

■ 資料

商法における繰延資産の取扱いに関する歴史の変遷

伊藤 徳正

目 次

I はじめに

II 商法・会社法における繰延資産の項目の変遷

III おわりに

参考文献

▶ 要 旨

繰延資産項目に関する商法における規定は、明治32年からあった。その後の商法改正で項目に関し変遷があった。昭和24年の「企業会計原則」の前文「企業会計原則の設定について」において、「企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである。」とされた。商法において、昭和25年の改正以降、繰延資産項目が順次増やされていったのは、商法が企業会計原則を尊重し、歩み寄っていったためと考えられる。

▶ キーワード

繰延資産, 商法, 企業会計原則, 会社計算規則, 実務対応報告

I はじめに

繰延資産とは、「将来の期間に影響する特定の費用」（企業会計原則貸借対照表原則一のD「繰延資産の計上」）であり、「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」（企業会計原則注解15）とされている。企業会計基準委員会が公表した実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」においても、「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する。」とされている。

日本において、繰延資産と考えられる項目に関する規定は、明治32年に商法が施行された当時から存在している。その後、商法改正により項目の変更が行われ、平成18年に施行された会社計算規則では、繰延資産に属するものとして、「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」（第74条第3項第5号）と規定されている。日本の会計規範において繰延資産に関する規定は、商法・会社法の他にも、商工省臨時産業合理局「財務諸表準則」や企画院「製造工業財務諸表準則」、経済安定本部企業会計制度対策調査会（金融庁企業会計審議会）「企業会計原則」、企業会計基準委員会「実務対応報告」で公表されてきた。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」の「1 目的」の中で示されているように、国際的な会計基準の動向を踏まえて、今後、新株発行費（株式交付費）を含む繰延資産の会計処理の見直しが行われる可能性がある。繰延資産の取扱いは、貸借対照表の目的と大きく関わる。今、日本における繰延資産の取扱いに関して整理しておく必要があると考え、ここでは、商法・会社法における繰延資産の取扱いに関して歴史的に整理する。

II 商法・会社法における繰延資産の項目の変遷

明治32年の商法第196条において、建設利息について、株式会社が会社の目的たる事業の性質によって、会社の成立後2年以上営業の全部を開業することが不可能である場合、定款に記載して、株主に配当できると規定している。昭和13年には291条に変更され、さらに291条の3項で、配当した金額は貸借対照表の資産の部に計上してもよいとされた。

昭和13年の改正において、
創業費（286条）、社債差額（287条）
を貸借対照表の資産の部に計上してもよいと規定した。

昭和25年の改正で、
新株発行費用（286条の2、昭和37年からは4）
を貸借対照表の資産の部に計上してもよいと規定した。

昭和37年の改正で、
開業準備費（286条の2）、試験研究費及び開発費（286条の3）、社債発行費（286条の5）
を資産の部に計上してもよいと規定した。

平成14年には、これまでの商法計算書類規則に代わり商法施行規則が公布された。このため、
商法における繰延資産に関わる条文は291条の建設利息の配当を残して削除され、商法施行規則
では、

創立費（35条）、開業費（36条）、研究費及び開発費（37条）、新株発行費等（38条）、社債発行
費（39条）、社債発行差金（40条）、建設利息（41条）

の繰延資産を貸借対照表の資産の部に計上することができると規定された。

平成17年7月に会社法が制定され、平成18年5月に施行された。それに伴い、商法施行規則
は廃止され、平成18年2月に会社法施行規則と会社計算規則が、法務省令として制定された。

会社法においては、建設利息の配当に関する条文は廃止された。

繰延資産については、会社計算規則の第3編「計算関係書類」、第2章「貸借対照表等」にお
いて、規定されている。第74条（資産の部の区分）で、「資産の部は、次に掲げる項目に区分し
なければならない。」として、「一流動資産、二固定資産、三繰延資産」があげられている。第
74条第3項で「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ものとする」とし、
その第5号で「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 繰延資産」と規
定している。繰延資産に関する規定はこれだけであり、列挙されなくなった。

これらを表にまとめると、次の表1のようになる。

表1 商法における繰延資産規定の変遷

改正年度	新たに認められた繰延資産	条項
明治32年	建設利息	196条(昭和13年に291条へ)
昭和13年	創業費	286条
	社債差額	287条
昭和25年	新株発行費用	286条の2(昭和37年から4)
昭和37年	開業準備費	286条の2
	試験研究費及び開発費	286条の3
	社債発行費	286条の5
平成14年	(商法施行規則へ)	施行規則35~41条
平成18年	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

Ⅲ おわりに

商法はもともとの考え方が債権者保護を目的としており、貸借対照表は財産目録から作られるものという考えがあった。貸借対照表の資産の部には、換金化価値を持つものが載せられるべきであるという考えがある。それ故、換金化価値を持たない繰延資産は、貸借対照表に載せることには抵抗があったのであろう。昭和24年に経済安定本部企業会計制度対策調査会から「企業会計原則」が中間報告として公表され、その前文「企業会計原則の設定について」において、「企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである。」とされた。商法において昭和25年以降順次繰延資産項目を増やしていったのは、商法が企業会計原則を尊重し、歩み寄っていったためと考えられる。

平成17年以降、会社法、会社法施行規則、会社計算規則が制定されてからは、「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」を繰延資産とし、繰延資産の例示はなくなった。これまで商法では、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」（商法第1編「総則」第5章「商業帳簿」第32条の②）とされていたが、会社法では「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。」（会社法第二編「株式会社」第五章「計算等」第一節「会計の原則」第431条）となった。繰延資産の例示がなくなったことは、会社法が基本的に、会計処理に関することは企業会計基準に任せるという立場をとっているからであろうと考えられる。平成13年に民間組織である財務会計基準機構が設立され、その内部組織である企業会計基準委員会が日本における会計基準設定の役割を、企業会計審議会から引き継いだ。平成18年5月に会社計算規則が施行され、繰延資産に関する規定は上記のもののみであり、「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。」（第3条）とされた。それらへの対応として、企業会計基準委員会は、平成18年8月に実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」を公表し、平成22年2月に改正を行っている。

日本における繰延資産の取扱いに関する歴史的変遷を整理するためには、商工省臨時産業合理局「財務諸表準則」や企画院「製造工業財務諸表準則」、経済安定本部企業会計制度対策調査会（金融庁企業会計審議会）「企業会計原則」およびその他の会計基準を取り上げなければならない。また、今後は「国際的な会計基準の動向を踏まえて」繰延資産に関して会計基準の見直しが行われる可能性があるから、アメリカ会計基準や国際会計基準および国際財務報告基準も取り上げる必要がある。これらを今後の課題とする。

参考文献

- 新井清光編『日本会計・監査規範形成史料』中央経済社，1989年。
- 伊藤徳正「繰延資産」木村敏夫・向伊知郎編著『財務会計論 国際的視点から』税務経理協会，2007年。
- 片野一郎訳『リトルトン会計発達史 増補5版』同文館出版，1995年。
- 企業会計基準委員会「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」2010年改正。
- 黒澤清編著『わが国財務諸表制度の歩み－戦前編－』雄松堂出版，1987年。
- 寫村剛雄著『会計制度資料訳解』白桃書房，1985年。
- 藤田幸男「繰延資産」吉永栄助・飯野利夫監修『会社の計算 上巻』商事法務研究会，1974年。
- 藤田幸男「財務諸表」早稲田大学会計学研究室編『最新簿記通論』中央経済社，1977年。