

繰延資産について

三 国 道 夫

1. はじめに

企業会計原則によれば、「貸借対照表は、資産の部、負債の部及び資本の部の三区分に分ち、さらに資産の部を流動資産、固定資産及び繰延資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分しなければならない。」(貸借対照表原則二)と規定し、さらに繰延資産の内容と表示については「創立費、開業費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、開発費、試験研究費及び建設利息は、繰延資産に属するものとする。これらの資産については、償却額を控除した未償却残高を記載する。」(貸借対照表原則四の(-)c)に規定している。また貸借対照表原則一のDで述べている「将来の期間に影響する特定の費用」とは、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いう。これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる。なお、天災等により固定資産又は企業の営業活動に必須の手段たる資産の上に生じた損失が、その期の純利益又は当期末処分利益から当期の処分予算額を控除した金額をもって負担しえない程度に巨額であって特に法令をもって認められた場合には、これを経過的に貸借対照表の資産の部に記載して繰延経理することができる。(企業会計原則注解15) 期間損益計算を中心とする企業会計では、ある期間の支出額を損益計算上の費用と処理する場合、当該支出額をその期だけの費用とせず、その期を含む数期間の費用として配分することができ、繰延資産はこのような会計処理により、貸借対

照表上の資産の部に経過的に計上される項目である。本稿ではこのような繰延資産について論述する。

2. 繰延資産の意義

繰延資産 (deferred charge) すなわち、将来の期間に影響する特定の費用は、ある代価の支出が行われまた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が、その受け入れた役務の効果がその支出された年度だけでなく将来にわたって発現されるものと期待される費用の繰延べである。繰延資産は無形固定資産 (intangible fixed asset) や前払費用 (prepaid expense) と混同されてはならない。

無形固定資産は、有形固定資産 (tangible fixed asset) に対応する名称であり、物財としての実体のない擬制資産 (fictitious or quasi-asset) であって、企業の将来の収益獲得の上から用役性を与えられている意味では、繰延資産と類似している。しかし、無形固定資産は譲渡することができるのに対し繰延資産は、費用配分の原則により効果の発現とか費用収益対応の原則により、収益との対応関係の観点から貸借対照表の資産の部に経過的に計上される資産であり、換金能力のある資産ではなくそこには譲渡の可能性というものはない。長期前払費用は、繰延資産と多くの共通点をもっている。両者はすでに支出は完了しているが、その支出の効果が次期以降に及ぶと予想される場合、当期の損益計算書から除外し貸借対照表の資産の部に計上することになる。しかし、前払費用は支出が行われ、いまだ当期中に役務の提供を受けていない対価であるが、繰延資産はすでに支出が行われていることは同じであるが、役務の提供を受けているという違いがある。

連続意見書第五の一では次のように述べている。貸借対照表原則二によれば、貸借対照表の資産の部には、流動資産および固定資産とならんで、繰延勘定とよばれる区分を設けることになっている。この区分に記載すべき項目もしくは科目は、同じく貸借対照表原則の(一)のcによって次のように説明さ

れている。

経過勘定は、前払費用と繰延資産とに区分し、前払費用は未経過分を資産の部に記載して繰り延べ次期以降の費用として引き当て、創業費、株式発行費、開発費、試験研究費等の繰延資産は、一定の償却方法によって償却し、その未償却残高を記載する。前払費用で1年以内に費用となるものは、流動資産に属するものとする。この場合、前払費用は、企業会計原則注解15が述べているように、一定の契約に従い、継続的に役務の提供を受ける場合において、ある期間中に、いまだ役務の提供を受けていないにもかかわらず、これに対して支払われた対価を意味している。したがって、かかる役務の対価は、普通、時間の経過によって役務の提供を受けるに従い、次期もしくは次期以降の損益計算に、費用として計上されるべき性格を有しているから、これを貸借対照表の資産の部に掲記しなければならない。ただし、貸借対照表における資産の表示に当たり、流動資産と固定資産は一定の基準によって区分されなければならないので、前払費用についても、その金額が関係する損益計算の期間を考慮してあるものを流動資産に、そしてあるものを固定資産と同様に取り扱い、繰延勘定に分別して記載する必要がある。すなわち、前払費用で1年以内に費用として計上されることになるものは流動資産に属し、また1年をこえて損益計算に関する前払費用は繰延勘定に属するのである。しかしながら、企業会計原則は、繰延資産の本質について詳細な説明を加えていない。わずかに、貸借対照表原則五の第二項で、資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならないと前置きして、繰延資産は、有償取得の対価を一定の償却方法によって各事業年度に配分しなければならないと述べるにとどまっている。このような説明による限り、企業会計原則では、繰延資産は、各事業年度の損益計算書に計上される償却額を通じて、数期間の損益計算に関係するものと考えられており、この意味において、繰延資産と前払費用を繰延勘定の区分に、同じような性格のものとして掲記する正当な理由を見出すことができる。

