

経済と経営 24-2 (1993. 9)

〈論文〉

会計原則研究(6)  
——損益計算書原則論——

成瀬 継 男

目次

- 一. はじめに
- 二. 営業外損益と経常利益
- 三. 特別損益と税引前当期純利益
- 四. 当期純利益と当期末処分利益
- 五. おわりに

一. は じ め に

損益計算書原則(Principles of Profit and loss Statement)とは損益計算書を作成し報告するための公正で客観的な会計基準であろう。会計基準(Accounting Standard)は会計実務・実践の手続, 処理概念の規範である。したがって, 一般原則が企業会計全体の理論的・理念的規範であり, 企業会計の在り方や方向性を明らかにすることに対して, 損益計算書原則は損益計算書の作成や表示に係る会計処理, 会計手続の適用基準である。それ故に, 損益計算書原則は損益計算書の作成ならびに表示に関する会計理論の論理と

会計処理の具体的な適用基準とを包含していることになる。そのため、損益計算書の作成領域においては測定基準が、損益計算書の表示領域においては報告基準が、その主要なテーマとなることになる。このことは、会計の目的適合性(Relevance)の見地から考えても当然なことである。なぜなら、会計の目的適合性に対しては種々な概念が存在するが、やはり、終局のところ、会計の公正性や客観性の認識の問題に帰結するからである。そして、会計における公正性や客観性は企業会計における検証可能性や測定可能性の質の高い密度の問題に帰結する。密度の濃い会計検証や会計測定の可能性が高ければ高い程、企業会計の信頼性は高揚されることになる。企業会計の社会的な信頼性の確立は、とりもなおさず会計の目的適合性の一つに密接につながるからである。

また、会計の目的適合性は企業の利害関係者に会計事実を明確に明らかにしなければならないことでもある。そして、その内容は真実であり、明確であらねばならないことは当然のことである。したがって、会計における、目的適合性は会計現象を明確・明瞭に測定・表示するだけではなく、いかに会計行為をより密接に会計事実にアプローチさせるかの問題も内含することになる。言い換えるならば、目的適合性の問題は測定領域の問題と表示領域の実態関係を含むことになり、この両領域の認識・測定が十分にクリアーされれば会計の目的適合性は達成されることになる。そこで、この両領域の問題をクリアーするためには両者に係る誠実で厳格なスタンダードの確立が必然的に必要となろう。この両領域に係るスタンダードがまさに損益計算書原則に他ならないのである。したがって、損益計算書原則の基本構造は、この両領域の問題をフレーム・ワークの中心として、構成されることになる。そして、この原則の基本的性格は認識・測定・区分・表示に関することが中心テーマとなろう。認識に関する基準は発生主義・実現主義、費用収益対応の原則などが主たるものであり、測定に関する基準は収支基準、価値修正基準などが、その主たるものである。これらの基準を遵守することによって、会計原

則の基本的要請である真実な報告の提供が可能となるのである。さらに、区分・表示に関する基準は総額主義の原則であり、また営業損益計算、経常損益計算、純損益計算などの区分表示である。これらは企業の利害関係者のために、明瞭表示という見地から要請されるものである。

さて、損益計算書原則によって作成された損益計算書は、どのような本質を有することになるのであろうか。それは損益計算書原則一に明示されているように、企業の経営成績を明らかにすることである。企業の経営成績は企業の収益力それも正常収益力によって明らかにされることになる。その企業の正常収益力は、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、経常利益を表示して明らかにされることになる。しかるに、損益計算書原則は、この経常利益に特別損益に属する項目を加減して当期純利益の算出過程と、その表示を要請している。このことは包括主義損益計算書を意味していることになる。包括主義損益計算書では当期純利益の算出過程において、特別損益に属する項目を包含させることになる。特別損益に属する項目とは風水害損失や固定資産売却益のように偶発的・臨時的・非経常的なもので、非常に不確定要素の強い項目である。これらの不確定要素の強い項目を損益計算書に記載させることは損益計算書による当該年度の正常収益力の表示という基本コンセプトが極めてスポイルされることになろう。これでは損益計算書の第一義的な目的である正常収益力の表示という基本命題が著しく阻害されることになりはしないか。なぜならば、包括主義においては厳密な意味で、収益と利益、費用と損失との区別がないからである。しかしながら、経常損益の算出過程までは本来的な費用、収益に属する項目として認識され得る。だが、これに特別損益という偶発的、臨時的な損失項目と非経常的、臨時的な利益項目とを加減することは費用と損失、収益と利益とが正しく区別されないことになるのである。昭和24年7月に企業会計原則が設定されてから、四半世紀の歴史をかけて、損益計算における当期業績主義は理論的にも実践的にも研究されてきたし、一般的にも公正妥当と認め

