

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

IFRS in Focus

新型コロナウイルス感染症に関連する会計上の検討事項

目次

はじめに

重要な判断および見積り

継続企業

後発事象

純損益計算書

代替的業績指標

非金融資産の減損

金融商品

顧客との契約から生じる収益

リストラクチャリング計画

不利な契約の引当金

保険による補償

リース契約

連結

取得および処分

確定給付制度

株式に基づく報酬

その他の従業員給付(解雇給付を含む)

長期のグループ内海外投資

政府援助

法人所得税

コベナンツ違反

期中財務報告書

他の会計上の検討事項

はじめに

新型コロナウイルス(COVID-19)のパンデミックは、主要な経済および金融市場に影響を与えており、企業は、全般的な景気後退にしばしば関連する状況を経験している。これには、金融市場のボラティリティおよび崩壊、信用の悪化、流動性の懸念、政府の介入のさらなる増加、失業率の増加、消費者の裁量的支出の広範な減少、在庫水準の増加、需要の減少による生産の減少、レイオフ、およびその他のリストラクチャリング活動を含むがこれらに限定されない、このような状況が続くことにより、より広範な景気後退が起こり、企業の財務業績に長期的なマイナスの影響を及ぼす可能性がある。

2020 年 5 月 29 日に公表された [COVID-19 に関する開示の重要性に関する声明](#)において、証券監督者国際機構(IOSCO)は、以下のとおり言及している。「特に不確実性が高まる環境では、十分なレベルの透明性を提供し、判断や見積りに内在する不確実性に関して企業固有である開示を、財務報告に含めることが重要である。開示においては、関連する特定の資産、負債、流動性、支払能力および継続企業の前提に与える重要性のある影響や、重要な不確実性、仮定、感応度、業績の潜在的原因、戦略、リスクおよび将来の見通しについて説明しなければならない。財務諸表および経営者による説明を通じて、明確な方法でストーリーを伝えることは、投資家の情報ニーズと信頼のために重要である。発行企業は、COVID-19 自体に関する定型的な議論の開示に限定するのではなく、以下を(i) COVID-19 が発行企業の財務業績、財政状態およびキャッシュ・フローにどのように影響したか、または影響を与えると予想するか、(ii) COVID-19 の影響に対処するために発行企業の戦略および目標が、どのように修正されたか、(iii) 発行企業に対するパンデミックの影響に対処し、それを軽減するために取られた措置について説明しなければならない。」

この IFRS in Focus ニュースレターは、COVID-19 のパンデミックから生じている可能性のある状況に関連する特定の主要な IFRS における会計上の検討事項について説明する。以下に説明する個々の論点の重要性は、もちろん業種および企業によって異なるが、我々は、以下のトピックが最も広がりがあり、対応が困難であると考えている。

- **予測キャッシュ・フローの見積りの作成**— 予測情報の使用は、特に、非金融資産の減損、予想信用損失、繰延税金資産の回収可能性、および継続企業として存続する能力等についての企業の評価に広がっている。パンデミックおよび景気後退の結果として、将来予測的な情報の作成に関連する特有の複雑性には、以下が含まれる。

- 非常に広い範囲の可能性のある結果が存在する。パンデミックの最終的な軌跡および「安定した状態」への復帰に必要な経路および時間については、特に高い不確実性がある。
- パンデミックに関連する経済的影響は、予測が困難な変数に大きく左右される。その例には、政府がビジネスおよび個人の活動を禁止する範囲、市民によるコンプライアンスのレベル、「曲線の平坦化」が成功する程度、政府援助の性質および有効性が含まれる。
- それぞれの企業は、これらのマクロの状況の影響を、自身の将来キャッシュ・フローの見積りに変換しなければならない。

それにもかかわらず、企業は合理的な見積りを行い、そのような見積りの基礎を裏付ける包括的な文書を作成し、使用する主要な仮定の堅牢な開示を提供し、潜在的には、変化に対する感応度を提供するために最善を尽くす必要がある。

- **資産の回収可能性および減損**— 予測情報に関連する課題の増加の多分最も深刻な例は、非金融資産の減損である（例えば、有形固定資産、使用権資産、無形資産およびのれん）。これらの資産の減損テストでは、多くの場合、上記の重大な不確実性の影響を受けるキャッシュ・フロー予測の策定が要求される。
- **金融資産の会計処理**— 多くの金融資産、特に株式の公正価値は著しく低下している。同様に、債務者がローンおよび同様の金融商品の契約条件を遵守する能力は、悪影響を受けている。企業は、適切な測定および減損損失認識の要求事項を慎重に検討し、適用する必要がある。
- **契約条件の変更**— パンデミックにより生じた経済活動の変化は、多くの企業が既存の契約および取決めの条件を再交渉する原因となる。例としては、顧客との契約、従業員との報酬の取決め、リース、および多くの金融資産および負債の条件が含まれる。企業は、IFRS 基準の関連性のある要求事項が適用されていることを確認する必要がある。
- **後発事象**— 非常に不安定であり、毎日大きな動きが起こる（例えば、政府の刺激および制限の発表）および株式市場の日々の新しい情報に対して反応するグローバル市場において、後発事象が修正を要するものかそれとも修正を要しないものかを判断することは困難であるかもしれない。企業には報告日にすべての事実が「手元にある」とは限らないが、一旦そのような事実が収集されると、評価を報告日に存在した状況に基づいて行わなければならない。2019 年 12 月 31 日以前に終了する報告期間に関しては、COVID-19 の流行が企業に及ぼす影響（例えば、COVID-19 の流行に対応して行われた決定）は、財務諸表での開示が要求される可能性があるが、認識された金額には影響しない報告日の後に発生した事象の結果であると考えることが通常は適切である。その後の報告期間では、COVID-19 のパンデミックは、財務諸表における資産および負債の認識および測定に影響する可能性がある。これは、報告日、企業の事業の具体的な状況および検討対象の特定の事象に大きく左右される。
- **継続企業**— COVID-19 およびそれに関連する影響の結果として、企業は、特定の状況において、報告日から少なくとも 12 か月、それに限定されないが、継続企業として存続する能力があるかどうかを検討する必要がある。継続企業として存続する企業の能力の経営者による評価は、特定の時点における、事象または状況の本質的に不確実な将来の結果について判断を下すことが含まれる。これには、特に、(1) 営業の中断の程度、(2) 製品またはサービスに対する潜在的な需要の減少、(3) 1 年以内の期限または予想される契約上の義務、(4) 潜在的な流動性および運転資本不足、および (5) 既存の資金源へのアクセス（例えば、利用可能な信用枠、政府の支援）。継続企業の評価を行う際に、IAS 第 10 号「後発事象」は、財務諸表の発行の承認日までの事象を検討することを要求している。特定の法域では、規制によりこの期間が延長されることがある（例えば、年次株主総会での発表まで）。

最近の事象が財務諸表にどのような影響するかを分析する際には、企業はその独自の状況およびリスク・エクスポージャーを慎重に検討しなければならない。具体的には、財務諸表開示は COVID-19 のすべての重要性がある影響を伝える必要がある。

重要な判断および見積り

COVID-19 のパンデミックの前例のない性質に関連する不確実性の結果として、企業は、適切な仮定を選択し、信頼性のある見積りを策定することに関連する課題に直面する可能性が高い。それにもかかわらず、企業は、さまざまな会計上の結論の基礎となる見積りを策定することが IFRS 基準によって引き続き要求される。見積りを策定するために、企業は、利用可能なすべての情報とともに、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」にあるものを含み、該当するすべての開示の要求事項を満たしているかどうかを検討する必要がある。

さらに、多くの仮定または見積もりが、複数の目的に対して要求される場合がある（例えば、予測収益は、減損、繰延税金資産の認識、および継続企業の評価に関連性があるかもしれない）。一貫性のある仮定を、すべての関連性のある評価に使用しなければならない。

不確実な時期に報告を行う際には、財務諸表の利用者に対して、現在の不確実性に直面している企業の回復力、および主要な仮定および財務情報を作成する際に行われた判断を理解するための適切な洞察を提供することが特に重要である。

企業の特定の状況に応じて、本ニュースレターで説明されている各領域は、IAS 第 1 号を適用する開示が要求される重要な判断および不確実性の発生要因となる可能性がある。この場合、企業は、以下を区分して開示を提供しなければならない。

- 重要な判断 (IAS 第 1 号 122 項により要求される開示)、すなわち、企業の会計方針を適用する際に行われた見積り以外の判断。多くの場合、どのように項目を特徴付けるかについての判断。
- 見積りの不確実性の重要な発生要因 (見積りの不確実性の発生要因のうち、翌事業年度中に資産または負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重要なリスクがある場合、IAS 第 1 号 125 項により要求される開示)、すなわち、主として項目の帳簿価額に関する仮定または他の見積りの不確実性の発生要因 (見積りを伴う判断を含む)。

現在の状況では、企業が何が見積りの不確実性の重要な発生要因を構成するものかについての狭い解釈に縛られず、IAS 第 1 号 125 項の要求事項の精神に沿って、財務諸表で認識される金額の基礎となる仮定および予測に対して可能な限り多くの背景を提供することは合理的に見える。

関連性のある判断および仮定には、以下が含まれるかもしれない。

- 発表された政府の支援措置を通じた、支援の利用可能性および範囲。
- 銀行のコベナントの遵守または放棄されるコベナントへの依存を含む、資金源の利用可能性、範囲およびタイミング。
- 社会的距離戦略の期間とその潜在的な影響。

COVID-19 のパンデミックがどのように拡大し、経済に影響するかについての単一の見解はない。この一貫性の欠如は、判断、仮定、敏感に反応する見積りの完全な開示の必要性を、通常よりも大幅に重要なものにする。

合理的に生じる考え得る結果の範囲に基づく感応度分析を含む、主要な仮定に関して提供する開示は、報告日時点の状況を反映しなければならない。主要な仮定または当該仮定の合理的に生じる考え得る変化の範囲が、報告日の後の修正を要しない事象により大きく影響する場合、財務上の影響の見積りを含む、当該変化の情報を別個に提供しなければならない。(後発事象を参照)

IFRS in Focus「[主要な判断と見積りの開示にスポットライトを当てる](#)」は、重要な判断および見積りの不確実性の発生要因の開示に関するより詳細な情報を提供している。

継続企業

COVID-19 は、多くのビジネスの運営を混乱させている。企業は、このような混乱が長期化し、製品またはサービスに対する需要の減少、または重大な流動性不足(またはその両方)をもたらし、とりわけ、企業が、報告日から少なくとも 12 か月、それに限定されないが、継続企業として存続することができるかどうかを経営者が評価する必要があるかどうかを検討する必要がある。

経営者に企業の清算若しくは取引を停止の意図がある場合、またはそうする以外に現実的な代替案がない場合を除いて、財務諸表は、継続企業の前提で作成される。この評価を行う際に、経営者が、企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような事象または状態に関連する重要な不確実性を発見した場合には、企業はその不確実性を開示しなければならない。

企業の現在の事実と状況は、継続企業の基礎での作成に異議を申し立てられるかもしれない。企業が「継続企業」かどうかを評価する際に、通常、次の要因を検討することが要求される。

- 業績の予測が、企業の利用可能な借入枠および関連性のあるローン・コベナントの遵守に対して十分なレベルのヘッドルームをもたらすかどうか。
- 予測可能な期間に十分なコミット済み借入枠の利用可能性、および貸付の相手先が資金を提供できないという兆候があるかどうか。

現在の状況では、COVID-19 パンデミックの影響、多くの法域で実施されている社会的距離戦略の範囲および期間、および経済への影響に関する不確実性を考慮すると、評価はより困難である。経営者は、「企業の特定の状況」におけるこれらの事項の影響、特に、既存および新規の資金枠へのアクセス、ファクタリングおよびリバース・ファクタリングの取決めを含む現在および潜在的な資金源を検討しなければならない。そのようなファシリティおよび取決めのアクセスおよび利用は、開示しなければならない。

継続企業の前提が適切であるかどうかの評価は、後発事象を考慮に入れる。例えば、COVID-19 により深刻な影響を受けている 2019 年 12 月 31 日の報告企業は、事業に対する重大な影響が年末より後に発生したにもかかわらず、継続企業の前提で財務諸表を作成することの妥当性を検討する必要がある。

この評価を行う際には、経営者は、財務諸表の発行の承認日まで入手可能なすべての情報を検討する必要がある(特定の法域では、現地の規制によりこの期間を延長する場合がある)。検討すべき情報には、企業の営業能力に影響する政府の発表、および当該企業が権利を有する可能性がある政府の支援プログラムが含まれる。経営者が、企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような重要な不確実性を発見している場合、IAS 第 1 号 25 項は、財務諸表にこれらの重要な不確実性を開示することを企業に要求する。当該開示は、企業自身の状況に特有のものでなければならない。例えば、どのようにおよびいつ不確実性が具体化するかもしれないか、企業の資源、営業、流動性および支払能力への影響を説明する。企業が継続企業であるかどうかを判断する際に使用される仮定は、財務諸表の他の分野で使用される情報(例えば、流動性リスク管理の開示、非金融資産の減損、繰延税金資産の認識、ヘッジ会計)と整合的でなければならない。

現在の不確実性、およびパンデミックの経過に関連する可能性のある様々な結果、および世界中の経済への悪影響を考慮すると、企業は、とりわけ、現在および予想される収益性に関連する幅広い要因を考慮する必要がある。企業は、計画的な緩和策の実現可能性および有効性を含む、すべての関連性のある情報を検討した後、IAS 第 1 号 25 項で開示が要求される継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような重要な不確実性がないと結論付けるかもしれない。

しかし、この現在の状況では、結論に到達するためには、多くの場合、考慮すべき結果の範囲および当該結果に割り当てる確率に関する重要な判断が伴う。さらに、可能性のある結果の範囲および企業の将来の営業への影響は広範であり、可能性のある結果により多いまたはより少ないウェイトを割り当てることは、重要性のある不確実性の存在に関する企業の結論に違いをもたらす可能性があることを意味する。

IAS 第 1 号 122 項 は、財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与える判断の開示を、経営者が提供することを要求する。IAS 第 1 号 122 項はまた、特に他の合理的な判断が異なる結論をもたらした可能性がある場合、IAS 第 1 号 25 項の下で重要性のある不確実性の開示は要求されないという結論に達するために企業が行った重要な判断の開示も要求する。これは、企業の継続企業としての存続能力に対して重要な疑義が存在していないと結論付けたが、この結論に到達する際に重要な判断を伴った場合には重要な判断の開示が要求されるという、2014 年 7 月の IFRIC アップデートで IFRS 解釈委員会が到達した結論と一貫している。このような開示は、流動性、存続可能性および支払能力に対する圧力を理解するために十分な情報を財務諸表の利用者に提供するために重要である。

企業が継続企業として存続する能力に関する重要性のある不確実性がないと結論づけた場合であっても、財務諸表の利用者に目的適合性がある可能性のある情報には次のものが含まれる。

- 検討していた異なる継続企業のシナリオ
- ストレス・テストの対象となっているインプットおよび当該ストレス・テストが継続企業の結論にどのような影響を与えたかの説明
- 取締役会が流動性を向上させるために取ることができる緩和行動
- 貸借対照表日後の流動性の変化。特に新しい借入枠の取決め、既存のファシリティの延長、負債性金融商品または借入枠の再交渉またはローン・コベナントの放棄
- 引出済および未引出しの資金枠のレベル
- どのようなコベナントが実施され、その違反が見込まれるかどうか
- 継続企業として存続し続けるための構造的な変化の必要性

また企業は、その法域の規制当局によって明示されたこれらの事項の開示に関する追加の期待も考慮しなければならない。

後発事象

経済環境および事象が急速にまたは予期せず発生するかもしれない可能性を考慮すると、企業は報告期間の終了後財務諸表の承認日より前に利用可能になる情報を慎重に評価しなければならない。財務諸表の金額は、報告期間の末日に存在した状況についての証拠を提供する後発事象を反映するよう修正しなければならない。報告期間の後に発生した状況を示す事象は、修正を要しない事象である。それらは、財務諸表の項目の認識または測定には反映されないが、重要性がある場合には開示が要求される。

多くの場合、「事象」は(1)会社固有であり、(2)より正確な分析を可能にする特定の会計に関連付けられる。しかし、時には「事象」がマクロ経済的な性質であり(COVID-19 に起因するものなど)、そのような状況が報告日に「存在」したかどうかを確認することが困難である可能性がある、一連の財務諸表における多くの見積りに広範な影響を及ぼす。COVID-19 のパンデミックが短期的、中期的、および長期的な経済活動に与えるすべての影響は未だ不明であり、大規模な拡大が頻繁に起こっている。しかし、COVID-19 は、債権の予想信用損失、棚卸資産の陳腐化、減損の分析、変動および条件付対価の見積り、および他の要因に関連するものを含む、財務諸表の作成にあたり行われた見積りの企業の分析における要因となる。COVID-19 に起因する事象は非常に不安定であるが、企業は、それに関わらず、後発事象を評価する際に、報告日に存在した状況を検討することが要求される。

2019 年 12 月 31 日以前の報告期間に関しては、企業への影響は、財務諸表の開示が要求されるかもしれないが認識した金額に影響しない報告日の後に生じた事象の結果であると考えることが、通常適切である。

その後の報告日については、企業は、どのぐらいの COVID-19 の影響の金額が、修正を要しない事象から生じていると考えるべきかを判断する必要がある。これは、報告日、企業の事業の具体的な状況、および検討対象の特定の事象に大きく左右され

る。言い換えれば、企業がすべての COVID-19 関連の影響について修正を要する事象と考えなければならない万能な「反転」の時点はない。代わりに、それぞれの事象を評価して、報告期間の末日に存在した状況の証拠を提供するかどうか、または報告日より後の状況の変化を反映しているかどうかを判定しなければならない。

修正を要しない事象に重要性がある場合、企業は当該事象の内容およびその財務上の影響の見積りを開示することが要求される。見積もりは正確である必要はない。定量的な情報をまったく提供しないことへの影響の指標として、見積りの影響の範囲を提供することが好ましい。しかし、定量的な影響を合理的に見積もることができない場合は、その影響を見積もることができないという記述と共に、定性的な記述を提供しなければならない。

