

プロジェクト テーマ提言について

前回までの企業会計基準諮問会議におけるテーマ提案 1

項目 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. 企業会計基準諮問会議への検討に関する要望の内容

1. 企業会計基準諮問会議への検討に関する要望は、以下のとおりである。

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

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

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)

II. 実務対応専門委員会における本テーマの評価

2. 本テーマは、第48回企業会計基準諮問会議(2023年7月3日開催)で審議され、課題の専門性を考慮し、会計基準レベルのものではないかどうかも含めて、実務対応専門委員会にテーマ評価の依頼をすることとされた。以降では、本テーマに関する実務対応専門委員会でのテーマ評価の内容についてお示しする。

(テーマアップの考慮要因)

3. 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おり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考慮要因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、監査人等からのニーズはあるか。	(2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。
(3) 企業会計基準委員会が取扱うべき内容	(3) 会計実務における多様性はあるか。

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、会計基準レベルのテーマと実務対応レベルのテーマに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

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

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。	（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。
--	---

4. 本テーマは実務対応報告第 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に該当する可能性もあれば、実務対応レベルのテーマに該当する可能性もあると考えられる。
5. したがって、第 3 項で記載している会計基準レベルと実務対応レベルのテーマアップの考慮要因については、その両方について分析を行うことが必要と考えられるため、実務対応専門委員会では、当該要因に該当するかどうかを中心に検討を行った。

（テーマアップの考慮要因に基づく検討及び評価）

会計基準等の開発を行う場合に考えられる方法

6. 本資料第 1 項に記載している要望の内容が、繰延資産項目について費用処理と繰延処理とを自由に選択できることに関する改善であることを踏まえると、繰延資産項目ごとに対応を検討する方法は望ましくないと考えられる。また、一部の繰延資産項目のみの検討を行う場合であっても、基準開発の手續に一定の時間を要することから、コスト・ベネフィットの観点も考慮し、当該要望に対応する方法として、次の 2 つの方法について検討を行った。
 - (1) 実務対応報告第 19 号で取り扱われているすべての項目について、実務対応報告第 19 号において認められる会計処理のうち、原則的な処理（支出時に費用として処理する）のみを適用する（結果として、繰延資産の計上は認められないことになる）ことを検討する（アプローチ 1）。
 - (2) (1) に加え、株式交付費及び新株予約権発行費並びに社債発行費に関する会計処理に関する国際的な会計基準との整合性を図ることまで含めて会計基準の開発を行う（アプローチ 2）。

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

次項以降では、アプローチ 1、アプローチ 2 の別にテーマアップの考慮要因に基づき評価した内容について説明する。

広範な影響があるか

7. 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の数²、及びそれらを計上している会社の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 ³	45	0.24

8. アプローチ 1 で進める場合、前項の調査結果を踏まえると、広範な影響があるとは言えないと考える一方で、アプローチ 2 で進める場合、現在、株式交付費、新株予約権発行費又は社債発行費を支出時に費用として処理している企業も影響を受けるため、広範な影響がある可能性がある。
9. この点、実務対応専門委員会においては、企業によっては影響を受ける企業もあるかもしれないが、投資判断に大きな影響を及ぼすようなことはないのではないかとの意見が聞かれた。

関係者のニーズがあるか

² 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。

³ 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。

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

10. 実務対応専門委員会においては、実務対応報告第 19 号における会計処理が実務上で問題となることはなく、関係者の間にすぐにでも改善が必要という積極的なニーズがあるとの意見は聞かれなかった。
11. また、実務対応報告第 19 号が当面の取扱いであるにもかかわらず、15 年以上見直しが行われていないことを踏まえると、基準開発に係るリソースに余裕があるのであれば、今回のテーマ提案が見直しの契機にはなり得ると考えられるとの意見も聞かれた。
12. したがって、実務対応報告第 19 号の改正について積極的なニーズはないものの、基準開発に係るリソース次第では、基準開発に取り組むことは考えられる。

