

# 繰延資産について

熊 本 虎 雄

- 1 企業会計原則および連続意見書第5における繰延資産
  1. 企業会計原則における繰延資産
  2. 繰延資産の性格と繰延経理の根拠
  3. 意見書における繰延資産の内容と問題点
  4. 繰延資産の償却
- 2 商法における繰延資産
- 3 法人税法における繰延資産
  1. 繰延資産の範囲
  2. 繰延資産の償却

## 1. 企業会計原則および連続意見書第5における繰延資産

繰延資産についての商法や税法の規定が改正された結果、企業会計原則とこれらの法規との調整は相当程度行なわれているが、し細に検討すると、なお多少のくいちがいがのこっている。本稿はそれらのくいちがいの点を明らかにするとともに、連続意見書第5における2、3の問題点をとりあげて、これらを考究することにする。

### 1. 企業会計原則における繰延資産

繰延資産に関する企業会計原則の規定をさぐってみると、つぎのようである。

貸借対照表原則2は、「貸借対照表は、資産の部、負債の部及び資本の部の3区分に分ち、さらに資産の部を流動資産、固定資産及び繰延勘定に……区分しなければならない」とし、4の(1)のCは「繰延勘定は、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。(注14)」

注解注14は「前払費用は、一定の契約に従い、継続的に役務の提供を受ける場合、未だ提供されていない役務に対し支払われた対価をいう。従ってこのような役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の費用となるものであるから、これを当期の損益計算から除去するとともに経過的に貸借対照表の資産の部に計上しなければ

ばならない。又前払費用は、かかる役務提供契約以外の契約等による前払金とは区別しなければならない」と。

この注14によって、前払費用の意義を明らかにするとともに、4の(1)のCにおいて、その区分もワン・イヤールールを適用して、1年以内に費用と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係る前払費用は繰延勘定に属することとしている。

また貸借対照表原則1のDは、「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、経過的に貸借対照表の資産の部に記載することができる。(注12)」とし、注12は『「将来の期間に影響する特定の費用」とは、既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、その効果が将来に発現するものと期待される費用をいう。たとえば、開発費、広告宣伝費などで、その効果が次期以後の数期間に及ぶものは、これを数期間に配分するため、経過的に貸借対照表上の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(具体的にはたな卸資産がその代表的なものであろう一筆者注)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剰余金から当期の処分予定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』と。注12の前段において、支出に対する効果が将来に及ぶことが期待される場合には、費用配分の原則によって、繰延資産として計上できることを明らかにしている。また、注12の後段で企業会計原則は従前どおり、巨額の臨時損失の繰延経理を条件付で認めた。商法ではこの処理が認められないので、注12は従前の条件のほか、さらに、「特に法令をもって認められた場合」という条件を加えたが、今日では「確安輸出損失繰延勘定」が法令で認められた唯一の場合であるとのことである(沼田嘉穂教授著「精説会計学」253頁)。

巨額の臨時損失は究極的には資本が負うべき損失であり、費用配分の原則ないしは対応原則によって繰延経理された繰延資産とはその本質が異なるものである。これを繰延経理することは多分に政策的な考慮が払われてい

るようであり、繰延経理の可否については見解が分かれています。

## 2. 繰延資産の性格と繰延経理の根拠

連続意見書第5は、つぎのようにいう。費用収益対応方式による期間損益計算においては、「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。

いわゆる繰延資産は、ある支出額の全部が、支出を行な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、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となるのである。

支出額が繰延経理される根拠は、おおむね、次の2つに分類することができる。

(1) ある支出が行なわれ、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。

(2) ある支出が行なわれ、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2つの根拠は、しばしば、1つの具体的な事象のなかに混在することがあるが、このような根拠があれば支出額の全部を、支出が行な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。

意見書が繰延経理の根拠として述べる2つのものは、それぞれ別個のものとして並列的にならねられる必要があるかについては疑問とされている。

渡辺進教授は「効果」と「収益」とを対立関係におくことが果して妥当であろうか。私見によれば収益の発現は、効果の一種であって両者は対立関係に立つものではない。したがって繰延資産ないし繰延費用を成立せしめる根拠は、支出の効果が支出の時期以降におよぶという一事であって、二つではないと考えておられる(同教授稿「繰延資産意見書批判」産業経理誌22巻10号45頁)。

