

議題	テーマ提言について
項目	今回の企業会計基準諮問会議における新規テーマの提案 1 実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」 の改正

I. 本資料の目的

1. 本資料は、今回の企業会計基準諮問会議において受け付けた新規テーマである「実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」の改正」の概要をお示しするとともに、企業会計基準諮問会議事務局（以下「事務局」という。）の分析及び対応案をお示しすることを目的としている。

II. テーマ提案書

提案者:学識経験者（企業会計基準諮問会議委員）

(テーマ)

実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」の改正

(提案理由)

- ・「当面の取扱い」であるにもかかわらず、15 年以上抜本的な検討がなされていない(かりに、開発費については、無形資産の会計との関係で、現時点では結論を出せないとしても、他の繰延資産の扱いを棚上げにすることは適切ではないのではないか)。
- ・少なくとも、一部の繰延資産については、繰り延べ、かつ、一定年数内の償却を認めることを合理的に説明することはできないように思われる。情報提供目的からは、費用処理と繰延処理とを自由に選択できるとすることを説得力をもって説明することは困難であろう。また、『研究開発費等に係る会計基準』との整合性も問題となり得るように思われる。
- ・株式交付費については会社計算規則で資本からの控除を可能としているが、会計基準が対応しないため、附則 11 条で「当分の間、零とする」と定めるという異例の状況となっている。
- ・現在の実務対応報告が株式交付費を資本から控除しないこととした理由として挙げられていた IASB および FASB における状況は現在では妥当しなくなっている。かえって、社債発行費との関係では、FASB も社債発行差金と併せて直接控除し、

償却原価法によるとしており、国際的な会計基準とのコンバージェンスという観点からも問題がある(リース会計基準が IFRS 任意適用会社との比較可能性の確保を目的の 1 つとするのであれば、同様のことは繰延資産についてもあてはまる)。
(具体的内容) ・株式交付費について、資本からの控除の可否(繰延を認めるのであれば、3 年内という償却期間は説明がつかないのではないか。また、繰延を認めるとする場合の要件の設定) ・新株予約権発行費について、控除後の額で新株予約権を計上することの可否 ・社債発行費について、控除後の額で社債を当初認識し、償却原価法を適用することの可否 ・創立費および開業費につき繰延べを認めることの可否(繰延を認めるのであれば、5 年内という償却期間は説明がつかないのではないか。また、繰延を認めるとする場合の要件の設定)

III. 事務局の分析及び提案

(分析)

2. 企業会計基準諮問会議の運営に関する要領(以下「運営要領」という。)第 5 条第 2 項では、新規テーマについて会計基準レベルと実務対応レベルに区分することとしている¹。会計基準レベルと実務対応レベルのテーマに関するテーマアップの要件はそれぞれ次のとおりである。

会計基準レベル	実務対応レベル
(1) 広範な影響があるか。	(1) 広範な影響があるか。
(2) 作成者、利用者、監査人等からの二	(2) 作成者、利用者、監査人等からの二

¹ 運営要領第 5 条第 2 項では、受け付けた新規テーマについて、以下に基づき区分することとしている。

- (1) 会計基準レベルのテーマ：市場関係者に与える影響が大きいと想定されるもので、例えば新たな原則を定めるもの、既存の原則を改正するもの等
- (2) 実務対応レベルのテーマ：適時な対応が必要とされるもので、例えば既存の会計基準等の解釈、新しい取引や金融商品に対する当面の取扱い等

会計基準レベル	実務対応レベル
ーズはあるか。 (3) 企業会計基準委員会が取扱うべき内容か(他の規制当局等が取扱うことが適切であるものではないか。) (4) 現行の会計基準の改善が見込まれるか。 (5) 適時に会計基準の開発が可能か。	ーズはあるか。 (3) 会計実務における多様性はあるか。 (多様性の解消により比較可能性の改善が見込まれるか。) (4) 会計基準レベルのものではないか。 (5) 適時に実務対応報告等の開発が可能か。

