

2021 年 6 月 11 日
有限責任 あずさ監査法人
会計プラクティス部

実務対応報告公開草案第 61 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（案）」に対するコメント

当監査法人 会計プラクティス部は、2021 年 3 月 30 日に公表された実務対応報告公開草案第 61 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（案）」（以下「本公開草案」という。）に関するコメントを検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

質問 1（本公開草案の適用範囲に関する質問）

本公開草案では、通算税効果額の授受を行うことを前提としており、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を提案しています。当該提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

同意する。

ただし、本公開草案において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取り扱わないということは、当該会計処理及び開示の決定にあたっては、従来の連結納税制度における取扱いを継続することを含め、企業による選択に委ねられることを意味するのか確認したい。なお、企業による選択に委ねられるならば、当該会計処理について、重要性に応じて会計方針としての注記をすべきと考える。

（理由）

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「連結納税実務対応報告（その 1）」という。）Q17A1 (2) ③では、連結納税会社（連結納税親会社又は連結納税子会社）において連結法人税等の個別帰属額を法人税、住民税及び事業税に計上し、その相手勘定として連結納税子会社または連結納税親会社に対する未収入金又は未払金を計上するが、連結納税会社間で連結法人税等の個別帰属額の授受が行われない場合、未収入金を計上する連結納税会社が、当該個別帰属額に係る未払金を計上する連結納税会社に対し、その支払を免除する決定を行い、相手方に意思表示を行ったときに、各会社において当該未収入金又は未払金の消滅を認識し、債務免除に係る損失又は債務免除に係る利益を計上するとされている。

グループ通算制度においては、連結納税制度における連結納税会社間の個別帰属額の授受に代わり、通算会社間で通算税効果額（グループ通算制度を適用したことによる税額の減少額）の授受が任意で行われる。

本公開草案において、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、連結納税実務対応報告（その１）Q17A1（２）③のような取扱いを示さないのであれば、当該会計処理及び開示の決定は、企業による選択に委ねられることを意味するのか確認したい。具体的には、通算税効果額の授受を行わない場合において、企業が、連結納税実務対応報告（その１）Q17A1（２）③で示されている会計処理及び開示を継続するケースや、これらとは別の会計処理及び開示を採用するケースが想定されるが、いずれのケースであっても会計方針の選択として当該会計処理が認められるのか確認したい。

また、通算税効果額の授受を行わない場合において、仮に連結納税実務対応報告（その１）で定められていた会計処理から別の会計処理に変更する場合、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」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）第 5 項(2)に定める自発的に会計方針の変更を行う場合に該当し、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する必要があるのか、若しくは過去の期間とは税制が異なることから遡及適用する必要はないのか、について確認したい。

なお、企業会計基準第 24 号第 4-2 項では、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合においても、財務諸表利用者が財務諸表を作成するための基礎となる事項を理解するために、採用した会計処理の原則及び手続の概要を示すこととしている。そのため、通算税効果額の授受を行わない場合、重要性に応じて必要な注記をすべきであると考ええる。

質問 2（実務対応報告第 5 号等との関係に関する質問）

本公開草案では、基本的に実務対応報告第 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、また、グループ通算制度に特有の会計処理及び開示のみを示し、本公開草案に定めのあるものを除き法人税等会計基準又は税効果会計基準等の定めに従うことを提案しています。当該提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

同意する。

質問 3（法人税及び地方法人税に関する質問）

本公開草案では、通算税効果額について、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取り扱うことを提案しています。当該提案を含む本公開草案の法人税及び地方法人税に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

同意する。

質問 4（税効果会計に関する質問）

本公開草案では、連結財務諸表において「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を提案しています。当該提案を含む本公開草案の税効果会計に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

同意する。

質問 5（表示に関する質問）

本公開草案の表示に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

同意する。

質問 6（注記事項に関する質問）

本公開草案の注記事項に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

同意する。

質問 7（適用時期等に関する質問）

本公開草案は、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の原則適用とするとともに、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の早期適用を認めることを提案しています。また、移行の形態ごとに経過措置を定めることを提案しています。当該提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【コメント】

同意する。

質問 8（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

【コメント】

(1) 投資簿価修正による帳簿価額の修正額についての注記の取扱い

投資簿価修正による他の通算会社の株式等の帳簿価額の修正額について、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』（以下「一部改正基準」という。）第 4 項で定められている、税効果会計に係る会計基準注解（注 8）における評価性引当額の注記の対象となるのか念のため確認したい。

(2) 通算会社の株式等に係る評価損についての注記の取扱い

仮に（1）の投資簿価修正を評価性引当額の注記の対象範囲から除く場合、個別財務諸表における通算会社の株式等に係る評価損についても、投資簿価修正（税務上の簿価純資産価額が通算会社の株式等の評価損計上前の帳簿価額を上回る額）と同様に評価性引当額の注記の対象範囲から除くことになるのか、若しくは両者の合計額を評価性引当額として注記することになるのか、について確認したい。

（理由）

(1) 投資簿価修正による帳簿価額の修正額についての注記の取扱い

本公開草案第 19 項及び第 54 項では、投資簿価修正による他の通算会社の株式等の帳簿価額の修正額は、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」（以下「税効果適用指針」という。）第 4 項(3)における「一時差異」には該当しないが、売却等によって解消するときにその年度の課税所得を増額又は減額する効果を有することから一時差異と同様に取り扱い、税効果適用指針第 22 項及び第 23 項における子会社に対する投資に係る一時差異の取扱いと同様の会計処理を定めている。

子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異については、一部改正基準第 32 項において、税効果適用指針第 22 項(1)を満たさないことにより繰延税金資産を計上していない場合、「当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産が存在しないため、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）も存在しないと考えられる」

とし、評価性引当額の注記の対象となる範囲から除かれている。

この点、投資簿価修正による他の通算会社の株式等の帳簿価額の修正額（税務上の簿価純資産額が他の通算会社の株式等の帳簿価額を上回り、投資簿価修正によって、当該帳簿価額が増額修正される場合）について、本公開草案第 19 項の要件を満たさずに繰延税金資産を計上しない場合、現行の会計基準上、評価性引当額の注記の対象となるか否かについては明らかではないと考えられるが、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異の取扱いと同様の会計処理を定めていることを踏まえ、評価性引当額の注記の対象となる範囲から除かれるのか念のため確認したい。

(2) 通算会社の株式等に係る評価損についての注記の取扱い

本公開草案第 19 項(3)では、他の通算会社の株式等について評価損を計上し、当該評価損に係る繰延税金資産を計上した場合には、他の通算会社の株式等の評価損計上前の帳簿価額と税務上の簿価純資産価額との差額について税効果を合わせて認識するとしており、通算会社の株式等に係る評価損と投資簿価修正を同一視しているように見受けられる。

仮に上記の投資簿価修正を評価性引当額の注記の対象範囲から除く場合、個別財務諸表における通算会社の株式等に係る評価損についても、投資簿価修正（税務上の簿価純資産価額が通算会社の株式等の評価損計上前の帳簿価額を上回る額）と同様に評価性引当額の注記の対象範囲から除くことになるのか、若しくは両者の合計額を評価性引当額として注記することになるのか、について確認したい。

以 上