られた会計基準として定着してきたのである。しかるに、昭和 49 年 8 月の企業会計原則の一部修正についての前文の中で「商法の計算規定の解釈指針としての機能を適切に果し、かつ新しい監査体制のもとにおける基準となる」という論拠で、包括主義損益計算書に移行したのである。では、商法の計算規定による包括主義の理論的根拠とは、どのようなものであろうか。それは債権者保護の立場から包括主義による損益計算書を要請しており、最終的に処分可能利益の算出に目標をおくためと答えるであろう。では、どうして当期業績主義の損益計算書では債権者保護につながらないのかという疑問が残る。また、どうして包括主義ならば債権者保護につながるのかを明らかにしてもらいたいのである。この点に関して、昭和 38 年 11 月の企業会計原則の一部修正についての前文の中で「商法の計算規定は、いまだ企業会計原則と矛盾する部分を残しているので、この部分については、商法が強行法規たることに鑑み、企業会計原則を修正しなければならない」と記述されている。このように、移行の 11 年前の時点で修正を明らかにしているのである。昭和 49 年に、企業会計原則が修正までして包括主義を採用した真の理由は、商法が強行法規であるためではなかろうか。また、昭和 38 年の一部修正の中で「会計原則は法的規範たるこれらの諸規定とは立場を異にするが、基本的にはその間に一致点を見い出されなければならないものである。」と、その立場の難かしさも明らかにしている。

このように、損益計算書原則に係る問題は、もっと究明されなければならないテーマが、いくつか存在する。特に損益計算書における計算構造の整合性や妥当性を十分に検証し、計算構造の中に内存する理論的矛盾や不合理性を明らかにしながら、新しい理論体系を構築していかなければならないであろう。しかしながら、そこから何が生まれるのか分らないが、少なくとも企業会計を経験科学として認識するだけではなく、純粋理論科学として認識してこそ、新しい理論体系が生成されるのではなかろうか。そして、その中から普遍性と整合性とを合せ持った理念規範と精緻で密度の高い理論規範が会

計原則の中心思考として創り上げられる可能性が形成されるのではなかろうか。

なお、この小稿は「経済と経営」第22巻第2号に掲載した「会計原則研究」(2)-損益計算書原則論-の後編に該当する。前編の内容は次のとおりである。

1. 損益計算書の本質

- A. 損益計算書原則の問題点
- B. 損益計算書の本質
- C. 発生主義の原則
- D. 総額主義の原則
- E. 費用収益対応の原則

2. 損益計算書の区分

- A. 営業損益計算
- B. 経常損益計算
- C. 純損益計算
- D. 未処分損益計算

3. 営業利益

- A. 役務業の兼務
- B. 売上高の計上基準
- C. 売上原価の表示方法
- D. 売上総利益
- E. 内部利益の除去
- F. 販売費・一般管理費の計上と営業利益の計算

4. むすび

## 二. 営業外損益と経常利益

損益計算書原則四において「営業外損益は、受取利息及び割引料、有価証

券売却益等の営業外収益と支払利息割引料、有価証券売却損、有価証券評価損等の営業外費用とに区分して表示する。」と規定されている。営業外損益とは主たる営業活動以外の原因から生ずる収益および費用であって特別損益に属さないものである。営業活動以外の原因とは主に金融上、財務上から発生する収益・費用である。財務諸表規則第 90 条において営業外収益に属する項目は「受取利息(有価証券利息を除く)及び割引料、有価証券利息、受取配当金、有価証券売却益、仕入割引その他の項目」と規定されている。また、財務諸表規則第 93 条において営業外費用に属する項目は「支払利息及び割引料、社債利息、社債発行差金償却、社債発行費償却、創立費償却、開業費償却、貸倒引当金繰入額または貸倒損失(第 87 条の規定により販売費として記載されるものを除く)有価証券売却損、売上割引その他の項目」と規定されている。

損益計算書原則が営業損益と営業外損益とを区分する理論的根拠は企業の経営活動の結果をその発生源泉別に把握し、より明確な形で企業の利害関係者に提供することにある。そのため、主たる営業活動から生ずる費用・収益と金融上・財務上から発生する費用・収益とを区別して表示することが、より明瞭性の原則に適うことになる。ただし、営業外費用と営業外収益とは営業損益と異なり、両者の間には何らの因果関係は存在しないのである。なぜなら、買入有価証券から発生する受取利息と銀行からの借入金に対する支払利息とは何んらの因果関係も存在しないからである。仕入割引と売上割引とについても、直接的には何らの原因結果の関係も存在しないのである。損益計算書の表示形式において、営業利益から営業外収益を加算し、営業外費用を差し引いたものが経常利益である。この経常利益が当期業績主義における損益計算書では当期純利益に該当する。したがって、現行の包括主義損益計算書において年度別の期間比較を行う場合には、企業の収益力それも正常収益力が基本的な判断資料となる。しかしながら、現行の損益計算書の当期純利益では正常収益力は把握できない。それは経常利益でしか認識できない

のである。ここで営業外収益の主なものについて簡単に概説しよう。(a)受取利息及び割引料 預金、貸付金等によって受け入れた利息(ただし、有価証券利息は除く)をいう。割引料は手形の割引当日から満期日までの割引日数に一定率を乗じた金額を手形金額から差し引いたものをいう。(b)有価証券利息 企業所有の国債、公債、社債、貸付有価証券等によって受け入れた利息をいう。(c)受取配当金 企業所有の他会社の株式から発生した配当金の受け入れをいう。(d)有価証券売却益 企業所有の有価証券で、一時的所有の市場性ある有価証券を帳簿価額以上で売却した場合の差額である。(e)仕入割引 買掛金等の支払債務を支払期日前に返済した場合に生ずる債務の一部免除である。仕入割引の性格としては支払日と支払約束日の期間利息に該当するものであろう。ただし、会計理論的に考えて、これを収益とすると仕入の段階で収益が発生することになり、実現主義の原則に反することになる。しかるに、連続意見書第四の「棚卸資産の評価について」の中で、仕入割引額は「わが国では現金割引制度が広く行なわれていない関係もあり、現金割引額は控除(送状価額から)しないでさしつかえないものとする。」と記述されている。したがって、仕入割引を受けたときには営業外収益として処理することになる。

