プロジェクト　**税効果会計**
公開草案に対するコメントへの対応
項目　**ースケジューリングの定義に関する事項**

本資料の目的

1. 本資料は、企業会計基準適用指針公開草案第 54 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案)」(以下「本公開草案」という。）に寄せられたコメントのうち、スケジューリングの定義に関するコメントに対応するための検討を行うことを目的とする。

本公開草案及び本公開草案に対するコメント

2. 本公開草案では、スケジューリング不能な一時差異の定義及び内容、(分類 2）に該当する企業における取扱いについて、以下を提案している。

用語の定義

3. 本適用指針における用語の定義は次のとおりとする。
(1)～(4)　(略)
(5)　「スケジューリング不能な一時差異」とは、次のいずれかに該当する、税務上の益金又は損金算入時期が明確でない一時差異をいう。
① 一時差異のうち、将来の一定の事実が発生することによって、税務上の益金又は損金算入の要件を充足することが見込まれるもので、期末に将来の一定の事実の発生を見込めないことにより、税務上の益金又は損金算入の要件を充足することが見込まれないもの
② 一時差異のうち、企業による将来の一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等の存在により、税務上の益金又は損金算入の要件を充足することが見込まれるもので、期末に一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等が存在していないことにより、税務上の益金又は損金算入の要件を充足することが見込まれないもの
(6)　「スケジューリング可能な一時差異」とは、スケジューリング不能な一時差異以外の一時差異をいう。

スケジューリング不能な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

13. スケジューリング不能な一時差異のうち、将来減算一時差異については、原則として、税務上の損金算入時期が明確となった時点で、回収可能性を判断し、繰延

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

税金資産を計上する。ただし、期末において税務上の損金算入時期が明確でない将来減算一時差異のうち、例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジューリングすることが実務上困難なものは、過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等によりスケジューリングが行われている限り、スケジューリング不能な一時差異とは取り扱わない。

（分 類 2）に該当する企業の取扱い）

19.～20.　（略）

21.　なお、（分類 2）に該当する企業においては、原則として、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、回収可能性がないものとする。ただし、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で回収できることを合理的に説明できる場合、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

3.　これに対して、以下の通り、「スケジューリング」を定義すべきである等のコメントが寄せられている。

(1)　（分類 2）に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する取扱い（本公開草案第 21 項）と、スケジューリング不能な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い（本公開草案第 13 項）は、いずれも一定のスケジューリングを求めていると考えられるが、両者の関係（相違点）や適用要件が不明確であり、実務上の判断が困難であると見込まれる。このため、本公開草案第 21 項において新たな規定を設けるのではなく、本公開草案第 13 項を明確化することにより、スケジューリング不能な一時差異に関する取扱いを整理することが望ましいと考える。（審議(3)-1 参考資料 35））

(2)　公開草案第 13 項について、「損失の発生時期を特定する」ことと、「スケジューリング」することの違いが不明確である。（審議(3)-1 参考資料 36））

(3)　「スケジューリング」の定義を行っていないため、本公開草案第 13 項の規定が明確でないとも考えられ、本公開草案第 3 項において定義を行う必要があると考える。（審議(3)-1 参考資料 113））

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

分　析

4. 第 4 項に記載のとおり、本公開草案第 21 項におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異のうち回収可能性があるものとする取扱いと、本公開草案第 13 項において監査委員会報告第 66 号から引き継いだ将来減算一時差異（例えば貸倒引当金等）をスケジューリング不能なものとされない場合の取扱いとの違いが明確ではないため、スケジューリングを定義したうえで[1]、両者の違いを明確にすべきというコメントが寄せられた。

5. この点、監査委員会報告第 66 号では、スケジューリングの定義が定められていなかったものの、本公開草案では、監査委員会報告第 66 号４.に記載されていたスケジューリング不能な一時差異に関する事項を踏襲し、「税務上の益金又は損金算入時期が明確でない一時差異をいう」と定義している（本公開草案第 3 項(5)）。

6. 本公開草案における「スケジューリング」という用語の使い方は、基本的には監査委員会報告第 66 号における使い方を踏襲しているため、以下では、当該使い方を分析することによって、どのような定義が考えられるかについて検討する。

7. ここで、本公開草案における「スケジューリング」という用語の使い方は、以下の 2 つのパターンが見受けられる。

   (1)　一時差異等の解消見込年度を特定することを意図しているもの

   (2)　一時差異等の解消見込期間を特定することを意図しているもの

8. 前項に示した 2 つのパターンについて、本公開草案第 11 項(3)に記載のとおり、スケジューリングを行った将来減算一時差異と将来加算一時差異を、解消見込年度ごとに相殺することから、スケジューリングとは、多くのケースでは第 8 項(1)に示した解消見込年度を特定することを意図している。