会計基準レベルか、実務対応レベルか

13. 現在、企業会計原則 第三 貸借対照表原則の一の D 及び企業会計原則注解（注 15）において、繰延資産の計上が認められており、仮にアプローチ 1 で進める場合においては、企業会計原則に優先する会計基準の開発が必要になると考えられるため、会計基準レベルの内容に該当すると考えられる。
14. また、仮にアプローチ 2 で進める場合には、前項の分析に加え、資本取引と損益取引との区別にかかわる処理を検討する必要があること、また、社債発行費については、実効金利の不可分の一部である手数料として実効金利の調整として取り扱い償却原価法を適用することが、我が国におけるこれまでの企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」の取扱いを変更することになるため、会計基準レベルの内容に該当すると考えられる。
15. この点、実務対応専門委員会においては、アプローチ 1 及びアプローチ 2 のいずれについても会計基準レベルの内容に該当すると考えられるとする事務局の分析に対し、特段の異論は聞かれなかった。

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

16. 現在の会社計算規則においては、繰延資産として計上することができる項目（繰延資産に属する項目）については、「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」と規定されている（会社計算規則第 74 条第 3 項第 5 号）。また、その償却方法についても、償却すべき資産については、事業年度の末日において、相当の償却をしなければならない（会社計算規則第 5 条第 2 項）とされているだけで、具体的な償却方法や償却期間の定めはない。この点について、会社計算規則では、「その用語の解釈及び規定の適

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

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」とされている（会社計算規則第3条）。したがって、繰延資
産の会計処理は、基本的には、企業会計基準委員会が定めるものに該当すると考えられ
る。

17. なお、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⁴。
18. この点、実務対応専門委員会においては、企業会計基準委員会が取り扱うべき内容であ
るとする事務局の分析に対し、特段の異論は聞かれなかったが、株式発行費と新株予約
権発行費については、まずは法律の面から債権者と株主を比較衡量し考え方を整理すべ
きであって、会計処理を先行して検討すべきではないのではないかとの意見が聞かれて
いる。

現行の会計基準の改善が見込まれるか（比較可能性の改善が見込まれるか）

19. 実務対応報告第19号において繰延資産に係る具体的な会計処理が定められているが、会
計処理を選択することが可能なため、アプローチ1により原則的な取扱いのみとするこ
とにより比較可能性の改善が見込まれると考えられる。ただし、繰延資産の一部の項目
について国際的な会計基準との整合性を図ることまで含めて会計基準の開発を行うアプ
ローチ2とアプローチ1のいずれを採用するかにより国際的な比較可能性が改善される
程度は異なると考えられる。
20. この点、実務対応専門委員会においては、実務対応報告第19号の改正により比較可能性
の改善が見込まれるとの事務局の分析に異論は聞かれなかったものの、アプローチ1に
より繰延資産が財務諸表に計上されないことで表示上は国際的な会計基準と整合すると
いう点はあまり重要ではないと考えられるため、会計処理について国際的な会計基準と

⁴ 特に、株式交付費を資本から控除する会計処理を採る場合や新株予約権発行費を新株予約権から控
除する会計処理を採る場合には、これらが利益剰余金に計上されないため、配当規制に影響がある可
能性があると考えられる。

の整合性が図れないのであれば実務対応報告第 19 号の改正は行わない、又は改正するのであればアプローチ 2 を採用するべきではないかとの意見が聞かれた。

21. 一方で、アプローチ 2 を採用して IFRS との整合性を求めるニーズは強くないと考えられるとの意見や、繰延資産項目について費用処理と繰延処理の選択適用を認めている現行の実務対応報告第 19 号は望ましくないと考えるため原則処理のみ認めることとする方が良いとの意見が聞かれた。