3. 本件は実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第 19 号」という。）における繰延資産の具体的な項目ごとにその取扱いについて改正を求めるものであるが、改正の内容により、会計基準レベルのテーマもあれば、実務対応レベルのテーマもあると考えられる。
4. 例えば、株式交付費を資本から直接控除するとした場合、それが資本取引と損益取引との区別を求める企業会計原則注解（注 2）²の考え方とは異なる考え方である点については整理を要する可能性があると考えられる。この場合、実務対応レベルに収まらず、会計基準レベルのテーマであると考えられる³。
5. 一方、繰延資産の基本的な会計基準は存置し、たとえば繰延資産の償却期間を見直すな

² 企業会計原則注解（注 2） 資本取引と損益取引との区別について（一般原則三）

(1) 資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金、すなわち利益の留保額であるから、両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。従って、例えば、新株発行による株式払込剰余金から新株発行費用を控除することは許されない。

³ 実務対応報告第 19 号において、企業会計基準委員会は、国際的な会計基準との整合性の観点から、株式交付費を資本取引に付随する費用として、資本から直接控除する方法についても検討したが、以下の理由により、当面、これまでの会計処理を踏襲し、株式交付費は費用として処理（繰延資産に計上し償却する処理を含む。）することとしたとしている。

① 株式交付費は株主との資本取引に伴って発生するものであるが、その対価は株主に支払われるものではないこと

② 株式交付費は社債発行費と同様、資金調達を行うために要する支出額であり、財務費用としての性格が強いと考えられること

③ 資金調達の方法は会社の意思決定によるものであり、その結果として発生する費用もこれに依存することになる。したがって、資金調達に要する費用を会社の業績に反映させることが投資家に有用な情報を提供することになると考えられること

どの場合は、実務対応報告第 19 号の関連する定めを見直すこととなり、実務対応レベルのテーマと考えられる。

6. したがって、第 2 項でお示しした会計基準レベルと実務対応レベルのテーマアップの要件については、その両方について分析を行う必要があると考えられる。
7. 次項から、事務局の分析をお示しする。

広範な影響があるか。(会計基準レベル(1)、実務対応レベル(1))

8. 2021 年 4 月から 2022 年 3 月までを連結決算日とする上場会社の連結貸借対照表を対象として、繰延資産の項目ごとにそれらを計上している会社数を調査した⁴。また、それらを計上している連結貸借対照表におけるそれぞれの繰延資産の残高を調査し、連結純資産に対する比率の平均値を算出したところ、以下の結果となった。

項目	会社数 (社)	繰延資産残高の連結純資産 に対する比率の平均値 (%)
① 株式発行費	30	0.48
② 社債発行費	109	0.18
③ 新株予約権発行費	5	0.15
④ 創立費	13	0.03
⑤ 開業費	24	0.46
⑥ 開発費	2	0.04
⑦ その他 ⁵	45	0.24

9. 前項の調査結果から、繰延資産を計上している会社数の上場会社全体に対する比率や、それぞれの繰延資産項目の連結純資産に占める比率は高くはないと考えられ、変更により広範な影響とはならない可能性が考えられる。

作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。(会計基準レベル(2)、実務対応レベル

⁴ 2021 年 4 月から 2022 年 3 月までを連結決算日とする上場会社のうち、繰延資産を計上している会社は 198 社であった。複数の繰延資産項目を計上している会社があるため、表の会社数の合計とは一致しない。

⁵ 区分掲記していない会社が 43 社、①から⑥とは異なる科目で計上している会社が 2 社あった。

(2))

10. 本件は学識経験者からの提案であり、一定のニーズがあるものと考えられる。作成者、利用者、監査人等からのニーズについては把握する必要がある。

企業会計基準委員会が取扱うべき内容か（他の規制当局等が取扱うことが適切であるものではないか。))(会計基準レベル(3))

11. 会社計算規則において、「繰延資産の部に計上した額」は、剰余金の分配可能額の控除額（配当規制）の計算に含まれている（会社計算規則第 158 条第 1 号）。また、「繰延資産の部に計上した額」は「繰延資産として計上することが適当であると認められるもの」（会社計算規則第 74 条第 3 項）とされ、その計上額は会計基準に従うこととされている。会計基準の改正の方向性によっては、分配可能額の計算結果が変わってしまう可能性があるため、会計基準の改正に着手するにあたり規制当局との調整が必要になると考えられる。

