

繰 延 収 益

三原 園子

I 序 論

最近、経営環境の国際化に伴い、世界各国で国際会計基準(International Accounting Standard: 以下、IAS と称す)を導入しようとする動きが急速に加速してきている。1998年8月現在では、ヨーロッパをはじめとする371社がIASに基づいて自社の財務諸表を作成している〔古賀・五十嵐, p.302〕。日本では、IASに準拠した個別財務諸表および連結財務諸表の作成は、財務諸表規則等でまだ認められていないので、大蔵省や証券取引所に企業が提出する書類にはIASを適用していないが、国際的に事業活動を展開している会社は、海外子会社の財務諸表についてIASに準拠していると開示している〔古賀・五十嵐, p.334〕。一方、アメリカでは、自国の基準に基づいて作成する方式と、自国基準の財務諸表の注記で、IASとの差異を記す「調整方式」とが認められているのみである。

ところで、以前の商法改正に際して、繰延収益の包括規定を設けるべきだとする意見書が平成二年六月、法制審議会商法部会に対して同部会に属する会計学者委員から提出されたことがある。商法改正案「第287ノ3 特定ノ収入デ其ノ営業年度後ノ収益ト為スヲ相当トスルモノハ之ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルコトヲ得」が繰延収益の包括規定である〔新井, 1989, p.15〕。

これは、(a) 近年増加傾向にある銀行、電力、通信などの事業での社債の打歩発行から貸方に生じる社債発行差金、(b) 国庫補助金および工事負担金、さらに(c) 割賦売上利益、等を繰延収益として処理することに関する提案であった〔西村, 1990, p.16〕。

この意見書の中には、繰延収益の包括規定を設けることの会計的意義とそ

の必要性として、次の3点が挙げられている〔新井，1989，p.13，高須，1990，p.8〕。

- (1) 期間損益計算の明確性・的確性の確保のために設けられるものであること。
- (2) 広く会計学上認められていること。
- (3) 現行商法上，繰延収益の計上を認める明文規定が無いため会計理論上，不合理と思われる会計実務が存在し，また，不統一・混乱も生じていること。

銀行，電力，通信事業等で，クーポン・レートが高いか，あるいは転換社債やワラント債であるために社債の打歩発行を行なう事例が多い。しかし，現行規定のもとでは，社債の割引発行時に，借方に生じた社債発行差金を繰延資産として計上できるのに対して，打歩発行時には，商法上，繰延収益の明文規定が無いことから，貸方の社債発行差金は繰延べることができない，という矛盾が生じている。

また，国庫補助金等については，現行の圧縮記帳では，減価償却費が適正に表示されず，補助金収授の事実が的確に明示されない等，会計理論的正当性から問題があり，繰延収益処理の方が望ましいとされている。

しかし，会計学者委員が，繰延収益の包括規定は理論的に正しく，実務面での選択の幅を広げるものであると主張する〔中村，1989，p.10〕のに対し，経団連やNTTをはじめとする日本民営鉄道協会，日本ガス協会および電気事業連合会などの公益事業の団体は，包括規定の導入に猛烈に反対した〔遠藤，1989，pp.48-49，三角波，1989，pp.116-117〕。その結果，この法案は見送られることになった〔中村，1990 a，p.204〕。

繰延収益規定の導入に反対する主な理由は，特に工事負担金について，工事件数や関連資産が多く，複雑な取り扱いが必要であることから，圧縮記帳処理が最も適切な処理方法であり，個々の取得資産ごとに工事負担金を償却することが必要な繰延収益処理は，簡便性および費用の面から非現実的である，というものである。その他，企業会計原則自体にまだ規定が無いことや実務の混乱等も，反対の理由としてあげられた。その結果，平成二年の商法改正でこの法案は見送られることになったままである。

アメリカには早くから繰延収益に関する記述があり（注1），また，アメリカと同じく英米モデルに属するイギリス，カナダ等でも，繰延費用（deferred charges）に対比して，繰延収益（deferred revenues）という概念が

確立されているようである。これに対して、我が国では、繰延費用に相当する繰延資産の概念は、昭和 37 年の大幅な商法改正で確立されたが、繰延収益に関する規定は、商法にも企業会計原則にも設けられていない。

本稿においては、繰延収益について早くから理論が構築されてきたアメリカの例をとりあげて、繰延収益概念を検討し、次に、繰延収益の対象とされ得る個々の貸方項目について、国際会計基準をはじめアメリカやカナダ、イギリス、西ドイツ、フランス、等の例に照らしながら、現行実務と繰延処理の比較を行い、我が国において繰延収益の包括規定を設けることが妥当であるかについて検討を行う。

II 繰延収益の概念と性質

(1) 総説

我が国における繰延収益の提案では、繰延収益は、実現収益であり、債務性が無いという点で前受収益とは別個のものとして区別される、と考えられた。しかし、SHM 会計原則をはじめ、次に見る Kohler(コーラー)教授や Payton(ペイトン)教授等の記述からわかるように、アメリカの学説によれば、繰延収益は、未実現収益であると考えられている。さらに、前受収益が繰延収益の一部と見做され、さらに繰延収益は繰延負債の一部として負債に包括される関係にあるようである。

以下、これらについて検討を行いたい。

(2) アメリカの学説による繰延収益の解釈

繰延収益は、コーラー会計学辞典(アメリカ)によると、次のように定義されている。

「deferred revenue (or income) 繰延収益(または利益)

1. 稼得される以前に、受け取ったか、あるいは記録された収益または利益：すなわち、対価が全部もしくは部分的に提供される以前に、その収益に対する支払いが行なわれるか、あるいは支払うことが約束される；繰延貸方項目 deferred credit, 未稼得利益 unearned income, 未実現利益 unrealized revenue としても知られている。例：前受賃貸料、前売運賃、未稼得購読料。

2. 相殺する費用が決定され控除されるまで、または一定の期間が経過するまで、あるいはその内容が完全に明らかになるまで、修正の可能性のあ

る、または仮に受け入れられた利益。」〔Kohler,1970,pp.144-145/1975,p.160, 染谷訳,1989,pp.162-163〕

また、繰延負債については次のような説明がなされている。

「deferred liability 繰延負債

1. その支払いが法的または慣習的な期日を越えて繰延べられた債務；たとえば、繰延税金 deferred tax.

