

新株発行費・社債発行差金が変わる

制度調査部
吉井 一洋

株式交付費に名称変更、社債は償却原価で計上

【要約】

A S B J（企業会計基準委員会）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」と企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」を公表した。これらの実務対応報告・会計基準では次の内容を定めている。

「新株発行費」は、自己株式処分費用を対象に加え、名称を「株式交付費」に改める。一括費用計上せず繰延資産に計上する場合は、3 年以内に定額法（月割等）で償却する。

「社債発行費」の償却期間を 3 年以内から、社債の償還期限内に改める。

「社債発行差金」は資産・負債に計上せず、社債計上額から控除する。償却は従来どおり行う。社債（負債）の貸借対照表計上額は償却原価による。

実務対応報告第 19 号及び企業会計基準第 10 号は公表日以後に終了する事業年度から適用される。ただし早期適用も認められている。

1. 改正の全体像

A S B J（企業会計基準委員会）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」と企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」を公表した。前者は会社法への対応の一環として、「繰延資産」の取扱いを見直すものである。後者はこれに関連して現行の金融商品会計基準を見直すものである。

繰延資産とは「将来の期間に影響する特定の費用」をいう。旧商法では、繰延資産を下記の表 1 の項目に限定している。これらの項目は、旧商法では、原則として、支出時に即時に費用処理することとしている。ただし、旧商法ではこれらを繰延資産として計上することも認めている。繰延資産として計上した場合は、表 1 の期間内に、毎決算期において均等額以上償却しなければならない。

表 1 旧商法上の繰延資産の範囲と償却期間

繰延資産の種類	償却年数
創立費	会社の成立後又は利息の配当をやめた後 5 年以内
開業費	開業後 5 年以内
開発費	支出後 5 年以内（ただし、「研究開発費等に係る会計基準」の対象となるものは、発生時に費用として処理をする）
新株発行費	新株発行後 3 年以内
社債発行費	社債発行後 3 年以内（償還期限が先に到来する場合は償還期限まで）
社債発行差金	償還期限内
建設利息（会社法では廃止）	資本の総額の年 6% を超える利益の配当をするごとに、超過額と同額以上の金額を償却



しかし、2006年5月1日から施行される新しい会社法及び会社計算規則では、繰延資産の範囲を限定していない。そこで、ASBJでは、会社法対応専門委員会で、このような改正にどう対応するかを検討し、当面必要と考えられる実務上の取扱いを「実務対応報告」によって定めた。基本的には、現行の会計処理を基礎としつつ、必要な範囲のみ見直している。繰延資産の考え方については現行の企業会計原則注解（注15）に示されている「すでに代価の支払が完了し又は支払い義務が確定し、これに対応する役務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」という考え方を踏襲している。したがって、会社法により建設利息が廃止されることを除いて、繰延資産の範囲の見直しは行われていない。法人税法上の繰延資産についても、今回の実務対応報告では、繰延資産には含まれていない。

会計処理も従来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、これまでの取り扱いを踏襲することとしている。支出時に費用処理することを原則としつつ、繰延資産として計上した場合は、一定期間内に償却することを基本としている。ただし、償却方法を年割の償却から、月割の償却に変更する、社債発行費を償却する場合の償却期間を3年から償還期間に変更する等の見直しが検討されている。

社債発行差金に関しては、新しい会社計算規則に合わせた見直しが行われている。会社計算規則では、会社が発行した社債の払込金額が債務額と異なる場合に、債務額ではなく適正な価格で計上することを容認している。これに合わせた見直しが行われている。社債発行差金の会計処理は、「金融商品に関する会計基準」で定められている。

以下、繰延資産のうち、新株発行費、社債発行費、社債発行差金の取扱いがどのように変わるかについて解説する。

2. 新株発行費（改正後は「株式交付費」）の会計処理

新株発行費については、以下の改正が行われる予定である。

会社法では新株発行も自己株式の処分も募集株式の発行等として同じ手続きで行う。そのため、新株の発行に係る費用だけでなく自己株式の処分に係る費用も対象に追加し、「株式交付費」に項目名を改める。

「株式交付費」は原則として、支出時に費用計上する。ただし、企業規模拡大のために行う資金調達等の財務活動に係るものは「繰延資産」として計上できる。そのような財務活動には、組織再編の対価として株式を交付する場合も含まれる。