会計実務における多様性はあるか。（多様性の解消により比較可能性の改善が見込まれるか。)(実務対応レベル(3))、現行の会計基準の改善が見込まれるか。（会計基準レベル(4))

12. 会計基準が認めている選択肢以外の実務が行われているといった多様性はないと考えられるが、会計基準の改正によって選択肢を狭めた場合、比較可能性が高まる可能性がある。ただし、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」及び「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」において連結貸借対照表及び貸借対照表上の繰延資産の区分表示が規定⁶されていることから、これらの規則に基づき開示を見れば、現行においても例えば繰延資産に計上された創立費や開業費を控除した純資産の金額については比較的容易に算定できるため、比較可能性の高まる程度は大きくはないと考えられる。
13. テーマ提案書に記載されているとおり、国際的な比較可能性の観点では改正の内容によっては比較可能性が高まる可能性がある。

適時に会計基準の開発が可能か。（会計基準レベル(5))、適時に実務対応報告等の開発が可

⁶ 「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」第 32 条、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」第 37 条。

能か。(実務対応レベル(5))

14. 本資料第4項に記載のとおり、例えば、株式交付費を資本から直接控除とした場合、企業会計原則の考え方との整理が必要となる可能性があることや本資料第11項に記載のとおり、会社計算規則の改正が必要となるかどうかの検討が行われる可能性があることを踏まえると適時に会計基準の開発が可能か、については不明である。
15. 一方で、本資料第5項に記載のとおり、会計基準等の改正の内容によっては比較的適時の開発が可能となるものもあることが考えられる。
16. また、社債発行費については、現在、企業会計基準委員会で進めている予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損の検討では関連する分類及び測定についても同時並行的に整理するとされており、それらの整理への関連も考慮する必要があると考えられる。

(提案)

17. 運営要領においては、実務対応レベルのテーマに関しては、次のとおり進めることとされている。

(企業会計基準諮問会議の運営に関する要領)

第7条 第5条第2項(2)に定める実務対応レベルのテーマについては、必要に応じて、企業会計基準諮問会議は実務対応専門委員会等に会計基準の開発の実行可能性、必要性等についてテーマ評価等の依頼を行う。

2 企業会計基準諮問会議の事務局は、実務対応専門委員会等のテーマ評価等も踏まえ、テーマ担当委員と検討を行い、検討結果を対応案として企業会計基準諮問会議に提示する。

3 企業会計基準諮問会議において、企業会計基準諮問会議の事務局が提示した対応案について審議を行う。

18. 本資料第2項から第15項の分析から、会計基準レベルのテーマにおいても実務対応レベルのテーマにおいても本件の会計基準の開発の実行可能性、必要性等については様々な見解が想定されると事務局は考えている。したがって運営要領第7条第1項を適用し、テーマ評価を依頼することが適切と考えられる。その場合、実務対応レベルのテーマに関するテーマアップの要件「(4)会計基準レベルのものではないか」の観点からも、会計基準レベルのテーマ評価も併せて依頼することとすることが考えられる。

19. この点、課題の専門性を考慮し、実務対応専門委員会にテーマ評価を依頼することが考えられる。

ディスカッション・ポイント

テーマ提案についての事務局の第 2 項から第 15 項の分析及び第 17 項から前項までの提案について、ご意見を伺いたい。

以 上

別紙 現行の会社計算規則における繰延資産に関する主な定め

現行の会社計算規則における繰延資産に関する主な定めを以下に記載する。

会社計算規則

(会計慣行のしん酌)

第三条 この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。

(資産の評価)

第五条 資産については、この省令又は法以外の法令に別段の定めがある場合を除き、会計帳簿にその取得価額を付さなければならない。

2 償却すべき資産については、事業年度の末日（事業年度の末日以外の日において評価すべき場合にあっては、その日。以下この条、次条第二項及び第五十五条第六項第一号において同じ。）において、相当の償却をしなければならない。

(略)

(募集株式を引き受ける者の募集を行う場合)

