

COVID-19 パンデミックと国際会計基準

COVID-19 Pandemic and IFRSs

山口 幸三

Kozo Yamaguchi

要旨

本稿は、前稿に引き続き、2020年に発生したCOVID-19パンデミックの影響による企業の経済活動の停滞を受けて、国際会計基準審議会(IASB)が公表している国際財務報告基準(IFRS)におけるその対応について取り上げる。その対応は、基準の修正と基準からの離脱という2つに分類される。基準の修正はIFRS第16号「リース」の一部修正の形式で行われた。その他にも修正が行われているが、それは金利指標改革への対応の一環として行われたものであって、COVID-19パンデミックの影響を考慮したものではなかった。COVID-19パンデミックの影響を考慮した他のIFRS基準は、ゴーイング・コンサーンの評価、後発事象の表示、公正価値測定、非金融資産の減損、金融資産の予想信用損失、ヘッジ会計、繰延税金資産と政府援助、収益認識および中間財務報告など多岐にわたる会計領域が対象とされるものである。これらの他のIFRS基準は修正ではなく、基準からの離脱という対応が行われた。本稿では、なぜ、IFRS基準の修正とIFRS基準からの離脱という2つの対応がとられ、そしてほとんどが基準からの離脱を考慮したものであるのに、IFRS第16号「リース」だけが修正という対応であったのか。そして、その修正がなぜ部分的な修正にとどめられたのかを明らかにする。

[キーワード: COVID-19、IFRS、IAS]

1. はじめに

2019年12月に中国武漢市において人への感染が確認された新型コロナウイルスが、2020年には世界各地で感染拡大した。世界保健機構(WHO)は同年2月11日、新型コロナウイルスによる感染症の正式名称を「COVID-19」に決定したと発表し、その1ヶ月後の3月11日にはCOVID-19パンデミックを宣言するに至った。新型コロナウイルスは、その後数回にわたり変異を重ね、2021年12月時点では、デルタ株に続いてオミクロン株が世界各地で感染拡大を続けており、パンデミックは終息の気配を見せていない。

世界的に感染が拡大するなかで、感染予防のため人々の日常生活が制限され、その結果、企業活動を中心として経済活動の停滞を招いている。企業会計は企業の経済活動を忠実に表現することがその重要な役割であるが、新型コロナウイルスのパンデミックによる企業活動の停滞およびその結果としての業績不振の影響が企業会計および財務報告においてどのように処理されるかは重要な課題と言えるであろう。

前稿において、国際会計基準審議会(IASB)が新型コロナウイルス感染症の拡大をうけて、

IFRS 第16号「リース」の修正を行ったことを取り上げて、その修正内容について検討した。その際に、IFRS 第16号以外のIFRS基準については、新型コロナウイルス感染症拡大の影響に対してどのように対応しているのかを取り上げることができなかった。本稿では、IFRS 第16号以外のIFRS基準について、その対応策がどのようなものであるのか、そしてIFRS 第16号だけが修正という対応をとったのかについて検討したい。なお、本稿においても前稿同様に、新型コロナウイルス感染症の呼称をCOVID-19に統一する。

2. COVID-19 パンデミックと国際会計基準の対応

COVID-19 パンデミックに対して、国際会計基準審議会(IASB)がとった対応策は以下の2つに分類できる。¹⁾

1) 国際財務報告基準の修正

たとえば、IASBは2020年5月に、IFRS 第16号「リース」を修正するために「COVID-19 と関連する賃料の引き下げ」を発表した。この修正は、前稿で指摘したように、COVID-19 パンデミックがそう遠くない将来に収束することを見越して、それまでの便法として提案されているものである。

2) 国際財務報告基準からの離脱

今後数期間にわたり財務情報の作成にあたって、財務報告基準の要求事項から離脱することを許容または要求した。たとえば、法令や証券取引所の規則ではCOVID-19 パンデミックの影響を中間財務諸表の特定の箇所に計上しないことや、開示しないことを企業に要求したり、許容したりして、財務報告基準からの離脱を認めているのである。財務報告基準からの離脱を認められるのは、離脱しなければ「真実かつ公正なる概観(true and fair view)」が確保できない場合に限られると規定されている。ところが、このような財務報告基準からの離脱は結果として、財務情報から公正表示を欠落させることにつながるとの指摘がされている。

COVID-19 パンデミックに対してとられた離脱という対応策を個別の会計領域ごとに取り上げると以下のとおり多岐にわたることがわかる。

- (1) リース会計
- (2) ゴーイング・コンサーン(going concern)の評価
- (3) 後発事象の表示
- (4) 公正価値測定
- (5) 非金融資産の減損
- (6) 金融資産の予想信用損失
- (7) ヘッジ会計
- (8) 繰延税金資産と政府援助
- (9) 収益認識
- (10) 中間財務報告

以下、国際会計基準において、これら個別の会計領域ごとにCOVID-19 パンデミックに対し

てとられた対応策の内容を検討する。

3. 個別の会計領域における対応

(1) リース会計

国際会計基準では IFRS 第 16 号「リース」がリース会計の基準を規定している。2020 年 5 月 28 日、IASB は IFRS 第 16 号「リース」の修正を公表した。この修正は、リースについての有用な情報提供を維持しつつ、COVID-19 に関連した賃料の減免について、リースの借り手が会計処理するのを容易にするため便法であるとされている。²⁾

リースの借り手はすべてのリース契約について、契約による資産および負債を認識することを要求されている。ただし、リース期間が 12 ヶ月以内またはリース物件が少額である場合はこの限りではない。リースの貸し手は、リースをオペレーティング・リースかファイナンス・リースのどちらかに分類しなければならない。リース物件の所有権に付帯するリスクと報酬のすべてを実質的にすべて移転させるリースはファイナンス・リースに分類され、それ以外のリースはオペレーティング・リースに分類される。

現下の環境においては、借り手が貸し手にリース料の減免を求めている場合がある。これは、賃料の減額、全額免除、時期以降への繰り延べ、固定賃料を変動賃料にするなどの救済策の形式をとることが考えられる。賃料の変更の合意についての会計処理は、その変更が当初の契約に盛り込まれていたかどうかによって異なったものとなる。

IASB が、IFRS 第 16 号「リース」に対しておこなった修正は、リースの借り手が Covid-19 に関連した賃料の減免について会計処理することを容易にすることを意図した便法とされているものである。その変更点は、以下のように要約することができる。

