

繰延資産会計の変遷

若杉 明

1. はじめに

繰延資産の会計がわが国に導入されたのは、1949年(昭和24年)に企業会計原則が設定されたときである。繰延資産会計は引当金会計と並んで、発生主義会計を基本原理とする企業会計原則におけるシンボルともいうべき役割をになって今日にいたっている。繰延資産会計は証取法・金商法会計において重要性をもつ会計分野であるとともに、制度会計の他の二つの構成要素である商法・会社法会計および法人税法会計においても同様の意義をもっているところから、これまで企業会計原則上の取扱いとこれら二つの会計との調整がしばしば試みられ今日にいたっている。とくに商法については企業会計原則との一元化を意図してたびたび改正が行われ、最後には会社法に代わることになって、繰延資産会計に関する規定はきわめて簡素化され今日にいたっている。法人税法会計にあっては、企業会計原則との調整をはかり、その手法を導入してきたが、ここには他の制度会計にはない独自の繰延資産項目が存在する。

2006年(平成18年)8月に、企業会計基準委員会は実務対応報告第19号「繰延資

産の会計処理に関する当面の取扱い」(以下たんに「当面の取扱い」と略称する)を公表した。当面の取扱いでは、会社計算規則における繰延資産の会計に関する規定への対応として、これまでに実践されてきた会計処理をふまえて、当面必要と考えられている実務上の取扱いを明らかにすることを目的としている。それは国際的な会計基準の動向を見守りながら、今後繰延資産の会計処理の見直しを行う可能性を予想した上でのことである。

本稿では、設定以来、企業会計原則がたどってきた繰延資産会計の推移を分析し、その意義を明らかにする。さらに企業会計原則と商法との調整の努力をあとづけ、現在にいたるまでの繰延資産会計の制度的整備充実の状況を考察する。このようにして本稿では、国際会計基準の全面適用の、近い将来における実施を会計界が注視する中で、今後の国際会計基準との一体化を志向しつつ、わが国会計制度の現状の総まとめの一環として、この問題の本質にアプローチすることを意図している。

2. 企業会計原則における繰延資産会計の推移

(1) 1949年(昭和24年)創設の企業会計原則における繰延資産会計

企業会計原則において、繰延資産に関する規定は、1949年の設定以来、数回の改訂をへて現在にいたっている。同時に企業会計原則の側から、これと並んで商法および法人税法に対する勧告である意見書を公表して、調整をよびかけてきた。本節では、まず企業会計原則における繰延資産会計の今日にいたるまでの経緯について述べることにしよう。

1949年に公表された企業会計原則では、第三貸借対照表原則一Dにおいて、繰延資産などにつき、次の規定が設けられている。すなわち「将来の期間に影響する営業経費および前払い費用並びに当期純利益又は剰余金の処分によって処理することのできない巨額の臨時的損失は、企業の堅実性を害さない限り、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。」ここに述べられていることは、繰延資産、前払い費用および巨額の臨時的損失の会計処理である。これら3つの項目はそれぞれが異なる事項ではあるが、次期以降に費用又は損失として繰延べられる点において共通性を有しており、そのために三者を一括しその会計処理法について述べているのである。将来の期間に影響する営業経費については、当期中に支払いがなされたが、それが相当額にのぼり、しかも支出の効果が当期の利益の獲得に貢献するだけでなく、将来の期間の利益の獲得にも役立つ、すなわち用役提供

力(Service Potentials)を有すると見込まれる場合、その繰延を行うことができると述べられている。

前払費用については、当期に支払いがなされたが、次期以降の費用となることが明らか部分については、繰り延べ処理をするのが妥当である。巨額の臨時的損失については、本来全額を当期の損失として処理すべきものであるが、そのようにすると、本来の経営活動は順調に推移していたとしても、総合して当期純損失が生ずる場合、当期の企業業績がゆがめられ、ステイク・ホルダーの意思決定が誤りに導かれるおそれがある。そのような場合、損失のある部分を経過的に貸借対照表の資産の部に計上して、繰延べることができる。なおこのような処理は企業の堅実性が損なわれない限度で行われるべきことが条件となっている。