阪本安一教授は、「意見書は、支出もしくは役務の有する効果の発現という事実をもつて、費用配分の根拠としている。このことは、当該費用が将来の期間の収益に何らかの形で貢献することを意味するものと考えてよいと思う。もしこのような解釈が正しいとすれば、それは形式的には費用配分の原則にしたがう費用計上のようにみえるが、実質的には、費用を将来の収益に対応せしめることを要求する費用収益対応の原則にしたがう会計処理に他ならない。」また、「今日の企業会計において、ある支出が行なわれ、その全部または一部が繰延資産として貸借対照表に記載されるのは、それが将来の期間の収益に対応せしめられる費用たる性格をもつ点にある。…繰延資産は、すべて将来の期間の収益に影響(貢献)する費用を、資産として計上したものと理解せられる。それは同時に将来の期間の収益から回収せられる可能性をもつ費用でもある。この意味において、意見書が繰延資産計上の根拠として二つのものをあげているが、その本質は一つに帰結するものであることに注意しなければならない」(同教授稿「連続意見書を評す」一特に第5「繰延資産」について一産業経理誌22巻10号51頁)。

宇南山助教授は、「第1の根拠は効果の発現、持続であるが、会計学上、収益と結びつかない効果とは、どのようなものであろうか。通俗的にはともかく、会計学上は収益に無関係に効果を考えることはできない。むしろ効果ということ、将来の収益(期間収益とは限らない)への貢献の通俗的ないし経済的表現であり、したがって第1の根拠は第2の根拠の根拠ないし基礎をなすものと考えられる。この意味において、繰延経理の根拠としては、会計学的には第2の根拠だけで十分ではなからうか。あるいは、第1の根拠は、第2の根拠を裏付ける意味において用いれば足りたのではなからうか」といっ

ている（同助教授稿「繰延資産について」産業経理誌22巻10号70—71頁）。

これら三つの批判は、繰延経理の根拠は一つで足りるとする点において軌を一にしており、とくに、阪本教授と宇南山助教授は対応原則一つで足りることを明言しておられる。

根拠を一つにしぼるか二つを並列するかの問題は、まず、二つの原則の意味の理解の仕方に関わることでありまた、意見書のいうように、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、会計学上の解釈としては、宇南山説に従って、「第1の根拠は第2の根拠を裏付ける意味において用いれば足りる」の見解が妥当ではないかと考える。

### 3. 繰延資産の内容と問題点

意見書は繰延資産の内容として、イ．創業費（設立費および開業費） ロ．社債発行割引料 ハ．社債発行費 ニ．株式発行費 ホ．開発費 ヘ．試験研究費 ト．その他の繰延資産を列挙し、建設利息は「特殊な繰延資産」として別個に分類した。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が、いずれの見解によるとしても、繰延経理の対象となり、全額が償却されるまで経過的に貸借対照表の資産として取り扱い、繰延資産とともに繰延勘定の区分に掲記される特殊な繰延資産と解することが適当であるというのが意見書の考え方である。建設利息の性格にてらし、これを特殊の繰延資産としたのは、従来からの批判にこたえたものというべく妥当なことである。

その他の繰延資産は、法人税法施行令第14条の第9号に掲げるものと同類のもので、支出の内容によって繰延資産として計上することに異存はない。意見書はこれに属するものとして、(イ)家屋等の賃借にかかわる権利金および立退料 (ロ)公共的施設等の施設のための支出 (ハ)製品の宣伝のために用いられる固定資産の贈与にかかわる支出 (ニ)固定資産の取得に当たって支出した移転等のための補償金等をあげている。ただし、これらの金額はあらゆる場合に繰延経理されるのではなく、その支出の内容に従い、繰延経理の対象となるのであるから、その償却期間も状況に応じ適当に決定しなければならないとしている。

意見書に述べられた繰延資産の内容の中で問題視される部分を抽記して検討してみよう。

「開業費の範囲については、それは開業までに支出された一切の費用を含むとする考え方、ならびに、開業費は開業準備のため直接に支出した金額に限るものとし、したがって、一般管理費に属する一部の費用は、これに含ませるべきではないとする考え方の二つに分けること

ができる。前者の考え方によれば、場合によっては、損益計算書が作成されないことがあり、また、後者の考え方によれば、損益計算書には当期純損失が計上されることが普通となるので、二つの考え方の差異は、このような結果上の差異として考えることが適当である。これと同様の見方は、受取利息をはじめとする営業外収益を、開業費から差し引くべきか、もしくは、営業外収益として掲げるべきかという問題、ならびに、支払利息をはじめとする営業外費用を開業費に含めて繰り延べるべきかどうかという問題についても同様に適用することができる」と。