2. 長期の負債

3. =繰延収益 deferred revenue.」

〔Kohler,1970,p.143/1975,p.159, 訳書,1989,p.161〕

さらに、「Accounting:Principle and Applications(第5版)」(1986年, アメリカ)の中では、繰延収益は‘未稼得利益 (unearned income)’である〔Brock 他,p.1139〕と記述され、この‘未稼得利益’について次のような説明がなされている。

「未稼得利益 (Unearned income) 受け取られ記録されたが、まだ稼得されていない利益。ほとんどの企業は最初にこれらの金額を負債として記録し、その後、稼得された時に稼得された部分を利益に移す。」〔Brock 他, 1989,p.1144〕

さらに、ペイトン教授も、「Payton on Accounting」(1964年, アメリカ)における「“繰延収益”—間違った名称」と題する記述の中で、繰延収益を(未実現収益ではなく)実現収益と解釈することに対して、特に異義を唱えられている〔Payton,1964,p.637〕。

これらの記述からは、繰延収益が“未実現収益”と解されていることがわかる。

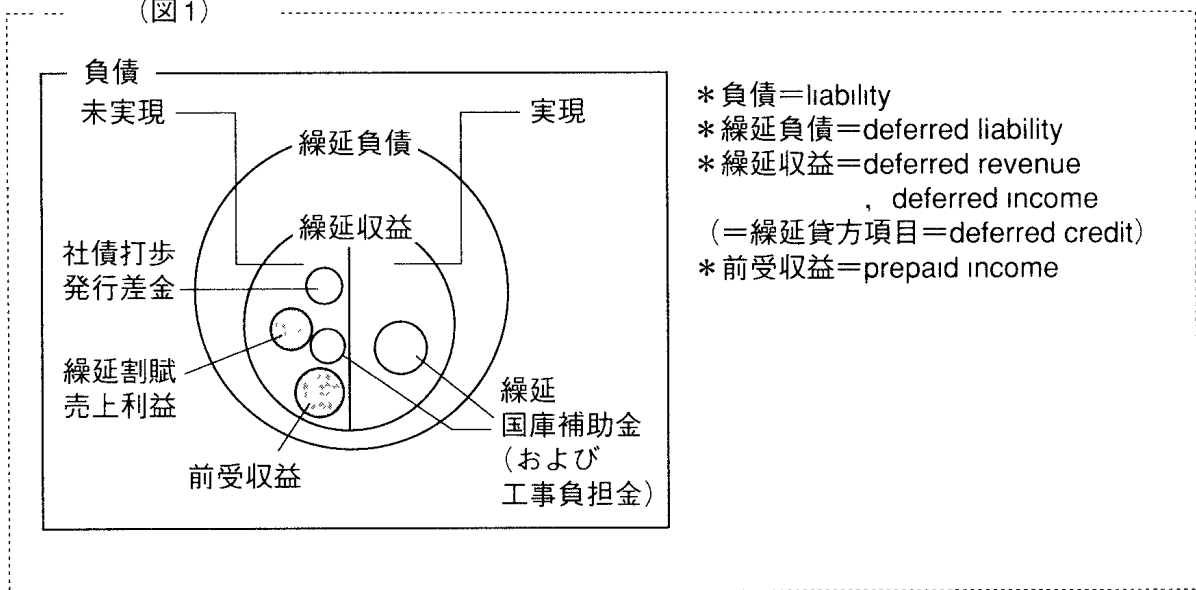
(3) 繰延収益と他の項目との関係(アメリカの学説)

先のコーラー会計学辞典の記述から、私は、繰延収益と前受収益および繰延負債とは、以下のような関係にあると考える(図1)。

ここでは、前受収益は繰延収益の一部であり、その繰延収益は繰延負債の一部を形成しており、この繰延負債は負債の一つであることになっている。この関係を集合式で表すと次のようになると考える。

負債 ⊃ 繰延負債 ⊃ 繰延収益 ⊃ 前受収益

(図1)



一方、「SHM 会計原則」(1938 年)の中には、繰延収益について次のような記述がある。

「企業における通常の営業過程において、得意先から前受けした金額は、厳密に言えば、負債と利益の混合物である。得意先が将来、提供されるべき商品ないしサービスを要求する限り、このような商品ないしサービスの原価は、負債を示している。もし、かかる費用が、前受した金額の主要な部分を占めており、かつ商品ないしサービスが近い将来に提供されるべきであるならば、原価と利益部分とを分離せずに、前受した金額の全額を繰延収益としてではなく、むしろ流動負債として表示することが、より一般的な実務である。もし商品ないしサービスの原価が、前受した金額のうちの少額な部分を占めているにすぎない場合には、その全額は、流動負債としてではなく、むしろ繰延収益として適切に表示される。換言すれば、かかる前受した金額は、純利益に対する繰延ではなく、総利益に対する繰延である。」〔Sanders 他,1938,p.83, 邦訳,1980,p.85〕〔(注)本文中の下線は、筆者が加えたものである。〕

この中で、「商品ないしサービスが近い将来に提供されるべきであるならば、・・・流動負債として表示することが、より一般的な実務である」という記述は、前受収益の内、繰延収益の中に含まれない部分があることを意味し、また「少額な部分を・・・むしろ繰延収益として適切に示される」という部分は、繰延収益という独自の勘定が負債とは別個に存在することを意味していると解される。3つ目の「純利益に対する繰延ではなく、総利益に対

する繰延である」というのは、アフターサービス費を考慮しないということであろうと思われる。

これらの推測のうちのほとんどは、次の記述によって裏付けられる。

「繰延収益は顧客からの前受金および前受賃貸料、見渡小切手や商品券のような項目をも含む。繰延収益は時々流動、固定は別として、負債とは別のグループとして記載される。」〔Wixon,1965,p.2・36〕

また、Wixon [1965] の“Accountants’ Handbook”の中に、繰延収益の貸借対照表への表示例として、Olin Mathieson Chemical Corp.の当時の連結貸借対照表の次のような表示があげられている(例1)。

(例1)

Current Liabilities:		
Bank loans payable—foreign countries		\$xxx
Accounts payable including withholding		xxx
Current instalments of long-term debt		xxx
Preferred dividend payable		xxx
Accrued payrolls,sundry taxes,etc.		xxx
United States and foreign taxes on income—estimated		\$xxx
Less—United States Government		
Tax Anticipation Bills and Savings Notes	xxx	xxx
Total current liabilities		\$xxx

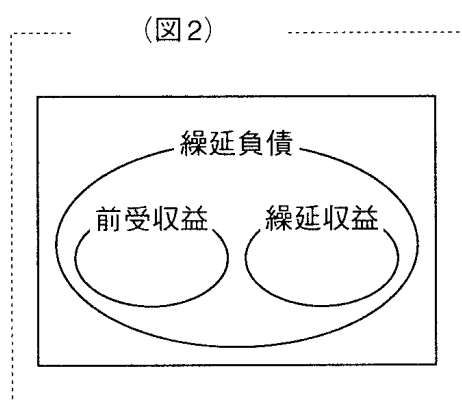
〔Wixon 他, 1965, p.2・36 より抜粋〕

(4) 日本の学説による繰延収益の解釈

一方、わが国においても、中島教授〔1982年〕が「(1) 収益のうち未実現の部分については繰延べることができる(第二八七条ノ二の「スルコトヲ得」と同趣旨で、任意に可能という意味ではなく、繰延べることを原則とするという趣旨で)。」〔中島,1982,p.10〕と、今後の商法改正で繰延収益規定を設けることを提案されていた。この記述からは、同教授は、繰延べられる収益が未実現収益であると考えられていることがわかる。

他方、この繰延収益について、「繰延収益(deferred revenues, deferred credits)というのは、収益は実現しているにもかかわらず、期間計算上その全額を受取った年度の収益とすることは正しくないので次期に繰延べるもの

