

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 スケジュールリングの定義に関する事項

本審議事項の目的

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、スケジュール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。

第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回専門委員会における事務局提案

2. 第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）においては、スケジュール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を提案した。また、当該定義に関連し、本公開草案第 13 項及び第 21 項等下記のように見直すことを提案した。

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) スケジュールリングとは、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

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ルリングとは、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) 「スケジュール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、どの時点で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と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）。

第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回専門委員会において聞かれた意見

3. 第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回専門委員会で聞かれた意見の内容は、審議事項(5)-5 に記載している。ここでは、当該意見の概要を記載する。
4. スケジューリングを定義する事務局提案については、スケジューリング不能な一時差異に関する取扱い（本公開草案第 13 項）と（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）の違いがより明確になることから当該定義に賛成の意見が聞かれた。（専門委員会）
5. 一方で、下記の理由により反対する意見が聞かれた。
 - (1) スケジューリングの定義を定めない方がよい。（企業会計基準委員会）
 - ① 定義することによって従来の実務と大きく異なる結論となる懸念がある。
 - ② スケジューリングの定義を明確化しても問題を解決することにはつながらない可能性があると考えられる。また、「特定」の解釈によっても範囲が変わり得る可能性があり、結論としてスケジューリングの定義を定めない方がよい。
 - ③ スケジューリングの定義を定めるよりも、本公開草案第 21 項における、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は、どういう場合を想定しているのかについて明確にすべきである。
 - (2) 事務局提案の定義では、これまでスケジューリング不能な一時差異として扱っていたものが、スケジューリング可能な一時差異、もしくは、本公開草案第 21 項ただし書きで取り扱う将来のいずれかの年度で損金算入される可能性が高いと見込まれるものに該当することになり、繰延税金資産の計上額を増加させる方向に影響を及ぼす点が懸念される。（専門委員会）
 - (3) 事務局提案の定義では、解消期間の特定とはどの程度の期間を想定しているのかと実務上議論となることが懸念される。（専門委員会）
 - (4) 貸倒引当金に関するスケジューリングは、一般債権だけでなく、破綻懸念先についても、いつ無税化するかを予測しており、その際、「いずれかの期間」に該当するケースも「特定の期間」に該当するケースもある。したがって、スケジューリングの定義を設けたとしても、実務上はスケジューリング不能な一時差異に関する取扱い（本公開草案第 13 項）と（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）を使い分けることはできないと考える。（専門委員会）

分 析

6. スケジューリングを定義する事務局提案に対して、第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回専門委員会で聞かれた意見では、これまでの実務が大きく変わるなどの意見が複数聞かれたことから、スケジューリングを定義することは困難であると考えられる。
7. 現状の実務では、スケジューリング不能な一時差異に関する取扱い（本公開草案第 13 項）など、必ずしも実務上の取扱いが明確ではない点があるが、各企業において一定の判断を行った上で、スケジューリング不能な将来減算一時差異の範囲を決定しているものと考えられる。
8. 本公開草案第 21 項の取扱いは、前項においてスケジューリング不能な将来減算一時差異の範囲を各企業において決定したもののうち、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、資産性を認めるものであると整理することができると考えられる。
9. これらの点を踏まえると、本公開草案第 13 項及び本公開草案第 21 項の内容については基本的には大きく変更せず、本公開草案第 13 項ただし書きに従ってスケジューリング不能な将来減算一時差異とは取り扱わないものを除く旨を本公開草案第 21 項に明記することによって、本公開草案第 13 項と本公開草案第 21 項の関係を整理することとしてはどうか。

今回の事務局提案

10. 前項までの分析を踏まえ、以下のように本公開草案第 21 項及び第 74 項を修正することが考えられるがどうか。

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 (第13項ただし書きに従ってスケジューリング不能な将来減算一時差異とは取り扱わないものを除く。)のうち、税務上の損金の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。

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、どの時点で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。

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となった場合、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、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（第13項ただし書きに従ってスケジューリング不能な将来減算一時差異とは取り扱わないものを除く。）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、当該将来の税務上の損金算入時点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

スケジューリングに関する事務局提案について、ご意見を頂きたい。

以 上