

# 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」の解説

## I はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 18 年 8 月 11 日に実務対応報告第 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」という。）を公表した<sup>1</sup>。

本稿では、実務対応報告の概要を紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

## II 目的

将来の期間に影響する特定の費用は、次期以後の期間に配分して処理するため、経過的に繰延資産として、資産の部に記載することができる（企業会計原則第三 — D 及び注解（注 15））とされている。また、繰延資産として計上することができる項目は旧商法施行規則において列挙され、その具体的な会計処理についても、実務上、同規則に従って取り扱われてきた。

平成 18 年 5 月 1 日に施行された会社計算規則（以下「計算規則」という。）では、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が繰延資産に属すると規定されている（計算規則第 106 条第 3 項第 5 号）だけで、その具体的な項目は示されていない。また、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（計算規則第 5 条第 2 項）とされ、具体的な償却方法や償却期間は定められていない。この点について、計算規則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（計算規則第 3 条）とされている。

実務対応報告では、計算規則におけるこれらの規定への対応として、これまでの会計処理を踏まえ、当面必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにすることを目的とし、平成 18 年 6 月 6 日に公表された公開草案に寄せられたコメントの検討等により、公開草案の修正を行った後、最終的に公表されている。

## III 繰延資産の会計処理の見直しに関する考え方

実務対応報告では、これまで行われてきた繰延資産の会計処理を踏まえ、以下の考え方に基

- (1) 繰延資産の考え方については、企業会計原則注解（注 15）に示されている考え方（すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用）を踏襲する。
- (2) 検討対象とする繰延資産の項目は、原則として、旧商法施行規則で限定列挙されていた項目（ただし、会社法において廃止された建設利息を除く。）とする。
- (3) これまでの繰延資産の会計処理、特に繰延資産の償却期間は、それを変更すべき合理的な理由がない限り、これまでの取扱いを踏襲する。

この結果、これまで繰延資産に該当した項目は、建設利息及び社債発行差金を除き、実

<sup>1</sup> ASBJ のホームページ（[http://www.asb.or.jp/html/documents/docs/d\\_asset/](http://www.asb.or.jp/html/documents/docs/d_asset/)）を参照。

務対応報告でも繰延資産として取り扱っている。

建設利息については、「会社法制の現代化に関する要綱」（平成 17 年 2 月 9 日 法制審議会総会決定）において、建設利息を規定している旧商法第 291 条は削除する旨が記載されている。また、社債発行差金については、平成 18 年 8 月 11 日に公表された企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」において、社債発行差金相当額を社債金額から直接控除し、償却原価法に基づいて算定された価額をもって、社債の貸借対照表価額とすることが定められたため、実務対応報告では、経過措置に関する事項を除き、取り扱っていない。

また、これまで限定列举と解されていた繰延資産の項目を増やす方向での検討はしていないため、繰延資産は、結果として、実務対応報告で示した以下の項目に限定されることになる。

- ① 株式交付費
- ② 社債発行費等（新株予約権の発行に係る費用を含む。）
- ③ 創立費
- ④ 開業費
- ⑤ 開発費

なお、繰延資産の項目を増やす方向で検討をしなかったのは、「繰延資産の部に計上した額」が剰余金の分配可能額から控除される（計算規則第 186 条第 1 号）ことなどから、現時点で繰延資産の項目を増やす方向での検討は適当ではないと考えられたためである。

## IV 会計処理

### (1) 株式交付費の会計処理

#### ① 実務対応報告の主な内容

株式交付費（新株の発行又は自己株式の処分に係る費用）は、原則として、支出時に費用（営業外費用）として処理する。ただし、企業規模の拡大のためにする資金調達などの財務活動（組織再編の対価として株式を交付する場合を含む。）に係る株式交付費については、繰延資産に計上することができる。この場合には、株式交付のときから 3 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却をしなければならない。

