

# 会計・監査 Report

April 2023

vol. 29

## 2023年3月期の決算留意事項

3月決算会社において、当期から適用される、又は適用することができる会計基準等として、以下があげられます(2023年3月31日時点)。本稿ではこれら新会計基準等について解説します。

なお、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。

区分	会計基準等	公表日	適用時期
時価	改正企業会計基準適用指針第31号 「時価の算定に関する会計基準の適用指針」	2021年6月17日	適用
税効果	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」	2021年8月12日	適用
	実務対応報告第44号 「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い」	2023年3月31日	適用
その他	実務対応報告第43号 「電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い」	2022年8月26日	早期適用可 (公表日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から早期適用可)

# I. 時価の算定に関する会計基準の適用指針の改正

## 1. 経緯と概要

2021年6月17日に公表された「時価の算定に関する会計基準の適用指針」(以下「2021年改正適用指針」)は、2019年7月に公表された同適用指針(以下「2019年適用指針」)の改正になります。2019年適用指針では、他の会計基準(金融商品に関する会計基準等)において時価の算定が求められている場合に、算定方法に関する詳細なガイダンスが定められましたが、以下の内容については2019年適用指針公表後に検討を行う事とされていました。今回の改正は当該検討結果についての追加的な適用指針の公表になります。

### 【2019年適用指針の公表後検討を行った事項】

- (1) 投資信託の時価の算定
- (2) 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についての時価注記

## 2. 2021年改正適用指針の概要

### (1) 投資信託の時価の算定の取扱い

2021年改正適用指針では投資信託の時価の算定に関する取扱いを、下図のとおり場合分けして規定しています。金融商品取引所に上場しているような場合であれば、当該市場における取引価格が時価になります。一方、市場における取引価格が存在せず一般に基準価額による解約等が主要な清算手段となっている投資信託においては、基準価額を時価とすることができる場合が明示されており、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であっても、一定の要件を満たす場合には基準価額を時価とすることができるが規定されています。

### 【投資信託の時価の算定】

#### 投資信託財産が金融商品である投資信託

市場における取引価格	解約等の制限 <sup>*1</sup>	投資信託の時価
取引価格がある場合	—	市場における取引価格
取引価格がない場合	重要な制限がない場合	• 基準価額 • その他の算定方法に基づいて算定した価格
	重要な制限がある場合	① 一定の要件 <sup>*2</sup> を満たす場合には基準価額を時価とみなすことができる ② 基準価額に所定の調整を加えた価格、又は、その他の算定方法に基づいて算定した価格

\*1 例えば、次のような制限のみである場合は「重要な制限がない場合」に該当します。

- (1) 蓋然性の低い条件付きの解約制限(取引所の取引停止があった際に制限するなど)
- (2) 解約可能日が定期的に設定されているが、その間隔が短い

\*2 「一定の要件」とは、以下の場合をいいます。

- (1) 当該投資信託の財務諸表が国際財務報告基準(IFRS)又は米国会計基準に従って作成されている場合
- (2) 当該投資信託の財務諸表がIFRS及び米国会計基準以外の会計基準に従って作成され、当該会計基準における時価の算定に関する定めがIFRS第13号「公正価値測定」又はAccounting Standards Codification(米国財務会計基準審議会(FASB)による会計基準のコード化体系)のTopic820「公正価値測定」と概ね同等であると判断される場合
- (3) 当該投資信託の投資信託財産について、一般社団法人投資信託協会が定める「投資信託財産の評価及び計理等に関する規則」に従って評価が行われている場合

## 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	解約等の制限	投資信託の時価
取引価格がある場合	—	市場における取引価格
取引価格がない場合	重要な制限がない場合	<ul style="list-style-type: none"> <li>基準価額</li> <li>その他の算定手法に基づいて算定した価格</li> </ul>
	重要な制限がある場合	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 基準価額を時価とみなすことができる</li> <li>② 基準価額に所定の調整を加えた価格、又は、その他の算定方法に基づいて算定した価格</li> </ul>

### 【時価のレベル別開示への影響】

基準価額を時価とみなす場合には、金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項の注記は不要とされていますが、この場合には下表のとおり「基準価額を時価とみなす取扱いを適用しており、金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項の注記に定める事項を注記していない旨」等の注記が必要となります。

投資信託財産	基準価額を時価とみなす取扱いを適用した場合の注記
金融商品	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 基準価額を時価とみなす取扱いを適用しており、金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項の注記に定める事項を注記していない旨</li> <li>② 基準価額を時価とみなす取扱いを適用した投資信託の貸借対照表計上額の合計額</li> <li>③ ②の合計額が重要性に乏しい場合を除き、②の期首残高から期末残高への調整表</li> <li>④ ②の合計額が重要性に乏しい場合を除き、②の時価の算定日における解約等に関する制限の内容ごとの内訳</li> </ul>
不動産	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 基準価額を時価とみなす取扱いを適用しており、金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項の注記に定める事項を注記していない旨</li> <li>② 基準価額を時価とみなす取扱いを適用した投資信託の貸借対照表計上額の合計額</li> <li>③ ②の合計額が重要性に乏しい場合を除き、②の期首残高から期末残高への調整表</li> </ul>