- 1) Covid-19 に関連した賃料の減免がリース条件の修正に該当するかどうかの判定の免除をリースの借り手に与えること
- 2) 借り手が免除を適用した場合、Covid-19 に関連した賃料の減免があたかもリース条件の修正ではないかのように会計処理することと、免除が適用されたという事実を開示することを借り手に要求したこと
- 3) 免除を適用する場合には、IAS 第 8 号「会計方針、見積もりの変更、誤謬」に準拠することを要求するが、過去の期間の数字を評価替えすることを要求するものではないこと。

以上のように、リース会計の領域における COVID-19 への対応は、IFRS 第 16 号「リース」の一部修正によって行われた。しかし、その他にも国際会計基準における金利指標改革への対応の一環として、IFRS 第 9 号「金融商品」、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」、IFRS 第 4 号「保険契約」及び IFRS 第 16 号「リース」の修正が行われている。金利指標改革は COVID-19 パンデミックの発生以前から行われていたプロジェクトであったが、COVID-19 パンデミックへの対応と時期が重なったため、いわば同時進行の形で、関連する IFRS 基準間の調整と修正が行われたのである。IFRS 基準の規定するリース負債の測定には、将来キャッシュ・フローと割引率による現在価値計算が必要であるが、COVID-19 パンデミックの発生によってリース料の減免が広範囲に行われ、また金利指標改革

の結果新たな金利指標が採用されることになり、割引率の計算にも不確実な要素が持ち込まれることになった。IASBは、リース料の減免をリース条件の変更とせず、あたかもリース条件の変更がなかったかのように考えて処理をするという実務上の便法を認めた。しかしながら、この修正によって「忠実な表現」という会計情報の重要な特性が失われ、財務諸表の公正表示や信頼性に大きな疑問が残されることになったのである。³⁾

(2) 継続企業（ゴーイング・コンサーン）の評価

IAS 第1号「財務諸表の表示」では、以下のように、企業が継続企業(going concern)として事業活動を継続できる能力について評価することを経営者に要求している。⁴⁾

「財務諸表を作成するに際して、経営者は企業が継続企業として存続する能力があるかどうかを検討しなければならない。経営者に当該企業の清算もしくは営業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、企業は財務諸表を継続企業の前提にもとづいて作成しなければならない。経営者がこの検討を行う際に、当該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。企業が財務諸表を継続企業の前提で作成していない場合には、企業はその事実を、財務諸表作成の基礎および当該企業が継続企業とは認められない理由とともに開示しなければならない。」(IAS1, Pr. 25)

したがって、経営者はまず covid-19 パンデミックが、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する重要な不確実性を引き起こしているかどうかの判断をしなければならない。そして、この判断の後に、継続企業を前提として財務諸表を作成する場合には、さらに以下の検討が求められるのである。

「継続企業の前提が適切かどうかを検討する際に、経営者は、将来（少なくとも報告期間の期末日から12か月は必要であるが、それに限定されない）に関するすべての入手可能な情報を検討しなければならない。検討の程度はそれぞれの場合の事実関係に左右される。企業が収益性のある営業活動をしている実績があり、財務資源を直ちに人手できる状況にある場合には、企業はそれ以上に詳細な分析をしなくても、継続企業の前提による会計処理が適切であるという結論を得られるであろう。そうでない場合、経営者が継続企業の前提が適切であるという確信を得るには、現在および将来の収益性、負債返済の計画日程および資金調達のために可能な財源に関する広範囲の要因を検討する必要がある。」(IAS1, Pr. 26)

IASBのスタッフ・ペーパーでは、コロナ禍における継続企業の評価について、4つのシナリオを想定して、継続企業の評価を行う際の判断材料が提供されている。4つのシナリオの内容は以下の通りである。⁵⁾

シナリオ 1：収益性があり、清算の懸念がない企業で、継続企業として存続する能力に重大な疑念が存在しない状態

シナリオ 2：計画した行動の実行可能性と有効性を考慮すると、重大な不確実性は軽減されることが予想されるという結論を経営者が下していること以外は、シナリ

オ 3 と同様である状態

シナリオ 3：近々、継続企業を中止する可能性のある企業、損失を出しており、その財貨・用役に対する需要が急速に減少しつつあり、その資金調達能力が今後 12 ヶ月以内に消滅するおそれがある状態

シナリオ 4：企業がもはや継続企業ではないという状態

それぞれのシナリオの内容の詳細は以下の通りである。

シナリオ 1 は、収益性があり、清算の懸念がない企業で、継続企業として存続する能力に重大な疑念が存在しない状態である。財務諸表作成の基準を記述する必要性を除いて、継続企業に関連する特段の開示要求が存在しない状態であり、継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成する結論に到達するにあたり重大な判断を伴う可能性があまりない。

シナリオ 3 は、近々、継続企業を中止する可能性のある企業である。損失を出しており、その財貨・用役に対する需要が急速に減少しつつあり、その資金調達能力が今後 12 ヶ月以内に消滅するおそれがあるという状態である。このシナリオでは、経営者は、計画中の活動の実行可能性や有効性を含む、すべての関連情報を考慮に入れた後で、継続企業を前提とした財務諸表の作成が適切であるとの結論を下している。

それにもかかわらず、経営者は、企業が継続企業として存続する可能性に重大な疑念を生じさせる事象または状態に関連した重大な不確実性が存在するという結論を下している。たとえば、需要の減退に取り組み、更新または取替資金の調達という転換戦略を遂行する経営者の能力について相当の不確実性が存在するかもしれない。そのような場合には、IAS 第 1 号の 25 項では、企業が継続企業として存続する能力に関する重大な不確実性について開示することが要求されている。そうするにあたって、企業はそのような不確実性が継続企業として存続する能力に重大な疑念を生じさせるかもしれないことを識別するのである。

継続企業と非継続企業との対比を明確にするために、スタッフ・ペーパーではシナリオ 2 の前に、シナリオ 3 が取り上げられて、説明されている。

シナリオ 3 においては、継続企業を前提として財務諸表を作成するという結論は、重大な判断を伴うであろう。その場合には、IAS 第 1 号 25 項で要求されているように、重大な不確実性を開示することに加えて、企業は、継続企業の前提が適切であるという判断に関連する IAS 第 1 号 122 項の開示要求事項を適用することが要求される。この要求事項の適用にあたり、(a) 企業が継続企業として存続する能力に重大な疑念を生じさせる事象または状態について、そして (b) そのような事象または状態に対応した経営者の行動または計画の実行可能性および有効性について、企業はどんな情報が重要であるかを考慮するのである。