である。対価を受取っているという点では繰延収益と前受収益は同じであるが、繰延収益に債務性が無い点に特徴がある。」〔中村・1989(b)・p.8〕とも説明されている〔(注) 下線は筆者が加えたものである〕。通常、債務性が無いというのは、債務を支払う対象となる“人”(貸主)が存在しないことを意味する。



この説明では、先のコーラーのように前受収益を繰延収益の一部分(負債 \cap 繰延収益 \cap 前受収益)とせず、前受収益と繰延収益とは全く別のものとして扱われている。さらに、同教授は、繰延資産に対比させて繰延収益を繰延負債とすることも提案されている〔中村, 1989(b), p.8〕。この考え方を(図1)と同様、ベン図に示すと左のようになると考える。

この関係は、 $(\text{繰延収益} \cup \text{前受収益}) = \text{負債}$ という集合式で示すことができる。

この定義によれば、繰延収益は実現収益であり、繰延収益と前受収益の違いは、債務性の有無にあると説明されている。この繰延収益に対して、前受収益は一般に未実現収益であると見做されている。そこで、次に「収益の実現」について若干の検討を行う。

III 「実現」の概念

収益の実現について、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書意見書」第1の二、実現主義の適用は「「実現」に関する会計上の証拠は、原則として、企業の生産する財貨または役務が外部に販売されるという事実を求めるので、これを特に販売基準とも名づける。」と述べている。同意見書は販売基準を採ったときの実現の要件として「サービスの提供」と「現金及び現金等価物の受領」の2つを挙げている。

販売基準は、健全な会計慣行として認められており、わが国をはじめほとんどの国における収益実現の基準として採用されている。

たとえば、ペイトンは、次のように述べている。

「販売をもって収益の決定要因として定義する場合、法的基準たる権利の移転が、通常決定的のものであると考えられている。……しかしながらいずれの場合でも、通常の会計手続の見地からは、発送のときをもって販売を記録することが望ましい実務である。」〔Payton, 1949, pp.442-443, 中央経済社, 1989, p.138〕

また、ブロック（Brock）等は、実現主義の原則について次のように述べている。

「実現主義の原則（Realization Principle）

この原則のもとでは、収益は稼得されたときにのみ、損益計算書上に記録、報告される。このように、収益は、第三者に対して販売が行われたあるいはサービスが提供された時に認識される。」〔Brock 他, 1986, p.1142〕

ここでは、収益の実現の要件として、販売あるいはサービスの提供があげられている。ドイツについてみたところでも、実現は、すべての義務が履行されるまでもなく「主要な給付が提供されれば十分である」〔Eifler, 1976, p. 43 松本, 1990, p.20〕り、実現時点は契約の締結、給付の提供、売上金の受け取りの三つの過程が時間的に連続して行われる〔Budde 他, 1986, p. 402, 松本, 1990, p.222〕ことであると言われる。

今日一般に販売基準が用いられる理由として染谷教授は次の三つを挙げられている〔染谷, 1983, p.15〕。

- 「(1) 販売時点以前においては収益の額を客観的に計算することができない。
- (2) 販売してはじめて支払手段として使用できる現金やこれに準ずる資産を取得できる。
- (3) 販売が終わると費用はほとんど出つくすから収益に対応せしめる費用を確定できる。」

他方、中村教授〔1984, p.102〕は、わが国の通説が販売基準であり、「その内容は販売によって①所有権が移転し、②その対価として現金または現金等価物（債権）が流入することである。」と述べられ、最終的に「実現主義という実現の内容は、結局、所有権の移転だとみなければならない。」と結論されている。〔(注)下線は筆者が加えた〕

これに対して、飯野教授は「販売とは、(1)財貨または役務が提供されるこ

とおよび(2)確定した対価を貨幣性資産で受取ることの2つの条件が満たされる行為をいう。したがって、所有権の移転は、販売のための条件ではない。」〔飯野，1987，p.11-17〕と述べられている。〔(注)下線は筆者が加えた〕

また、先の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」も、販売の条件を所有権の移転とすることに対して、次のような批判を加えている。

「税法上においては、権利確定主義をとっているので、販売基準における「販売」の意義は、法律的に権利の移転することをさすものと解釈されるきらいがある。しかし、商取引における販売行為の態様およびその意味は極めて複雑であるから、健全な商慣習上販売の履行として一般に認められている事実については、税法上においても、権利確定主義に拘泥することなくこれを認めることが望ましい。」〔(注)下線は筆者が加えた〕

私も、この商取引の複雑さという点で、収益の実現は通説の販売基準により、その内容も‘所有権の移転’ではなく、①サービスの提供と②現金および現金等価物の受領、の2つとするのが望ましいと考える。

以上から、先の(図表2)でいう「収益の実現」と「サービスの提供」に関する前受収益と繰延収益の違いは、収益の実現の要件を‘所有権の移転’とすることによって、前受収益は未実現収益であり、繰延収益は実現収益である、と考えられていることにあると言えるであろう。

IV 繰延費用

次に、繰延貸方項目 (deferred credit) である繰延収益に対比して掲げられる項目として、繰延借方項目 (deferred debit) とされる繰延費用 (繰延資産) について検討したい。

この繰延費用概念について、アメリカと日本では以下のような違いが見られる。

コーラー会計学辞典では、繰延費用は次のように定義されている。

「deferred charge 繰延費用 発生した期間の営業活動の原価として認識されないで、将来の1以上の期間で償却するため繰越される支出。これには4つの主な種類がある：すなわち将来の無限の期間にわたって便益をうける支出；将来のかなりはっきり限られた期間にわたって便益をうけると予想される研究および開発 (R & D) のための長期前払費用の性格をもつ支出；流

動資産として分類され唯一の繰延費用である，前払費用 prepaid expense または原価 cost；および過去，現在または将来のどの期間にもなんら便益を与えない支出または損失。」

〔Kohler, 1970, p.142/1975, p.157, 訳書, 1989, p.160〕

ここで紹介されている繰延費用の4つの主な種類〔Kohler, 1970, pp. 142-143/1975, pp.157-158, 訳書, 1989, pp.160-161〕についての要点は，以下の通りである〔下線は筆者が加えた〕。

1. 一般的な将来の便益. これには，我が国でいう創立費（商法 286 条），開業準備費（商法 286 条の 2），および新株発行費（商法 286 条の 4）等が該当する。前者 2 つは 5 年以内に，新株発行費は 3 年以内に償却される。
2. 長期の便益. 我が国でいう試験研究費及び開発費（商法 286 条の 3），社債発行差金（商法 287 条）に相当する。
3. 前払費用. 保険料，賃借料および特許使用料等，1 年から多くて 2～3 年以内に費用となるもの。しかし，僅少額のときは即時費用計上される。
4. 損失. 火災損失，災害損失等。これについては，アメリカでも一般に会計士が強く反対している。

ここでは，3. の下線部分の記述から，前払費用および長期前払費用はともに繰延資産の一部であると考えられていることがわかる。この関係を集合式で示すと次のようになる。

$$\text{繰延資産} \supset (\text{前払費用} \cup \text{長期前払費用}) = \text{資産}$$

また，Brock 等 [1986] の記述では，繰延費用（deferred expense）は，前払費用（prepaid expense）と同義であり，この前払費用について，次のように述べられている。