純損益計算書

IAS 第 1 号 97 項は、「収益または費用の項目に重要性がある場合には、企業は、その内容及び金額を個別に開示しなければならない。」ことを要求する。COVID-19 の影響により、例えばリストラクチャリング引当金および非金融資産に関連する減損損失等、多く企業にとって重要性のある費用または収益項目が生じる可能性がある。そのような個別の項目を具体的に識別し、定量化することが実務上可能(practicable)である場合、純損益およびその他の包括利益計算書、または財務諸表注記のいずれかに、それらの金額の適切な説明とともに、別個に開示しなければならない。

また企業は、企業の財務業績の理解への目的適合性がある場合には、追加的な表示項目、見出しおよび小計を表示する IAS 第 1 号 85 項の要求事項を検討しなければならない。しかし、項目を「異常」として表示することは、IAS 第 1 号 87 項により特に禁止されている。

項目を個別に表示する、または見出しまたは小計を追加することを判断する際、企業は以下を検討しなければならない。

- コストの内容および大きさ
- 新しい見出しまたは小計を作成する根拠およびその有用性

「営業利益」のような小計が表示される場合、特定の項目を「営業利益」から除外する場合に注意が必要である。純損益計算書の表示に使用する形式を制限する可能性のある現地の規制による追加の要求事項も検討する必要がある。

COVID-19 の影響はマクロ経済に対するものであり、すべての企業に影響を与える。現在の環境は前例がないかもしれないが、広範で長期的な影響がある可能性が高い一連の事象から世界的に生じるものである。上記の通り、影響の一部は、減損損失やリストラクチャリング計画に関連するものなど、区別できる損失または費用を生じる。しかし、収益の減少および／または営業が閉鎖または縮小されている間の給与およびその他の費用の継続による企業の収益性の全体的な低下のような、他の影響もある可能性がある。そのため、企業の業績に対する COVID-19 の影響の識別は、恣意的な仮定の使用なしには困難であるかもしれない。さらに、比較対象期間にこの問題が存在しないことを理由として、COVID-19 の影響が起らなかったかのように、IFRS 財務諸表に業績を表示することは適切ではない。実際、このような「プロフォーマ」の表示は、性質または機能のいずれかを基礎とした分類を用いて費用の分析を表示する IAS 第 1 号 99 項の要求事項に準拠しない。同様に、機能に従って表示されているコストの機能について、COVID-19 の影響により変更することを検討することは適切ではない(例えば、政府の施策により一定の期間閉鎖している工場または施設についての減価償却)。COVID-19 の影響を説明するために企業が含めようとしている追加情報は、その代わりに財務諸表への注記または他の財務上のコミュニケーションに含めなければならない。ただし、代替的指標または非 IFRS 指標の提供に関連する規制およびその他の要求事項を考慮しなければならない。

特定の法域では、企業が 3 列の純損益計算書を表示する、または他の表示を使用して「基礎となる(underlying)」業績を表示する実務が存在する。実務はさまざまであるが、多くの場合、このような調整は、業績の年度間の評価を容易にするため、または企業の基礎となる活動(underlying activities)の一部を形成していると考えられない、または、経営者の意見では、そのような独立の表示が企業の財務業績およびビジネスを理解することを促進するために行われる。COVID-19 が企業に与える影響の多くは、企業の通常の活動(normal activities)の一部を形成する可能性が高い。したがって、基礎となる事業の業績の一部を形成すると考えられ、純損益計算書において表示されている「基礎となる」業績から除外するべきではない。

代替的業績指標

COVID-19 の業績および財政状態についての重大な影響のため、企業は、新しい代替的業績指標 (APM) を提供するまたは既存の APM を調整することを決定する場合がある。

APM の使用は、世界中の多くの法域での規制上の関心事項となっており、証券監督者国際機構 (IOSCO) は 2016 年に、非 GAAP 財務指標に関する最終文書を発表した。また、欧州証券市場監督機構 (ESMA) は、IOSCO のものと整合的な、代替業績指標に関するガイドライン (APM ガイドライン) を公表した。

2020 年 5 月 29 日に[公表された COVID-19 に関する開示の重要性に関する声明](#)において、IOSCO は、以下のとおり言及している。「現在の環境では、発行企業が、潜在的に誤解を招く可能性のない、信頼性があり有益な非 GAAP 財務指標の要素に注意をはらうことが特に重要である。現在の環境の不確実性を考慮して、発行企業は調整後または代替的利益指標の妥当性を慎重に評価しなければならない。すべての COVID-19 の影響が非経常的なものであるとは限らず、損失または費用を非経常的、稀なまたは異常であると結論付けられる経営者の根拠は、限定的である可能性がある (すなわち、すべての COVID-19 の影響が非経常的ではない)。これには、COVID-19 の影響が貸借対照表日をまたぐものも含まれる。経営者が、調整額を COVID-19 に具体的にどのように関連付けられるかを説明しない場合、調整が COVID-19 に関連するとの説明は誤解を招く可能性がある。例えば、COVID-19 に関連しない減損の兆候がパンデミックの前に存在していた場合、我々は、減損を COVID-19 関連のものと特徴づけないよう発行企業に警告する。さらに、仮定の売上高および/または利益指標 (例えば、COVID-19 の影響がなかった場合、会社の売上高および/または利益は XX% 増加したというもの) を非 GAAP 財務指標とするのは適切ではない。」

2020 年 4 月に ESMA は、新しいおよび/または変更した APM を表示する前に、企業が検討すべき内容を説明する[新しい Q&A \(Q&A18\)](#) を公表した。

特に、ESMA は以下に言及している。

- APM の定義および計算は、期間にわたって一貫していなければならない。したがって、COVID-19 が企業の業績およびキャッシュ・フローに与える可能性のある影響を描写するのみのため、使用する APM を調整する場合および/または新しい APM を含める場合には注意が必要である。
- 新しい/調整後 APM は、企業の進展、業績および財務状態の公正な概観を提供しなければならない。逆に、企業の業績の誤った描写を提供してはならない。
- 企業は、意図した調整または新しい APM が市場に透明で有用な情報を提供し、APM および市場に開示された財務情報の比較可能性、信頼性および/または理解可能性を改善するかどうかを慎重に評価しなければならない。
- 企業は、APM が財政状態、キャッシュ・フローまたは財務業績に関する有用で、信頼性があり目的適合性がある情報を提供すると考える理由、および特定の APM を使用することおよび/またはこれまで使用した APM を変更することを決定した目的を説明しなければならない。
- COVID-19 が企業の財務業績、財政状態、キャッシュ・フローに広範な影響を及ぼす場合、新しい/調整後 APM を含めるのは適切ではないかもしれない。これは、このような状況では、これらの新しい/調整後 APM は、市場に信頼性のある、より有用な情報を提供しない可能性があり、企業の資産、負債、財政状態および純損益の真実かつ公正な概観の利用者の理解を誤解させる可能性があるためである。

重要なことは、既存の APM を調整するまたは新しい APM を含めるのではなく、ESMA は、企業に開示を改善し、コミュニケーション文書に以下を説明する説明的情報を含めることを促している。

- 企業の営業および業績に、COVID-19 がどのような影響を及ぼし、および/または及ぼすと予想するか。
- 不確実性のレベル、および、COVID-19 の流行に対処するために採用したまたは採用する予定の施策。

- 該当する場合、COVID-19に関連する特定の状況が、例えば減損損失、リース料の減額の見込み、受け取った補助金等、APM へのインプットの算定に使用する仮定および見積りにどのような影響を与えたかの詳細。

ESMA の APM ガイドラインは、流動性およびキャッシュ・フロー指標を含む、適用される財務報告フレームワークで定義または特定されていないすべての財務指標に適用される。この点で、ESMA は、APM ガイドラインおよび本 Q&A が財務諸表の内部および外部で同時に表示される APM にも適用されることを企業にリマインドしている。最後に、ESMA は、APM を財務諸表に直接由来する指標よりも目立つように表示してはならないことを企業にリマインドしている。

他の規制当局が、COVID-19 の影響を表示するための APM の使用に関するガイドラインを公表している場合がある。企業は、提出の義務がある法域の規制当局が公表したガイダンスを主な情報源として参照しなければならない。

非金融資産の減損

IAS 第 36 号 の要求事項の対象となる資産

企業は、COVID-19 の影響が資産の減損につながる可能性があるかどうかを評価する必要がある。将来キャッシュ・フローの見積りおよび利益を含む財務実績は、最近および進行中の事象の直接的または間接的な影響によって重大な影響を受ける可能性がある。

IAS 第 36 号「資産の減損」は、企業の資産が回収可能価額（処分コスト控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い方）を超えて計上されないことを確実にすることを求めている。IAS 第 36 号 は、企業が減損の兆候について（のれんを含む）資産を継続的に監視することは要求していない。代わりに、IAS 第 36 号 9 項は、各報告期間（期中および年次）の末日に、企業が、資産が減損している可能性を示す兆候があるかどうかを評価し、そのような兆候が存在する場合には、減損テストを実行することを要求している。さらに、IAS 第 36 号 10 項は、企業が、耐用年数を確定できない無形資産、未だ使用可能ではない無形資産およびのれんについて、毎年同時期に減損をテストすることを要求している。このテストは、ある資産が、他の資産からのキャッシュ・インフローとはおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成しない場合、「資金生成単位」(CGU)に対して実施される。CGU は、他の資産または資産グループからのキャッシュ・インフローとはおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成する最小の識別可能な資産グループである。

IAS 第 36 号の要求事項の対象となる資産の範囲は、広範である。これには、有形固定資産（取得原価または再評価額で計上）、無形資産（取得原価または再評価額で計上）、のれん、使用権資産（取得原価で計上されている場合）、投資不動産（取得原価で計上されている場合）、生物資産（取得原価で計上されている場合）、および持分法を使用して会計処理される関連会社および共同支配企業が含まれる。なお、貸付金のような、関連会社および共同支配企業への関与は、IFRS 第 9 号の減損の要求事項の対象となる。個別財務諸表では、(IFRS 第 9 号に従って会計処理されているものを除く) 子会社、関連会社および共同支配企業への投資も、IAS 第 36 号の要求事項の対象である。

減損の兆候には、当期中に発生したかまたは近い将来に発生すると予想される企業に悪影響のある著しい変化が含まれる（がそれらに限定されない）。企業は、資産が使用するまたは使用する予定である範囲または方法（例えば、遊休状態になった資産、資産が属する事業を廃止またはリストラチャリングする計画、これまでの予想日より前に資産を処分する予定）について、検討する必要がある。

CGU の帳簿価額が回収可能でない可能性があることを示す COVID-19 のパンデミックに起因する要因には、(1) 企業の製品またはサービスの需要の減少、(2) サプライチェーンの問題によるコスト・事業中断の増加、(3) 顧客による注文のキャンセルまたは延期、(4) 顧客に対する大幅な譲歩を提供する必要性、(5) 重要な顧客が財政上の困難またはキャッシュ・フローの問題を経験していることが含まれる可能性がある。これらの要因は、企業がその資産の一部を迅速に清算することが強制される可能性があることを示している可能性がある。

さらに、最近の株式市場の価格下落を考えると、企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値を超過している場合がある。IAS 第 36 号 は、この状況が減損のさらなる指標であることを指摘している。

COVID-19 の影響の結果として、特定の企業は、（少なくとも毎年、のれんおよび耐用年数を確定できない無形資産の減損テストを実施する要求事項に加えて）資産の減損を評価する必要があるかもしれない。

企業は、多くの場合、回収可能価額を見積もる際に割引キャッシュ・フローに依存する。キャッシュ・フロー予測、成長率および割引率の慎重な検討が、市場の状況を考慮した計算の裏付け可能性および合理性の観点から重要である。特に、予測キャッシュ・フローは、報告日に存在した条件の報告日に合理的に分かっていたものを基礎としなければならない。しかし、CGU の回収可能価額を CGU の現在の状態で算定する要求事項と不整合となるため、予測キャッシュ・フローには、報告日にコミットしていないリストラクチャリング計画の影響を反映するべきではない。同様に、企業が権利を有することが見込まれる金額の合理的で裏付け可能な見積もりを策定することができるように、報告日に政府の支援プログラムの十分な理解がある場合にのみ、政府援助の便益を、キャッシュ・インフローとして反映しなければならない。これらの予想される政府のプログラムの結果の可能性の範囲に応じて、以下でさらに説明するように、将来キャッシュ・フローおよび回収可能価額の経営者の最善の見積りに到達するために、複数のシナリオおよび確率加重期待価値アプローチを使用することがより適切であるかもしれない。減損の分析における将来キャッシュ・フローに関する不確実性の要因を分解することは、判断の問題となる。行った仮定、および予想される政府援助に関連するキャッシュ・インフローに割り当てた確率、企業が適格かおよびどの程度適格かは、報告日現在で公開されている情報および IAS 第 10 号で定義されている修正を要する後発事象に反映する報告日より後に入手した関連性のある情報に基づいて合理的で裏付け可能でなければならない。

使用される割引率は、市場参加者が同等のリスクの投資に対して期待する利率の見積りである。したがって、COVID-19 のパンデミックがテストの対象である CGU の予測キャッシュ・フローに及ぼす将来の影響に関するリスクおよび不確実性が予測キャッシュ・フローに反映されていない範囲で、それらは適用される割引率に反映しなければならない。

このような不確実な時期に、経営者は、資産（または CGU）の回収可能価額を見積もるために必要な予算および予測を作成する際に、重大な課題に直面する可能性がある。経営者は、期待キャッシュ・フロー・アプローチを使用することが、回収可能価額の見積りに COVID-19 のパンデミックの不確実性を反映する最も効果的な手法であると判断するかもしれない。このアプローチでは、単一の予想される結果ではなく、可能性のあるキャッシュ・フローに関するすべての予想を反映する。例えば、キャッシュ・フローは CU100、CU200、CU300 で、確率はそれぞれ 10%、60%、30% とする。期待キャッシュ・フローは CU220、すなわち $(CU100 \times 10\%) + (CU200 \times 60\%) + (CU300 \times 30\%)$ である。期待キャッシュ・フロー・アプローチは、将来キャッシュ・フローの見積りに確率を割り当てることに大きく依存するが、そのようなインプットについての判断は、それにもかかわらず、より恣意的である可能性が高く、調整の量を裏付ける証拠となる基礎がない、割引率への「COVID-19」リスク・プレミアムの追加に比べ、より透明性があり、より容易に基礎となる商業的な期待に結び付けられる可能性がある。IAS 第 36 号 23 項は、見積り、平均および他の簡易計算が、より詳細な計算の合理的な近似値を提供する可能性があることを示している。しかし、このような近似値の使用は、テスト対象の資産に対して減損損失が発生するリスクのレベルを考慮して慎重に評価しなければならない。

留意すべき主要な原則は次のとおりである。

- 見積キャッシュ・フローおよび割引率は、バイアスおよび検討中の資産に関連しない要因の双方から独立していなければならない。
- 見積キャッシュ・フローまたは割引率は、単一の、最も可能性の高い金額や、最小または最大の可能性のある金額ではなく、可能性がある結果の幅を反映しなければならない。
- キャッシュ・フロー予測は、報告日に存在する条件を反映し、適切なレベルの権限で経営者が承認した直近の財務予算・予測を基礎としなければならないが、より長い期間が正当化できる場合を除き、対象期間を最長でも 5 年間としなければならない。このような不確実な時期には、信頼性のある詳細な予算は、より短い期間のみが利用可能であるかもしれない。
- 直近の予算・予測の期間を超えたキャッシュ・フロー予測は、後続の年度に対し一定のまたは遞減する成長率を使用した予算・予測に基づくキャッシュ・フロー予測を推測して延長することにより見積らなければならない。ただし、製品または産業のライフサイクル全体にわたるパターンについての客観的な情報に基づいて通増率が正当化できる場合を除く。この成長率は、過度

に楽観的であってはならず、企業が営業活動をしている製品、産業若しくは国、または当該資産が使用されている市場の長期平均成長率を超えてはならない。ただし、より高い成長率が正当化できる場合を除く。場合によっては、成長率がゼロまたはマイナスが適当である場合がある。

- 将来のキャッシュ・フローは、資産の現在の状態で見積らなければならない、当該資産の性能の改善または拡張または企業が未だコミットしていない将来のリストラクチャリングから発生すると見込まれる見積将来のキャッシュ・インフローまたはアウトフローを含めてはならない(回収可能価額が使用価値と算定される場合)。
- 企業の加重平均資本コスト(WACC)は、市場割引率を見積もるための出発点として使用することができるが、市場が資金生成単位のキャッシュ・フローを評価する方法を反映するように調整しなければならない(ただし、当該リスクがすでに見積キャッシュ・フローに含まれている場合を除く)。伝統的な資本資産価格モデル(CAPM)への基礎となる個々のインプットを検討する際、インプット間の相互作用(すなわち、リスクフリー・レートの仮定と株式リスク・プレミアム)、およびどのようにあるインプットの変化が他のインプットの変化により相殺されるのかの検討が必要である。リスクフリー・レート環境の低下に対する期待は、必ずしも資本コストの低下に返還されるとは限らない。
- データの二重計上または欠落を避けるために、作成および比較するデータの一貫性に注意しなければならない。

報告期間の末日後、ただし財務諸表の発行が承認される前に、資産が減損していることを示す情報を入手した場合、経営者は、その情報が報告期間の末日時点で存在した減損を示すものであるかどうかを検討しなければならない。その場合は、減損の再検討(またはすでに実施されている減損テストの再実施)を実施しなければならない。報告期間の後に入手した情報が、報告期間の末日時点で存在する条件を示すものでない場合、減損テスト(またはすでに実施されている減損テストの再実施)のトリガーとするべきではない。むしろ、当該情報は、それを開示しないことが財務諸表の利用者の意思決定に影響を与えるほど重要である場合、修正を要しない後発事象として開示しなければならない。