シナリオ 2 は、計画した行動の実行可能性と有効性を考慮した後で、経営者が重大な不確実性は軽減されることが予想されるという結論を下していることを除いては、シナリオ 3 と同様であると仮定されている。たとえば、経営者が成功についての十分な根拠を示す（実行可能な代替的資金調達源を識別することを含む）一巡の戦略の執行を開始しようとしていることが例としてあげられる。IASB の解釈委員会は、2014 年に同様のシナリオについて考察している。同委員会は、その Agenda Decision において、軽減行動計画を考慮した後でも、重

大な不確実性が存在しないという経営者の結論が重大な判断を伴う場合には、重大な不確実性が残存しないと結論づけるにあたってされた判断に対して IAS 第1号122項の開示要求事項が適用されるであろう、ということを強調している。

IAS 第1号の全般的に適用される開示要求事項のもうひとつの例は、特に危機的状況の場合に有効であるが、IAS 第1号125-133項における見積の不確実性の源泉に関する要求事項である。これらの要求事項は、企業が将来について行った仮定や報告期間末日における見積の不確実性についてのその他の主要な源泉についての情報を開示することを企業に要求している。

シナリオ4は、企業がもはや継続企業ではないと認識される場合である。IAS 第1号は、経営者が企業を清算するかまたは取引を取りやめることを意図し、それ以外に現実的な選択肢がない場合には、継続企業が財務諸表の作成の前提としてもはや適切ではないと説明している。しかしながら、IAS 第1号は、当該企業がもはや継続企業でない場合に、それに代わる財務諸表作成の前提を特定していない。IAS 第1号25項は、財務諸表が作成されている前提ばかりでなく、財務諸表の作成が継続企業を前提として作成されていないという事実と当該企業が継続企業とみなされない理由とを開示することを企業に要求しているのみである。

(3) 後発事象の表示

IAS 第10号「後発事象」は、後発事象に関する会計処理及び開示に際して適用しなければならない基準を規定している。IAS 第10号はまた、後発事象により継続企業の前提が適切でないことが示されている場合には、企業は財務諸表の作成にあたり、継続企業の前提に基づくべきではないと定めている。後発事象とは、報告期間の末日と財務諸表の発効の承認日との間に発生する事象で、企業にとって有利な事象と不利な事象があるとされている。そして、後発事象は次のように2種類の事象、すなわち修正を要する後発事象と修正を要しない後発事象とに分類されている。⁶⁾

(a) 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事象

(修正を要する後発事象)

(b) 報告期間後に発生した状況を示す事象

(修正を要しない後発事象) (IAS10, Pr. 3)

したがって、報告期間末に発生した事象が、修正を要する後発事象であるのかそれとも修正を要しない後発事象であるのかを決定するのに判断が必要とされる。その判断は、報告日と各企業の活動と価値連鎖についての特定の事実と状況に依存する。

経営者が、修正を要しない後発事象の影響が重大であるという結論を下したならば、当該企業は、その事象の性質とその財務的な影響の見積値を開示することが要求されるであろう。その数値が信頼性をもって見積もることができないとしても、その影響を見積もることが可能でないというコメントを含む、質的な開示が求められることになる。経営者はまた、修正を要しない後発事象の影響を信頼できる数字で表現できない場合には、継続企業の評価を適切に行うことが可能であるかどうかとも考慮しなければならない。

一般的に財務諸表において開示されない、修正を要しない後発事象の例としては、報告期間後の、貸借契約の違反、営業の中断という経営計画の変更、大規模なリストラの実施、投資資産の公正価値の大幅な下落および資産価格の異常なほどの大幅な変動などがあげられる。これらの後発事象を財務諸表に記載するかどうかは経営者の判断に委ねられることになる。

(4) 公正価値測定

公正価値測定の変更は、IFRS 第 13 号「公正価値測定」によって要求される開示に影響を与える。IFRS 第 13 号では、公正価値測定に用いられる評価技法と入力値ならびに仮定の変更に対する評価の感度についても開示することが要求されているからである。⁷⁾ その開示が必要とされるのは、公正価値測定のために COVID-19 パンデミックの影響が考慮されているかどうかを利用者が理解できるようにするためである。重要なのは、報告日に、どのような条件とそれに対応した仮定とが市場参加者に知らされていたか、あるいは知ることが可能であったかということである。

2020 年については、特に金融商品と投資資産の公正価値測定は、公正価値が貸借対照表日の諸条件を反映することを確実にするように再検討される必要があった。このことは、観察不能なインプットに基づく測定を伴う。そのインプットは、報告日の資産・負債に関連した将来のキャッシュ・フローの期待値の中に COVID-19 の影響を市場参加者がどのように考慮したかを反映したものである。

現下の環境では、さまざまな市場で価格が変動し、安定していない。公正価値が市場価格に基づいて決定される場合(たとえば株式や債券が活発な市場で取引されている場合)には、公正価値測定に価格変動の影響が直接及ぶことになる。その結果、公正価値の最終的な測定値を開発するのに使用される商品価格予測には特に注意が必要である。

(5) 非金融資産の減損

IAS 第 36 号「減損」は、企業の資産が回収可能な金額を超えない額(公正価値から処分費用を控除した額と使用価値のうちどちらか大きい金額)で繰越されることと、報告日に減損の兆候が存在する場合には減損のテストを実行することを要求している。減損の兆候に含まれるのは、企業に不利な影響を及ぼす重大な変化で、報告期間中に生じた、あるいは企業が活動する市場や環境において今後生起することが予想されるものである。⁸⁾

1. 減損の兆候

減損の兆候についての詳細な例は IAS36 号 12 項に例示されている。COVID-19 パンデミックによるものと考えられる減損の兆候には外部的な兆候と内部的な兆候があり、以下のように示される。

1) 外部的な兆候

- a. 価値の減少についての観察可能な兆候
- b. 企業が活動している経済環境または資産が取引されている市場において、当該期間中に生じた、企業にとって不利な影響の重大な変化