この点、意見書は問題提起をしたのか、それとも二つの考え方のうちいずれによるかは企業の選択にまかせたのか、その真意はわからない。意見書の性質上、問題点や論争の存在を指摘するよりも、むしろこれに対する適正な解釈を与えることこそ、その任務ではないかと考える。意見書のこの文章の前に「開業費は、会社成立後営業の開始のときまでに支払われた開業準備のための費用であるから、このなかには、土地建物等の賃借料、広告宣伝費、通信交通費、事務用消耗品費、支払利息、使用人の給料手当、保険料、電気・ガス・水道料等の費用のすべてが含まれることとなる」と例示しており、そしてその内容は財務諸表規則取扱要領第83の開業費の内容とほとんど同じであることから判断して、意見書も財務諸表規則も、ともに、二つの考え方のうちの前者によったものと解されよう。もしそうだとすれば、これは、「開業前に損益なし」の会計通説に従ったものであろう。沼田教授も「開業費が繰延資産として認められる理論上の理由は、開業準備中は収益が発生しないから、費用を計上してもこれを償うべき相手がないためである。この点からは開業によって収益が発生する以前の費用は、それが正当な費用である限り、ことごとく開業費として計上することが正しいといわなければならない」（同教授著「精説会計学」257頁）と説いている。

反対説の一例として、阪本教授は「繰延資産は、期間損益計算目的をもって計上せられるものであり、将来の収益に対応せしめる費用であることの本質からして、無駄な失費とか支払利息割引料のような営業外費用は将来の収益に対応するとはみとめられない費用であるから開業費に含めて繰延経理すべきではない」という（同教授稿「前掲誌」22巻10号51頁）。

商法学者の通説も、財務諸表規則取扱要領に例示する諸費用を開業準備費と解するのが妥当であり、取扱要領の定めるもののうち、一般管理費に相当する使用人の給料、保険料、電気・ガス・水道料のごときも商法の開業準備費に入ると解するのを正当と考えている。しかして

ここに「開業」とは、会社が設立当初予定した主たる営業活動を開始して、主たる営業収益を実現するに至ったときと解されている（田中誠二、久保欣哉教授共著「新株式会社会計法」196頁、197頁、および、並木俊守教授著「改正商法と計算規則解説」106頁）。

法人税法においては、「開業費とは、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した費用をいう」（施行令14条①）となっており、具体的には、法人が開業準備のために特別に支出した広告宣伝費、接待費、旅費、調査費等をいう。したがって、法人の成立後営業開始までの間に支出された費用であっても支払利子、使用人給料、電気・ガス・水道料金等のような経常的な性格を有する費用はこれに含まれない（通達163）。

試験研究費については、つぎの2点を明らかにしている。

(1)「試験研究のため特別に建設した設備で、研究終了後、使用しうらと思われるものについては、これを試験研究費に含ませないか、もしくは、一応、試験研究費として処理し、転用時の金額を推定して、これを試験研究費の償却額の計算から控除することができる。また、試験研究の段階において発生した収益があれば、この金額を試験研究費から控除するか、もしくは、その金額だけ当該期間の償却額を増加させるものとする。」

(2)「試験研究が成功したときでも、試験研究費の未償却残高を資産とくに無形固定資産に振り替える必要はなく、逆に、失敗したときでも、これを全額償却して、その金額を営業外費用もしくは繰越利益剰余金減少高として処理しなくてもさしつかえない。けだし、試験研究費を一定の期間にわたって規則的に償却することにより、毎期の損益計算の正常性が、完全に保てるからである。」

まず、(1)については、試験研究のため特別に建設した設備を試験研究費に計上しないことは、その試験研究が成功することを前提とする会計処理である。試験研究の成否は不明であることと、さらに、研究設備資産の償却費と収益との対応関係を考慮に入れると、試験研究設備のための支出は、一応、試験研究費に計上することが妥当であると考えられる。法人税法では設備資産への支出額は試験研究費には含まれない（通達167）。

つぎに(2)については、繰延経理の根拠を費用配分の原則と対応原則のいずれに比重をかけて論ずるかによって見解が分かれるであろう。

費用配分の原則を重視徹底せしめる立場からは、意見書の見解は納得のいくものであろう。しかし、対応原則を重視する論拠からすれば、第(2)点は、つぎのような会計処理をなすべきものとならう。