さらに貸借対照表原則四(一)では、繰延勘定すなわち前払費用と繰延資産の会計処理および開示について、次のように、より詳細な規定を設けている。「繰延勘定は、前払費用と繰延資産に分ち、前払費用は未経過分を資産の部に記載して繰延べ、時期以後の費用として引当て、開発費、試験研究費、創業費、株式発行費等の繰延資産は、一定の償却方法によって償却し、有形固定資産に準じて貸借対照表に記載する。」

企業会計原則に付随して、財務諸表の表示について定めている財務諸表準則においては、前払費用、創業費、社債発行差金、株式発行費、開発費、試験研究費および建設利息につき、その性格および貸借対照表に記載した場合の償却法について述べている。創業費を例にあげて以下に示すことにしよう。「第三十六 創業費は、商法第168

条第1項第7号の規定による支出及び設立登記のため支出した税額を記載する。創業費の償却額は直接法により控除する。」第三十七 社債発行差金以下、第四十一建設利息にいたる5項目の規定については省略する。それぞれ、創業費と同様に、各費用の内訳及び直接法による償却方法について定めているからである。

以上の考察によって明らかなように、繰延資産の会計については、1949年企業会計原則においてすでにかなり充実した規定が設けられていた。当時は前払費用と繰延資産との同質性を表明する繰延勘定(deferred accounts)の概念が前面に押し出されていた。このような考え方は、企業会計原則のモデルと解されていた損益法性格をもつ SHM 会計原則^{註1)}の影響を受けたものと思われる。また興味深いのは、「将来の期間に影響する営業経費」という句がすでに用いられていることである。後日、この句は「将来の期間に影響する特定の費用」とおきかえられ、またこれについての注解が付されることになる。正確に言えば、「将来の期間に影響する営業経費」の段階で、1954年の改訂にさいして注解が付されることになるのであるが。

(2) 1954年(昭和29年)の改訂企業会計原則における繰延資産会計

企業会計原則については、1954年に第一回の改訂が行われた。第三貸借対照表原則一Dにおける将来の期間に影響する営業経費及び巨額の臨時的損失の処理及び開示については、ごく微小な字句の修正が行われただけで、実質的には何ら変更は行われていない。なお貸借対照表原則四(一)Cの

規定も、使われている文言に若干の修正が加えられているが、実質的な変更は行われていない。しかしながら1954年の改訂にさいして、企業会計原則注解が新たに設定されたことは画期的なことであった。繰延資産に関しては、注12が付され、「将来の期間に影響する営業経費について」と題された。これは貸借対照表原則一のDに対応するものである。少し長いが次に引用することにしよう。

「将来の期間に影響する営業経費とは、すでに代価の支払いが完了し、又は支払い義務が確定し、これに対応する役務の提供を受け取ったにもかかわらず、その効果が将来に発現するものと期待される営業経費をいう。たとえば開発費、広告宣伝費などでその支払いがある会計期間に行われたとしても、その効果が次期以後の数期間に及ぶ営業経費は、これを費用として扱う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。」これと並んで注13「巨額の臨時的損失の繰り延べについて」が設けられたが、これについては省略する。

この注解・注12は、将来の期間に影響する営業経費の定義を行い、その会計処理を示したものである。このようにある概念につき定義を行って、その会計処理法を示す方式は次のような意味をもっている。すなわちある会計事項につき、それが概念の定義に示されている要件(概念の内包)に合致する場合には、その事項は当該概念に相当するものと判断する。そしてその概念に固有の会計処理法を適用(operation)するのである。この方式によれば、ある会計事項が定義に該当するならば、制限なくその

会計処理法を適用することになる。したがってこれは限定列举方式に対立するものである。限定列举方式にあつては、概念の定義は行うことなく、ある政策的意図に従つて、特定の会計事項をあげ、これに限定して一定の会計処理法を適用するのである。

定義方式は、定義の要件に該当する事項を積極的に会計処理の対象とすることにより、結果としての情報が企業の実態を忠実に反映しうるような場合に、妥当性をもつ。これに対して限定列举方式は、一方企業の実態開示の上から、会計処理による情報化は望ましいが、他方そのような会計処理を実施する対象を無制限に広げると、情報開示に係る他の意図が妨げられるような状況下で適用される。企業会計原則は、企業の経営成績や財政状態の開示を適正に行うことを目的に定義方式を採用しており、商法は経営成績や財政状態の適正な開示を行いつながら、他方債権者と株主との利害の調整をはかる上で、限定列举方式が妥当であるとしているのである。概念と操作の関係については、4節で詳述する。

