

## 公開草案に対するコメントの公表

### 1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- 実務対応報告公開草案第 23 号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い(案)」(平成 18 年 6 月 6 日公表)

### 2. コメント募集期間

平成 18 年 6 月 6 日～平成 18 年 7 月 5 日

### 3. 最終公表物の名称及び公表時期

- 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」(平成 18 年 8 月 11 日公表)

### 4. コメント提出者一覧

[ 団体等 ]

	団体名
CL4	社団法人 日本貿易会
CL5	全国銀行協会
CL6	あずさ監査法人
CL7	日本公認会計士協会
CL8	財団法人 産業経理協会

[ 個人 ( 敬称略 ) ]

	名前・所属等 ( 記載のあるもののみ )	
CL1	田中芳宏	公認会計士
CL2	松岡 俊	
CL3	石王丸周夫	
CL9	岡戸 博	

## 5. 主なコメントの概要とそれらに対する対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

また、以下の「コメントの概要」には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
株式交付費		
国際的な会計基準とのコンバージェンス	<p>株式交付費について、会社法では、その取扱いについて幅を持たせて規定されており、これと同様、「当面の取扱い」でも、国際的な会計基準との調和を図る観点から、資本控除の取扱いを認める等、幅を持たせて規定して頂きたい。</p> <p>会社計算規則 37 条及び 40 条が容認している「株式交付費を資本から直接控除する会計処理」を認めないものとし、その理由として、株式交付費は株主に支払われたものではないこと、社債発行費との会計処理が異なること、投資家に対する情報の有用性から資金調達費用を会社の業績に反映させるべきであること、の 3 点を挙げている。確かに、このように考えることもできるが、会社が資金調達活動により獲得し事業に利用できる資金は株式交付費を控除した残額であり、その支出の相手先の違いにより会計処理に違いを設ける理由は乏しく、また、社債発行費の償却につき利息法を採用し償却期間を社債の償還期間としたことは、社債発行費を社債発行差金と同様に利息としての性格を有するものと捉えているのであるから、社債発行費の会計処理との違いをもって株式交付費を資本から直接控除することを認めないものとするのも、積極的な理由にはあたらないと考えられる。</p> <p>さらに、国際会計基準及び米国基準が株式交付費を資本から直接控除する処理を認めており、投資家に対する情報の有用性を考えた場合、会社が獲得した資金を基準として各指標を算定すべきとも考えられるので、株式交付費を資本取引として資本から直接控除することにも、一定の合理性があるものと考えられる。したがって、株式交付費を払込資本からの控除を認めないとする会計処理を「当面の取扱い」とすべきではなく、両者を認める会計処理を「当面の取扱い」とすべきと考える。その上で、海外の会計基準の動向も踏まえ、十分に時間をかけて議論した後に、明確な会計基準を設定すべきであると考えます。</p>	<p>募集株式の発行等という同一の経済事象に係る支出額について、費用処理とするか資本控除とするかを財務諸表作成者が選択できるとすることは適当ではなく、現時点では、従来どおりとする。</p> <p>なお、株式交付費に関する会計処理に関して、国際的には、資本控除から費用処理に変更される可能性がある（下記参照）。</p> <p>【株式交付費の会計処理に関する国際的な状況について】</p> <p>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ことから、これを費用処理する旨の暫定的決定がなされており、平成 18 年 5 月に開催された当委員会と FASB との定期協議においてもその方向性が確認されていること、また、平成 18 年 3</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		月に開催された IASB との共同プロジェクトの中でも、出席した IASB のボードメンバーからは株式交付費を費用処理するという日本の考え方を支持する意見が示されている。
<b>社債発行費</b>		
アレンジメントフィー等の取扱い	<p>近年は資金調達的手段も多様化しており、コミットメントラインのように金融機関を介した大規模な間接金融もある。</p> <p>ここで発生するアレンジメントフィー等も資金調達のために直接支出した費用である。商法で繰延資産を制定した時とは資金調達の方法が変わっているため、アレンジメントフィー等について、繰延資産の処理範囲に含めるかどうかを検討してはどうか。</p>	「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 186 条 1 号）ことなどを考慮し、当初の検討方針のとおり、繰延資産の範囲を拡大する方向での検討は行わないものとする。したがって、公開草案の変更は不要と考える。（従来と同様、前払費用に計上されることはあり得ると思われる。）