第十四条 法第二編第二章第八節の定めるところにより募集株式を引き受ける者の募集を行う場合には、資本金等増加限度額は、第一号及び第二号に掲げる額の合計額から第三号に掲げる額を減じて得た額に株式発行割合（当該募集に際して発行する株式の数を当該募集に際して発行する株式の数及び処分する自己株式の数の合計数で除して得た割合をいう。以下この条において同じ。）を乗じて得た額から第四号に掲げる額を減じて得た額（零未満である場合にあっては、零）とする。

(中略)

三 法第百九十九条第一項第五号に掲げる事項として募集株式の交付に係る費用の額のうち、株式会社が資本金等増加限度額から減ずるべき額と定めた額

(株式会社の設立時の株主資本)

第四十三条 法第二十五条第一項各号に掲げる方法により株式会社を設立する場合における株式会社の設立時に行う株式の発行に係る法第四百四十五条第一項に規定する株主となる者が当該株式会社に対して払込み又は給付をした財産の額とは、第一号及び第二号に掲げる額の合計額から第三号に掲げる額を減じて得た額（零未満である場合にあっては、零）とする。

(中略)

三 法第三十二条第一項第三号に掲げる事項として、設立に要した費用の額のうち設立に際して資本金又は資本準備金の額として計上すべき額から減ずるべき額と定めた額

(資産の部の区分)

第七十四条 資産の部は、次に掲げる項目に区分しなければならない。この場合において、各項目（第二号に掲げる項目を除く。）は、適当な項目に細分しなければならない。

一 流動資産

二 固定資産

三 繰延資産

(中略)

3 次の各号に掲げる資産は、当該各号に定めるものに属するものとする。

(中略)

五 繰延資産として計上することが適当であると認められるもの 繰延資産

(繰延資産の表示)

第八十四条 各繰延資産に対する償却累計額は、当該各繰延資産の金額から直接控除し、その控除残高を各繰延資産の金額として表示しなければならない。

(その他減ずるべき額)

第百五十八条 法第四百六十一条第二項第六号に規定する法務省令で定める各勘定科目に計上した額の合計額は、第一号から第八号までに掲げる額の合計額から第九号及び第十号に掲げる額の合計額を減じて得た額とする。

一 最終事業年度（法第四百六十一条第二項第二号に規定する場合にあっては、法第四百四十一条第一項第二号の期間（当該期間が二以上ある場合にあっては、その末日が最も遅いもの）。以下この号から第三号まで、第六号ハ、第八号イ及びロ並びに第九号において同じ。）の末日（最終事業年度がない場合（法第四百六十一条第二項第二号に規定する場合を除く。）にあっては、成立の日。以下この号から第三号まで、第六号ハ、第八号イ及びロ並びに第九号において同じ。）におけるのれん等調整額（資産の部に計上したのれんの額を二で除して得た額及び繰延資産の部に計上した額の合計額をいう。以下この号及び第四号において同じ。）が次のイからハまでに掲げる場合に該当する場合における当該イからハまでに定める額

(中略)

イ 当該のれん等調整額が資本等金額（最終事業年度の末日における資本金の額及び準備金の額の合計額をいう。以下この号において同じ。）以下である場合 零

ロ 当該のれん等調整額が資本等金額及び最終事業年度の末日におけるその他資本剰余金の額の合計額以下である場合（イに掲げる場合を除く。） 当該のれん等調整額から資本等金額を減じて得た額

ハ 当該のれん等調整額が資本等金額及び最終事業年度の末日におけるその他資本剰余金の額の合計額を超えている場合 次に掲げる場合の区分に応じ、次に定める額

(1) 最終事業年度の末日におけるのれんの額を二で除して得た額が資本等金額及び最終事業年度の末日におけるその他資本剰余金の額の合計額以下の場合 当該のれん等調整額から資本等金額を減じて得た額

(2) 最終事業年度の末日におけるのれんの額を二で除して得た額が資本等金額及び最終事業年度の末日におけるその他資本剰余金の額の合計額を超えている場合 最終事業年度の末日における

その他資本剰余金の額及び繰延資産の部に計上した額の合計額

附 則

(募集株式の交付に係る費用等に関する特則)

第十一条 次に掲げる規定に掲げる額は、当分の間、零とする。

一 第十四条第一項第三号

(中略)

七 第四十三条第一項第三号

八 第四十四条第一項第二号

以 上