(3) 1963年(昭和38年)改訂の企業会計原則における繰延資産会計

1963年改訂の企業会計原則における繰延資産会計に関する規定には、文章表現上若干の修正が見られるが実質的には1954年のそれと、一部を除き、大差がない。目立つ改定点は注解・注12において、それ以前に「将来の期間に影響する営業経費」と表現されていたものが、「将来の期間に影響する特定の費用」と変わったことである。営業経費と特定の費用とでは、どのように異なるのであろうか。営業経費は営業およ

び一般管理業務ともなつて生ずる販売費及び一般管理費をさす。だが繰延資産に計上できる費用項目としてあげられているものには、償却後に営業外費用に属するものが目立つ。創立費、開業費、新株発行費、社債発行差金などがそれである。したがってこれまでの将来の期間に影響する営業経費の概念とその例示項目とは整合性をもたないのである。そこで1963年の改訂にさいしては、その矛盾を解消するために、「営業経費」を「特定の費用」という表現に変えたと考えられる。特定の費用はその性格がなんであれ、すべての種類の費用を包含するきわめて広義の概念だからである。

(4) 1974年(昭和49年)および1982年(昭和57年)改訂企業会計原則における繰延資産会計

1974年の企業会計原則の改訂は、後述するように、企業会計原則と商法会計との一元化の過程におけるものであった。その主な改正点は次のとおりである。第一に、前述のように企業会計原則は、企業の経営成績や財政状態を適正に示す目的から、定義方式を採用しているが、商法会計では債権者と株主との利害関係の調整の立場から、制限的に限定列举方式をとっている。調整に当たっては、企業会計原則を商法に合わせるという力が強く働き、企業会計原則の定義方式はそのままに、商法の主張する8項目限定列举を受け入れることとなった。定義方式を残したのは、将来状況が変化して、この方式を再び発動させる必要が起るかもしれないので、これに備えるというものである。

貸借対照表原則四(一)Cの規定にそれ

が明記されている。1963年改定基準では、「・・・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。」とあった。これに対して1974年改訂基準では、「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。」となった。一般に「等」で区切るのは、それら以外にも類似項目が存在することを意味するが、「及び」は、そこに記載されている項目だけに限定されるときに用いられる。

第二に、1963年改訂基準では、注解・注12に「将来の期間に影響する特定の費用について」が設けられていたが、1974年改訂基準では、注15に移された。そこでは文章表現上、若干の修正が行われているが、実質的には何ら変更はない。また1963年の改訂基準までは、繰延勘定の概念が重視されており、これが前払費用と繰延資産とに分類されて、それぞれの会計処理及び開示の方法が述べられていた。これは両者の同質性が重視されていたことによると考えられる。1974年基準では、繰延勘定の概念は貸借対照表原則四(一)Cからは消え、前払費用を繰延資産から分離した取扱いに変わっている。これは前払費用が純然たる資産であるのに対して、繰延資産はたんなる計算経過項目にすぎず、資産性をこれに認めることができないという両者の異質性の認識が強く打ち出された結果であると考えられる。この措置は、これまでの企業会計原則の損益法的思考が、商法の財産計算的な

考え方に妥協したこと表すものといえよう。なお1982年の改訂企業会計原則においては、繰延資産の会計について、とくに変更は見られない。

(5) 研究開発費等に係る会計基準 1998(平成10)年

1998年に企業会計審議会は研究開発費等に係る会計基準を公表した。ここでは研究開発費はすべて発生時に費用として処理しなければならないとしている。さらにコンピュータを機能させるように指令を組合わせて表現したプログラムであるソフトウェアの制作費のうち、研究開発に該当する部分も研究開発費として処理しなければならない。そして研究開発費に該当しない各種のソフトウェアに係る制作費については資産計上を要求している。

以上に見たように、研究開発費はすべて一括費用化し、研究開発に該当しない各種のソフトウェア制作費はすべて無形固定資産に計上される。なおこれまでに考察したように、わが国には類似概念として試験研究費及び開発費がある。だがこれら2つの概念は、その範囲が明確でない上に、資産計上が任意となっていることなどから、内外企業間の比較可能性が阻害されているなどの理由で、国際的調和化の観点からこの基準が作成されたのである。

