
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言
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（非上場会社の影響度調査）

経緯

1. 第 48 回企業会計基準諮問会議（2023 年 7 月 3 日開催）において、「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。）の改正」を新規テーマとして受け付けた。本テーマについては、実務対応専門委員会に会計基準の開発の実行可能性、必要性等について、会計基準レベルのテーマ評価も併せて、テーマ評価を依頼することとした。
2. 第 49 回企業会計基準諮問会議（2023 年 11 月 22 日開催）においては、実務対応専門委員会におけるテーマ評価の内容を報告した。実務対応専門委員会におけるテーマ評価の概要は、以下のとおりである。

(1) 会計基準等の開発を行う場合に考えられる方法

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）。

(2) 実務対応専門委員会の評価

- ① 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。

- ② 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。
- ③ 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。

(ア)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。

(イ)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。

3. 前項の実務対応専門委員会の評価を踏まえて、事務局より次の提案を行った。
 - (1) 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。
 - (2) 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。

第 49 回企業会計基準諮問会議で聞かれた意見

4. 第 49 回企業会計基準諮問会議では、主に次の意見が聞かれた。
 - (1) 事務局の提案に賛同する。

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。

- (2) テーマアップの考慮要因である広範な影響があるかどうかという点については、実務対応報告第 19 号を公表した時点においても繰延資産を計上している企業は現在と同様の状況であった可能性もあり、実務対応報告第 19 号が当面の取扱いを定めるものであった経緯を踏まえると、他のテーマと同列で評価することは適当ではないと考える。また、実務対応報告第 19 号は、繰延資産を資産計上することの具体的な論拠を示さずに当面の取扱いとして認めたものであり未完成な状態の基準であることから、基準として完成させることが企業会計基準委員会の責務ではないかと考える。
- (3) 財務諸表利用者の投資判断に大きな影響を及ぼすものではなく積極的な基準開発のニーズもないと考えるため、企業会計基準委員会のリソースに応じて対応すべきと考える。また、企業会計基準委員会のリソースを割いて改正に取り組むのであれば、改正の意義が高まるように国際的な会計基準との整合性を考慮し、金融商品や無形資産の基準開発のスケジュールにあわせて幅広く検討を行うべきである。
- (4) 実務対応報告第 19 号を早急に見直すニーズはないと考えられるため、繰延資産全体について幅広く検討を行うべきである。社債発行費については、金融資産及び金融負債の分類及び測定の見直しの中であわせて検討すべきと考える。
- (5) 今回のテーマ提案は、当面の取扱いを見直す契機として意義があると考え。検討にあたっては、上場企業の影響だけでなく非上場会社への影響も調査すべきと考える。

広範な影響があるかどうかの追加的な検討

5. 第 48 回企業会計基準諮問会議及び第 49 回企業会計基準諮問会議で示していた「広範な影響があるか」に関する定量分析では、上場会社を対象として繰延資産残高の連結貸借対照表に対する影響の調査を行った。この点、本資料第 4 項(5)に記載のとおり、非上場会社における影響についても検討を行うべきとの意見が聞かれた。
6. 本資料では当該意見を受け、以下の 2 つの方法で非上場会社における影響について検討を行った。
 - (1) 第 48 回企業会計基準諮問会議等で行った定量分析に「非上場会社である有価証券報告書提出会社」を追加して影響を調査する方法（以下「有価証券報告書の分析」という。）
 - (2) 官報で公表されている決算公告をもとに、会社法上の大会社における影響を調査する方法（以下「決算公告の分析」という。）

(有価証券報告書の分析)

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。

7. 第48回企業会計基準諮問会議等で報告した調査結果（以下「前回の調査結果」という。）では、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以下について調査結果を提示した。

