

## 2022年6月第1四半期報告書の作成留意事項

2022年7月15日

ひびき監査法人  
公認会計士 ト部陽士

2022年6月第1四半期報告書の主な作成留意事項は以下の通りです。

1. 改正時価算定適用指針の適用に関する留意点
2. グループ通算制度の適用に関する留意点

1. 改定時価算定適用指針の適用に関する留意点

2019年適用指針においては、投資信託の時価の算定に関する検討には、関係者との協議等に一定の期間が必要と考えられるため、時価算定会計基準公表後概ね1年をかけて検討を行うこととし、その後、投資信託に関する取扱いを改正する際に、当該改正に関する適用時期を定めることとしていました。

また、貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第132項及び第308項）の時価の注記についても、一定の検討を要するため、上記の投資信託に関する取扱いを改正する際に取扱いを明らかにすることとしていました。

上記の経緯を踏まえ、2021年6月に改正時価算定適用指針（以下、「改正適用指針」）が公表されました。

- 1.1. 適用時期

2022年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用されます（改正適用指針25-2項）。

- 1.2. 主な改正点

- 1.2.1. 投資信託財産が金融商品である投資信託

投資信託財産が金融商品である投資信託については、市場における取引価格が存在する場合には当該価格が時価になると考えられています。

また、市場における取引価格が存在せず、かつ、解約等に関して市場参加者からリスクの対価を求められるほどの重要な制限がない場合、基準価額を時価とすることとされています（改正適用指針第24-2項）。ただし、時価算定会計基準における時価の定義を満たす、他の算定方法により算定された価格の利用を妨げるものではないとしています。

一方、市場における取引価格が存在せず、かつ、解約等に関して市場参加者からリスクの対価を求められるほどの重要な制限がある場合は、当該投資信託の財務諸表が国際財務報告基準又は米国会計基準に従い作成されている場合に、基準価額を時価とみなすことができることとされています（改正適用指針第24-3項）。

このほか、原則として、時価の算定日において算定される基準価額を使用することとなりますが、海外で設定された投資信託に対して、上記の取扱いを適用する際は、国内で設定された投資信託と異なり、情報の入手が困難である可能性があることを踏まえ、時価の算定日と基準価額の算定日との間の期間が短い場合に限り、基準価額を時価とみなすことができるとしています。なお、時価の算定日と基準価額の算定日との間の期間が短い場合については、一般に通常は1か月程度と考えられるとし、それとともに、投資信託財産の流動性が低い場合には、市場からの影響を受けにくく、基準価額を時価の算定日で更新しても重要な差異が生じないこともあると考えられるため、1か月を超える場合については、投資信託財産の流動性などの特性も考慮することとしています。

また、基準価額は投資信託委託会社等が公表するものであり、本適用指針第18項に定める第三者から入手した相場価格として、時価算定会計基準に従って算定されたものであると判断する必要がありますが、上記の規定を適用する場合、それを適用するための要件を満たすことをもって、時価算定会計基準に従って算定されたものであると判断ができる又は時価算定会計基準に従って算定されたものであるとみなすことができるとされています。

#### 1.2.2. 投資信託財産が不動産である投資信託

市場における取引価格が存在する場合、通常は当該価格が時価になると考えられます。

一方、市場における取引価格が存在せず、かつ、解約等に関して市場参加者からリスクの対価を求められるほどの重要な制限がない場合、投資信託財産が金融商品である投資信託と同様、基準価額を時価とすることとされています（本適用指針第24-8項）。

また、市場における取引価格が存在せず、かつ、解約等に関して市場参加者からリスクの対価を求められるほどの重要な制限がある場合、基準価額を時価とみなすことができるとされています（本適用指針第24-9項）。

基準価額を時価とする取扱い（本適用指針第24-8項）を適用する場合、投資信託財産が金融商品である投資信託と同様に、それを適用するための要件を満たすことをもって、第三者から入手した相場価格が時価算定会計基準に従って算定されたものであると判断することができることとしています。また、基準価額を時価として用いる場合には、当該基準価額の適切性を確認することになりますが、基準価額を時価とみなす取扱い（本適用指針第24-9項）を適用する場合、投資信託財産である不動産の時価の算定が時価算定会計基準の対象に含まれないことから、投資信託財産の評価が時価算定会計基準に基づいているか否かを確認することにより、基準価額が時価算定会計基準に従って算定されたものであるか否かを判断することが困難であることが考えられます。したがって、そのような手続までは求めないこととされています。

1.2.3. 貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資の時価の注記に関する取扱い  
改正適用指針では、貸借対照表に持分相当額を純額で計上している組合等への出資については、時価の注記を要しないこととなりました。