次に営業外費用の主たる項目について概説しよう。(a)支払利息及び割引料 借入金等に対する利息の支払や支払手形等に対する割引料をいう。支払利息は借入金に対する資金コストであり、大部分の企業はこの資金コストを負担しているので、販売費及び一般管理費に計上してもよいのではないかという見解もあろう。しかし、企業によっては借入金は1円もなく、したがって支払利息も0という企業も存在するので営業外費用として処理することが妥当であろう。(b)社債利息 社債の発行により受け入れた資金に対する一種の資金コストをいう。企業によっては社債を発行していない会社も多数存在するので、営業外費用に計上することが妥当であろう。(c)社債発行差金償却 商法第287条において「社債権者ニ償還すべき金額ノ総額ガ社債ノ募

集ニ依リテ得タル実額ヲ超ス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ニ於テハ社債償還ノ期限内ニ毎期決算ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」と規定されている。社債発行差金償却はこの社債発行差額の償却額である。償却期限は社債償還の期限内に均等に償却されることになる。(d)社債発行費償却 商法第 286 条の 5 において「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」と規定されている。すなわち、社債発行のために要した費用の償却額である。償却期限は商法によると社債発行の 3 年以内に毎決算期ごとに均等の償却を行なうことになる。(e)創立費償却 商法第 168 条において「会社ノ負担ニ帰スベキ設立費用但シ定款ノ認証ノ手数料及株式ノ払込ノ取扱ニ付銀行又ハ信託会社ニ支払フベキ報酬ハ此ノ限ニ在ラズ」と規定されている。すなわち、創立費は会社の負担となる設立のために要した費用の合計額である。具体的には定款及び目論見書の作成費や設立登記あるいは創立事務所などに支出した金額等がある。創立費償却はこの設立費を 5 年間で均等償却したものである。(f)開業費償却 商法第 286 条の 2 において「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ノ後 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」と規定されている。すなわち、開業費は会社設立後、実際に営業開始までの間に開業準備のために支出した金額である。設立された会社はたとえ創立総会も終了し、設立登記も完了しても、直ちに営業開始というわけにはいかない。商品を仕入れたり、従業員を雇用したり、会社の広告宣伝等もしなければならないからである。この間の支出は開業費として繰延経理することができるのである。開業費償却はこの開業費を 5 年間で均等償却したものである。(g)貸倒引当金繰入額または貸倒損失 昭和 38 年 11 月の企業会計原則の改正によって、正常な貸倒償却は営業外費用から除外され、販売費及び一般管理費に算入されることになったのである。その理論的根拠は原価計算基準が異常な貸倒損失を非原価項目とし、正常な貸



倒償却には原価性を認めたからである。したがって、正常な貸倒引当金繰入額または貸倒損失は販売費及び一般管理費に記載される。(h)有価証券売却損 有価証券とは株式、公債(国債、地方債)、社債、投資信託などの証券を取得した場合をいう。ただし、これらの有価証券は市場性のあるもので、一時的所有のものをいう。一時的所有とは短期的(1年以内)な資金運用を目的として所有しているものである。有価証券売却損は手持有価証券を売却した場合に、その受取額が帳簿価額を下回る場合に発生する。(i)有価証券評価損 所有有価証券の時価が取得価額(帳簿価額)より下落した場合の評価損である。(j)売上割引 徳意先が商品代金を約束期日前に現金で支払った時、その売上代金の一部を免除した場合に発生する。売上割引の性格については仕入割引と同様に理論的に解明されているわけではない。その理由は、わが国の商慣習等において割引制度が確立されていないことに、その主な原因があるのかもしれない。しかしながら、企業会計原則においては売上割引は営業外費用として区分表示されている。

次に、経常利益については、損益計算書原則五において「経常利益は、営業利益に営業外収益を加え、これから営業外費用を控除して表示する。」と規定されている。すなわち、経常利益の算出は売上高から売上原価を差し引いて売上総利益を算出し、その売上利益から販売費及び一般管理費を差し引いて営業利益を算出する。その営業利益に営業外収益と営業外費用とを加減して経常利益を算出することになる。したがって、経常利益には企業の経常的な、あるいは継続的な活動によって生ずる収益と費用だけが記載されることになる。そのため、経常利益には風水害損失や固定資産売却損益のような臨時的な損益に属する項目は含まれないことになる。さらに、前期損益修正などのような期間外損益も含まれない。したがって、経常利益は当期業績主義における純利益に該当する。経常利益によってのみ企業の経常的なそして正常な収益力の把握が可能となるのである。企業の経営成績を認識する場合には、正常なあるいは経常的な当期純利益の算出が必然的に必要となるのであ