- c. 企業の純資産の繰越額がその市場価値の資本還元額よりも大きい

2) 内部的な兆候

- a. 資産の遊休化
- b. 経済的業績の根拠が予想よりも悪化している
- c. 資産の処分が計画されている
- d. リストラが計画されている

減損の対象となる資産は主に有形固定資産であるが、この他にリース契約から生じる使用権資産やのれんなどの無形固定資産も対象とされる。IAS36号は、減損の兆候が識別される場合には、これらの資産が減損のテストを受けなければならないことを要求している。個々の資産がそれぞれ別々にキャッシュ・インフローを生み出しているならば、個々の資産ごとに減損のテストが行われることになる。のれんおよび他の資産については、当該資産が属しているキャッシュ・フロー生成単位ごとに減損のテストが実施される。公正価値から処分費用を控除した金額が個々の資産のレベルで信頼性をもって見積もることができる場合もあるが、使用価値の見積りはキャッシュ・フロー生成単位ごとのレベルでしか可能ではない。公正価値から処分費用を控除した金額の見積値によって減損損失が存在しないことが示されたならば、キャッシュ・フロー生成単位についてのテストも同様に必要ない。(Pra. 22)

企業が、固定資産でもなく金融資産でもないが、減損テストの対象となる資産を保有していることがある。これらの資産がCOVID-19の影響を受けている可能性がある場合には、減損の査定を行うべきである。特に、その資産の金額が第三者との歴史的な取引を反映しており、その第三者の信用能力に疑念があるような場合である。たとえば、財貨または用役の対価を前払いしたが、その取引相手がその財貨用役を提供できないか、あるいは対価の返金がもはや可能ではないような場合である。

回収可能額が使用価値および公正価値から処分費用を控除した金額よりも大きい場合、COVID-19が両方の金額に影響していることが多いであろう。

2. COVID-19の割引率への影響

現在の状況において、リスク修正済みの割引率を決定することはかなり困難であろう。金融市場が現在不安定であり、割引率を見積もるために使用されるパラメーターがより予測不能になっているため、割引率の決定にはさらに困難が伴うであろう。長期政府債の利回りのような、過去にはいくらか安定していたものでも、リスク・フリー・レートの代用品として用いることはもはや不適切であろう。これはこれまで以上に、割引率の決定には、以下の項目を徹底的に検討することが必要であることを意味する。

- a. 現在の市場状態
- b. 比較可能な企業や資産の価値について市場で立証された指標
- c. 評価されるべき資産またはキャッシュ・フロー生成単位のリスク

資本市場が現在不安定であることを考慮すると、以下のことがらも考えられる。

- d. 市場の変動に対する株価の感応度を表わす企業についてのベータ値の増加の可能性（不

確実性が増加していることを考慮すると、予測に関連したリスク増大の結果として)

e. 持分コストの増大

3. キャッシュ・フロー予測への影響

多くの企業の活動が崩壊しつつあり、それに伴って正味キャッシュ・フローや利益の急激な減少、継続的・長期的な影響についての不確実性の進行を経験している。それにもかかわらず、使用価値のキャッシュ・フロー予測は年度末の事実と状況に基づいた、これらの影響についての前提を反映しなければならない。これらの前提は、明確で、明瞭でかつ根拠のあるものでなければならない。現下の環境においては、特に報告日が、WHO が地球規模のパンデミックを宣言した、2020 年 3 月 11 日以降である場合には、ほとんどの企業がその見積値を比較可能な期間に基づかせようとしていることは合理的ではない。

このよう状況の進展につれて、このような財務的な影響の深刻さについての情報が年度末以後にはより多く入手可能になるかもしれないが、しかし、それは財務諸表の承認以前のことである。出発点は、当該企業が報告日における事象についての自分たちの知識に基づいて金額を決定することが要求されていることであって、報告日以後の事象についてのことはではない。報告日以後に得られた情報は、そのような条件が報告期末と同様に存在していたかどうかを考慮することができる。関連のあるすべての事実と状況がこのような評価を行うためには重要な専門家の判断が要求される。

報告日が COVID-19 パンデミックの発生後である企業は、不確実性が大きいと、単一のキャッシュ・フロー予測値にその影響を反映させるという現実的な課題を有するであろう。したがって、企業は複数のシナリオの開発を考慮すべきであるし、キャッシュ・フロー期待値を得るために、そのシナリオのそれぞれに蓋然性を適用すべきである。リスク修正済みのキャッシュ・フロー期待値アプローチを適用する企業はリスクおよび不確実性についての市場の見解を組み込むという目的を達成するために下降傾向のシナリオをもっと加味すべきである。

4. 処分費用控除後の公正価値への影響

処分費用控除後の公正価値の見積時には、観察可能な公正取引をできる限り参照すべきである。投げ売りの資産の価格は整然とした取引に反映されてはならない。現下の環境では、IFRS 第 13 号「公正価値測定」で定義されているような、市場参加者間の公正取引が最近に行われていないため、現在の公正価値を決定することはより困難であろう。

処分費用控除後の公正価値の見積のための評価技法を用いるにあたって、そのインプットと前提には、報告日における市場参加者にあてはまる情報しか反映させるべきではない。報告日には入手可能ではない情報（問題の資産を含んでいる取引への正常なアクセスやデューデリジェンス（取引に先だって行われる調査・分析に基づく）は、公正価値には影響を及ぼす可能性がない。公正価値の見積が観察不可能なインプットを用いる場合には、経営者は、COVID-19 についての、報告日に入手可能な情報が市場参加者の価格決定にどのように影響す

るかを評価しなければならない。

5. 使用可能期間への影響

詳細で明確な、使用価値のキャッシュ・フロー予測は一般に、5年以内に限ることが要求されている。その予測期間を超える場合には、IAS36号は、一定のまたは通減的な長期成長率を用いた推定を要求している。COVID-19の影響は、報告企業が5年を超える期間について現在の条件における資産を使用することを強制されるということを意味している。ところが、IAS36号は、経営者が5年を超える期間について正確に予測する能力を証明することができない場合に限って、5年を超える期間の詳細な予測を用いることを許容している。特に、COVID-19の経済的な影響が短期的なものではないとみなされるならば、以前適用された長期成長率の前提はもはや適切なものではないであろう。

キャッシュ・フロー予測はまた現在の条件における資産に関連したものでなければならない。また、多くの企業がCOVID-19への対応の一部として、その活動のリストラを行うかもしれない。このことは、資産またはキャッシュ・フロー生成単位の財務的業績における予測改善のどれもが関連しているのは、現在の条件における資産であって、将来のリストラの強化または未遂ではないことを示している。⁹⁾