### (2) 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についての時価注記

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については、時価注記が不要とされました。この場合、時価算定適用指針を適用し時価注記を行っていない旨、及び、出資の貸借対照表計上額の合計額についての注記が必要となります。

### (3) その他、適用指針の改正に関する留意事項

#### ① 市場価格のない株式等が投資信託財産である投資信託の貸借対照表価額

会計基準の公表に伴う2019年改正の企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）により、市場価格のない株式等を除き、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券の定めを削除したことに関連し、2021年改正適用指針の公開草案に寄せられたコメントとして、投資信託財産が市場価格のない株式等である投資信託について、市場価格のない株式等を直接保有している場合と、投資信託財産として間接的に保有している場合とで貸借対照表価額が異なることとなることに懸念する意見がありました。

この点について、一般に、投資信託は投資家から集めた資金の運用を専門家に任せ、運用成果を投資家に分配する金融商品であり、その商品特性を踏まえると、事業投資の目的で保有されることも多いと考えられる市場価格のない株式等を直接保有している場合と、投資信託財産の価値の増加を目的として投資信託として間接的に保有している場合とでは、適用される会計処理も異なるものと考えられ、投資信託について時価をもって貸借対照表価額とすることが適切と考えられることが示されました。

そのため、投資信託財産が市場価格のない株式等である投資信託について、2019年改正の金融商品会計基準の取扱いを修正しないこととされています。

## ② 不動産が投資信託財産である投資信託の貸借対照表価額等

2021年改正適用指針では、市場価格のない投資信託財産が不動産である場合の投資信託については、投資信託財産が不動産である投資信託であったとしても、投資信託財産が金融商品である投資信託と同様に通常は金融投資目的で保有される金融資産であると考えられ、基準価額等による時価をもって貸借対照表価額とすることとしています。従来、投資信託財産が不動産である投資信託について取得原価をもって貸借対照表価額としていた場合でも、2021年改正適用指針の適用後は、基準価額等の時価をもって貸借対照表価額とすることとなります。

## 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

### 1. 経緯と概要

2020年3月27日に成立した「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、連結納税制度が見直されグループ通算制度に移行することとなり、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が定められました。

従来、連結納税制度を適用する場合の会計処理及び開示については、実務対応報告第5号「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(その1)」及び実務対応報告第7号「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(その2)」で定められており、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においても、連結納税制度における実務対応報告第5号等の会計処理及び開示に関する取扱いが踏襲されています。

なお、連結納税制度を適用している企業がグループ通算制度に移行する場合において、会計方針の変更による影響はないものとみなされており、会計方針の変更の注記は不要とされています。

## 2. グループ通算制度を適用する場合に踏襲されている連結納税制度における会計処理及び開示

踏襲する取扱い	
法人税及び地方法人税に関する会計処理	
通算税効果額 <sup>*1</sup> の取扱い	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>通算税効果額は、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表示する</li> </ul>
税効果会計に関する会計処理	
住民税及び事業税の取扱い	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>グループ通算制度の対象とされていない住民税及び事業税については、グループ通算制度の対象である法人税及び地方法人税とは区別して、税効果会計基準等を適用する</li> </ul>
繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>利益に関連する金額を課税標準とする税金の種類ごとに適用する税率を算定する</li> </ul>
個別財務諸表における法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては通算税効果額を考慮する</li> <li>回収可能性が異なることによる重要な影響がある場合には当該影響を考慮した税率で繰延税金資産の計算を行う</li> <li>期末における将来減算一時差異の解消見込額(将来加算一時差異の解消見込額との相殺後)を、一時差異等加減算前通算前所得の見積額、損益通算による益金算入見積額の順に相殺し、相殺しきれなかった額は、特定繰越欠損金以外の繰越欠損金として損金算入のスケジュールに従って回収が見込まれる金額と相殺する</li> </ul>
連結財務諸表における法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性では、連結納税主体の分類と連結納税会社の分類のいずれか上位の分類に応じた判断を行う</li> </ul>
未実現損益の消去に係る一時差異の取扱い	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>未実現損益の消去に係る一時差異の上限について、通算グループ全体の課税年度における課税所得の合計とする</li> </ul>
投資簿価修正に関する取扱い	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>期末時点における他の通算会社の株式等の帳簿価額と税務上の簿価純資産価額との差額は、一時差異と同様に取り扱う</li> </ul>
適用時、加入時及び離脱時の取扱い	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>グループ通算制度を新たに適用する場合は、原則として、グループ通算制度の適用が承認された時点からその影響を考慮して税効果を適用する</li> <li>既存の連結子会社が通算子会社として加入する場合は、原則として、加入の意思決定が行われ、かつ、実行可能性が高い場合には、当該意思決定がなされた時点からその影響を考慮して税効果を適用する。他方、連結子会社ではなく株式の取得等によって新たに連結子会社となる場合は、原則として、通算子会社となった時点からその影響を考慮して税効果を適用する</li> <li>株式の売却等によって通算子会社でなくなる企業がある場合であって、将来、通算子会社でなくなることについての意思決定がなされ、かつ、実行可能性が高い場合には、当該意思決定があった時点からその影響を考慮して税効果会計を適用する</li> </ul>
開示	
法人税及び地方法人税に関する表示	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>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</li> <li>通算税効果額に係る債権及び債務は、未払法人税等ではなく、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</li> </ul>
税効果会計に関する個別財務諸表における表示	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>同一納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺して表示する</li> </ul>
税効果会計に関する連結財務諸表における表示	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>通算会社は異なる納税主体となるが、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する</li> </ul>

