

# P/LにおけるCOVID-19の 影響の表示について

KPMG in Mexico



本ニュースレターにおいては、2020年7月20日号「COVID-19に関連する会計上の検討事項（後半）」のニュースレターにてご紹介させていただいた2020年12月期の財務報告に影響を及ぼす可能性のある会計上の主要な論点の中から「COVID-19関連費用のP/L表示」の論点の詳細について解説させていただきます。

COVID-19の感染拡大は多くの企業の業績に影響を与えており、メキシコ日系企業の皆様におかれましてもCOVID-19の影響でさまざまな費用・損失が既に発生している、もしくは、今後も新たにあるいは継続的に発生することが見込まれているかもしれません。その結果、2020年度の業績においてCOVID-19の影響が非常に重要な要素となる企業もあるかもしれません。そのような背景から、本ニュースレターにおいては、COVID-19の影響を損益計算書（または関連する注記）でどのように表示（または開示）するかを決定する際に考慮すべき事項について共有させていただければと思います。

## 目次

1. P/LにおけるCOVID-19の影響の表示
2. 親会社等へのレポート・パッケージ上の対応について

# 1. P/LにおけるCOVID-19の影響の表示

## (1) P/LにおいてCOVID-19の影響を表示すべきかを決定する際の考慮事項

企業は、財務諸表を作成するうえで収益または費用の項目に**重要性がある場合は、その内容および金額を個別に損益計算書（P/L）に表示または注記で開示すること**が求められます。すなわち、COVID-19の影響により企業にとって**重要性のある収益または費用項目が生じた場合は、そのような項目を具体的に識別し、定量化することが実務上可能である場合、P/Lまたは注記のいずれかにおいて、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りません。**

企業がCOVID-19の影響をP/Lに表示または注記で開示するかどうかを判断するにあたっては、以下のような事項を考慮に検討することが重要と考えられます。

- 恣意性なしにCOVID-19の影響を算定できるか否か
- 企業への影響が広範囲に及ぶか否か

企業が発生した収益および費用が、“通常の営業活動に関する収益および費用か”、“感染拡大に関するものか”を区別することは、著しい主観を伴う可能性があり、恣意性なしにCOVID-19の影響を算定することは困難な場合があります。したがって、COVID-19の影響をP/Lに表示または注記で開示するかを判断するにあたっては、企業は恣意性なしにCOVID-19の影響を算定できるか否かを慎重に評価する必要があります。一方、企業はCOVID-19の影響を算定することができるかもしれませんが、その影響が広範囲に及ぶ（例えば、P/Lのほぼすべての項目に影響を与える）場合があります。このような場合は、P/Lに影響を区分して表示することはあまり意味がなく、注記でそれらを開示する方が適切であるかもしれません。また、別の場合では、COVID-19の影響が非常に広範囲に及んでいるため、企業が恣意性なしにCOVID-19の全体的な影響を算定することができないかもしれません。このような状況においても、企業がこれらの影響をP/Lに表示する代わりに注記において開示する方が適切であるかもしれません。

## (2) COVID-19に関連する収益および費用を決定する際の考慮事項

COVID-19の影響を算定するにあたって、COVID-19に関連する収益および費用の範囲としてどのような収益または費用について個別に開示が必要になってくるかを決定する際の考慮事項は、以下のとおりとなります。

会計基準上明確な指針はありませんが、**COVID-19に直接起因する増分の収益および費用のみ**を、COVID-19に関連する収益および費用として考慮すべきという考え方が一般的と思われます。直接起因する増分の収益および費用とは、もしCOVID-19の感染拡大が発生しなかった場合、獲得または発生しなかったであろう収益および費用であり、感染拡大の影響が大幅に弱まった場合には、再び発生することが想定されないものとなります。