(6) 金融資産の予想信用損失

COVID-19が信用リスクに及ぼす影響はさまざま領域においてより深刻で即時的なものとなることが考えられる。IASBは、IFRS第9号「金融商品」¹⁰⁾の適用に関する問題に対応する文書を公表している。同文書は、過去の事象、現在の状況および将来の経済状態の予測について、合理的かつ根拠のある情報を、公正価値で測定されていない金融商品の予想信用リスクの査定に、損益を通じて組み込むことを企業に要求している。¹¹⁾そのような査定は報告日の情報に基づいていなければならない。報告日以降の後発事象は、すでに報告日には存在している情報に基づく追加の証拠を提供しなければならない。

銀行などの債権者が直面している信用リスクは、大きく影響を受ける部門の債務者に対するエクスポージャーに関連している。債務者の信用リスクが当初から重大に増加している貸付金のような金融商品については、その残りの期間全体につき、予想信用損失に基づいて引当金を見積もる必要がある。

欧州中央銀行などが、IFRS第9号と現在の状況におけるその適用について注意を呼びかける声明を公表している。米国政府も、新しい米国会計基準の適用について任意の救済策を提案している。

予想信用損失は予想成果域の評価によって決定された金額に蓋然性を加味したものである。定性的および定量的な開示によって、財務諸表の利用者は、将来のキャッシュ・フローの金額と時期および不確実性について、信用リスクの影響を理解することができる。これには入力的基础と仮定の使用と見積技法が含まれる。予想信用損失の測定は金融サービス以外の業界の企業にも適用されるが、銀行などの債権者には特定の考慮と指針が適用される。

予想信用損失についての COVID-19 の影響と課題には以下のものがある。

- 1) 予想信用損失モデルの設計と調整は現下の状況を熟考するにあたって定められたものではなく、しばしば過去 5 年から 10 年の歴史的データに基づいたものである。たとえば、支払免除期間（支払猶予）または契約不履行の場合には、このモデルは信用リスクの大幅な増加を自動的に想定できるが、現状、必ずしもこれらの事象が結果として信用リスクの大幅な増加をもたらすとは限らない。
- 2) 景気悪化の短期的な性質（多くの金融資産の長期的な性質と比較して）や重大な政府援助のような、新しい環境を反映させるために、このモデルによって生成された金額を修正する必要がある。
- 3) 債務者が経験しているのが、短期的な流動性問題なのか、それともより基本的な支払能力の制限であるのか、つまり 12 ヶ月の損失か全存続期間の損失か、を決定するにあたっての困難は予想信用損失の金額に直接影響する。
- 4) 重要なインプットと前提は以下のようである。
 - a. 信用リスクの重大な増加または IFRS 第 9 号の段階的規準
 - b. 複数の経済的シナリオの予測と優先順位
 - c. 支払猶予に関連する借入金残高の順位付けおよび測定に及ぼす影響
 - d. データ、モデルおよび簡素化問題、予想信用損失モデルを下支えする歴史的関係には反映されない、現下の前例のない状況の影響を捕捉するための事後モデル修正
 - e. 中間報告開示を含む開示の一貫性と明瞭性

(7) 繰延税金資産と政府援助

IAS 第 12 号「所得税」は、所得税の会計処理について扱っており、すべての一時差異について、若干の例外はあるが、繰延税金負債と特定の条件下での繰延税金資産を認識することを企業に要求している。¹²⁾ 一時差異は、資産または負債の課税基礎の差違を表わし、財政状態計算書にその繰越額が表示される。資産または負債の課税基礎は、課税目的のために当該資産または負債に帰属する金額である。

COVID-19 は政府による様々な形態の救済計画を促した。一般的に、政府の援助は 2 つの類型に分けられる。政府の補助金または貸し付けによる直接的援助と税法の変更という間接的な援助である。IAS 第 20 号「政府補助金と政府援助の開示」によると、政府の資金援助についての会計処理は、免税によるか政府の補助金によるかによって異なった処理となる。¹³⁾

政府援助はしばしば、企業に課される特定の条件（たとえば、従業員の 90% 以上の雇用継続など）次第であることがある。会計専門家は COVID-19 パンデミックに対応して導入された新しい法規をすべて理解し、遵守することが要求される。そして、たとえば政府その他の援助が適切に使用されることを確保するという公共の利益のために行動するという会計専門家の責任を維持することも重要視される。

政府の援助が税法の変更によるものである場合、その認識の時期は当該法規の制定の時期に依存する。IAS 第 12 号に準拠すると、繰延税金資産は、報告期間の末日までに制定されて

いるかあるいは実質的に制定されている税率や法律に基づいて、当該資産が実現した期間に適用が予想される税率で測定されるであろう。繰延税金負債や当期の租税も同様である。援助が政府の補助金によるものである場合、その認識は企業が遵守しており、補助金が受領されるという合理的な保証に基づくことになる。

政府の援助については、すでに受け取った金額も将来受け取る金額も、条件の遵守についての査定とともに、継続企業の基準のような財務報告の別の局面を、利用者が理解するのに役立つのである。

IAS 第12号に準拠すると、繰延税金資産の繰越額は各報告期末には検査され、当該繰延税金資産の便益の一部または全部が認められるには十分な課税所得がもはや得られないという場合には、その金額まで減額されなければならない。そのような減額は、その後十分な課税所得が得られたならばその金額まで回復されることになる。

COVID-19は、将来の課税所得の予測に影響を及ぼし、以下のような様々な要因が影響を与えるであろう。

- a. キャッシュ・フロー予測値の変動
 - b. 企業の租税戦略の修正
 - c. 政府の介入措置による税法の変更、たとえば損益通算の期間延長
- これらの変更のいくつかが一時差違の回復の時期に影響するかもしれない。

(8) ヘッジ会計

COVID-19は、ヘッジ予測取引の蓋然性を減少させたり、その予測時期に影響を与えることがある。その結果、適用可能な財務報告基準におけるヘッジ会計基準はもはや適合しないものとなろう。たとえば、ヘッジ金融資産の信用が損なわれた場合がそれに該当する。

ヘッジ予測取引の発生の蓋然性がもはや高くない場合には、ヘッジ会計を中断し、当該ヘッジ商品についての利得または損失の累計額が損益に再分類されなければならない。ヘッジ会計基準を採用しなかった結果、損益勘定に大きな金額が記録されることがある。

COVID-19による影響を受ける可能性のあるものは以下のものである。

- a. 当初予測された水準以下に下落した売却または購入ボリューム
- b. 当初予測された水準以下に利息支払額が下落したため、発行計画が延期または取りやめとなった債券
- c. 延期または取りやめとなった企業の合併・買収

