

## 繰延資産と当期利益について

柴山 正

### A Study of Deferred Assets and Net Income

Tadashi SHIBAYAMA

#### I. はじめに

商法における繰延資産は、限定列举であり、かつ、資産に計上するか否かは、企業の任意である。従って、ほとんどの企業が繰延資産として計上せず、当期の費用として処理している。もちろん、法律で資産として計上してもいいし、発生期の費用として処理することも認められているので粉飾ではない。

粉飾とは、企業の経営成績と財政状態を、故意に歪曲することである。普通、粉飾は、当期利益の「過大表示」を意味するが、「過小表示」も粉飾に変わりはない。繰延資産としての「計上」や「償却」が、企業の自由裁量に任せられており、利益操作の手段とされる面があることも事実である。

繰延資産の計上や一括費用処理は、果して、利害関係者に対して「真実な会計情報を提供している」と言えるのであろうか。会計理論の側面からすると、この費用繰延への処理を、「法人優遇措置」とするのは、余りにも問題が多すぎる。

この繰延資産と利益操作(調整)との関係について検討する。

#### II. 繰延資産の意義

繰延資産の意義は、次のとおりである。

- ①企業会計原則—第一貸借対照表原則 1 D —— 「将来の期間に影響する特定の費用は、次期以降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」
- ②企業会計原則注解—注15— 「将来の期間に影響する特定の費用とは、すでに代価の支払い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。

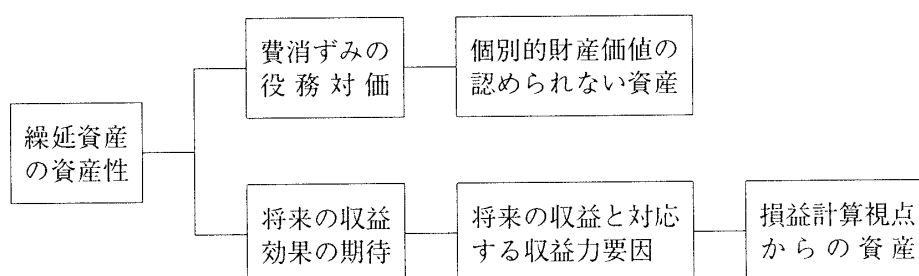
これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上、繰延資産として計上することができる。<sup>1)</sup>

将来の期間に影響する特定の費用＝繰延資産は、「その効果が将来にわたって発現するものと期待される」から、通常の費用と異なる。また「その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため」とは、費用を繰延べることである。繰延べるためには、貸借対照表上の資産に計上しなければならない。

繰延資産は、「資産」とはいえ、本来、「費用」であるが、他の資産と同様、取得原価⇒資産

ではある。しかし繰延資産自体は、他の資産と違い、処分価値はないが、将来の効果(収益)獲得に役立ち、また将来の費用となるものは、費用収益対応の原則<sup>2)</sup>および費用配分の原則<sup>3)</sup>により資産に計上される。しかし、繰延資産は、換金価値もなく、法律上の権利でもなく、実体のない資産、まさに「擬制資産」である。そこで、商法は、会社財産と債権者保護の観点から、繰延資産を8科目に限定し、各資産ごとに償却期間を定め、各決算期において均等額以上の償却あるいは全額一時償却を認め、更に配当制限を設けている。

図表1 繰延資産の資産性



出典：寫村剛雄「会計原則学習ハンドブック」中央出版社 平成5年 p.243

### Ⅲ. 長期前払費用との相違点

企業会計原則注解15の「これに対応する役務の提供を受けた」のが、繰延資産であり、「役務の提供を受けていない」のが、長期前払費用である。繰延資産は、他人に譲渡できないが、長期前払費用は譲渡できる。

図表2 繰延勘定

1	種類	繰延勘定	長期前払費用
2	性質	役務提供請求権なし 譲渡価値なし 役務費消	同左あり 〃 役務未費消
3	対応	収益不明確	期間明確
4	計上	任意	強制
5	償却	短期償却	期間配分
6	立場	保守主義	発生主義
7	記載	繰延資産	投資等
8	同質性	費用性資産 役務対価支払済	