COVID-19に直接起因する増分の収益および費用として、例えば、以下の項目が挙げられます。

- 感染対策または防止の一環として発生した、追加的な清掃および衛生関連費用
- 従業員に対する一時的な危険手当
- 生産設備の閉鎖を原因とする、契約の遅延または不履行に対するペナルティ
- COVID-19を直接的な原因として発生した貸手からの賃料減免

収益または費用が、COVID-19に直接起因する増分の収益および費用に該当するかには判断が求められ、以下のような項目についてはCOVID-19またはその他の要因のいずれに起因して、どの程度発生したかを算定することが難しいかもしれません。ここでも重要となるのは、企業が恣意性なしに増分の収益および費用を算定できるかという点となります。

- 売掛金に対する貸倒引当金
- 棚卸資産の評価損
- 固定資産の減損損失

また、この考え方に沿った場合、COVID-19に関係なく獲得または発生する経常的な収益および費用は増分とはなりません。よって、これらはCOVID-19に関連する収益および費用とはみなされず、P/L上でそのように記載されるべきではありません。例えば、以下の項目が挙げられます。

- 休業中の従業員に対する給料
- 生産停止時の工場設備の減価償却費
- 臨時休業期間に発生する賃料や公共料金

### (3) P/Lにおける表示を行う際の考慮事項

企業がP/L上でCOVID-19の影響を表示することが適切であると判断した場合、どのように表示すべきか検討する際の考慮事項は、以下のとおりとなります。

#### ■ 特別損益項目として表示すること

日本においては、企業の正常な経営活動に関連して毎期規則的・反復的に発生する収益と費用以外の損益項目（例えば、過年度に計上した減価償却費の修正といった前期損益修正に該当する項目、および、災害による損失や固定資産の売却損益といった臨時損益項目）を“特別損益項目”としてP/L上で区分して表示することが認められています。一方でメキシコ日系企業が通常採用している会計基準であるメキシコ会計基準（NIF）・国際会計基準（IFRS）・米国会計基準（USGAAP）においては、原則として通常の活動と特別な活動を区別しておらず、収益または費用を“特別損益項目”としてP/Lで表示または注記で開示することは認められておりません。したがって、メキシコ日系企業が、P/L上でCOVID-19の影響を表示する場合、当該項目を特別損益項目としてP/L上表示することは認められないと考えられます。

#### ■ 営業外損益項目として表示すること

NIF・IFRS・USGAAPにおいては、一般的に営業外の損益は極めて限定的な項目に限られると考えられていることから、不規則に発生するまたは発生する頻度が少ない、あるいは金額が通例でないからといって、営業活動と明確に関連する項目を営業利益の小計から除外することは不適切と考えられます。したがって、企業はCOVID-19関連の収益および費用を、非経常的または通例でないという理由だけで、営業損益の外で表示すべきではないと考えられます。一般原則として、企業は営業活動の定義（すなわち、どの損益が営業利益の小計内に含まれるか否か）をCOVID-19に関連するかどうかに限らず、収益および費用に継続して適用する必要があります。例えば、清掃費用は一般的に営業活動の一部であるため、通常営業損益に表示します。そのため、COVID-19の拡大防止のために発生した清掃費用についても、営業損益に表示することが適切と考えられます。

■ 単一の項目として表示すること

企業は、P/Lにおいて費用を機能別（例：売上原価、販売費、一般管理費など）または性質別（例：原材料費、人件費、減価償却費など）に分類した上で表示することが求められ、選択した分類方法は一般的に毎期継続して適用することが求められます（日系企業は、一般的に機能別分類を採用されている企業が多いと思われます）。また仮に費用が異常な項目または例外的な項目であったとしても、正常なまたは例外的でない費用の機能、性質と変わることはありません。したがって、異常な項目または例外的な費用であったとしても正常なまたは例外的でない費用と同様の方法で機能別または性質別に分類することが求められます。したがって、これまでに前例のないCOVID-19に関連する費用であったとしてもCOVID-19に関連しない費用と同様の方法で機能別または性質別に分類する必要があると考えられます。よって、COVID-19の影響が異なる性質または機能にわたる費用に影響を与える場合であったとしても、P/L上でCOVID-19に関連する費用の合計金額を単一の項目として表示することは不適切となり得ます。