新株予約権の発行費用の取扱い	<p>新株予約権の発行に係る費用について、資金調達などの財務活動に係るものについては社債発行費と同様に会計処理することが出来ることとなっている。繰延資産に計上した場合、新株予約権の発行のときから 3 年以内に償却することが求められているが、新株予約権を社債と一体化して発行（新株予約権付社債）した場合、新株予約権の発行費用は社債発行費と区別することが難しく、また全体として資金調達費と考えられることから、この場合は社債発行費と同様社債の償還期間で利息法により処理することも認めるべきと考える。</p>	<p>新株予約権付社債の取扱いについては、コメントを取り入れ、「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。」旨を記載することとする。</p>
<b>創立費</b>		
資本から直接控除する	<p>支出時費用処理若しくは繰延資産として資産計上という処理方法に異論はない。</p> <p>但し、会社法では資本金又は資本準備金から減額することが可能(会社計算規則 74 条 1 項 2 号)と</p>	<p>会社法の定めは、資本控除する処理方法を許容するものの、その具体的な解釈</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
会計処理の 容認	<p>なっており、会社法が当該処理を容認した趣旨も検討すべきと考える。</p> <p>(株式交付費を資本取引として資本から直接控除することも認めた場合) 創立費の会計処理についても、会社計算規則 74 条が創立費を資本から直接控除することを認めているのであるから、同様に資本から直接控除する会計処理も認めるべきである。</p>	<p>は、公正なる会計慣行をしん酌することになるので、会計上、創立費を資本控除することが適当であるかどうかで判断すべきである。公開草案に記載のとおり、株式交付費と同様に創立費は費用処理することが適当と考えられるので、公開草案の変更は不要と考える。</p>
<b>開業費</b>		
具体的な 支出内容	<p>(会計処理の考え方)の最終段落・最終行で、「開業費は、開業準備のために直接支出したものに 限ることが適当」と記述されているが、本文は(会計処理の考え方)よりも前の、開業費の具体的 な支出内容を説明した段落においても記述すべきと考えるがどうか。</p>	<p>コメントにある内容が(会計処理の考 え方)にのみ記載されているとしても、 文意が不明瞭になることはないと考え られ、公開草案の変更は不要と考える。</p>
<b>創立費・開業費</b>		
特別損失処 理の可否	<p>創立費と開業費は臨時的なものであり、支出時に費用処理する場合の科目として、特別損失とす る考え方はないかどうか。</p>	<p>創立費は通常、重要ではないと考えら れること、開業費は営業活動との関係も 深く、あえて特別損失とする必要性はな いと考えられることから、公開草案の変 更は不要と考える。</p>
<b>支出の効果が期待されなくなった場合</b>		
一時償却の 会計処理	<p>支出の効果が期待されなくなったことによる繰延資産に係る一時償却の会計処理は、繰延資産の 項目ごとに定めるのではなく、総括的な取扱いとして定めるべきである。</p> <p>(理由)</p> <p>支出の効果が期待されなくなった繰延資産は、繰延資産の定義を満たさないことになるため、一 時償却すべきことは自明であると考えられる。また、そもそも繰延資産は固定資産の減損会計の適 用対象外であり、固定資産の減損会計と繰延資産の各項目とは直接対応するものではないため、固</p>	<p>コメントを取り入れ、「支出の効果が 期待されなくなった繰延資産は、繰延資 産の考え方に合致しないため、その未償 却残高を一時的に償却しなければなら ないことに留意する必要がある。」とい う総括的な取扱いを記載し、各繰延資産</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>定資産の減損会計とは明確に区別した上で、繰延資産に係る一時償却の会計処理として総括的に取り扱う必要があるものと考えられる。</p> <p>創立費と開業費について支出の効果が期待されなくなった場合は未償却残高を取り崩す旨が規定されているが、具体的なケースを明記した方がよい。「会社の解散」の場合か？</p>	<p>の項目からは類似の規定を削除することとする。</p> <p>「会社の解散」という事実に限られるわけではない。具体的なケースを示す必要性は乏しいと考え、公開草案の変更は不要と考える。</p>
<b>繰延資産に係る会計処理方法の継続性</b>		
<p>当事業年度の会計処理方法が、直近の会計処理方法と異なる場合</p>	<p>前事業年度において会計処理が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旨が記載されているが、前事業年度以前に同一項目の処理をした場合にも、イを適用して差支えないかを明確にするために、前事業年度以前としてはどうかと考える。企財審査ニュース第三 - 一号「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」(平成3年4月)において、「当事業年度の過去5事業年度内に、同一の繰延資産項目についての会計処理が行われている場合で、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は、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を追加情報として注記するものとする」とされているが、この取扱いとの整合性も考慮されたい。</p> <p>また、社債発行費と株式交付費等、同様の経済効果があるものについては、同一の繰延資産項目と同様の会計処理の継続性を要する、という取扱いとすべきではないかと考えるがどうか。</p>	<p>当事業年度の会計処理が前事業年度以前の会計処理方法と異なる場合の取扱いは、解釈上、会計方針の変更に該当しないことは明らかであるため、記載の必要性は乏しいと考えられる。</p> <p>また、追加情報とすべきかどうかは、財務諸表等規則に従い、一般的事項として取り扱うこととすることが適当と考えられるため、公開草案の変更は不要と考える。</p> <p>なお、コメントにある企財審査ニュースの取扱いを否定するものではない。</p>