株式分割や株式無償割当に係る費用は、上記の財務活動に係る費用ではないため、繰延資産としては計上できず、支出時に販売費又は管理費として計上する。

会計処理は、次のいずれかによることとしている。

支出時に一括して費用計上する

繰延資産に計上し、新株発行後、3年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却する。

新株発行費は、ASBJとIASBとのコンバージェンスの対象となっている項目である。現行のIFRSでは、新株発行費は、資本取引に付随して発生するため、費用としては計上せず、資本から控除することとされている。当初は、わが国の新株発行費もこれに合わせる方向で見直されるものと思われていた。しかし、現在のところは、IASB側が、資本からの控除ではなく、一括費用計上する方向に改める可能性が高まっている。その他、株式交付費は資本取引に伴って発生するが、会社が支払う相手先は、株主ではないこと、むしろ、会社が資金調達を行うのに必要な費用と考え

られることなども、費用計上(繰延資産を計上し償却する処理を含む)による会計処理を妥当なものとする理由として挙げられている。

償却方法は、従来は、新株発行から3年以内に、毎決算期において均等額以上償却することとされていた。例えば、3月決算会社Aが新株発行をX1年12月に行った場合、X4年12月までの3年間は、X2年3月期、X3年3月期、X4年3月期、X5年3月期の4決算期にまたがることになる。X4年12月までに決算期が終了するのは、X2年3月期、X3年3月期、X4年3月期である。新株発行費が240あり、繰延資産に計上した場合は、これらの3決算期に均等額以上償却する。即ち、これら3決算期に、80ずつ均等に償却するというのが、従来の会計処理である。

しかし、改正後は年度割ではなく、月割などで期間を考える。月割による場合、上記のケースでは、株式交付費240のうち、X2年3月期は20(36月中の3月分)、X3年3月期、X4年3月期は80(36月中の12月分)ずつ、X5年3月期は60(36月中の9月分)を償却することになる。

3. 社債発行費等の会計処理

社債発行費に関しても、これまでどおり原則として支出時に費用(営業外費用)計上することとし、支出時に費用計上しない場合は「繰延資産」に計上する。

ただし、「繰延資産」に計上した場合の償却期間は、従来の3年以内ではなく、社債の償還までとし、償却方法も原則は利息法で、継続適用を条件に定額法を認める。社債発行者にとって社債発行費は、社債利息や社債発行差金と同様に資金調達費と考えられることから、償却期間を償還までとし、償却方法も利息法を原則としているわけである。

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できる。「繰延資産」に計上した場合は、その発行時から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する。ただし、新株予約権が社債に付されており、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。

4. 社債発行差金の見直し

改正前の「金融商品に係る会計基準」では、会社が発行した社債は、社債金額(額面金額)で貸借対照表の負債の部に計上することとしている。社債を社債金額よりも低い価額で発行した場合(割引発行)又は高い価額で発行した場合(打歩発行)は、社債金額との差額を社債発行差金として計上する。

社債発行差金は、割引発行の場合は資産、打歩発行の場合は負債として計上し、償還期に至るまで毎期一定の方法で償却しなければならない。

しかし、上述したように、新しい会社計算規則では、会社が発行した社債について社債金額ではなく適正な価格で計上することを容認している。これに伴い、新しい「金融商品に関する会計基準」では、社債を償却原価法に基づいて算定された価額で計上することとしている。社債も、支払手形、買掛金、借入金と同様に債務額で貸借対照表に計上する。その一方で、社債発行差金は資産又は負債に計上するのではなく、社債金額から控除又は社債金額に加算することとしている。償却方法は変更されていない。

整理すると、会社が発行した社債を、発行価額で計上し、発行価額と社債金額の差額を償還まで毎期一定の方法で償却して、発行価額に加算又は減算していく。貸借対照表計上額は償却原価によることになる。

5.適用時期

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」と企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」は公表日、即ち、平成 18 年 8 月 11 日以後に終了する事業年度及び中間会計期間から適用される。

ただし、会社法施行日の平成 18 年 5 月 1 日以後改正実務対応報告・改正基準公表日前に終了した事業年度および中間会計期間にも適用できる。