ヘッジ会計の使用、現在および将来の予想される条件、損益計算書において報告される金額については、企業による明瞭かつ透明な開示が必要である。たとえば、IFRS 第7号「金融商品の開示」は、債務不履行、認識の中止または修正から生じる利得および損失、もはや発生が予想されない、将来キャッシュ・フローのヘッジの結果生じるキャッシュ・フローのヘッジ準備からの再分類についての開示を要求している。たとえば、流動性リスクについての量的データについての開示と、リスクがどのように管理されているかというコメントの開示が求められている。¹⁴⁾

(9) 収益認識

IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」は顧客との契約から生じる収益と、収益に必然的に伴うキャッシュ・フローについて、その性質、金額、期間決定および確実性に関する情報の報告に際して適用される諸原則を定めている。IFRS 第 15 号に従うと、企業は、財貨およびサービスと交換で受け取る権利を期待する対価を表わす金額で、顧客に約束された財貨およびサービスの移転を表現するように収益を認識する。収益の認識は次の 5 つの段階を経て行われる。¹⁵⁾

- 1) 顧客との契約を識別する
- 2) 契約上の履行義務を識別する
- 3) 取引価格を決定する
- 4) 取引価格を契約上の履行義務に配分する
- 5) 企業が履行義務を遂行した時（または遂行するにつれて）収益を認識する

COVID-19 は、提供済みの財貨およびサービスからの収益の測定にあたり、特に変動的な対価や複数の報告期間にわたる契約の予想される結果のために、経営者が前提とする仮定に影響を及ぼすことがある。たとえば、需要の減少によって、返品が増加、追加の値引き、数量割引の減少、配達遅延に対する罰金、顧客による価格引き下げ要求につながることもある。企業は、価格値引きの保証のような顧客との契約によって、強制可能な権利または義務を修正することもできる。

(10) 中間財務報告

1. 公正表示フレームワークと法令遵守フレームワーク

中間財務報告は、1 年よりも短い期間についての完璧なあるいは凝縮された財務諸表を含むものであると考えられている。したがって中間財務報告は、COVID-19 が企業や産業界に及ぼす影響について理解することに敏感な、様々な利用者にとっては重大な関心事であろう。

IOSCO が 2020 年 5 月に公表した「COVID-19 についての開示の重要性」¹⁶⁾ についての報告書で、中間財務報告は、最後の事業年度以降の、企業の財政状態および経営成績の変動に焦点をあてる更新を提供することを意図したものとされている。現在の環境において、中間財務報告の発表者は状況が重大に変化していることを自覚し、重要な情報とその状況の変化に対する経営者の責任についてより強固な開示が必要であると考えているとしている。

中間財務報告の作成および保証に対する要求事項は国や地域のような法域ごとに異なっているので、中間財務報告の枠組みや監査人の関与や監査報告のレベルにも重大な差がある。たとえば、四半期の報告を要求する者もいれば半期の報告を要求する者もいるといったように、である。また、特定の財務報告の枠組みの適用を要求する者もいる。その他、国や地域によっては中間財務報告に保証を要求しないところもある。

企業が中間財務情報の作成に使用する適用可能な中間財務報告の枠組みは、国や地域の法律・規則、証券行政当局や証券取引所の規則または国内会計基準によって指定されているが、

指定が無い場合には、企業の経営者が財務報告の枠組みを選択しても差し支えない。

さらに、財務報告の枠組みの適用にあたり、最後の年度からの変動に焦点をあてた中間財務諸表の、包括的なものかそれとも要約的なもののどちらを提供するかも含めて、複数の選択肢が認められている。

中間財務情報の作成に使用される、適用可能な中間財務報告の枠組みは年度財務諸表の作成に適用されるものとは異なることがある。特に、

- 1) 中間財務情報の作成に使用される、適用可能な中間財務報告の枠組みは年度財務諸表の作成に適用されるものよりも限定されていることがある。
- 2) 中間財務情報の作成に使用される、適用可能な中間財務報告の枠組みは「法令遵守フレームワーク」であるのに対して、年度財務諸表の作成に適用される財務報告の枠組みは「公正表示フレームワーク」であることがある。¹⁷⁾

公正表示フレームワークというのは、明示的にせよあるいは暗黙の内にせよ、財務諸表の公正表示を達成することを承知しているものであり、経営者が以下のことを行うこと必要としている。

- 1) 枠組みの特定の要求事項を超えて開示すること
- 2) 公正表示を達成するためには枠組みの要求事項から離脱すること

これに対して、法令遵守フレームワークは枠組みの要求事項の遵守を要求し、枠組みを超えた追加開示を要求したり、枠組みからの離脱を許容したりしないものである。

IAS 第34号「中間財務報告」¹⁸⁾が、一般的に用いられている公正表示フレームワークとなっている。強制されなくても、企業がIAS34号の中間財務報告を作成しなければならない場合、IAS34号は年次財務諸表よりも情報量が少なくなることも許容しており、凝縮された一次的財務諸表と特定の注記を最低限の要素として報告することを認めている。このような省略によって中間財務情報が誤解を招くような場合には、追加項目と注記をさらに含めることが要求されている。この他、完全な財務諸表が中間報告において公表される場合には、当該財務諸表は全面的にIFRS基準に準拠しなければならない。

重要なことは、すべての事象と取引が、その中間期間があたかも分離・独立した期間であるかのように認識され、測定されることである。重要性の根拠以外からは認識・測定が免除されることはない。たとえば、従業員の確定拠出年金について数理評価の更新を獲得する必要はないが、その更新が重要ではないことは、獲得しないことの影響が評価可能である場合に限ってのことである。

2. 公正表示フレームワークにおける経営者の責任

中間財務情報を作成する経営者の責任の一部として、利用者に提供される中間財務情報作成のために用いられている、適用可能な財務報告の枠組みを明瞭に示すことが通常、経営者には期待されている。経営には透明性がなければならないし、中間報告書の作成基準について包括的な開示と、監査人が中間監査を実施したかどうかを含めなければならない。