資産が減損している可能性がある兆候がある場合は、資産の耐用年数、使用する減価償却または償却方法、および残存価額の見積りの年次レビューを実行する際に、基礎となる事実を念頭に置かなければならない。減損損失が認識されていない場合であっても、これらの項目を調整する必要がある。

資産の減損に関する情報は、財務諸表の利用者が、COVID-19 のパンデミックが企業の財務業績および財政状態に及ぼす影響を理解する上で重要である。回収可能価額を算定するために使用される主要な仮定の開示と、主要な仮定のそれぞれに割り当てた値を算定した経営者のアプローチの記述を、十分な詳細さで提供しなければならない。これらには、活動の中断および回復段階の影響の持続時間および強度に関する仮定が含まれる。減損テストを実施する際に使用する主要な仮定は、見積りの不確実性の重要な発生要因を表す可能性が高く、したがって、IAS 第 36 号で要求される情報は、感応度分析のような、IAS 第 1 号 125 項から 133 項で要求される情報によって補足される必要がある。

棚卸資産の評価

COVID-19 のパンデミックは、棚卸資産残高の回収可能性に影響する可能性がある。季節的な棚卸資産または期限切れの対象である棚卸資産を保有する企業は、販売ペースが遅い結果、期中報告期間または年次報告期間に陳腐化または動きの遅い在庫の評価減が必要かどうかをアクセスする必要がある可能性がある。他の企業は、将来の見積売価の下落が予想されるかどうかを評価する必要がある可能性があり、期中報告期間または年次報告期間に棚卸資産の原価の評価減が要求される可能性がある。

IAS 第 2 号「棚卸資産」を適用し、棚卸資産は、原価と正味実現可能価額(NRV)のうちいずれか低い方で測定される。NRV は「通常の事業の過程における見積売価から、完成までに要する原価の見積額および販売に要するコストの見積額を控除した額」と定義される、企業固有の測定値である。パンデミックの結果として、棚卸資産項目の NRV は、販売価格の下落(例えば、顧客に提供される価格譲歩の結果として)、または棚卸資産を完成して販売するためのコストの見積もりの増加(例えば、従業員に保護を提供するためのコストの増加)を含む多くの理由により、その原価を下回る可能性がある。困難な経済環境では、NRV 計算

はより困難であり、より詳細な方法または仮定が要求される可能性がある。期中の棚卸資産の減損損失は、その発生した期中報告期間に反映し、その後の回復は将来の期間の利得として認識しなければならない。

さらに、製造業の企業は、工場閉鎖または製品需要の減少の結果、期中に生産量が異常に少なくなった場合、固定製造間接費の吸収に関する実務を再評価する必要がある可能性がある。IAS 第2号は、変動製造間接費を、生産設備の**実際使用量**に基づいて各生産単位に配賦することを要求している。また、固定間接費を、生産設備の**正常生産能力**に基づいて各生産単位に配賦することを要求している。COVID-19のパンデミックは、多くの点(例えば、労働者および材料の不足または計画外の工場の休止期間)で製造業の企業に影響する可能性があり、持続した場合、企業の生産レベルが異常に低下する可能性がある。このような状況では、企業はそれぞれの棚卸資産項目に配賦する固定製造間接費の金額を増やすべきではない。むしろ、配賦しなかった固定製造間接費は、発生した期間の純損益に認識される。企業が機能別に費用の分析を表示する場合、これらのコストは売上原価の一部に含まれる。

逆に、企業がパンデミックの結果として高需要の商品(例えば、個人保護装置)を製造する場合、その生産水準は異常に高くなる可能性がある。このような場合、企業は、棚卸資産が原価を上回って測定されないように、各棚卸資産に配分される固定製造間接費の金額を減額する必要がある。

企業はまた、パンデミックのために発生した特定のコストを資本化できるかどうかを検討する必要がある。これには、棚卸資産の引渡しの遅延による追加の保管コスト、または需要が高い異なる市場で商品を利用できるようにするための再パッケージのコストが含まれるかもしれない。IAS 第2号16項は、棚卸資産の原価から除外し、発生した期間に費用として認識されるコストの例として、以下を示している。

- 仕損に係る材料費、労務費、または他の製造コストのうち異常な金額
- 保管コスト(ただし、当該コストがその後の製造工程に移る前に必要な場合を除く)
- 棚卸資産が現在の場所及び状態に至ることに寄与していない管理部門の間接費
- 販売コスト

収益契約の獲得または履行のためのコストおよび顧客への前払い

企業は、IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」に従って、契約の獲得または履行のためのコストを資産として認識している場合がある。IFRS 第15号は、適切な償却期間の決定およびそのような資産の減損損失の認識に関するガイダンスを提供している。企業は、関連する商品またはサービスの移転について予想している時期の重大な変化を反映するために、償却アプローチを更新しなければならない。さらに、資産の帳簿価額が、(1)受け取ると見込んでいる対価の金額とすでに受け取ったが収益として認識されていない対価の金額の合計から、(2)契約のもとで残りの約束した財またはサービスの提供に直接関連し、まだ費用として認識されていないコストを差し引いた金額を超過する場合、企業は、減損損失を認識しなければならない。上記(1)で算定する対価は、顧客の信用リスクを考慮して調整する必要があり、(1)と(2)の両方で算定された金額には、同じ顧客からの予想される契約の更新の影響を含めなければならない。また、契約変更または顧客の更新に関する予想の変更が、これらの収益関連コストの償却または回収可能性に影響を与えるかどうかを検討する必要がある場合もある。

また、企業は、取引価格の引下げを反映する資産として、顧客への前払いを認識している場合もある。もしそうであれば、そのような前払いについて認識した資産に対して同様の分析を行うことが合理的となる。

さらに、企業は、顧客への債権と同じモデルを使用して、契約資産の減損を評価しなければならない。詳細については、金融商品を参照いただきたい。

金融商品

予想信用損失引当金（ECL）

COVID-19 は、企業または個人を問わず、借手がローン関係の下で義務を充足する能力に影響を与える可能性がある。個人および企業の借手は、地域および産業セクターにおける経済的影響に対する特定のエクスポージャーを有する可能性がある。より広い意味では、経済成長予測の引下げは、多くの借手の債務不履行の確率を高め、損失率は、より一般的に資産価格の下落によって明らかな担保の価値の下落のために増加する可能性がある。

IFRS 第 9 号「金融商品」適用を適用する際に、企業は、以下を反映する方法で ECL を測定しなければならない。

- 一定範囲の生じ得る結果を評価することにより算定される、偏りのない確率加重金額
- 貨幣の時間価値
- 過去の事象、現在の状況および将来の経済状況の予測について、報告日において過大なコストや労力を掛けずに利用可能な合理的で裏付け可能な情報

COVID-19 が ECL に与える影響は、銀行および他の融資ビジネスにとって特に困難であり、重大である。この影響は、非金融企業に重大となる可能性がある。これは、ECL がローンにのみ適用されるのではなく、有利息の金融資産（例えば、債券）に対する多くの投資、営業債権、契約資産、リース債権、発行したローン・コミットメントおよび発行した金融保証契約にも適用されるためである。非金融企業におけるこれらのエクスポージャーの範囲は、グループ内ローンなどのグループ内取引または他の企業の債務について報告企業が提供する保証のために、個別財務諸表においてもより大きくなる場合がある。

減損 ECL の一般的なモデルでは、当初認識以降、金融資産（または他のエクスポージャー）の信用リスクが著しく増大（「SICR」）したかどうかに応じて、12 か月の ECL または全期間の ECL が認識される（「ステージ」分析）。この分析では、COVID-19 の最終的な影響の不確実性を考慮した、特に困難な将来予測的な情報の評価に基づく、金融資産の当初認識時点およびその後の各報告日における全期間の債務不履行確率の見積もりが要求される。当該困難にもかかわらず、企業は、報告日において過大なコストや労力をかけずに利用可能な合理的で裏付け可能な情報に基づいて見積もりを行うことが引き続き要求される。このような情報の源泉には、企業の継続的な信用評価プロセスで使用される情報、および時間の経過とともに利用可能になる経済または業界の財務予測が含まれる。このような不確実な時期に見積もりおよび仮定を行うことに関連する困難が、企業が ECL 測定値を更新しないことの基礎になることは期待されない。

営業債権

短期の営業債権のような特定の金融資産および契約資産を有する企業にとって、単純化したアプローチの適用により、ECL の見積りの複雑さが軽減される。このアプローチでは、全期間 ECL が当初認識の日から認識されるため、複雑なステージ分析を実行する要求事項はない。しかし、全期間 ECL の測定は、一般的なモデルと同じ原則に従う。

実務において、営業債権のポートフォリオについての ECL の測定は、通常、複雑な分析は要求されない。リスク特性が共通している営業債権の大きなグループの過去の平均信用損失は、これまで確率加重の予想損失額の合理的な見積もりであったかもしれない。営業債権に使用される損失率アプローチの一般的な例は、過去の信用損失実績を使用して策定した引当マトリックスである。IFRS 第 9 号は、現在の状況および将来の経済状況の見積りを反映するために、過去の損失率を適宜調整することを要求している。しかし、これまでそのような調整は限定的であったかもしれない。

COVID-19 は、企業が引当マトリックス・アプローチを再検討し、以下を検討することを要求する。

- 予想信用損失の金額とタイミング、および代替的なシナリオに割り当てられる確率は、事後的判断を使用せずに報告日に過大なコストや労力を掛けずに利用可能な合理的で裏付け可能な情報に基づいていなければならない。現在の市場状況および将来予測的な情報を反映しない未調整の過去の実績に基づいている場合、企業はこれまでの信用損失の見積りを再検討する

必要がある。多くの場合、これは、不確実性の存在を考慮すると(例えば、債務者の財政上の存続可能性、政府の支援のレベルなど)、重要な判断を要求される可能性がある。

- 見積りの基礎となる十分に不利な経済状況を反映する関連性のある実績データが不足している可能性がある。企業はすでに債務者の債務不履行を観察している可能性があり、これらの観察が回復および他の債務者の将来の債務不履行の予想に与える影響を決定する必要がある。
- 顧客とサプライヤーの両方が経験した業務の中断、債務の返済猶予または履行強制活動は、取引の処理および決済の遅延につながる可能性がある。短期の営業債権は取引価格で認識され、結果的に実効金利(EIR)がゼロであり、したがって、回収の遅延は報告された損失引当金の増加にはならない(予想される不足を資産の EIR で割り引くことにより測定される)。しかし、これらの遅延は、全額が回収されるかどうかの不確実性をもたらし、この不確実性を ECL 測定に反映することが要求される。場合によっては、遅延が一時的なものとみなされる場合がある。これは、企業の引当マトリックスに含まれる個々の「期限経過日数」カテゴリについて以前に算定された損失率が、予想される回復を反映していない可能性があることを意味する可能性がある。
- 潜在的な経済状況のボラティリティが高いことは、営業債権の比較的短いエクスポージャー期間であっても、予想損失率を算定する際に複数の経済シナリオを検討することの重要性を高める。
- 個々の債権の債務不履行の発生が高くなることにより、ポートフォリオ全体の債権が類似の信用リスク特性を示しなくなった場合、損失率を個々の債権または債権のサブ・ポートフォリオに適用する必要がある場合がある。これにより、より細かいレベルで引当マトリックスを適用すること、および個別ベースでの債権の数を増加させることが必要になる場合がある。企業は、各債務者の ECL の見積りに確率加重の結果が反映され、個別に評価されていないすべての債権について、適切な損失引当金が引き続き集合ベースで記録されることを確認しなければならない。

上記の検討事項は、契約資産にも適用される。

その他の債権

ステージ分析は売掛金や契約資産に対して要求されない場合があるが、ほとんどの企業は、単純化したモデルではなく、ステージ分析が必要となる一般的なモデルで会計処理される金融資産を保有する。例えば、グループ内債権、グループ外の企業に対する貸付残高および事業の処分に関連する債権である。将来予測的な情報および複数の経済シナリオの影響も、このような資産にとってより大きな影響を及ぼす可能性が高い。

低い債務不履行確率は、過去には、これらに対する ECL に重要性がないことを意味していたかもしれない。これは、マイナスの経済シナリオへのウェイト付けの増加および、COVID-19 によって最も大きな影響を受ける特定の産業セクターまたは地域へのエクスポージャーを考慮すれば、もはや当てはまらないかもしれない。したがって、企業は ECL を評価する過去の方法の妥当性を再検討し、最新のインプットが使用されていることを確認する必要がある。

信用補完

信用補完は、特に債務者・債権者を支援するために設計されたさまざまな中央政府および中央銀行のプログラムの結果として、ますます普及する可能性がある。このようなスキームは、ECL の測定に影響するかどうかを評価するために慎重に分析しなければならない。債権に不可分であり別個に認識されていない信用補完のみが、ECL の測定に反映されなければならない。不可分ではない信用補完による受取額は、ECL 測定には含まれず、別個に認識される。

一般的な経済の支援または負債額の返済を支援するために債務者に直接与えられることが期待される支援は、信用補完を表すものではないが、それでも ECL 測定に影響する可能性がある(例えば、債務不履行確率の低下または債務不履行時損失率の低下を通じて)。

発行した金融保証契約

親会社は、その子会社、関連会社または共同支配企業の貸手に対して金融保証契約 (FGC) を発行し、貸手がそれらの企業の不払いによる損失を請求することを可能にすることがある。当該親会社は、プレミアムの未償却額と IFRS 第 9 号に従って算定された ECL のうちいずれか高い方で、発行した FGC についての負債を認識することが要求される。COVID-19 により債務不履行のリスクが高くなると、ECL の金額が増加することにつながる。

公正価値測定

金融商品の公正価値測定は、現在の市場状況での測定日における市場参加者の観点および市場データを反映しなければならない。落ち込んだ価格が一時的なものと考えられたとしても、観察可能な市場データは無視できない。企業は、観察可能でないインプットに基づいた公正価値測定 (レベル 3 の測定とも呼ばれる) に特に注意を払い、使用される観察可能でないインプットが、市場参加者が、該当ある場合、どのように COVID-19 の影響を、将来キャッシュ・フロー、割引率および報告日現在の資産または負債に関連するその他の重大な評価のインプットに反映しているかを確認する必要がある。

流動性リスク管理

生産の中断および売上の減少は、企業の運転資金に影響を及ぼし、債務コベナントの違反につながり、負債が流動になる可能性がある。

企業は、サプライヤーへの後払い、および金融機関が企業のサプライヤーに支払うことと交換に企業が資金を引き出すことを可能にするサプライヤー・ファイナンスおよびリバース・ファクタリングのような金融機関との取決め等の代替的な資金源の使用を含め、このリスクを管理する方法を探すかもしれない。企業が、これらのシナリオにおける銀行に対する負債が借入金ではなく買掛金または他の債務として表示するとこれまで判断していた場合、返済期間の増加は、それが引き続き適切であることを確認するために当該分類の再評価を要求する。これらのファシリティの開示は、特に企業の資金調達または存続可能性に重要性がある場合に、重要である。

また、企業は、営業債権を請求金額に対して割引金額で購入する金融機関を通じて、営業債権の早期決済を求める場合もある。このような取引は、ファクタリングした債権の認識の中止が適切かどうかを慎重に評価しなければならない。

顧客がホスピタリティおよび観光、航空業界のような悪影響を受ける業種に集中している場合、集中リスクが、特に一部の企業にとって重大である可能性がある。このような企業は、重大である場合、流動性についての潜在的な影響を明確に開示する必要がある。

企業は、運転資本の増強または管理の手法の使用が、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」により要求される流動性リスク管理の企業の開示に、どのように反映されているのかを検討しなければならない。また企業は、金融資産を運転資金のニーズのために売却する場合の IFRS 第 7 号により要求される金融資産の譲渡に関する特定の開示の要求事項、およびサプライヤー・ファイナンスおよびリバース・ファクタリングの取決めを使用する場合の支払期限の到来するおよび支払った金額の貸借対照表およびキャッシュ・フロー計算書の表示を決定する際に適用した会計方針および判断についても検討しなければならない。例えば、企業は、以下についての十分に詳細な定量的および定性的な開示を提供しなければならない。

- 現金および資金源へのアクセス (リバース・ファクタリングの取決めを含む)
- 既存の資金調達の取決めの変更または変更の可能性
- 締結された新しい取決め
- 格付けおよびその資金調達のコストおよびアクセスに影響を与える変更 (例えば、格付けが投資適格を下回る場合)

● 報告日以降の進展

サプライヤーに支払う場合より遅く金融機関に支払う選択肢を通じて流動性リスクを管理するリバース・ファクタリングの取決めによって提供されている延長された資金調達の期間に依存している企業は、当該プログラムの影響が適切に開示されていることを確実にする必要がある。金融機関が当該取決めを取りやめた場合、特に企業がすでに財政上の困難にある場合、負債を決済する企業の能力に不利な影響となり得る。

目的適合性のある場合は、企業は、流動性リスク管理の一環として、政府の支援プログラムの影響を説明しなければならない。例えば、開示には、利用可能な資金調達の金額、資金調達が利用される可能性、および資金が利用可能な期間が含まれる。

また企業は、IAS 第 7 号「キャッシュ・フローの計算書」の下で、特定の投資を現金同等物とする既存の分類を再検討する必要がある。現金同等物に分類するには、投資、例えばマネー・マーケット・ファンドが、短期の現金支払に充当する目的で保有し、容易に一定の金額に換金可能であり、価値の変動について僅少なりリスクしか負わないものでなければならない。現在の経済状況は、多くの投資の価格のボラティリティを高め、流動性を低下させる可能性が高い。

配当および自己資本の管理

IAS 第 1 号は、企業が自己資本を管理する目的、方針および手続に関する情報を開示することを要求している。COVID-19 に対応して自己資本の管理に行われた変更の開示は、多くの企業にとって目的適合性がある。

IFRS 基準に従って算定された利益を基礎として分配可能利益を制定する法域で事業を行う企業は、どのように財務諸表における COVID-19 のパンデミックの影響が、配当を宣言する能力に影響を及ぼすかを検討する必要がある。

