

損益計算に関する一考察

待 鳥 邦 男

- (1) 当期業績主義と包括主義
- (2) 損益計算の基本原則
 1. 発生と実現
 2. 損益計算の基本原則
- (3) 収益の認識測定
 1. 売上収益（役務収益を含む）計上の基準
 2. 営業外収益計上の基準
- (4) 結び

（１）当期業績主義と包括主義

American Accounting Association—— A . A . A . 会計原則は利益剰余金に関して、次のように主張した。

「利益および諸利潤がいやしくも何らかの意味を持つとすれば、これらに影響を及ぼす諸要因は他と切り離して示さねばならず、また、その貸借の正味差額は別の勘定または別の勘定区分に分けて示さねばならない。このことは、すべての損益が単一の媒体を通じてしか剰余金勘定に振替えられない場合に、可能となる。もし会計手続の中で色々の型の営業上の引当金あるいは剰余引当金を設けて、これに費用を借記し、あるいは利益を貸記することが許されている場合にはこのことは不可能となる」(註1)

損益計算書は、正常な営業活動によって毎期反復的に発生する経常的な費用・収益のみを記入し、企業の業績を明らかにするものであると考える当期業績主義 (current operating performance theory) と、経常的損益のみでな

く、臨時的・非経常的損益を含むすべての損益を網羅的に記入し、処分可能利益を計算するものであるとする包括主義（all-inclusive theory）とがある。

それは、損益計算の結果、得られる損益の額から何を知り、それを、どのような目的のため役立つようにするかによって、区別される。

正しい期間配分の不可能な「剰余金項目」をどのように取り扱うかの、当期業績主義と包括主義との見解の対立は、そのいずれをとる場合でも表示の様式、もしくは情報の補足によって、それぞれの欠点を是正しようとする努力が払われている。「法務省計算書類規則」において、損益計算書の様式として特別損益区分に期間外損益も含めて報告することが規定せられたのを一つの契機として、「企業会計原則連続意見書」において、「損益および利益剰余金結合計算書」の作成をみとめ、その様式を表示し、当期業績主義と包括主義の妥協的形態がとられ、損益計算書に利益剰余金区分を設けて記載することが具体化し、短期的・長期的な収益力を1表に表示できることになり、さらに、昭和44年「企業会計原則修正案」（以下「修正案」と呼ぶ）が発表され「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない」とし、包括主義の伝統を尊重し、また、「商法」への調整をはかる結果で、包括主義の損益計算書が採用された。しかし、当期業績主義的思想は「経常利益」に生かされているといえる。

現行の「企業会計原則」における財務諸表の体系は、当期の経営成績を表示する当期業績主義の損益計算書と、当期業績外の、いわゆる期間外損益を収容し、処分可能利益の算出を意図する利益剰余金計算書の2つに分けている。この場合、損益計算書は、期間的損益計算主義の立場に立って、売上高・売上原価・販売費及び一般管理費・営業外収益・営業外費用を記載し、経常的または正常的当期純利益を計算表示し、利害関係者集団とくに投資者の投資意思決定資料として有用な会計報告を提供しようとするものである。

当該企業の正常な営業活動により当該期間に必然的に発生し、しかも反復

的・経常的性質をもつと考えられる項目ならびに金額が選択され（選択主義 selective theory）、表示されるので、損益計算書は期間的正常収益力ないし期間的営業成績を表示することができる。

「正常的、経常的経営活動にもとづく収益能力を描出することは、企業の収益力を測定しようとするものにとって第1義的に必要なこととなる。

投資家、企業家等にとって、もっとも必要とすることは、企業将来の収益力を知ることにあるが、そのような将来の収益力は過去のそれを勘案することに始まらなくてはならない。したがって、相連続する経営成果を比較することが必要となる。この場合、比較される異なる年度の成果計算中に、その期の責に帰すことのできない項目や偶発項目が介入しているとすればそれらを除外することなしに比較することは意味が乏しくなる」^(註2)とされ、専門的知識の欠ける投資家大衆に対し業績判断の財務的情報を正しく伝達しようとするものである。

これに対し利益剰余金計算書は、副次的に前期末処分利益剰余金の処分過程を報告し、非期間的取引から生ずる損益、すなわち、固定資産売却損益・臨時損失・前期損益の修正などの剰余金調整項目を加減して、繰越利益剰余金期末残高を算出し、これに当期純損益を加減して、当期末処分利益剰余金すなわち、処分可能利益を表示せんとするもので、損益計算書を補足する計算書ともいえる。よって、内容的には損益計算書につづく計算書であるといえることができる。

なお、「修正案」は注解12において特別損益項目として、次のようなものをあげている。

① 臨時損益

- イ 固定資産売却損益
- ロ 転売以外の目的で取得した有価証券の売却損益
- ハ 災害による損失

② 前期損益修正

- イ 過年度における負債性引当金の過不足修正額

- ロ 過年度における減価償却の過不足修正額
- ハ 過年度におけるたな卸資産評価の訂正額
- ニ 過年度償却済債権の取立額

包括主義は、その原因を問わず、その期間に発生し、もしくは実現した損益はすべて洩れなく1つの財務諸表（損益計算書）で表示するものである。この場合の損益計算書を包括主義損益計算書という。

包括主義の論拠として、

「当期業績主義において、当該期間中の経営活動に無関係な損益項目を損益計算書より除く場合、それを除くことが正当であるか否かの決定にあたっては、多分に主観的判断が含まれ、しかもその判断の確実性について相当の疑問があり、したがって利益操作の危険が大である。そこで、むしろどんな特別異常の損益項目をも除外しないで、これらのものを含むすべての損益項目を損益計算書に網羅するほうが適当であるというのである。

より積極的な包括主義の論拠としては、企業の収益力を正しく判断するためには、単に期間損益ばかりでなく、期間外損益も考慮に入れなければならないという見解がある。すなわち、毎期の期間損益は、臨時損益などの期間外損益によって大きな影響をうけることはさけることのできないものであり、したがって純損益の決定に影響を与える要素はすべてこれを損益勘定に計上し、このようにしてえられる数期間の期間損益を通算平均すれば、ある年度の特別異常の損益項目も平均化されるので、比較的正しい収益力を測定することができるのである。包括主義の損益計算書において、多年にわたる利益の完全な歴史を示すべきことが主張され、また全期間の損益計算を結合することによって、企業の全生涯にわたる利益の総体的歴史が見出しうるように毎期の損益計算が行なわれるべきことが主張されるのは、このためである」。(註3)