る。では、包括主義損益計算における当期純利益は何を表わしているのだろうか。包括主義では企業の収益力は過去数年間の純利益を平均化して総合判断することが正しい認識であるとし、長期の総合的に累積された業績評価が公正な判断につながると理解されるであろう。したがって、包括主義損益計算は、当該年度に発生し実現した全ての損益を期間損益として把え、その期間損益によって処分可能利益を算出する。しかしながら、この処分可能利益は企業の正常な経営成績を表わすものではない。やはり、これでは企業の正常な、あるいは経常的な収益力は認識できないであろう。例えてみると、正常に継続的に得る給料と宝くじ等によって得た臨時収入とを家計簿の中で一緒に収入にするようなものである。やはり、臨時的な収入は継続しないのであるから別な帳簿（臨時的な収支だけを記載したもの）に計上したほうが妥当性は高いものと考えられる。

### 三. 特別損益と税引前当期純利益

損益計算書原則六において「特別損益は、前期損益修正益、固定資産売却益等の特別利益と前期損益修正損、固定資産売却損、災害による損失等の特別損失とに区分して表示する。」と規定されている。

特別損益とは経常損益に対する項目であって、偶発的、臨時的、非経常的な性格を有するものである。当期業績主義の損益計算書であるならば、当然に除外されるべき項目であるが、現行の包括主義における損益計算書では記載されることになる。特別損益に属する項目としては、企業会計原則注解[注12]によると臨時損益と前期損益修正(期間外損益)とに分けられる。その内容は次のとおりである。

#### (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 過年度償却債権の取立額

これらの項目に対する概説は「会計原則研究」(2)で行なっているので省略することにし、ここでは特別損益項目の問題点を論述してみたい。(1)の臨時損益は経常損益等が每期経常的に継続して発生するものであるのに対して、あくまで臨時的なものであり、偶発的なものである。その発生の可能性や発生金額は不確定要素が強く、予測することも困難なものである。火災などによる損失を考えてもらえば分り易いと思う。固定資産売却損益は処分価額と未償却帳簿残高との差額として発生する。しかしながら、この差額は減価償却を適正に行なっていれば理論的には生じないことになる。また、貨幣価値の変動がなければ償却済固定資産の売却価額と残存価額とは一致することになるので、売却損益は理論的には発生しないことになる。しかるに、売却損益が発生するのは減価償却を適正に行なっていなかった場合とか、貨幣価値の変動が生じたことに、その原因があることになる。そこで、固定資産売却損益については臨時損益としてのみ処理するのではなく、経常損益として処理しても妥当ではないかという考え方も生れる。その論拠は固定資産の個々について、その売却損益は臨時的なものであるが、大規模企業が所有する固定資産全体について、その一部の売却損益は経常損益として処理しても、その期間の損益を著しくゆがめる結果とはならないからである。たしかに、大規模企業が所有する固定資産全体に対する一部分の売却損益は、その期間の業績を著しくゆがめることにはならないであろう。だが、固定資産は売却を目的として取得するのではなく、あくまでも使用することを目的として長期間にわたり所有するものである。それが何かの都合で売却されることが

あっても、その取引はあくまで臨時的な取引概念となろう。したがって、その売却損益は臨時損益と考えざるを得ないのではなかろうか。ただし、特別損益に属する項目であっても、金額が相対的に僅少なものと発生が毎期経常的にあるもの、あるいは発生額が毎期均等に生ずるものは経常損益として処理することもできる。したがって、特別損益と経常損益とのボーダー・ラインの設定は実践的に難しい。では何故に、企業会計においては、このような問題が生じるのであろうか。それは企業会計は常に実務・実践が背景に存在し、厳格な会計処理の要請は実務・実践における煩雑さを促す可能性が高いからである。そのため、重要性の原則という他の理論科学ではみられないコンセプトが生まれることになるのである。それ故に、多くの場合、実務・実践が常に会計理論の理論性の高揚や理論の整合性に歯止めをかける結果となっていることも多いのである。次に、災害による損失は天災、火災、風水害などによる損失であり、これらは全く偶発的な原因によって発生した損失である。したがって、これらの項目は当期の業績には一切無関係であるので、経常損益から除外されることは当然である。なお、企業会計原則注解において、天災等による巨額な臨時損失はその当該年度においてのみ、負担するのではなく、繰延経理することによって長期間にわたって負担することが認められている。注解〔注 15〕によれば「天災等により固定資産又は企業の営業活動に必須の手段たる資産の上に生じた損失が、その期の純利益又は当期末処分利益から当期の処分予定額を控除した金額をもって負担しえない程度に巨額であって、特に法令をもって認められた場合には、これを経過的に貸借対照表の資産の部に記載して繰延経理することができる。」と規定されているからである。この場合に、繰延経理された災害損失の每期償却額は特別損失として処理されることになろう。

(2)の前期損益修正とは期間外損益ともいわれ、前期以前の期間に属する損益であるが、それを当期において修正した場合における修正額である。前期以前の損益修正は、その前期以前の期間にさかのぼって修正することが本

