

連続意見書第五

繰延資産について

(昭和37.8)

第一 企業会計原則と繰延資産

一 企業会計原則における繰延資産

貸借対照表原則の二によれば、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となっている。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四の(一)のCによって、次のように説明されている。

「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た引き当て、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。

前払費用で一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、企業会計原則注解の十五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、前払費用で一年以内に費用として計上されることとなるものは流動資産に属し、また、一年をこえて損益計算に關係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、各事業年度に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關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。

二 繰延資産と損益計算

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な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、前に述べたように、すでに支出は完了したが、いまだ当期中の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。

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。

(二) 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、次期以降の損益に關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。

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なう必要がある。その期間は、支出又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なわれるのである。したがって、繰延資産について特別な事由が生じた場合、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。

三 繰延資産の内容

イ 創業費

ここに創業費とは、株式会社の法律上の成立までの間に支出された設立費、および成立後営業の開始までの間に支出された開業費をいう。

創業費は、会社の創業に関連するものであるから、その金額は、開業後の営業活動が負担すべき費用として処理すべきものと考えられる。もちろん、企業の営業活動は無限に続くものと想定することができるが、創業費を配分すべき期間は、最大限五年間と認定し、したがって、その金額をこの期間中に償却すべき繰延資産とすることが適当である。設立費の主要なものには、定款・諸規則作成の費用、株式募集その他のための広告費、株式申込証・目論見書・株券等の印刷費・創立事務所の賃借料、設立事務のために使用する使用人の給料手当、金融機関の取扱手数料、証券会社の取扱手数料、創立総会のための費用、その他会社設立事務に関する必要な費用で会社の負担に属する金額、および、発起人が受ける報酬で定款に記載して裁判所又は創立総会の承認を受けた金額、ならびに、設立登記の登録税がある。一方、開業費は、会社の設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、この中には、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。

商法一六八条第一項第七号の規定によれば、会社の負担に帰すべき設立費用と発起人が受けるべき報酬の額は、これを定款に記載しなければならないとされている。したがって、これらと設立登記のための税額とを加えた設立費の内容と金額は、きわめて明確に確定することができる。

これに対し、開業費は、すでに会計単位としての会社が成立してから営業を開始するときまでの支出である。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、これに含まれ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。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。その第一は、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、その第二は、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、最大限五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。

ロ 社債発行割引料

社債を券面額以下の価額で発行した場合、券面額と発行価額との差額を社債発行割引料という。社債の割引発行は、社債の応募者利回りが市場の平均利子率より低い場合、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な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、その全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。

繰延経理された社債発行割引料は、社債発行から社債償還に至るまでの期間内に、償却されなければならない。しかし、社債発行割引料は、割引発行された社債にかかわるものであるから、その社債の一部が、予定された償還期日前の繰上償還、もしくは借替などによって減少するときには、割引発行した社債総額に対する減少額の割合に従って、社債発行割引料を償却する必要がある。

このような特殊の場合を除けば、社債発行割引料は、社債発行から社債償還に至るまでに期間内に、時間の経過を基準として、毎期の損益計算の費用として計上されるよう、その償却を継続的に行なっていくことが必要である。

ハ 社債発行費

社債の発行に当たり直接に支出した金額、たとえば、募集広告費、金融機関の取扱手数料、証券会社の取扱手数料、社債申込証・目論見書・社債券等の印刷費、社債登録税等は、この発行にかかわる社債の償還期間にわたる費用として、毎期均等額を配分することが合理的である。すなわち、社債発行費は、繰延資産として取り扱われなければならない。

ニ 株式発行費

会社が創立されたのち、新たに株式を発行する場合、それに直接支出した金額、たとえば、募集広告費、金融機関の取扱手数料、証券会社の取扱手数料、株式申込証・目論見書・株券等の印刷費、変更登記のための登録税等を、株式発行の行なわれた期間にかかわる損益計算の費用として計上することは適当ではない。ただし、株式発行の効果は、たんに、発行した期間のみでなく、将来にも及ぶからである。かくして、株式発行費は、繰延経理の対象となるのであるが、繰延期間は三年程度が適当であろう。この期間は客観的な根拠に基づいて定められるものではないが、一たん、繰延期間を決定すれば、毎決算期ごとに均等額を償却していくことによって、毎期の損益計算の正常性が保証されることとなる。