したがって包括主義は、剰余金調整項目の取り扱いに恣意性の介入や、年次損益の利益操作などをなくし、また異常損益・臨時損益こそ会社の過去の歴史であり、A.A.A.によって発表された「累積損益計算書」のごとく、平均収益力を正しく報告し、処分可能利益の算出にその意図があるといえよう。

（２）損益計算の基本原則

１．発生と実現

期間損益計算においては、費用・収益の期間帰属の決定が中心課題であり、よって現代会計は、費用及び収益の認識基準として発生主義の立場をとっている。

発生主義（**accrual basis**）は当初、借入金の累積する支払利息を期間的基準によって、契約の効果を割り当てることを言ったが、それが他の経過勘定、減価償却、貸倒損、棚卸資産などにもおよぶに至ったと考えられる。

発生主義に対する解釈がこのような拡大されると未実現収益（まだ現金及び現金等価物の収入を伴わない計算上の収益）を計上することになり、これを実現主義（**realization basis**）によって排除しようとする努力が必要となる。

かくて発生主義は費用及び収益の認識の第１次テストであるが、実現主義はその第２次のテストであり、「費用および収益の会計的認識のために、まず発生主義の基準が適用されるが、専ら発生主義のみによって純利益を確定するのではない。毎期の純利益を決定する条件として、一会計期間において発生した費用および収益が、その期間において実現したものであることを要する。この損益確定のテストを実現主義の原則と名づける」（税法調整意見書）とされるに至った。

発生費用は、収益によって回収されることにより当期の費用となり、収益によって回収されない費用部分は次期以降の費用として繰越されるのである。よって収益は費用を負担する能力が必要であり、そのためには収益は「発生」だけでなく、財貨又は役務の外部への移転による対価成立すなわち「実現」によって、はじめて費用負担能力を確保することができるのである。そこで発生主義のみならず、実現主義が要請される所以である。

未実現収益の排除に出発点をもつ実現主義は評価益に関しての用語と理解することができるが、それが売上収益だけについての認識測定における問題とし

て採り上げられ遂には費用にまで使用されるに至り、実現が発生に代る重要な原則となるに至ったといえる。しかし「発生」こそが損益計算における基本概念であり「実現」は「発生」概念の一部と考えるべきで、実現主義は、発生主義を実践可能とした現象形態の一つである。

黒沢博士は発生と実現との関係を、「発生収益 (accrued income) であってしかも未実現収益 (unrealized income) であるときある項目（たとえば同一企業内における経営部門間の売買取引に伴う収益のごとき）が、当期の収益として認識されたものとすれば、この収益の金額に対応する資産は、もはや取得原価で貸借対照表に記載されず、再評価された価格（または未実現利益をふくむ計算価格）で記載されることとなる。それゆえ資産評価の原価主義は不成立となる。これによってみれば、損益計算上の実現主義は、貸借対照表上における資産評価の原価主義と密接な関連を有するものであることがわかる」^(註4)と説明される。

ギルマンは発生主義（費用及び収益の未経過）について次のように述べている。

「会計期間のコンヴェンションの採用は、ある期間の支出の効果が次の期間において享受され、ある期間の収入がある他の期間の利益を代表しているような収入支出に関するさらに新しい問題を導入した」^(註5)

そこで、発生と実現の関係を、経過勘定について、認識および測定の間から考察しよう。

「認識」とは本来、抽象的、観念的事項であり、「測定」は具体的、実際の事項を意味するが、損益計算上認識とは経営価値の増減が生起するかどうかの「発生の事実」を判断し、これを期間的に識別することであり、測定とはその存在する事実を認識にもとづいてその「発生量」を会計数値として計算することであり、前者は質的、期間的概念であり、後者は量的、時点的概念であるといえることができる。

1) 「未払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、すでに提供された役務に対して、いまだその対価の支払が終わらないもの」で、

まだ代金の請求をうけていない受入済の役務部分の未払分である。土地や建物の賃貸借契約を例にとれば、賃借料の未払は経過せる時間の長さを基礎として、期間的に認識されるが決算期末に当期発生分（帰属分）を期間基準ないし時間基準によって今期の未払分を測定する。

この場合未払という債務額（**accrued liability**）が実際に現われたものとして測定され、経過的に貸借対照表に計上する。蓋し、発生の認識は期間的であるが、実現の認識測定は時点になされるということができる。

2) 「未収収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行なう場合、すでに提供した役務に対して、いまだ、その対価の支払を受けていないもの」であり、未収収益は、役務の提供により生じた収益を決算期末に計上するためにたてられた資産項目であり、それは時間とともに、すでに当期の収益として発生しており、当然その期間に帰属する収益である。未収収益は受取利息・地代など時の経過に伴って発生する契約上の収益（**Contractual revenue**）であり、収益は時々刻々と堆積ないし発生しているものであり、収益の発生は連続性をもつものとして認識するのが妥当であり、決算期末にその実現をまたずして、発生分（経過分）について収益を認識することが必要である。これはまだ代金請求期限の到来しないもので、対価は確定しているとはいえないが、決算期末に未収収益を計上することにより、給付提供と債権という対価成立によって収益の実現が認識され測定されると解すべきであろう。（未収収益は実現・未実現の区別とは違った別個の観点からする特殊の収益であるとする見解もある）なお、企業会計原則は、未収収益の計上に関して慎重な会計処理を尊重する健全な会計慣行を採用し、その計上を企業の任意にゆだねていたが、修正案ではその計上を強制している。このことは未払費用と同様に発生主義の適用にはかならない。しかし単に発生の事実によりこれを収益として計上することは、財務的な不安という点からの懸念が残る。なぜなら未収収益を生ずる役務は、いまだその役務提供の完了していないものであり、決算以後において役務の提供が完了せず中断することになれば、未収収益は回収出来なくなるかも知れないのである。蓋し、発生費用は実現収益によってのみ負担せられるのであ

る。

3) 「前受収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行なう場合、いまだ提供していない役務に対し支払を受けた対価」であり、前受利息・前受家賃などすでにその対価の受入れがあり、まだ認識されていない収益であって、当期の発生収益ではない（将来収益項目である。）将来の給付提供に対し現金などを前受したとき、給付提供の開始持続という事実によって発生が認識されると同時に、すでに客観的証拠が認められるものであるから、実現がこの客観的証拠を起点として期間的に認識され、決算期末に発生分を測定することは、同時に実現分の測定であるといえることができる。

