

費用の原則についての一考察

待 鳥 邦 男

1. はじめに
2. 損益計算の基礎
3. 認識と測定
4. 対応
5. 配分

1. はじめに

企業会計の主たる目的は、企業ないしは経営という会計主体が経営活動によって生ずる経営価値の増殖と、これに対応する経営価値の犠牲を、会計特有の方法により、統一的、全体的、期間的に、貨幣額によって追求捕捉し、記録・計算・総合して企業の経営活動の態様ならびにその結果に関する真実な財務諸表を作成して、必要な情報を提供することである。

経営価値の増殖過程においては、経営価値の形態の変化ばかりでなく、経営価値の増減（損益取引）が起る。

経営活動の結果、財貨・役務・貨幣というような経営価値の増減の事実が存在すること、ないしは、生起することを、収益の発生、費用の発生とよぶが、経営価値の増加と、経営価値の喪失、ないし資産の費消現象を、いかにして会計的に認識測定するかの問題はきわめて重大であり、損益計算における基本概念である。そこで、費用の認識測定の原理について、若干の分析を試みようとするものである。

2. 損益計算の基礎

「企業会計上において認識 (recognition) とは、企業を中心として生起する経済事象の中から、会計事象ないし会計事実と認められるものを選択する行為である。会計事実の認識においては、経済事象の中から会計上の資産、負債、資本における変化 (増減変化) やそれらの在高が、それぞれ認識対象としてとりあげられる。そしてこの場合、通常同時に費用、収益、損失、利益などが、それぞれ発生するものとして認識計上される。

このようにして、費用収益の認識とは、如何なる会計事実が起きた場合に、これを費用とし、あるいは収益とするかを判断し決定することを意味する。そしてこのような判断のよるべき指針を、認識の基準という。」 (註1)

したがって、費用収益を会計的に認識測定するということが損益計算における基本概念であり、会計的な認識測定という段階で会計原則が成立するということができる。しかし、この会計的認識測定は、会計の目的、職能、性格などに限定を受けるものであって、さらに基本的には会計的前提としての公準に基礎をもつものである。

黒澤教授は「その会計的測定のためには、社会的経験にもとづいて設定された社会的ルールがなければならない。このような社会的ルールを、コンヴェンション (convention) と名づける。」とされ、会計学が根拠としなければならない基本的公準として次の3つをあげられる。

企業実体の公準 (convention of business entity)

会計期間の公準 (convention of accounting period)

貨幣評価の公準 (convention of money valuation) (註2)

ところが「損益計算は、費用と収益との対応計算である」とか、または「損益計算というのは、費用と収益とを、その発生期間に配分計算することである」として、一般に、費用収益対応の原則とか、費用配分の原則とよばれる原則の本質を、期間損益計算の定義ないしは構造の説明と解されるむきもあるが、対応原則や配分原則をこの様に解するということは近代会計学の前提的概念を意味することになる。この2つの原則は具体的な段階すなわち認識測定という部

面における用語として用いて、はじめて具体的内容を与えられるものである。

損益計算の基本原則として一般にあげられている原則は、発生主義の原則、実現主義の原則、費用収益対応の原則および費用配分の原則であるが、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と費用を対応させるかの4点にあるといえる。

3. 認識と測定

企業の経営成績は、経営活動によって企業が受入れた給付と、企業が提供した給付との対比によって明らかにされる。費用とは収益獲得のために犠牲に供された価値である。よって、期間損益計算の中心問題は、一方において収益を認識測定するとともに、他方において、費用も認識測定しなければならない。

会計的認識ならびに測定にあたっては、虚偽誤謬を含まない真実なものではないといけない。しかも費用の認識があっても金額の決定が行なわれなければ費用の会計記録はおこらない。すなわち、認識にあたっては、測定の可能性をもあわせて考慮しなければならない。測定の可能性は更に、正確性と経済性（重要性）に分けることができる。

認識においては、判断の正確性と保守性が最も重要であるが、ここでは主として費用の認識を3つの過程に分けてみよう。

① 如何なる事象を会計事実として認めるか、すなわち、取引か非取引かの区別である。

② その取引が経営価値増減であるか、価値形態の変化であるか、すなわち資本取引、財産取引と損益取引とを区別する。

③ 費用の「合理的な期間配分」の問題である。期間的識別の正確性、期間帰属の正確性、期間的割当の正確性などよばれているもので、費用配分の原則はこの過程において考えることができる。しかし、費用には受入れた給付が、一期間内に費消されてしまう場合と、受入れた給付が一期間以上にわ

たって徐々に費消される場合とがある。配分の原則というのは後者の場合における原則であるということができる。

また、数期間にわたって生ずる費用を、配分の原則によって、期間収益を生み出すための費消部分を期間費用となし、これに対して、当期の損益計算に関連性をもたない未費消部分すなわち資産とに分ける場合に、対応という概念が必要となる。対応に関しては後述するが、簡単に結論を述べておけば、つぎのようにいうことができよう。