「前払費用（prepaid expenses） 使用に先立って支払われ，記録される費用項目。ほとんどの企業が，これらの項目を最初に獲得したときに資産として扱い，それらが使用されるに応じて徐々に費用に移していく。」〔Brock 他, 1986, p.1142〕

他方，我が国においては，繰延資産（繰延費用）とは「企業会計原則」第三 貸借対照表原則一 の D 繰延資産の計上で「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。」と述べられている〔染谷，1984，p.95〕。

我が国においては、「繰延資産(deferred charges)とは、役務の提供を受け、これに対して支出を行った（あるいは義務が確定した）が、それを全額その支出された年度の費用としないで、数期間にわたる費用として取り扱うために設けられる計算項目をいう。」〔中村，1989(a)，pp.103-104〕

ここでは、繰延資産は「すでに支出が完了しており、次期以降の収益に対応せしめられる費用という点では、前払費用と同じである。」〔染谷，1984，p.96〕。

しかし、「繰延資産はサービスの提供を受け、すでに発生している費用を繰り延べたものである」〔染谷，同上〕のに対して、「前払費用は将来において提供を受けるサービスに対する前払であ」〔染谷，同上〕ることから、繰延資産は、この‘すでに役務の提供を受けている’という点で前払費用とは相違するとされている。

この点がアメリカと異なり、日本では前払費用が繰延資産に含まれず、別個のものとされている。また、長期前払費用についても、「かつて企業会計原則は、貸借対照表において、繰延資産と長期前払費用をともに繰延勘定なる区分のもとに示していた」が、「今日では、企業会計原則も、繰延勘定という区分を廃止し、注解〔注16〕において長期前払費用は投資その他の資産のうちに分類することを明らかにしている。」〔染谷，1984，p.96〕。これは、財務諸表規則第32条にも記されている。

わが国の現行の繰延資産と前払費用の関係を先の例と同様、集合式で表すと次のようになる。

$$\text{繰延資産} \cup \text{前払費用} \cup \text{長期前払費用} = \text{資産}$$

この繰延資産（＝“将来の期間に影響する費用”）を繰延べる根拠として、「連続意見書」第五・繰延資産についての第一の二の（一）・（二）は、「効果の発現」が次期以降にわたることおよびそのことによる「収益との対応関係」の重要性という二つを挙げている。〔中村，1989(a)，p.104〕

「連続意見書」の費用繰延べの根拠に対応させて収益繰延べの根拠を考えると、その根拠は、「効果の発現」が次期以降にわたることおよびそのことによる「費用との対応関係」にあるといえる。

繰延資産は、静態論のもとでは換金価値性が無いので本来の資産ではな

く、擬制資産とみられるが、近代の動態論のもとでは、企業の収益獲得のために貢献し得る経済的価値・効果を有する点で、資産として認められている。

資産について、SEC (Securities and Exchange Commission：米国証券取引委員会) によって適用が強制される FASB (Financial Accounting Standard Board：財務会計基準審議会) のステートメント第 6 号は、次のように述べている。

「25. 資産は、過去の取引または事象の結果として、ある特定の実体により取得または統制されている、発生可能性の高い将来の経済的効益である。」〔FASB, 1985, par.25./26., 邦訳, 1990, pp.297-298〕

一方、国際会計基準委員会 (International Accounting Standard Commission：以下、IAS と称す) の「財務諸表の作成表示に関する枠組」による「資産」の定義は次のとおりである。

「資産とは、特定の企業が過去の事象の結果として支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。」〔IASB, Framework, July 1989, par.49-a.par.49-b.par.83., 古賀・五十嵐, p.123〕

この 2 つの定義とも、資産とは、過去の事象の結果として、将来の経済的便益を支配する資源であることになる。

このように費用の繰延べが繰延資産と定義されるのに対して、収益の繰延べ(繰延)負債と定義することが適当であるかどうかを次に検討してみたい。

V 繰延負債

(1) 繰延負債の概念

資産とは異なり、我が国では負債について広義には、貸方項目で資本以外のもの、というだけで明確な定義が存在しないようである。この負債について、FASB ステートメント第 6 号は資産の定義に対応させる形で、次のように述べている。

「35. 負債は、発生の可能性の高い将来の経済的効益の犠牲であり、過去の取引または事象の結果として、特定の実体が、将来他の実体に対して、資産を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる。」

[FASB, 1985, par.35./36., 邦訳, 1990, pp.301-302]

一方、IASC の「財務諸表の作成表示に関する枠組」による「負債」の定義は次のとおりである。

「負債とは、過去の事象から発生した特定の企業の現在の義務であり、これを履行するためには経済的便益を有する資源が当該企業から流出すると予想されるものをいう。」[IASC, Framework, July 1989, par.49-a.par.49-b. par.83., 古賀・五十嵐, p.123]

さらに、オーストラリアの Kerr(カー)のアプローチでも、「負債とは、過去の取引または事象の結果として生じる現在の責務の決済において要求される経済的便益の将来における犠牲であり、当該犠牲は、あるエンティティーが他のエンティティーに資産を引き渡すか、サービスを提供せねばならないというものである」と定義されている〔徳賀, 1989, p.50〕。

これら 3 つの負債の定義はほぼ同じ内容であり、負債は、過去の事象から発生し、企業の経済的便益のある資源を流出する債務であるとされていることがわかる。

ドイツでも、負債(Schulden, Belastung)は、貸借対照表(Bilanz)貸方項目のうち自己資本(利益を含む)を除くものの総称であり、これには、債務(Verbindlichkeiten) 引当金(Rückstellung), 計上限定項目(Rechnungsabgrenzungsposten)等が含まれる〔Eifler, p.13, 訳書, pp.116-117〕。

繰延収益は、債務性がない点に特徴があり、その点で繰延収益は商法 287 条ノ 2 の引当金に似ている〔中村, 1986, p.140〕ともいわれる。

たしかに、商法 287 条ノ 2 の引当金は、継続企業(going concern)の公準から会計期間が擬人化される企業会計のもとでは、当期は次期以降に対して借りを負うことになり、そこに負債性が認められるとされている〔染谷, 1984, p.137〕。

また、引当金について「企業会計原則」は注解〔注 18〕で、「将来の特定の費用または損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用または損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部または資産の部に記載するものとする。」と規定する。

たしかに、繰延収益と引当金は類似性が見られるが、しかし、FASB はステートメント第 6 号〔FASB, 1985, par.197., 邦訳, 1990, p.378〕において、繰延収益が負債ではないと結論づけている。この FASB の見解は、繰延収益には第三者がいない、つまり引当金と非常に類似しているという考えによるといえよう。この点について、日本で債務でも商法第 287 条ノ 2 の引当金でもない繰延収益を負債とすることができるかどうかについて検討されるべきであると指摘されている〔日本公認会計士協会編, p. 484〕。また、IASC の E 32「財務諸表の比較可能性」(1989 年 1 月)において、繰延収益が「財務諸表の作成表示に関する枠組み」(1989 年 7 月)の負債の定義を満たさないと指摘しており(第 171 項)、国際会計基準において負債と認められるか否かは未だ明らかでない〔日本公認会計士協会編, p. 479〕。