適時に会計基準又は実務対応報告の開発が可能か

22. アプローチ 1 による場合、実務対応報告第 19 号における原則的な処理（支出時に費用として処理する）のみを適用することとし、例外的な取扱い（繰延資産として計上することができる取扱い）を廃止するのみであるため、比較的適時に会計基準の開発を行うことが可能であると考えられる。
23. これに対して、アプローチ 2 による場合、例えば株式交付費を資本から直接控除する会計処理、又は新株予約権発行費控除後の金額で新株予約権を純資産の部に直接計上することを検討する場合、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、実務対応報告第 19 号において株式交付費を費用として会計処理する（繰延資産を計上し償却する処理も含む。）こととした考え方との整理が必要になることなどが考えられるため⁵、会計基準の開発には一定の時間を要するものと考えられる。
24. この点、実務対応専門委員会においては、次のような意見が聞かれた。
- (1) 金融資産及び金融負債の分類及び測定について、今後、会計基準の開発に着手するか否かについて判断することになるのであれば、社債発行費については、その議論の中で併せて検討する必要があるのではないか。
- (2) 2009 年 12 月 18 日に公表された「無形資産に関する論点の整理」においては、無形資産の会計処理及び開示に関する会計基準を整備する場合には、繰延資産に関する取扱いについても再検討が必要と考えられることから、「繰延資産に関する取扱い」が関連する論点として取り上げられている。そのため、実務対応専門委員会においては、無形資産の会計基準の検討を優先し、その後に繰延資産に関する開発に取り組むべきではないか。

⁵ 株式交付費を仮に資本から控除する場合、費用になる機会が失われるとの指摘もある（斎藤静樹「企業会計とディスクロージャー [第 4 版]」東京大学出版会、2010 年）。

III. 実務対応専門委員会の評価

25. 実務対応専門委員会においては、本件の影響は広範とは言えず、実務対応報告第19号の改正について積極的なニーズがあるとは言えないとの意見が聞かれた。その一方で、実務対応報告第19号が繰延資産項目について費用処理と繰延処理の選択適用を認めていることは望ましくないとの意見が聞かれており、また、今回のテーマ提案は長年「当面の取扱い」の位置付けにある実務対応報告第19号を見直す契機になり得るとの意見も聞かれている。
26. また、検討する方法としてアプローチ2を支持する意見が多かった。しかし、本件は金融商品の会計基準や無形資産の会計基準など他の会計基準等にも関連するとされており、実務対応報告第19号で扱う繰延資産に限らず、繰延資産全体のあり方の検討を示唆する意見も聞かれている。
27. 以上の実務対応専門委員会における審議を踏まえ、本件の評価として次を基準諮問会議に報告する。
 - (1) 実務対応報告第19号を見直すことについて一定のニーズがあり、基準開発の考慮事項に照らして企業会計基準委員会で基準開発を行う価値があると考えられる。なお、基準諮問会議において、見直しの範囲を提案のとおり実務対応報告第19号で扱う繰延資産とするか、より広く繰延資産全体とするかについて検討いただきたい。
 - (2) ただし、早急な基準開発のニーズはないため、企業会計基準委員会のリソースに応じて対応を行うべきである。

IV. 基準諮問会議事務局の分析及び提案

28. 前項の実務対応専門委員会の評価を踏まえて、本件は、繰延資産という区分を維持するかどうかなど繰延資産全体のあり方にも議論が及ぶ可能性があることから、見直しの範囲を提案のとおり実務対応報告第19号で扱う個々の繰延資産の会計処理を検討するものとするか、それともより広く繰延資産全体のあり方を検討するものとするかについて、基準諮問会議で検討することが考えられるがどうか。その場合の検討に関しては、テーマ担当委員と相談し、追加の情報収集や意見聴取の可否を含めて事務局より次回以降の基準諮問会議に提案したいと考える。また、それらの検討を踏まえて本テーマを企業会

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

計基準委員会に提言する場合には、企業会計基準委員会のリソースに応じた対応を行うことを付言することが考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

前項の基準諮問会議事務局の分析及び提案について、ご意見を伺いたい。

以 上