(イ) 試験研究が成功しても特許権等をえられなかったときは、意見書がいうように、未償却残高を無形固定資産に振り替える必要はない。

(ロ) 試験研究が成功して、特許権ないしは資源開発による鉱業権等を獲得したときには、未償却残高は特許権等に振り替えるのが妥当である。意見書は成功して特許権をえた場合のことは言及していないが、特許権をえた場合に、これを資産に計上しないことは、会計上その事実を認めないことになり、貸借対照表完全性の原則に反することになる。

未償却残高を特許権に振り替えた場合と、資産に振り替えずそのまま償却する場合とでは、成功後の償却期間の相違により、期間損益計算にもちがいをもたらすことになる。

(ハ) 試験研究の結果が完全に失敗であることが判明し企業が研究を断念した場合には、支出の効果が将来に及ばないことが確定したと解される。すなわち、将来の期間の収益に貢献しないことが判明し、将来の収益から回収される可能性をもつ費用ではなくなったことが明らかになった以上、もはや、繰延経理される根拠はなくなったことになる。よって、未償却残高を一時に償却することもやむをえないことといわなければならない。繰延経理の基礎的事実に変化をきたしたのであるから、その期においては損益計算の正常性が保てなくなるのもやむをえないと考えられる。このように考えると、失敗後未償却残高をそのままのこすことは、損益平準化の政策的考慮がひそんでいると非難されることにもなるであろう。

試験研究が失敗の場合に臨時償却を要するかどうかについての商法学者の見解を、参考のために、さぐってみよう。「第1説は、蓋然性の完全な消失が確定的であるか否かは必ずしも明らかではないという含みを持って一例えば研究の失敗といっても、副産物が生み出されるようなこともある—一度繰延資産として会計処理をすることと定めれば、計画的かつ規則的に5年間に償却することが会計処理の目的に合するので、5年以内に償却すればよいとする。第2説は、蓋然性の完全な消失があった場合は、理論上は固定資産の減失と同様に考えるべきこと、および第286条の3における繰延資産の繰延は、損失の繰延をも認めるという積極的な立法趣旨があったとは認められないことの2理由により、即時に償却することを要するとする。第3説は、第2説の理由の後者および蓋然性の完全消失の確定の不明確さを考え合わせながら、試験研究費、開発費等を繰延べたが、みるべき成果が挙げられなかったことをもって不成功の確定とみなし、臨時償却をしなければならないとは考えないが、企業者が成功不能とみて試験研究または開発を断念した場合には

不成功の確定とみて臨時償却をすべきであるとする。

思うに有用たることの蓋然性が完全に消失したことに確定すれば臨時償却をなすべしとする第2説は、理論上正しい。問題はそういうところの完全消失に確定したということの判定が、實際上かなり困難なことに存する。しからば実際上の処理の観点からは第3説によらざるをえないであろう」（田中・久保両教授共著「前掲書」204頁）。

また、法人税法の取扱はつぎのとおりである。法人が繰延費用として経理した試験研究費のうち損金に算入されなかった金額がある場合に、当該試験研究が成功しなかったときは、その損金に算入されなかった金額を、成功しなかったことが判明した事業年度の損金に算入することができるとし、また、当該試験研究が成功し、特許権その他の権利を取得したときは、その損金に算入されなかった金額とこれらの権利を取得するために要した出願料、登録税等の費用との合計額をこれらの権利の取得価額とする（取扱通達168）。

#### 4. 繰延資産の償却

費用の支出額を繰延経理する根拠が、費用配分の原則ないし費用収益対応の原則に求められるものである以上繰延資産の償却は、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なう必要がある。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といわれている。しかしながら、効果ないし収益がもたらされる期間について、これを客観的な根拠に基づいて定めることは不可能に近いので、従来の通説は、なるべく早期に償却することが望ましいということになっており、意見書もこの通説にしたがっている。したがって、その償却期間は、商法に定めるそれとだいたい一致している。ただ、社債発行費の償却期間を社債の償還期間内に每期均等償却としたのに対し、商法は3年以内に償却とした点が異なっている。

意見書が「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なわれるのである。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、規則的な償却を行なうものとする」としている点に注意すべきである。これは、意見書が繰延経理の論拠の支柱を「費用配分の原則」に求めた帰結であろうと思われる。