9. 一方、本公開草案第 13 項ただし書きでは、監査委員会報告第 66 号４.に記載されている過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等によりスケジューリングが行われている限り、スケジューリング可能な一時差異とする取扱い（例えば貸倒引当金等）を踏襲しており、この場合、例えば、貸倒引当金（一般債権）は、当該貸倒引当金を計上した年度から平均回収期間にわたってスケジューリングが行われているものと考えることから、第 8 項(2)に示すように解消見込期間を特定しているものと考えられる。

[1] IFRS 及び米国会計基準において、スケジューリングは定義されていない。ただし、IFRS では一時差異の解消時期についての詳細なスケジュールを作成すると記載されており、解消時期について解消見込年度や解消見込期間を特定するものかを限定していない。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

10. 第 9 項及び第 10 項の分析を踏まえると、仮にスケジューリングを定義する場合には、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することによって、一時差異の解消見込額及び当該見込額の解消見込年度又は解消見込期間が特定されているものとすることが考えられる。

11. ここで、解消見込期間が特定されているとは、通常、合理的な見積りを行った結果、特定の年度から特定の年度まで（例えば、20X1 年 3 月期から 20X3 年 3 月期までなど）に当該一時差異が解消されることが見込まれるものと考えられる。
　合理的な見積りとは、例えば、貸倒引当金であれば債権の回収見込期間、契約により保証期間が定められている製品保証引当金であれば当該保証期間、その他過去の税務上の損金の算入実績などにより将来の税務上の損金の見積可能な算入期間が考えられる。

12. スケジューリングを上述のように定義する場合、本公開草案第 13 項ただし書きは、期末に解消見込年度が特定されていない将来減算一時差異のうち、過去の実績等から解消額及び解消見込期間を合理的に見積ることができるものを、スケジューリング可能な将来減算一時差異とすることについて定めていると整理できると考えられる。

13. 一方で、本公開草案第 21 項ただし書きは、期末に解消見込年度が特定されていない将来減算一時差異のうち、過去の実績等から解消額及び解消見込期間を合理的に見積ることができないものを、スケジューリング不能な将来減算一時差異とし、このうち、将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高く、当該将来のいずれかの時点で回収できることを合理的に説明できる場合に、回収可能な将来減算一時差異とすることについて定めていると整理できると考えられる。

事務局提案

14. スケジューリングを仮に定義する場合には、例えば下記のように本公開草案第 3 項において将来減算一時差異の解消見込期間を特定することを含めて定義することが考えられるがどうか。また、当該定義に関連し、本公開草案第 13 項及び第 21 項等を下記のように見直すことが考えられるがどうか。

> 3.　本適用指針における用語の定義は次のとおりとする。
> (1)～(4)　略
> (4A)　スケジューリングとは、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することによって、次の事項を特定することをいう。
> ①　将来加算一時差異又は将来減算一時差異の解消見込額及び当該見込額の解消見込年度又は解消見込期間

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ここで、一時差異の解消見込期間が特定されているとは、合理的な見積りにより特定の年度から特定の年度までに当該一時差異が解消されることが、具体的に見込まれていることをいう。

② 税務上の繰越欠損金の控除見込額及び当該見込額の控除見込年度

なお、繰越外国税額控除におけるスケジューリングとは、税額控除の要件を充足することによって、当該繰越外国税額控除の実現見込額及び当該見込額の実現見込年度を特定することをいう。

(5) 「スケジューリング不能な一時差異」とは、一時差異のうち、次のいずれかに該当することにより、~~税務上の益金又は損金算入時期が明確でない一時差異~~解消見込額、当該見込額の解消見込年度又は解消見込期間が特定されていないものをいう。

① 一時差異のうち、将来の一定の事実が発生することによって、税務上の益金又は損金の算入~~の~~要件を充足することが見込まれるもので、期末に将来の一定の事実の発生を見込めないことにより、税務上の益金又は損金の算入~~の~~要件を充足することが見込まれないもの

② 一時差異のうち、企業による将来の一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等の存在により、税務上の益金又は損金の算入~~の~~要件を充足することが見込まれるもので、期末に一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等が存在していないことにより、税務上の益金又は損金の算入~~の~~要件を充足することが見込まれないもの

(6) 「スケジューリング可能な一時差異」とは、スケジューリング不能な一時差異以外の一時差異をいう。

スケジューリング不能な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

13. スケジューリング不能な一時差異のうち、将来減算一時差異については、原則として、税務上の損金の算入~~時期が明確となった時点で~~要件を充足することが見込まれ、解消見込年度又は解消見込期間が特定されたときに、回収可能性を判断し、繰延税金資産を計上する。~~ただし、期末において税務上の損金算入時期が明確でない将来減算一時差異のうち、例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジューリングすることが実務上困難なものは、過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等によりスケジューリングが行われている限り、スケジューリング不能な一時差異とは取り扱わない。~~

