

会長通牒平成 23 年第 1 号

東北地方太平洋沖地震による災害に関する監査対応について

平成 23 年 3 月 30 日
日本公認会計士協会
会長 山 崎 彰 三

平成 23 年 3 月 11 日に発生した東北地方太平洋沖地震による災害は、企業側の会計処理及び監査人側の監査対応に関して様々な困難をもたらすことが予想されるため、監査人の立場から現行の会計基準及び監査基準を踏まえ監査上の留意事項を取りまとめたので、会員におかれては監査実施に際して参考とされたい。

今回の災害に関する監査対応の基本的な考え方

今回の災害は、日本企業に多い 3 月決算の期末日直前（2 月決算においては期末日直後）に発生し、かつ、極めて甚大なものである。そのため、会計処理に際しての事実確認や金額の合理的な見積りにおいては、時間的制約等もあり多くの困難を伴う場合が想定される。

監査の目的は、企業が作成した財務諸表がすべての重要な点において適正に表示されているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づき監査意見を表明することにある。今回のような期末日に近い時期に甚大な災害が発生した場合、平常時であれば入手可能な監査証拠が得られないことがあるため、監査手続の選択や入手し得る監査証拠の証拠力が監査上の重要なポイントとなる。特に、会計上の見積りの合理性については、適切に判断すべきであるが、今回の災害発生状況から判断し、それぞれの会計事象に係る会計基準が想定する事実確認や見積りの合理性要件と比較し、ある程度の概算による会計処理も合理的な見積りの範囲内にあるものと判断できる場合もあると考えられる。

監査上の留意点としては、災害後に決算日が到来する会社について、データ収集や会計上の見積りに関して困難なケースも想定されるが、そうした状況の下での合理的な損失等の見積りが財務諸表に適切に反映された上で、データ収集や会計上の見積りの制約に関する重要な事項が注記において適切に開示されていることを確かめる必要がある。

また、監査手続に関して、一部監査手続の実施に制約がある場合でも、他の監査手続から得た証拠、内部統制の状況及び過去の監査結果なども含め入手した証拠を総合的に評価した結果、必要な心証を得ることができる場合は、重要な監査手続の制約とならない場合もあることに留意する必要がある。

以下に説明する事項は、この基本的な考え方を踏まえ、監査において通常対応する必要があると思われるものを列挙したものである。もとより、すべての事項を網羅したものではなく、これ以外の事項において判断が求められることはあり得る。その場合も以下に記載した内容を参考にしていきたい。

災害損失の範囲

平成7年3月27日に当協会から公表された「阪神・淡路大震災に係る災害損失の会計処理及び表示について」において、会計上の災害損失の範囲について直接・間接の損失の例示が挙げられている。今回の災害損失の基本的な考え方についても同様の理解が適当であると考え、その後の状況変化も考慮し以下のように整理した。

なお、これらはあくまで例示であるので、個々の監査局面においてはこれらを参考に監査対応を行うことになると考えられる。

固定資産（建物等の有形固定資産、ソフトウェア等の無形固定資産、投資不動産等）や棚卸資産（商品等）の滅失損失

災害により損壊した資産の点検費、撤去費用等（以下「災害により損壊した資産の撤去費用等」という。）

災害資産の原状回復に要する費用、価値の減少を防止するための費用等（以下「災害資産の原状回復費用等」という。）

災害による工場・店舗等の移転費用等

災害による操業・営業休止期間中の固定費

被災した代理店、特約店等の取引先に対する見舞金、復旧支援費用（債権の免除損を含む。）

被災した従業員、役員等に対する見舞金、ホテルの宿泊代等の復旧支援費用

災害発生時である平成23年3月11日以後に決算日を迎える企業

1. 会計処理に係る事項

(1) 直接・間接に発生する損失

固定資産（建物等の有形固定資産、ソフトウェア等の無形固定資産、投資不動産等）や棚卸資産（商品等）の滅失損失

固定資産や棚卸資産に生じた被災前の帳簿価額の全部又は一部の滅失損失は、原則として、当該損失を示す適当な名称を付した科目をもって、損益計算書の特別損失として計上することになると考えられる。

なお、固定資産や棚卸資産に対する損害保険の付保による保険金の受取りについて、仮に受取保険金の確定までにかかり時間を要する場合には、実務的対応と

して保険に関してその付保状況を注記において説明するケースが生じることが考えられる。

監査に際しては、固定資産・棚卸資産について、災害により画一的に虚偽記載のリスクが高まるわけではないことや、通常時の監査でも、精査等により利用可能なすべての情報を検証しているわけではなく、あくまで心証的な監査証拠に依拠するものとされていることに留意が必要である。また、監査証拠に関しては、実査に加え、質問・観察によるものや過去の監査結果・その他の情報など様々な手続によるものがあることに改めて留意し、「 今回の災害に関する監査対応の基本的な考え方」にあるとおり、適切に対応する必要がある。