### Ⅲ. 繰延資産の種類

商法は、繰延資産として「創立費・開業費・試験研究費・開発費・新株発行費・社債発行費・社債発行差金・建設利息」を限定列挙<sup>4)</sup>している。財務諸表原則も同様であるが、法人税法<sup>5)</sup>や企業会計原則は、その範囲が広い。

以下、商法の繰延資産について検討する。

(1) 創立費

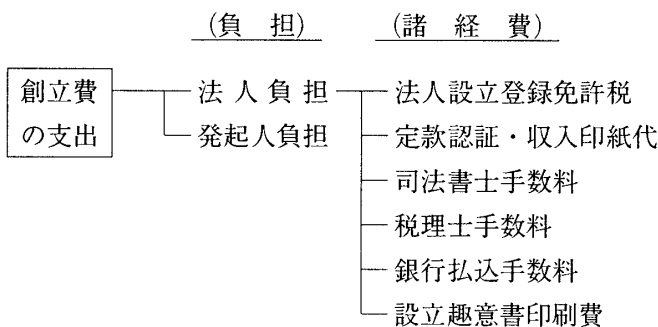
商法第286条「第168条第1項第7号及び第8号(=発起人が受クベキ報酬の額・会社ノ負担ニ帰スベキ設立費用)ノ規定に依リ支出シタル金額、同号但書ノ手数料及報酬トシテ支出シタル金額並ニ設立登記ノ為ニ支出シタル税額ハ之ヲ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得、此ノ場合ニ於テハ会社設立後、若シ開業前ニ利息ヲ配当スベキコトヲ定メタルトキハ其ノ配当ヲ止メタル後5年内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」

財務諸表規則取扱要領第98「創立費とは、会社の負担に帰すべき設立費用例えば、定款及び諸規則作成のための費用、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、設立事務に使用する使用人の手当給料等、金融機関の取扱手数料、証券会社の取扱手数料、創立総会に関する費用その他会社設立事務に関する必要な費用、発起人が受ける報酬で定款に記載している創立総会の承認を受けた金額並びに設立登記の登録税等をいう。」

会社設立までに要した諸費用の全額である創立費は、発生主義の原則によって認識しなければならない。この創立費は、会社設立のための費用であり、その費消効果は、会社が存続する限り続くものと考えられる。この考えによるとその償却は不必要である。しかし、会社が永久的に存続するとは限らないし、その

効果の期間も不明確であり、擬制資産であることから、できるだけ早く償却することが健全性の原則からも要請される。従って、商法は、会社の負担に帰すべき設立費用を資産計上した場合には、会社設立後あるいは建設利息の配当を止めた後、5年以内に毎決算期に均等額以上の償却<sup>6)</sup>をするように規定している。

図表3. 創立費の範囲



出典：山本清次「繰延資産」中央経済社 平成6年 p.51

繰延資産として貸借対照表上に「計上するか否か」は、「会社の任意である」が、計上した場合は、規定どおり償却しなければならない(以下同じ)。

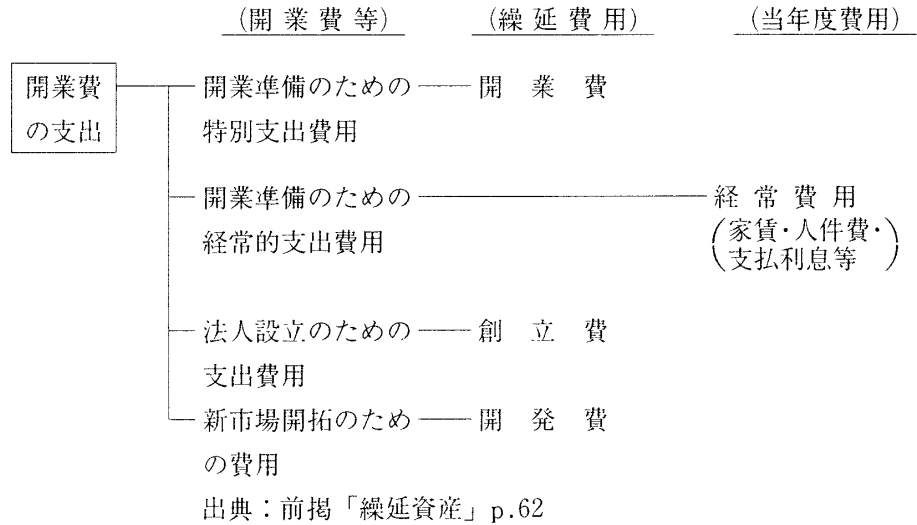
(2) 開業費

商法第286ノ2(開業準備費)「開業準備ノ為ニ支出シタル金額ハ之ヲ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得此ノ場合ニ於テハ開業後5年内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」