来的な処理方法であるが、当然に帳簿は締切られており、損益計算書等も発表済であろう。そこで、これらの修正損益は当期の損益計算書において特別損益として記載されることになる。前期損益修正は前期損益修正益と前期損益修正損とに分けられる。前期損益修正益は前期以前の期間において、費用ならびに負債を過大に計上し、資産ならびに収益を過少に計上した結果、当期においてそれらを修正した金額である。例えば前期末に従業員の賞与引当損を設定し、同額の賞与引当金を計上したが、当期に実際に支払った金額が引当金の計上金額よりも低かった場合に、その差額は過年度における引当金の過不足修正額として特別損益に計上されることになる。前期損益修正損は、これとは反対に前期以前の期間において、資産ならびに収益を過大に、費用ならびに負債を過少に計上した結果、当期において修正された金額である。例えば、当期において償却済固定資産を除却処分し、多大な除却損が算出されたとしよう。これは過年度の減価償却がその分だけ不足していたことになる。そのため、この除却損は当期の業績とは直接関係がないので、前期損益修正となり特別損失に計上されることになる。過年度償却債権取立額は得意先が倒産し、同店への売掛金は貸倒引当金を取崩して処理していたが、当期になって回収された場合等に発生する、この売掛金の回収額は当期の収益ではなく、過年度の貸倒損失の修正である。したがって、前期損失修正益として特別利益に計上される。なお、前述のように注解[注12]の後段で「特別損益に属する項目であっても、金額の僅少なもの又は每期経常的に発生するものは経常損益に含めることができる。」と規定されている。具体的に、どのようなケースが考えられるだろうか。例えば、退職給与引当金の前期計上不足額は前期損益修正項目であり、特別損失として処理されるものであるが、その金額が僅少であれば、当期の退職給与引当金繰入額と一緒にして経常損益とすることができることになる。また、前期において修繕引当金を計上し、当期になって実際に支払った修繕費が設定した修繕引当金よりも多かった場合に、当期の修繕費と一括して経常損益とすることができることになる。し

たがって、注解〔注 12〕の意味は、その発生が経常的であり、その発生額も毎期均等であり、その発生金額も相対的に僅少なものは重要性の原則の精神に従って、経常損益として処理することが認められるということである。

次に、税引前当期純利益については、損益計算書原則七において「税引前当期純利益は、経常利益に特別利益を加え、これから特別損失を控除して表示する。」と規定されている。この税引前当期純利益の算出方法は包括主義の考え方である。なぜなら、包括主義によって期間損益計算を行なう場合には、当期の経営活動に直接関係する経常損益は勿論のこと、当期の経営活動に直接関係しない特別損益をも含めて純損益を算出するからである。そこでの計算構造におけるコンセプトは臨時的とか、偶発的といった概念は区別表示の段階だけでのみ存在し、当期純利益の本質的な算出過程には直接係わり合っていない構造形式になっている。これで、本当に正常な収益力の把握は可能なのであろうか。見方を変えて、期間損益の非均等化という見地からならば理解もできる。多額の災害損失を特別損失として計上すれば、当期純利益が小額に計上されることになる。それが処分可能な期間損益として提示されれば種々な利益処分の金額も減少することになる。また反対に、土地売却益などは特別利益として計上されるため、当期純利益は増大することになり、種々な利益処分の額も当然に多くなる。まさに当期純利益や利益処分数等の非均等化であろう。そうなれば当然に、配当の額も償与の額も年度によって大きな拡差をもたらすことになる。そのため、損益計算書の期間別比較による企業自体の自己認識や自己把握なども意味を持たないことになる。このような会計思考では期間損益の均等化による企業経営の安定化という現在の会計思想の流れと矛盾をきたすことになるのではなかろうか。やはり、理論科学の論理からすると、ほぼ一定の配当とか償与のほうが、より経営の安定化につながるものと考えられるからである。

#### 四! 当期純利益と当期未処分利益

損益計算書原則八において「当期純利益は税引前当期純利益から当期の負担に属する法人税額、住民税額等を控除して表示する。」と規定されている。当期純利益は税引前当期純利益から、当期の負担に属する法人税や住民税額を差し引いて算出表示されることになる。法人税や住民税額を税引前当期純利益から控除する形式にすることは、これらが一種の費用項目として捉えられているからであろう。だがしかし、このことは法人税等は前引前当期利益の控除項目であるが、営業費用でも経常費用でもなく、別な概念の費用項目として認識されていることになろう。また、法人税・住民税は利益に課税される税制なので、この見地からすれば利益処分の項目とも考えられる。このように法人税・住民税は広義の費用説と利益処分説とに考え方が分かれているが、どちらにも等分の論拠はある。このことから、企業会計原則は法人税・住民税等に対し費用説と利益処分説との折衷的な考え方を取り入れたものと推測できる。このような折衷説は、勿論、理論的ではないのであるが、会計の性格上、常に実務・実践が先行する学問分野においては、ある程度のブレインディングは仕方がないのかもしれない。なぜなら、法人税、住民税等を費用説か利益処分説かに一元化したならば、損益計算書原則の構造形式も表示形式も一元化した理論構成に従って書き改められなければならないことになる。それでもなお、他方の説からの批判が付きまとうことになろう。

次に、法人税等の納付した税額に対して更生決定を受け、その結果、追徴税の支払や還付税を受け取った時は、どのような表示形式を採ったらよいのであろうか。企業会計原則注解〔注 13〕において「法人税等の更生決定等による追徴税額及び還付税額は、税引前当期純利益に加減して表示する。この場合、当期の負担に属する法人税等とは区別することを原則とするが、重要性の乏しい場合には、当期の負担に属するものに含めて表示することができ