むしろ繰延収益は、負債よりも所有主持分に類似したものであると言われることは既に見たところである。しかし、これに関して、繰延収益を貸借対照表の「株式資本金とリザーブ」の部に計上することは、「包括主義損益計算書の概念からの乖離を意味することになる」ため不適切である、との批判がある。たしかに、包括主義損益計算書では、出資者以外の源泉から構成されている〔FASB, 1985, par.70, 邦訳, 1990, p.320〕。このことから、理論的論拠でなく実務上の要請によって、負債とは別の新しい独自の勘定が必要になるかもしれない〔徳賀, 1989, p.95〕。

(2) 貸借対照表の表示

次に貸借対照表への表示について見ると、まず繰延費用については、アメリカでは企業の支払い能力を測定するために、資産を流動資産(current assets)と非流動資産(noncurrent assets)に分け、繰延費用は後者に属する。これを受けて、我が国でも、資産は、流動資産、固定資産、繰延資産の 3 つに分類される(企業会計原則第三の四の(一))。

他方、繰延収益については、アメリカでは資産の場合と同様、負債を流動負債(current liabilities)と非流動負債(noncurrent liabilities)に分け、繰延収益は前者にも後者にも属することがあるという〔Copeland 他, 1980, 10 章〕。しかし、このことによって、繰延収益および準備金等が財務諸表上にバラバラに示されることになり、会社の資産に対する債権者の請求権が明らかにされないという問題点も指摘されている〔Wixon 他, 1965, p.2・37〕。

また、以前に、国際会計基準は、繰延収益を前受収益と共に流動負債項目とすることを定めていた〔IASC, 1979, par.22〕。ここでは、FASB とは違い、第三者の存在よりもむしろ日本の引当金に該当する考え方によるもので

あるということができよう。我が国では、「企業会計原則」注解 16 [注 16] は、未払費用・前受収益のすべてを流動負債とすることを定めている。

VI 繰延収益の会計処理

ここでは、繰延収益の対象とされる個々の貸方項目としてあげられる(1) 社債発行(打歩)差金、(2) 国庫補助金および工事負担金、(3) 割賦売上利益について、それぞれ現行実務の処理と想定される繰延処理との比較を行い、各項目の性質および各項目ごとの料処理に係わる問題点について検討を行う。

(1) 社債発行(打歩)差金

転換社債やワラント債(新株引受権付社債)を発行する場合には、社債の打歩発行が行われる場合がある。

たしかに、借方に生じる社債発行(割引)差金は、「企業会計原則」第三(一)の C および商法第 287 条の規定によって、社債発行時に費用として計上せず、これを貸借対照表上の資産の部の繰延資産として社債償還期限内に亘って繰延べることが認められている。

しかし、これに対して、貸方に生じる社債発行(打歩)差金については、わが国においてはこれを繰延べるとを認める規定が存在しないため、通常、これは雑収入として、社債発行時の費用に一括して計上されることになると考えられる。これは商法計算規定における整合性の欠如であるとみられている〔新井, 1989, pp.13-14〕。

社債を割引発行した場合(例 2)と打歩発行した場合(例 3)の仕訳は、それぞれ次のように示される。

(例 2)

A 株式会社は、社債額面¥1,000,000、年利 8%、5 年後償還のものを、券面額¥100 につき¥95 で発行し、払込金は当座預金とした。(社債発行費については省略する)

(借) 当 座 預 金 950,000 (貸) 社 債 1,000,000
社債発行差金 50,000

〔飯野, 1987, p.8-11 を一部改変〕

(例 3)

A 株式会社は、社債額面¥1,000,000、年利 8%、5 年後償還のものを、券面額¥100 につき¥105 で発行し、払込金は当座預金とした。(社債発

行費については省略する)

(借) 当 座 預 金 1,050,000	(貸) 社 債 1,000,000
	社債発行差金 50,000

FASB ステートメント第 6 号〔FASB, 1985, par.238, 邦訳, 1990, p. 396〕によれば, この社債発行(打歩)差金の性質について, それ自体は負債ではなく(負債と切り離されて存在しない), 負債の券面額への加算たる「負債の評価」(注 3) であると考えられている。

これに対して, アメリカでは, この社債発行(打歩)差金は「長期負債(long-term liabilities)」として扱われ, 社債の償還までの期間に亘って繰延べられることになっている〔Wixon 他, 1965, p.2・36〕。

(2) 国庫補助金

国庫補助金は, その目的が企業の資本助成である限り, 企業会計の立場からは本来, 贈与剰余金として, 資本剰余金であるその他の剰余金(「財規」59 条・65 条, 「企業会計原則」注解〔注 19〕(1))とされるべきである。しかし, 商法上, 資本として認められるのは株主による直接的な出資に限られる(「計規」第 34 条・第 35 条)ため, 国庫補助金利益として扱わざるを得ない。

これに関して, 国際会計基準(International Accounting Standard: 以下 IAS と称す)および英国の標準会計実務書(Statements of Standard Accounting Practice: SSAP)さらにはカナダも, capital approach (資本説)よりも income approach (利益説)を優先させている〔IASC, 1983, par. 9, 邦訳, ICAEW, 1974, par.3, 新井益太郎, 1989, p.227, CICA, 1988, par.10〕。

IAS は, 繰延利益方式か直接減額方式(圧縮記帳方式)のいずれかの方法によって関連費用(減価償却費等)に対応させて一定期間における損益計上という選択方式を認めている。

本来, 資本であるべき国庫補助金および工事負担金は, 現行制度上, 収益として扱わざるを得ない。それ故, 日本でも, これを同様に収益として扱い, 課税の一時繰延を目的として「企業会計原則」注解〔注 24〕は, 実務上広く行われてきた直接減額方式(圧縮記帳方式)か利益の処分方式かのいずれかの方法で処理される〔日本公認会計士協会, 国際会計基準の実務, pp. 483-484, 古賀・五十嵐, p.219〕。

繰延収益処理は, 企業の財政状態および経営成績についての事実即した測定と表示が行われるとともに, 費用収益の対応という観点からも望ましい

結果が得られる，と言われてきた〔中村，1988 a,p.76，「(西ドイツ)商法会計に関する改正提案(1978 年)」，森川，1980，p.112〕。

ここで，国庫補助金の圧縮記帳処理(例 4)と繰延収益処理(例 5)の仕訳を示すと次のようになる。

(例 4)

平成 9 年 12 月 1 日，X 株式会社は，200 万円の国庫補助金を受けて 500 万円の機械を取得した。機械の耐用年数は 10 年，減価償却は定額法で行い，簡略化のために残存価格はゼロとする(会計期間は歴年である)。

(a) 圧縮記帳処理

(1) 間接控除法

①補助金受領時	(借)現金 2,000,000	(貸)国庫補助金 2,000,000
②機械購入時	(借)機械 5,000,00	(貸)現金 5,000,000
③圧縮記帳時	仕訳なし	
④減価償却費	(借)減価償却費 300,000	(貸)減価償却 300,000
計上時		累計額