財務諸表規則取扱要領第99「開業費とは、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、支払利子、使用人の給料、保険料、電気・ガス・水道料等で会社設立後営業開始までに支出した開業準備のための費用をいう」

会社設立から営業を開始するまでに特別に要した諸費用の全額である開業費の費消効果は、その支出があった年度だけでなく、将来にわたって影響すると思われる。つまり創立費と同様、債権者保護の立場から、できるだけ早く償却することが望まれる。従って、商法は、開業準備のために支出した金額を資産計上した場合には、開業後5年以内に、毎決算期に均等額以上の償却<sup>7)</sup>するように規定している。

図表4. 開業費の範囲



開業費は配当制限の対象科目である。

(3) 試験研究費

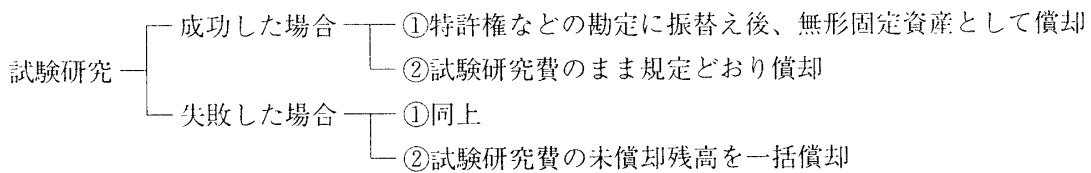
商法第286条ノ3「左ノ目的ノ為ニ特別ニ支出シタル金額ハ之ヲ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得此ノ場合ニ於テハ其ノ支出ノ後5ケ年内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス。

1. 新製品又ハ新技術ノ研究」

財務諸表規則取扱要領第104「試験研究費とは、新製品又は新技術発見のために行う試験研究のため特別に支出した費用をいい、企業が現に生産している製品又は採用している製造技術の改良のため常時行う試験研究のための費用を含まないものとする」

新製品又は新技術の研究のために特別に支出した費用の全額である試験研究費の費消効果は、その年度だけでなく、将来に影響すると考えられるので、前述の費用と同様に会計処理することができる。

商法は、この費用を資産に計上した場合は、支出後5年以内に、毎決算期において均等額以上の償却<sup>8)</sup>をするように規定している。



なお試験研究費にも配当制限の規定がある。

図表5 試験研究費の範囲

対象となるもの	対象とならないもの(収入金は費用控除(・印))
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 基礎・応用・工業化・新規製品試験研究費</li> <li>○ 委託試験研究費</li> <li>○ 試験研究のために要する原材料費, 人件費, 経費</li> <li>○ 人件費は専門的知識をもってその試験研究の業務にもっぱら従事する者に係るものに限る(措通42の4-1)。</li> <li>○ 各種法律に定められた基準により試課される費用</li> <li>○ 研究所設備減価償却費</li> <li>○ 基盤技術開発研究用資産減価償却費</li> <li>○ 試験研究の継続過程において通常行われる取替更新の額(措通42の4-2・3)。</li> <li>○ 繰延資産計上試験研究費償却額</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ たんに経営組織改善のための研究費</li> <li>○ 販売技術の改良のための研究費</li> <li>○ 事務職員等の間接人件費, 経費(措通42の4-1)。</li> <li>○ 研究所設備の建設費</li> <li>○ 災害, 研究項目の廃止等に基づき臨時的・偶発的に発生する費用(措通42の4-2・3)。</li> </ul> <p>〈支払いを受けるもの〉(控除)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 試験研究国庫補助金収入金</li> <li>・ 国庫補助金特別勘定益金算入額</li> <li>・ 新技術開発事業団より返済義務の免除を受けた開発費の額から引渡物件の帳簿価額を控除した金額</li> <li>・ 委託研究費収入金(措通42の4-5)。</li> </ul>

