

ポイント解説速報

## ASBJ、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」を公表

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2021年8月12日、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「本実務対応報告」という）を[公表](#)しました。

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、従来の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されています。グループ通算制度への移行に伴い、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、ASBJにおいて検討が行われ、本実務対応報告が公表されています。

なお、グループ通算制度の概要は以下のリンク先をご覧ください。

[2020年度税制改正 連結納税制度の見直し（グループ通算制度への移行） - KPMGジャパン \(home.kpmg\)](#)

### ポイント

#### 【適用範囲】

- グループ通算制度を適用する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表並びに連結納税制度から単体納税制度に移行する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表に適用されます。

#### 【実務対応報告第5号等との関係】

- グループ通算制度を適用する場合の実務対応報告の開発にあたっては、基本的な方針として、連結納税制度とグループ通算制度の相違点に起因する会計処理及び開示を除き、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を踏襲することとされています。



**【会計処理】**

- 個別財務諸表における損益計算書において、通算税効果額を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取り扱うこととされています。
- 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されています。

**【開示】**

- 通算税効果額を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し、通算税効果額に係る債権及び債務は、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されています。
- 繰延税金資産及び繰延税金負債に関する表示について、個別財務諸表では、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し、異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は双方を相殺せず表示します。連結財務諸表では、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されています。
- 本実務対応報告による会計処理を行っている場合には、その旨を注記することとされています。

**【適用時期等】**

- 2022年4月1日以後に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。ただし、税効果会計に関する会計処理及び開示については2022年3月31日以後に終了する年度の期末からの早期適用可能です。また、グループ通算制度への移行の形態に応じて経過措置が定められています。

## I. 実務対応報告の概要

### 1. 適用範囲

本実務対応報告は、以下の財務諸表について適用することとされています。

- ・ グループ通算制度を適用する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表
- ・ 連結納税制度から単体納税制度に移行する企業の連結財務諸表及び個別財務諸表

なお、通算会社が申告納付を行う税額は、通算前所得に対して通算グループ内の他の通算会社との損益通算や欠損金の通算を行った後の課税所得を基に算定されたものであり、当該通算等による税額の減少額を通算税効果額として、通算会社間で金銭等の授受が行われることを本実務対応報告は前提としており、通算税効果額の授受を行わない場合の会計処理及び開示については、連結納税制度における取扱いを踏襲するか否かも含め取り扱わないこととされています。そのため、通算税効果額の授受を行わない場合の具体的な定めは存在せず、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第4-3項に定める「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当することになると考えられるとされています。

### 2. 実務対応報告第5号等との関係

連結納税制度とグループ通算制度とは、全体を合算した所得を基に納税申告を親法人が行うか、各法人の所得を基にそれらを通算した上で納税申告を各法人が行うかな

どの申告手続は異なりますが、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同じとなります。

そのため、グループ通算制度を適用する場合の実務対応報告の開発にあたっては、基本的な方針として、連結納税制度とグループ通算制度の相違点に起因する会計処理及び開示を除き、連結納税制度における実務対応報告第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）」（以下、「実務対応報告第5号」という）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）」（以下、「実務対応報告第7号」といい、実務対応報告第5号と合わせて「実務対応報告第5号等」という）の会計処理及び開示に関する取扱いを踏襲することとされています。会計処理に関して実務対応報告第5号等を踏襲する取扱いは以下のとおりです。

項目	内容
法人税及び地方 法人税に関する 会計処理	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 通算税効果額の取扱い</li> </ul>
税効果会計に関 する会計処理	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 住民税及び事業税の取扱い</li> <li>■ 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率</li> <li>■ 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</li> <li>■ 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</li> <li>■ 未実現損益の消去に係る一時差異の取扱い</li> <li>■ 投資簿価修正に関する取扱い</li> <li>■ 適用時、加入時及び離脱時の取扱い</li> </ul>

なお、実務対応報告第5号等では、以下の5つの会計基準等で定めのある事項に従う場合でもその旨を記載していますが、本実務対応報告においては、本実務対応報告に定めのあるものを除き、以下の5つの会計基準等の定めに従うこととし、グループ通算制度に特有の会計処理及び開示のみを示すこととされています。

- ・ 企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」
- ・ 企業会計審議会が1998年10月に公表した「税効果会計に係る会計基準」及び同注解（以下合わせて「税効果会計基準等」という）。
- ・ 企業会計基準第28号『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正』
- ・ 企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」
- ・ 企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」

この点、申告手続以外にも税法の取扱いが連結納税制度から改正されている点がありますが、これらのうち本実務対応報告に定めのないものについては上記の5つの会計基準等の定めに従うこととされています。

### 3. 会計処理

#### ① 法人税及び地方法人税に関する会計処理（通算税効果額の取扱い）

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、本実務対応報告では、個別財務諸表における損益計算書において、通算税効果額を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取り扱うこととされています。

