

# 会計・監査 Report

July 2022

vol. 28

## 2023年3月期第1四半期決算における留意事項

「時価の算定に関する会計基準の適用指針」(2021年6月公表)、「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」(2021年8月公表)がこの第1四半期から適用となります。その他、新型コロナウイルス感染症、ウクライナ情勢が会計上の見積りに与える影響についての考慮が引続き重要になると考えられます。

本稿の意見に関する部分は、筆者の個人的な見解であることをあらかじめお断りします。

# I. 時価の算定に関する会計基準の適用指針

## 1. 改正適用指針

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たため、2019年の「時価の算定に関する会計基準」等の公表時に経過措置が定められていました。

この点に関し、2021年6月17日に「時価の算定に関する会計基準の適用指針」について改正が行われており、2022年4月1日以後開始する年度の期首から適用されます。

改正詳細については、「会計・監査Report Vol.26」をご参照ください。

## 2. 四半期における開示

四半期において求められる金融商品に関する注記は、金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項を含め、次のようになります(四半期財務諸表等規則第8条の2、四半期連結財務諸表規則第15条の2)。適用初年度(早期適用しない場合、2022年3月期)の各四半期においては、時価のレベルごとの内訳等に関する事項の注記を要しないこととされていましたが、本年から求められることとなります。

なお、総資産の大部分を金融資産が占め、かつ、総負債の大部分を金融負債及び保険契約から生じる負債が占める会社を除き、第1四半期会計期間及び第3四半期会計期間においては、これらの注記を省略することができます。(四半期財務諸表等規則第10条の2、四半期連結財務諸表規則第17条の2)

### 【時価に関する事項】

- ① 金融商品に関する四半期貸借対照表の科目ごとに、会社の事業の運営において重要なものになっており、かつ、四半期貸借対照表計上額その他の金額に前事業年度の末日に比して著しい変動が認められる場合には、四半期貸借対照表計上額、時価及び当該計上額と当該時価との差額を注記する。
- ② 四半期貸借対照表計上額と時価との差額及び前事業年度に係る貸借対照表計上額と時価との差額に重要性が乏しい場合には、注記を省略することができる。
- ③ 四半期貸借対照表の科目ごとの四半期貸借対照表日における時価について、適時に、正確な金額を算定することが困難な場合には、概算額を記載することができる。
- ④ 四半期貸借対照表日における市場価格のない株式、出資金その他これらに準ずる金融商品については、①の記載を要しないが、この場合には、その旨並びに当該金融商品の概要及び四半期貸借対照表計上額を注記する。
- ⑤ 四半期貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合その他これに準ずる事業体への出資については、①の記載を要しない。この場合には、その旨及び当該出資の四半期貸借対照表計上額を注記する。
- ⑥ 投資信託等について、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、投資信託等の基準価額を時価とみなす場合には、①の記載については、当該投資信託等が含まれている旨を注記する。

#### 【時価のレベルごとの内訳等に関する事項】

- ⑦ 時価で四半期貸借対照表に計上している金融商品については、当該金融商品に関する四半期貸借対照表の科目ごとに、会社の事業の運営において重要なものとなっており、かつ、当該金融商品を適切に区分した項目ごとに、時価算定に重要な影響を与えるインプットが属するレベルに応じて時価を分類し、それぞれの金額に前事業年度の末日に比して著しい変動が認められる場合には、次に掲げる事項を注記する。
- 当該項目ごとの次に掲げる事項
    - －レベル1に分類された金融商品の時価の合計額
    - －レベル2に分類された金融商品の時価の合計額
    - －レベル3に分類された金融商品の時価の合計額
  
  - 上記時価の算定に用いる評価技法又はその適用を変更した場合には、その旨及びその理由
- ⑧ 金融商品を適切に区分した項目ごとの四半期貸借対照表日における時価について、適時に、正確な金額を算定することが困難な場合には、概算額を記載することができる。
- ⑨ 投資信託等について、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、投資信託等の基準価額を時価とみなす場合には、⑦の事項の記載を要しない。この場合には、その旨及び当該投資信託等の四半期貸借対照表計上額を注記する。

### 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、改正適用指針が定める新たな会計方針を将来にわたって適用することとなります。この場合、その変更の内容について注記する必要があります。

上記2.⑤⑥⑦の注記については、(早期適用会社を除き、)比較情報の記載が不要とされています。また、上記2.⑨の注記については、適用初年度においては記載不要とされています。

## II. 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

グループ通算制度を前提とした実務対応報告第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」が2021年8月12日に公表され、2022年4月1日以後開始する年度の期首から適用されています。この詳細は、「会計監査Report Vol.26」をご参照ください。

### 1. 繰延税金資産の回収可能性に関する四半期での簡便な取扱いとの関係

「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」では、経営環境に著しい変化が生じていないことを含む一定の場合、前年度末の検討において使用した業績予測やタックス・プランニングを利用することができるかとされています。また、著しい変化が生じた場合においても、財務諸表利用者の判断を誤らせない範囲において、前年度末の検討において使用した業績予測等に著しい変化等の影響を加味したものを使用することができるかとされています。次のような場合には、著しい変化に準じてその影響を加味することが考えられます。

### 2. 四半期における回収可能性判断への影響

実務対応報告第42号では、いわゆる会社分類について、通算グループ全体の分類と通算各社の分類を判定し、より上位の判定結果をもって分類を決定するとされています（詳細は「会計監査Report Vol.26」）。このため、例えば単体納税制度からグループ通算制度へ移行し、通算グループ全体の判定を行った結果、会社分類の変更（より上位の区分への変更）が生じ得ます。この影響を加味して回収可能性判断を行う必要があると考えられます。