#### ② 現行実務との相違点など

##### ア 繰延資産に計上できる費用の範囲

これまで自己株式の処分に係る費用は、旧商法施行規則において限定列举された新株発行費には該当しないため、繰延資産として会計処理することはできないと解されてきた。

実務対応報告では、新株の発行と自己株式の処分に係る費用を合わせて株式交付費とし、一定の自己株式の処分に係る費用についても繰延資産に計上できることとした。これは、会社法では、新株の発行と自己株式の処分の募集手続は募集株式の発行等として同一の手続によることとされたこと、また、株式の交付を伴う資金調達などの財務活動に要する費用としての性格は同じであることから、新株の発行に係る費用の会計処理と整合的に取り扱うこととしたためである。

##### イ 償却方法及び償却期間

繰延資産に計上した株式交付費（新株発行費）の償却については、旧商法施行規則において毎決算期に均等額以上の償却をしなければならないとされてきたため、これまでは年数を基準とした償却（期割償却）が一般的であったと考えられる。

実務対応報告では、会社法の下ではそのような制約はないこと、また、平成20年4月以後に開始する事業年度から、上場会社においては四半期報告が求められることから、繰延資産の計上時期にかかわらず、一律に期割償却を行うことは適当ではないとの考え方を示しており、今後は月割償却等によることが想定されている。この点については、他の繰延資産の償却についても同様である。

なお、これまでは「毎決算期に均等額以上の償却」が求められていたが、このような償却方法を認める合理的な理由もないことから、実務対応報告では株式交付費の償却方法を定額法に統一している。創立費、開業費なども同様の考え方により、償却方法を定額法に統一している。

#### ウ 株式の分割費用等の取扱い

実務対応報告では、繰延資産の考え方に照らして、株式交付費のうち繰延資産として処理することができるものは、企業規模の拡大のためにする資金調達などの財務活動（組織再編の対価として株式を交付する場合を含む。）に係るものに限定している。この結果、株式の分割や株式無償割当てなどに係る費用は、繰延資産として計上できず、支出時に費用（販売費及び一般管理費又は営業外費用）として処理することになる。なお、これらの費用は、繰延資産に該当しないため、当該費用の会計処理方法を重要な会計方針に記載する必要はない。

#### ③ 国際的な会計基準とのコンバージェンス

現行の国際的な会計基準では、株式交付費は、資本取引に付随する費用として、資本から直接控除することとされている<sup>2</sup>。ASBJでは、国際的な会計基準との整合性の観点から、当該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することとしている。

- 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たものではないこと
- 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した支出額であり、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

#### ④ 会社計算規則との関係

<sup>2</sup> 米国財務会計基準審議会（FASB）では、負債・資本プロジェクトにおいて、株式交付費は受領したサービスに対する対価であるとし、これを費用処理する旨の暫定的決定がなされている。また、平成18年3月に開催されたASBJと国際会計基準審議会（IASB）の共同プロジェクトの中で、出席したIASBのボードメンバーから、株式交付費を費用処理する日本の考え方を支持する意見が示されている。

会社計算規則では、株式交付費を資本控除すること、すなわち、資本金等増加限度額から「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」（会社計算規則第37条第1項第2号）を控除することを許容する規定が設けられている。

ただし、実務対応報告では、株式交付費を費用として処理することとしたため、事実上、株式交付費を資本から控除することはできないものと思われる。なお、創立費に関する取扱いも同様と考えられる。

## (2) 社債発行費等の会計処理

### ① 実務対応報告の主な内容

社債発行費は、原則として、支出時に費用（営業外費用）として処理する。ただし、社債発行費を繰延資産に計上することができる。この場合には、社債の償還までの期間にわたり利息法により償却をしなければならない。なお、償却方法については、継続適用を条件として、定額法を採用することができる。

### ② 現行実務との相違点など

社債発行費の償却方法については、旧商法施行規則により、これまで3年以内の期間で均等額以上の償却が求められてきた。

しかし、社債発行者にとっては、社債利息やこれまでの社債発行差金に相当する額と同様に、社債発行費も資金調達費と考えることができること、また、国際的な会計基準における償却方法との整合性も考慮すると、社債発行費は、社債の償還までの期間にわたり、利息法（又は継続適用を条件として定額法）により償却することが合理的と考えられるため、実務対応報告では、従来の取扱いを変更している。

### ③ 新株予約権の発行に係る費用の取扱い

新株予約権の発行に係る費用についても、資金調達などの財務活動（組織再編の対価として新株予約権を交付する場合を含む。）に係るものについては、社債発行費と同様に繰延資産として会計処理することができる。この場合には、新株予約権の発行のときから、3年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却をしなければならない。