連続意見書第五の二では、支出額が繰延経理される根拠について次のよう

に述べている。企業会計原則では、企業の損益計算は、ある期間の収益からこれに対応する費用を差し引くことによって行われるものとしている。この場合、収益と費用は、その収入および支出に基づいて計上されるのみでなく、それらが発生した期間に正しく割り当てられる必要がある。したがって、ある期間の損益計算に計上すべき収益と費用の金額を決定するには、できる限り具体的な事実もしくは客観的な根拠によらなければならない。もっぱら主観的な判断によって収益もしくは費用の金額を定めることは、損益計算上厳に排除されるのである。いわゆる繰延資産は、ある支出額の全部が、支出を行った期間のみが負担する費用となることなく、数期間にわたる費用として取り扱われる場合に生ずる。この点は前払費用の生ずる場合と同様であるが、前払費用は、前に述べたように、すでに支出は完了したが、いまだ当期中に提供を受けていない役務の対価たる特徴を有している。これに対し、繰延資産は、支出が完了していることは同様であるが、役務そのものはすでに提供されている場合に生ずる。このような支出額を当期のみの費用として計上せず、数期間の費用として処理しようとするとき、ここに繰延経理という考え方が適用され、この結果、次期以降の費用とされた金額は、繰延資産として、貸借対照表の資産の部に掲記されることになるのである。

ある支出額が繰延経理される根拠は、おおむね、次の二つに分類することができる。

(一)ある支出が行われ、また、それによって役務の提供を受けたにもかかわらず、支出もしくは役務の有する効果が、当期のみならず、次期以降にわたるものと予想される場合、効果の発現という事実を重視して、効果の及ぶ期間にわたる費用として、これを配分する。

(二)ある支出が行われ、また、それによって役務の提供を受けたにもかかわらず、その金額が当期の収益に全く貢献せず、むしろ、次期以降の損益に関係するものと予想される場合、収益との対応関係を重視して、数期間の費用として、これを配分する。

この二つの根拠は、しばしば一つの具体的な事象のなかに混在することが

あるが、もし、このような根拠があれば、支出額の全部を、支出の行われた期間の費用として取り扱うことは適当ではない。すなわち、支出額を繰延経理の対象とし、決算日において、当該事象の性格に従って、その全額を貸借対照表の資産の部に掲記して将来の期間の損益計算にかかわらせるか、もしくは、一部を償却してその期間の損益計算の費用として計上するとともに、未償却残高を貸借対照表に掲記する必要がある。換言すれば、繰延資産が貸借対照表における資産の部に掲げられるのは、それが換金能力という観点から考えられる財産性を有するからではなく、まさに、費用配分の原則によるものといわなければならない。したがって、企業会計原則の立場からすれば、支出額を数期間の費用として正しく配分することに、きわめて重要な意味がある。この結果、繰延資産については、適正な償却期間を定め、その期間にわたって、時間の経過その他の適当な基準によって正しく償却を行う必要がある。その期間は、支出または役務の効果の及ぶべき期間、もしくは、支出によって影響される収益の計上されるべき期間を基準として定めれば足りるが、何らかの基準によって期間が定められれば、その後の損益計算は、每期、正しく算定された金額を費用として計上することによって、おのずから正常に行われるのである。したがって、繰延資産について特別の事由が生じた場合、たとえば、将来計上されるものと予想された収益があがらない場合などでも、通常、繰延資産につき、規則的な償却を行うものとする。このように繰延資産は、換金能力や担保力をもってはいないが、効果の発現という事実とか収益との対応関係を重視して貸借対照表の資産の部に掲記されることになる。

3. 税法および商法上の繰延資産

税法は、繰延資産について法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので政令で定めるものとして支出効果説の立場にたっている。また、繰延資産の範囲については次のようなものを掲げている。