商製品について、その売上のつど売上原価を算定し、繰越資産と区分する場合に、収益単位と結合させるための継続記録という認識方法による原価計算的対応は、認識における、この段階の対応の中心問題であるが、期間的対応とよばれているものは漠然と収益に対する犠牲を意味するものであり、対応の原則の範疇に入れることはできない。

原価計算的対応と期間的対応について、ペイトン・リトルトンはつぎのように述べている。「理想的にはすべて発生した原価は、いつか最後に特定の売出品目または供与された用役の項目に関係を持つものとみなされるべきである。もしかかる概念が実際に有効に実現されうるものならば、企業の純成果は期間についてよりもむしろ生産物の単位ごとに測定されうる。確かにこのような理想的な状況は、ある種の建設工事やその他単一の期限を限られた事業については試みうる。しかし、もっと一般的な状況のもとでは、取得活動がきわめて継続的であるために、あらゆる種類の発生原価を特定の営業、部門また最後に一製品項目に躊躇なく配賦する基礎としての親近性の根拠を見出すことは困難となりがちである。すべての原価が紛れることなく（いずれかの生産物に）帰着するわけではない。この事実のゆえに会計士は、ある種の経費をある種の収益と関連せしめんとする場合に、退いて期間を単位とせざるをえないのである。期間は便宜上の代替物であるが基本的な概念は変っていない。すなわち理想とするところは、発生した費用を、このような費用にもとづくまたはそれと重要な関連を保っている成果と対応せしめることなのである。」（註3）

つぎに測定について考察してみよう。

企業会計は企業の経営活動にともなう価値増殖過程を、まず質的、抽象的に認識し、ついで会計事実を認識に基づいて、その量を具体的な数字（貨幣量）として測定することが必要である。

測定なる概念は、本来、時点的な概念であり、その「時点」は、測定可能で、ある程度論理的要求に合致する時点でなければならない。「企業会計原則」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。……」としているが、「その支出及び収入に基づいて計上し、……」ということは、客観的測定の尺度として、費用は支出に、収益は収入にもとづいて計上することを規定している。この場合、費用はすでに行なわれた現金支出に、収益はすでに行なわれた現金収納に基づかなければならないという限定はない。それは、現金および現金等価物の支出および収入を意味する。

1941年アメリカ会計学会常任委員会が1936年公表した会計原則試案の改訂案として「会社財務諸表の基礎をなす会計原則」で発表した費用の測定の原則は「費用(Cost incurred)は、現金支出(Cash outlay)または現金以外の対価の公正な市場価値によって測定される。生産要素もしくはその他の資源が、贈与(donation)またはそれに準ずる方法により取得された場合には、すべての可能な証拠にもとづき慎重に決定されたところの取得日における公正な市場価値が基準となる。」(註4)

費用の発生を認識することは、すなわち、それを計数的に測定可能なものでなければならない。この測定の可能性ということは、計算の確実性と計算の経済性との2つに分けることができる。この測定の可能性という概念は、会計技術・会計実務と結び付く概念であり、継続性の原則と密接な関連をもつものである。

すでに述べたごとく、認識とは会計事実に対する抽象的な把握であり、測定とは、これに対する計数的な把握であり、認識と測定との間には、前後関係が

見出し得るが、認識は正確性を基本とし、会計理論の要求を充そうとするけれども、測定は測定の可能性を基本とし、会計技術・会計実務の要求を充そうとするものである。また、認識は論理的解決の方向を示すことを要求するが、測定は認識の結果を実践的に具体化し、合理的解決を図ろうとするものであるといえることができる。はじめに認識がなされ、ついで測定がなされるけれども、この測定の結果、認識自体が変更を余儀なくされることがある。すなわち、測定の可能性が認識を限定するものである。

しかし、測定はあくまで、認識における判断の正確性を達成するように、すなわち、合目的でなければならない。それは、認識の示す論理的な道を辿って実践的に具体化し、合理的解決を与えるものでなければならない。

このように考えると、認識に当っては一応判断の正確性が要求されるが、認識は測定から限定を受けて、計算の正確性を要求されるに至るということができる。

坂本教授は、発生の事実とその認識とを分けて大要つぎのように述べられる。

「費用の発生とは、主として、企業の所有する財、または企業が受け入れた役務を費消することによって、その所有する財の価値に減少を生じ、あるいはそれについて、他の方面への利用可能性が拘束せられるという一種の犠牲を生ずることを、いうのである。」とされ、さらに「発生主義の基準によって、費用発生の事実、すなわち費用となるべき財についての価値の減耗の事実を認めることができても、果してどれだけの量の価値が減耗したかという点になると、これを一がいに決定することはできないのである。会計の記録し計算する事実、量的にも確実なものでなければならないから、会計事実の認識の時点は、同時にそれが測定可能な状態にある時点でなければならないのである。」(註5)