ただし、新株予約権が社債に付されている場合で、当該新株予約権付社債を一括法により処理するときは、当該新株予約権付社債の発行に係る費用は、社債発行費として処理する。

これまで、新株予約権の発行に係る費用は、新株発行費の規定を準用する形で規定されていた（旧商法施行規則第38条第2項）が、実務対応報告では、株式交付費のように資本取引に付随した費用ではなく、その性格が異なることなどから、社債発行費の箇所に新株予約権の発行に係る費用の取扱いを記載している。

## (3) 創立費の会計処理

### ① 実務対応報告の主な内容

創立費は、原則として、支出時に費用（営業外費用）として処理する。ただし、創立費を繰延資産に計上することができる。この場合には、会社の成立のときから5年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却をしなければならない。

② 現行実務との相違点など

創立費の会計処理については、(1)株式交付費の会計処理に前述した償却方法及び償却期間を除き、特段の変更はない。

(4) 開業費の会計処理

① 実務対応報告の主な内容

開業費は、原則として、支出時に費用（営業外費用）として処理する。ただし、開業費を繰延資産に計上することができる。この場合には、開業のときから5年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却をしなければならない。なお、「開業のとき」には、その営業の一部を開業したときも含むものとする。また、開業費を販売費及び一般管理費として処理することができる。

② 現行実務との相違点など

実務対応報告では、開業準備活動は通常の営業活動ではないため、その償却額は、原則として、営業外費用として処理することとしている。ただし、開業準備活動は、営業活動と密接であること及び実務の便宜を考慮して、販売費及び一般管理費として処理することができる」とされている。

また、開業費の範囲については、開業までに支出した一切の費用を含むものとする考え方もある。しかし、開業準備のために直接支出したとは認められない費用については、その効果が将来にわたって発現することが明確ではないものが含まれる可能性があるため、その範囲は、開業準備のために直接支出したものに限定することが適当であるとしている。

(5) 開発費の会計処理

① 実務対応報告の主な内容

開発費は、原則として、支出時に費用（売上原価又は販売費及び一般管理費）として処理する。ただし、開発費を繰延資産に計上することができる。この場合には、支出のときから5年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却しなければならない。

② 現行実務との相違点など

ア 「研究開発費等に係る会計基準」との関係

実務対応報告では、「研究開発費等に係る会計基準」の対象となる研究開発費については、これまでと同様、発生時に費用として処理しなければならないことを確認している。この点については、「研究開発費等に係る会計基準」の対象となる研究開発費と旧商法施行規則における繰延資産との関係の考え方を示した「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」Q7が参考になると考えられる。

イ 償却期間及び償却方法

実務対応報告では、開発費の効果の及ぶ期間の判断にあたり、支出の原因となった新技術や資源の利用可能期間が限られている場合には、その期間内（ただし、最長で5年以内）に償却しなければならないことを確認している。なお、資源の開発費用などを考えると、開発費の合理的な償却方法は、必ずしも定額法に限られないと考えられるため、「定額法そ

の他の合理的な方法」により定期的に償却することとしている。

#### ウ 償却費の計上区分

開発費は営業活動に係る費用であり、また、これを繰延資産に計上するのは、その支出の効果と対応させるためであることから、その償却額は営業費用の区分で計上することとしている。

#### (6) 支出の効果が期待されなくなった繰延資産の会計処理

支出の効果が期待されなくなった繰延資産は、未償却残高を一時に償却しなければならない。繰延資産は「その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用」であり、将来にその効果が発現することが期待されなくなったのであれば、費用としての計上を将来の期間に繰り延べる会計処理は適当ではないと考えられるためである。

#### (7) 繰延資産に係る会計処理方法の継続性

##### ① 基本的な考え方

同一の繰延資産項目については、その性質は一般的に同質のものと考えられるため、繰延資産に適用する会計処理方法は、原則として、同一の方法によらなければならない。

##### ② 同一の繰延資産項目に関する継続性の取扱い

ア 同一の繰延資産項目についての会計処理が前事業年度にも行われている場合において、当事業年度の会計処理方法が前事業年度の会計処理方法と異なるときは、原則として、会計方針の変更として取り扱うものとする。