る。(法人税法施行令第14条)

一. 創業費(発起人に支払う報酬, 設立登記のために支出する登録免許税その他法人の設立のために支出する費用で, 当該法人の負担に帰すべきものをいう。)

二. 建設利息

三. 開業費(法人の設立後営業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用をいう。)

四. 試験研究費(新たなる製品の製造又は新たな技術の発明に係る試験研究のために特別に支出する費用をいう。)

五. 開発費(新たなる技術若しくは新たな経営組織の採用, 資源の開発, 市場の開拓又は新たな事業の開始のために特別に支出する費用をいう。)

六. 新株発行費(株券等の印刷費, 資本又は出資の増加の登記についての登録免許税その他新株(出資を含む。)の発行のために支出する費用をいう。)

七. 社債発行費(社債券等の印刷費, 社債の登記についての登録免許税その他債券の発行のために支出する費用をいい, 次号に掲げる社債発行差金を除く。)

八. 社債発行差金(商法第286条(社債差額の繰延べ)に規定する差額その他これに準ずるものをいう。)

九. 前各号に掲げるもののほか, 次に掲げる費用で支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもの

イ 自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用

ロ 資産を貸借し又は使用するために支出する権利金, 立ちのき料その他の費用

ハ 役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用

ニ 製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用

ホ イからニまでに掲げる費用のほか, 自己が便益を受けるために支出

する費用

税法も、法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶものを繰延資産としている。上記の(一)から(四)までに掲げる繰延資産は、商法上の繰延資産（商法第286条～287条および291条）、および企業会計原則（第三の四(一)～(四)）ならびに財務諸表規則（財規第36条および第37条）でのそれと同一である。

しかし、法人税法では、前記(四)の繰延資産を掲げている点で商法上の繰延資産とその範囲において相違がある。このように税法が商法と異なる繰延資産を認めるに至った趣旨は、これら九号項目の費用支出を即時費用化することは課税所得の適正な算定をもたらさず、さりとて固定資産のような実体のある資産が企業内に残留するだけでなく、企業の所有に帰属しない固定資産等への支出であってみれば、それからもたらされる効果ないし便益を企業自体が享受できるという特質を顧慮し、固定資産の償却に準じて損金算入を認めることが適正な課税所得計算の見地から合理的であるとする根拠によるものである。

繰延資産の償却費の計算およびその償却の方法について次のように定めている。

繰延資産につきその償却費として第22条第3項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入する金額は、法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、その繰延資産に係る支出の効果が及ぶ期間を基礎として政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額とする。（法人税法第32条第1項）

任意償却のできる繰延資産は、創業費、建設利息、開業費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費および社債発行差金であり、その繰延資産の額（既にした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものがある場合には、当該金額を控除した金額）に相当する金額がその事業年度の償却限度額とされる。均等償却の要求される繰延資産には、私

募債に係る社債発行差金および九号に掲げる繰延資産があり、税法上任意償却は認められず、均等償却が強制されることになる。

商法は、第286条および第287条において創立費、開業準備費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金等は、「貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得」と規定している。このことは、保守主義的思考から生まれたもので、これらの繰延資産を資産として計上してもよいということで、計上するか否かは企業の任意にゆだねられることになる。

資産に計上しない場合には、一時に費用処理をすることになる。しかし、資産に計上した場合には、なるべく速やかに費用処理することを要求しており、3年ないし5年内に償却することが要求されている。わが国の商法は、配当可能利益の計算に重点がおかれていて、貸借対照表上換金性のない資産は、配当可能利益の財源とはならないので、その資産性を認めないという立場に立っている。商法は、繰延資産を限定列举すると同時に、配当に制限を加える規定を設けている。

利益ノ配当ハ貸借対照表上ノ純資産額ヨリ左ノ金額ヲ控除シタル額ヲ限度トシテ之ヲ為スコトヲ得

- 一. 資本ノ額
- 二. 資本準備金及利益準備金ノ合計額
- 三. 其ノ決算期ニ積立ツルコトヲ要スル利益準備金ノ額

四. 第286条ノ2及第286条ノ3ノ規定ニ依リ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上シタル金額ノ合計額ガ前2号ノ準備金ノ合計額ヲ超ユルトキハ其ノ超過額(第290条1項)