現金主義会計においては、究極的に回収された現金だけが収益であるとし、現金支出の事実にもとづいて費用を認識しようとするものであるが、信用取引がほとんど行なわれず、また固定資産の保有高がほとんどない場合はいざ知らず、取引の条件や、資産、資本の有機的構造が極めて複雑化した近代企業では

期間損益決定の尺度としては、その適用の余地はほとんどなく（今日でも、それが計算の経済性と確実性の理由で、時として特定の場合にこれを採用することがある）、現金主義を拡張した半発生主義とよばれる会計処理の原則があらわれた。

半発生主義（obligation system）は、現金収入および現金支出のみでなく、将来行なわれるべき現金の収入および現金の支出の場合についても、期間損益を計上しようとするものである。しかし、これによっても、固定資産の減価償却費や各種引当金の問題は解決されず、期間損益計算の実行に不充分であり、この過程を経て、発生主義会計が登場した。

発生主義会計は、費用となるべき財貨または役務の価値費消の事実が重要であり、たとえ現実に現金その他同等物の支出が行なわれなくとも、測定可能な限り認識測定しようとするものであり、現金主義や半発生主義を採り入れるものである。すなわち、現金主義に対立する概念でなく、現金主義を包含するものであるといえる。

一般に費用総額は、現金およびその同等物の減少によって確定することとなる。しかし、この費用総額の決定から収益の実現までには相当の時間が必要となる。たとえば、販売を目的とする商品を購入したとき、ただちに費用は発生しない。売上原価となる総額は一応確定するが、商品が販売その他により価値的に減少したときに、はじめて費用が発生するのである。すなわち、売上収益に対応する売上原価が確定し、残留部分は資産として繰り越され、次期以降の収益に対応されるのである。

有形固定資産を取得した場合に、その費用となる総額が一応確定し、一般に時の経過、使用、陳腐化などの原因により、漸次その価値を減ずる。その取得原価を減価償却の方法で、徐々に、使用した会計期間に費用として割り当て、各会計年度の費用額を確定しなければならない。固定資産の利用は、本来、収益獲得のために行なわれるものであるから、減価額はその利用年度の実現収益と密接な関係があり、各会計期間にいかにか合理的に配分するかということが重

要となる。すなわち、費用を各期間に正しく負担させない限り、適正な期間損益計算は期待できない。期間損益の確認基準としての発生主義は、費用発生の実実に基礎を求めなければならないが、継続的費消の場合にはその財貨、役務の将来にあたえる効益・貢献を十分に考え、理論的に正当な期間配分をしなければならない。将来への効益・貢献に対する恣意、推定、見積りの介入が収益の場合よりも大であるから、ここに確実性と保守性と過度の保守性との区別が困難となる。費用量は原則として現金および現金同等物の支出額を客観的尺度として測定されるが、費用の場合には、特に収益との期間的対応の正確性と長期費用化資産の期間的配分の正確性が重要となる。費用の測定は計算の経済性を基礎とし、計算の確実性と正確性に基づいて行なわれるが、計算の正確性は期間的対応の正確性と期間的配分の正確性に分けられることになる。対応とは一定期間に実現した収益を確定し、これに因果関係を有する費用を認識測定しようとするものであり、売上高に対する売上原価のごとく直接的対応関係を中心として追求するような場合である。期間的配分は固定資産、繰延資産などの長期にわたって価値が費消する場合の期間帰属分を算定する場合の問題である。

4. 対応

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、また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測定することをいう。したがって、対応関係とは、収益と費用とのいずれか一方の生起にともなって、他方も必ず生起する関係をさし、収益と費用との間の関係を直接的な因果関係を通じて明らかにすることであり、このような対応関係に基づいて、実現収益や発生費用の期間帰属を決定する認識原則である。しかし、この認識測定にあたって重要なのは費用の収益に対する対応である。

まず費用についてその発生を認識し測定する。そしてこれをその期間の費用として計上し、この費用に対応する収益をその期間の収益として計上する。すなわち「費用に対する収益の対応」の場合は、収益の計上に多くの推定見積り

の要素が含まれる。費用は収益の発生するはるか以前に発生しているのが通例であるから、費用決定の時点には、これに対応すべき収益はなお未定の状態であり、その推定には不確実性をともなう。しかし、このような対応は工事進行基準を採用するような特殊の場合であり、この場合にはすでに収益総額が決定しているわけで、ただ期間収益を費用の側から推定するに過ぎない。

「収益に対する費用の対応」ということは、収益を基準とする場合で、一定期間に発生した実現収益をまず認識測定し、これに対応する費用を認識測定するのであって、今日一般に採られている対応形態であり、わが国の「企業会計原則」も損益計算書原則1の文言に明かなように、この対応形態を予定しているものといえることができる。