4) 「前払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価」であり、役務の効果が欠期以降におよぶような、保険料・地代・家賃・利息割引料・広告料等の支払がなされた場合に生ずる。数期間におよぶ保険料の前払分についてその例をとれば、保険給付は保険料の支払と同時に（又は一定期日をおいた契約日から）発効し、以後は、継続的に保険給付を受ける権利を取得するが、その権利は時間の経過に伴って漸次消滅していくから、発生および実現は支払を出発点として期間的に認識されるが、決算末に今期の権利消滅分を測定することになる。よってこの場合も前受収益の場合と同様に実現と発生とが、同時に合致して期間的に認識されるが、時点的に測定されることになる。

以上、実現とは発生の事実が経営価値の増減とこれに伴う貨幣および等価物その他の資産の流出入という対価成立時点で現われた現象形態の中の一つによって表面化することであるといえよう。発生主義は現金主義（cash basis）に対するものであり、実現主義は発生主義に包含される概念であるといえる。

2 損益計算の基本原則

「税法調整意見書」によれば「企業の損益は、発生主義の基準によってのみ確定されるのではなくて、『発生』の事実は損益取引を会計帳簿に記録するための一つの尺度にすぎず、一会計期間の所得を決定するためには、発生主義とともに、実現主義、費用収益対応の原則等の諸基準を併せ適用しなければなら

ないのである」とし、佐藤博士は、損益計算の遂行に当って採られるべき原則（記録計算の原則）と、損益計算書の作成において採られるべき原則（報告表示の原則）とを区別し、前者すなわち損益計算に関する原則として、発生主義の原則、実現主義の原則、費用収益対応の原則をあげ、後者すなわち損益計算書の作成に関する原則として、総額主義の原則、区分表示の原則とあげられる。^(註6) 黒沢博士は「損益計算書の本質とその形式とはこれを別個に論ずることは困難である」「時にある論者は、損益計算書原則と損益計算原則とを区別すべきであると主張し、前者が損益計算書の形式にかかわる諸原則であるのに対して、後者は損益計算の本質にかかわる諸原則であるというような議論をしているようであるが、これは一知半解の謬論にすぎない」とし、さらに「損益計算の基本的な原則を要約して最も簡単に表現すれば、企業の利益は一定の期間において発生した総費用に対する一定期間において実現した総収益の超過として捕捉されなければならないということである。期間的費用および収益の算定は、当然二つ以上の期間におけるその配分の問題を生ずる。この点で、損益計算の原則は、有機的に貸借対照表の原則に結合するのである。（すなわち短期的費用配分は損益計算書により、長期的費用配分は貸借対照表によって行われる）」^(註7)とされる。

したがって、内容原則として、発生主義の原則、実現主義の原則、費用収益対応の原則、費用配分の原則、形式原則として総額主義の原則、区分表示の原則をあげることができるであろう。

期間損益計算において問題となる点は、損益発生時点を会計上いかにして認識するか、発生したものをいかにして測定し、各期間に配分するか、いかにして期間の収益・費用を対応させるかの4点にあるといえる。

現行の「企業会計原則」を中心にして、損益計算原則がどのように解釈されているかについて簡単に考察しよう。

損益計算書原則1は「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に発生したすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載し、当期純利益を表示しなければならない」とし、また同Aは「すべての費用

及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない」としている。

これは、発生主義による期間損益計算を規定したものにはかならない。

発生主義の原則は収益及び費用を認識測定するための最も合理的な基本原則であり、現金収支のいかんにかかわらず、その損益を「発生の事実」に基づいて認識測定することであり、主として決算期末に収益及び費用がその期間に発生したかどうかの事実を確認することによって、その期間帰属が決定される。従って発生主義の適用は期末における決算整理記入（収益・費用に関する繰延計算と見越計算は、発生主義の典型的な事例である）の問題といえることができる。

損益計算書原則 1 の A は「……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」と評価益の計上を禁じ、又同 3 の B に「売上高は、実現主義の原則に従い、商品の販売又は役務の給付によって実現したものに限る」と規定している。

収益の発生が現金又は他の確実な資産の現実の増加によって認識される場合は、実現収益（**realized revenue**）であり、現実の増加前に発生したと認められる場合が未実現収益（**unrealized revenue**）である。

実現主義は、売上高（役務提供収益を含む）の計上における基本原則であり、販売行為によって実現した収益のみを期間収益として計上しようとするものであり、その狙いは予想的未実現収益を排除する（保守的判断）点にある。

前述の損益計算書原則 1 及び 1 の C は「費用及び収益は、その発生源泉に従って分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない」と規定している。

費用と収益との対応は、経営活動の努力と成果との対応を示し、期間損益計算においては、実現収益とそれに関連する発生費用とを対比的に、また期間的に対応計算することは、企業の損益計算の基本的な考え方である。

費用収益対応の原則というときは、費用に対応して収益を決定する（長期計

負工事契約・損害保険契約など、発生主義によって収益を認識する場合は、一般にこの方法による）ことを意味するが、企業会計原則によれば、収益費用対応の原則（**principles of matching costs with revenue**）というべきで、その期間の実現収益をまず確定し、これに対応する関連費用（**related costs**）を定めようとすることになるが、厳密に区別使用されていない。

収益と費用のマッチングの原則は損益計算書の表示においても重要な意味をもっている。損益計算書における営業損益計算と純損益計算の区分表示は、企業本来の営業活動と財務活動とを区別し、企業の主たる活動による成果を抽出するための営業収益と営業費用との対応を志向するものである。又対応表示の要求は剰余金項目を区別することにも関連する。すなわち当期の収益及び費用に対応しない費用及び収益とが利益剰余金計算書に表示されると考えられるのである。

費用収益対応の原則とは個々の費用要素が収益に対して直接的に、又は間接的に対応関係をもっているかどうかを実質的に区分選択する原則であり、費用の面において発生主義を限定する原則であるといえる。

阪本博士は、「期間損益の計算上は、費用は発生主義によって計上せられ、まず費用配分の原則によって、その期間計上額の配分をうける。ところが収益は実現主義によって、期間割当が確定する。そこで収益は、これに要した費用の発生の時よりも遅れて実現するのが普通であるから、ここに期間損益計算上に計上せられる費用と収益とを因果関係的に観察する時は、その間に期間的ズレが存在することがわかる。