(6) 実務対応報告書第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」

当面の取扱いは、1982年以来改訂が行われていない企業会計原則における繰延資産会計の現代版と位置づけることができる。そのような意味において、この取扱いを検

討することにしよう。2005年(平成17年)に会社法が制定され、これを受けて2006年(平成18年)に会社計算規則が設けられた。そのさいに繰延資産に関する規定は著しく簡素化された。すなわち繰延資産として計上できる項目については、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(会社計算規則106条3項5号)とだけ述べられている。償却方法に関連して、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(会社計算規則5条2項)となっている。つまり償却期間や償却方法については、商法と異なり、何ら規定は設けられていない。究極的に、会社計算規則における用語の解釈およ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斟酌しなければならない(会社計算規則3条)として、会計基準への委任規定を設けている。なおこの点については、さらに後述する。

当面の取扱いにおいては、会社計算規則におけるこれらの規定への対応として、これまで行われてきた会計処理をふまえて、当面必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにしている。すなわち会社法の設定にあわせて、企業会計原則を改定することとしたのである。いまやわが国の会計制度は国際会計基準(IFRS)の導入の可否を控えて、流動期にある。当面の取扱いは、会社法に対する企業会計基準の対応として、現在における繰延資産会計のあり方を整理したものと見ることができよう。

当面の取扱いでは、これまで行われてきた繰延資産の会計処理をふまえ、次のような考え方に基づいて、必要な範囲内で見直

しを行っている。

- 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を踏襲している。
- 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举されていた項目から、会社法で廃止された建設利息を除いたものとする。これは「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(会社計算規則186条1号)ことなどを考慮したものである。その結果、当面の取扱いでは、次の5項目を繰延資産として取扱っている。すなわち株式交付費、社債発行費等(新株予約権の発行に係る費用を含む)、創立費、開業費および開発費。
これまで繰延資産とされていた社債発行差金に相当する額については、2006年(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」において社債金額から直接控除する会計処理法を定めているので、当面の取扱いでは省略されている。
- ③ 繰延資産の償却期間については、これまでどおりの取扱い方を踏襲している。当面の取扱いは、続いて前記5項目の内容および会計処理の考え方について詳述している。なお支出の効果が期待されなくなった繰延資産については、未償却残高を一時に償却しなければならないとしている。さらに繰延資産に係る会計処理方法の継続性について述べているが、これについては省略する。

3. 企業会計原則と関係諸法令との調整

企業会計原則と関係法令との調整を意図した意見書は、これまでに数度にわたって公表された。これを発表順に列挙するならば、次のとおりである。

- ① 商法と企業会計原則との調整に関する意見書 1951(昭和26)年
- ② 税法と企業会計原則との調整に関する意見書 1952(昭和27)年
- ③ 企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書
 - ③-1 連続意見書 第一、第二及び第三 1960(昭和35)年
 - ③-2 連続意見書 第四及び第五 1962(昭和37)年
- ④ 税法と企業会計との調整に関する意見書 1966(昭和41)年
- ⑤ 商法と企業会計の調整に関する研究会報告書 1998(平成10)年

上記5つの意見書ないし研究会報告書のうち、⑤は企業会計審議会によるものではなく、企業会計審議会の提言をふまえ、法務省と大蔵省が共同で商法と企業会計の調整に関する研究会を開催し、その検討結果を取りまとめたものであるから、意見書に準ずる性格をもっている。以上の5つの意見書等のうち、①および③-2において、繰延資産の会計が取扱われている。これらについて検討することにしよう。

(1) 商法と企業会計原則との調整に関する意見書

①においては、次のように2つの事項について、商法の側における対応が要求され

ている。その1は、創業費に関するもので、会社成立後、開業にいたるまでに支出した会社の経費で開業のために必要な費用を創業費に含めて、繰延資産に計上することができるように改めることである。

その2は、当時、商法上明文をもって繰延資産と認めていた創業費、新株発行費、社債発行差額および建設利息に加え、これらと本質上異なるところのない社債発行費用、開発費および試験研究費の繰延資産としての計上を認めるべきであるとするものである。1951年の段階では、商法上繰延経理の対象となる項目はきわめて限られていたために、その拡大が課題となっていたのである。

(2) 企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書—第五 繰延資産について

連続意見書第五は1962(昭和37)年に公表されているので、その内容は1954(昭和29)年の改訂基準における繰延資産会計と同じである。第五は、三部に分かれており、第一が企業会計原則における繰延資産、第二が商法と繰延資産、そして第三が税法と繰延資産である。