償却について、意見書のなかで注目すべき点はつぎの

ようなものである。

「創業費の償却については、二つの異なる方式を選択適用することができる。その第1は、設立費と開業費を一括して償却を行なう方式である。すなわち、営業の全部もしくは一部を開始することによって、営業収益があがった年度の末から創業費の償却を開始していくのであるが、この時期は、営業の一部を開始したときに限る必要はなく、その全部を開始したときとすることができる。これに対し、その第2は、設立費については、会社成立のときから償却を開始し、また開業費については、開業のときから償却を開始する方式である。なお、いずれの方式による場合でも、償却の期間は、最大限5年内にとどめるべきであり、また、毎期間の償却額は均等額であることが望ましい。」

これについて阪本教授は「創業費（設立費および開業費）は、直接に営業に関係するよりは、むしろ間接に営業に関係する組織費である。その償却は、営業外費用として取扱われる。したがって、その期間の割当額は、期間収益に直接関係せしめないで決定せられる。しかしながら創業費が繰延資産として繰延処理せられるのは、その支出の効果が将来の期間の収益に影響をもつとみられるからである。したがって、それは企業本来の目的とする営業収益が発生した年度から償却を開始することが理論的にみて妥当である（同教授稿「前掲論文」産業経理誌22巻10号53頁）」として、意見書の第一方式を妥当とする見解のようである。

商法では設立費と開業費はそれぞれ別個に規定され、別々に償却するように規定されているから、会計実践の面からいえば、第二の方式がとられることになる。その場合、設立費の償却額は開業費に入るかについては、説が分かれている。否定説は設立費用と開業費とは別個に規定され、別々に償却するように規定されているから設立費用の償却額は開業費に入らないとするが（味村治氏稿「商事法務研究」250号13頁）、開業費中には、一般管理費等も入り、開業準備のための費用は原則として入るのであるから、設立費用等の償却額も入ると解するのが正当であろう（田中・久保両教授共著「前掲書」197頁）。設立費の償却額が開業費に入るとの見解をとれば、それは、実質的には第一方式を採用した結果とだいたい同じになるであろう。会計理論からいえば、設立費も開業費もともに会社の組織を設定するための費用で、その本質を等しくすること、さらに、これらの費用を繰延経理する論拠からみて、両者の償却は創業費として第一方式で行なうとよいと思われる。前にも述べたとおり、意見書の性格からして、いずれの処理法が会計理論からみて妥当であるかについて、意見の表明を行なうことが望

ましいことである。

つぎに、試験研究費の償却開始の時期について意見書は、支出の行なわれた期間の末のみでなく、試験研究が完了して、本格的な操業もしくは生産が開始されたときとすることができる。試験研究費の償却は、5年以内の期間にわたって、これを行なうことが適当とされている。

試験研究費の償却開始の時期は、試験研究費の繰延の論拠を主として費用配分の原則を重視するとの立場をとる場合には、支出の行なわれた期間の末から償却が可能となるが、繰延経理が対応原則に基づくとの見解をとる場合には、その研究が完了し、本格的な操業の開始された年度以降に償却することが可能となろう。しかし、後者の場合には多分に試験研究が成功することを予定しているが、試験研究の成否は不明なのであるから、償却は支出の行なわれた期間の末から行なうことが妥当であろう。この場合には、対応原則の基礎論拠として費用配分の原則が作用するとの考え方をとるわけである。

## 2. 商法における繰延資産

繰延資産の貸借対照表能力は、旧商法の財産法の見地では否認されてきたのであるが、昭和13年の改正で、設立費と建設利息を認め、昭和25年の改正で新株発行費と社債差額が認められ、だんだんと繰延資産の範囲が拡大されてきた。そして、昭和37年の一部改正で、新たに開業費、開発費・試験研究費、社債発行費の繰延を認めた。結局、現行商法の認める繰延資産は前記の項目だけに限定され、これ以外の繰延資産は商法上は認められないことになっている。