ただし、支出内容に著しい変化がある場合には新たな会計事実の発生とみて、直近の会計処理方法とは異なる会計処理方法を選択することができる。この場合、会計方針の変更に合わせて、会計処理方法を変更した場合に記載することが要求されている事項と同様の事項及び会計方針の変更として取り扱わなかった理由（新たな会計事実の発生として判断した理由）を追加情報として注記する。

イ 前事業年度において同一の繰延資産項目がないため、会計処理が前事業年度において行われていない場合には、会計方針の変更として取り扱わないこととする。

平成3年に大蔵省証券局企業財務課から発出された企財審査NEWS 3-1号「繰延資産の会計処理方法等に係る財務諸表等規則上の取扱い」では、「同一の繰延資産項目についての会計処理が前事業年度では行われていないが、当事業年度前の過去5事業年度内において行われている場合において、当事業年度の会計処理方法がその直近の会計処理方法と異なっているときも、継続性の変更に準じて、会計処理方法を変更した場合に記載することが要求されている事項と同様の事項（(イ) 直近と異なる会計処理を行った旨、(ロ) その理由及び(ハ) 財務諸表に与えている影響）を追加情報として注記するものとする。」とされている。

実務対応報告では当該取扱いを記載していないが、これは、前事業年度より前の期間の会計処理との関係を記載する必要性は乏しいと考えたためであり、企財審査NEWS 3-1号の内容を否定する趣旨ではない。もっとも、実務上、上記事項を追加情報として記載するかどうかは、財務諸表等規則第8条の5の追加情報に関する規定に照らして、その重要性も考慮されるものと思われる。

## V 適用時期等

### (1) 適用時期

実務対応報告公表日以後に終了する事業年度及び中間会計期間から実務対応報告を適用する。ただし、会社法施行日（平成 18 年 5 月 1 日）以後実務対応報告公表日前に終了した事業年度及び中間会計期間から実務対応報告を適用することができる。

### (2) 経過措置

① 実務対応報告を適用する事業年度の直前の事業年度（以下「適用直前事業年度」という。）の貸借対照表に計上されていた社債発行差金を除く繰延資産の償却に関する会計処理（当該繰延資産の償却額の損益計算書の計上区分に関する事項を除く。）については、適用直前事業年度の会計処理を継続して適用する。

例えば、適用直前事業年度の貸借対照表に社債発行費が計上されており、3年間で均等償却している場合、実務対応報告が適用されても、これまでの償却を継続しなければならず、社債償還期間による償却は認められない。

② 適用直前事業年度の貸借対照表に新株発行費が計上されている場合には、当該新株発行費の償却が終了するまでの間、新株発行費の科目をもって表示することができる。ただし、実務対応報告の適用後に、新株の発行又は自己株式の処分に係る費用を株式交付費として繰延資産に計上する場合には、新株発行費として繰延資産に計上している額を株式交付費に振り替える。

③ 適用直前事業年度の貸借対照表に社債発行差金が計上されている場合には、以下のように取り扱う。

ア 当該社債発行差金の償却に関する会計処理は、適用直前事業年度の会計処理を継続して適用する。ただし、当該社債発行差金の償却額は、社債利息に含めて表示する。

イ 当該社債発行差金は、社債から控除して表示する。

### (3) 実務対応報告の適用に伴う会計処理及び表示の変更の取扱い

実務対応報告の適用により、適用直前事業年度に行われていた繰延資産の会計処理及び表示を変更することとなった場合には、原則として、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。この際、以下の点に留意する必要がある。

① 実務対応報告適用初年度において、自己株式の処分に係る費用を株式交付費として繰延資産に計上する場合で、適用直前事業年度においても自己株式の処分を行っているときは、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。

② 実務対応報告適用初年度において、適用直前事業年度の貸借対照表に計上していた繰延資産と同一項目の繰延資産を計上する場合で、年数を基準とした償却方法（期割償却）から、月数等を基準とした償却方法（月割償却）に変更したときは、原則として、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。

企業会計基準委員会  
研究員 高津 知之