### 1.3. 適用初年度の取扱い

改正適用指針の適用初年度においては、新たな会計方針（時価算定会計基準の定める時価を新たに算定する場合や取得原価をもって貸借対照表価額としていたものから時価をもって貸借対照表価額とする場合など）を将来にわたって適用し、その変更の内容について会計方針の変更の注記をすることとしています。

## 2. グループ通算制度の適用に関する留意点

2020年3月に公布された「所得税法等の一部を改正する法律」（令和2年法律第8号）において連結納税制度を見直し、グループ通算制度へ移行することとされ、2022年4月1日以後に開始する事業年度から適用することとされました。

このため、グループ通算制度を適用する場合における法人税及び地方法人税並びに税効果会計の会計処理及び開示の取扱いを定める必要が生じたことから、実務対応報告第42号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」（以下、「実務対応報告」）が公表されています。

### 2.1. グループ通算制度の概要

グループ通算制度とは、完全支配関係にある企業グループ内の各法人を納税単位として、各法人が個別に法人税額の計算及び申告を行い、その中で、損益通算等の調整を行う制度です。併せて、後発的に修正事由が生じた場合には、原則として他の法人の税額計算に反映させない（遮断する）仕組みとされており、また、グループ通算制度の開始・加入時の時価評価課税及び欠損金の持込み等について組織再編税制と整合性の取れた制度とされています。

### 2.2. 実務対応報告の適用時期

2022年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用されます（実務対応報告31項）。

### 2.3. 実務対応報告の主な留意点

#### 2.3.1. 法人税及び地方法人税に関する会計処理

連結納税制度では、連結納税制度を適用する各会社の個別帰属額が計算され各社に配分されており、連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（実務対応報告第5号等）では、個別帰属額は各社の課税所得に対する法人税及び地方法人税として負担すべき額であることから、個別帰属額を「法人税、住民税及び事業税」と同様に扱うこととしていました。グループ通算制度における通算税効果額は、グループ通算制度を適用したことによる税額の減少額であり、法人税に相当する金額であるとされています。

そのため、実務対応報告では、通算税効果額についても、連結納税制度における個別帰属額の取扱いを踏襲し、個別財務諸表における損益計算書において、当事業年度の所得に対する法人税及び地方法人税に準ずるものとして扱うこととしています。

### 2.3.2. 税効果会計に関する会計処理

税効果会計を適用する上では、「納税主体」ごとに繰延税金資産及び繰延税金負債の計算を行うことが想定されており、実務対応報告の適用前における税効果適用指針第4項(1)では、「納税主体」を「納税申告書の作成主体をいい、通常は企業が納税主体となる。ただし、連結納税制度を適用している場合、連結納税の範囲に含まれる企業集団が同一の納税主体となる。」と定義しています。ここで、納税主体を「納税申告書の作成主体」としつつも、連結納税制度を適用する場合は「納税申告書の作成主体」である連結納税親会社ではなく、企業グループ全体を納税主体としており、納税主体が何を指すのかが必ずしも明らかではありませんでした。

この点、連結納税制度は企業グループの一体性に着目し、企業グループ全体をあたかも1つの法人であるかのように捉えて課税が行われており、連結財務諸表においては「課税される単位」を連結納税主体として税効果会計を適用していたものと考えられます。

一方、グループ通算制度においては、各通算会社が納税申告を行うことから、「納税申告書の作成主体」は各通算会社となりますが、企業グループの一体性に着目し、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みは連結納税制度と同様であるとされており、グループ通算制度を適用する通算グループ全体が「課税される単位」となると考えられます。そのため、実務対応報告では、連結財務諸表においては、「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位」に対して、税効果会計を適用することとしています。

### 2.3.3. 個別財務諸表における通算税効果額に係る表示

実務対応報告では、グループ通算制度における通算税効果額について法人税及び地方法人税に準ずるものとして取り扱うこととしていることから、連結納税制度における個別帰属額の取扱いを踏襲し、通算税効果額は、法人税及び地方法人税を示す科目に含めて、個別財務諸表における損益計算書に表示することとしています。

また、グループ通算制度における通算税効果額に係る債権及び債務の表示についても、連結納税制度における個別帰属額に係る債権及び債務の取扱いを踏襲し、未収入金や未払金などに含めて個別財務諸表における貸借対照表に表示することとしています。

### 2.3.4. 連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債に関する表示

グループ通算制度においては、通算会社は異なる納税主体となるが、連結財務諸表においては通算グループ全体に対して税効果会計を適用することとしていることから、連結納税制度における取扱いを踏襲し、法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債について、通算グループ全体の繰延税金資産の合計と繰延税金負債の合計を相殺して、連結貸借対照表の投資その他の資産の区分又は固定負債の区分に表示することとしています。

以上