る。」と規定されている。法人税が利益処分の項目であれば追徴税および還付税は前期の利益処分の修正になるのであるから、当然のことながら前期損益修正にはならない。反対に、法人税を費用項目と捉えれば前期損益修正となるであろう。このことから、企業会計原則注解〔注 13〕は利益処分説と費用説との中間折衷説の立場を採用していることが証明されるのである。折衷説の根拠は税法の強制課税の面から費用性を認めないわけにいかないし、法人税等が税引前の利益の大きさにより課税の対象となることから利益処分説も無視することができないからである。

では、事業税はどのように考えたらよいのであろうか。事業税が費用項目であることは一般に認められている。だが、税引前当期純利益から法人税、住民税とともに控除項目として事業税を記載することも認められている。事業税を費用項目と考えた場合に、販売費及び一般管理費に記載するのか、営業外費用に算入するのか、あるいは税引前当期純利益から控除する形式がよいのか、種々の表示方法が考えられる。勿論、企業会計原則や注解にもこれに対する記述はないし、事業税法にも規定はない。規定や記述がないことは、どのような記載方法を採用してもよいことになるのであろうか。実務的には販売費及び一般管理費か営業外費用として記載される方法が広く採用されている。したがって、実践的には事業税は費用と認識され、それも営業費用、あるいは経常費用という捉え方をされていることになる。しかしながら、法人税、住民税と共に、税引前当期純利益から差し引く形にした方が当該年度における課税総額が判断し易くなり、企業の利害関係者に企業の実態をより明確に提供することになりはしないだろうか。

次に、当期末処分利益については、損益計算書原則九において「当期末処分利益は、当期純利益に前期繰越利益、一定の目的のために設定した積立金のその目的に従った取崩額、中間配当額、中間配当に伴う利益準備金の積立額等を加減して表示する。」と規定されている。損益計算書の最終ゴールは当期純利益の算出であろう。しかるに、損益計算書の末尾に未処分利益の算出



過程を接続させた意図はどのようなものであろうか。まず、第一には商法とのコーディネートであろう。商法計算書類規則第44条において「次の各号の順は、その内容を示す適当な名称を付して前条の当期利益又は当期損失の次に記載しなければならない。

- 一、前期繰越利益又は前期繰越損失の額
- 二、一定の目的のために留保した利益のその目的に従う取崩しの額
- 三、商法第293条ノ5第1項の金銭の分配の額及びこれに伴う利益準備金の積立ての額

2 前条の当期利益又は当期損失の額に前項各号の額を加減した額は、当期末処分利益又は当期末処分損失として記載しなければならない。」と規定されているからである。この規定との係わり合いで、未処分利益の算出過程は当期純利益の下に接続せしめられたものと推測される。第2には企業の利害関係者とくに株主にとって、最大の関心事が処分可能利益の表示ということであろう。処分可能利益は必ずしも当期純利益とは限らない。前期繰越利益金は勿論のこと配当平均積立金等を取崩して、利益配当の対象とすることもできるからである。したがって、未処分利益計算に記載される項目は会計上の利益だけではなく、株主総会における利益処分の対象事項も含まれることになる。この処分可能利益のプロセスが末尾に示されることになる。しかしながら、正確には当該年度の未処分利益のうち、いくら配当金に当てられたか、いくら利益準備金に当てられたかは未処分利益の計算過程だけからでは判断できない。それには別な財務諸表すなわち利益金処分計算書と合わせ検証しなければ正確には判断できないからである。

次は、損益計算書原則九の内容であるところの(1)前期繰越利益、(2)特定目的積立金の取崩、(3)中間配当額、(4)中間配当に伴う利益準備金積立額については「会計原則研究」(2)において概説済なので、ここでは省略したい。ここでは未処分利益の処分すなわち、利益処分について考えてみたい。

利益処分は当該会社の取締役会が議案を作成し、定時の株主総会において

承認を必要とするものである。利益処分の内容は財務諸表規則第 114 条によると「次に掲げる項目を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。」として、次の 6 項目を掲げている。

1. 利益準備金
2. 配当金
3. 役員賞与金
4. 資本金
5. 任意積立金
6. その他

これ等のうち、問題性の高いものについて考えてみたい。

#### (a) 利益準備金

利益準備金は商法第 288 条の規定にもとづく法定準備金であり、その内容は「会社ハ其ノ資本ノ四分ノ一ニ達スル迄ハ毎期決算期ニ利益ノ処分トシテ支出スル金額ノ十分ノ一以上ヲ、第 293 条ノ五第一項ノ金銭ノ分配ヲ為ス毎ニ其ノ分配額ノ十分ノ一ヲ利益準備金トシテ積立ツルコトヲ要ス」と規定されるものである。このことによって、毎決算期に金銭による利益配当の 10 分の 1 以上を、中間配当の場合には配当額の 10 分の 1 を資本金の 4 分の 1 に達するまで積立てなければならないことになる。言う迄もなく、利益準備金は資本準備金とは異なり、企業の営業活動から生ずる剰余金である。決算期ごとに企業努力の結果が当期純利益という具体的な金額で表示され、それが前期繰越利益と加算され当期未処分利益となる。この当期未処分利益が株主総会で利益処分の対象となり、配当、役員賞与等と共に利益準備金となる。したがって、利益準備金の源泉は通常の営業活動から獲得された当期純利益である。ではなぜ、商法は利益準備金の積立を強制するのであろうか。商法の基本コンセプトの一つに資本充実の原則があり、株式会社が資本額に相当する財産を実質的に保持することを要請する原則である。この原則によって会社財産が健全にキープされることになり、企業の安全性や安定性が確立され