出典：前掲「繰延資産」 pp.81～82

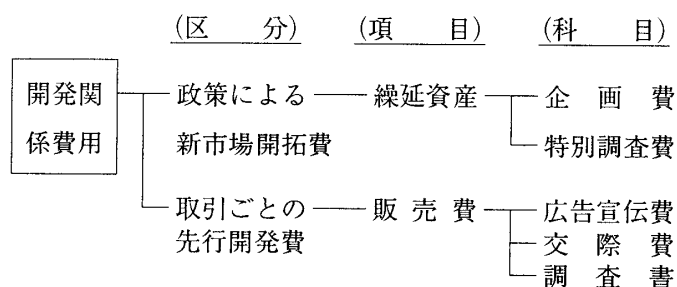
(4) 開発費

商法第286条ノ3「左ノ目的ノ為ニ特別ニ支出シタル金額ハ之ヲ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得此ノ場合ニ於テハ其ノ支出ノ後5ケ年内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス。

2. 新技術又ハ新経営組織ノ採用
3. 資源ノ開発
4. 市場ノ開拓

財務諸表規則取扱要領第103「開発費とは、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った場合等の費用をいう。ただし、経費の性格をもつものを含まないものとする」

図表6 開発費の範囲



出典：前掲「繰延資産」 p.72

開発費も、その費消効果が支出年度以降に及び特別に支出した費用であるが、その効果は不確実であるから早期償却が望まれる。前述の費用と同様、商法は、支出後5年以内に毎決算期において均等額以上の償却<sup>9)</sup>をするように規定している。

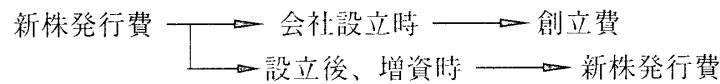
なお開発費も配当制限の規定がある。

(5) 新株発行費

商法第286条ノ4「新株ヲ発行シタルトキハ其ノ発行ノ為ニ必要ナル費用ノ額ハ之ヲ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得此ノ場合に於テハ新株発行ノ後3年内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」

財務諸表規則取扱要領第100「新株発行費とは、株式募集のための広告費、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、変更登記の登録税、その他株発行のための直接支出した費用をいう」

新株発行費は、会社設立後、増資のために株式を発行したときの直接的な費用である。ただし会社設立時の株式発行のための費用である創立費とは区別しなければならない。この新株発行費は、償還期限のない無期限の資産調達に要した費用である。これも支出効果が次年度以降にも及ぶと考えられるので、繰延処理することができる。



この新株発行費も債権者保護の観点から、早期償却しなければならない。そこで商法は、この費用を資産計上した場合には、新株発行後3年以内に毎決算期に均等額以上の償却<sup>10)</sup>をするように限定している。

(6) 社債発行費

商法第186条ノ15「社債ヲ発行シタルトキハ其ノ発行ノ為ニ必要ナル費用ノ額ハ之ヲ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得此ノ場合ニ毎決算期ニ於テハ社債発行ノ後3年内ニ、若シ3年内ニ社債償還ノ期限ガ到来スルトキハ其ノ期限内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」

財務諸表規則取扱要領第101「社債発行費とは、社債募集のための広告費、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、社債の登記の登録税その他社債発行のための直接支出した費用をいう」

社債発行費とは、社債を発行するために直接支出した費用である。この費用は、償還期限のある資金の調達に必要な費用である。社債発行費も支出効果が次年度以降にも及ぶので繰延処理することができる。

これも新株発行費と同様に、債権者保護の観点から早期償却をしなければならない。そこで商法は、この費用を資産に計上した場合には、社債発行後、3年以内に毎決算期に均等額以上の償却<sup>11)</sup>をするように規定している。

(7) 社債発行差金

商法第287条「社債権者ニ償還スベキ金額ノ総額ガ社債ノ募集ニ依リテ得タル実額ヲ超ユルトキハ其ノ差額ハ之ヲ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得此ノ場合に於テハ社債償還ノ期限内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」