周知のように、商法の伝統的な計算理念は、債権者保護のための財産計算であった。したがって、貸借対照表に掲げられる資産は、会社債権者を保護するために、財産的価値を有するものに限定しようとする考え方が基底になっている。常識的な財産的換金性を有せず、債権者への担保力とならない繰延資産について、その資産性を認めざるをえなかったのは、単に損益計算理念にもとづく会計理論や会計実践との妥協の産物にすぎないもので積極的に繰延資産を認めるのではなく、企業が次期以降の期間に配分して処理した場合には、これを資産の部に計上することを可能ならしめたというにすぎない。このことは、「その将来に対する効果にしても主観的な期待にすぎず、その費用の範囲も明確でなく、企業者の恣意的な判断に委ねられることが予想され、これらの繰延を認めることは、資本充実の原則に大きな穴をあけることになる」という法務当局者の言（上田・吉田・味村共著、新商法解説「株式会社の計算」22頁）に明らかであ

る。

このような考え方がその基底に残っているので、商法上の繰延資産の範囲は限定的となり、また、今回の一部改正で開業費、開発費・試験研究費の繰延を追加承認した反面、これらの繰延計上について、利益の配当処分の上から制限的条件をつけている。すなわち、繰延資産に計上された開業費、開発費・試験研究費の合計額が、資本準備金および利益準備金（当決算期に積立てを要する利益準備金額を含む）の合計額を超えるときは、その超過分を配当可能利益の計算上、純資産額から控除しなければならない（290条）。（この規定に対する反駁、矛盾については、沼田教授著「前掲書」259頁、260頁参照）。

商法規則では、決算期後1年以内に費用となる前払費用は、流動資産の部に記載することになっている（規則13条）が、長期前払費用は繰延勘定に含めず、無形固定資産の部に記載することになっており（規則19条）、企業会計原則や財務諸表規則の取扱いと異なっている。

商法上、前払費用は本来の資産（反対給付の請求権をもつ法律上の権利として換価可能性もある一並木教授著「前掲書」104頁一）であるから、必ず貸借対照表に計上することを要し、計上するか否かが任意の繰延資産（法律上の権利でない一並木教授著「前掲書」104頁一）とは異なるので、繰延資産の部に記載することは適当でないからである（上田・吉田・味村共著「前掲書」55頁）。

しかしながら、これがために長期前払費用が無形固定資産になるということを、この規則がいつているわけではない。つまり、商法の適用を受ける場合に、長期前払費用が無形固定資産になるかどうかということは、商法の解釈の問題であって、無形固定資産の部に記載するから無形固定資産になるということではない（「計算書類規則と会社経理」25頁の上田明信氏稿）という商法の解釈に注意しなければならない。

繰延資産の償却について、商法は関係条文で償却期間を定め、その期間内に、毎決算期において均等額以上（建設利息については、「1年ニ付資本ノ総額ノ100分ノ6ヲ超ユル利益ヲ配当スル毎ニ其ノ超過額ト同額以上ノ金額ヲ償却スルコトヲ要ス」—291条4項）の償却をなすことを要すとしている。（償却期間は後に掲げる法人税法等との比較表参照のこと）。

## 3. 法人税法における繰延資産

昭和40年3月の法人税法の全文改正で、従来の「繰延費用」が「繰延資産」と名称が改められ、資産の範囲、償却方法などについても多少の変更や整理が行なわれた。これは改正商法その他の法令との調整を図るためである。

繰延資産に対する税務の基本的な考え方は、その支出

金額をその効果の及ぶ期間に配分し、その配分されたものを当該期間の損金の額に算入するという考え方である（市丸吉左エ門氏著「法人税の理論と実務」348頁）。

### 1. 繰延資産の範囲

法人税法第2条25は、繰延資産の意義について、「法人が支出する費用（資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く（施行令14条1項））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をいう」と定め、法人税法施行令（政令）第14条は、繰延資産の範囲を次に掲げるものとしている。

1 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。）

2 建設利息（商法第291条第1項（利息の配当）の規定により株主に配当する利息をいう。）

3 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。）

4 試験研究費（新たな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。）

5 開発費（新たな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。）

6 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税その他資本又は出資の増加に伴う株式（出資を含む）の発行のために支出する費用をいう。）

7 社債発行費（社債券等の印刷費、転換社債の登記についての登録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。）

8 社債発行差金（商法第287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。）

9 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1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 資産を賃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

右の規定のなかの8、社債発行差金に準ずるものには、

特別の法律により設立された法人が金融債券を発行した場合における当該金融債券につき償還すべき金額の合計額からその発行価額の合計額を控除した金額が含まれる（通達141）。