ることになるのである。それは同時に債権者の保護にもつながることになる。また利益準備金で問題となることは、なぜ商法の規定においては金銭配当の100分の10なのであるかという疑問である。なぜ、100分の9ではいけないのであろうか。またなぜ、100分の11ではいけないのであろうか。株式会社の株主総会は最高の決議機関であるが、会社によって株主総会の株主構成は、種々まちまちであらう。どのような株主構成にも普遍的に対応できる規定にするためには10分の1程度が妥当であるという意味であらう。例えば、株主の意向が強く反映するような会社では配当額が多くなる傾向にある。そのような場合には利益準備金も必然的に多くなる。反対に、会社側の意向が強く反映するような場合には、将来の発展に備えて内部リザーブが多くなる傾向になる。このような場合は商法の基本理念の一つである債権者保護の精神に合致することになるので、特に上限の規定は必要ないからであらう。

#### (b)利益配当

利益配当とは商法第290条によると「利益ノ配当ハ貸借対照表上ノ純資産額ヨリ左ノ金額ヲ控除シタル額ヲ限度トシテ之ヲ為スコトヲ得

- 一、資本ノ額
- 二、資本準備金及利益準備金ノ合計額
- 三、其ノ決算期ニ積立ツルスコトヲ要スル利益準備金ノ額
- 四、第286条ノ2及第286条ノ3ノ規定ニ依リ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上シタル金額ノ合計額ガ前2号ノ準備金ノ合計額ヲ超ユルトキハ其ノ超過額」

と規定されている。すなわち、商法による利益配当とは、貸借対照表上の純資産(資産総額から負債総額を差し引いた残額)から、(一)の資本金、(二)の当該年度までに積立てられた資本準備金及び利益準備金の合計額、(三)の当該年度に積立てられた利益準備金、そして(四)の開業費、試験研究費または開発費の合計額が(二)及び(三)の法定準備金の合計額を超えるときは、その超過額を控除した額が限度となる。ではなぜ、商法においては開業費、試験

研究費、開発費等の繰延資産に対して配当制限を行なうのであろうか。それは商法が繰延資産の資産性について疑問を有しているからであろう。なぜ疑問視しているかといえば、商法は繰延資産が他の資産のように換金価値を持たないことにより、繰延資産の範囲を列举して、これ以上は認めないという一種の限定主義を採用しているからである。確かに、本来的には費用であるはずのものが貸借対照表の資産の部に繰延資産として計上されることは疑問であろう。それは会計理論において資産は費用のプールであるというアセット・コンセプトが理論的確立されているからである。したがって、繰延資産を資産の部に計上しても本質的な矛盾はないことになる。なぜなら、資産を費用化して配分することが理論的に妥当性を持ったならば、費用を疑似資産化して数年間で負担(配分)しても理論的妥当性は失なわれないことになる。この点も商法と企業会計原則とにおける認識の相異点の一つであろう。このことは、商法では会社が意図的に多額の繰延資産を計上して、資本充実の原則に反するようなことになることを懸念するからであろう。次に、商法第 293 条には「利益又ハ利息ノ配当ハ各株主ノ有スル株式ノ数ニ応ジテ之ヲ為ス但シ第 222 条第 1 項ノ規定ノ適用ヲ妨ゲズ」と規定されている。すなわち、利益配当は各株主の所有する株式数に応じて行なわれることになる。ただし、優先株、後配株等を発行している場合にはこの限りではない。なお、利益配当の内容は金銭による現金配当が基本原則であるが、例外として新株発行による株式配当も認められている。

### (c) 任意積立金

任意積立金とは法定準備金に対するものであり、会社が株主総会の決議によって任意に設定することが認められた積立金である。この積立金は利益準備金や配当額等を決定したあとの未処分利益を会社の意志で内部リザーブしたものである。この積立金は、その目的に従って積立られる特定目的積立金と特定目的のない積立金とに分けられる。特定の目的とは、(イ)将来の発展に備える目的、(ロ)将来の損失に備える目的、(ハ)将来の配当額を安定させ

る目的とに分けることができる。(イ)に属するものには事業拡張積立金、新築積立金等であり、(ロ)に属するものには偶発損失積立金、欠損填補積立金等であり、(ハ)に属するものには配当平均積立金、中間配当積立金等である。これ等の特定目的積立金に対して、特定目的のない積立金は別途積立ともいわれ、いかなる目的にも対応できる積立金である。したがって、将来の不測の事態や将来の事業拡張等にも用いられることも可能であるし、いかなる目的でもその取崩しは可能である。しかしながら、特定目的の積立とは異なり、その取崩しの場合には株主総会の承認を必要とすることになる。なお、特定目的積立金でも、その目的外取崩しの場合には株主総会の承認を必要とすることになる。