実現収益とこれに対応する発生費用との間に存在する期間的ズレをなくするためには、発生費用の中から一期間の実現収益のために要したとみられる費用だけをとり上げて、収益と比較する必要がある。その他の費用については、これを他の期間の収益に対応せしめるために、繰延べ、繰戻しまたは見積り計上の手続をとる必要があるのである。このような費用の再配分の基準を示すものが、費用収益対応の原則である」^{（註8）}とされ、費用再配分の基準として、費用収益対応の原則を意義づけられる。

貸借対照表原則 5 によれば「……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。有形固定資産は、その取得原価を当該固定資産の耐用期間にわたり、一定の減価償却方法によって各事業年度に配分し、無形固定資産及び繰延資産は、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」と規定している。

費用の認識とは、費用の期間帰属の決定であり、その測定は、金額の決定を意味する。

費用の発生はまず原価として捕捉され収益獲得のため消費されるので、期間損益を計算するためには、当期負担の費消原価(expired cost)と、将来の収益獲得に貢献する未費消原価(unexpired cost)とを適当な方法により配分しなければならない。これが費用(原価)配分の原則(principle of allocation of costs)である。「前払費用は末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て……」「社債発行差金は、その償却額を社債の発行から償還に到るまでの期間に割り当て……」などは費用配分の原則とよばれるものであり、費用を発生せしめた作業が実行された期間に配分すべきであるとするもので、それは発生主義による費用の測定を期間配分という立場から考えた原則である。

以上、損益計算原則について考察したが、発生主義は主として固定資産の減価償却、貸倒予想、棚卸資産の棚卸評価、見越及び繰延勘定の設定などの問題であり、実現主義は収益、なかんずく売上収益に関するものであり、費用収益対応の原則は、売上原価、販売費及び一般管理費、費用配分の原則は有形固定資産・無形固定資産及び繰延勘定の償却の問題であるということができよう。

発生主義会計という場合、発生の確認を認識、測定、配分、対応の4つに分けてその相互関係を考察しよう。前述の如く認識とは会計事実の存在の有無を抽象的に把握することであり、測定とはその事実を認識に基づいて会計数値として計数的に把握することであり、認識を技術的に限定する。すなわち収入。支出を基礎として会計事実を認識しても(具体的实际的に計数で表示計算する

ことが不可能ないしは困難な不明瞭な事実に対しては保守的判断を下すとしても）、なお技術的に測定によって限定を受けるものである。この認識及び測定を補助するものに対応がある。対応は認識測定を行なう場合にこれを補い助けるものである。費用は収益を獲得するための犠牲として、収益は費用に対応させられてはじめて、その意味が生ずる。ここに対応とはまず実現収益が認識測定され、その犠牲となった費用を認識測定したり、又は費用が認識測定された場合にその犠牲を伴って獲得された収益を認識測定することをいう。従って対応とは、収益と費用とを本質的に相互関連せしめ、あるいは結合せしめて、収益と費用とを比較評量させることにより、認識測定を容易にする役割を果たすものである。

配分については二様の解釈をすることができる。まず第1は事実が認識された場合、その認識及びそれにもとづく測定の結果を計算書ないし、剰余金計算書の適当な場所に区分配置することを意味する場合であり、第2は事実がどの期間に帰属するかを判断し、その判断された、ないしは認識された発生期間に割り当て、さらに区分配置することを意味する場合である。すなわち、配分の意義を考える場合、この判断という概念を配分概念に含ませるかどうかの問題であるが、判断を配分概念中に含ませる場合においては期間制当を意味し、配分の独立的意義が強力になるが、他方において認識との区別が困難となる。したがって一般に採られるこの見解とは別に、判断を配分概念から除去し、配分を単なる技術的概念として、把握する見解が生まれるに至る。この見解の場合は配分の独立性ないし、重要性はほとんど認められないようになる。ところがさらにもう一つの見方が考えられる。それは配分を認識概念中に含ませる見方である。認識は判断にもとづいて期間的に識別するが、期間的に識別することが取りも直さず期間的に制り当てることであるから、認識の一部として配分を考えようとするものである。

認識の場合は発生したかが問題となり、これが発生主義の原則であり、測定の場合は発生時点が問題となり、これが実現主義の原則である。対応の場合は直接的実質的因果関係が問題となり、これが費用収益対応の原則であ

り、配分の場合は長期費用化資産の期間制当・配置・区分が問題となり、これが費用配分の原則である。

(註1) A.A.A., A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate (Issued in 1936) 中島省吾教授訳「A. A. A. 会計原則」 P. 34.

本論文は当期業績主義と包括主義の論争の起点となった。

(註2) 土田三千雄教授「会計学理論」 P. 167.

(註3) 宇南山英夫教授「企業会計原則精解」 P. 87.

(註4) 黒澤清教授「近代会计学」 P. 348.

(註5) S. Gilman, Accounting Concepts of Profit, P. 81.

黒澤清教授 前掲書 P. 89.

(註6) 佐藤孝一教授「財務諸表通論」 P. 65.—6.

(註7) 黒澤清教授 前掲書 P. 319. P. 344.

(註8) 阪本安一教授「財務諸表論」 P. 116.

「費用配分の原則と費用収益対応の原則」 会計 第67巻

(3) 収益の認識測定

収益 (revenue) とは、企業の経営活動において得た報酬 (経営価値の増加) であり、財貨の販売又は役務の提供によって企業の獲得した収入対価を意味し、収益と費用との差額たる収益余剰を利益 (profit) という。

収益について A. A. A. 会計原則は次のように述べている。^(註9)

収益は、現金または現金等価物を基礎とする企業の生産物、財にもせよ役務にもせよ、の実現しうる価値によって測定される。広義には、収益が生産過程の進行につれて発生すると云うこともできようが、会計記録の中では、財または役務の顧客への引渡しとそれと同時に起る現金乃至現金等価物の獲得とによって裏書きされた場合にのみ認識せられるのが常である。

1) 顧客から受領した即時払対価が現金以外の形式をとっている場合には、実現されたそして認識可能な収益の額はその対価の現金価値に限定される。収益が売掛額によって認識される場合には戻り高、代金回収不能額及びその他の相殺分の見積額について毎期間修正を行わねばならない。

2) 一般的には収益の認識は法的な所有権の顧客への移転を待って行われね

ばならない。しかしながら建設業その他の特別な例においては、仕掛中の作業が契約内容にもとづいて承認され、顧客への支払請求が行なわれる時に期間収益の会計的計上を始めるか、あるいは通常の通則を合理的に修正してなにか他の方法を採用しても差支えない。