費用の収益への対応ということとは、実現収益が認識測定された場合に、費用を収益と直接的因果関係において認識測定することができるか、間接的因果関係において認識測定することができるか、全然因果関係において認識測定することができないかということ、すなわち、完全対応費用か、不完全対応費用か、または損失であるかを、実質的ないしは内容的に判断し、選択、区分、対照しようとすることを意味するものである。

一般に、費用と収益の対応関係には、個別的対応とよばれるものと、期間的対応とよばれるものがある。

個別的対応とは、売上高と売上原価の対応のごとく、個々の商・製品などについて、その販売によって得られた収益を基準として、それを獲得するに要した費用を対応させるように因果関係が直接的・対象的で、原価計算的対応・完全対応・直接対応・対象的対応などによばれる。

これに対して期間的対応とは、会計期間を媒体として、その期間の実現収益と、かかる収益をあげるために必要とされた費用との対応で、売上総利益と一般管理費・販売費との対応、営業利益と営業外費用との対応などがこれである。これは因果関係が間接的、期間的であり、また期間損益計算によって与えられているところから、財務会計的対応・間接的対応また不完全対応などによばれる。

期間損益計算を前提とする近代会計においては、費用および収益の対応は、期間的対応の形式をとらざるをえないが、期間収益と期間費用の正確な対応を可能ならしめるためには、できるだけ個別的対応の基礎のうえに期間的対応が行なわれることが必要である。

一定期間の実現収益に貢献した費用は期間費用となるが、実現収益に因果関係の認められない経営価値の消失は損失として処理される。また期間外費用はその期間には対応すべき収益がないことを意味する。

ついで、従来、諸学者によって述べられた対応の概念についてみよう。

山下博士は、「期間収益の把握には会計原則上の実現原則が作用し、これに対応すべき期間費用の限定には発生主義原則が作用するので、まず、期間収益の、大きさを決定しそこから出発して、これに対応すべき期間費用を限定するという方式をとる。けだし、そうした対応方式の下では費用・収益の大きさが確実に算定されるからである。ただ、その際、収益は実現した大きさであるが、その実現収益に対応すべき費用の決定には発生原則が適用されるので、費用の確実な大きさの決定には、多少の研究すべき問題が残っている。」と期間費用の限定の困難性を指摘され、「期間・総括的損益計算方法は、実は厳密な営業損益計算もしくは純損益計算を企図しているものではなく、どちらかといえば、営業収益によって、すべての期間費用を回収することを意図する期間費用回収計算としての意味をもつものであると考えねばならない。」(註6)と期間的費用回収計算に対応の原則を意義づけられている。ペイトン・リトルトンは、「先に指摘したように原価に関する会計には三つの段階が存する。第一に原価を発生に応じ、正当な分類にもとづいて、確かめ記録する段階、第二に原価を営業活動によって跡づけ再分類する段階、第三に原価を収益に配分する段階である。期間利益測定の観点より見るときは第三の段階が決定的に重要である。それは、また、会計分析上の困難な問題を大部分含んでいる。費用と収益とを対応せしめることは注意深い手続とか正確な集計のみでたりるものではない。原価の流入を記録することは主として周到な観察と有効な事務上の手続の問題で

あるが、収益のなかに具現される費用の流出を記録することは根本的には判断と解釈との問題である。」(註7) と述べられる。坂本教授は、「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。換言すれば、費用収益対応の原則は、期間損益計算の確実性と正確性とを同時に達成するために、収益認識の上における実現主義と、費用認識の上における発生主義とを調整する作用を営むものである。」(註8) と、費用収益対応の原則を、収益を基準として、期間費用を最終的に確定(再配分)する原則であるとされる。

以上のようにみてくると、対応という概念に当る費用収益対応の原則は、費用配分の原則のあとを受けて期間費用を最終的に決定する原則ということになる。

配分および対応は費用については重要な概念ではあるが、期間収益と期間費用の認識が期間損益計算における最も基本的概念とすべきであり、対応は認識測定のための補助的な役割を果すべきものではなかろうかと考えられる。

経済的思考においては、収益は費用に対応させられてはじめてその意味が生じ、経営活動により費用を回収して、どれだけの利益を得たかが問題であり、また費用は収益を得るために貢献した犠牲として意味があると考えられる。

収益に対する犠牲すなわち対応には、一般的に原価計算対応(完全対応・個

別的対応・对象的対応)と、損益計算的対応(不完全対応・総括的対応・期間的対応)の2つがあるといわれている。以下、この2つの対応について簡単に考察しよう。

① 原価計算的対応

中世企業における1回限りの口別損益計算や対象計算つまり原価計算においては個別的・对象的対応が可能であるが、会計期間のコンベンションが採用された近代会計においては、会計期間を媒介として実現収益とそれを獲得するための関連費用との対応という期間的対応が重要な課題となった。そこで、損益計算的対応の前提として原価計算的対応について考察しよう。