\*1 「通算税効果額」とは、通算法人のみに適用される規定を適用することにより減少する法人税及び地方法人税の額に相当する金額の事をいいます。

# Ⅲ. グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い

## 1. 経緯と概要

2023年3月28日に成立した「所得税法等の一部を改正する法律」(令和5年法律第3号)(以下、「改正法人税法」)において、グローバル・ミニマム課税制度が創設されました。「税効果会計に係る会計基準の適用指針」(以下、「税効果適用指針」)の定めによれば、当該制度の適用が見込まれる企業は、改正法人税法の成立日以後に終了する連結会計年度及び事業年度の決算において、グローバル・ミニマム課税制度を前提として税効果会計を適用するか否かを検討することとなりますが、グローバル・ミニマム課税制度を前提とした税効果会計の適用については、実務上対応が困難であるため、当面の間特例的な取扱いとして「グローバル・ミニマム課税制度の影響は、税効果会計の適用に反映しない」ことが示されています。

## 2. 実務対応報告第44号第3項(会計処理)における特例的な取扱い

項目	特例的な取扱い
会計処理	改正法人税法の成立日以後に終了する連結会計年度及び事業年度の決算(四半期連結決算及び四半期決算を含む。)における税効果会計については、税効果適用指針の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しない
開示	グローバル・ミニマム課税制度の影響が見込まれる企業において本実務対応報告を適用した旨を注記することも考えられるが、当該注記を求めない

# Ⅵ. 電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い

## 1. 経緯と概要

電子記録移転有価証券表示権利等は、「電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い」において、「金融商品取引業等に関する内閣府令」(平成19年内閣府令第52号)第1条第4項第17号に規定される権利をいい、金融商品取引法第2条第2項に規定される有価証券とみなされるもののうち、電子情報処理組織を用いて移転することができる財産的価値に表示される場合に該当するものと定義されています(第3項(1))。

電子記録移転有価証券表示権利等は、従来のみなし有価証券(電子記録移転有価証券表示権利等に該当しないみなし有価証券を指す。以下同じ)と権利の内容が同一であり、その発行及び保有に、いわゆるブロックチェーン技術等を用いているものであるため、電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理は従来のみなし有価証券の発行及び保有の会計処理と同様の会計処理とすることとされました。

## 2. 電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理

項目	
発行	
	負債に区分される場合
会計処理	従来のみなし有価証券を発行する場合と同様の会計処理 (金融負債として金融商品に関する会計基準等に従った処理)
	株主資本又は新株予約権に区分される場合
会計処理	従来のみなし有価証券を発行する場合と同様の会計処理 (貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等に従った処理)
保有	
	金融商品会計基準等上の「有価証券」に該当する場合
会計処理	金融商品会計基準等に従った処理を行う。ただし、契約を締結した時点から電子記録移転有価証券表示権利等が移転した時点までの期間が短期間である場合は、契約を締結した時点で買手は電子記録移転有価証券表示権利等の発生を認識し、売手は電子記録移転有価証券表示権利等の消滅を認識します。
	一部の信託受益権のように、金融商品会計基準等上の「有価証券」に該当しない場合
会計処理	金融商品実務指針及び実務対応報告第23号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」の定めに従った処理
表示及び注記	
会計処理	発行又は保有する場合の表示方法及び注記事項は、みなし有価証券が電子記録移転有価証券表示権利等に該当しない場合に求められる表示方法及び注記事項と同様とされています。

なお、早期に会計基準を開発することを優先する観点等から、以下の論点については本実務対応報告では取り扱わないこととされています。

- (1) 株式会社以外の信託、持分会社、民法上の任意組合、商法上の匿名組合、投資事業有限責任組合及び有限責任事業組合における発行及び保有の会計処理
- (2) 株式又は社債を電子記録移転有価証券表示権利等として発行する場合に財又はサービスの提供を受ける権利が付与されるとき会計処理
- (3) 暗号資産建の電子記録移転有価証券表示権利等の発行の会計処理
- (4) 組合等への出資のうち電子記録移転権利に該当する場合の保有の会計処理

以上

## 太陽有限責任監査法人

公認会計士 渡邊昌平

text : shohei watanabe