

---

プロジェクト 連結納税制度の見直しへの対応

項目 連結納税制度からグループ通算制度に移行する場合の会計方針の変更に関する取扱い

---

## 本資料の目的

1. 本資料は、実務対応報告第●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。）における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の、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。）に定める「会計方針の変更」<sup>1</sup>に関する取扱いについて、次の点を明らかにすることを目的としている。

(1) 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」（以下「実務対応報告第 39 号」という。）を適用している企業が、本実務対応報告を適用する場合の会計方針の変更注記に関する取扱い

(2) 通算税効果額の授受を行わない場合の会計方針の変更に関する取扱い

## 連結納税制度からグループ通算制度に移行する場合の基本的な考え方

2. まず、連結納税制度とグループ通算制度は異なる制度であり、グループ通算制度への移行に伴って、新たな会計方針を採用することは、「会計処理の対象となる新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の原則及び手続の採用」に該当し、「会計方針の変更」には該当しないと考えられる（企業会計基準適用指針第 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の適用指針」第 8 項(2)）。

3. ここで、連結納税制度からグループ通算制度に移行する場合、法人税及び地方法人税と、税効果会計では移行のタイミングが異なることから、本実務対応報告の適用については、それぞれ次のようになると考えられる。

(1) 法人税及び地方法人税

税法においては、2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度からグループ通

---

<sup>1</sup> 企業会計基準第 24 号第 4 項では「会計方針」と「会計方針の変更」を次のように定義している。

(1) 「会計方針」とは、財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続をいう。

(5) 「会計方針の変更」とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更することをいう。

算制度の規定が適用されることから、法人税及び地方法人税については、この時点から本実務対応報告を適用することになるが、これは前項の通り、「会計方針の変更」には該当しないと考えられる。

(2) 税効果会計

税効果会計について、決算日において国会で成立している税法に規定されている方法に基づいて計算することとしており（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 44 項）、グループ通算制度については、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）（以下「改正法人税法」という。）の成立日以降、新たな会計方針を採用することになる（この場合、税法においてグループ通算制度が適用される 2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度以降に解消する一時差異等の税効果会計についてグループ通算制度を前提とすることとなる）。

ただし、実務対応報告第 39 号において、税効果適用指針第 44 項の定めを適用せず、改正前の税法の規定に基づいて連結納税制度を前提として税効果会計を適用する特例的な取扱いを定めており、多くの企業が当該特例的な取扱いを採用していると考えられる。ここで、このような企業は、本実務対応報告の適用（原則適用の場合、2022 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度）によって、特例的な取扱いから原則的な取扱いに変更することになるが、このような特例的な取扱いから原則的な取扱いへの変更は、企業会計基準第 24 号第 5 項(1)に定める「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」に該当すると考えられる。

そのため、前項のようにグループ通算制度への移行自体は「会計方針の変更」には該当しないものの、実務対応報告第 39 号を適用している場合には、本実務対応報告の適用については、「会計方針の変更」に該当すると考えられる。

**実務対応報告第 39 号を適用している企業が、本実務対応報告を適用する場合の会計方針の変更注記に関する取扱い**

4. 本実務対応報告においては、前項の整理を前提として、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の税効果会計に関する経過措置として、次のとおり定めている。なお、本実務対応報告は、通算税効果額の授受を行うことを前提としているため、当該定めについても通算税効果額の授受を行う場合のみに適用され、通算税効果額の授受を行わない場合には適用されない。

32. 税効果会計の会計処理及び開示に関する経過的な取扱いは、次のとおりとする。
--

- (1) 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、本実務対応報告の適用は、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。
- (2) (省略)

これは、前項(2)のように、税効果会計については本実務対応報告の適用が「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」に該当するとした上で、本実務対応報告が実務対応報告第5号等の会計上の取扱いを踏襲していることから、会計方針の変更によって重要な影響は生じないと考えられ、会計方針の変更による影響はないものとみなすこととしたものである(本実務対応報告第67項)。

5. ここで、会計方針の変更については注記が求められるが、会計方針の変更による影響はないものとみなす取扱いによって、当該注記が求められるのか否かが必ずしも明確ではなかったと考えられる。

この点、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する注記(企業会計基準第24号第10項)については、「当期又は過去の期間に影響があるとき、又は将来の期間に影響を及ぼす可能性があるときは、当期において次の事項を注記する。」としており、会計方針の変更による影響はないものとみなすこととしていることから、会計方針の変更に関する注記は要しないと考えられる。

そのため、本実務対応報告第32項(1)(前項の抜粋)の文末に次のように注記に関する取扱いを追加することが考えられる。

また、会計方針の変更に関する注記は要しない。

### 通算税効果額の授受を行わない場合の取扱い

6. 本実務対応報告は、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は取り扱わないこととしているが、これに関して、公開草案に対して次のコメントが寄せられた(審議事項(1)-2第3項(2))。

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、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、企業の選択に委ねられることを意味するのかわ確認したい。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。

また、仮に実務対応報告第5号等で定められている会計処理から別の会計処理に変更する場合は、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、遡及適用する必要があるのか確認したい。

7. この点、本実務対応報告においては、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を取り扱っておらず、企業会計基準第 24 号第 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」に該当するものと考えられ、通算税効果額の授受を行わない企業では、合理的と考えられる会計方針を採用することになると考えられる。
8. また、前項のように合理的と考えられる会計方針を採用することについて、本資料第 3 項の整理を前提とした場合、法人税及び地方法人税と税効果会計でそれぞれ次のように取扱うことになると考えられる。

### (1) 法人税及び地方法人税

連結納税制度において従来行っていた会計処理から別の会計処理に変更した場合でも、「会計処理の対象となる新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の原則及び手続の採用」に該当し、「会計方針の変更」には該当しないと考えられ、過去の期間へ遡って適用しないことになると考えられる。

### (2) 税効果会計

実務対応報告第 39 号を適用している場合、本資料第 3 項のとおり本実務対応報告の適用による特例的な取扱いから原則的な取扱いへの変更が「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」に該当すると考えられる。

ただし、通算税効果額の授受を行うか否かについては(連結納税制度における個別帰属額の授受を行っていたか否かにかかわらず)、グループ通算制度の適用時点(すなわち 2022 年 4 月 1 日以降開始する事業年度)において決定されることが想定され、それまでの期間においては通算税効果額の授受を行うか否かを決定していないことが想定される。

そのため、連結納税制度において従来行っていた会計処理から別の会計処理に変更した場合であっても、通算税効果額の授受を行わない決定が 2022 年 4 月 1 日以降開始する事業年度に行われたときは、当該決定が「会計処理の対象となる新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の原則及び手続の採用」に該当し、「会計方針の変更」には該当しないと考えられ、過去の期間へ遡って適用しないことになると考えられる。

### ディスカッション・ポイント

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の「会計方針の変更」に関する取扱いについての事務局の分析についてご意見を伺いたい。

### 審議事項(1)-3

以 上