配当の分配が停止されている場合、停止期間が終了することが見込まれる時期、または決定が見直されたことを示すことが有用である。

金融資産の分類

一部の企業は、信用リスクおよび流動性リスクを管理する戦略の一環として債権を売却することを決定するかもしれない。このような債権が「回収するために保有」として扱われ、償却原価で測定されている場合、売却の頻度と金額の増加は、企業の事業モデルに変更があったかどうか、または新しい事業モデルが開始されたかどうかを検討する必要がある。

企業は、特に、当該増加が持続することが見込まれるかどうか、または将来の売却の量が頻度または金額で減少するかどうか（例えば、売却が信用リスクまたは流動性リスクの一時的な増大に対応している場合）を、分析しなければならない。金融資産の信用度は契約上のキャッシュ・フローを回収する企業の能力に関連性があるため、その頻度および金額に関係なく、資産の信用リスクの増大による売却は、通常は回収するために保有する事業モデルと不整合であるとは考えられない。信用の悪化による潜在的な信用損失を最小化することを目的とした信用リスク管理活動は、このような事業モデルにとって不可分である。

「回収と売却のために保有」または「売却のために保有」の事業モデルの下で資産を保有する企業は、資産価値の下落または関連性する市場の流動性の低下のために、これまで予想していた売却がもはや行われることを見込まないかもしれない。IFRS 第 9 号 B4.4.3 項は、特定の資産に係る意図の変更（たとえ市況に著しい変化がみられる状況でも）も、特定の市場の一時的な消失も、企業の事業モデルの変更を表すものではないことを規定している。

事業モデルの変更をトリガーとする分類変更は、非常に稀であり、活動が企業の営業にとって重要な場合にのみ発生することが見込まれる。分類変更は、分類変更日から将来に向かって適用される

債務の条件変更

流動性の問題に対応して、企業の債務者は、企業との取決めの条件を再交渉することを求めるかもしれない。企業がこのような譲歩を認め、関連する契約上の取決めを変更する場合、条件変更による会計上の影響を評価しなければならない。同様に、報

告企業自身が、流動性および支払能力の問題を経験し、借入金またはその他の負債の条件を再交渉することを求め、既存の契約の修正(キャッシュ・フローの修正または関連するコベナントの修正)につながる。

金融負債に関しては、企業は、定性的要因とともに、当該条件変更が金融商品のキャッシュ・フローの正味現在価値に 10%を超える変化をもたらすかどうか(「10%テスト」)の評価が通常含まれる、当該条件変更が大幅であるかどうかを検討しなければならない。条件変更が大幅である場合、既存の金融負債は認識が中止され、新しい負債が公正価値で認識され、利得または損失が生じる。しかし、条件変更が大幅でない場合でも、帳簿価額の修正(当初の EIR で改訂キャッシュ・フローを割引くことにより算定される)が生じることに注意することが特に重要である。

IFRS 第 9 号には、金融資産の条件変更の会計処理について認識の中止をもたらす場合に関する具体的なガイダンスは含まれていないが、一部の企業は、10%テストを金融資産に適用し、大幅な条件変更を旧資産の消滅と新しい資産の認識として会計処理する会計方針を有している。

IFRS 第 9 号 5.5.12 項は、金融資産の条件変更が認識の中止をもたらさないシナリオに、減損の要求事項をどのように適用するかに関する具体的なガイダンスを提供している。

グループ内の資金調達の取決めが条件変更される場合は、グループ内の資本拠出または分配の識別を検討しなければならない。企業は、条件変更の前に金融資産の減損があったかどうかを判断しなければならない。その後、認識が中止された金融商品の帳簿価額と認識された新しい金融商品の公正価値との差額は、認識の中止の利得または損失と共通支配下の当事者間の資本拠出または分配に配分する必要がある場合がある。

見積キャッシュ・フローの変化

COVID-19 は、債務契約における期限前返済、延長または転換要素の行使に関する予想の変化をもたらす可能性がある。そのような要素が分離された組込デリバティブとして会計処理される場合、または金融商品全体が純損益を通じて公正価値で測定される場合(FVTPL)、それらの要素が行使される可能性の変化は公正価値評価に反映される。そのような要素が償却原価で測定される主契約の負債性金融商品の一部として会計処理される場合、改訂された予想キャッシュ・フローが金融商品の当初の実効金利で割引かれるため、純損益で認識される再測定の修正が引き続き発生する可能性がある。転換要素が資本に分類される場合、その行使に関する予想の変化は、当初の資本に計上された金額に影響はない。

ヘッジ会計

取引がキャッシュ・フロー・ヘッジ関係においてヘッジ対象として指定されている場合、企業は、当該取引が「可能性の非常に高い予定取引」であるかどうか、もしそうではない場合、発生がまだ見込まれるかどうかを検討する必要がある。COVID-19 によって影響を受ける可能性のあるキャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ対象には、以下のものが含まれる。

- 当初予測されたレベルを下回る販売または購入量
- 利息支払が当初予測した水準を下回るように、延期または取り消された債務発行の計画
- 延期または取り消された事業の取得または処分

企業が予定取引の発生の可能性がもはや非常に高くないが、まだ発生すると見込んでいる場合、企業は、ヘッジ会計を将来に向かって中止し、予定取引が発生するまで、その他の包括利益に認識され資本に累積されたヘッジ手段の利得または損失を繰り延べなければならない。予定取引がもはや発生することが見込まれない場合、ヘッジ手段の利得または損失の累計額は、直ちに純損益に振り替えなければならない。

指定されたヘッジ取引の予想される時期が変更された場合、企業は、企業のヘッジの文書化において識別されたヘッジ取引がいまだ同じヘッジ取引であるかどうかを再評価することが要求される(すなわち、当該ヘッジ取引がまだ発生することが見込まれるかどうかを評価する)。

発生の可能性が依然として非常に高いヘッジされた予定取引の時期の変更は、純損益にも影響を及ぼす可能性がある。ヘッジ対象とヘッジ手段の金額および／または時期に差が生じるため、ヘッジの非有効部分が生じる可能性がある。企業が、ヘッジ対象の時期および金額を反映する「仮想デリバティブ」を決定し、この公正価値をヘッジ手段と比較して、純損益に認識されることとなるヘッジの非有効部分の金額を算定することが一般的である。ヘッジ対象の時期および／または金額が経済状況に応じて変化するため、企業は、ヘッジの非有効部分が適切に認識されることを確保するため、仮想デリバティブを再定義しなければならない。

最後に、信用リスクがヘッジ手段とヘッジ対象との間の経済的関係から生じる価値変動に著しく優越する場合、信用リスクの増加によりヘッジ関係のヘッジの有効性評価を満たさないことになる可能性がある。

コモディティの売買契約

IAS 第 32 号、IFRS 第 7 号、IFRS 第 9 号は、金融項目である契約を主に取り扱う。しかし、これらの基準は、非金融項目を売買するいくつかの契約も取り扱う。(現金または金融商品との交換によって) 決済できる非金融項目を売買する契約は、IAS 第 32 号、IFRS 第 7 号、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる。ただし、企業の予定される購入、販売または使用の必要に従った非金融項目の受取りまたは引渡しのために締結され、引き続きその目的で保有されている契約は除く(すなわち「自己使用」のために保有される)。

供給と需要の著しい混乱は、これまでは現物決済され「自己使用」の契約として(すなわち、IFRS 第 9 号の範囲外として)会計処理することが見込まれていたコモディティまたはその他の非金融資産を購入または売却する契約の現金純額決済をもたらす可能性がある。非金融契約が「自己使用」のために保有されているかどうかの評価は継続的な評価であり、契約の開始時にのみ行われるわけではない。そのため、非金融項目(例えば、コモディティ)を売買する契約の現金純額決済は、これらの契約を IFRS 第 9 号の範囲に含め、当該契約を IFRS 第 9 号の測定の対象となる金融資産または金融負債としての分類につながる。IFRS 第 9 号では、ヘッジ関係に指定されていないコモディティ・デリバティブは FVTPL で会計処理される。

商品の売買契約が自己使用目的であるかどうかを評価する際に、当該評価が適用される契約を識別する必要がある。各契約は、その全体を評価しなければならない。例えば、企業が 100 単位の契約を有する場合でも、その使用の必要は 80 単位のみで見込まれる。企業は、通常の事業の過程で必要としない契約の一部を純額決済する意向である。このような一部の純額決済は、異なる方法で達成することができる(例えば、20 単位の相殺契約を締結する、または 100 単位の引渡しを受け、直ちに 20 単位を販売することにより)。契約全体が、企業の見込まれる使用の必要に従っていると主張できないため、契約全体が IFRS 第 9 号の範囲に含まれる。

非金融契約の純額決済は、過去の純額決済の慣行を確立している場合、他の類似の契約が自己使用の要求事項を満たさないことのみを引き起こす。純額決済の過去の慣行が何であるかは、判断の問題である。企業は、その過去の行動、過去の純額決済の理由、および相対的な頻度を考慮する必要がある。特定の状況によっては、過去に純額決済が発生したのは、合理的に予想できなかった独立した非経常的な事象の結果であると主張される可能性がある。

企業はときに、例えば石油のようなコモディティ等の、非金融項目の供給のために現金を前払いする取引を締結する。一定の状況において、前払を支払った企業の場合、非金融項目を受け取ることを見込んでおり、IFRS 第 9 号の自己使用の要求事項を満たしているため、これは非金融資産の認識につながる可能性がある。同様に、現金を受け取った企業は、非金融項目を引き渡すことを見込んでおり、IFRS 第 9 号の自己使用の要求事項を満たしているため、非金融負債を認識する可能性がある。このような契約の現金決済の見込みは、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる金融商品として会計処理し、金融資産または金融負債に分類することにつながる。

顧客との契約から生じる収益

COVID-19 のパンデミックに関連するビジネスの混乱は、企業が通常のビジネス慣行を使用して顧客契約を締結することを妨げる可能性があり、企業が強制力のある権利および義務を有するかどうかを判断することが困難になる可能性がある。さらに、顧客の多くが財政上の困難および流動性の問題を抱えているため、企業は、顧客との取決めの回収可能性を適切に評価し、変動対価（例えば、返品増加、製品またはサービスの使用量の減少、ロイヤリティの減少）に関連する見積りの変更を検討する追加の手順を策定する必要があるかもしれない。顧客を支援するためまたは財またはサービスの購入を継続するインセンティブを顧客に提供するために、企業は、(1) 購入コミットメントを減らすために契約を改訂する、(2) 顧客がペナルティなしに契約を解約することを認める、(3) 価格譲歩、将来の財またはサービスの購入の値引き、無料の財またはサービス、支払条件の延長またはロイヤリティ・プログラムの延長を提供する可能性がある。さらに、企業自体が財政上の困難および供給の混乱を経験している可能性があるため、(1) 顧客に前払いを要求する、(2) 財またはサービスの引渡しが遅れる、(3) 履行しなかった場合、サービス・レベルの合意を満たさなかった場合、または契約を終了した場合に、ペナルティを支払うまたは返金する、(4) 履行義務を充足するための予想外のコストが発生する可能性がある。したがって、COVID-19 のパンデミックにより企業とその顧客の両方が経験した状況の変化の結果として、企業は、顧客との契約から生じる収益を評価する際に、企業は以下を検討する必要があるかもしれない。

- **契約の強制可能性**—IFRS 第 15 号 9 項は、契約の当事者の承認およびそれぞれの義務を履行する確約を含む、顧客との契約を会計処理するために満たす必要のある要件を提供している。要件が満たされない場合、(1) 要件が満たされる、(2) 財またはサービスを移転する残りの義務を有しておらず、かつ顧客が約束した対価のほとんどすべてを受け取っていて返金不要である、または(3) 契約が解約されており、受け取った対価が返金不要である場合のうち 1 つが発生するまで収益を認識できない。

状況によっては、当事者が、企業の通常の取引慣行の下で契約を承認できない場合がある。例えば、企業または顧客の社員が対応できないか、またはそれ以外により署名を提供できないため、企業は契約を締結する際に通常取得する署名を取得できない場合がある。したがって、承認プロセスが、企業とその顧客との間で強制可能な権利および義務を有する契約を生じさせるかどうかを慎重に評価することが重要である。この決定を行う際に、企業は弁護士への相談を検討するかもしれない。強制力のある権利と義務が存在しない場合、特定の条件が満たされるまで、収益を認識することはできない(前の段落を参照)。

また、特定の異常な状況でペナルティの発生なしに契約を解約することを認める「不可抗力」条項の効力も、検討する必要がある。

- **回収可能性**—顧客との契約は、移転する約束した財またはサービスと交換に権利を得ることとなる対価のほとんどすべてを、企業が回収する可能性が高く(probable)ない限り存在しない。当該対価の回収可能性は、価格譲歩が信用リスクの結果として提供される場合でも、変動対価として評価される見込まれる価格譲歩(黙示的な譲歩を含む)考慮した後に評価しなければならない。さらに、回収可能性の分析は個別の契約レベルで実施される一方で、企業は、評価において類似契約のポートフォリオ(例えば、リスクプロファイル、顧客の規模、業種、地域)を参照する場合がある。例えば、企業が類似の契約のポートフォリオの 90% に対してほとんどすべての対価を回収する可能性が高く、企業が対価が回収される可能性が低い特定の契約を識別できない場合(すなわち、リスクはすべての契約で同じである場合)、企業は当該ポートフォリオに含まれるすべての契約について回収可能性の閾値を満たしていると結論付けることができる。しかし、企業は、回収可能性の要件を満たしていない特定の契約に関連する証拠を無視してはならない。その場合、それら特定の契約を別個に評価しなければならない。さらに、ポートフォリオ・アプローチの下で同様の契約かを決定する際には、企業は以前よりも詳細なレベルで契約を分解することを検討する必要がある場合がある。例えば、企業が過去に業種別に契約を分解していない可能性があるが、一部の産業(例えば、ホスピタリティ、旅行)が他の産業よりも大きな影響を受ける可能性があるという根拠に基づいて、その分解を再検討する可能性がある。

事実および状況の重大な変化がない限り、企業は、契約が契約開始後に IFRS 第 15 号 9 項の要件を満たしているかどうかを再評価してはならない。COVID-19 のパンデミックの影響により、顧客または顧客のポートフォリオの支払能力が著しく悪化

した場合、企業は回収可能性を再評価しなければならない。例えば、顧客が流動性の問題または信用格付けの格下げを経験した場合、企業は、これらの状況が短期的な性質であるか、または顧客が支払う能力を有する可能性がもはや高くないという判断につながるかどうかを慎重に評価する必要がある。パンデミックの影響に伴う重大な不確実性のために、企業は、行った判断および検討したデータまたは要因を文書化することが重要である。例えば、財政上の困難にある特定の顧客が政府援助を受けて流動性ポジションを改善すると、企業が判断する可能性がある。企業が回収可能性の可能性が高くないと結論付けた場合、顧客との契約は存在しなくなり、したがって、企業は IFRS 第 15 号の 5 ステップ・モデルで収益を認識できない。その後の期間に回収可能性が高くなり、IFRS 第 15 号の他の要件が満たされている場合、企業は再び収益の認識を開始することができる。強制可能な契約が存在しない場合に、収益を認識するために満たす必要がある条件については、上記の契約の強制可能性に関する議論を参照いただきたい。

- **契約変更**—企業は、顧客との契約における強制力のある権利または義務を変更することができる。例えば、企業は顧客に価格譲歩を与えるかもしれない。その場合、企業は、当該譲歩が契約の開始時点で存在した変動性の解消（すなわち、変動対価に関連する取引価格の変更）、または当事者間の権利および義務を変更する契約変更によるものであるかどうかを検討しなければならない。COVID-19 パンデミックの結果としてのみ提供される価格譲歩は、当事者の権利と義務を変更する契約変更を表す可能性が最も高い。逆に、可能な限り常に予測され、変動対価としてすでに処理されていた価格譲歩は、価格譲歩が COVID-19 によって引き起こされたかもしれない場合でも、引き続き変動対価として会計処理する（以下の変動対価に関する議論を参照）。

さらに、企業は契約の範囲を変更するかもしれない（例えば、最低購入コミットメントを減らすことにより）。契約変更において増分手数料によって財またはサービスが契約に追加される場合、企業はまず、IFRS 第 15 号 20 項に従って、契約変更が独立した契約として会計処理されるかどうかを評価しなければならない。このような条件変更は、追加された財またはサービスが独立販売価格で価格設定されている場合、独立の契約であり、契約の状況を反映するように調整される場合がある（例えば、追加の販売コストがないための値引き）。この決定を行う際には、企業は、現在の経済環境を考慮して、財またはサービスの独立販売価格が変動したかどうかを検討しなければならない。財またはサービスの独立販売価格の変動は、これらの契約が条件変更されている場合を除き、以前の契約に影響を与えない。

しかし、契約に対する唯一の変更が取引価格の引下げである場合、または契約変更がそれ以外の IFRS 第 15 号 20 項を適用する独立した契約ではない場合、企業は、契約変更が、(1) 残りの財またはサービスが別個のものであるため、古い契約の解約および新契約の創出（将来に向かっての会計処理をもたらす）、(2) 残りの財またはサービスが別個のものでないため、当初の契約に対する累積的キャッチアップ調整、または (3) (1) と (2) の組合せのいずれかとして会計処理しなければならないかを決定するために、IFRS 第 15 号 21 項のガイダンスを評価しなければならない。すべての履行義務が充足されている場合、価格譲歩は、IFRS 第 15 号 87 項から 89 項に従って、取引価格の変更として処理される。