経営者が中間報告書を作成する際に影響するような、COVID-19 に起因する問題には以下のものがある。

- 1) 経営者は、必要な情報をタイムリーに作成するにあたって困難な問題に直面することがある。それは、特に従業員の移動が制限されることから、グループ内の情報の流れが遮断される可能性が生じることである。リモート・ワークの必要性やそれに伴って物理的に特定の場所に立地できなくなることが、能率性や資源の減退と結びついて、結果として、既存の内部統制の有効性が維持できなくなることが考えられる。
- 2) 会計上の見積りに使用される入力値と仮定の決定には問題が生じることがある。また特に、IAS34 号が適用される場合には、減損テストの考えられる要件の決定にも問題が生じることがある。減損の計算は、報告日の合理的かつ根拠のある仮定に基づいて決定される必要があるからである。同様に、IAS34 号を含むいくつかの報告の枠組みにおいて、経営者には、継続企業として存続する企業の能力を評価する責任があり、将来の期間についてその判断をしなければならない。
- 3) 資産および負債の公正価値評価、確定給付債務、減損テストの実施要求を含めて、COVID-19 が測定に大きな影響を及ぼしているため、2020 年以降は中間財務情報の作成に COVID-19 以前の期間よりも多くの作業が必要となるであろう。IAS34 号が中間報告日に適用されるかどうかによって、その後の会計期間に影響が及ぶ可能性がある。たとえば、IFRS 基準はのれんの減損がその後の報告期間に取り消されることを許容していない。さらに、中間報告の報告日と通年の報告日に継続企業の評価が行われる。そのために必要な情報をタイムリーに入手することは困難である。
- 4) IAS34 号が中間報告を要求しているのは、特定の IFRS 基準が開示を要求している、新しい活動や事象や状況を含む事項について、最近の年次財務諸表を更新したものを提供するためである。したがって、IAS34 号に準拠した中間報告は、COVID-19 の影響についての適切な開示を含むことを要求されている。ところが、中間報告が IAS34 号に準拠していない場合には、用いられる報告の枠組み次第ではこのような開示は要求されないのである。COVID-19 パンデミックが発生していなかったならば達成できたであろうという結果を示そうとする形式的な中間財務情報（規格化された結果）を開示する企業が増えつつある。IAS34 号に準拠した中間報告の損益計算書には、仮定の結果を示す形式的な金額を含めることは許容されていない。しかし、このような制限は、IAS34 号に準拠していない中間報告には適用されないのである。

4. IFRS 基準の修正と IFRS 基準からの離脱

1. IFRS 基準からの離脱

IAS 第 1 号は、その第 15 項において、IFRS 基準への準拠と、必要な場合には追加開示を行うことで、財務諸表の公正表示が確保されるとしている。

「財務諸表は、企業の財政状態、財務的業績およびキャッシュ・フローを公正に (fairly) 表示しなければならない。公正な表示をするには、「フレームワーク」に示されている資産、負

債、収益および費用の定義と認識規準にしたがって、取引およびその他の事象や状況の影響について忠実な(faithful)表示をすることが要求される。IFRS を適用し、必要な場合には追加の開示を行えば、その結果として公正な表示を達成する財務諸表が作成されると推定される。」(Pra. 15)

そして、さらに、その第17項において、次のように規定している。

「ほとんどすべての状況において、企業は、IFRS への準拠によって公正な表示(fair presentation)を達成する。」(Pra. 17)

それでは、現下のコロナ禍の状況でも、IFRS 基準への準拠によって公正表示が達成されると考えてよいのであろうか。この点について、IAS 第1号は、次のように IFRS 基準からの離脱を要求している。

「IFRS における要求事項にしたがうことが、「フレームワーク」に示されている財務諸表の目的に反するほどに誤解を招くと経営者が判断する極めてまれな状況において、関連する規則による枠組みがそのような離脱(departure)を要求しているか、またはそのような離脱を禁止していない場合には、企業は以下の第20項に示す方法により当該 IFRS の要求事項から離脱しなければならない。」(Pra. 19)

Pra. 15 および Pra. 19 における「フレームワーク」というのは、「財務報告のための概念フレームワーク (Conceptual Framework for Financial Reporting)」を指している。上述の「公正表示フレームワークと法令遵守フレームワーク」と混同してはならない。¹⁹⁾

ここで、会計法規または会計基準からの「離脱」について確認しておく必要がある。イギリスの会社法は、企業の財務諸表が企業の損益および財政状態について「真実かつ公正なる概観(true and fair view)」を与えるものでなければならないと規定しているが、その規定は一般的規定にとどまり、個々の具体的な事例に適用される会計処理方法などは会計基準が定めると考えられている。しかし、会計法規や会計基準は完全なものではなく、時代や状況の変化につれて不適当なものになることもあると考えられている。したがって、特定の事例において、個々の会計法規や会計基準が不適当なものである、あるいは不十分なものであり、「真実かつ公正なる概観」を確保できないと判断される場合には、会社法は「真実かつ公正なる概観」の確保を最上位の原則として、それらの個々の会計法規や会計基準からの「離脱」を要求しているのである。²⁰⁾そして、「離脱」する場合には、離脱内容の詳細と理由を明示しなければならないとされている。会計法規または会計基準からの「離脱」というのは、「真実かつ公正なる概観」または公正表示を確保するために採用されている、イギリスの会計制度における伝統的な原則であることを確認しておきたい。国際会計基準では、国際基準を標榜しながら、実際にはイギリスという、地域の限定された国の会計制度における伝統的な考え方を踏襲しているのである。

IFRS 基準は、会計法規または IFRS 基準自体からの離脱によって、COVID-19 パンデミックによって影響を受ける多くの会計問題に対応することになっている。そうすると、IFRS 第16号「リース」だけが、便法であるとしながらも、基準からの離脱ではなく基準の修正という対応策をとっているのはなぜか、という疑問がわいてくる。

2. IFRS 基準の修正

IFRS 第 16 号「リース」だけは、便法であるとしながらも、基準の修正という対応策がとられている理由は何か。その理由は、IFRS 第 16 号の発効日にあると考えられる。IFRS 第 16 号は 2019 年 1 月 1 日以降開始の会計期間から発効するものとされている。事業年度が 2019 年 1 月 1 日開始の企業の場合、2019 年 12 月 31 日が決算日、つまり報告期日ということになる。この直後、世界中が COVID-19 パンデミックに見舞われることになり、いまだに終息の気配が見えていない。経済活動が停滞し、企業活動にも大きな影響が及んでいる。

IFRS 第 16 号は、IASB が多年にわたって基準設定活動を行い、難産の末に公表に漕ぎ着けたリース会計基準である。その会計基準が発効早々に離脱されることになれば、IFRS 第 16 号だけでなく他の IFRS 基準のすべてが会計基準、財務報告基準としての権威を疑われることになりかねない。離脱という事態になると、これまで苦勞して基準統一を目指してきたリース会計の実務が再び混沌とした状態に逆戻りしてしまう恐れさえ考えられる。そのような事態は、IASB としては絶対に避けなければならないことである。このため、離脱を回避するため、IFRS 第 16 号についてだけ修正を行わざるをえなくなったのであると考えられる。