まず企業会計原則と繰延資産については、次の趣旨のことを述べている。企業会計原則は1954年段階においては、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の五の第二項で、「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。」と前おきして、「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と、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いる。この意味で、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としている。

このように連続意見書第五では、繰延経理を有償取得の対価の一定の償却方法による期間配分として認識し、かくて前払費用との同質性にこだわりをもっていることができる。第五はさらに繰延資産の本質を次のようにとらえている。

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、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、費用配分の原則によるものである。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重要な意味がある。その結果、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。何らかの基準によって、期間が定められるならば、その後の損益計算は每期正しく算定された金額を費用に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。

以上に見たように、連続意見書第五においては、前節で考察したような将来の期間に影響する営業経費の概念とその定義はまだ確立されていなかったが、繰延資産の概念と損益計算との係わり、およびその操作はすでに正確に規定されていた。連続意見

書第五においては、繰延経理の対象となる項目は、たとえば固定資産のような通常の資産の取得にあたってなされた支出と同じように認識されており、これらが換金能力の観点から考えられる財産性を有するものではないという理解はあったものの、たんなる計算上の経過項目にすぎないとは考えられていなかった。

連続意見書第五は、以上に考察した繰延資産の概念および会計処理に関する基本的考え方について表明した後、繰延資産に属する項目の内容、償却期間、毎期の償却額等について詳細に説明している。ここに掲げられている項目は、創業費、社債発行割引料、社債発行費、株式発行費、開発費、試験研究費、特殊なものとして建設利息その他の繰延資産をあげている。

つづいて企業会計原則の立場から、商法および税法に対する要望をあげている。税法については省略し、商法に対するものを次にあげておこう。1962年の段階で、商法は設立費、新株発行費、社債発行差額および建設利息の4項目の繰延経理を認めていたが、企業会計原則の立場からさらに開業費、社債発行費、開発費および試験研究費の4項目の繰延経理を認めるよう要望している。

(3) 商法における繰延資産会計

商法は、1899(明治32)年に制定・施行されてから会社法に受継がれるまでの間に、20回以上にわたって改正された。これらの中でも、1962(昭和37)年の株式会社の計算規定の改正、1963(昭和38)年の計算書類規則の制定、1981(昭和56)年の引当金の範囲の負債性引当金への制限などにおける改正

には、会計に関するものが含まれている。繰延資産会計についての規定は、商法本法から、2002(平成14)年に制定された商法施行規則に移された。商法施行規則第35条から第41条にかけて規定されていた繰延資産会計に関する規定は、これまでに於いて商法上もっとも整備されたものといえよう。それは企業会計原則との調整、すなわち企業会計原則と商法との経理の一元化の要請に対する努力の結実だからである。商法施行規則第35~41条に規定されていた繰延資産会計は次のように特徴づけることができるであろう。

商法施行規則が繰延経理を認めているのは、創立費、開業費、研究費および開発費、新株発行費等、社債発行費、社債発行差金ならびに建設利息の8項目である。これらの項目以外には繰延経理は認められていないので、いわゆる限定列举方式がとられている。これら8項目については、「貸借対照表資産の部に計上することができる。」となっているところから、繰延経理をするかしないかは会社の選択にまかされていると解することができる。したがって会社の選択により、繰延経理の方式を選ばない場合は、支出額を全額支出のあった期の費用に計上することになる。繰延経理の方式を選んだときは、項目によって異なるが、3年または5年以内に、毎決算期に均等額以上の償却をしなければならない。

ここで「均等額以上の償却をしなければならない。」という文言に含意されているように、会計処理上再度選択の余地が残されている。每期均等額を償却する場合には、繰延資産の貸借対照表価額を法定の3年ないし5年で割った値をもって各期に配分す

る。均等額以上とは、貸借対照表価額を法定償却期間で除した値を最小限度額とし、その値か、またはそれ以上の額をもって毎期の償却額とすることを意味する。いうまでもなく均等額未満の値を償却額とする処理は違法である。そこで合法的な償却額は単一ではなく、均等額又はこれをこえる金額の二者択一である。