「原価会計は、“費用を合理的に分類し、それを生産物各单位に割り当てることを目標とする計算であり、収益の単位とこの収益を生み出すためになされた原価費用の単位とを正確に結びつけようとする計算なのである。”(註9)

原価計算における生産物単位の収益と、それを生産するためにひきおこされたすべての製造原価要素との対応は、生産のために費消された財貨、役務の価値が生産物に移転する過程を確定しようとするものであるが、しかしその過程において直接費についてはその正確性を期待できるが、間接費についてはこのような精密な原価計算的対応を考えることはできない。費用の割り当てと生産物の物的流れの間には具体的な結合はないから、この間にあっては物理的認識による数学的正確性を考えることは不可能であり、経済的流れにそくしての費用割り当ての経済的合理性が重要である。

この点について、ペイトン・リトルトンは、「直接材料および労働の原価は、客観的物理的な関係を注意深く観察することによって活動内容および生産成果との関係をかなり満足にたどりうることが多いのにたいして、多くの製造間接費、一般管理費、および配給費に関してはこのような跡づけが非実際的かまたは不可能だという点が問題なのである。長期にわたる広告費とかその他の間接的な販売費は、現在多くの産業について著しく重要であるが、(前述の点について)特に困難な問題を生ずる。一般管理費および販売費は収益を生み出す努

力について、直接労働や材料の原価と全く変るところはない。前者の諸費用は後者とまさに同程度に正当であり、重要でもある。しかしそれに関する会計処理は、（それらの費用を）特定の収益量と結びつける手段が同程度に発展するのでなければ、また発展するまでは、厳密に対等となることを期待するわけにはいかない。」(註10) と、述べられる。

商企業においては、商製品を取得しさらにこれらを販売しうる状態におくまでに要した原価のうち、当期の売上高に割り当てられる原価すなわち売上原価と、次期の売上高に割り当てられる原価とに分けられる。

売上原価について簡単に考察してみよう。提供した給付に具現し、または転化していて、給付を提供したことのために直接失われた経営価値が売上原価である。売上原価は売上収益と離れ、単独にそれだけを捕捉することはできない。まず売上高を認識測定し、これに対応させて、対応費用として認識測定するものである。したがって売上原価については、継続記録法を通じて認識されるものであり、売上原価そのものの認識は、商製品の販売のつど、その売却品の原価が継続的に記録されるから直接的、個別的に把握することができるので売上高の認識のように困難さはない。売上が実現基準によって計上されれば、対応する原価も当然実現基準によって計上されていることとなり、売上と完全に対応した同一基準と見ることができる。この売上高の認識測定にあたっての基準は継続記録法を通じての売上原価の認識測定の基準となるが、棚卸計算法をとる場合には、継続記録法の如く在庫品受け払いの過程が記録されず、発生した減損減耗量を当期の実際消費量に混入するので完全に対応した費用を捕捉することはできないことになる。

染谷教授は、売上高と売上原価との対応について、つぎのように述べられる。「商品や製品の売上高と売上原価との対応が、完全に個別対応であるかどうかは疑問である。今100個の商品を仕入れ、そのうち80個を販売したとしよう。この場合、販売した商品80個の売上高に対して、販売した商品80個の原価を売上原価として、これに対応せしめれば、個別対応といえる。けれども、この会計期間末における商品の在庫数量が

19個しかなかったとすれば、どういうことになるだろうか。もし、仕入数量から販売数量を控除して求められる在庫すべき数量20個と、この実際の在庫数量との差額1個が80個の商品を販売するためにやむをえない減損であるとすれば、この商品1個の原価もまた80個の売上高に対応せしめることが適当であるし、また実際にもこのような会計処理が行なわれている。ここでは販売された商品80個の売上高に関して、81個の原価が売上原価として対応せしめられる。このような事情を考えるならば、売上高と売上原価との対応も、厳密には個別対応というよりは、むしろ期間対応というべきであろう。」(註11)

営業活動の進行に伴って発生する費用のうちで、販売費および一般管理費は、売上高と売上原価の対応ほど直接的な物的関係を持たないものがあり、収益単位に割り当てることが困難であり、一部には年度配分も困難なものがあり、直接販売費（たとえば、歩合給による販売員給料手当・旅費・販売手数料・荷造および発送費・納入試験費など）のような場合を除いて、一般に直接的な個別対応関係は認められないので、時間を基準として発生費用を収益と期間的対応の形で把握する。生産高比例法による減価償却費も出来上り製品と直接的対応関係において把握することができる。