- **変動対価**—変動対価には、リベート、値引き、返金（製品返品を含む）、価格譲歩、およびペナルティが含まれる。IFRS 第 15 号 56 項に従って、変動対価に関する不確実性が解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い（highly probable）範囲（またはその範囲まで）でのみ、取引価格に変動対価の金額を含めなければならない。さらに、企業は、各報告期間において、見積った取引価格を見直さなければならない。企業は、(1) 履行する能力、(2) 経済状況の悪化に起因する顧客行動の予想される変化を検討しなければならない。例えば、企業は、製品返品の増加、財またはサービスの使用量の減少、ロイヤリティの減少、遡及的価格保護条項の発動の増加、クーポンの償還率の変更または数量リベートまたは履行ができないこと（例えば、適時に財またはサービスを引き渡すことができないまたはサービス・レベルの合意を満たすことができない）に関連した契約上のペナルティまたは損害賠償を支払う可能性がある場合、企業は見積った取引価格を見直すことと検討する必要がある場合がある。特定の状況では、企業のペナルティまたは損害賠償の見積りは、不可抗力条項によって限定される可能性がある。さらに、企業は、マイルストーン支払い、業績ボーナス、更新に基づくトレイル・コミッション、またはその他の業績関連手数料を達成できるかどうかを再検討する必要がある可能性がある。

見積った取引価格の引下げがある場合、見積りの変更により、変動対価としてこれまで認識されていた金額について、（例えば、返品引当金の増加の結果として）収益が戻入れられることにつながる可能性がある。

企業は、見積った取引価格の減額を契約のすべての履行義務に配分する必要がある場合がある。ただし、見積った変動対価の変動が、IFRS 第 15 号 85 項、86 項および 89 項に従って、履行義務のうちの 1 つだけまたは複数(しかし全部ではない)に履行義務(または別個の財またはサービス)関するものである場合を除く。(例えば、引渡し遅延に対するペナルティが、契約の一部の財またはサービスにのみ関連付けられる場合)。さらに、減額が小さすぎるため、認識した収益の累計額の重大な戻入れにならない場合、変動対価の制限を適用する際に、見積った取引価格の減額を認識する必要がない場合がある。パンデミックが企業とその顧客に及ぼす影響に関連する重大な不確実性のため、企業が変動対価の適切な見積りを行うのは困難であるかもしれない。したがって、契約の回収可能性の評価と同様の方法で、企業は、行った判断および検討したデータまたは要因を文書化し、どのように変動対価の見積りを制限しているかを慎重に検討していることを確認しなければならない。

さらに、企業は、価値が低下した顧客からの現金以外の対価(例えば、株式)を受け取る権利を有する場合がある。企業の会計方針が契約開始時の見積公正価値で現金以外の対価を測定する場合、価値の低下のみによる契約開始後の現金以外の対価の公正価値の変動は、変動対価ではなく、取引価格に反映されない。むしろ、現金以外の対価は、適用される IFRS 基準の下で会計処理しなければならない。

加えて、契約に基づいて将来のペナルティが発動される可能性がある(possible)場合(例えば、財またはサービスの引渡しの遅延の結果として)、これは、ペナルティが発生する可能性が非常に高いまたはペナルティが重大な戻入れにならない程度に小さい場合以外は、履行義務に配分される取引価格の見積りを減額させる。取引価格の減額が要求される場合、変動対価を特定の履行義務に配分すべきか(例えば、遅延が見込まれる特定の引渡し)またはすべての履行義務に配分すべきかどうかを決定するために、IFRS におけるガイダンスを検討することが重要である。

- **重要な権利**— 売上の減少を緩和するために、企業は、将来の財またはサービスの値引きを含む、顧客に販売インセンティブを申し出る場合がある。この状況では、企業は、将来の財またはサービスの購入に対する販売インセンティブが、(1) (明示的か、顧客側に契約開始時に販売インセンティブを受け取るという合理的な期待があるため黙示的かを問わず) IFRS 第 15 号 B40 項に従った現在の収益契約に関連付けられている重要な権利、または(2) IFRS 第 15 号 72 項と整合する方法で交換時(すなわち、関連する財またはサービスについての収益が認識される時)に将来認識される値引きを表すかどうかを評価しなければならない。

さらに、新規契約または条件変更された契約の場合、企業は、重要な権利の独立販売価格の新しい契約の見積もりを見直す(例えば、企業が使用期間を延長したまたは顧客に追加のインセンティブを提供したため)、またはその未行使の仮定を再評価する必要がある(例えば、拡張または予想される使用パターンの変更のため)。例えば、企業は、顧客がポイントを使用する能力を拡張することによって、そのロイヤルティ・プログラムを変更する場合がある。この変更により、企業が使用する未行使の仮定を再評価することが要求される場合がある。

- **重大な金融要素**— 財およびサービスの購入の購入にあたり流動性の問題が発生している顧客を支援するために、企業は、支払条件の延長を提供する場合がある。同様に、流動性の問題がある企業は、当該企業が約束した財またはサービスを履行するために、顧客に前払いを要求する場合がある。そのような状況では、企業は、IFRS 第 15 号 60 項から 65 項に従って重大な金融要素が存在するかどうかを評価しなければならない。企業が既存の顧客契約の支払条件を変更する場合は、上記で説明した価格譲歩に関するガイダンスを検討しなければならない。さらに、支払条件の延長は、それ自体では契約が回収可能ではないことを示すものではないが、企業は、上記の回収可能性に関する議論で示したように、回収可能性を評価するための手続きを検討する必要があるかもしれない。
- **黙示的な履行義務**— 企業は、契約において明示的に約束されていない無償の財またはサービスを提供することにより、顧客を支援する可能性がある。IFRS 第 15 号 24 項と整合する方法で、企業は、顧客との契約に、企業が財またはサービスを移転するという顧客の妥当な期待を創出する取引慣行、公表した方針または具体的な声明により含意されている約束した商品またはサービスが含まれているかどうかを決定しなければならない。

また、企業が顧客との以前の契約の一部ではない無料の財またはサービスを顧客に提供する場合もある（すなわち、以前の契約が締結されたとき、それらの財またはサービスを提供する明示的または黙示的な義務はなかった。）。企業は、追加の約束した財またはサービスが、既存の顧客契約の変更であるか、既存の契約とは別に発生したコストであるかを慎重に評価しなければならない。このような状況では、IFRS 第 15 号 17 項の契約の結合のガイダンスを検討することが役に立つかもしれない。当該ガイダンスは、(1) 契約が単一の商業的目的を有するパッケージとして交渉されている、(2) 1 つの契約で支払われる対価の額が、他の契約の価格または履行に左右される、(3) 他の契約の財またはサービスと結合すると、単一の履行義務となる 1 つの契約における財またはサービスがある場合に、同じ顧客（または顧客の関連当事者）との契約を結合することを規定している。さらに、企業は、無料の財またはサービスを提供する取決めの実質、および当該取決めに独立の取引としてまたは契約変更として会計処理することが、既存の契約で顧客に約束した財またはサービスに関連する収益の認識を忠実に描写するかどうかを検討しなければならない。多くの場合、（顧客との新たに締結した別の契約の一部ではない）COVID-19 のパンデミックの結果としてのみ顧客に提供される無料の財またはサービスは、特に、広範なベースでかつ顧客と交渉していない場合（例えば、インターネット・サービス・プロバイダーが、在宅勤務および自宅学習活動をサポートするために、3 か月間すべての顧客に追加の料金なしに毎月のデータ利用可能枠を増加する。）、契約変更とはみなされない。しかし、企業は、将来の契約において黙示的な約束を創出する慣行を策定したかどうかを判断する必要があるかもしれない。

- **収益の認識**—供給の混乱の可能性またはその他の状況のために、企業が適時に履行義務を充足することができない場合、収益認識の時期を再検討する必要がある可能性がある。収益は、財またはサービスの支配が顧客に移転するまで（すなわち、顧客が財またはサービスの使用を指図し、当該財またはサービスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有する場合）認識できない。例えば企業は、政府が義務付けた休業のために、その待機義務を充足することができない場合がある（例えば、ヘルス・クラブの一時休業）。その状況では、企業は、履行できるようになるまで収益の認識を停止する必要がある可能性がある。さらに、企業は、取引価格に影響することとなる契約上のペナルティがあるかどうかを判断しなければならない。場合によっては、企業がその履行義務を完全に充足できず、繰延収益の代わりに、(1) 契約の解約、(2) 完全に充足されなかった履行義務について以前に認識していた収益の戻入れ、および(3) 返金負債の認識（またはペナルティの支払による追加の負債）の認識につながる可能性がある。

時に、財またはサービスの移転の遅延は、顧客または他の外部要因によって引き起こされる場合がある。たとえば、出荷の遅延または製品の受領ができない（例えば、倉庫担当者が対応できない）ために、顧客が製品の物理的占有を獲得できない場合がある。このような場合、企業は、製品の支配が移転する時点（例えば、出荷前または出荷後）を、慎重に検討しなければならない。さらに、顧客が製品の物理的占有を得られない場合、企業が、請求済未出荷のペースで製品を保持することを要求する場合がある。この状況では、企業は、IFRS 第 15 号 B79 項から B82 項の請求済未出荷のガイダンスを検討する必要があることとなる。

また、企業は、一定の期間にわたり充足される履行義務を履行する際に、予想外のコストが発生する場合もある。企業が、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するインプット法としてこれまでに発生したコストを使用している場合、非効率性またはエラーの結果として異常または過剰なコストが発生している場合、追加コストを相殺するために、実行された作業に帰属する収益が増加しないことを注意深く確認しなければならない。特に、IFRS 第 15 号 B19 項(a)は、コストに基づくインプット法を使用する場合、企業は「企業の履行における重大な非効率に起因する」コストが発生した場合に、進捗度の測定値を修正する必要がある場合があることを規定している。

- **開示の要求事項**—上記の状況の多くは、企業の開示に影響する可能性がある。これには、減損による契約資産の重大な変動の開示、重大な支払条件（重大な金融要素を含む）、および企業が残存履行義務（解約された取引または顧客との契約として会計処理する IFRS 第 15 号 9 項の要件を満たさない取引を除外する）について収益を認識すると見込んでいる時期が含まれるが、これらに限定されない。COVID-19 のパンデミックによって生じる不確実性のレベルを考慮すると、企業は特定の重要な見積もりを行うことが困難であるかもしれない。

したがって、収益契約を会計処理する際に行った重要な判断および見積りを開示することが重要である（例えば、回収可能性の評価、変動対価の見積もりおよび制限、返品についての義務の測定、返金、および他の同様の義務。一定の期間にわたり

認識される履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定、および独立販売価格および重要な権利の未行使の仮定の算定)。

リストラクチャリング計画

困難な経済環境において資金調達の困難に直面している場合、企業は、事業の一部の売却または閉鎖、営業の(一時的または永久的な)ダウンサイジングのようなリストラクチャリング計画を検討または実施している可能性がある。このような計画では、以下を含む、多くの問題を検討することが要求されるかもしれない。

- 企業が、リストラクチャリングについての詳細な公式な計画を有しており、当該計画の実施を開始することまたは影響を受ける人々に対してその主要特徴を発表することによって、企業がリストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待を、影響を受ける人々に惹起している。これらの要件の両方が満たされた場合、かつその場合にのみ、リストラクチャリング引当金を認識しなければならない。
- 事業のどの部分も現状のままで直ちに売却が可能であり、1年以内にそのような売却を完了する可能性が非常に高い。そうである場合、処分することとなる資産および負債は、IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」を適用して売却目的保有に分類し、売却コスト控除後の公正価値が帳簿価額よりも低い場合、売却コスト控除後の公正価値に評価減する。

不利な契約の引当金

未履行契約の開始時点で、契約の両当事者は、契約に基づき発生するコストと同等以上の便益を受けることを見込んでいる。COVID-19の影響により、契約による義務を履行するための不可避免的なコストが受け取ると見込まれる便益を上回り、不利な契約となる可能性がある。IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」は、不利な契約に関する引当金の認識を要求している。

不利な契約の引当金が要求される可能性がある契約の例には、以下が含まれる。

- 感染したスタッフ、検疫の対象者、またはそれ以外の移動の制限を受けたスタッフの交替など、顧客契約を履行するためのコストの増加。またはサプライチェーンの問題のため、より高い価格で代替的な原料を購入する必要性
- 開始日より前のリース契約

不利な契約のために認識された引当金は、契約から解放されるための最小の正味コスト、すなわち以下のいずれかのうち低い方を反映しなければならない。

- 契約履行のコスト
- 契約不履行により発生する補償または違約金

ただし、契約に専用の資産が含まれる場合、別個の引当金は、当該資産に関する減損損失が認識された後にのみ認識される。

契約から解放されるための最小の正味コストを算定する際に、企業は、特定の異常な状況で違約金を負うことなく、契約を終了することを可能にする契約の条件に注意を払わなければならない(「不可抗力条項(force majeure)」)。契約にCOVID-19のパンデミックにより成立できるような不可抗力条項が含まれている場合、企業はさらなる義務を回避できるため、契約が不利ではない可能性がある。

引当金は、以下に関して認識してはならない。

- 指定された引渡日までに財が供給されていない場合に発生する、引渡し遅延の違約金のような収益契約の条件に関する不履行に対する違約金: そのような違約金は収益に影響する変動対価を構成するため、IFRS 第15号により会計処理され、その

ため IAS 第 37 号の範囲には含まれない。違約金がすでに発生している場合であっても、関連する負債は IFRS 第 15 号により会計処理され、IAS 第 37 号における引当金として会計処理されない。(顧客との契約から生じる収益の変動対価を参照)しかし、契約が違約金条項の結果として、全体的に不利になった場合、結果として見込まれる正味の損失に対する引当金を認識しなければならない。

- 開始日の後に不利になるリース(IFRS 第 16 号「リース」の第 6 項に従って会計処理される短期リースおよび少額資産のリースを除く):これらのリースは、その代わり、IFRS 第 16 号の一般的な要求事項を適用して処理される。例えば、企業は、IAS 第 36 号を適用して ROU 資産の減損を算定し、認識する。しかし、別個に会計処理される非リース要素に対して、不利な契約の引当金を認識する必要がある場合がある。
- 将来の営業損失:IAS 第 37 号は、将来の営業損失に対する引当金の認識に関する 2 つの禁止事項を定めている。
 - 一般的な禁止事項は、現在の義務がなく、したがって負債がないという理由による(ただし、将来の営業損失の見込みは、資産が減損しているかどうかをテストする必要性を示している可能性がある)。
 - リストラチャリングの日までの将来の営業損失に関する特定の禁止事項(これも、損失が不利な契約に関連している場合を除き、現在の義務がないことが理由である)。

保険による補償

COVID-19 のパンデミックに起因する損失を被る企業は、保険による補償を受ける権利がある場合がある。例えば、医療保険請求の増加、資産の減損、または株主訴訟に伴う損失は、多くの企業により被保険損失と考えられるかもしれない。さらに、企業は、事業の停止による逸失利益のカバーを提供する事業中断保険を有している場合がある。また、現在の義務を有する企業が、例えばリスクをカバーするために手配された保険契約、契約の損害賠償条項、またはサプライヤーにより提供される製品保証を通じて、他の者から支出の一部または全部の補填を求めることができる場合もある。

補填の認識の基礎は、発生した資産は関連する義務とは別であるというものである。偶発資産に関する IAS 第 37 号の要求事項と整合し、そのような補填は、企業が義務を決済した場合に受け取ることがほぼ確実である場合にのみ認識されるべきである。

補填資産の金額ではなく、補填資産の存在がほぼ確実でなければならないことに注意すべきである。企業は、特定の引当金をカバーする保険を有していることがほぼ確実であるかもしれないが、保険会社から受け取る正確な金額は確実ではないかもしれない。可能性のある補償の範囲について、企業が信頼性のある見積もりに到達できる限り、最終的に受け取った金額が異なる可能性がある場合でも、これを資産として認識することができる。

しかし、保険による補償の可能性がほぼ確実であるという結論は、重要な判断を伴い、関連するすべての事実と状況に基づかなければならない。補填資産の認識の閾値が満たされているかどうかを判断する際に、企業は、特に、保険会社の支払能力を理解し、支払いの可能性を評価するために、検討中の請求の種類に関連する、保険会社との十分な対話および過去の経験を有することが必要である可能性が最も高い。損失が保険を通じて回収可能と考えられるかどうかを評価する際に、企業が直面する可能性のあるその他の潜在的な課題には、(1)パンデミックに起因する損失がカバーされている事象から特に除外されているかどうかを検討する必要性、(2)異なる会社からの保険の複数の層を含む、カバーの範囲および制限、(3)保険会社がカバーに異議を申し立てる範囲(もしあれば)が含まれるが、これらに限定されない。

弁護士との相談も必要となる場合がある。

補填資産が認識される場合、その表示は次のとおりである。

- 財政状態計算書では、別個の資産が認識される(これは引当金の金額を超えてはならない)。
- 純損益には、正味の金額が表示され、補填を控除した義務の予想コストとなる。

リース契約

COVID-19 のパンデミックの結果として、特定の企業では、小売店およびショッピング・エリアでの消費者の往来の大幅な減少、または検疫措置および他の政府の指令による無期限の閉鎖を経験している。

使用权(ROU)資産の減損は、事業の閉鎖、サプライチェーンの混乱、または原資産の使用から得ることが見込まれる将来のキャッシュ・フローに悪影響を与えるその他のパンデミックによる影響の結果として、発生する可能性がある。原価モデルを適用して測定された ROU 資産は、取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を控除(およびリース負債の特定の見直しについて調整)して計上される。減損は、上記で説明した IAS 第 36 号 の要求事項を適用して評価される。

一部の影響を受ける市場の借手は、賃料の減額またはその他の経済的インセンティブを受けている。

一般的に、賃料減免(lease rent concessions)に対する会計処理は、(1)借手が経済的救済を受ける権利があったかどうか(すなわち、契約上の取決めまたは法律が強制可能な権利を提供する)か、または(2)救済が、当初の契約の外で与えられるかまたは交渉されたかによって異なる。リースに救済の権利が含まれているかどうかを判断する際には、異常な事象の発生に対応する契約条項(例えば、不可抗力条項または同様の規定)を検討しなければならない。取決めの複雑さおよび該当する法域の法的枠組みにより、企業は弁護士の支援が必要となるかもしれない。