さらに、IFRS 第 16 号の修正内容をふりかえてみる。IFRS 第 16 号の修正は全面的なものではなく、主に不動産リースを対象として修正が行われたものであった。リース対象の不動産について COVID-19 パンデミックを理由とした賃料の引き下げや支払免除が行われた場合、その賃料の引き下げや支払免除について、あたかもリース条件の変更がなかったものとみなして処理することを便法として認めるという内容であった。イギリスでは、土地所有は王侯貴族に限定され、土地利用権が売買またはリースの対象とされることが一般的である。したがって土地に関する取引では不動産リースが大きな割合を占め、COVID-19 パンデミックを理由とした賃料の引き下げや支払免除は社会的な影響が他国と比較しても、非情に大きいことが指摘されるのである。このような影響の大きさを考慮して、IFRS 第 16 号の修正においては、不動産リースについて、COVID-19 パンデミックを理由とした賃料の引き下げや支払免除に関する処理に限定した部分的修正のとどめたものと考えられるのである。

あくまでも便法としての修正にとどめ、数年内に COVID-19 パンデミックが終息し、経済が常態に回帰すれば、再び IFRS 第 16 号はじめ他の IFRS 基準も今まで通り適用されることになる、IASB は期待したと考えられる。これが、他の IFRS 基準については離脱を認めたにもかかわらず、IFRS 第 16 号だけは修正という形式の対応策をとった、もうひとつの理由であると考えられる。

5. 終わりに

COVID-19 パンデミックによって企業活動は大きな影響を受けてきた。その影響は当然のこと財務報告に取り入れられなければならない。本稿では、その際に、IFRS 基準はどのように適用されるべきであるか、ということについて検討してきた。IASB が、COVID-19 パンデミックの影響に対応するためにとった対応策は、IFRS 基準の修正と IFRS 基準からの離脱の 2 つ

であった。IFRS 基準の修正は、IFRS 第16号「リース」だけが修正の対象とされたが、IFRS 基準からの離脱は、ゴーイング・コンサーンの評価、後発事象の表示、公正価値測定、非金融資産の減損、金融資産の予想信用損失、ヘッジ会計、繰延税金資産と政府援助、収益認識および中間財務報告など多岐にわたる会計領域が対象とされた。ほとんどが、IFRS 基準からの離脱という対応策がとられたのに対し、IFRS 基準の修正が IFRS 第16号「リース」のみを対象とされたのはなぜかということが疑問とされた。その理由としては、IFRS 第16号の発効期日と COVID-19 パンデミックの発生時期がちょうど重なってしまい、発効直後の IFRS 第16号が COVID-19 パンデミックの影響に対応するには不相当または不十分であると判断されることによって、IFRS 基準からの離脱を要求されるおそれがあったからである。発効直後の IFRS 第16号が離脱を要求されることによって、IFRS 第16号だけでなく、他の IFRS 基準全体の権威が失墜することを、IASB は回避したかったのであると考えられた。もうひとつの理由は、イギリス特有の土地所有制度にあったと考えられた。イギリスでは王侯貴族以外に土地所有が認められておらず、土地利用権が売買またはリースの対象とされ、土地に関する取引では不動産リースが大きな割合を占めている。COVID-19 パンデミックを理由とした賃料の引き下げや支払免除は社会的な影響が大きいため、不動産リースについて、COVID-19 パンデミックを理由とした賃料の引き下げや支払免除に関する処理に限定した部分的修正が行われたと考えられた。COVID-19 パンデミックに対する IFRS 基準の対応を見ると、国際会計基準または国際財務報告基準というものは、「国際」という用語を冠しているが、その実態は、イギリスの会計制度の、「真実かつ公正なる概観」および「離脱」という原則に大きく依拠していることや、イギリス特有の土地所有制度に囚われている、地域限定基準なのではないかと思われてきてならないのである。

参考文献

- 1) Arnold, Christopher/Gould, Stathis; Summary of COVID-19 Financial Reporting Considerations,
<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>
- 2) IASB; COVID-19-Related Rent Concessions-Amendment to IFRS 16
- 3) 拙稿「国際会計基準における新型コロナウイルス対応の問題点」,
『明星大学経営学研究紀要』第16号(2021年3月15日発行)
- 4) IASB; IAS 1 Presentation of Financial Statement
- 5) IASB; Staff Paper Going concern-a focus on disclosure(January 2021)
- 6) IASB; IAS 10 Events after the Reporting Period
- 7) IASB; IFRS 13 Fair Value Measurement
拙稿「国際会計基準における時価評価の疑義」,
『明星大学経営学研究紀要』第6号(2011年3月15日発行)
- 8) IASB; IAS 36 Impairment of Assets

拙稿「国際会計基準における減損会計の問題点」,

『明星大学経営学研究紀要』第10号(2015年3月15日発行)

- 9) Grant Thornton; Impairment of intangible assets and goodwill,

<https://www.grantthornton.global/en/insights/supporting-you-to-navigate-the-impact-of-covid-19/IFRS-Impairment-of-intangible-assets-and-goodwill/>

拙稿「国際会計基準におけるのれん会計の問題点」,

『明星大学経営学研究紀要』第11号(2016年3月15日発行)

- 10) IASB; IFRS 9 Financial Instruments: Disclosures

- 11) IASB; IFRS 9 and covid-19-accounting for expected credit losses(27 March 2020)

- 12) IASB; IAS 12 Income Taxes

- 13) IASB; IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

- 14) IASB; IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures

- 15) IASB; IFRS 15 Revenues from Contracts with Customers

拙稿「国際会計基準における収益認識基準の問題点」,

『明星大学経営学研究紀要』第13号(2018年3月15日発行)

- 16) IOSCO; Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 (29 May 2020)

- 17) Arnold, Christopher/Gould, Stathis; op. cit.

- 18) IASB; IAS 34 Interim Financial Reporting

- 19) IASB; Conceptual Framework for Financial Reporting

拙稿「国際会計基準における新「概念フレームワーク」の問題点」

『明星大学経営学研究紀要』第14号(2019年3月15日発行)

- 20) 「離脱」規定については、以下の論稿を参照されたい。

田中弘稿「イギリスにおける会計規制と「真実かつ公正な概観」」,

『会計』第123巻第3号(1983年3月号) 30-46頁