② 損益計算的対応

損益計算的対応というのは、一会計期間に発生した実現収益と、その期間に属する発生費用を測定して、期間的同時性を得ようとするものである。

もちろん、損益計算的な対応は、特定収益項目と特定費用支出項目との直接的対応でなく、収益単位と直接的、実質的因果関係のない費用の認識に当っての用語であり、費用収益の対応は不完全なものである。

ギルマンは、収益が認識された同一の期間に費用を割り当てる期間的対応について、不確実性や困難性があり、かならずしも正確を期しえないものであるとして、つぎのように述べられる。

時間および金額の不確実性 (Time and Amount Uncertainties)

原価および経費をいわゆる関連収益が認識される同じ会計期間へ割り当てる

ことは、2つの不確実性、すなわち時間に関する不確実性と金額に関する不確実性のために不可能なことがある。

研究目的のためになされる支出は、時間に関する不確実性を示すものである。企業家の立ち場からすれば、1938年度において研究へ費した \$10,000 はそれ以後の年度の収益力に良い結果を与えるという一般的な確信があるとしても、その \$10,000 のうち 1939 年へ幾らを、1940 年へ幾らを、そして 1941 年には幾らを適切に割り当てるべきかを決定することは、まったく不可能であろう。ここには金額に関する不確実性は存在せず、\$10,000 は確定した費用である。すべての不確実性は、この費用を次期以降の会計期間へ割り当てることに関連している。いろいろな種類の販売促進費やほとんどすべての固定資産に関する支出は、これと同じ範疇に入る。

金額に関する不確実性は、製品の保証が当該会計年度だけ有効だという場合に見られる。ここでは時間要素について疑問の余地はないが、得意先がこの保証によって費用のかかるサービスをどの程度まで要求するかが確定できない。

不確実性の多くの事例は時間と金額の両方に関連している。かくして、5 年間に及ぶ製品保証は、総額に関して不確実であると同時に期間限定に関しても不確実な費用項目に該当している。

対応の実務上の諸困難 (Practical Difficulties of Matching)

実務上の理由からすれば、費用と収益の密接な対応を試みるのが愚かに思われることがある。このことは、重役の給料について、その幾らの時間が将来の計画に向けられ、その幾らが当期の諸問題に向けられたかという場合、顕著である。かかる重役について考えられることは、彼の給料の幾らが将来の期間に計上され、当期の費用として計上されるのは幾らであることを示すために勤務時間報告書 (time report) を作成する必要があるということであろう。しかし、かかる配分に必要な記録を進んで作成しようとする企業家はめったにいないであろう。(註 12)

佐藤教授は、「費用と収益の対応は、本質的に相互の関連性や結合性に基づいて行われるべきものであるから、理想的には、ある特定の請負工事や注文

生産等を営む企業や、或いは継続企業の公準が成立しない短期的な企業における損益計算にみられる如く、総ての費用は当該企業が生産し販売した商製品や提供した役務の収益と関連せしめるべきであり、いわば期間的対応よりは個別的又は対象的対応の方法を採るべきであろう。

しかしながら、今日の企業は、その殆んどが継続企業であり、その企業会計はいわゆる継続企業の公準に基づいて行なわれている結果、あらゆる種類の発生費用を、特定の作業や部門、並びに最後に商製品へ確定的に賦課し関連せしめることは困難であり、従ってここに費用収益の期間的な対応が個別的対応又は対象的対応の『便宜的な代替法』として実行されるに至ったのである。

しかして、このような期間的対応についても、諸種の不確実性や困難性が包蔵されており、その主なものを挙げれば、次の如き期間的不確実性、金額的不確実性並びに実際の困難性等があつて、究極的には本問題は、判断と解釈の問題であるといふことができる。」（註13）と、対応の困難性を指摘されている。

5. 配分

費用は、その発生において、まず原価として把握され、のちに収益獲得のため徐々に費消されてゆくものであり、継続企業を前提とする期間損益計算においては、当期の収益に負担せしめた原価部分と、将来に繰り延べる原価部分とを分離しなければならない。

配分というのは、経済価値費消の事実に基づいて、これを各会計期間に期間的に割り当てることをいい、二会計期間以上にわたる長期費用としての性格をもつ、固定資産・棚卸資産などの期間割り当てに作用する原則である。

配分の意義は大別して3つの解釈がある。

a. 発生の実事が認識された場合、それに基づく測定の結果を損益計算書ないし貸借対照表の適当な場所に区分配置して記載することを意味する場合で、費用収益の対応表示。費用収益対応報告などとよぶことができる。この意味に