(2) 直接控除注記法

①補助金受領時	(借)現金 2,000,000	(貸)国庫補助金 2,000,000
②機械購入時	(借)機械 5,000,000	(貸)現金 5,000,000
③圧縮記帳時	(借)機械圧縮損 2,000,000	(貸)機械 2,000,000
④減価償却費	(借)減価償却費 300,000	(貸)減価償却 300,000
計上時		累計額

これら二つの圧縮記帳法に関して，これらの記載は固定資産が存在する限り継続して行われるので，スペースが狭くてすむという簡便性，および減価償却の基礎になった数字が示されることから，(2)直接控除注記法の方が望ましいと言われる〔中村，1988(a)，pp.47-48〕。

(例 5)

(b) 繰延収益処理 (注 3)

①補助金受領時	(借)現金 2,000,000	(貸)繰延国庫補助金 2,000,000
— 繰延収益 —		
②機械購入時	(借)機械 5,000,000	(貸)現金 5,000,000
④減価償却費		
計上時	(借)減価償却費 500,000	

繰延国庫補助金 200,000

－繰延収益－

(貸)減価償却累計額 500,000

繰延国庫補助金 200,000

取崩益

－特別利益－

(借)損益 500,000

(貸)減価償却費 500,000

繰延国庫補助金 200,000

損益 200,000

取崩益

〔新井, 1986, P.59, 中村, 1988(a), p.75 を参照〕

(3) 繰延割賦売上利益

商品の割賦販売においても、通常の商品販売と同様、原則として収益の認識は販売基準(sales basis)によって行われる。しかし、(イ)代金の回収期間が長期にわたり、かつ分割払いであることから(ロ)貸倒れの危険が高く、(ハ)アフター・サービス費等の引当金計上に不確実性と煩雑さを伴うことが多い。

それ故、「企業会計原則」注解〔注6〕は、収益認識を慎重に行なうために回収基準や回収期限到来基準の適用を認めている。これら2つの基準は特に割賦販売に適用されるところから、販売基準に対比して‘割賦基準’とも呼ばれている〔染谷, 1983 b, p.25〕。回収基準あるいは回収期限到来基準を収益の認識基準とした時の会計処理方法としては、‘対照勘定法’と“未実現利益控除法”が選択できることになっている〔飯野, 1987, pp.11-27～11-30〕。

“繰延割賦売上利益”は、この回収基準あるいは回収期限到来基準を収益の認識基準とした上で、その時の会計処理方法として“未実現利益控除法”を選択した場合に、期末に未回収の割賦売掛金に対応する利益分を控除するためにたてられる貸方項目であり、この処理方法は実務で広く用いられている〔飯野, 1987, pp.11-27～11-30〕。アメリカでは、この繰延割賦売上利益は繰延収益として一般に認められている。これに対して、「財務諸表の作成表示に関する枠組み」の手本となったFASBの「概念ステートメント」第6号「財務諸表の構成要素」は、これを負債ではないとしている（第233項）〔日本公認会計士協会編, p.486〕。

収益の認識基準として販売基準を採った場合(例6)と、回収基準をとって

“未実現利益控除法”を会計処理方法とした場合(例7)について、それぞれ同じ条件で仕訳を示すと次のようになる。

(例6)

平成2年12月1日、原価 ¥300,000、割賦売価 ¥500,000 の電気冷蔵庫を10ヵ月の月賦で売り渡す契約をし、頭金として現金¥100,000を受取り、支払期日の12月25日に第1回目の割賦金¥40,000を現金で入金した。なお、会計期間は12月末の1年決算である。

12月 1日 (商品引渡時)

(借) 割賦売掛金 400,000 (貸) 売 上 500,000
現 金 100,000

12月25日 (第1回目の入金)

(借) 現 金 40,000 (貸) 割賦売掛金 40,000

12月31日 (決算時)

仕 訳 な し

〔飯野, 1987, p11-19, 武田, 1978, p.138 参考〕

(例7)

12月 1日 (商品引渡時)

(借) 割賦売掛金 400,000 (貸) 割賦売上 500,000
現 金 100,000

12月25日 (第1回目の入金)

(借) 現 金 40,000 (貸) 割賦売掛金 40,000

12月31日 (決算時)

(借) 割賦売上利益控除 144,000 (貸) 繰延割賦売上利益 144,000

* 繰延割賦売上利益 = 未収高 × $\frac{(\text{割賦商品売上高} - \text{割賦商品原価})}{\text{割賦商品売上高}}$

= 未収高 × 利益率

144,000 = {500,000 - (100,000 + 40,000)}

× $\frac{(500,000 - 300,000)}{500,000} = 360,000 \times 40\%$

〔飯野, 1987, pp.11-31, 武田, 1978, pp.140-142〕

一方、FASB ステートメント第6号〔FASB, 1985, para.233/234, 邦訳, 1990, pp.394-395〕で、この“繰延割賦売上利益”の性質を、繰延総利益の

一部というよりむしろ未回収の原価に他ならず、資産の評価すなわち‘資産からの控除’である、と結論している。

VI 結 論

今までの検討の結果、個々の繰延収益対象項目について、収益実現の2つの要件を満たすか否かについては、過去に一定の条件を満たしている場合に受け取った国庫補助金この条件を満たすと考えられ、その他の項目については、未実現収益であると結論した。

また、国庫補助金について、国際会計基準をはじめ、各国が、これに関する基準を公表しているのは、国庫補助金に、このように実現収益と未実現収益の二つがあることから、実務の混乱を避けることを意図しているのではないか、と思われる。