3) 利子、地代、印税およびこれに関係をもついろいろな形式の契約上の収益の場合には、その契約の諸条件に即し、厳密に発生主義的な基準にもとづいて、認識を行うことが実務としてすぐれている。

4) 製品の販売価格の回収に相当の期間を要する場合、あるいは各種の情勢から債権全額の回収が著しく不確実となった場合、あるいは販売乃至引渡しの時以後に相当の原価が発生する場合には、供与された製品について受領した現金額を固く守ってその限りで収益を測定するのを正当とみなしてよい。

5) 発見による価値の生成、立木の成長およびその他の形式の自然増価は、一般には、実現された収益として認識されるべきでない。

6) 増価分、すなわち、現存する諸財産単位の市場価格の変化から生じた価値増大は、実現された収益と考えられない。

7) 収益は製品中に分類していない財の販売によっても実現することがある。

収益は、企業の購買・生産・販売の諸活動を通じて成熟してゆくのであり、経営活動の進行につれて、生産物に割当てられるコストの堆積とともに発生し、造成されていく。

しかし、収益の発生を会計的に捕捉するためには、測定可能のものでなければならぬ。

そこで、販売活動による財貨・役務の引渡しと、その対価として現金受領や、受取債権その他の新しい流動資産の取得（この場合を実現という）により客観的に証拠づけられるまで待たなければならない。したがって、実現の段階にいたって、収益は完全に成熟し、確実に測定出来る。しかし、収益は給付の企業内における生産期間、保管期間中にも発生する（この場合を未実現という）。

ギルマンは、Periodic income recognition として次のように述べている。

「現代会計は期間収益の認識という困難な問題を提出している。この問題に対しては、これまでにいろいろな見解が表明されてきている。

ある人達は、会計記録に反映すべき収益が販売財貨を生産する行為のみで生じると主張する。またある人達は、現金と財貨もしくは用役の交換だけが収益認識のテストを果たしているという。さらにまた多くの人達は、現金もしくは現金に対する法律上の請求権といったような現金等価物 (cash equivalent) と財産もしくは用役との交換が収益の認識に関する唯一の適切な基準を与える」と主張する。2・3の著しい例外はあるけれども、この後者の見解が今日一般に受け入れられており、したがっていささかその根拠を探究することが至当である」(註10)。

また、山下博士は、発生基準における費用・収益の「発生」とは、費用・収益を伴う事実ないし原因の発生を意味し、その事実ないし原因の発生とは、その費用・収益としての対価が測定されるための条件の発生を意味する。と述べられ、収益の「発生」には、その発生した収入対価が確実な大きさをもつこと、その発生事実が客観的に認識できるにふさわしい条件の発生が要請される。そうした意味での条件を満たす事実とは、売買取引の成立にこれを求める。

販売基準 (sales basis) ないし実現原則 (realization principle) がそこに考えられているゆえんである。(註11)

収益の認識とは、収益発生の事実を会計的に捕捉し、帰属する会計期間を決定することであり、収益の測定とは、そのような収益の発生量を決定することである。

そこで収益の認識を経営活動のどの時点で測定するかが重要な課題となる。

1. 売上収益 (役務収益を含む) 計上の基準

財貨の売上収益は、企業本来の、または企業固有の営業活動によって獲得される収益である。

この企業の主たる営業活動によって生じた収益は、営業収益をあらわすものとして、損益計算書上に「売上高」として表示する。

営業収益の主なものは、商品・製品の販売による売上収益であるが、このほかに、半製品・副産物・作業屑の売上収益及び加工料収入その他の販売益もふくめられるのである。

サービス業の場合にも、役務の代価として受取る報酬が売上収益であるが、売上高のかわりに料金収入の名称を用いるのが普通である。なほ、企業が商品の販売以外に、役務の給付を主たる営業としている場合には、売上収益と役務による営業収益とは、これを区別して損益計算書に表示しなければならない。

佐藤博士は「けだし、企業は、原材料その他の購入・生産物の製造・販売注文の受入・販売契約・販売品の引渡・売上代金の回収等といった一連の営業活動を行つてゐるが、収益は、これを理論的な立場からいえば、これら一切の営業活動を通じての価値のたえざる流れにおいて発生するのであって、例えば販売契約の締結とか販売品の引渡といったような、確定的な瞬間において発生するものではないと考えるべきである。それは、例えば、固定資産の減価が目には見えなくても瞬間瞬間に不断に発生しているのと同じである。従つてもしも純然たる発生主義を遵守しようとするならば、このような事実認識の下に収益を把握しなければならないが、到底そのようなことは実行不可能であり、少なくとも生命ある企業会計は、単に真実性や合理性のみでなく、実行可能性や合目性、或いは重要性や経済性又は安全性その他の要素を考慮しなければならない、従つてここに収益をその「実現性」によって測定しようとする」(註12)とされる。

一般的には、販売過程とは次のような手続きを含んでいる。

- ① 注文引受
- ② 財貨又は役務の提供（対価成立）
- ③ 代金請求期限到来
- ④ 代金の回収

掛売りや割賦販売の場合は、①②③④の順序で取引が起るのに対して、現金販売の場合は、全部が同時に起り、予約販売では①④が同時に起り、②が後に発生する。委託販売の場合は、②がまず発生し、①③④が後で発生する。その

他、組合売買、先物販売、試用販売、長期請負工事契約などの特殊な販売形態では、これらの段階と異なる段階を考慮しなければならない。

そこで、これらの販売過程中、どの時点において収益を認識し、ないしは測定すべきものであろうか。①の場合は、確実な資産の裏付けを伴わないので確実性に欠ける。③は、修正案で割賦販売の例外適用として採用された。④を實現時点と考えることは、現金主義をとることになり、販売代価の回収が疑しい場合を除いて、一般に採択されていない。②の財貨役務の提供時をもって實現時点とすることが一般的である。

「税法調整意見書」は、實現主義の原則の適用に関し、次の様に述べている。『『實現』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たという事実求められるので、これをとくに販売基準とも名づける。

一会計期間の間に売上済となった財貨または役務に適正に負担せしめられた費用が当期の費用であり、販売によって獲得した対価が当期の實現した収益である。販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産の取得による対価の成立によって立証されたときのみ實現する。

これに対して税法上においては、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くらいがある。しかし、商取引上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」としている。