財務諸表規則取扱要領第102「社債発行差金とは、社債権者に償還すべき金額の総額が社債の募集によって得た実額を越える場合における当該差額をいう」

社債発行差金は、社債額面総額と発行価額総額の差額である。これも繰延処理することができる。

商法は、この差額を資産計上した場合には、社債の償還期限内に毎決算期に均等額以上の償

却<sup>12)</sup>をするように規定している。

なお社債発行差金については、「前払利息説」や「評価勘定説」がある。

(8) 建設利息

商法第291条「① 会社ノ目的タル事業ノ性質ニ依リ会社ノ成立後2年以上其ノ営業全部ノ開業ヲ為スコト能ハザルモノト認ムルトキハ会社ハ定款ヲ以テ一定ノ株式ニ付其ノ開業前一定ノ期間内一定ノ利息ヲ株式ニ配当スベキ旨ヲ定ムルコトヲ要ス

② 前項ノ定款ノ規定又ハ其ノ変更ハ裁判所ノ認可ヲ得ルコトヲ要ス

③ 第1項ノ期間内ニ発行スル株式ニシテ利息ノ配当ヲ為スモノノ発行価額ハ同項ニ定ムル利息ノ年額ノ20倍ヲ下ルコトヲ得ズ

④ 第1項ノ規定ニ依リテ配当シタル金額ハ之ヲ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得此ノ場合ニ於テハ1年ニ付資本ノ総額ノ100分ノ6ヲ越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」

建設利息とは、会社の成立後2年以上、営業の全部が開業できない場合でも、定款に定め、裁判所の認可を得れば株主に配当することができること、すなわち開業前に支払われる配当である。しかし、他の繰延資産と異なり費用の性格はないけれども、「利益なければ配当なし」の例外として、資金調達の一環として認められた特殊な繰延資産である。

この配当を資産に計上した場合、商法は、他の繰延資産と違い、償却期間ではなく、1年につき資本総額の6%を超える利益を配当するごとに、その超過額と同額以上の金額を償却することを規定している。

この建設利息の考え方には、次のようなものがある(図表7参照)。

図表7 建設利息の性格

考 え 方	主 張	反 論
(イ)配当前払説	株主に対する配当の前払いと考える。	利益がないのに配当ができるとは考えられない。
(ロ)利息支払説	株主に最低の利息を支払ったものとする。	株主は債権者ではないので利息を支払うとは考えられない。
(ハ)資本的支出説	建設中の固定資産に対する資本的支出と考える。	固定資産取得に関する付随費用とは考えられない。
(ニ)資本払戻説	株主に対して資本の払戻をしたものとする。	法的な減資手続を経ないものを減資とは考えられない。
(ホ)損 失 説	(イ)～(ニ)のいずれでもないから損失と考える。	損失とする論拠がうすい。

出典：木内佳市監修「図解・要点財務諸表論」同文館 昭和52年 p.99

図表8 繰延資産の概要

	内容区分	科 目	効果期間	償 却	表 示	備 考
資産性 (有)	創業関係	創 立 費	長期で不確定	5年内	営業外費用	
		開 業 費	〃	〃	〃	配当制限
	資金調達	新株発行費	〃	3年内	〃	
		社債発行費	確 定	〃	〃	
	研究開発	開 発 費	数期間で不確定	5年内	営業外費用 販売費・一般管理費	配当制限
試験研究費		〃	〃	〃	配当制限 権利振替説 償却継続説	
資産性 (無)	資金調達	社債発行差金	確 定	社債期限内	営業外費用	長期前払利息説 評価勘定説
	その他	建 設 利 息	数期間で不確定	年6%超配当	営業外費用 利益処分	図表7参照

注) 1. 商法による資産計上は「任意」である。  
2. 未償却残高は「任意償却」できる。

#### IV. 繰延資産の実際

繰延資産の意義・概要は、前述のとおりである。繰延資産は、「企業が任意に計上できる」資産であり、利益調整・粉飾の手段として利用される場合が多い。

平成7年度の決算公告(3月31日決算)により、「繰延資産と利益」の関係について検討する。決算公告のみで不明なところは、有価証券報告書で補ない、繰延資産のうちで、社債発行差金について考察する。その理由は、①同資料で社債残高が、貸借対照表の負債の部に計上されていること。②社債を発行すると、発行に伴う費用が、必ず必要であること。にもかかわらず、社債発行差金や社債発行費が、資産計上されていないからである。