おける配分概念は、形式的な報告概念であり、計算原則たる概念ではない。

b. 事実がどの期間に帰属するかを判断して、その判断により発生期間への割り当てをなすことを意味する場合で、一般に費用配分の原則とよぶのはこの場合を指している。

c. 認識とは、判断に基づいて、費用の期間帰属を決定することを含むものであり、判断に基づいて費用を期間的に割り当てることであるから、配分は認識の一部であるとみる見解をとるものであるが、このような意味における配分は、特に長期にわたって費用化する資産の認識に当って、考慮しなければならない多くの条件をもつものである。したがって、配分ということは種々の条件を考慮しながら、期間割り当ての正確性・確実性を図ろうとするものであり、費用の認識に当って使用される基本概念であるが、それは認識の一部であるといわなければならない。

もし、損益計算が、販売商品の口別に計算が行なわれるとすれば、完全対応も可能であるが、期間的損益計算制度の下にあっては、完全対応も不可能であり、配分の問題が起る。この場合には、全体のコストを合理的な割当基準を選んで、また、その基準がえられなかったときは見積りによって、できるだけ公平妥当な期間的配分をしなければならないが、計算の継続性や確実性、また、会計政策としての保守主義など、種々の要素を考慮に入れなければならないから、特に費用の期間配分の場合は困難性を生ずる。

費用の配分は、当期の収益に負担せしめられた原価部分である当期の費用と、将来に及ぼす効益、貢献を考慮して、将来の費用部分とに合理的かつ正当に分けなければならない。しかし、将来に及ぼす効益は人為的尺度ないしは合理的仮定に立つものであるから、恣意や推定見積りが介入するので、それが将来または販売によって、これが回収可能であるという合理的見込だけを繰り越すというような保守的判断が加わると同時に、反対に経営政策として事業不振時に繰延額を多く見積り、利益操作を行ないうる。

企業会計原則は、「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。」（貸借対照表原則5）と、費用配分の原則を規定している。

配分には収益の配分と費用の配分とがある。収益の配分とは、収益がどの期間に発生し、実現したかを判断し、その期間帰属を決定することをいう。売上収益は通常の販売形態の場合は販売基準が収益実現のテストして適用されるが、割賦販売収益の配分や工事進行基準による収益の配分の問題が生ずる。営業外収益については、時の経過を中心とした時間法による未収収益や前受収益の問題があるが、そのいずれの場合においてもほとんど考慮しなければならないような特別の条件はないといわなければならない。

費用の配分とは、①財貨役務の将来に及ぼす効益や貢献を考慮して、②合理的な割当基準にもとづいて、またもし基準がえられなかったときは見積りによって、③それぞれの期間に割り当てることをいう。

割り当てとは、財貨、役務について、費消と未費消（残留分）に分離することを意味するもので、費消と次期以降の費消とを認識することであり、判断を伴うものである。

将来への効益、貢献を考慮するに当たっては、前にも述べたごとく、合理的な仮定の上に立ち、人為的な尺度によって測定することになるから、恣意、推定、見積りが介入することになる。この効益、貢献の考慮にあたっては、正確性を満足させなければならないが、保守的判断や経営政策をどの程度許容するかが問題となる。

合理的配分の意味するものは、毎期変動する企業利益の平均化を図ろうとするものではなく、あくまで正確性を尊重しなければならない、利益の平均化は紛飾を意味し、経営成績を不明瞭とする。また合理的配分は、継続性の原則とは、正確な期間損益計算において切り離すことのできない関係にある。

土田教授は、金銭価値費消の認識について、つぎのように述べられる。「費用として捕捉されているもののなかから当期に属さない費用として控除されるべきものについてみれば、そこに2つのグループが考えられる。

その第1は、価値費消の認識がむしろ客観的基準にもとづいて行なうことができる種類のもの、たとえば、建物、機械、商品、のれん等々のように、その形の有無を問わず、社会的価値を負担するものとして認めることのできるグループである。これらは社会的価値の所在として金銭、債権等と同一概念にいれ、これを資産 (assets) とよぶのであるが、費用把握の面からみれば費用の前払部分であるといえる。このことから前払費用 (prepaid expenses) として、概念的には地代、家賃等の費用の前払分と同一概念に入れることができる。

その第2は、価値費消の認識がむしろ主観的基準によって行なわれるものであり、社会的価値として認識できないグループである。いわゆる繰延費用 (deferred charges) がこれにあたる。前払費用と繰延費用との相違はそれが費用の態様であるという点においては認められない。価値回収計算を目的とする損益計算にとっては、それが費用であるかぎりは同一であって、その意味から本質的な区別をすることはできない。

繰延費用から前払費用のグループを区別する理由は、さきに述べたように、社会的な価値担当者として客観性のあることが、企業の担保能力ないし信用能力の判定に有効であるという考え方にもとづくものといえることができる。」

(註14)

ついで費消事実認識の基準について考察すれば、対価を基準とするものと、財貨面を基準とするものとに大別することができる。

a. 対価基準 発生主義会計以前の古い会計慣習では、費用の認識の基準に現金支出をおき、収益の認識基準に現金収入という事実をおいた。しかし、このような現金主義は、取引の条件や資産、資本の構成が複雑化するに伴い不適当となり、現金主義を拡張した半発生主義の橋渡しにより今日の発生主義が育成された。