だがここで均等額をこえる額そのものが、単一ではないことに留意する必要がある。すなわち均等額を5%こえるもの、10%こえるもの等々、均等額をこえる額は複数存在する。このようにして毎期の償却額は均等額未満であってはならないというのが、施行規則の趣旨であり、均等額か、またはこれをこえる額であるならば、いくらであってもかまわないことになる。以上を整理すると、商法施行規則の定める創立費等8項目に係る支出の会計処理法は次のようになる。

その一は、支出額を支出のあった期に全額費用化し、繰延経理を行わない。

その二は、支出額を繰延経理し、毎期の償却額を均等額、すなわち支出額を法定の償却期間で割った金額とする。

その三は、毎期の償却額を均等額をこえる額とする。こえる額は単一ではないので、期によって償却額が相違することもある。期によって償却額が相違すると、毎期の損益計算がゆがめられるおそれがあるので、超える額を每期均一にすべきではないかとも考えられる。これに対して支出額の期間配分法が以上のように、三通り以上あって、選択的であるから、損益計算に及ぼす影響は、どの方法を選ぶかによってまちまちである。したがって均等額をこえる額を一定

としたところで、損益計算に及ぼす影響は一樣ではないのである。

ここで考えておきたいのは、支出額を一括支出のあった期の費用として処理するか、それとも繰延経理するかを選択を認めるといふ会計処理の考え方の背後には、次のような認識があると考えられる。それは8つの項目に対する支出の繰延経理は前述の連続意見書に見られるように、繰延資産が換金能力の視点からする財産性を有するのではなく、費用配分の原則に基づくものであるとしているように、繰延資産を損益計算上の経過項目とみなしているからに他ならない。後述するように、ある概念の本質に対する認識は、これに続く操作に整合的でなければならない。したがってこの場合、操作の面から逆に概念の定義、すなわち本質規定を認識することができる。

当期になされた支出を一括して費用化するか、それとも繰延経理するかによって、損益計算に大きな影響を及ぼす。一括費用化する場合には、当期の損益計算における利益額はその費用額だけ小さく算定される。支出額を繰延資産に計上したときは、計上額は当期利益を構成し、償却した分だけが当期費用として利益を減少させる。一括費用化と繰延経理の損益計算に及ぼす以上の相違は、分配可能利益の算定に直接的な係わりをもつ。そのために無条件で繰延資産の計上を認め、これによって構成される利益を分配の対象とするならば、会社の基本財産が損なわれて、財務的基盤が弱体化するおそれがある。そこで商法は一方繰延資産に計上される項目を限定する(限定列举)とともに、他方繰延経理を行った場合、とりわけ分配可能利益額の計算に制限を加え

る働きをしてきたのが商法第290条の規定であった。このようにして利益分配をめぐる株主と債権者との調整がはかられてきたのである。

(4) 会社法における繰延資産会計

会社法では、繰延資産の計上を認める規定は設けられていない。会社計算規則では、「資産の部は、次にあげる項目に区分しなければならない。」として、流動資産および固定資産の次に、繰延資産をあげている(会社計算規則106条1項3号)。そして次の各号に掲げる資産は、当該各号に定めるものに属するとし、「繰延資産に計上することが適当であると認められるもの」は繰延資産として計上する(会社計算規則106条3項5号)。

会社法では、上述のように繰延資産の計上を認める規定を設けていないが、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」(会社法431条)という委任規定を設けているので、繰延資産の会計はいわゆるGAAPにゆだねられていると解される。これを受けて会社計算規則も、「この省令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。」(会社計算規則3条)と同じ趣旨の規定を設けている。

ここで現在わが国において一般に公正妥当と認められる会計慣行を表すもの^{註2)}として、財務諸表規則における繰延資産に関する規定を参照することにしよう。そこではまず繰延資産の範囲を「創立費、開業費、株式交付費、社債発行費及び開発費を繰延

資産に属するものとする。」(財務諸表等規則 36 条)として 5 項目に限定している。そして繰延資産の区分表示に関して、上記 5 つの項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならないとしている(同規則 31 条 1 項)。そしてさらに各繰延資産に対する償却累計額は当該繰延資産の金額から直接控除し、その控除残高を各繰延資産の金額として表示しなければならない(同規則 38 条)として、貸借対照表における表示の方法を示している。