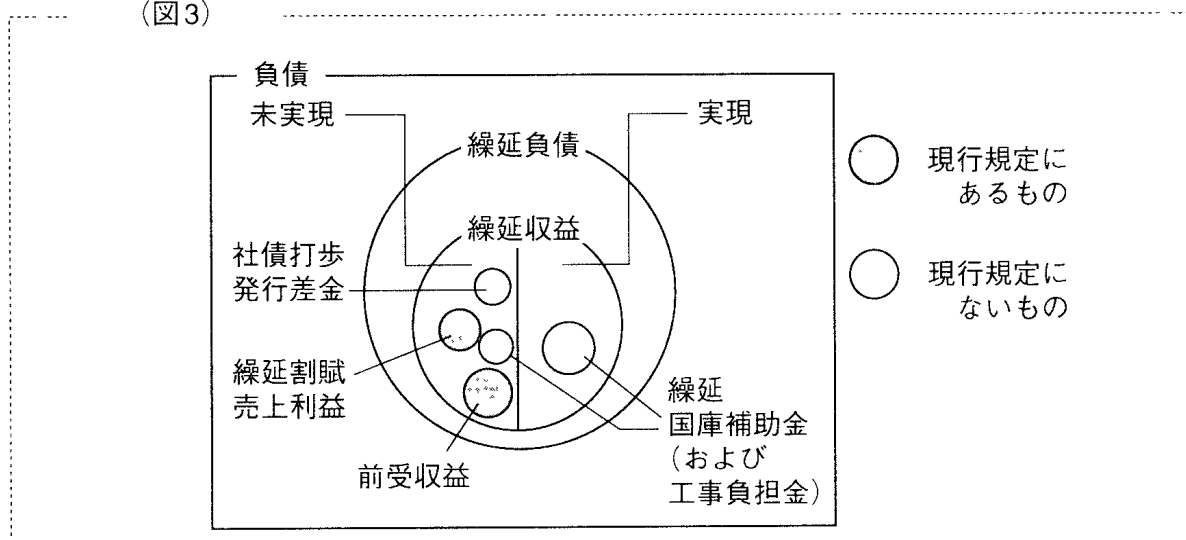
社債発行差金については、社債を発行した企業が、当該社債が償還されるまでの期間中、社債を株式に転換あるいは新株発行の義務を社債権者に対して負っており、また、月々、利息を支払う義務も負っていることから、①サービスの提供を行う可能性が存在し、また、権利金収入についても、契約期間中、土地や建物を賃借する権利を借り手に保証する、一種の“賃貸期間の提供”義務を、賃貸人が負っていることから、これらは未実現収益であると考えられる。将来に一定の条件を満たすことが義務付けられている国庫補助金についても、サービスの提供義務が明らかに認められるため、未実現収益であると考えられる。さらに、繰延割賦売上利益についても、現行規定が販売基準の例外として回収基準および回収期限到来基準を認めていることから、サービスの提供は済んでいる(先に見たように、アフター・サービス費は考慮しない)が、②対価の受領が未了であるという点で、未実現収益と考えるのが正当であると思われる。このことは、「企業会計原則」注解〔注6〕から明らかである。

繰延収益が基本的に未実現収益であるとすれば、「企業会計原則」第2損益計算書原則の1のA・発生主義の原則の但書「ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない」という規定にもうまく合致する。それ故、実現利益の部分の繰延収益について補足すればよく、新たに規定を設けるに際して、解釈上の混乱も多少なりとも少なくなると思われる。この繰延収益規定をさらに、“期間”でもって分類すると、(図8)が描ける。ここで、繰延収益は、実現収益と未実現収益の二つから構成される

ことになろう。

実現収益の繰延項目として、過去に一定の条件を満たしている国庫補助金（および工事の終了した工事負担金）が、未実現利益の繰延項目としては、将来に一定の条件を満たすことが約束されている国庫補助金および繰延割賦売上利益、それに前受収益が含まれることになるであろう。また、社債発行差金は、繰延負債に属することになると考える。

(図3)



この(図8)の中の繰延割賦売上利益、前受収益については、現行規定でも次期以降に繰延べることになっている。このことは、「企業会計原則」第2損益計算書原則の1のA・発生主義の原則の但書「ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」および、同注解〔注5〕、経過勘定項目について「(2)前受収益 …これを当期の損益計算から除去するとともに貸借対照表の負債の部に計上しなければならない」という規定から明らかである。

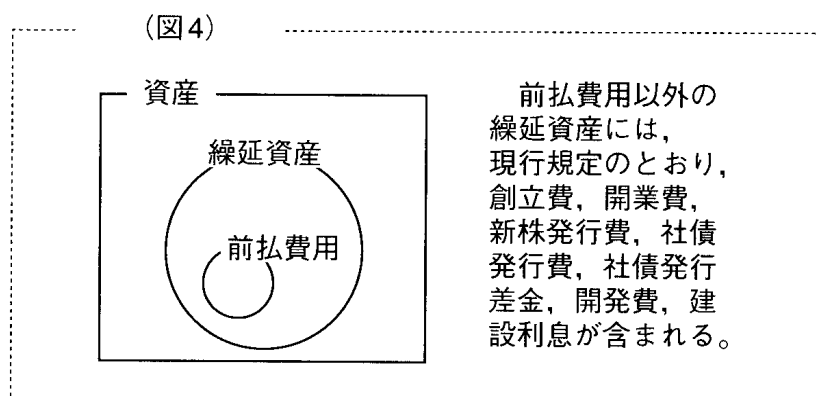
これに対して、繰延収益と前受収益を別のものとして区別する見解については、収益の実現の要件を①“サービスの提供”と②“対価の受領”ではなく、‘所有権の移転’と考え、かつ、現行規定が繰延資産と前払費用を全く別のものとして分けていることに対応させる形で繰延収益概念を考えると、確かにこのようになると思われる。

しかしながら、現行の商取引の複雑さを考慮すれば、収益の実現はやはり、①サービスの提供と②対価の受領と考えるべきであると考え。

さらに、“期間”によって分類すると、前受収益は、次期には必ず取崩されることから、繰延べられる期間は短いですが、実質的に収益の次期への繰延であるという点では、繰延収益となんら変わりがない。また、繰延収益の対象

項目されている繰延割賦売上利益が，明らかに未実現利益であることから，繰延収益を実現収益のみの繰延とし，前受収益が未実現の収益だという理由で繰延収益と区別するのは，適当でないと考える。他方，繰延収益の貸借対照表の表示については，その性質から，引当金と同じく，独立の項目を設けて負債の部に記載するのが適当であると考ええる。

一方，現行規定で限定列举となっている繰延資産(繰延費用)についても繰延収益(図8)と同様に“期間”で分類すると左の(図9)のようになる。



広く知られているように，アメリカの税効果会計（＝税金配分会計）に対して，日本では‘確定決算主義’が採られており，その会計制度にはもともと大きな違いが見られた。しかし，日本と同じく大陸モデルに属し，確定決算主義を採用しているフランスや西ドイツなどでも，1978年に採択されたEC（欧州協共同体）第4次指令の影響を受けて，繰延収益(deferred revenues)という概念についての検討が始められており，同じ会計土壌を持つ我が国にも，繰延収益を導入する余地があることを示唆していると思われる。また，経営環境のグローバル化に伴い，世界各国でその導入が進められつつある国際会計基準も繰延収益を選択的基準として認めていることは考慮するに値しよう。

(注1) 1938年に刊行された「SMH 会計原則」〔Sanders 他，1938，p.38，山本他訳，1980，p.85〕に，既に繰延収益という項目が設けられ，説明がなされていた。

(注2) FASB ステートメント第6号では，各項目は次の2つの構成要素のグループに分けられる。

第 1 グループ	第 2 グループ
<ul style="list-style-type: none"> ・ 資産 ・ 負債の減少(負債の評価) ・ 費用 ・ 損失 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 負債 ・ 資産の減少(資産の評価) ・ 収益 ・ 利得

(参考文献一覧)

