

I. はじめに

前回4月号で紹介したように、2021年3月期から「会計上の見積りの開示に関する会計基準」が適用されています。すでに各企業が作成・開示した決算短信や計算書類で開示例が閲覧できるようになったことから、今月のSeiwa Newsletterでは、これらの事例をいくつか取り上げて紹介します。

II. 事例紹介

会計上の見積りの開示では、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある見積り項目を識別し、識別した項目のそれぞれについて次の事項を注記します。

- ① 当年度の財務諸表に計上した金額
- ② 会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報

本基準はIFRSと同様の“原則主義”的な基準であり、②の具体的な内容や記載方法については、企業の置かれている状況に即して判断することとされていますが、基準第8項では次の事項を例示しています。

- (a) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法
- (b) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定
- (c) 翌年度の財務諸表に与える影響

農薬専門メーカーの日本農薬は、連結注記表の会計上の見積りに関する注記において「繰延税金資産の回収可能性」と「のれんの評価」に関する情報を上記の例示に沿って開示しています。また、(b)の仮定として「販売予測」「製造原価予測」とともにそれらの基になる「顧客の需要予測」を挙げ、(c)ではそれらの仮定の不確実性によって将来不利な影響が生じる可能性がある旨を分かりやすく説明しています。

記載事項が各企業に委ねられている中で、基準の例示に沿って開示することは分かりやすい反面、基準設定の趣旨にもなっている“画一的な記載（ポイラプレート化）”にならないよう工夫が求められます。

また、①当年度の財務諸表に計上した金額についても複数のパターンの事例が見られます。次頁の表は、代表的な見積り項目である固定資産の減損を記載した3社の開示を比較したものです。

当年度に減損損失を計上した2社のうち、コネクシオは損益

【日本農薬の開示例】（2021年3月期連結計算書類より抜粋）

2. のれんの評価

- (1) 当連結会計年度計上額 2,812百万円
- (2) その他見積りの内容に関する理解に資する情報

① 見積りの算出方法

当社グループは、戦略的施策の一環として、グローバルベースで買収・出資等を実施しており、これらの企業結合取引により生じた対象会社の超過収益力を、のれんとして連結貸借対照表に計上しております。のれんの減損の兆候の識別、減損損失の認識の判定及び測定は、対象会社ごとに資産のグルーピングを行っております。

減損の兆候があると識別された資産グループについて、残存償却期間に対応した資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額とのれんの帳簿価額とを比較し、前者が後者を下回る場合には、のれんの減損損失を認識します。

② 見積りの算出に用いた主な仮定

割引前将来キャッシュ・フローの算定は、その性質上、判断を伴うものであり、多くの場合、重要な見積り・仮定を使用します。当該割引前将来キャッシュ・フローの算定に使用される仮定は、主として、資産グループにおける将来の事業計画に基づいており、将来の販売予測及びそのために必要な設備投資を考慮した製造原価予測を加味しております。販売数量及び製造原価等の予測は、主に顧客の需要予測を基に判断しております。

③ 翌年度の連結計算書類に与える影響

見積りの算出に用いた仮定は、経営者の最善の見積りと判断により決定しておりますが、将来の不確実な経済条件及び経営環境の変化等がのれんの評価に不利な影響を与える可能性があります。不利な影響を受けた結果、将来の事業計画を見直し、割引前将来キャッシュ・フローが変動した場合、翌年度の連結計算書類において、減損損失の認識の判定及び認識が必要な際の減損損失の測定に重要な影響を及ぼす可能性があります。