当初の契約の外で与えられたか交渉された経済的救済は、リースの条件変更を表す可能性が最も高く、その場合、借手は IFRS 第 16 号 44 項から 46 項の要求事項を適用し、貸手は、ファイナンス・リースが条件変更された場合には IFRS 第 16 号 79 項および 80 項の要求事項を、オペレーティング・リースの場合は IFRS 第 16 号 88 項の要求事項を適用する。

借手にとって、これは、経済的救済がリース料にのみ影響しリースの範囲を変更しない場合(すなわち、リースされている資産またはリース期間に変更がない場合)、リース負債は改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことにより再測定され、使用权資産に対して対応する修正を行う。

COVID-19 のパンデミックの金融における影響に対処するために導入している経済刺激策では、多くの法域において低金利に誘導しており、リースの条件変更後に認識しなければならないリース負債はより多額となるかもしれない。割引率の低下の影響は、IFRS 第 16 号の移行に全面適応アプローチを採用した企業に特に顕著になる。現在の経済状況は、ROU 資産の減損をテストする必要性につながる可能性が高く、実際に減損損失の結果となる可能性がある。

さらに、異なる減免および救済のある多くの法域における多数のリースを見直すことの運用上の課題は、過小評価するべきではない。

契約上または法的権利のために借手が経済的救済を受ける権利を有する場合、救済は、発生した期間に変動リース料(すなわち、マイナスの変動リース料)として扱われる。その後、関連する変動性または条件が解消されたときに、借手は変動リース料を純損益に認識する。

上記の議論は、(契約上または交渉を通じて)貸手から受け取った救済に対応する。一部の法域では、テナントの救済は経済を支援するための補助金として政府により提供される。借手が政府から直接救済を受け取った場合、テナントの救済は IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」を適用する政府補助金として会計処理される。政府の救済が、その後借手にそれを渡す貸手に提供される場合、当該貸手が代理人として行動しており、借手の救済が政府補助金であるか、または借手の救済が貸手から提供され、したがってリースの条件変更であるかどうかを確認するために、慎重な評価が必要である。

IFRS 第 16 号の修正「COVID-19 に関連した賃料減免」

2020 年 5 月 28 日 IASB は、借手が、COVID-19 に関連した賃料減免がリースの条件変更であるかどうかの評価を行わないことを選択することを可能にする実務上の便法を追加する、IFRS 16 の修正を公表した。貸手が利用可能な実務上の便法はない。

この選択を行う借手は、COVID-19に関連した賃料減免から生じるリース料の変更を、当該変更がリースの条件変更でないかのように IFRS 第 16 号を適用して会計処理する場合と同じ方法で会計処理しなければならない。

実務上の便法が適用されるのは、COVID-19 の直接の結果として生じる賃料減免に対してのみであり、かつ、下記の条件のすべてが満たされる場合のみである。

- リース料の変更により生じる当該リースの改訂後の対価が、当該変更の直前のリースの対価とほぼ同額であるか、またはそれを下回ること。
- リース料の減額が、当初の期限が 2021 年 6 月 30 日以前に到来する支払いにのみ影響を与えること（賃料減免が、2021 年 6 月 30 日以前のリース料の減額と 2021 年 6 月 30 日より先のリース料の増額を生じさせる場合には、この条件を満たすことになる）。
- 当該リースの他の契約条件に実質的な変更がないこと。

実務上の便法を適用することを選択する借手は、IFRS 第 16 号 2 項により、同様の特性を有し、かつ同様の状況にあるすべてのリース契約に実務上の便法を整合的に適用することを要求されることになる。

当該免除を適用する借手は、実務上の便法が条件を満たすすべての賃料減免に適用されていること、もしくは、すべての賃料減免に適用されていない場合には、実務上の便法を適用している契約の性質に関する情報を開示することを要求される。また借手は、実務上の便法を適用している賃料減免から生じるリース料の変更を反映するために、純損益に認識した金額を開示しなければならない。

借手は、本修正を 2020 年 6 月 1 日以後に開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められ、2020 年 5 月 28 日時点で発行が未だ承認されていない財務諸表も含まれる。

借手は遡及的に本修正を適用し、本修正の適用から生じる差異を、借手が本修正を最初に適用する事業年度の期首現在の利益剰余金（または、適切な場合には、資本の他の内訳項目）の期首残高に認識することを要求される。

本修正のさらなる情報については、[IFRS in Focus「IASB が、COVID-19 に関連した賃料減免 \(rent concessions\) について、IFRS 第 16 号の修正を最終化」](#)を参照いただきたい。

免除を適用するリース料の変更の会計処理

実務上の便法を適用する借手、一般的に以下のように会計処理する。

- リース料の免除または放棄は、変動リース料として会計処理する。また、借手はその結果、リース負債のうちリース料の免除によって消滅した部分の認識の中止を行い、対応する利得を純損益に認識する。
- ある期間のリース料を減額するが、他の期間における金額を比例的に増加するようなリース料の変更（リース全体の対価は変更せずに、個々の支払いの時期のみを変化させる場合）は、引き続きリース負債についての利息の認識と貸手に対して行った支払についてリース負債を減額するように会計処理する。

リース料がある期間で減額され、その後の期間にそれよりも少ない額だけ増加する場合（したがって、合計対価は少なくなる場合）、リース料の変更は支払の免除とリース料の繰延の両方を含んでいる。実務上の便法を適用する借手は、改訂後キャッシュ・フローに当初の割引率を使用して、改訂後のリース負債残高を測定する。リース負債の帳簿価額の変動は、利得として純損益に認識される。

IFRS 第 16 号 BC205F 項に示されるように、借手が実務上の便法を適用して認識するリース負債は、貸手に支払われる将来のリース料の現在価値を表す。

IASB の教育文書

上記の IFRS 第 16 号の修正は、借手に、COVID-19 の直接の結果として生じ、他の特定の要件を満たす賃料減免に適用する実務上の便法を提供している。

2020 年 4 月 10 日、IASB は、COVID-19 に関連した賃料減免および生じる可能性のある会計上の論点についての、より全般的な[教育文書](#)を公表した。IASB の教育文書は、実務上の便法以外の IFRS 第 16 号の要求事項を反映している。

全般的に、借手は、上記の IFRS 第 16 号の修正が、特定の要件を満たす賃料減免についてのより具体的で関連性のあるガイダンスの源泉であることに気が付く。しかし、教育文書は、貸手や上記の IFRS 第 16 号の修正の下で会計処理される要件を満たさない賃料減免に直面する借手にとって関連性がある場合がある。

教育文書の主要なポイントは以下のとおりである。

- リース料の変更がリース契約自体の変更または適用される法律または規制の変更によるものかに関係なく、リース料の変更は同じように分析される。
- リースの条件変更は、リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲の変更および／またはリースの対価の変更がある場合に生じる。
- 「リースの範囲の変更の例としては、1 つまたは複数の原資産を使用する権利を追加または解約すること、契約上のリース期間の延長または短縮がある。レント・ホリデイまたはリース料の減額のみでは、リースの範囲の変更ではない。」
- 「リースの対価に変更があったかどうかを評価する際に、企業はリース料の変更の全体的な影響を検討する。例えば、借手が 3 か月間リース料を支払わない場合、その後の期間のリース料は、リースの対価が変わらないことを意味するように比例的に増加する場合がある。
- 条項の影響がこれまで予期されていなかったものであっても、リース料の変更は、当初の契約または適用される法律および規制の条項に基づく場合には、リースの条件変更ではない。代わりに、このような賃料減免の影響は、通常、変動リース料として会計処理される。
- リース料の変更がリースの条件変更である場合、借手は IFRS 第 16 号 44 項と 45 項を適用し、貸手は IFRS 第 16 号 79 項と 80 項、または IFRS 第 16 号 87 項を適用する。
- リース料の変更によりリースに基づく借手の義務の一部が消滅する結果となった場合、借手は IFRS 第 9 号 3.3.1 項を適用して、リース負債の一部の認識を中止すべきかどうかを判断する。

賃料減免の影響についての追加ガイダンスは、iGAAP on DART で入手可能である。

連結

COVID-19 のパンデミックにより、他の法的企業に対する報告企業のガバナンスの権利を変更し、それによって連結についての会計上の結論に影響する可能性のある特定の取引または事象が生じるかもしれない。

特に、ローン契約は、借手がローン・コベナンツに違反する、および／またはローン契約に基づく支払が不履行になった場合に行使可能になる貸手の権利（例えば、借手が担保として提供する資産を差し押さえる権利）を通常与える。多くの場合、このような権利は「防御権」とみなされ、その結果、貸手に借手に対するパワーを与える（その結果、借手を支配する）とはみなされない。しかし、状況によっては、当該権利は単に防御的ではなく、違反または債務不履行の発生にあたって貸手に借手に対するパワーを与えるかもしれない。

ローン契約に基づく貸手の権利が、借手による債務不履行またはローン・コベナントの違反時に強制可能である場合、状況によっては、貸手は借手に対する支配を獲得する。ローンが債務不履行になるまたはコベナントに違反した場合に、貸手が借手に対するパワーを獲得しているかどうかを判断する際に、貸手は以下を検討しなければならない。

- 貸手の権利が、債務不履行または違反の前後の両方で本質的に防御的とみなされ、したがって貸手に借手に対するパワーを与えないかどうか。
- 貸手の権利が、債務不履行または違反の結果として、貸手に借手に対するパワーを与えるように修正されているか。
- ローン契約の条件が、債務不履行または違反の場合にパワーを与えるように当初から設計されているかどうか。

当該権利が、債務不履行または違反が発生した場合に借手に対するパワーを与える場合、支配の他の 2 つの要素が存在するならば(すなわち、変動リターンに対するエクスポージャーまたは権利、および投資者のリターンに影響を及ぼすようにパワーを用いる能力)、貸手は当該企業に対する支配を有する。

報告期間の相違および会計方針の整合性

IFRS 第 10 号「連結財務諸表」は、連結財務諸表の目的で、子会社の報告日は連結財務諸表の日付に一致することを要求している。ただし、実務上不可能な場合を除く。この場合、親会社は、子会社の財務諸表の日付と連結財務諸表の日付との間に生じる重要な取引または事象の影響を調整した、子会社の直近の最新の財務諸表を使用して子会社の財務情報を連結しなければならない。いかなる場合でも、子会社の財務諸表と連結財務諸表の日付の差異は 3 か月を超えてはならず、報告期間の長さおよび財務諸表の日付の差異は毎期同一でなければならない。

IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」には、投資者または共同支配投資者が持分法を適用する際に使用する、関連会社または共同支配企業の財務諸表に関する同様の要求事項が含まれている。

現在の状況では、子会社の報告日と連結財務諸表の報告日(または持分法投資先の報告日と投資者の報告日)の間にタイムラグがある場合、子会社の財務諸表(または持分法投資先)の調整が要求される期間中に、重要な取引または事象が発生する可能性がより高くなる可能性がある。

現地の会計基準設定主体および規制当局が、COVID-19 の影響を会計処理することに関する IFRS 基準の特定の要求事項についての追加のガイダンスを公表または救済措置を提供している場合がある。このような場合には、子会社、関連会社および共同支配企業の財務諸表は、連結の目的および持分法会計の適用のため、統一的な会計方針を適用することを確保するために修正が必要となる。

子会社が異なる報告期間の財務諸表を作成する場合、子会社の財務諸表をレビューして、グループの報告期間の末日に、項目が流動または非流動に正しく分類されていることを確認する必要がある。例えば、子会社の財務諸表において修正を要しない事象と判断されるコベナント違反は、コベナント違反の日の後の日に作成され、貸手が連結財務諸表の日付から少なくとも 12 か月間返済を要求する権利を放棄していない場合、連結財務諸表において影響を受ける負債の分類変更が要求される可能性がある。

取得および処分

企業結合

COVID-19 パンデミックは、企業結合を含む、金融取引の完了に遅延を生じさせている可能性がある。企業結合は、取得企業が被取得企業の支配を獲得した日に認識される。取得日の適切な識別は、取得企業が被取得企業の連結を開始する日であるため、重要である。また取得企業が、移転した対価および取得した識別可能な資産、引き受けた負債および非支配持分および従来保有していた被取得企業の持分を、一般的に公正価値で測定する日でもある。

処分および遊休資産

現在の状況では、企業は資金を調達する手段として特定の資産または資産のグループを処分しようとする、または特定の資産が遊休となるまたは活発な使用をやめる可能性がある。他の企業は、COVID-19 パンデミックの前に資産を処分することを意図していたが、現在、買手を特定するまたは売却を完了する際に困難に直面している。

IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」は、売却目的で保有する資産（または処分グループ）は減価償却せず、帳簿価額と売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い金額で測定し、財政状態計算書において区分して表示することを要求している。資産（または処分グループ）を売却目的保有に分類するには、直ちに売却が可能であり、売却の可能性が非常に高くなければならない。特に、売却は、売却目的保有への分類の日から 1 年以内に完了した売却として認識される要件を満たすことが見込まれていなければならない。

このセクションで説明する要求事項および条件が満たされなくなったため COVID-19 パンデミックより前に売却目的保有として分類されていた資産（または処分グループ）が、そのような分類の条件を満たさなくなったと企業が決定する場合、当該資産（または処分グループ）は、将来に向かって売却目的保有カテゴリーから除去しなければならない。当該資産（または処分グループ）の帳簿価額は、減損損失を考慮の上、売却目的保有に分類されていなかったとした場合に認識されたであろう金額に修正される。

IAS 第 16 号 55 項に示されているように、資産の減価償却は資産が遊休となる場合や活発な使用をやめた場合でも停止しない（当該資産の減価償却が完了した場合を除く）。ただし、減価償却が資産の使用量を参照して計算される場合（生産高比例法）には、生産がない間は減価償却費がゼロとなる場合がある。いずれの場合にも、資産が遊休となるまたは活発な使用をやめた場合、これは、資産の帳簿価額の見積回収可能価額への減少につながる、減損損失の認識のトリガーになる場合がある。

確定給付制度

COVID-19 のパンデミックに関連する重大な経済の不確実性は、確定給付制度債務および制度資産の測定に影響する。

IAS 第 19 号「従業員給付」は、各報告期間の末日時点の確定給付制度債務の現在価値および制度資産の公正価値を算定することを要求している。IAS 第 19 号は、企業が債務を測定する際に専門的に資格を有するアクチュアリーを関与させることを奨励している。

金融資産および非金融資産の公正価値測定に関する企業の検討事項は、IAS 第 19 号での制度資産の測定にも適用される。年金制度は、ヘッジファンド、仕組商品、および不動産への投資のように、活発な市場のない資産を大量に保有し、評価をより複雑にする可能性がある。そのような資産の公正価値を適切に算定することは、確定給付制度の積立状況の算定において重要である。

IAS 第 19 号 144 項は、企業に、報告期間の末日時点の重要な数値計算上の仮定ごとに感応度分析を開示し、その日現在で合理的に考え得る関連する数値計算上の仮定の変化により、確定給付制度債務がどのように影響を受けるかを示すことを要求している。市場のボラティリティを考慮すると、感応度分析へのアプローチおよび合理的に考え得る変化の範囲を改定する必要があるかもしれない。

一部の企業にとって、制度の積立不足または最低積立要件は、大きなキャッシュ・アウトフローになる可能性があり、状況によっては、企業が継続企業として営業する能力に影響を与える可能性がある（継続企業を参照）。COVID-19 の財政上の影響の結果、一部の企業は、より必要となる流動性を提供するために現金をどのように維持するかを検討する必要がある。IAS 第 19 号は、企業に、企業の将来のキャッシュ・フローに対する確定給付制度への影響を示すことを要求している。

株式に基づく報酬

一部の事業は、COVID-19 の影響により営業を停止する、またはキャパシティ量を減らして営業する可能性があり、業績条件を伴う株式に基づく報酬の権利確定条件が満たされる可能性に影響する可能性がある。IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」は、業

業績条件の達成の可能性が高い状況では、株式市場条件以外の業績条件を伴う株式に基づく報酬契約に対する報酬費用を認識することを企業に要求する。例えば、(利益の一定の成長を満たした場合に権利確定する報酬のように)報酬に権利確定に影響する株式市場条件以外の業績条件が含まれ、業績条件が満たされる可能性が高くない場合、これまでに認識していた報酬費用を戻入れなければならない。しかし、付与された資本性金融商品の公正価値を見積もる際には、権利確定の条件となる目標株価のような株式市場条件、および権利確定条件以外の条件が考慮される。したがって、株式市場条件または権利確定条件以外の条件を有する資本性金融商品の付与については、株式市場条件または権利確定条件以外の条件が満たされているかどうかに関係なく、他のすべての権利確定条件(例えば、勤務条件)が満たされる可能性が高い場合、企業は報酬費用を認識し続ける必要がある。

さらに、企業は、例えば公正価値に基づく測定値、権利確定条件、または報酬の分類の変更など、持分決済型報酬の条件を変更することを決定するかもしれない。条件変更の結果、企業は、(条件変更が報酬の公正価値を増加させる場合、または追加の報酬が付与された場合)提供された増分価値について追加の報酬費用を認識する必要がある、または(権利確定条件が従業員にとって有利な方法で変更された場合)報酬費用を測定するにあたり報酬が権利確定する確率を修正する。

企業または相手方による資本性金融商品の取消しは、権利確定の加速として会計処理される。権利確定期間の残りの期間に受け取るサービスに対して認識されたであろう金額は、したがって、直ちに認識される。新しい資本性金融商品が付与され、それらが付与された日に、取り消された資本性金融商品に対する代替の資本性金融商品として識別された場合には、これは当初の資本性金融商品の条件変更として会計処理される。企業は、株式に基づく報酬の取消しまたは条件変更によって引き起こされる可能性のある税務上の帰結を認識しておかなければならない。

その他の従業員給付(解雇給付を含む)