- [1] Brock, Horace R., Palmer, Charles E., Cunningham, Billie M.; *Accounting : Principle and Applications, 5th ed.*, McGraw-Hill, 1986.
- [2] Budde, W. D., H. Clemm, M. Pankow, M. Sarx ; Beck'scher *Bilanz-Kommentar*, Der Jahresabschluß nach Handels-und Steuerrecht, 1986.
(松本剛著『ドイツ商法会計用語辞典』森山書店, 1990 年)
- [3] Canadian Institute of Chartered Accountants ; "Accounting for Government Assistance", *Accounting Recommendations, Specific Items—Section 3800*, May 1988.
- [4] Copeland, Ronald M., Dascher, Paul E., Davison, Dale.; *Financial Accounting*, John Wiley & Sons, Inc., 1980.
- [5] Eifler, G.; *Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen*, Dusseldorf, 1976. (松本剛『ドイツ商法会計用語辞典』森山書店, 1990 年)
- [6] Financial Accounting Standards Board, Public Record, Statement of Financial Accounting Standards No. 2 "Accounting for Research and Development Costs", Oct. 1974.
- [7] —, "Elements of Financial Statement of Enterprises", *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3*, Dec. 1980. (山形休司『FASB 財務会計基礎概念』同文館, 1986 年)
- [8] —, "Elements of Financial Statement of Enterprises", *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6*, Dec. 1985. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB の諸概念<改訳版>』中央経済社, 1990 年)
- [9] International Accounting Standards Committee, "Presentation of Current Assets and Current Liabilities", *International Accounting Standard 13*, Nov. 1979. (日本公認会計士協会訳『流動資産および流動負債の表示』)
- [10] —, "Accounting for Property, Plant and Equipment", (IAS) No. 16, March 1982. (日本公認会計士協会訳『有形固定資産の会計』)
- [11] —, "Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance", (IAS) No. 20 1983. (日本公認会計士協会訳『国庫補助金の会計および政府援助の開示』)
- [12] —, Proposed amendments to International Accounting Standards 2, 5, 8, 9, 11, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23 and 25. "Comparability of Financial Statements", *Exposure Draft 32*, Jan. 1989. (日本公認会計士協会訳『国際会計基準 第 2 号, 第 5 号, 第 8 号, 第 9 号, 第 11 号, 第 16 号, 第 17 号, 第 18 号, 第 19 号, 第 21 号, 第 22 号, 第 23 号 及 第 25 号の改訂案「財務諸表の比較可能性」』)

- [13] —, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, July 1989, par. 49-(a). par. 49-(b). par. 83.
- [14] Institute of Chartered Accounting in England and Wales ; "The Accounting Treatment of Government Grants", *Statements of Stand-ard Accounting Practice No. 4*, 1974.
- [15] Kerr, Jean St. G ; "The Definition and Recognition of Liabili-ties, " *Accounting Theory Monograph No. 4*, Australian Accounting Research Foundation, 1984. (徳賀芳弘訳『負債の定義と認識』九州大学出版会, 1989年)
- [16] Kohler, Eric. L. ; *A Dictionary Accountants*, 4th ed., Pretice-Hall, Inc., 1970.
- [17] Kohler, Eric. L. ; *A Dictionary Accountants*, 5th ed., Pretice-Hall, Inc., 1975. (染谷恭次郎訳『コーラー会計学辞典〔復刻版〕』丸善, 1989年)
- [18] Payton, W. A. ; *Advanced Accounting*, The Macmillan Company, 1949. (中央経済社編『会計法規集〔最新増補第二版〕』中央経済社, 1989年)
- [19] —, *Paton on Accounting*, Graduate School of Business Administrarion, 1964.
- [20] Sanders, T. H., H. R. Hatfield, and U. Moore ; *A Statement of Account-ing Principles*, American Institute of Accountants, 1938. (山本繁, 勝山進, 小関勇訳『SHM 会計原則』同文館, 1980年)
- [21] Wixon, Rufus, Walter G. Kell ; *Accountants' Handbook*, 4th ed., The Ronald Press Company, 1965.
- [22] 新井清光『新版財務会計論』(中央経済社, 1986年)
- [23] 新井(清)「「企業会計原則と商法計算規定」に関する特別委員会報告について」『企業会計』39巻7号(1987年)
- [24] 新井(清)「繰延収益に関する包括規定について」『企業会計』41巻10号(1989年)
- [25] 新井益太郎「イギリス固定資産会計論の現状」染谷恭次郎編著『会計学の国際的展開』(中央経済社, 1989年)
- [26] 新井(益)『会計学中辞典』(同文館, 1975年)
- [27] 飯野利夫『財務会計論〔改訂版〕』(同文館, 1987年)
- [28] 遠藤博志「経団連の会社法改正意見について」『商事法務』1190号(1990年)
- [29] 可児島俊雄・加藤達彦稿「圧縮記帳の簿記会計処理―日仏会計制度の比較検討から―」『税経通信』44巻9号, 1989年8月
- [30] 倉茂道德稿「第13号 流動資産および流動負債の表示」稲垣富士男編著『国際会計基準～日米英会計基準との比較解説～』同文館, 1987年
- [31] 古賀智敏・五十嵐則夫『会計基準のグローバル化戦略』(森山書店, 1999年)
- [32] 小林秀行「第16号 有形固定資産の会計」稲垣富士男編著『国際会計基準～日米英会計基準との比較解説～』(同文館, 1987年)
- [33] 小林「第20号 国庫補助金の会計および政府援助の開示」稲垣富士男偏著

- 『国際会計基準～日米英会計基準との比較解説～』（同文館，1987 年）
- [34] 白井義雄「繰延収益の本質」『税経通信』45 巻 9 号，1990 年 7 月
 - [35] 染谷恭次郎『財務諸表三本化の理論』国元書房，1983 年(a)
 - [36] 染谷『財務諸表通論 [全訂版]』国元書房，1983 年(b)
 - [37] 染谷『現代財務会計 [増補改訂版]』中央経済社，1984 年
 - [38] 高須教夫「負債概念と繰延収益」『税経通信』45 巻 9 号(1990 年)
 - [39] 武田隆二『簿記Ⅱ＜決算整理と特殊販売＞』（税務経理協会，1978 年）
 - [40] 中央経済社編『会計法規集 [最新増補第二版]』（中央経済社，1989 年）
 - [41] 中島省吾「商法計算規定と収益・費用の繰延」『会計』123 巻 1 号(1983 年)
 - [42] 中村『新版財務諸表論セミナー』白桃書房，1988 年
 - [43] 中村『新訂現代会計学』白桃書房，1989 年(a)
 - [44] 中村「繰延資産と繰延負債」『企業会計』41 巻 9 号(1989 年)(b)
 - [45] 中村「商法等改正法律案と会計問題」『税経通信』（1990 年)(a)
 - [46] 西村幹仁「固定資産の減価償却と圧縮記帳の開示実態」『企業会計』38 巻 1 号(1986 年)
 - [47] 西村「繰延収益（繰延負債）の批判的検討」『税経通信』45 巻 11 号(1990 年)
 - [48] 日本公認会計士協会訳「IAS E 32 財務諸表の比較可能性『趣意書』＜仮訳＞」『経理情報』597 号(1990 年)
 - [49] 日本公認会計士協会編『国際会計基準の実務』（第一法規，1995 年）
 - [50] 森川八洲男「西ドイツにおける商法会計制度の改正問題(二)」『会計』118 巻 1 号(1980 年)
 - [51] 山田昭弘『アメリカの会計基準』中央経済社，1981 年
 - [52] 「(三角波) 繰延収益の包括規定の設定について」『企業会計』41 巻 9 号，1989 年 9 月