収益を収入および将来の収入（対価確定時）によって認識測定すると同様に、費用を現金主義ないし半発生主義の基準によって認識測定するのが対価基準である。同一会計期間内に費消される財貨、役務についてはその費用化を見越して対価基準によることは妥当であるが、長期にわたって費用化する資産や棚卸資産のように、配分の問題が起るものについては、この基準は妥当性を欠く。

ｂ．財貨基準 財貨、役務の費消事実の認識時点、すなわち、財貨面を基準とするものである。売上収益について、生産基準、保管基準および販売基準があるのに対し、費用については、①取得基準、②広義の減少基準、③廃棄基準または流出基準の３つに分けることができる。

①取得基準（流入基準）、費用となるべき財貨または役務の価値費消を、外部からの取得時を基準として、費用の発生を認識することを取得基準ないしは流入基準とよぶことができよう。発生主義によるときは、価値の費消した時点において費用を認識するものであるが、財貨または役務の取得はそれに対する対価の確定を意味するので、半発生主義からいえば費用の発生を意味する。この基準は、発生主義をとる場合でも、費消と取得とがほとんど同じとみられるものに適用される。消耗品、消耗工具器具備品その他貯蔵品などについては、経済性の観点から、購入した時に全額費用化し（費用主義）、また重要性の観点から、期末繰越を考慮しないことが行なわれる。

②広義の減少基準、これは、企業内に残留中ないしは企業内で使用中に費消を認識することをいう。その把握方法には、直接把握法と、間接把握法とがある。直接把握法とは、数量的または金額的減少事実があったとき、それを直接的に認識する方法であり、使用ないしは払い出しを基礎とする方法と、残留ないしは狭義の減少を基礎とする方法とがある。材料や消耗品のように継続記録法により費用を計上するものは前者に属し、流動性有価証券や棚卸資産の低価法による評価損、棚卸資産の減耗、受取勘定の貸倒れや割引、貸倒引当金の設定などは後者に属する。

間接把握法は、つぎの４つに分けることができる。第１は、主として時の経

過に基づいて見積るものであり、有形固定資産についての減価償却法、無形固定資産や繰延資産についての償却法がこれに属する。つぎに、在庫量によるものであるが、棚卸資産や消耗品などについて棚卸計算法を用いるのはこれに属する。第3は、生産物の産高によるものであるが、固定資産の減価償却方法としての産高比例法や、棚卸資産についての計算法はこれに属する。最後に、将来の現金流出その他の資産減少を認めて把握するものであるが、これに属すると考えられるものに負債性引当金がある。

③ 廃棄基準ないしは全部的消費基準と流出基準、この基準は費用となるべき財貨を取得したときや、費消の事実により費用を認識せず企業内部で、全部的に消費されて、廃棄取替えられる場合と企業外に流出する場合に認識することである。

前者に属するものとしては、取替資産についての取替法や廃棄法を用いる場合で、後者に属するものとしては、商品や製品が売却時すなわち外部への流出時に売上原価に転化する場合や、流動性有価証券や固定資産の売却時に売上原価を計上するような場合である。

(註1) 阪本安一教授 「収益認識の基準について」 税経セミナー 第17巻第1号

(註2) 黒澤 清教授 「近代会計学」 pp.10-12.

(註3) W.A.Paton and A.C.Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standard, p.15.

中島省吾教授訳「会社会計基準序説」 pp.24-25.

(註4) A. A. A., Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements (Issued in 1941), p.9.

黒澤 清教授 「前掲書」 p.205.

(註5) 阪本安一教授 「最新 財務諸表論」 pp.69-70.

(註6) 山下勝治教授 「新版 企業会計原則の理論」 pp.71-73.

(註7) W.A.Paton and Littleton, *ibid.*, p.69.

中島省吾教授訳「前掲書」 p.118.

(註8) 阪本安一教授「前掲書」 pp.116-117.

「費用配分の原則と費用収益対応の原則」会計第67巻第6号

(註9) A.C.Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, p.322.

片野一郎教授訳「リトルトン会計発達史」pp.439-440.

(註10) W.A.Paton and A.C.Littleton, *ibid.*, p.70.

中島省吾教授訳「前掲書」 PP.119-120.

(註11) 染谷恭次郎教授「現代財務会計」 pp.62-63.

(註12) S. Gi lman, *Accounting Concepts of Profit*, pp.127-128.

久野光朗助教授訳「ギルマン会計学上巻」pp.162-163.

(註13) 佐藤孝一教授「新版財務諸表通論」 pp.134-135.

(註14) 土田三千雄教授「会計学理論」 p.69.