ホ 開発費

ここに開発費とは、現に営業活動を行なっている企業が、新技術の採用、新資源の開発、新市場の開拓等の目的をもって支出した金額、ならびに、現に採用している経営組織の改善を行なうために支出した金額等をいう。したがって、開発費には、経常費的な性格をもつものは含まれない。ただし、企業が現に採用している技術、および、現に保有している市場とくに販売市場に関係しない支出額は、支出の期以降の販売収益に貢献するものであり、また、現に採用している経営組織の改善のための支出額は、もっぱら、将来に至ってその効果が発現すると予想されるので、毎期の収益に対応させるべき毎期の費用とは区別されるからである。

開発費は、ある特定の目的にかかわる支出額であるから、それらの具体的内容は、きわめて多様である。たとえば、新技術の採用のために支出した金額には、技術導入費、特許権使用に関する頭金等が含まれ、新資源の開発のための支出額に

は、鉱山業における新鉱道の開さくに要した金額等、また、新市場の開拓のための支出額には、広告宣伝費、市場調査費等が含まれる。開発費の償却は、支出が行なわれた期間の末から開始し、五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る。

へ 試験研究費

ここに試験研究費とは、現に営業活動を営んでいる企業が、新製品の試験的製作、あるいは新技術の研究等のため特別に支出した金額をいう。したがって、この試験研究費には、企業が現に生産している製品又は採用している技術の改良等の目的で、継続的に行なわれる試験研究のための支出は含まれない。試験研究費を構成する支出は、開発費の場合と同じく、きわめて多様である。ただし、試験研究のため特別に設計した設備で、研究終了後、使用しうるとさ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。試験研究費は、当期中の収益とは関係有しないので、繰延経理の対象となる。その償却開始の時期は、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、五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る。試験研究が成功したときでも、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。ただし、試験研究費を一定の期間にわたって定期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。

ト その他の繰延資産

ある支出額を繰延経理したとき、その金額、もしくはその金額から償却額を控除した金額を貸借対照表に記載するときには、その内容を示す科目をもって繰延勘定の区分に掲記しなければならない。これを仮払金あるいは未決算勘定として流動資産の部に掲記することは、企業の財政状態に関する真実の報告をなしたことにほならない。このような繰延資産としては、通常、家屋等の賃借にかかわる権利金および立退料、公共的施設等の施設のための支出、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等をあげることができるが、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も、繰延経理されることがある。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。

四 特殊な繰延資産

商法第二九一条第一項は、株式会社の目的とする事業の性質により、会社成立後二年以上、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事を認め、もって、株式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。いずれの見解によっても、建設利息は繰延経理の対象となる。すなわち、建設利息として配当された金額は、一年につき資本の総額の百分の六以上の利益配当を行なったとき、その超過額と同額以上の金額を、各事業年度の利益をもって償却することを要するとされているので、全額が償却されるまで繰延経理されるのである。この場合、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。

第二 商法と繰延資産

現行商法は、次の四つの金額に限って、いわゆる繰延経理を行なうことを認め、繰延経理の対象とされた金額を、貸借対照表の資産の部に掲記するものとしている。

- 1 設立費—会社の負担に属すべき設立費用、および発起人が受くべき報酬の額、ならびに設立登記のための税額(第二八六条)
- 2 新株発行費—新株の発行のために必要な費用(第二八六条ノ二)
- 3 社債発行差額—社債権者に償還すべき金額の総額が社債の発行によって得た実額を超過する金額(第二八七条)
- 4 建設利息—会社成立後二年以上、会社の目的たる営業の全部を開業できないと認められるとき、開業前一定期間内に株主に支払った利息の額(第二九一条)

企業会計原則の立場からすれば、現行商法における繰延資産の諸規定に関し、少なくとも、次の諸点につき改正することが必要である。

- (1) 開業費の繰延経理を認めること。
- (2) 社債発行費の繰延経理を認めること。
- (3) 開発費と試験研究費につき、繰延経理を認めること。

第三 税法と繰延資産

法人税法施行規則(以下「施行規則」という。)第二十一条の八によれば、法人が支出した費用で、その支出の効果が当該支出の日以降一年以上に及ぶものは、これを繰延費用とよび、繰延費用についてなした償却額は、当該繰延費用の効果の及ぶ期間を基礎として計算される償却限度額以内の金額に限って、各事業年度の所得計算上、損金に算入することとなっている。しかしながら、繰延費用の償却額を損金に算入するに当たっては、次の三つの場合が区別されている。