<事例：社債発行差金・社債発行費>

日本経済新聞(1995年6月30日付)の決算公告特集によると、貸借対照表に1,000億円以上の「社債」を計上しているにもかかわらず、社債発行差金や社債発行費は見当たらない。



図表9 企業別社債計上額（単位：億円）

企業名	金額	企業名	金額	企業名	金額
大成建設	1,400	東芝	3,861	全日本空輸	2,632
鹿島建設	2,500	富士通	4,846	北海道電力	3,636
熊谷組	1,300	三菱電機	1,151	東北電力	11,862
東レ	1,244	松下電器産業	3,252	東京電力	44,824
三井東圧化学	1,318	日本電装	1,521	中部電力	19,481
三菱化学	2,833	日産自動車	4,405	北陸電力	4,709
大日本インキ化学	1,372	三菱自動車工業	1,000	関西電力	15,611
日本石油	1,000	マツダ	1,758	中国電力	8,582
新日本製鉄	2,800	三井不動産	5,278	四国電力	3,599
川崎製鉄	3,493	三菱地所	6,969	九州電力	11,214
NKK	3,655	東武鉄道	1,332	大阪ガス	2,439
住友電気工業	1,397	JR東日本	7,916		
日立製作所	4,022	名古屋鉄道	1,061	計	¥201,273

出典：日本経済新聞(1995.6.30)公告特集より作成

注①証券コード番号順 ②沖縄電力は、社債0円

図表10 繰延資産の計上の有無

	1992	1991	1990
A. 計上しているもの	49	46	49
B. 計上していないもの	251	254	251
合計	300	300	300

出典：井上齊藤英和監査法人編「会社の決算と開示」  
中央経済社 1993年

図表9で明らかのように、全電力会社とも繰延資産を計上していない。これを中部電力の有価証券報告書総覧によると、重要な会計方針の「繰延資産の処理方法」に、「社債発行費は支出時に全額償却、社債発行差金は、発生時に全額償却している」と記載されている。他の電力会社も同じような表記をしている。

また、新日本製鉄の有価証券報告書総覧によると、「新規事業分野においては、新素材事業におけるシリコンウェーハの大口径量産化技術への対応、エレクトロニクス・情報通信事業におけるシステムソリューション技術の確立と商品化推進、LSI事業における既存製品の製造技術向上及び16メガDRAM等のデバイス技術の開発に積極的に取り組んでいる。

なお、テーマの重点化に伴い、研究要員・費用について大幅に見直しを図った結果、当期の研究開発費は、674億円となった」とあり、損益計算書の販売費及び一般管理費に試験研究費17,110百万円を計上している。新日鉄の場合も、重要な会計方針に「試験研究費及び開発費については、支出時に全額費用として処理している」とある。

このことは、図表11にあるように「支払時に全額費用化」が、増加していることでも明らかである。

図表11 繰延資産の処理方法

	1986	1987	1988	1989
調査対象会社数	434社	469社	500社	500社
該当会社数	171社	198社	235社	266社
① 均等償却	65社(90件)	75社(104件)	75社(100件)	70社(94件)
② 均等額以上の任意償却	10(10)	11(12)	9(10)	10(12)
③ 支払時に全額費用化	109(123)	126(152)	167(193)	205(237)

出典：前掲「会社の決算と開示」

繰延資産8科目のうち、「社債発行費・社債発行差金」のみを取り上げても明らかなように「繰延資産を計上しない方法」により処理している。このことが経常利益や当期利益に影響を与えるのは当然である。

図表12 T株式会社の決算公告

貸借対照表の要旨

損益計算書の要旨

(平成7年3月31日現在)

(平成6年4月1日から  
平成7年3月31日まで)

(単位：百万円)

(単位：百万円)