連続意見書によると社債発行差金(社債発行割引料)と建設利息について次のように述べている。社債の割引発行は、社債の応募者利回りが市場の平均利率より低い場合、発行者利回りを引き上げることによって応募条件を有利にするために行われるものであるから、社債発行割引料は、利息の前払に似た性格を有する。したがって、社債発行割引料はその金額を社債を発行した期間の費用とするよりも社債の発行から社債の償還に至るまでの期間

にわたる費用として配分することが適当である。この結果、社債発行割引料は、繰延経理の対象となり、繰延資産とされるのである。(連続意見書第五、第一の三のロ)

商法第291条1項は、株式会社の目的とする事業の性質により、会社成立後2年以上、その営業の全部を開始することができないときには、開業前一定の期間内に、一定の利息を株主に配当することを認め、もって、株式会社の発行による資金調達を容易にさせるようにしている。この配当額すなわち、建設利息は将来に生ずべき利益の前払、もしくは資本の払戻の性格をもつものとされている。

いずれの見解によるとしても建設利息は、繰延経理の対象となる。建設利息は、経過的に貸借対照表の資産として取り扱われ、繰延資産とともに繰延勘定の区分に掲記される。したがって、建設利息は、特殊な繰延資産と解することが適当である。(連続意見書第五、第一の四) このように理論的には、社債発行差金は、長期前払費用であり、建設利息は将来に生ずべき利益の前払分もしくは資本の払戻の性格をもつもので繰延資産に該当しないのである。

4. おわりに

繰延資産は、すでに代価の支払いが完了し、また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である。ある支出額が繰延経理される根拠には二つあげることができる。一つは、支出もしくは役務の有する効果が、当期のみならず、次期以降にわたるものと予想される場合、効果の発現ということを重視して、費用配分の原則に基づくものである。二つには、ある支出が行われまたそれによって役務の提供を受けたが、費用収益対応の原則に基づき収益との対応関係を重視して、次期以降の費用として費用配分するのである。

わが国の商法は、換金性をもたない資産については資産性を認めないとい

う立場をとり、繰延資産の種類を明確に限定列挙しているばかりではなく、それと関連させて配当に制限を課する規定も設けている。

参 考 文 献

- 若杉明「会計制度の国際比較」, 中央経済社, 平成4年
阪本安一「基礎会计学」, 中央経済社, 昭和50年
高木泰典他「会计学要論」, 税務経理協会, 昭和53年
番場嘉一郎「現代会計理論のエッセンス」, ベリかん社, 昭和44年
新井清光「企業会計原則論」, 森山書店, 昭和60年
嶋村剛雄「会計原則コンメンタール」, 中央経済社, 昭和54年
青山監査法人「アメリカの会計原則」, 東洋経済新報社, 平成元年
阪本安一「現代財務諸表論」, 中央経済社, 昭和48年
深津比佐夫他「現代財務諸表論」, 同文館出版, 昭和52年
染谷恭次郎「コーラー会计学辞典」, 丸善, 昭和48年
山崎佳夫「財務会計研究」, 産学社, 昭和50年
嶋村剛雄「体系財務会計論」, 中央経済社, 平成3年
深津比佐夫「近代財務会計論」, 税務経理協会, 昭和52年
武田隆二「法人税精説」, 森山書店, 昭和57年
山本繁他「財務諸表会計」, 評論社, 昭和61年
武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈」, 財経詳報社, 平成2年
平松一夫「FASB 財務会計の諸概念」, 中央経済社, 平成2年
日本公認会計士協会国際委員会「米国 FASB 財務会計基準書物価変動会計他」, 同文館出版, 昭和62年
山形休司「FASB 財務会計基礎概念」, 同文館出版, 昭和61年
鈴木敬治他「勘定科目別決算処理の実務」, 中央経済社, 昭和62年
戸田容弘「会计学演習」, 日新出版, 平成3年
日本公認会計士協会東京会「英文財務諸表ハンドブック」, 東洋経済新報社, 昭和61年
山田昭広「アメリカの会計基準」, 中央経済社, 昭和63年
石塚久雄「一般会计学」, 評論社, 昭和54年
金子宏「税法用語事典」, 税務経理協会, 平成4年
嶋村剛雄「体系会计学習辞典」, 税務経理協会, 昭和53年
木村重義「体系会计学辞典」, ダイアモンド社, 昭和45年
中央経済社「会計法規集」
中央経済社「法人税法規集」
中央経済社「法人税取扱通達集」