災害により損壊した資産の撤去費用等

撤去費用等は、決算日までに実施されたものは未払金に計上し、また、決算日後に実施が予定されているものについては、企業会計原則注解（注 18）の要件を満たすことを条件に引当金として計上することになると考えられる。これらの撤去費用等又は引当金繰入額は、原則として、当該損失を示す適当な名称を付した科目をもって、損益計算書の特別損失として計上することになると考えられる。

監査に際しては、撤去費用等の見積りについて、十分かつ適切な監査証拠を基礎としてその合理性を評価することが適切であるが、監査基準委員会報告書第 13 号「会計上の見積りの監査」にあるとおり、経営者の見積りが、監査人の見積額の「許容範囲内にある場合には、監査人は、経営者の見積りが合理的であると判断する」こととされているので留意が必要である。

災害資産の原状回復費用等

原状回復費用等は、修繕費に準じた会計処理になると考えられる。関連する支出が原状回復を超えて価値を増加させるものである場合は、資本的支出として会計処理することになると考えられる。資本的支出として認められない原状回復費用等又は引当金繰入額は、原則として、当該損失を示す適当な名称を付した科目をもって、損益計算書の特別損失として計上することになると考えられる。

災害による工場・店舗等の移転費用等

決算日までに発生した移転費用等については、原則として、当該損失を示す適当な名称を付した科目をもって、損益計算書の特別損失として計上することになると考えられる。移転方針は決定しているが、決算日までに実行されておらず、かつ、金額的に重要性が高いと見込まれる場合は、注記において概要を説明することも考えられる。

災害による操業・営業休止期間中の固定費

操業・営業休止期間中（電力会社が行う計画停電によるものも含む。）で決算日までに発生した固定費は、原価性が認められない場合もあると考えられる。その場合は、当該損失を示す適当な名称を付した科目をもって、損益計算書の特別損失として計上することになると考えられる。

被災した代理店、特約店等の取引先に対する見舞金、復旧支援費用（債権の免除損を含む。）

見舞金、復旧支援費用は、交際費又は寄付金に準じた会計処理になると考えられる。これらの費用は、原則として、当該損失を示す適当な名称を付した科目をもって、損益計算書の特別損失として計上することになると考えられる。なお、これらの費用については、既発生額が対象であり、未発生額については引当金の計上要件を満たさないのが一般的と考えられる。

被災に伴い取引先に対し債権を免除又は減免する場合には、当該費用を示す適当な名称を付した科目をもって、損益計算書の特別損失として計上することになると考えられる。

被災した従業員、役員等に対する見舞金、ホテルの宿泊代等の復旧支援費用

会社従業員等に対する復旧支援費用は、福利厚生費に準じた会計処理になると考えられるが、発生原因に臨時性が認められることから、これらの費用は、原則として、当該損失を示す適当な名称を付した科目をもって、損益計算書の特別損失として計上することになると考えられる。なお、これらの費用については、既発生額が対象であり、未発生額については引当金の計上要件を満たさないのが一般的と考えられる。

(2) 科目表示

上記(1)に示した損益計算書に係る会計処理については、原則として特別損失という整理をしたが、当然金額的重要性を考慮し、経常的な費用として会計処理することを否定するものではないと考えられる。

また、科目については、それぞれ適当な科目によるものと整理をしたが、今回の災害に係る損失をまとめて計上することも考えられる。この場合は、主要な項目については、注記において説明することが考えられる。

2. 関連する会計・監査事象

繰延税金資産の回収可能性の判断

繰延税金資産の回収可能性に関しては、今回の災害が企業の将来収益力にどの

ような影響（一時的か長期的かなどを含む。）を及ぼすか、特に災害発生による主要な計画要因の将来変化の可能性に留意し、翌期以降の事業計画又は利益計画の見直しの要否について、検討することになると考えられる。その際、監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」によれば、会社による将来の経営計画等の作成が基礎となるが、「明らかに合理性を欠く業績予測であると認められる場合には、適宜その修正を行った上で課税所得を見積もる必要があることに留意する」ことが必要である。

また、災害損失による多額の税務上の繰越欠損金等の発生等による、繰延税金資産に係る会社区分（監査委員会報告第66号）の見直しの要否、例示区分 のただし書き（非経常的な特別の原因により発生）に分類することの適否について、今回の災害により大きな損害を受けている場合には「非経常的な特別の原因」に該当している場合も多いと考えられるが、災害の影響の程度を踏まえ、適切に検討することになる。

取引先の財政状態の悪化等

今回の災害により、取引先の財政状態が悪化し、売掛金等の営業債権（敷金や差入保証金を含む。）の貸倒れ等のリスクが高まる場合もあるため、債権の評価（担保権の評価を含む。）に関しては、留意する必要があると考えられる。

監査上、データ収集や会計上の見積りが困難なケースは、そうした制約を踏まえ、「 今回の災害に関する監査対応の基本的な考え方」にあるとおり、適切に対応する必要がある。