科 目	金 額	科 目	金 額	科 目	金 額
(資産の部)		(負債の部)		営 業 収 益	186,312
流 動 資 産	112,247	流 動 負 債	84,158	営 業 費 用	180,458
現 金 ・ 預 金	12,634	支 払 手 形	8,150	営 業 利 益	5,853
受 取 手 形	12,004	買 掛 金	30,848	営 業 外 収 益	4,806
売 掛 金	49,420	短 期 借 入 金	34,763	営 業 外 費 用	7,682
有 価 証 券	17,290	そ の 他	10,386	経 常 利 益	2,977
棚 卸 資 産	13,147	固 定 負 債	63,065	特 別 利 益	353
そ の 他	8,215	社 債	33,973	特 別 損 失	2,006
貸 倒 引 当 金	△466	長 期 借 入 金	20,556	税 引 前 当 期 利 益	1,324
固 定 資 産	92,814	退 職 給 与 引 当 金	8,303	法 人 税 及 び 住 民 税	165
有 形 固 定 資 産	46,338	そ の 他	232	長 期 納 税 引 当 金 取 崩 額	225
建 物	11,870	負 債 合 計	147,224	当 期 利 益	1,384
機 械 装 置	17,139	(資本の部)		前 期 繰 越 損 失	1,262
土 地	9,469	資 本 金	23,974	当 期 未 処 分 利 益	121
そ の 他	7,859	法 定 準 備 金	24,217		
無 形 固 定 資 産	851	剰 余 金	9,919	(注) 1. 有 形 固 定 資 産 の 減 価 償 却	
投 資	45,623	任 意 積 立 金	9,797	累 計 額 96,743百万円	
投 資 有 価 証 券	3,644	当 期 未 処 分 利 益	121	2. 1株 当 り 当 期 利 益 6円62	
子 会 社 株 式	21,650	(うち 当 期 利 益)	(1,384)	銭	
長 期 貸 付 金	18,821	資 本 合 計	58,111		
そ の 他	4,282	負 債 及 び 資 本 合 計	205,336		
子 会 社 株 式 評 価 引 当 金	△1,407				
貸 倒 引 当 金	△1,367				
繰 延 資 産	275				
資 産 合 計	205,336				

出典：日本経済新聞「決算公告」特集 1995年6月30日

図表12のT株式会社が繰延資産275百万円を計上せず、任意一括処理し、特別損失に計上したとすれば、当期利益は、1,109百万円となり、当期末処分利益121百万円は、「当期末処理損失154百万円となる。繰延資産を計上すれば黒字会社となり、費用処理をすれば、赤字会社になる。法律で認められた節税方法＝利益調整(＝利益操作)にはかならない。このことは、次の償却方法の変更にもあてはまる。

<事例：償却方法の変更>

前述の図表11に示すとおり、繰延資産を計上しない方法を採用する会社が多い。ただ会社は利益が見込まれる場合には、支払時に全額費用化する方法を採用し、逆に利益が見込まれない場合は、繰延資産として計上する方法により、会計処理し、利益調整(利益操作)することも考えられる。この利益調整は、償却方法を変更することによっても可能である。

繰延資産の処理方法には、①全額一括費用処理、②均等償却処理、③任意償却処理がある。もちろん、①の方法によると、繰延資産は計上されず、重要な会計方針に全額一括費用処理の注記がある。②の場合には、前期までは繰延資産が計上されるが、当期が償却期間の最終年度であれば計上されず注記される。③の場合も同様であるが、この処理方法は、継続性の変更になる。この継続性の変更によって、費用と利益の額がどれだけ増減したかを、有価証券報告書総覧により示すと次のようになる。

X社「社債発行費及び新株発行費 支出時に全額費用として処理しています。なお従来、社債発行費及び新株発行費は、繰延資産に計上し、商法の規定に基づき每期均等額を償却したが、財務体質のより一層の健全化を図るため、当期から支出時に全額費用処理する方法に変更しました。

この変更により、従来の方法によった場合に比べ、経常利益及び税引前当期純利益は、3,535百万円少なく表示されています。」

Y社「新株発行費及び社債発行費は、従来支出時に全額費用として処理しておりましたが、資金調達の大規模化・多様化に伴い、これら費用も増大し、支出の効果が翌期以降にも及ぶため、当期より全額繰延資産に計上し、3年間で均等償却することに変更いたしました。