配当に関する分配可能額の計算にあたって、繰延資産は資産としては取扱われない。計上されている繰延資産額が、資本金や準備金のように配当に当てることを規制されている金額を超えている場合には、超える額は分配可能額から減額する。このように計算経過項目としての繰延資産を分配可能額からはずす形で、株主と債権者との利害の調整機能は健全に維持されているといえよう^{注3)}。

4. 繰延資産をめぐる概念と操作

概念 (concept) は操作 (operation) と密接な関連にあり、ときに両者は一体と考えられ、また両者の整合性が重視される。概念規定、すなわち定義にあたっては、概念の性質を表す様々な属性を含む内包が明らかにされ、その結果概念の及ぶ範囲 (外延) すなわち内包をみたすものの集合が定められる。自然科学や社会科学などの領域においては、概念は操作を必要とすることが多く、操作の結果は一定の情報にとりまとめ

られる。すなわち操作は概念について測定、分類等の処理を行なうことであり、その結果情報が産出されて、所期の目的のための利用に供される。

操作主義 (operationalism) の立場からすると、操作と定義の関係は次のように説明される。たとえば物の長さを把握するには、一定の物理的操作が必要とされる。長さの概念は、長さを測定する操作が行われることによって決定される。一般に、概念は操作そのものを意味しており、概念は、これに対応する操作に還元される。そのために操作主義によると、概念のもつ属性すなわち内包は無視される。そして経験的、具体的な操作の手法によって規定することのできない概念は、無意味であるとして否定される^{注4)}。

企業会計の領域においては、概念と操作の関係は操作主義における場合と著しく相違する。概念が先行し、これに操作が続き、結果として会計情報が産出され、ステイク・ホルダーに伝達されて利用される。概念と操作との関係は、前者に整合的な操作法があらかじめ定められており、特定の事項が一定の概念の属性を備えていると判断されたならば、その概念に対応する操作法を適用して結果を算出する。この場合重要なのはある事項が特定の概念に該当するか否かの判断であり、概念に整合的な操作法の選択はあらかじめ定められているように、自動的になされる。

本来会計上の概念は操作的 (operational) な性格をもっている。ここに操作的とは、概念が会計測定と一体をなしていることをさす。すなわち会計上の諸概念は財務諸表において会計数値として開示されるので、

一定の意味をもつように、貨幣単位をもって計量されなければならない。そのためには、会計上の諸概念の操作、すなわち会計測定は概念規定と整合的でなければならないのであり、概念の操作は、定義内容に即して決定されなければならない^{注5)}。

前節までのところで考察したように、繰延資産の会計に関しては、「将来の期間に影響する特定の費用」の概念が出発点となる。これに関する属性は、企業会計原則、注解・注15に明記されているが、いくつかの属性の中で重要な意味をもつのは、「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」というくだりである。効果が将来にわたって発現するということは、提供された役務のもつ用役提供力が将来にわたって発揮されることを意味している。これはまさに資産のもつ属性の重要な一つであって、ある事項の資産性を判断するさいの決め手となるものである。

特定の費用の会計処理にさいして、支出のあった期に一括して費用化する操作は、受けた役務に係る用役提供力の存在を無視した結果にほかならない。これに対して受けた役務に関連して、将来にわたって発現すると期待される効果を重視する立場からは、当該支出を資産に計上する操作が選択される。だがこのような配慮に加えて以下のような考え方も尊重されなければならない。

将来の期間に影響する特定の費用で、毎期経常的に生ずるものは、これをその期の費用に計上するのが妥当である。しかしながら臨時的に生じ、金額が相当額にのぼるものについては、次のような配慮がなされ

なければならない。

- ① 相当額にのぼる特定の費用を全額当期の費用に計上しても、経常利益にさほどの影響が及ばず、したがって経常利益が当期の企業業績を実態に即して適切に表示し、また配当財源である利益が確保されるときには、全額当期に費用化することが、計算経過項目である特定の費用の性格に照らして、妥当である。
- ② 特定の費用を全額当期に費用化した場合に、経常利益が著しく影響をうけ、その結果、経常利益が当期の企業業績を正しく表示しえないとともに、配当財源としての利益が確保されないときには、これを繰延経理するのが妥当である。

このようにして将来の期間に影響する特定の費用を全額当期に費用化するか、それとも繰延経理するかの判断にあたっては、経常利益が企業の経営成績を表す忠実な指標でありうるか、また配当財源が確保されるか否かについての考慮を欠かすことができない。これが繰延経理に現れた収益力の測定を重視する現代会計の特色である。