企業は、COVID-19 のパンデミックの予期せぬ影響に関連するエクスポージャーを軽減するために、リストラクチャリング計画を検討(または実施)しているかもしれない。緊急の行動には、臨時従業員のレイオフを通じて労働力を減らすための施策が含まれるかもしれない。さらに、パンデミックが企業の事業に及ぼす長期的な影響に関する情報が入手可能になると、企業は、その後のリストラクチャリングの行動を検討せざるを得なくなる可能性がある。さらに、特定の法域では、政府はこれらのコストの一部または全部を軽減するためのプログラムを促進するかもしれない(さらなる詳細については、以下の政府支援を参照いただきたい)。これらの施策をどのように会計処理するかを決定する際に、企業は、従業員に提供される給付の認識の時期に影響する可能性があるため、検討されているそれぞれの行動案の内容および特徴を識別することにより開始しなければならない。

- **ステイ・ボーナス**—一部の企業は、このような困難な状況で働く従業員に対する報酬として、特別なボーナスを申し出ることがある。これらのボーナスの支払いは、従業員が特定の日まで引き続き勤務することを条件とする場合がある。このような状況では、従業員が当該特定期間の終わりまで勤務を維持する場合に、支払われる金額を増加させる勤務を従業員が提供するので、当該制度は推定的義務を創出する。一部の従業員がボーナス・プランに基づき申し出られた支払いを受け取る異なる退職する可能性があるという事実は、義務の測定に反映される。従業員が権利確定期間を完了するまで、義務の認識を繰り延べることは適切ではない。
- **給与の継続支払い、雇用の一時停止**—一部の企業は、停止期間中に活発に働いていないにもかかわらず、従業員に対して、必要に応じて従業員を呼び戻す権利を保持し、従業員が休業期間中に他の場所で仕事を始めることを防ぐために、従業員に引き続き補償することを申し出る場合がある。企業が、活動の減少期間中に雇用コストを削減するために、この性質の一時休業の取決めを利用する場合、一時休業のコストは、有給休暇(例えば、休日または有給休暇)と同様の短期給付として分類しなければならない。短期有給休暇は、IAS 第 19 号 13 項 および 18 項で説明されているように、累積する場合にのみ負債を生じる。従業員は、休業が発生し休業が続く限り支払いを受け取る権利のみ有するため、これは、説明された状況では当てはまらない。企業は、条件が許可され、通常の労働の取決めおよび報酬に戻る場合に、従業員の一部または全員に職場復帰を求める裁量権を有する。したがって、このような状況では、休業のコストは、休業期間にわたって認識しなければならず、最初に発生させるべきではない。記載の状況では、支払いは解雇給付として分類するべきではないことに留意が必要である。この

支払は、(IAS 第 19 号 8 項の解雇給付の定義で要求される)従業員の雇用の終了と交換ではなく、従業員の雇用の停止と交換に支払われる。

- **解雇給付**—雇用の終了の結果として、企業により給付が提供される場合、企業はその義務を、当該給付の申し出を撤回できなくなった日、または IAS 第 37 号の範囲に含まれ解雇給付の支払いを伴うリストラクチャリングに係るコストを認識した日のいずれか早い方の日に認識しなければならない。IAS 第 19 号は、企業が申し出を撤回できなくなった日を定めるさらなるガイダンスを提供している。特に、IAS 第 19 号 167 項は、従業員の雇用を終了するという企業の決定の結果として支払われる解雇給付については、企業が申し出を撤回できなくなるのは、次の規準のすべてを満たす解雇計画を、影響を受ける従業員に企業が通知した時である。
 - その計画を完了するのに必要となる行動が、計画の重大な変更が行われる可能性が低いことを示している。
 - その計画が、雇用を終了する従業員の数、職種または職能および勤務地(ただし、個々の従業員を特定する必要はない)並びに予想される完了日を特定している。
 - その計画が、従業員が受け取る解雇給付を十分に詳細に定めていて、従業員が自らの雇用が終了した場合に受け取る給付の種類と金額を算定できる。

解雇給付についての測定は、その内容に従って決定される。したがって、IAS 第 19 号 169 項に示されているように、企業は以下のように解雇給付を測定しなければならない。

- 解雇給付が退職後給付の引上げである場合には、IAS 第 19 号の退職後給付の要求事項を適用しなければならない。そうではない場合、
- 解雇給付が認識される事業年度の末日後 12 か月以内に、すべてが決済されると予想される場合には、IAS 第 19 号の短期従業員給付の要求事項を適用しなければならない。
- 解雇給付が認識される事業年度の末日後 12 か月以内に、すべてが決済されると予想されない場合には、IAS 第 19 号のその他の長期従業員給付の要求事項を適用しなければならない。

長期のグループ内海外投資

IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」の 32 項は、長期投資の性質の特定のグループ内の外貨項目についての利得および損失を、純損益で認識するのではなく、その他の包括利益で認識することを可能にする例外を提供している。当該項目が長期投資として適格であるためには、企業は、「決済の予定がなく、予見可能な将来において決済される可能性も低い」ことを主張できなければならない。グループ内の項目を企業における純投資の一部として特徴付けた企業は、その指定が現在の経済環境において依然として適切であるかどうかを再評価する必要があるかもしれない。例えば、COVID-19 のパンデミックのためにリストラクチャリングを行う予定の企業は、リストラクチャリング計画に関連して「予見可能な将来」にローンが決済される可能性がある場合、これまで「長期投資の性質」であると判断された特定のグループ内ローンを、引き続きそのように会計処理すべきかどうかを再評価する必要があるかもしれない。

政府援助

COVID-19 のパンデミックに対して、多くの法域の政府は、パンデミックに起因する財政上の困難を経験している企業を支援するための法律を検討しているか、実施している。このような援助は、課税所得に左右される所得ベースの税額控除または課税所得に左右されない救済の他の形態である場合がある(例えば、給与税額控除、テナント救済およびその他の同様の補助金)。

IAS 第 20 号には、「課税所得の算定の際に利用可能な便益または法人所得税負債に基づき決定または限定される便益という形で、企業に供与される政府の援助」を含む広範な範囲の例外がある。さらに、IAS 第 12 号「法人所得税」は、その範囲から政府補助金および投資税額控除を除外しているが、「投資税額控除」という用語を定義していない。したがって、政府が提供するさまざまな施策を会計処理する第一歩は、IAS 第 20 号または IAS 第 12 号を適用して会計処理すべきかどうかを決定することである。

一部の救済プログラムは、課税所得へのリンクなしに計算され、企業に配布されるため、IAS 第 20 号の範囲に明確に含まれる（これは、一時休業時に従業員の給与に関して付与された補助金の場合がある）。他の救済プログラムは、例えば、法人所得税の支払いの延期または企業に適用される所得税率の一時的な変更など、IAS 第 12 号の範囲に明確に含まれる。

政府が投資税額控除を通じて企業に支援を提供する場合、最も適切な会計処理を決定するための IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更、及び誤謬」の下での判断の問題である。IAS 第 12 号または IAS 第 20 号を類推することが適切であるかもしれない。一般的に、IAS 第 12 号と同様のアプローチが採用される場合、企業が税額控除を受け取るための要件を満たした（および政府の施策が実質的に制定される）時点で、税額控除は法人所得税費用／収益の一部として純損益に認識され、関連する資産が財政状態計算書に認識される。取決めの実質が政府補助金に近いと考えられ、IAS 第 20 号アプローチが採用される場合、税額控除の便益を補償を意図したコストにマッチさせるために必要な期間にわたって、税額控除は純損益に認識される。

また、政府の支援は、返済免除条件付ローンまたは低金利ローンとして提供される場合もある。政府からの返済免除条件付ローンは、政府が特定の所定の条件の下で返済を免除することを約束するが、企業がローンの返済免除の条件を満たすという合理的な保証が得られる場合、政府補助金として取り扱われる。市場金利よりも低利である政府ローンの便益も、政府補助金として取り扱われる。ローンは IFRS 第 9 号に従って認識され、測定される。市場金利よりも低利であることの便益は、IFRS 第 9 号に従って決定されるローンの当初の帳簿価額と受け取った収入金額との差額として測定される。当該便益は、IAS 第 20 号の一般原則に従って会計処理される。企業は、ローンの便益が補償しようとしているコストを識別する際に、すでに満たしたかまたは満たさなければならない条件および義務を考慮しなければならない。

IAS 第 20 号の範囲に含まれる政府補助金の効果は、企業が補助金の付帯条件を遵守し、補助金を受け取ることの合理的な保証が得られる場合、かつその場合にのみ認識される。場合によっては、企業は、発生した特定の従業員コストの補填を政府から請求する権利がある場合がある。従業員のコストが発生し、補助金に適格であることの合理的な保証が得られている場合、企業は、補助金の債権についての資産を認識しなければならない。例えば、企業が、2020 年 7 月に発生する適格な雇用コストを補償することを目的とする COVID-19 関連の政府補助金を 2020 年 6 月に申請する。補助金が、2020 年 7 月に雇用コストが実際に発生した企業に対するものであり、政府が当該コストの適格性を承認するという条件付きの場合、当該補助金は雇用コストが発生し、政府によって承認された場合にのみ認識されることとなる。

他の場合、政府の交付金は、特定の要件（例えば、規模または業種）を満たす企業が利用可能であるが、さらなる条件がない（例えば、交付金が特定のコストが発生するまたは特定の投資を行う企業であることを条件としていない）場合がある。このような場合、補助金の申請につて、適格要件を満たし、受け取ることの合理的な保証が得られる場合、企業は資産を認識しなければならない。

場合によっては、補助金によって補償されることが意図されるコストが発生する前に、企業が政府補助金から資金を受け取ることがある。例えば、企業が、2020 年 4 月と 5 月に同額で発生する一時帰休の従業員のコストの 80%を補償することを意図して、2020 年 4 月 1 日に CU4,800 を受け取る。企業が 2020 年 5 月末までに従業員に仕事に呼び戻す場合、補助金の全額を返済しなければならない。現金を受け取ると、企業は見合いを負債として受け取った現金を認識する。従業員が 2020 年 5 月末まで一時帰休にとどまることを企業が合理的な保証が得られる場合、2ヶ月間の補助金の給付を比例的に、独立の表示科目としてまたは関連する報酬費用からの控除として認識する（以下の議論を参照）。企業が、2020 年 5 月末まで従業員が一時帰休にとどまることを合理的な保証が得られなくなった場合、これは見積りの変更として会計処理される。以前に純損益に認識されていた補助金収益の金額は戻入れられ、補助金が返済されるまで政府に対する負債が認識される。

政府補助金は、補助金で補償することを意図している関連コストを企業が費用として認識する期間にわたって、定期的に純損益に認識される。補助金を純損益に認識すべき期間を決定する条件であるため、コストおよび費用を発生させる条件を識別する際に注意が必要である。

収益に関する補助金（例えば、雇用コストの補填）は、すべての類似の補助金に一貫して適用される会計方針の選択として、以下のいずれかにより純損益の一部として認識される。

- 独立科目で、または「その他の収益」のような一般的な科目名で
- 関連する費用からの控除として

資産の取得に関する補助金は、すべての類似の補助金に一貫して適用される会計方針の選択として、以下のいずれかにより財務状態計算書で認識する。

- 補助金を繰延利益に認識し、それを資産の耐用年数にわたって定期的に純損益に認識する。
- 資産の帳簿価額を算定する際に、補助金を控除する。減価償却費の減額として、減価償却資産の耐用年数にわたって純損益に認識される。

政府は、参加企業の財務諸表において収益の認識が生じないプログラムを通じて、企業に支援を提供している可能性がある。例えば、特定の政府は、COVID-19 パンデミックの前に財政上健全であった企業の流動性を支援するために、時にはコマーシャル・ペーパーの形式で、短期債務の枠を提供している。当該プログラムへの適格性は、規模または COVID-19 より前の投資適格の信用格付のような特定の要件を満たす企業に制限される場合があります。借入者が支払う金利および他の負債性金融商品の条件が市場の状況を反映する範囲で、借入金には財務諸表において認識が要求される政府補助金は含まれない。それに関わらず、そのような支援は、IAS 第 20 号の政府援助と考えられる。企業は、財務諸表が誤解を招くことを避けるために、受け取った便益の重大さが、援助の内容、範囲、および期間の開示が必要となるかどうかを検討する必要がある。

より広範には、IAS 第 20 号 39 項の開示の要求事項を遵守するために、企業は、適格性、条件および結果についてと共に、企業が行った基礎となる判断についての政府援助の施策の影響に関する明確な開示を提供しなければならない。

賦課金の減額

企業が直面する財政難に対して、多くの法域では、政府は所定の期間、特定の賦課金の税率を引き下げることに合意している。例えば、一部の政府は、2020 年 4 月 1 日から 2021 年 3 月 31 日までの期間、固定資産税の免除を企業に提供している。このような状況では、企業が対応する期間の固定資産税の費用を認識しないことは、事実上固定資産税率が当該期間に対してゼロであることを考慮すれば、適切である。重要性がある場合、受け取っている政府援助を開示しなければならない。

売上税の送金の繰延べ

流動性の問題に直面している企業を支援するために、一部の政府は、法域内のすべての企業に、政府に代わって企業が徴収する売上税の一定期間の送金を延期するオプションを提供している。支払いを延期することを選択した企業は、政府による利息は請求されない。重要な場合、企業は、例えば、現金管理および流動性リスクに関する開示の一環として、当該スキームへの参加の適切な開示を提供する必要がある。

法人所得税

企業は、COVID-19 の影響から生じる可能性のある収益性、流動性、減損の懸念が、IAS 第 12 号の下での法人所得税会計にもどるよう影響するかを検討しなければならない。例えば、当期利益の減少または損失の実際の発生は、予測利益の減少または将来の損失の予測と相まって、企業の繰延税金資産の一部または全部が回収できる可能性が高い (probable) かどうかの再評価につながる可能性がある。このような評価は、現在および将来の収益性の変化が、累積損失に実際につながる、または

つながることが見込まれる状況、および COVID-19 の影響を受ける以前に安定した利益の履歴がなかった企業では特に困難である。利益が減少または減損が損失を生じさせた場合、企業は、関連する繰延税金資産を完全にまたは一部を実現するために適切な特性の、税法の下で利用可能な繰戻しまたは繰越し期間内の十分な課税所得があるかどうかを評価する必要がある。

さらに、可能性の高い将来の課税所得を評価する際に、企業は、事業計画の合理性および課税所得への影響、および比較可能でなければならない要素について他の財務諸表の見積り（例えば、のれんの減損）で使用される予測と比較可能な仮定の整合性を確認しなければならない。仮定は、報告日に存在する条件を反映していなければならない（後発事象の影響に関するさらなる情報については、後発事象を参照）。

繰延税金残高の計算に使用される税率および税務基準額は、企業が報告期間の末日時点で資産を回収または負債を決済するために見込んでいる方法を反映しなければならない。したがって、企業は、COVID-19 のパンデミックがもたらす課題に対処するために検討された戦略が、繰延税金の金額の認識および測定に影響を与えるかどうかを検討する必要がある。例えば、企業が、流動性を改善するために資産を売却する予定であり、資産売却による税務上の帰結が、営業（企業の当初の意図）で資産を使用した結果とは異なる場合に当てはまる可能性がある。

資産および負債の帳簿価額の修正（例えば、減損損失または年金の積立超過額の減少）による繰延税金の影響も、検討しなければならない。

IAS 第 12 号が認めているように、一時差異を解消する時期をコントロールすることができ、かつ予測可能な期間内に当該一時差異が解消しない可能性が高い（probable）ため、子会社、支店および関連会社および共同支配の取決めに對する持分に関連する将来加算一時差異について繰延税金負債を認識していない場合がある。逆に、一時差異が将来解消する可能性が高い（および繰延税金資産が回収される可能性が高い）ため、このような投資に関連する将来減算一時差異について繰延税金資産を認識している場合がある。流動性の問題に役立てるために投資先の未分配収益の送金に関する意図に変更がある場合は、これらの結論を再検討することが適切である可能性がある。

IAS 第 12 号の範囲に含まれると判断された課税の免除および税額控除は、税制上の施策が実質的に制定された場合にのみ、税金の金額の認識および測定に反映されるべきである。税制上の施策が実質的に制定されるかどうかの評価は、関連性のある地域の立法プロセスによる。実質的に制定された税制上の施策に適格となる条件を満たすかどうかに不確実性がある場合には、IFRIC 第 23 号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」の要求事項を適用しなければならない。税務当局が税務処理を認める可能性が高くない（not probable）と企業が結論を下した場合、当該企業は、関連する税金残高の算定において不確実性の影響を反映しなければならない。

COVID-19 の企業に対する影響の結果として、他の不確実な税務ポジションも生じる可能性がある。これは、移転価格の取決めに関連する税務ポジションに該当する可能性があり、方針を裏付けるために以前に作成されたベンチマーク調査が有効でなくなった可能性がある。ここにも、IFRIC 第 23 号の要求事項が適用される。

一部の法域は、取締役会への物理的な出席などの要因に基づいて決定される「中心的管理および支配（central management and control）」テストによってしばしば決定される、居住に基づいて当該法域で課税の対象となるかどうかを規定している。旅行制限により、ある法域で課税の対象となる（または対象とならない）すべての要求事項を満たしているかどうかを企業が検討することを要求される可能性がある。

コベナンツ違反

影響を受ける地域における不安定な取引条件およびキャッシュ・フローの不足は、企業が財務コベナンツに違反するリスクを高める可能性がある。企業は、ローン・コベナンツの違反が、どのように関連するローンおよびその他の負債の返済時期（例えば、要求払いでの返済になる）に影響するか、およびどのように報告日における関連負債の分類に影響するかを検討しなければならない。

報告日以前に違反が発生し、当該違反が報告日から 12 か月以内に返済を要求する権利を貸手に提供する場合、企業に報告日より 12 か月を超えて支払いを延期する権利が与えられる報告期間の末日以前に行われた同意がないのであれば、当該負債は、企業の財務諸表において流動に分類しなければならない。

対照的に、報告日より後のローン・コベナントの違反は、情報に重要性がある場合、財務諸表に開示しなければならない修正を要しない事象である(該当する場合、違反に対処するための貸手との議論の段階を含む)。報告日より後の違反は、企業が継続企業として存続する能力について大きな疑念を生じる不確実性を創出する可能性がある。