財貨収益の稼得については期間的に認識される見方と時点的に認識される見方とがある。期間的に認識する場合の第1は、全期間を通じて収益が発生すると認識される見解である。この見解はさらに、価値増加は経営の全活動過程において得られるとする経営活動基準とも呼べるべき基準と、客体を中心として価値増加は、ある客体の生産開始から現金入手までに得られるとする活動客体

基準ともよぶべき基準とに分けることができよう。

次にある一期間において認識しようとする見解の主なものとしては、①対価成立から現金受入時までとする販売基準・実現基準、②販売可能の状態から対価確定時までとする基準、③製造開始から製品完成までとする生産期間基準、④製造開始から対価確定時までとする基準の四つに分けられる。この様に一定期間にわたって収益の発生を認識しても ①の場合には割賦販売等を除いては対価成立時に測定され、②の場合には販売価格と販売原価とが大体確定しているような注文生産や請負生産の収益測定について考えられる。③の場合は一般に決算期末に測定され、④の場合は生産損益や保管損益計上の問題がおこる。

これに対して、一定時点において突然に収益が発生するとの考えは、ほとんど理論的根拠を持つものではなく、不合理である。これは理論性というよりは技術的可能性、計算の確実性などと他の根拠に立つものである。発生は本来、期間的に認識されなければならない。

収益を期間的に認識する場合にも、その測定は一定時点において行なわれる。

そこで、主な販売取引について一般的に採られる収益計上にたいする実現の時点を列挙すれば、現金販売の場合は、商品取引渡時・現金受入時。信用(掛)販売の場合は、対価確定時ないし商品発送時。割賦販売の場合は、割賦金入金時(修正案は原則として商品引渡時、例外として ①支払期限到来時、②入金時、の選択適用を認めている)。組合販売の場合は、売上計算書到着時。委託販売の場合は、仕切精算書到着時(修正案は受託者の販売時、例外として仕切精算書が販売の都度送付されている場合に限定し仕切精算書到着時)。先物売買の場合は、商品引渡時。代金引換販売の場合は、商品発送時又は代金到着時(注文の有無により)。予約販売の場合は、商品引渡時ないしは役務給付完了時。試用販売の場合は、得意先の買取り意思表示時。賃貸借契約販売の場合は、入金時。長期請負工事の場合は、工事進行率測定時または工事の完成・引渡時。未着品販売の場合は、貨物引換証引渡時。商品券販売の場合は、商品券受取時または商品引渡時。支店販売の場合は、支店から外部に販売した時に収

益が計上される。

企業が収益獲得のために払った努力を忠実に収益として認識するという点においては発生主義又は生産基準が妥当であるが、企業会計上は実現主義が採られ、これにより計算が確実になる。計算の確実性という点からは現金主義がすぐれている。ただ一般的にいて収益発発生時点と費用発生時点とに時間的なズレの生ずることが多い。信用取引の登場や固定資産の増大は、その主要な原因を構成する。よって、鉄道、劇場などのサービス業やC・O・D・販売、割賦販売等に採用されるにすぎない。

A. 販売基準

収益は、確実性の見地から実現の段階で測定される。実現のテストとしては、一般に財貨役務が、外部に販売されたという事実求められ、販売基準は収益認識の客観的証拠を販売完了という事実におこうとするものである。

ペイトン・リトルトンの「会社会計基準序説」によれば、収益実現のテストとして次の2つをあげている。(註13)

- ① 法的な販売又は同様な過程による転換
- ② 流動資産の取得による確定

すなわち、①財貨役務が販売により引渡されたとき、客観的証拠となり、②新しい資産の取得は、収益実現の尺度としてその量を客観的に測定出来る。この販売基準によって収益の測定が行なわれるのである。

また、ギルマンは、会計上の収益の認識として販売基準が確立するまでの歴史的段階として次の3つをあげている。(註14)

- ① 現金基準
- ② 所有権移転基準
- ③ 積送もしくは引渡基準

このよ様に“revenue belongs to the period of sale”という原則は、今日では定説となっている。

染谷博士は「今日では販売が実現の要件を満たすものであり、販売基準は収

益を認識する原則的な基準として一般に認められている」とされ、販売基準の論拠として、①社会的認識、②客観的評価、③確実な資産の裏づけ、④費用の確定の4点をあげられる。(註15)

今日、収益の測定において販売基準がとられることは一般化しているが、販売基準について反対論もある。①信用販売の場合は、代価が回収されるまでは収益は甚だ不確実のものであり、貸倒といったような事項が発生する。②また販売が行われた以後、収益の修正事項、例えば返品、値引等があるし、集金費用、保証その他の販売条件から生ずる事後費用又は後発費用 (after cost) が発生するおそれがある。③掛売にもとづく受取勘定は現金そのものでなく、そのままでは購買力とならず、債務支払のための支払手段として一般的に用いることも出来ないし、財政的見地から不都合である。

しかし、この様な保守的立場からの反対論も、それぞれ適切な会計処理を行なうことにより調整出来る。貸倒や返品に対しては、過去の経験から合理的にそれぞれ引当金を設定することにより間接的に修正できるし、また、アフター・コストに対しても引当金を設けることにより補完出来る。③の問題は手形割引その他によって間接的に支払手段として利用できるし、又今日の企業会計が **Convention of Going Concern** に立脚する以上、おのずから解決されるものである。

なほ、上記の保守的反論と逆に、販売基準は不当に保守的判断であるとの見解もあるが、蓋し、長所と短所の比較考量が行なわれた結果、販売基準が採用される。

したがって特殊な販売形態の場合には、かならずしも販売基準に拘泥することなくその長所、短所を比較考量しなければならない。

例えば収益を発生過程で認識しようとする試みや、実現の時点を代金請求期限到来時や、現金回収時 (現金基準) に求めようとすることがある。

発生主義に対比する現金主義 (cash basis) は一般に最も原始的な費用及び収益の認識基準である。すなわち損益をすべて現金の収支に基づいて計上すべしとするもので、現金収支と費用・収益が完全に一致する場合にかぎって、現

金主義による会計は可能となる。

ここに云う現金基準は、現金の回収があった際に収益の測定をおこなうのであり、これに対する費用は現金回収の割合に応じて配分しようとするものであり、費用の測定を現金支出によって行なおうとするものではない。

現金基準は前述のように現金主義とは区別しなければならない。

現金主義は現金収支を起点として損益計算をおこなおうとするもので、きわめて簡単な計算方法であるが、収益の認識時点がそれに対応する費用の認識時点に比し、おくれがちであり、経済の発達にともない種々の信用取引が行なわれるので、現金主義の利用はきわめて少くないが、収益の現金化の早い場合や、現金回収が不確実なため発生主義をとり得ない場合に適用される。