将来の期間に影響する特定の費用というものは、すでに述べたように、本来的に資産性を有しているが故に、繰延経理されるのではない。資産性の乏しい項目はできるだけ早く費用化するのが望ましいのであるが、企業の収益力の測定表示を重視し、企業利益をして企業業績を表す指標たらしめようとする目的との関連において、さらに配当財源確保に係らせて特定の費用の処理法を企業の裁量にゆだねようとする。そして特定の費用を繰延経理する場合に、その資産性を認めることによって、処理の妥当性についての一般的合意をえやすいように

する。注解・注15における特定の費用の定義づけは、まさにこのような配慮によるものと解される。したがって特定の費用についてはすべて繰延経理を行い、均等償却をしなければ、期間損益計算の適正化ははかれない等という形式論理は意味をもたないのである。

株主保護の立場に立つにせよ、債権者保護の立場に立つにせよ、①会計上の利益をして企業の経営成績を適正かつ忠実に表示しうる指標としようとする意図と、②たんなる計算上の経過項目であって、本来の意味での資産としての実態をもたない擬制資産項目はできる限り資産化しないか、経営成績の適正表示の上からやむをえず資産化するとしても、これをできるだけ早期に償却してしまわなければならないという意図は、等しく容認されうるものである^{註6)}。このようにして将来の期間に影響する特定の費用については、これを全額費用化するか、それとも繰延経理するかは企業の自主的判断にまかせるとともに、繰延経理しうる特定費用項目を債権者保護の立場から、前述の5項目に限定しているのである。

5. おわりに

以上繰延資産の会計が、戦後間もなく設定された企業会計原則を通じてわが国に導入され、日本経済の発展と深いかわりをもって、今日にいたっている状況を考察した。戦後間もなくの日本経済と日本企業は脆弱な体質をもち、貧しい中での懸命の努力により復興・成長を推し進めてきた。当時企業の創設、株式や社債の発行による資金の調達、新技術や製品の研究・開発のための活動は、経済復興、企業の再生と成長の上から不可欠のものであった。当時の日本企業は、すでに考察したように、将来の期間に影響する特定の費用については、一括費用化するか繰延経理するかは選択の余地を残す必要があった。このように企業会計は、インフラストラクチャーとして、企業活動と一体となって、経済復興や成長に貢献すべき使命をおっている。近い将来、国際会計基準を全面的に導入するか否かにかかわらず、戦後60余年にわたるわが国の企業会計の歩みをここで回顧し、取りまとめ、整理しておくことは、温故知新の知恵にならって、われわれの責務であると考えている。

(注記)

注1) SHM 会計原則は、繰延費用(deferred charges)と前払費用(prepaid expenses)の同質性と異質性に注目し、ともに貸借対照表に資産として計上されるが、両者を一括し、流動資産と区別して記載するのがよいと主張している。

Sanders ,Hatfield and Moore,
A Statement of Accounting Principles
1938, pp. 68-71.

黒澤清,『近代会计学』,春秋社,1964,
pp. 165-168.

注2) 財務諸表等規則によると、金融商品取引法の規定により提出される財務書類

の用語、様式及び作成方法はこの規則の定めるところによるものとし、この規則に定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする（同規則1条1項）としている。この規定より、同規則は広義の一般に認められた会計基準に相当するものとみてよいとおもわれる。また企業会計審議会により公表された企業会計基準は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当する（同規則1条2項）。さらに金融庁長官が、法の規定により提出される財務諸表に関する特定の事項について、その作成方法の基準として特に公表したものがある場合には、その基準は財務諸表等規則の規定に準ずるものとして、

一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に優先して適用される（同規則1条3項）

注3) 野村健太郎, 『現代財務会計』, 税務経理協会, 2008, pp. 89-93.

注4) 伊東俊太郎編, 『現代科学思想事典』, 講談社現代新書, 1971, pp. 274-276.

山崎正一・市川浩編, 『現代哲学事典』, 講談社現代新書, 1970, pp. 122-125, 400-401.

注5) 参照 拙著, 『改訂企業会計の論理』, 国元書房, 1985, pp. 103-105.

注6) 参照 拙著, 『最新財務諸表論』, ビジネス教育出版社, 2004, pp. 216-222.