<b>適用時期等</b>		
<p>適用初年度の取扱い等</p>	<p>3月決算の会社が2006年4月に新株を発行した場合の新株発行に伴う費用については本草案が遡及的に適用され、株式交付費として処理されるという理解でよいのかどうか。</p> <p>同様に、他の項目についても3月決算の会社の場合、前事業年度終了後2006年4月末までに発生した項目については本草案が遡及的に適用されるという理解でよいのか。</p>	<p>3月決算会社の取扱いについては、コメントの通りである。</p>
	<p>(3) の適用初年度の取扱いについて、年数を基準とした償却から、月数等を基準とした償却方</p>	<p>コメントの事項について、会計方針の</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>法への変更については、当該記載の有用性が乏しく、不要と考える。</p>	<p>変更として取り扱う旨を明らかにしておくことは、実務対応報告の適用にあたって重要と考えられるため、公開草案の変更は行わない。なお、会計方針の変更の記載にあたっては、当該事項の重要性が考慮されることとなる。</p>
	<p>経過措置の記載によれば、過去に計上した社債発行差金についてはこの規定が適用されるものと思われるが、(1)過去の社債発行差金をそのまま継続するのか、(2)過去の社債発行差金を社債に振り替えるのか、がはっきり読み取れず、どちらにもとれるような印象を受ける。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 4 . 適用時期 (2)の記載について <p>『適用直前事業年度の貸借対照表に計上されていた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。』 過去の社債発行差金については、今までどおり、社債発行差金として償却を継続すると読める。</p> </li> <li>・ 4 . 適用時期 (3)の記載について <p>『なお、適用直前事業年度末において計上されていた社債発行差金に係る貸借対照表の表示については、金融商品会計基準(案)が適用され、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱われることになる。』 金融商品会計基準(案)が適用されることから、過去の差金についても社債に振り替えると読める</p> <p>「社債発行差金に係る貸借対照表の表示については」と記載されているので、損益計算書上は(2)の経過措置にしたがって社債発行差金の償却費として計上し、貸借対照表上は(3)の記載にしたがって社債に振り替えて表示(繰延資産の部に表示しない)、という扱いをする(損益計算書と貸借対照表で異なる処理をする)、ということになるのかどうか？</p> </li> </ul>	<p>社債発行差金については、金融商品会計基準との関係もあるが、経過措置の取扱いが分かり難いため、公開草案を変更し、社債発行差金の取扱いを一箇所にまとめ、より明確に記載する。</p>
	<p>公開草案では、繰延資産として計上可能な費用の会計処理を、原則として、支出時に費用として処理するものとし、例外として繰延資産に計上することを認めている。この考え方には賛成であるが、現行実務では、繰延資産の会計処理を一括償却するものと定めている会社が多い。この場合、</p>	<p>一括償却処理と支出時費用処理とが財務諸表にどのような差異をもたらすのかが必ずしも明らかではないが、いず</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>これまで行われていた一括償却を支出時費用処理に変更したとしても、財務諸表に与える影響はほとんどないと考えられるので、財務諸表等規則のガイドライン8の3第2項に基づき、会計方針の変更としての注記は必要ないことを、明示すべきである。</p>	<p>れにしても、重要性がない場合には、会計方針の変更としての記載は不要であることは明らかであると考えられ、公開草案の変更は不要と考える。</p>
<p>その他全般</p>		
	<p>企業会計原則と異なる規定について今回の実務対応報告が優先することを明記すべきである。</p>	<p>企業会計原則の繰延資産の考え方を踏襲しているものの、その具体的な項目が異なるため、繰延資産の具体名を挙げた部分の脚注に、本実務対応報告の取扱いが企業会計原則の定めに優先することになる旨を追加記載する。</p>
	<p>「2.繰延資産の会計処理の見直しに関する考え方」(2)において、「研究費」が繰延資産の対象外とされていることについても明記してはどうか。(2)では、「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とする」としているが、旧商法施行規則で限定列挙されていた「研究費」に関しては言及されていない。建設利息と同様に「研究費」が繰延資産の対象外とされている旨追加記載することが考えられる。</p>	<p>「研究費」が繰延資産の対象外とされていることは、従来から同様であり、公開草案では、研究開発費会計基準に定める「研究開発費」は費用処理する旨、明記しているため、公開草案の変更は不要と考える。</p>