また、前記9に掲げるものには具体的にどのようなものが該当するかについては、通達125において、次に掲げるような費用が含まれるとしている。

1 公共的施設等の施設に当たり支出した費用

2 共同的施設等の施設に当たり支出した費用

3 自己の便益に供するため病床等の施設に当たり支出した費用

4 自己の製品等の広告宣伝の用に供する固定資産を贈与するために要した費用

5 建物を賃借するために支出した権利金、立退料その他の費用

6 バス路線開設等の出願に当たり付けられた条件を達成するために支出した費用

7 削除

8 ノーハウの設定契約に際して支出した頭金の費用

9 職業野球選手との契約をするに当り支出した契約金等の費用

10 炉体温しやに要した費用

そして通達125の1から10に掲げる費用についての具体的な内容については、通達129から156までに規定がある。

以上が法人税法の繰延資産の範囲であるが、商法の繰延資産の範囲が限定的かつ一部の繰延資産の配当制限付であるのに対し、税法は、支出効果の持続年数という点に着目し、費用配分の原則に基づいて、繰延資産の資産性を認めたこと、従って施行令14条に掲げた資産の範囲も例示主義であることは望ましいことである。

ただ、施行令14条に掲げた9項目のうちで、開業費と開発費の内容が、税法と企業会計原則および財務諸表規則とでは、多少くいちがっている。開業費のちがいについては、すでにとりあげたところであるから、ここでは開発費のちがいについて述べる。

税法上の開発費の内容については、通達164で、つぎのように定めている。

「令第14条第1項第5号に規定する「新たな市場の開拓又は新たな事業の開始のために特別に支出した費用」とは、一定の計画に基づいて行なわれる新市場の開拓又は新たな事業の開始のために特別に支出した広告宣伝費、旅費、接待費、調査費等をいうものとする。従って、経営組織の改善、生産計画の変更等による固定資産の配置換えに要した費用等はこれに含まれないのであるから留意する。」

財務諸表規則取扱要領第86は、「開業費とは、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を行なった場合等の費用をいう。ただし、経常費の性格をもつものを含まないものとする」と規定している。

両者を比較すると、税法上は、生産計画の変更等による固定資産の配置替に要した費用等は開発費に含まれないが、規則取扱要領では設備の大規模の配置替に要した費用も含むことになる。

税法は、少額の繰延資産の損金算入について、規定を設けている。すなわち、内国法人が政令第14条第1項第9号に掲げる費用を支出する場合において、当該費用のうちその支出する金額が3万円未満であるものにつき、その支出する日の属する事業年度において損金経理したときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。ただし、つぎに掲げるものについては、たとえ3万円未満のものであっても一時の損金に算入することは認められない。

1 その内国法人の業務の固有の必要性に基づき支出する費用でその支出の目的となった資産が大量であるもの

2 1に掲げるもののほか、その内国法人の事業の開始又は拡張のために支出する費用でその支出する金額が1,000円以上であるもの（施行令第134条）。

（注）損金経理とは法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。

（法人税法第2条25）。

支出効果が1年未満であれば、どんなに多額の支出であっても繰延資産として計上する必要はなく、反面、支出効果が1年以上に及ぶものであっても、支出金額が3万円未満であるものは、支出年度の損金として処理できるということは、前者についてはワン・イヤールールを、後者については重要性原則を適用したものである。

日本会計研究学会税務会計特別委員会は、「このような資産に計上することを要するか否かの判定の基準は、これを画一的な金額及び大量に保有するという事実を求めることなく、企業の規模を考慮して、たとえば繰延資産総額に占めるその支出額の割合をもって基準とする等企業の実情に適應した処理を認めることとすべきである」と答申している。

## 2. 繰延資産の償却

税法上、従来、償却については、随時償却（創業費、建設利息、株式発行費、社債発行費）、支出時またはその後5年の規則償却（開業費、開発費、試験研究費）、その支出の効果の及ぶ期間にわたる規則償却（前二つに

あげたもの以外の繰延資産）が行なわれていたが、繰延資産の計上が、その支出の効果が翌期以降に及ぶものと判断され、専ら費用配分の原則により適正な期間損益計算を行なうためであることからして、その償却も期間損益をみださないように規則的に行なうべきであるとの考え方から、随時償却をやめて、商法に反しない範囲で規則的に償却を行なうように、つぎのように改正が行なわれた。

