる点に

留意が必要である。

高平 圭(たかひら・けい)  
EY新日本有限責任監査法人 金融事業部 兼 品質管理本部会計監理部 公認会計士  
上場企業および金融機関の監査業務に従事するほか、会計処理および開示制度に関して相談を受ける業務、ならびに当法人内外への情報提供などの業務に従事している。2016年から2018年の間、金融庁企画市場局企業開示課にて勤務し、企業内容開示制度の調査・企画立案を担当。