このため、過去の税務上の損金の算入実績に将来の合理的な予測を加味した方

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

法等により当該将来減算一時差異の解消見込期間が特定される場合、特定の年度から特定の年度までに当該一時差異が解消されることが具体的に見込まれていることから、スケジューリング不能な一時差異とは取り扱わない（第3項(5)参照）。

（分 類2）に該当する企業の取扱い）

19.～20.　（略）

21.　なお、（分類2）に該当する企業においては、原則として、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、回収可能性がないものとする。ただし、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、~~税務上の損金の算入時期~~解消見込年度又は解消見込期間が個別に特定できないが、将来のいずれかの~~時点~~年度で税務上の損金の算入要件が充足される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの~~時点~~年度で回収できることを合理的に説明できる場合、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

55A.　本適用指針の公開草案に寄せられたコメントの中には、（分類 2）に該当する企業について、一定の要件を満たしたスケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産を回収可能性があるものとしていることから、スケジューリングを定義した上で、第13項におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、貸倒引当金等に係る将来減算一時差異の取扱いと、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱い（第21項ただし書き参照）の違いを明確にすべきとの意見があった。

55B.　この点、監査委員会報告第66号において「税務上の益金又は損金算入時期が明確でない」とされていたスケジューリング不能な一時差異の趣旨を踏襲することを意図して用語を見直し、第3項(5)において、スケジューリング不能な一時差異を一時差異のうち、解消見込額、当該見込額の解消見込年度又は解消見込期間が特定されていないものをいうものと定義している。このため、第 3 項(4A)において、スケジューリングを、「税務上の益金又は損金の算入要件を充足することによって、将来加算一時差異又は将来減算一時差異の解消見込額及び当該見込額の解消見込年度又は解消見込期間を特定すること」と定義した。

55C.　また、監査委員会報告第 66 号において、「期末において損金算入時期が明確でない将来減算一時差異についても、例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を合理的に見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジューリングすることが実務上困難な場合には、過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等により、合理的にスケジューリングが

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

行われている限り、スケジューリングが不能な一時差異とは取り扱わない。」とされている取扱いを本適用指針は踏襲し（第 13 項参照）、このようなケースは一時差異が合理的な見積りにより特定の年度から特定の年度までに解消されることが見込まれていると整理することとした。

73. 監査委員会報告第 66 号では、（分類 2）に該当する企業においては、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、一律に繰延税金資産を計上することができないとする取扱いが示されていたが、当該取扱いは企業の実態を反映しない場合があるとの意見が聞かれた。

また、（分類 2）に該当する企業において IFRS 又は米国会計基準を適用している場合、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、監査委員会報告第 66 号が適用される個別財務諸表においては繰延税金資産を計上していないが、IFRS 又は米国会計基準に基づく連結財務諸表においては繰延税金資産を計上している実務がみられるとの意見が聞かれた。

74. 例えば、業務上の関係を有する企業の株式（いわゆる政策保有株式）のうち上場株式について、当期末において、株式の売却時期の意思決定は行っていないが、市場環境、保有目的、処分方針等を勘案すると将来のいずれかの~~時点~~年度で売却する可能性が高いと見込む場合がある。この場合、当該上場株式の減損に係る将来減算一時差異は、期末時点では当該上場株式の売却時期の意思決定又は実施計画等が存在していないことから、~~どの時点スケジューリングが可能となるか特定されていないため、税務上の損金算入時期が明確でない~~税務上の損金の算入要件を充足する特定の年度又は特定の期間が見込めないため、解消見込年度又は解消見込期間が特定されていない一時差異としてスケジューリング不能な将来減算一時差異に該当することになると考えられる。

しかしながら、このようなケースでは、（分類 2）に該当する企業においては長期的に安定して一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれるため、~~スケジューリングが可能なった~~特定の年度に税務上の損金の算入要件を充足することが見込まれることにより、当該将来減算一時差異の解消見込年度又は解消見込期間が特定された場合、相殺できる課税所得（すなわち、当該上場株式の減損に係る将来減算一時差異以外の将来減算（加算）一時差異の解消額を減算（加算）した後の課税所得）が生じる可能性があ~~れば、~~ると判断できるときには一定の回収可能性を認め得ると考えられる。

そのため、本適用指針では、（分類 2）に該当する企業においては、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金の算入~~時期~~要件が充足されることが見込まれず、解消見込年度又は解消見込期間が個別に特定できないが将

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

来のいずれかの~~時点~~年度で税務上の損金が算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来の~~税務上の損金算入時点~~いずれかの年度における課税所得が当該スケジューリング不能な将来減算一時差異の額を上回る見込みが高いことにより、繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとした（第21項ただし書き参照）。

ディスカッション・ポイント
スケジューリングの定義に関する事務局提案について、ご意見を頂きたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。