(1) 商法上の繰延資産は、支出時において支出額の全部または一部につき一時に損金に算入することを認めるが、支出した事業年度で損金に算入しなかったときは、その残額については、翌期以降4年（新株発行費および社債発行費については、2年）間で規則的に償却すること（施行令第64条）になっている。すなわち、創業費、建設利息、開業費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費の償却範囲額は、つぎようになる。

(イ) 支出の日の属する事業年度……償却範囲額＝  
その繰延資産の額

(ロ) 支出事業年度後の各事業年度……償却範囲額＝  
（その繰延資産の額－支出事業年度の損金算入額）  
 $\times \frac{\text{当該事業年度月数}}{48 \text{（または24）}}$

(2) 社債発行差金および商法に規定のない、いわゆるその他の繰延資産については、従来と同じく、その支出の効果の及ぶ期間にわたって規則的に償却する（施行令第64条）。

償却範囲額＝その繰延資産の額×

$\frac{\text{当該事業年度の月数（注）}}{\text{支出の効果の及ぶ期間の月数}}$

（注） 当該事業年度がその繰延資産となる費用の支出をする日の属する事業年度である場合には、同日から当該事業年度終了の日までの期間の月数。月数は暦に従って計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。

なお、「効果の及ぶ期間」については、通達で示されている。たとえば、I・B・M等の計算機器を賃借し、自己の用に供するために支出した取引運賃、保険料、関税、据付費その他の費用は、繰延資産に該当するものとし、その償却の基礎となる期間は5年となっており（昭和37年直法1-90）、また、ノー・ハウの頭金の償却期間は5年（通達146）である。

税法が、商法上の繰延資産の償却について、支出事業年度に全額を一時に償却することを認めていることは問題がある。支出額を全額、支出年度の費用として償却すれば、その支出された費用は、もはや繰延資産として計上される余地がなくなる。支出金額が期間損益に著しい影響を与えない程度のものであれば、支出年度に全額を

償却してもよい。しかし、支出金額が相当額以上である場合には、その支出額を費用配分の原則ないしは対応の原則によって繰延経理することが、理論上妥当なのであるから、支出額の全額を支出年度のみ費用とすることは正しくないことになる。したがって、税法で、支出額を全額、支出年度の費用として損金経理するのは、その支出額が期間損益に影響を及ぼさない程度の少額の場合に限られるという読み（解釈）をしなければならない。

また、法人税法は、繰延資産のうち、商法上認められている繰延資産以外の「その他の繰延資産」について、画一的な償却期間を定めているが、この点については、日本会計研究学会税務特別委員会の答申にも見られるとおり、償却期間を画一的に定めることなく、企業の実情に適応した自由償却期間を採用することを一定の条件下

に認めることが、より適切であろう。

税法は、青色申告法人について、償却不足額を3年間繰越しうることを認めている。ただし、創業費、建設利息等のように支出した日の属する事業年度において全額を損金に算入できる繰延資産については、その支出した日の属する事業年度において生じた償却不足額の繰越しは認められない（施行令65条）。もしも、これを認めると支出後3年間は随時償却ができるという結果になるからである。

税法における繰延資産の償却は定額法であることも、従前と変わらない。

商法上の繰延資産の償却期間につき、商法と税法および意見書における期間を比較表示すると、つぎのとおりである。

#### 商 法 上 の 繰 延 資 産 の 償 却

繰延資産項目	商法の償却	税法の償却	意見書の償却
創業費 (設立費)	5年内毎決算期均等額以上 (商286)	支出時およびその後4年 (令64条1項ノ1)	両者を一括して、営業収益があがった年度末から償却を開始して、5年内に償却 または、設立費は会社設立後5年内均等額償却 開業費は開業後5年内に均等額償却
開業費	上に同じ(商286ノ2)	上に同じ	
試験研究費	上に同じ(商286ノ3)	上に同じ	商法に同じく5年内
開発費	上に同じ(商286ノ3)	上に同じ	上に同じ
新株発行費	3年内毎決算期均等額以上 (商286ノ4)	支出時およびその後2年 (令64条1項ノ1)	商法に同じく3年内
社債発行費	上に同じ(商286ノ5) もし3年内に償還期限が到来するときは、その期限内に償却	上に同じ	社債償還期間
社債発行差金 (社債差額)	社債償還の期限内に毎決算期均等額以上(商287)	社債償還期間 (令64条1項ノ2)	上に同じ
建設利息	年6%をこえる配当をすることによりその超過額と同額以上(商291)	支出時およびその後4年 (令64条1項ノ1)	商法に同じ