なお、「税法調整意見書」は「中小企業者は、複式簿記を採用することが多くの場合困難であるから、発生主義の適用を一部除外し、あるいは、発生主義の例外として現金主義（または半発生主義）によることも認められる必要がある」とし、その適用性を認めている。

現代の発生主義会計のもとにおいては、現金基準は例外的にしか採られないが、これが一部の販売取引について適用されるにはそれ相当の根拠が考えられる。その根拠の主なものは、①確実性の見地からでなく、真の販売基準という思考から、販売の完了は現金回収時であるとする。究極的には代金回収によって収益額が確定され終結する。②現金基準によれば、販売後発生する返品・値引・貸倒等を確実に収益から控除出来るし、アフター・コストを適切に収益に対応出来る。

したがって現金販売のように財貨の引渡しと代金の回収がほとんど同一時点の場合は販売基準又は現金基準のいずれをとっても結果は同じである。よって、この場合はむしろ基本的基準である販売基準によるものと考えるべきであろう。

また、サービス業（役務提供収益）の場合も、特殊な事例を除いて販売基準によっても、現金基準をとっても、ほとんど時間的差異はない。

「企業会計原則」は割賦販売について、現行の入金基準を、「修正案」で

は、原則として商品等を引渡しした日すなわち販売基準とし、例外として、収益認識の慎重を期して支払期限到来基準又は入金基準の選択適用を認めている。

役務提供に関する収益認識についても、取引財貨収益計上の場合と同様に、実現主義の原則が適用されるが、運送業・劇場等のサービス業の場合は、一般に役務提供と同時に、収益が発生し、対価として現金を受取るから、収益認識の基準として、入金基準をとっても、販売基準によっても時間的ズレは生じないが、会計士・弁護士・医師等のような複雑な役務提供や、ビルの賃貸業の場合は、役務提供と対価受入の間に時間的ズレが生ずる。

サービス業は無形の給付であるから、もしその対価が貸倒となったときには、すでに提供した無形の財貨を取戻すことによって、投下費用を回収することができないので確実安全な現金基準が適用されることが多い。

B. 生産基準

生産基準 (production basis) は、収益を測定する場合、販売の段階にいたらずして、造形ないし発生 of 段階において測定しようとする試みであり、企業が生産する財貨またはサービスの価値は生産過程において発生し、販売過程は生産過程に発生した収益を実現する過程にすぎない。こうした論拠から収益を生産に関係づけて認識することが、より理論的であるとする思考である。

「税法調整意見書」によれば「生産基準は、一般の商工業においては、収益認識の基準として認められていないが、取引慣行上将来における収益実現の確率が特に大なる場合には、生産物の販売遂行による引渡完了にさきだち、その生産完成と同時に、それに含まれた収益を適正な比率で計上することが認められる。

たとえば、農業経営における主要作物の収穫の場合には、公定価格制のもとでは価格予想が完全であるから、収穫高を公定価格に換算することにより、販売引渡にさきだち売上総収益を計上することができる」としている。

採取産業、例えば農業、鉱山業のような天産物生産の事業においては、一般に広汎なそして買入準備のととのった市場を有し、容易に販売出来る状態にあるときは、その生産物の生産と同時に、収益を計上しても、計算の確実性を害

さない。生産基準または収獲基準は、一般の商工業では、収益の認識基準としがたいが、この様な原始産業では生産物の販売価格が確実に了定出来る場合に限り認められる。これは収益認識について測定可能を前提とするものであり、市場価格の変動の著しい場合には、受取られるべき収益の正確な計算が出来ない。

生産基準は期間的認識としての生産期間基準と、時点的認識としての生産完成基準の2つが考えられる。前者に該当するものとして一般に工事進行基準とよばれるものがあり、後者として工事完成基準がある。

道路・ダム・建物などの土木建築工事や、造船その他重設備の製作等、長期請負工事の場合は、契約により、あらかじめ収益額が与えられているにもかかわらず工事完成・引渡まで長期間を要することが多い。

工事完成基準 (completed job method) は、工事の完成・引渡時をもって収益認識の時点とする方法であり、収益実現時点は対応すべき費用確定時点であり、ある時期に契約した収益の損益計算は、工事完成・引渡の後年まで延期する、一種の実現主義もしくは販売基準とも云えるものである。

この方法は、計算の確実性という点ですぐれているが、工事進行中の期間の収益が過少となるおそれがある。(2以上の会計期間にわたる請負工事の件数が多く、各期間平均して工事が完成すれば各期間の利益はほぼ平均する)そこで、工事の引渡以前にその完成度に応じて収益を計上することが認められる。これが工事進行基準 (percentage of completion method) であり、発生主義による収益の認識にはかならない。この基準は、期間費用確定時にこれに見合うべき期間収益が部分的に実現するという考え方で、正確性に多少の疑点がある。木村教授は「損益計算が単に経営活動を十分反映すべきであるというならば常に工事進行基準がもちいられなければならないが、一般的にそのようにはできない。長期請負工事の場合には『販売』されることとその代金とがすでに契約によって定まっている。これは決して一般的事情ではない。ただ、請負工事でなくても、近い将来に特定の価格で販売されることが確実な場合には、その分については、販売前にその収益・費用を予見することは認められなければ

ならないことになる。しかし長期請負工事には更に特殊な事情がある。

工事をいくつかの区切にわかし、それまで進行すると共に全体の代金の一部の支払を受けることはしばしば見るところで、この場合にはある意味で部分ごとに販売されていくのである。このような場合、代金の内払状況を勘案しながら工事進行基準を適用するならばそれは一種の販売基準であるといってもよい。このような条件と結合した工事進行基準は利益の現金原資性に関連していてもむしろ適切であるが、代金の内払と関連なく、単に進行程度に応じて収益を計上することは、この方法を每期継続適用すべきものであるとするなら、いつそのこと、技術的に複雑で、財政的に不適切である」(註16)と述べられる。

貨幣価値の変動がはげしく、仕掛工事原価の決定ならびに工事代価の予定が不確実である場合には工事完成基準が採用されるが、通常、工事進行基準が認められている。

ペイトン・リトルトン¹⁾は、percentage of completion に関して次のように述べている。

「進行度とは、ここでは、その計算期日までに発生した原価と、工事が完成して顧客によって承認される際の総原価見積額と、の関係を意味し、財務上の進行の尺度として、時間または物量を基礎としたパーセントを用いるという意味ではない」(註17)