保有有価証券の時価の下落

時価のある有価証券については、取引所の相場を時価とする会計基準が定着しているため、当該基準に従い会計処理することになる。

時価を把握することが極めて困難と認められる株式（非上場株式）については、可能な限り災害発生の影響を反映させた実質価額を把握し、減損の要否について検討することが考えられるが、データ収集や会計上の見積りが困難なケースは、そうした制約を踏まえ、監査上「 今回の災害に関する監査対応の基本的な考え方」にあるとおり、適切に対応する必要がある。

固定資産の減損判定

災害により物理的な損害を受けたものについては、上記(1)で説明した会計処理が考えられる。それ以外の固定資産について、将来キャッシュ・フローに災害の影響が生じる場合には、従来の減損判定を見直す必要性の有無について適切に検討することになると考えられる。この場合、経済的残存使用年数への影響も考慮

する必要があると考えられる。

その他

その他の留意事項としては、例えば、継続企業の前提に係る疑義の発生なども考えられる。継続企業の前提に係る疑義の発生への監査上の対応については、平成 21 年の関連規定の改訂に基づき、「経営者の対応・経営計画」を考慮した上で、当該注記を付すかどうかの判断をすることになっているので留意が必要である。

3. 監査意見に係る事項

監査意見は、意見表明の合理的な基礎となる十分かつ適切な監査証拠に基づき形成する必要がある。今回の災害の影響に係る会計処理に関しては、「 今回の災害に関する監査対応の基本的な考え方」に述べた対応が考えられるが、十分かつ適切な監査証拠が得られず、かつ、その影響が重要な場合は、監査範囲の限定又は意見不表明の可能性について、慎重に検討する必要がある。

監査意見形成に際しては、状況を適切に判断し説明責任を果たす必要があることはいうまでもないが、特に上場会社に関して無限定適正意見以外の監査意見を表明することになる場合は、より明確な説明責任を果たせるように努めなければならない。

災害発生時である平成 23 年 3 月 11 日より前に決算日を迎えた企業

平成 23 年 3 月 11 日より前に決算日を迎えた企業は、今回の災害に係る影響は開示後発事象として取り扱うことになると考えられる。

したがって、債権、棚卸資産、固定資産及び繰延税金資産などの評価に当たっては、決算日時点の状況を基礎として見積もり、災害に係る影響（災害に起因する信用リスクの増大、将来キャッシュ・フローの悪化、将来の課税所得の見積りの下振れリスクなど）は、その影響が重要な場合に、開示後発事象として注記することが原則的な取扱いになると考えられる。

開示後発事象に関しては、監査・保証実務委員会報告第 76 号「後発事象に関する監査上の取扱い」により、適切に対応する必要がある。なお、財務諸表作成時に入手可能な情報が限られる場合には、後発事象としての開示内容が概括的になることはやむを得ないものと考えられる。

内部統制監査

上場会社に関しては、内部統制監査への影響も検討する必要がある。内部統制監査に関しては、今回被災した拠点が、経営者の評価範囲内にある場合に次のようなことが考

えられる。

今回のような災害が発生したことにより経営者の評価手続が実施できない場合は、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」において、やむを得ない事情による評価範囲の制約の例として挙げられており、この取扱いに従った対応をとることになると考えられる。この場合、経営者は当該事実の及ぼす影響を把握した上で、当該範囲を除外して、財務報告に係る内部統制の評価結果を表明することができる。監査人は、当該内部統制報告書の記載内容及びやむを得ない事情により内部統制の評価ができなかった範囲の影響を判断し、内部統制報告書に対して内部統制監査意見を表明することになる。

すなわち、監査人は、経営者による評価が、やむを得ない事情を除き、全体として適切に実施されていること、かつ、やむを得ない事情により、十分な評価手続を実施できなかったことが財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼすまでには至っていないことを確認できた場合には、監査報告書に追記情報として経営者が十分な評価手続を実施できなかった範囲及びその理由を記載して、無限定適正意見を表明することとされている。したがって、監査人は、監査対象企業の被災内容をよく検討し、必要な監査手続の実施可能性を踏まえ、適切に対応する必要がある。

なお、当該事業拠点が滅失してしまった場合は、期末日現在評価対象が存在しないため、評価対象外になると考えられる。

中間財務諸表及び四半期財務諸表関係

今回の災害が中間会計期間又は四半期会計期間の末日の前後に発生した場合は、ここで説明した内容に準じて対応する必要がある。中間監査及び四半期レビューに際しては、中間財務諸表の作成基準及び四半期財務諸表の作成基準の特殊性を考慮することはいうまでもない。

決算スケジュールの延長

今回の災害を受け、平成 23 年 3 月 13 日に東北地方太平洋沖地震を特定非常災害に指定する政令が公布・施行されたことにより、本来の提出期限までに金融商品取引法に係る諸提出書類の提出がなかった場合であっても、本年 6 月末までに提出すればよいこととされた。また、会社法については、法務省が定時株主総会の開催時期についての説明資料を公表している。具体的対応については、各企業の法律専門家も交え検討する必要があると考えられる。

以 上