(1) 繰延資産を計上している会社の数¹

(2) 繰延資産の連結貸借対照表計上額の連結純資産に対する比率の平均値

8. 今回の追加的な分析では、前項の調査結果に前項と同期間の連結決算日の非上場企業を追加（21社追加）して影響を再算定した。その結果は以下の表1-1のとおりであり、前回の調査結果と概ね類似する結果となっている。したがって、第49回企業会計基準諮問会議で報告したとおり、「アプローチ1で進める場合、調査結果を踏まえると、広範な影響があるとはい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」という評価から変わらないと考えられる。

【表1-1：有価証券報告書の分析結果】

項目	調査結果		前回の調査結果（参考）	
	繰延資産を計上している会社数	繰延資産残高の連結純資産に対する比率の平均値（%）	繰延資産を計上している会社数	繰延資産残高の連結純資産に対する比率の平均値（%）
株式発行費	30	0.48	30	0.48
社債発行費	123	0.26	109	0.18
新株予約権発行費	5	0.15	5	0.15
創立費	14	0.03	13	0.03
開業費	25	0.56	24	0.46
開発費	3	0.03	2	0.04
その他	50	0.23	45	0.24

なお、参考に調査対象とした有価証券報告書提出会社（連結財務諸表作成会社に限る。）

¹ 2021年4月から2022年3月までを連結決算日とする有価証券報告書提出会社のうち、繰延資産を計上している会社は198社（上場会社198社、非上場会社21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。

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。

に対する繰延資産計上会社数を示すと表 1-2 のとおりである。

【表 1-2：有価証券報告書提出会社に対する繰延資産計上会社数】

有価証券報告書 提出会社数 ²	繰延資産を計上し ている会社数	繰延資産を計上し ている会社数の調 査対象会社数に対 する比率 (%)	繰延資産残高の純 資産に対する比率 の平均値 (%)
3,506	219	6.24	0.25

(決算公告の分析)

9. 決算公告の分析では、有価証券報告書提出会社以外の会社法監査の対象となる会社法上の大会社について調査を行った。

調査対象

10. 会社法上の大会社については、2023年12月20日に日本公認会計士協会が公表した監査実施状況調査(2022年度)³(以下「監査実施状況調査」という。)では、2023年10月31日までに協会に提出された2022年4月期から2023年4月期までの1年間係る監査概要書(写し)及び監査実施報告書に基づく調査が行われており、会社法監査の対象会社数は、6,043社であるとされている。
11. 決算公告の分析では、2022年6月から2023年7月までの官報に掲載された決算公告のうち貸借対照表及び損益計算書の概要を提出する会社を調査対象としている⁴。調査対象は、監査実施状況調査の対象会社数(約6,000社)に対して概ね半数程度(約3,000社)となっている。

- (1) 対象とする決算公告の期間：監査実施状況調査と対象期間を合わせるために2022年7月から2023年6月までの官報を対象とした⁵。

² 調査は連結財務諸表作成会社を対象としており上場会社(3,307社)と非上場会社(199社)である。連結財務諸表作成会社以外の会社(上場会社520社、非上場会社187社)は含めていない。

³ https://jicpa.or.jp/specialized_field/20231220ggj.html

⁴ 調査対象会社の母集団には任意で損益計算書を公告する会社も含まれるため、会社法上の大会社以外の会社も含まれる。

⁵ 会社法第440条では、「株式会社は法務省令で定めるところにより、定時株主総会の終結後遅滞なく、貸借対照表(大会社にあっては、貸借対照表及び損益計算書)を公告しなければならない。」と

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。

(2) 対象とする決算公告：官報に記載する方法により公告を行う会社に限定している。このため、日刊新聞紙及び電子公告を行う会社が含まれていない。

調査項目

12. 有価証券報告書の分析と同様に、以下の項目について調査を行った。

- (1) 繰延資産を計上している会社の数⁶
- (2) 繰延資産の貸借対照表計上額の純資産に対する比率の平均値

なお、決算公告では、繰延資産の項目を区分掲記することは求められていないため、繰延資産の項目を区分掲記していない会社がほとんどであったため⁷、以下の調査結果では、繰延資産の項目別の計上会社数等は示していない。