工事進行度を予見するテストとしては、①財務上の尺度と、②技術的尺度とが考えられる。

財務上の尺度とは、発生原価額をもって収益計上の基準とするもので、まず工事のために消費した発生費用が確定し、これに対応する収益が見積られる。これに対し工数や、消費材料単位等のような物量的ないし技術的尺度から工事進行度を予見しようとする試みがあるが、これは費用収益の期間対応をはかることに正確さを欠き不適当である。

2. 営業外収益計上の基準

収益は、その発生源泉にしたがって営業収益 (operating revenue) と営業

外収益（nonoperating revenue）に分類される。

企業固有の経営活動又は主たる営業活動以外の活動から生じた収益が営業外収益であり、「財務諸表規則取扱要領」第159は、「営業外収益に属する収益とは、受取利息及び割引料、有価証券利息、受取配当金、仕入割引その他の金融上の収益、有価証券売却益、投資不動産賃貸料等をいう」と例示している。

営業外収益は、財務（金融）上の収益であるが、継続的・反復的に発生する経常収益であり、営業収益と同じく期間収益である。

これ等の収益の認識測定についても、売上収益ないしは役務提供収益に準じて考えることができ、発生主義によって把握され実現主義により測定される。金融収益ないし契約収益の前受収益及び未収収益に関する発生と実現との関係についてすでに考察したが、受取利息割引料・地代・有価証券利息などについては発生主義によって確認される。

「仕入割引は、仕入代金支払期日前の支払に対する買掛金の一部支払免除であり、性質はその期間に相当する利息としてみることができる。しかし、この利息に相当する仕入割引は、外部投資に対する運用報酬の意味における財政金融上の収益とは異質のものであることが注意されねばならない。仕入割引は、仕入代金の支払過程、つまり営業債務の支払取引、したがって企業資金の経営内循環過程において生ずるものであり、その原因は営業取引にある。債務支払取引自体は財政金融上の取引であるが、うえの意味で、外部投資取引にともなう収益とは、その原因である取引の性質がまったく異なったものである。

つまり、仕入割引は、利息要素としての性質においては外部投資に対する運用報酬に類似し、その発生根拠である取引の性質においてはむしろ営業取引に関連する項目である。しかしながら、これを営業収益項目として計上したばあいには、ほんらいの営業収益の明瞭表示をさまたげ、一方、仕入原価の控除項目とすることも、信用取引を前提とするかぎり合理性がなく、結局のところ、営業外収益に計上させざるをえないであろう」（註18）。

なお、ペイトン・リトルトン¹⁸は、通常の割引・値引及び幸運買についていずれも収益ではないとしている。（註19）

「ラッキー・バイ」 lucky buy は取得原価で処理するため収益とはならない（将来の収益を増大するかも知れないが実現収益ではない）が、値引と割引と割引とを同様に考えて収益に計上しないことについては問題がある。わが国の「財務諸表規則取扱要領」によれば、売上値引及び売上割引と同様に、仕入値引は仕入割引と区別すべきである（153）とし、商品自体の欠陥から生ずる値引と、金融上の損益とする割引の区別を規定している。

最後に取引資産以外の資産の売却益についてみよう。

有価証券中、流動性有価証券の売却益は一般に営業外収益として処理するが、固定性有価証券及び有形固定資産の売却益は一般に臨時巨額なものであるから、利益剰余金増加項目として処理される。

黒沢博士は「固定資産売却益はたしかに『実現した収益』である。それは相当する対価を貨幣その他の財貨で取得したのであるから、会社は処分し得る財源を得たわけである。そこで企業会計原則はこれを利益剰余金とみなし、投下資本の構成要素として維持すべき資本剰余金から区別することにしたのであ。

しかし、固定資産売却益のような資本利得 (capital gains) を、資本剰余金に算入せず、利益剰余金として処分することを認める方法は、不健全な会計方法であるとして反対説を唱える学者もある。ことにイギリスでは、キャピタル・ゲインを課税、配当等の処分の対象とすることは不健全であると主張する見解が強く支持されているようである。この見解は理論的には肯定せられるが、わが国の実状としては、アメリカにならって、キャピタル・ゲインを利益剰余金に算入することが適当であろうとわれわれは考えている」^(註20)と述べられる。

（４）結 び

期間損益計算は、企業の全存続期間を人為的な期間に区分し、その区分された一定期間に獲得した当期純利益を適確に計算することを任務とする。

今日の企業会計においては、その会計処理に当って多分に主観的判断と、意見とが含まれるので一定の会計原則を援用して、人為的に可能なかぎりの損益

計算の真実性を追求しなければならない。

期間損益計算においては、期間収益の認識測定に当っての基本原則が発生主義の原則である。発生主義の原則は、企業会計における真実性の原則が期間損益計算に適用されたものである。

真実性の原則の消極的内容は貸借対照表における完全性の原則であり、その積極的内容は、損益計算書における発生確認原則であるということができのうではなかろうか。

損益計算書は、一会計期間に存在、生起した費用と収益とを認識、測定、配分、対応して当期純損益を表示するが、この場合の計算に当っては、収益についても費用についても、客観的証拠による実現基準が尊重されなければならないということができよう。

(註9) A. A. A., Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements (Issued in 1941)

中島省吾教授訳「A.A.A. 会計原則」 P. 47—8.

(註10) S. Gilman, Accounting Concepts of Profit, P. 98.

久野光朗助教授訳「ギルマン会計学上巻」 P. 127.

(註11) 山下勝治博士「会計学一般理論」 P. 54—7.

(註12) 佐藤孝一教授「会計学入門」 P. 171—2.

(註13) Paton and Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, P. 40.

中島省吾教授訳「会社会計基準序説」 P. 84.

(註14) S. Gilman, ibid. P. 98—100.

久野光朗助教授訳「ギルマン会計学上巻」 P. 127—130.

(註15) 染谷恭次郎教授「現代財務会計」 P. 41—3.

(註16) 木村重義教授「会計原則コンメンタール」 P. 162—3.

(註17) Paton and Littleton, ibid. P. 50.

中島省吾教授訳「会社会計基準序説」 P. 86.

(註18) 畠村剛雄教授「会計諸則精説」 P. 135—6.

(註19) Paton and Littleton, ibid. P. 47.

(註20) 黒澤清教授「解説企業会計原則」 P. 95.