また実務対応報告第42号では、特定繰越欠損金（一定の要件を満たす場合に、グループ通算制度適用後にも控除可能な繰越欠損金）とそれ以外の繰越欠損金を区分しスケジューリングすることを求めています（詳細は「会計監査Report Vol.26」）。繰延税金資産を計上した欠損金について控除不能となる場合、この影響を加味し、繰延税金資産を取崩すケースが生じ得ると考えられます。

## Ⅲ. 新型コロナウイルス感染症の影響

### 1. 会計処理に与える影響

「四半期財務諸表に関する会計基準」では、四半期財務諸表の作成のために採用する会計方針は、四半期特有の会計処理を除き、原則として年度の財務諸表の作成にあたって採用する会計方針に準拠しなければならないとされています。四半期特有の会計処理としては、原価差異の繰延処理及び税金費用の計算に関する特有の会計処理が定められています。

一方で、当該四半期財務諸表の開示対象期間に係る財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、簡便的な会計処理によることができるとされ、「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」では、一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理、棚卸資産の簿価切下げにあたっての簡便的な会計処理等について規定が置かれています。

例えば一般債権の貸倒見積高の算定にあつては、貸倒実績率等が前年度の財務諸表の作成において使用した貸倒実績率等と著しく変動していないと考えられる場合、四半期会計期間末において、前年度末の決算において算定した貸倒実績率等の合理的な基準を使用することができるとされます。この適用にあたり、新型コロナウイルス感染症の影響による得意先の倒産等が生じていないか等、関連事項について留意しつつ検討することが重要になると考えられます。その他の簡便的処理等において想定される考慮事項については、「会計・監査Report Vol.22」をご参照ください。

新型コロナウイルス感染症の感染拡大初期から約2年が経過し、感染症影響下において迎える四半期決算は数回目を数えるものと考えられますが、関連する最新の動向を改めて確認のうえ、慎重な検討を行うことが重要であると考えられます。

### 2. 注記

#### (1) 追加情報

2020年4月10日、企業会計基準委員会の議事概要として「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」が公表されたのち、同年6月26日には、四半期決算における考え方を明らかにして欲しいとの意見に応じ、第436回企業会計基準委員会議事概要として次の3点が公表されています。

- 前年度の財務諸表において追加情報の開示を行っている場合で、四半期決算において新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等を含む仮定に重要な変更を行ったときは、他の注記に含めて記載している場合を除き、四半期財務諸表に係る追加情報として、当該変更の内容を記載する必要があるものと考えられる。
- 前年度の財務諸表において仮定を開示していないが、四半期決算において重要性が増し新たに仮定を開示すべき状況になったときは、他の注記に含めて記載している場合を除き、四半期財務諸表に係る追加情報として、当該仮定を記載する必要があるものと考えられる。
- 前年度の財務諸表において追加情報の開示を行っている場合で、四半期決算において新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等を含む仮定に重要な変更を行っていないときも、重要な変更を行っていないことが財務諸表の利用者にとって有用な情報となると判断される場合は、四半期財務諸表に係る追加情報として、重要な変更を行っていない旨を記載することが望ましい。

その後、2021年3月期からの「会計上の見積りに関する注記」の開示を見据え、第451回企業会計基準委員会議事概要(2021年2月10日公表)において、この注記において新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等に関する仮定が開示される場合、改めて追加情報として開示する必要はないことが示されています。

ただし、四半期財務諸表等規則では「会計上の見積りに関する注記」は求められていないため、これらの仮定については、その重要性に応じ追加情報としての開示が求められると考えられます。

## (2) その他

継続企業の前提に重要な不確実性が認められないかどうか判断する必要がある場合、引続き新型コロナウイルス感染症の影響について慎重に考慮することが求められると考えられます。また、関連する後発事象の発生有無についても引続き留意する必要があると考えられます。

## VI. ウクライナ情勢の影響

ロシアによるウクライナ侵攻後、ロシアに対する経済制裁、これに対するロシア側の措置を受け、国際的に事業活動を行う企業において影響が生じ得ること、また生じていることが報道されています。会計上の見積りの前提となる仮定が、これらウクライナ情勢により影響を受ける可能性があります。

これに関連し、日本公認会計士協会から「2022年3月期監査上の留意事項(ウクライナをめぐる現下の国際情勢を踏まえた監査上の対応について)」(2022年4月7日)が公表されています。この中では、会計上の見積りの監査について留意事項が記載されており、見積りを行うにあたって参考になるものと考えられます。例えば、将来キャッシュ・フロー等の予測に影響する以下の項目について、会計上の見積りへの影響が考えられるとされています。

- 事業の継続
- 契約や取引の履行可能性、サプライチェーンの乱れ
- 製品等の今後の需要動向や供給動向
- 原材料の価格、燃料価格及び資源価格、食品等の原料価格、輸送運賃価格等の上昇
- 天然ガスやその他の資源(鉱物資源等)の供給不足
- 為替変動

なお、これらが収束する時期や帰結について不透明な場合、「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2)」(2020年5月12日更新)が参考になるとされている点に留意が必要です。同文書では、「不確実性が高い事象についても一定の仮定を置き最善の見積りを行う必要があること」、「一定の仮定が明らかに不合理である場合を除き、結果との間に乖離が生じても誤謬にはあたらないこと」、「どのような仮定を置いたかを開示すること」等について、監査上留意すべきことが記載されています。

以上

## 太陽有限責任監査法人

公認会計士 西村大司

text : daishi nishimura