この変更により従来の方法によった場合に比べ、営業外費用は、1,555百万円減少し当期の経常利益は同額増額しております。」

Z社「社債発行費 第35期においては、支出時に全額費用として処理していましたが、当期は発行額が増加したこと及び社債発行費の支出の効果が翌期以降に及ぶことを勘案し、商法の規定する最長期間(3年間)にわたり均等償却することとしました。なお支出時に全額費用として処理する方法に比べ、経常利益及び税引前当期純利益は、それぞれ870百万円増加しています。」

Q社「新株発行費 支出時に全額費用として処理している。なお前期までは、商法の規定により償却していたが、財務内容の健全化を図るため、当期より支出時に全額費用として処理する方法に変更した。この変更により税引前当期純利益は、17,153千円少なく表示されている。」

繰延資産の処理方法は、会社の任意によって実施されている。更に、同一の会社でも、社債発行差金は、資産に計上し、商法の規定どおり償却しているが、新株発行費、社債発行費、試験研究費は、支出時に全額費用として処理している場合もある。

## V. おわりに

繰延資産の資産計上は、商法・企業会計原則・税法とも、全く任意である。つまり繰延資産として繰り延べることもできるし、発生年度に全額費用として処理することも可能である。一般的な傾向として、企業は、好況期には、資金調達が活発となり、増資や社債発行が促進され新技術の採用、資源の開発、市場の開拓が積極的になる。すなわち好況であれば利潤が増加するため、これらの費用は繰延資産に計上されることが非常に少ない。又、不況の場合でも、繰延処理されることが少ない。つまり繰延資産は、税法上の立場から、好不況にかかわらず節税対策(利益操作)として利用されている。

また繰延資産に計上したならば、原則として、毎決算期に均等額以上の償却をしなければならない。この償却方法も、好況期には、早期償却が、不況期には、商法の規定どおりの償却が実施される傾向が強い。この償却方法も利益調整の一環として実施している企業が見受けられる。もちろん税金対策としては、一括費用計上あるいは一括任意償却した方が有利である。

このように企業は、自由な判断で費用を繰り延べて利益を計上したり、全額償却したりして利益を少なく計上することができる。この方法は、個人にはありえない。まさに法人優遇社会といわざるを得ない。

商法は、債権者保護あるいは会社の健全性の立場から、換金価値のあるものを基本としている。しかるに繰延資産として計上しないか、計上しても早期に償却するのが妥当な処理といえよう。

最後に、繰延資産は、費用を繰り延べた未償却残高であり、「繰延費用」の名称が適切であろう。

## 注

- 1) 法人税法第2条25「法人が支出する費用のうち、支出の効果が支出の日以後1年以上に及ぶもので、政令で定めるものをいう」と規定しており、その範囲は、商法より広い。
- 2) 企業会計原則 第二損益計算書原則1C
- 3) 企業会計原則 第三貸借対照表原則5
- 4) 商法第24条 第186～第287、第291条
- 5) 法人税法基本通達8-1-11 商法の創立費が「創業費」であり、あと7科目は、全く同じであるが、いわゆる次の「9号繰延資産」が加わり範囲が広がる。「(9)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、①自己が便益を受ける公共施設又は共同施設の設置又は改良のために支出する費用、②資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立退き料その他の費用、③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、④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、⑤前記のほか、自己の便益を受けるために支出する費用」この「9号繰延資産」は、法人税等の申告時に限られるので、会社が公告する貸借対照表には計上されない。
- 6) 法人税法施行令第64条1項1号参照 7) 同左 8) 同左 9) 同左 10) 同左 11) 同左
- 12) 法人税法施行令第64条1項2号参照

## 参考文献

1. 武田隆二編「商法決算・処理と開示」'90年版 中央経済社 平成2年
2. 英和監査法人編「会社の決算と開示」企業会計別冊 中央経済社 昭和63年
3. 永野則雄「財務諸表論」白桃書房 1992年
4. 高木泰典「財務会計論」税務経理協会 平成6年
5. 守屋俊晴「企業会計の理論と実践」中央経済社 平成6年