#### 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の会計処理の単位）

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るとされています。

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」となると考えられるとされています。

そのため、本実務対応報告では、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されています。

### 4. 開示

#### ① 表示

##### (1) 個別財務諸表における通算税効果額に係る表示

本実務対応報告では、グループ通算制度における通算税効果額は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されていることから、通算税効果額を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されています。

一方、通算税効果額に係る債権及び債務は、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されています。

##### (2) 繰延税金資産及び繰延税金負債に関する表示

本実務対応報告では、繰延税金資産及び繰延税金負債に関する表示について、以下のようになっています。

個別財務諸表	連結財務諸表
税効果会計基準等のために従い、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し、異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は双方を相殺せずに表示する。	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。

## ② 注記事項

本実務対応報告では、注記事項について、以下のように定められています。

項目	内容
本実務対応報告の適用に関する注記	本実務対応報告により法人税及び地方法人税の会計処理又はこれらに関する税効果会計の会計処理を行っている場合には、その旨を税効果会計に関する注記の内容とあわせて注記する。
税効果会計に関する注記	繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳等の注記について、法人税及び地方法人税と住民税及び事業税を区分せず、これらの税金全体で注記する。

また、実務対応報告第5号等で定められていた事項について、本実務対応報告では以下のように注記事項として要求しないこととされています。

項目	内容
税効果会計に関する注記（評価性引当額の税金の種類別注記）	<p>実務対応報告第7号では、連結納税制度における取扱いとして、繰延税金資産から控除された金額（評価性引当額）について、税金の種類によって回収可能性が異なる場合には、税金の種類を示して注記することが望ましいとされていたが、本実務対応報告では踏襲されていない。</p> <p>ただし、税金の種類によって回収可能性が異なる場合、評価性引当額について税金の種類を示すことを禁止する趣旨ではなく、注記することを妨げるものではない。</p>
個別財務諸表における繰延税金資産に関する注記	<p>連結納税制度において、実務対応報告第7号では、連結納税親会社の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計上額が、連結財務諸表における回収可能見込額を大幅に上回り、その上回る部分の金額に重要性がある場合には、連結納税親会社の個別財務諸表に追加情報として注記することが必要になるとされていた。</p> <p>連結納税制度が導入されてから十数年が経過し仕組みが周知されていると考えられることから、グループ通算制度においては、当該注記は不要であると考えられ、連結納税制度における取扱いを踏襲せず、特段の定めを置かない。</p>
連帯納付義務に関する注記	<p>連結納税制度における連帯納付義務について、実務対応報告第5号では、通常、連結納税子会社が連帯納付義務を履行する可能性は極めて低いと考えられ、そのような場合には偶発債務の注記を行う必要はないものとされていた。</p> <p>この点、連結納税制度では子会社が親会社の債務に対する連帯納付義務を負っているのに対して、グループ通算制度では通算子会社だけではなく、通算親会社も連帯納付義務を負っている点などの相違があるものの、連帯納付義務は制度に内在する義務でありグループ通算制度を適用している旨を注記することとされていることから、別途偶発債務としての注記を行う有用性は高くないと考えられ、連帯納付義務について偶発債務としての注記を要しないとされている。</p>

## II. 適用時期等

### 1. 適用時期

区分	適用時期
原則適用	<ul style="list-style-type: none"> <li>2022年4月1日以後に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。</li> </ul>
早期適用	<ul style="list-style-type: none"> <li>税効果会計に関する会計処理及び開示については、2022年3月31日以後に終了する連結会計年度及び事業年度の期末の連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができる。</li> <li>四半期会計期間からの早期適用は認めない。</li> </ul>

### 2. 経過措置

区分	経過措置
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	<ul style="list-style-type: none"> <li>会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するが、会計方針の変更による影響はないものとみなす。</li> <li>なお、実務対応報告第39号「連結納税制度からグループ通算制度への移行に係る税効果会計の適用に関する取扱い」の特例的な取扱いを採用している企業は、本実務対応報告の適用時において、税制の変更による影響を損益等として計上することとなる。</li> </ul>
単体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	<ul style="list-style-type: none"> <li>通常の適用時の取扱いでは、グループ通算制度の適用の承認があった日を含む年度から、翌事業年度よりグループ通算制度を適用するものとして税効果会計を適用することとされているが、2022年4月1日以後最初に開始する連結会計年度及び事業年度の期首からグループ通算制度に移行する場合の本実務対応報告に基づく税効果会計の適用時期については、当該取扱いによらず、原則適用及び早期適用の定めに従う。</li> </ul>
連結納税制度から単体納税制度に移行する場合	<ul style="list-style-type: none"> <li>グループ通算制度を適用しない旨の届出書を提出した日の属する会計期間（四半期会計期間を含む）から、2022年4月1日以後最初に開始する事業年度より単体納税制度を適用するものとして税効果会計を適用する。</li> </ul>

## 編集・発行

### 有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供しよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降における正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.