1 法人の計算に従って損金算入が認められているもの（施行規則第二十一条の九第一項）。

- (1) 創業費—法人の設立のための支出で当該法人の負担に帰すべきもの
- (2) 建設利息—商法第二九一条の規定により株主に配当した利息
- (3) 株式発行費—資本の増加に伴う株式の発行のために支出した費用
- (4) 社債発行費—社債の発行のために支出した費用

2 支出時に全部又は一部の金額を損益に算入するか、もしくは、一部又は全部の金額を繰り延べて五年間で償却するかのいずれかを選択できるもの（施行規則第二十一条の九第二項および第三項）。

- (1) 開業費—法人の設立後営業を開始するまでの間の開業準備のために特別に支出した費用
- (2) 開発費—製品の販路拡張のための広告宣伝費及び接待費その他営業を開始した後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
- (3) 試験研究費—製品の試作費、製法の研究費その他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した費用

3 支出後一定期間に償却しなければならないもの〔個別通達昭三四直法一一五〇（以下「通達」という。）一二五等〕。

(1) 公共的施設等の施設に当たり支出した費用—その種類に応じ、当該施設等の耐用年数の十分の七もしくは十分の四に相当する年数又は三年を償却期間とする。

(2) 共同的施設等の施設に当たり支出した費用—その種類に応じ、当該施設の耐用年数の十分の七に相当する年数もしくは五年又は三年を償却期間とする。

(3) 自己の便益に供するための病床等の施設に当たり支出した費用—その種類に応じ、当該病棟の耐用年数の十分の七に相当する年数又は五年を償却期間とする。

(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—広告宣伝の用に供する固定資産の耐用年数の十分の七に相当する年数を償却期間とする。

(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—その種類に応じ、賃借建物の耐用年数もしくは賃借後の見積残存耐用年数の十分の七に相当する年数又は五年を償却期間とする。

(6) バス路線開設等の免許出願に当り付けられた条件を達成するために支出した費用—十年を償却期間とする。

(7) 社債発行差金—社債の発行日から償還日までの期間を償却期間とする。

(8) ノーハウの設定契約に際して支出した頭金の費用—五年を償却期間とする。

(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—三年を償却期間とする。

(10) 炉体温しやに要した費用—最近に行なわれた炉体の改築の直前の改築の完了日から最近に行なわれた炉体の改築の完了の日の前日までの期間を償却期間とする。

わが法人税法は、繰延費用とその償却につき、通達によってきわめて詳細に規定しているのであるが、施行規則第二十一条の九および通達一二五にかかげる十七の項目は、通達一二五の文言によれば、繰延費用の例示にほかならない。また、通達一二六は、繰延費用の効果の及ぶ期間は、規則と通達に別段の定めのあるもののほかは、固定資産等に化体する繰延費用については、おおむね当該固定資産の耐用年数を、また、一定の契約をするに当り支出した繰延費用については、おおむね当該契約期間を、それぞれ、基礎として適正に見積るものとするを述べている。

本来、繰延費用とすべき支出額およびその償却期間は、税務当局の承認を前提として、法人が自主的に判断して決定すべきものであるが、わが法人税法の最近の傾向としては、通達による別段の定めによって、繰延費用の内容と償却期間を一律に規定することが指摘される。換言すれば、特定の支出の繰延経理とその償却に関する原則的な立場は、次第に変化しつつあるのである。

たしかに、ある支出を繰延経理すべき場合は、現実問題としてきわめて多様であり、そのため、損金算入の限度を明確にすべき法人税法の立場からは、画一的な取扱いを行なう必要が大きいと解される。しかし、法人税法による規則としては、繰延経理および繰延額の償却期間について、法人に一応の基準を示し、この範囲内で、法人が自主的にこれを決定しうることを、さらに明確にすることが望ましい。