13. 決算公告の分析結果は、以下の表 2 のとおりである。

【表 2：決算公告の分析結果】

調査対象会社数	繰延資産を計上している会社数	繰延資産を計上している会社数の調査対象会社数に対する比率 (%)	繰延資産残高の純資産に対する比率の平均値 (%)
2,935	104	3.54	4.39

14. 非上場企業において繰延資産を計上している会社数及び繰延資産残高の純資産に対する比率の平均値を有価証券報告書提出会社と比較すると次のとおりであり、有価証券報告書提出会社と比べて広範な影響があるとはいえないと考えられる。

- (1) 繰延資産を計上している会社数の割合は、有価証券報告書の分析結果（本資料第 8 項参照）に比べて低くなっている。
- (2) 繰延資産残高の純資産に対する比率の平均値は、有価証券報告書の分析結果（本資料第 8 項参照）に比べて高くなっているが、これは、繰延資産残高の純資産に対する比

されている。

⁶ 2021 年 4 月から 2022 年 3 月までを連結決算日とする有価証券報告書提出会社のうち、繰延資産を計上している会社は 198 社（上場会社 198 社、非上場会社 21 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。

⁷ 繰延資産を計上している会社のうち具体的な繰延資産項目を区分掲記している会社は 2 社であり、いずれも社債発行費であった。

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。

率が301.98%となっている会社(1社)があるためである。当該会社を除いた平均値を算定すると1.50%であり、有価証券報告書提出会社に比して繰延資産残高の純資産に対する比率の平均値は若干高くなる程度である。

非上場企業に与える影響に関する考察

15. 調査対象とした非上場企業においては、繰延資産を計上している会社数は多くなく、また、繰延資産残高の重要性についても高くないと考えられる。
16. この点、非上場企業においては、繰延資産のうち株式交付費、社債発行費については発行機会が限られていること、株式交付費、新株予約権発行費及び創立費⁸については、対象となる費用が限定的であることから金額的に多額にはならないと考えられる。これに対して、開業費については、開業までの期間次第で創立費よりも計上額が多額になる可能性があると考えられる。また、開発費⁹については、企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」の対象となる研究開発費以外の開発費が該当するため繰延資産の計上の対象となる費用が限定的であることが要因として考えられるが、仮に該当する開発費がある場合には他の繰延資産項目に比べて計上額が多額になる可能性があると考えられる。
17. 本資料第11項に記載のとおり決算公告の分析対象は一定のカバー率(母集団の約半数)のある調査が実施できており概ね全体の傾向は把握できているものと考えられること、前項の定性的な考察を踏まえると、非上場会社における繰延資産の計上の全体的な傾向が有価証券報告書の分析結果と概ね類似している結果に特に不合理な点はないと考えられる。
18. 前項を踏まえると、本資料第8項の評価に対して非上場企業特有に考慮すべき事項は追加で識別されておらず、本資料第8項の評価を変更する必要はないものと考えられる。

以上

⁸ 新株交付費については、非上場企業の株式数、新株発行金額を踏まえると、実務対応報告第19号で例示されている株式募集のための広告費、金融機関の取扱手数料、証券会社の取扱手数料、目論見書等の印刷費用等は通常多額にはならないと考えられる。また、創立費についても、実務対応報告第19号で例示されているとおり、会社の負担に帰すべき設立費用のうち株式募集その他のための広告費、目論見書・株券等の印刷費、金融機関の取扱手数料、証券会社の取扱手数料、創立総会に関する費用その他会社設立事務に関する必要な費用、発起人が受ける報酬で定款に記載して創立総会の承認を受けた金額並びに設立登記の登録免許税等であり、通常多額にはならないと考えられる。

⁹ 開発費とは、新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のために支出した費用、生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置替えを行った場合等の費用をいう(実務対応報告第19号(3)5)。

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。