上記の議論は、「負債の流動または非流動への分類」(IAS 第 1 号の修正)による IAS 第 1 号の最近の修正を反映していない。本修正は、2023 年 1 月 1 日以後に開始される事業年度に発効する。影響が重要である可能性があるため、発効日より前に本修正を適用することを決定する前に、企業は、コベナントの対象となる借入金および他の負債の分類に対する影響を慎重に検討する必要がある。

期中財務諸表

IAS 第 34 号「期中財務報告」を適用して期中財務報告書を作成する企業は、次年度の年次財務諸表に適用するものと同じ会計方針を適用することが要求される。本ニュースレターで説明する領域はすべて、IAS 第 34 号を適用して期中財務諸表を作成する際に検討する必要がある。

継続企業

IAS 第 1 号 25 項および 26 項に示されている継続企業の要求事項は、期中財務報告書に適用される。したがって、経営者は、少なくとも期中報告期間の末日から 12 か月間における企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような重要な不確実性が生じる COVID-19 のパンデミックの結果としての営業の混乱の程度、および他の事象または状況を検討する必要がある。

この評価を実施する際には、経営者は期中財務報告書の発行の承認日まで入手可能なすべての情報を考慮する必要がある。

このニュースレターの「継続企業」のセクションで説明している開示の要求事項は、期中財務報告にも適用される。そのため、企業は、期中財務報告書において要求される新しいまたは更新された情報を検討することが必要である。

認識および測定

期中報告期間の資産、負債、収益および費用を認識するための原則は、年次財務諸表と同じである。IAS 第 34 号 41 項では、期中財務報告書で採用される測定の手続は、信頼性のある情報もたらされ、目的適合性のあるすべての重要性がある財務情報が適切に開示されていることが要求される。このニュースレターの他の箇所に記載されている課題、例えば不利な契約の引当金および特別な従業員給付の取決めの認識の時期、非金融資産の回収可能価額および金融資産の予想信用損失引当金の測定は、期中財務報告においても同じ方法で取り扱う必要がある。それにもかかわらず、IAS 第 34 号は、合理的な見積りは年次および期中財務報告書の両方に使用されることが多いが、期中財務報告書は一般的に年次財務報告書よりも見積の方法をより多く使用することが要求されることを認めている。

IAS 第 34 号の別の原則は、企業の報告の頻度(年次、半期、または四半期)によって、年次の経営成績の測定が左右されてはならないというものである。この原則の注目すべき例外は、IFRIC 第 10 号「期中財務報告と減損」が取り扱っているのれんの減損損失の認識である。企業は、事業年度の末日に適用する減損の判定、認識および戻入れの要件と同じ要件を、期中報告日にも適用しなければならない。IFRIC 第 10 号が説明しているように、減損テストを期中報告期間に実施し、のれんの評価減の結果となる場合、当該減損損失は期中財務報告書において認識しなければならず、当該減損損失をその後の期間に戻入れることはできない。これは、問題がその後の期中報告期間においてまたは事業年度の末日までに改善し、後日に減損テストを実施した場合にのれんについての減損損失がより小さく(または存在しない)なることを見込む可能性がある場合にも当てはまる。

IAS 第 34 号に付属する設例は、一般的な認識および測定の原則の適用を理解することに役立つ。

特に IAS 第 34 号 B9 項は、期中報告期間の年金コストは、前事業年度末に保険数理的に決定された年金コストの率を使用し、年初からの累計で計算されるが、前年度末以降の著しい市場変動および重大な一時的な事象(制度改訂、縮小および清算な

ど)に関しては修正が行われることを明確にしている。これは、COVID-19 のパンデミックの発生から観察されている市場価格の重大な変動を検討することに、特に関連性がある。

生産水準の異常な低下により発生する配賦しなかった固定間接費を発生した期間の純損益に認識する要求事項(「棚卸資産の評価」を参照)は、期中報告期間において工場の閉鎖または需要の低下に直面する企業にとって特に関連性がある。

最後に、「後発事象」について取り扱っている IAS 第 10 号の要求事項は、期中報告期間にも適用される。COVID-19 のパンデミックは企業の期中財務報告書における項目の認識および測定に影響する可能性があるが、これはすべての後発事象が修正を要する事象であることを意味しない。重要な事象のそれぞれは、期中報告期間の末日に存在した状況の証拠を提供しているか、または期中報告期間の末日の後の状況の変化を反映するものかを決定するために評価しなければならない。IAS 第 34 号では具体的には要求されていないが、現在の急速な変化がある環境では、財務諸表がこの日付より後の事象を反映していないことを利用者が知ることができるように、企業が期中財務報告書の承認日を開示することが目的適合性があるかもしれない。

法人所得税の会計処理

期中財務諸表では年次財務諸表で適用されるのと同じ会計上の認識と測定の原則を適用しなければならないという基本原則と整合的に、期中報告期間の法人所得税費用は、年間の見積利益総額に適用される税率、すなわち、期中報告期間の税引前利益に適用される見積年次実効税率を用いて計上する。

実務的な範囲内で、見積平均年次実効税率は租税区域ごとに決定され、租税区域ごとの期中税引前利益に対して個別に適用される。同じ原則が、利益の種類が異なるごとに異なる税率が適用される場合に適用される。COVID-19 のパンデミックからもたらされた不確実性の結果、企業はそのようなレベルの精密さでの期中の税金計算を実施することへの困難に直面するかもしれない。そのような場合、もし個別の税率を使用した場合の結果に比して合理的な近似値となるものであれば、企業は、各租税区域全体または各種利益全体の加重平均税率を用いることが認められる。

企業は、その事業についての COVID-19 の影響および回復期間の予想を反映するために予想利益に調整を行うため、当該調整は、IAS 第 34 号での期中報告目的で、企業の見積年次実効税率に織り込む必要がある。さらに、企業は変化が激しく不確実性のある事業環境の困難に対応するための対策を整備するため、キャッシュ・フローの見積りはより頻繁に改訂される可能性が高く、ある期中報告期間において法人所得税費用に計上される金額は、年次の税率の見積りが変化するときには、ある期中報告期間に計上された法人所得税金費用は、その後の期中報告期間において修正が必要になる場合がある。見積平均年次実効税率は、年初からの累積期間基準で再見積りされることになる。

繰延税金資産の認識を裏付ける IAS 第 12 号の要件は、各期中報告期間の末日に適用され、要件が満たされる場合にのみ、税務上の当期の欠損金の便益は、見積平均年次実効税率の計算に反映することができる。このニュースレターの法人所得税のセクションで取り扱っている課題と同様に、企業は、将来キャッシュ・フローおよび課税所得を生じる能力に対する COVID-19 の影響についての仮定について整合的である必要がある。

「法人所得税」のセクションで説明したように、多くの政府によって導入される課税の免除のような税率または税法の見込まれる変更は、見越計上してはならず、変更が制定または実質的に制定された後にのみ、年次実効税率の見積りに反映しなければならない。ただし、1 回限りの事象に関連する税務上の便益は、年次実効税率に混合されず、その事象が発生した期中報告期間の法人所得税費用の計算において認識される。企業は、当該影響を年次実効税率に含めるべきか(年間を通じてまたは特定日以後適用される税法の変更の場合のように)、または当該影響を特定の期中報告期間に認識すべきであるか(例えば、課税の免除が当該期間の特定のコストに関係する場合)どうかを評価するために、企業を支援するために導入された税の救済措置の性質を検討する必要がある。

IAS 第 34 号に付属する設例は、期中報告期間の法人所得税費用の測定方法を理解することに役立つが、以下を含め、多くの分野で明確に対処されていない。

- 1 回限りの非課税の事象または将来の期間の課税対象の 1 回限りの事象
- 回収可能性が見込まれなくなった、以前に認識されていた繰延税金資産
- 繰り越されているまたは期中報告期間に生じるが、次年度まで解消されない見込みの繰延税金残高に影響する税率の変更

これらのそれぞれについて、企業は、以下のいずれかを、会計方針の選択として一貫して適用する。

- 事象の発生した期間中における実効税率に対する当該取引の影響を認識する。
- 取引の効果が年次期間を通じて均等に認識されるような一定の税率を適用する

開示

IAS 第 34 号の包括的な目的は、期中財務報告書は、年次財務諸表に含まれている関連性のある情報の説明および更新を提供しなければならないというものである。開示が必要となる可能性がある COVID-19 のパンデミックに起因する重要な事象および取引には、以下が含まれる。

- 棚卸資産の正味実現可能価額までの評価減
- 金融資産、有形固定資産、無形資産、契約資産またはその他の資産の減損による損失の認識
- 有形固定資産の処分
- 投資不動産の公正価値の変動
- 企業の金融資産及び金融負債の公正価値に影響を与える事業又は経済状況の変化（それらの資産又は負債の認識を公正価値で行っている場合も償却原価で行っている場合も）
- 借入債務不履行または借入債務契約違反で報告期間の末日に、あるいはそれ以前に是正されていないもの
- 金融資産の目的または用途の変更による金融資産の分類の変更
- 従業員の解雇コスト
- 不利な契約の認識
- 偶発負債または偶発資産の変動

さらに、IAS 第 34 号 16A 項は、以下を含む特定の情報の開示を要求する。

- 過去に報告された金額の見積りの変更の内容および金額
- 資産、負債、資本、純利益またはキャッシュ・フローに影響を与える事項で、その性質、規模または頻度から見て異例な事項の内容及び金額
- 負債証券および持分証券の発行、買戻し、および償還
- 当期中報告期間に係る期中財務諸表に反映されていない期中報告期間後の事象
- 子会社に対する支配の喪失、リストラクチャリング、および非継続事業を含む、期中報告期間における企業の構成の変化の影響
- IFRS 第 13 号「公正価値測定」および IFRS 第 7 号により要求される金融商品の公正価値に関する特定の情報

これらの上記の特定の情報項目に加え、企業は、上述の開示に対する包括的な目的を満たすために必要となるかもしれない追加開示を検討する必要がある。現在の変化が激しく不確実性のある環境下では、期中報告期間後の事象の結果生じる重要な影響の追加の開示が要求されるかもしれない。

実際、IAS 第 1 号 17 項および 31 項は、特定の取引、その他の事象および状況の影響を利用者が理解できるように、IAS 第 34 号を含む個別の基準で要求される情報に対する追加情報を要求している。企業の財務状況が、直近の年次財務諸表から大きく変化している可能性がある現在の状況では、完全な一組の（年次）財務諸表に対して個別の IFRS が通常要求するいくつかの開示は、期中報告書における COVID-19 の流行から生じる結果に関する関連性のある情報を提供するために、使用する場合

がある。この更新は、直近の事業年度からの企業の財政状態または財務業績の変動の理解に重要である可能性が高いため、これには、これらの評価の基礎となる重要な判断および仮定に関する開示、および IAS 第 1 号 122 項および 125 項（「重要な判断および見積り」を参照）および IAS 第 36 号 134 項(d)および 134 項(f)（「IAS 第 36 号 の要求事項の対象となる資産」を参照）で要求されるような感応度分析（例えば、主要な仮定の合理的に考え得る変動の範囲を拡大することにより）が含まれるかもしれない。

他の会計上の検討事項

現金および現金同等物

IAS 第 7 号は、現金同等物を、短期の流動性の高い投資のうち、容易に一定の金額に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なリスクしか負わないものと定義している。企業は、現金同等物に分類された投資が引き続きそのような分類の要求事項を満たしているかどうかを検討する必要がある可能性がある。そうではない場合、投資の分類の変更が必要になる場合がある。

例えば、企業は、マネー・マーケット・ファンド(MMF)のようなファンドへの投資は、僅少とは言えない(more than insignificant)価値の減少を超える状況があったかどうかを考慮する必要がある。また、ファンドの文書に不可抗力条項があり、COVID-19 パンデミックに適用される可能性のある例外的な状況で、ファンド・マネージャーに換金を制限する能力を与える場合がある。投資家がファンドのユニットを換金する能力を制限する可能性のある制限の影響を考慮する場合には、これらの状況が報告日に存在するかどうか、または報告日以降の短期間に存在すると見込まれるか、したがって、投資家がユニットを容易に一定の金額に換金する能力を制限するかどうかについて検討しなければならない。

事実と状況の変化の結果としての分類の変更は、将来に向かって適用される（すなわち、比較対象期間は修正再表示しない。）。

借入コストの資産化

IAS 第 23 号「借入コスト」は、適格資産の取得、建設、または生産に直接起因する借入コストを、その資産の取得原価の一部として含めることを要求する。しかし、企業が開発に関連する活動を長期間停止する場合、借入コストの資産化は、活動が再開されるまで中断しなければならない。COVID-19 の結果として、政府機関による活動の制限、キャッシュ・フローの困難または不確実な市場状況での開発を抑制したいという願望のために、企業が開発および建設プロジェクトを中断している可能性がある。この場合、停止期間中に発生した借入コストは開発に必要なコストとはみなされないため、費用として認識しなければならない。

為替レート

実務上の理由により、多数の外貨建取引を行う企業にとって、会計記録において取引を測定するために月次または四半期の為替レートを使用し、為替レートの日々の変動を無視することは一般的である。このアプローチを使用する場合は、実際のレートが換算に使用されていた場合と結果が重要性をもって異ならないことを確保するように注意しなければならない。COVID-19 の結果として、企業は大規模な 1 回限りの取引を認識する、または為替レートの大幅かつ予期しない変動に晒される可能性がある。企業は、より短い期間（例えば、四半期、月または週）に対して、各々の平均レート、あるいは特定の日における為替レートによって、外貨建取引を分析すべきかどうかを評価する必要がある。

付録 A: 2020 年 3 月 27 日からの本ニュースレターの主要な変更点

2020 年 10 月 16 日

セクション	変更点
継続企業	開示の明確化
流動性リスク管理	開示の明確化
配当および資本管理	新規のサブセクションを追加。これまでの分配可能利益のセクションを含める
コモディティの売買契約	新規のサブセクションを追加、金融資産および負債対非金融資産および負債のサブセクションを置換え
取得および処分—処分	遊休資産の会計処理についてのガイダンスを追加
株式に基づく報酬	株式市場条件および権利確定条件以外の条件の影響、および報酬の取消しおよび置換えの影響の明確化
政府援助	政府補助金の認識のタイミングの明確化、および賦課金の減額および売上税の送金の繰延べを取り扱う新規のサブセクションの追加
コベナント違反	提供しているガイダンスが、最近の IAS 第 1 号の修正「負債の流動または非流動への分類」(IAS 第 1 号の修正)の影響を反映していないことを明確化

2020 年 6 月 16 日

セクション	変更点
はじめに	財務報告の透明性についての IOSCO の期待の追加
代替的業績指標	非 GAAP 財務指標についての IOSCO の期待の追加
減損—IAS 第 36 号 減損テストの対象となる資産	減損テストの実施の頻度および簡易計算についての明確化
減損—棚卸資産の評価	正味実現可能価額および原価の算定についての明確化

2020 年 5 月 4 日

セクション	変更点
代替的業績指標	新規セクション
顧客との契約から生じる収益	さまざまな明確化
リース契約	IASB の公開草案についての新規のサブセクション
連結	報告期間の相違および会計方針の一貫性についての新規のサブセクション
政府援助	(補助金以外の)政府援助についての追加のガイダンス
法人所得税	将来の課税所得の見積りに使用する可能についての明確化
期中財務報告書	発行承認日についての追加のガイダンス

2020 年 4 月 20 日

セクション	変更点
純損益計算書	新規セクション
継続企業	開示の要求事項の明確化
非金融資産の減損	キャッシュ・フローの算定において政府援助を考慮することが適切である場合についての明確化
リース契約	IASB の教育文書の公表および公開草案の公表予定についての追加情報

2020 年 4 月 7 日

セクション	変更点
期中財務報告書	新規セクション
重要な判断および不確実性	見積りの感応度の開示が、報告日における状況を基礎とすることを明確化
顧客との契約から生じる収益	将来のペナルティの形式の変動対価についての追加説明
不利な契約の引当金	引渡し遅延についてのペナルティに対する会計処理の明確化

リース契約	IFRS 第 16 号の修正の公表を反映する追加・修正	リース契約	借手がどのように条件変更を会計処理するかについての追加説明
政府援助	補助金の認識の時期および開示の明確化		
期中財務報告書	要求される開示の明確化		
他の会計上の検討事項	現金および現金同等物、借入コストの資産化および為替レートを取り扱う新規セクション		

デロイト会計リサーチ・ツール(DART)は、会計および財務情報開示資料の包括的なオンライン・ライブラリです。

[iGAAP on DART](#) では完全版 IFRS 基準へのアクセスが可能であり、以下のリンクがあります。

- デロイトの最新の iGAAP マニュアル。IFRS 基準に基づく財務報告のためのガイダンスを提供しています。
- IFRS 基準に基づいて報告する企業のモデル財務諸表

DART へのサブスクリプションを申し込むには、[ここ](#)をクリックして、アプリケーション・プロセスを開始し、iGAAP パッケージを選択します。

サブスクリプション・パッケージの価格を含む DART の詳細については、[ここ](#)をクリック。

Deloitte. トーマツ.

デロイト トーマツ

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人 (有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む) の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”)、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人 (総称して “デロイト ネットワーク”) のひとつまたは複数 を指します。DTTL (または “Deloitte Global”) ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市 (オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む) にてサービスを提供しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナルサービスの分野で世界最大級の規模を有し、150 を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバルネットワーク (総称して “デロイト ネットワーク”) を通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービスを提供しています。“Making an impact that matters” を自らの使命とするデロイトの約 312,000 名の専門家については、(www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”)、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人 (総称して “デロイト ネットワーク”) が本資料をもって専門的な助言やサービスを提供するものではありません。皆様の財務または事業に影響を与えるような意思決定または行動をされる前に、適切な専門家にご相談ください。本資料における情報の正確性や完全性に関して、いかなる表明、保証または確約 (明示・黙示を問いません) をするものではありません。また DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、社員・職員または代理人のいずれも、本資料に依拠した人に関係して直接または間接に発生したいかなる損失および損害に対して責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2020. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.