## 五. お わ り に

損益計算は基本的に経営活動における収益獲得の全体計算を期間計算のコンベンションのもとに、その企業収益を獲得するために要した全ての価値犠牲である費用との対応計算によって、期間損益を把握することにある。したがって、費用・収益概念の認識は損益計算の基本問題の一つであるが、企業会計原則においては、損益計算書原則一Aで「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」とだけしか規定されていない。そのため、ここでは費用、収益のコンセプトについて考えてみたい。本来、収益は企業目的である成果獲得の最大な手段として、販売ならびに役務等の給付行為によって開始され、それが一定期間内において繰返す価値の合計概念であろう。また一方において、企業には必然的に資本が前提要件として提供され、G-W-G'の循環作用を営むことになる。このG'が再び有利な収益価値の獲得を目的として販売活動または役務活動を遂行することになる。したがって、提供された資本は収益獲得の第1手段であるということができよう。この資本は労働力とともに自己拡大を計画的に遂行することになる。そのため、企業収

益は資本と労働力との継続的あるいは計画的な活動によって促進されることになる。したがって、企業収益は獲得概念であると位置づけることができよう。しかしながら、獲得価値が全て収益になるとは限らないのである。また一方において、収益の獲得には必然的に犠牲的価値の流出である費用が発生し、それは企業努力を反映するものでなければならないからである。しかも、収益価値はその獲得行為が実現されなければ会計的な意味での収益価値ではない。企業収益は獲得行為が実際に実現されたものに制限されるからである。このことは、収益の認識が恣意的なものではなく、客観的なものに位置づける必要性があるからである。このコンセプトによって未実現収益等による架空利益は排除され、企業会計における安全性や確実性が確立されることになる。ただし、会計技術上の見地から収益認識における長期の請負工事等に対する発生主義は数少ない例外事項である。

次に、費用概念については収益価値あるところには必ず犠牲的価値の流出が存在する。したがって、費用を定義づけるならば、資本の循環過程において、貨幣の支出を問わず収益獲得のために流出した犠牲的価値の期間合計額ということになろう。このことを販売企業に例をとれば、商品の購入から販売にいたるまでの一切の価値犠牲は費用となるのである。ただし、この概念を持たない火災損失や盗難損失などは単なる損失であって費用ではないことになる。このことは損益計算を行なう上で十分区別されなければならない。現行の会計原則による包括主義損益計算において、この区分が十分になされないと損益計算書自体が意味を持たないことになる。そして、費用の発生は収益獲得の実現を確認して認識するのではなく、また貨幣支出が行なわれなくても費用は発生する。なぜなら、費用の発生は必ず収益価値の獲得行為の開始の時点から発生するからである。この意味は費用は財又は役務の費消であるが、それらを費消する以前に、すでにその取得が行なわれているはずであり、またその対価もすでに確定されているからである。したがって、費用は発生の際に量的にも金額的にも確定されているのである。ここに費用の認

識は収益と異なって発生主義が採用される原因が存在するのである。

以上で、費用・収益の認識に係る問題を論述してきたのであるが、最後に、損益計算と貸借対照表との関係について考えてみたい。現在の株式会社を中心とした企業形態においては所有と経営が必然的に分離され、企業規模も拡大しながら総合的に高度化されてきたのである。それは同時に、内外における企業の利害関係者を増大せしめる結果に至ったのである。そして、企業の内外の利害関係者、特に現在および将来の株主の関心は自己持分の安全性や確実性よりも、むしろ、現在および将来の収益力や配当可能性に関心が移行していったのである。したがって、これらの利害関係者は財政状態あるいは財産状態を表示するといわれる貸借対照表よりも、むしろ、経営成績および収益力を明らかにする損益計算書の方が、より重要視されることになるのは当然の論理的帰結であろう。また、これとは異なって別の側面から考えてみても貸借対照表よりも損益計算書の方がより重要視せざるを得ない状態が存在する。それは複式簿記を前提とした現在の企業会計において、複式簿記固有の計算構造上の問題から動態論的なフレーム・ワークにならないと、複式簿記の技術的手続きが成立しないことになるからである。なぜなら、現在の複式簿記の原理は発生した原価の流れを期間損益の測定手続きとして、現在と未来とに区別し、現在のものは、当該年度の損益計算書に、将来のものは貸借対照表に区別されることになるのである。したがって、貸借対照表には原価の流れのうち未費消のものが記載されることになり、損益計算書には当該期間における成果とそれを獲得するために費消された価値犠牲とが記載されることになる。この区別について、複式簿記は経過勘定等を用いることによって、容易に現在と将来とに区分することができる。したがって、シューマレンバッハによれば、この未費消の諸項目を次年度に移転するために連結帯が必要であり、その機能を果すものが貸借対照表であるとしている。しかしながら、複式簿記以外の簿記法においては原価の流れを将来と現在とに区分することはできない。このような理由から、損益計算書と貸借対照表との

関係は個人の伝記と肖像画とに例えられる。また、両者の関係は映画のフィルムとスチール写真にも例えられる。なぜなら、損益計算書は動的(伝記・映画のフィルム)な測定であり、貸借対照表は静的(肖像画・スチール写真)な把握であるからである。したがって、この例えで分かるように、会計の基本的命題である両者の関係と、その果たす役割も理解されよう。このことによって、会計の原点でもある損益計算は「一定期間の期間損益計算」であり、他方において、貸借対照表は「一定時点の財産計算」であることも理解され得るであろう。