【固定資産の減損に関する開示の比較】（コネクシオは2021年3月期決算短信、他2社は同連結計算書類より抜粋）

【コネクシオ】	【シモジマ】	【第一工業製薬】												
<p>1. 当事業年度の財務諸表に計上した金額</p> <table border="1"> <tr> <td>建物</td> <td>117 百万円</td> </tr> <tr> <td>構築物</td> <td>6 百万円</td> </tr> <tr> <td>工具、器具及び備品</td> <td>55 百万円</td> </tr> <tr> <td>長期前払費用</td> <td>2 百万円</td> </tr> <tr> <td>その他</td> <td>0 百万円</td> </tr> <tr> <td>計</td> <td>181 百万円</td> </tr> </table> <p>2. 識別した項目に係る重要な会計上の見積りの内容に関する情報</p> <p>… この各資産グループについては、当事業年度において「損益計算書関係」の注記事項「※6 減損損失」に記載しているように、使用価値を回収可能価額として、減損損失 181 百万円を認識しております。…</p>	建物	117 百万円	構築物	6 百万円	工具、器具及び備品	55 百万円	長期前払費用	2 百万円	その他	0 百万円	計	181 百万円	<p>(1) 当連結会計年度の連結計算書類に計上した金額</p> <p>減損損失 1,106 百万円</p> <p>(2) 識別した項目に係る重要な会計上の見積りの内容に関する情報</p> <p>① 算出情報</p> <p>当連結会計年度において、紙製品事業において製造を行うヘイコーパック株式会社の所有する土地、建物及び構築物と、ヘイコーパック株式会社の工場で使用する当社所有の機械装置等に対して、991 百万円の減損損失を計上しました。…</p> <p>また、当社の店舗に係る固定資産については、原則として各店舗を独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位としてグルーピングしております。…</p>	<p>(2) 固定資産の減損の要否</p> <p>当連結会計年度において、当社のウレタン材料セグメントに連続して営業損失が生じたことから減損の兆候があるものと判断し、減損の認識の判定を行ったところ、割引前将来キャッシュ・フローの総額が当連結会計年度末時点での該当資産の帳簿価額である1,041百万円を上回ることから減損損失を認識しないこととしました。減損損失の認識の判定に当たっては慎重に検討しておりますが、事業計画や市場環境の変化により、その見積りの前提とした条件や仮定に変更が生じた場合に、減損処理が必要となる可能性があります。</p>
建物	117 百万円													
構築物	6 百万円													
工具、器具及び備品	55 百万円													
長期前払費用	2 百万円													
その他	0 百万円													
計	181 百万円													

計算書関係の減損損失注記を参照し、科目ごとの減損金額を記載しています。シモジマは、(1)で合計の減損損失を掲げ、(2)①の算出情報において、紙製品事業と店舗固定資産に分けて、グルーピング単位の情報を記載しています。

一方、当年度に減損損失を計上しなかった第一工業製薬においては、兆候ありと判断したウレタン材料セグメントの割引前将来キャッシュ・フローが固定資産の帳簿価額を上回った点を説明しています。これは基準 23 項の規定を具体的に表した開示といえます。

… 固定資産について減損損失の認識は行わないとした場合でも、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクを検討したうえで、当該固定資産を開示する項目として識別する可能性がある。

III. 監査上の主要な検討事項（KAM）との関係

同じく 2021 年 3 月期の有価証券報告書から適用が始まる監査上の主要な検討事項（KAM）は、会計上の見積りの開示と密接に関係します。なぜなら、KAM を決定する際の考慮事項として“不確実性が高い会計上の見積り”が挙げられており、2020 年 3 月期の早期適用事例においても、減損や引当金などの見積り項目が最も多く選定されているためです（詳細は [Seiwa Newsletter Vol.61](#) を参照ください）。

実際に、前年度の計算書類に係る監査報告書で唯一 KAM が記載された三菱 UFJ フィナンシャル・グループは、当年度の計算書類で次の 4 つを重要な会計上の見積りとして開示していますが、このうち 2 つが連結上の KAM となっています。

- 貸倒引当金の見積り（KAM）
- 買収・出資に伴うのれん及びその他の無形固定資産の評価（KAM）
- デリバティブ取引の時価評価
- 利息返還損失引当金の算定

IV. さいごに

前述のコネクシオのように決算短信で会計上の見積りに関する注記を記載した企業はごく僅かです。記載が任意かつ適用初年度であることが理由と考えられます。ただし、開示の充実に関する要請は年々増しており、相対的にシンプルな記載が認められる計算書類においても、紹介したように具体的かつ分かりやすい記載を行う企業があります。これらの事例を有価証券報告書の作成にあたってぜひ参考にしてください。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>