上述の考慮事項を踏まえると、企業がCOVID-19に関する収益および費用をP/L上に表示する場合は、以下のように表示することが考えられます。

売上	1000
売上原価	
COVID-19に関連する従業員への一時的な危険手当	300
その他の売上原価	450
小計	750
売上総利益	250
販売費および一般管理費	150
その他の収益	
COVID-19に関連する保険金収入	200
その他	50
小計	250
その他の費用	100
営業利益	250

なお、COVID-19の影響をどのようにP/L上に反映させるかは、具体的な事実および状況によってそれぞれの企業ごとに異なります。また、残念ながら、COVID-19の影響をどのようにP/L上に反映させるかに関する明確なガイダンスは会計基準等において提供されておらず、また、メキシコにおいて規制当局等からのガイダンスといったものも現時点においては出されていないのが現状と考えられます。したがって、当該論点に関しては、それぞれの監査人等により異なる見解が示される可能性ある領域であること、および、メキシコ日系企業が通常採用されていると考えられるNIF・IFRS・USGAAPの各基準によって詳細な取扱いが異なる点もありますので、実際に検討される際は、採用されている会計基準および監査人等の見解に照らして自社への影響を検討することが必要な点、ご留意いただければと思います。

## 2. 親会社等へのレポーティング・パッケージ上の対応について

日本においては、日本公認会計士協会より「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その4）」が公表されており、その中において政府や地方自治体の要請や声明等による営業停止期間中の固定費等に関する取扱いが、以下のとおり示されています。

“新型コロナウイルス感染症の拡大防止のために政府や地方自治体による要請や声明等により、被監査企業の工場が操業を停止または縮小したときの異常な操業度の低下による原価への影響についても、臨時性があると判断される場合が多いと考えられます。したがって、その場合も、監査上、損益計算書の特別損失の要件を満たし得るものとして取り扱うことができると考えられます。”

したがって、日本の親会社等へ送付するレポーティング・パッケージ上は、COVID-19に関連する費用について、上述した増分費用だけでなくCOVID-19を契機として発生した臨時損益も含めて別途集計して報告することが求められる場合があるかもしれません。したがって、日本の親会社等へレポーティング・パッケージを送付する際は、親会社の会計方針にしたがってCOVID-19に関連する費用のP/L表示を決定する必要があると思われるので、親会社の方針を確認したうえでレポーティング・パッケージを作成することが望まれます。

以上、最後までお読みいただきありがとうございます。

### 本ニュースレターに関するお問合せ先

メキシコシティ事務所

東野 泰典 (yasunorihigashino@kpmg.com.mx)

佐々木 智之 (tomoyukisasaki1@kpmg.com.mx)

ケレタロ事務所

宮本 諭 (satoshi.miyamoto@jp.kpmg.com)

レオン事務所

河田 厚司 (akawata1@kpmg.com.mx)

本ニュースレターの内容は、当法人が作成時点で得られる情報をもとに信頼に足り且つ正確であると判断した情報に基づき作成されておりますが、当法人はその正確性・確実性を保証するものではありません。本ニュースレターのご利用に際しては、貴社ご自身の判断にてなされますよう、また必要な場合は、弁護士、会計士、税理士等にご相談のうえお取扱い下さいますようお願い申し上げます。該当情報に基づいて被ったいかなる損害についても情報提供者および当法人（KPMG Cardenas Dosal, S.C.ならびにKPMGネットワークに属するメンバーファーム）は一切の責任を負うことはありませんのでご了承ください。

本ニュースレターの著作権は当法人に属し、本ニュースレターの一部または全部を、①複写、写真複写、あるいはその他の如何なる手段において複製すること、②当法人の書面による許可なくして再配布することを禁じます。