

経済と経営 22-2 (1991.9)

〈論 文〉

会計原則研究 (2) —— 損益計算書原則論 ——

成 瀬 継 男

会計原則研究(1)

- 1 はじめに
- 2 会計原則の生成と発展
- 3 わが国の会計原則の生成と発展
- 4 一般原則論

(以上, 第 21 巻第 2 号)

1. 損益計算書の本質

(1) 損益計算書原則の問題点

損益計算書原則 (Principles of profit and loss statement) とは何であろうか, 損益計算書を作成し報告するための客観的な会計基準であろう。そして, 損益計算書原則は貸借対照表原則とともに一般原則の下部構造として存在する。一般原則は企業会計全体の理論的・実践的規範であり, 会計理念を明示するものであるが, 損益計算書原則は損益計算に関するコンセプトやスタンダードを体系的・組織的に明らかにしたものである。この原則はスタンダードでもあるので, 相当な部分においてテクニカル的側面やテクニカル的指針が存在することになる。それは損益計算書原則が損益計算の作成や表示

に関する会計処理、会計手続の適用基準でもあるからである。したがって、基準であるからには、商法・税法のように強制法規ではなく、この原則を遵守した方が企業にとってメリットが多いということでもあろう。

この原則は損益計算書の作成や表示に関する基準が体系的に網羅されていると同時に、その目的は企業の経営成績、それも、正常収益力等が明らかにされることである。勿論、この原則は完全に完成されたものではなく、今後の研究成果にゆだねられなければならない部分も相当に存在する。例えば、その一つとして、昭和 49 年 8 月の企業会計原則の一部修正によって「当期業績主義損益計算書」から「包括主義損益計算書」に移行されたことである。特別損失や特別利益のような特別損益項目は、どのような理論的根拠のもとに損益計算書に記載されるのか。特別損益項目は災害損失や固定資産売却益のように偶発的・臨時的・非経常的なものであり、非常に不確定要素の強い項目でもある。これ等を損益計算書に記載することは損益計算書による当該年度の正常収益力表示というコンセプトが極端にスポイルされることになる。損益計算書の第一義的な目的である正常収益力明示という基本的命題が根底から覆がえされてしまうおそれがある。何故ならば、包括主義では費用と収益とを対応させて企業の正常収益力である経常成績を報告する機能がなければならず、収益と利益、費用と損失の区別すらないからである。ただ、損益の内容が源泉別に区分表示されていることや、中間配当額及び当期未処分利益金等を表示させていることはまだしも救いである。ただし、包括主義を弁護する考え方は次のようなものである。当期業績主義において、ゴーイング・コンサーンの下で連続する各年度の損益計算は企業の過去の経営活動を累積的に明示し得ないこと、企業の収益力は過去数年間の純利益を平均して判断することが望ましいし、長期の総合的に累積された業績評価が望ましいと論じるであろう。それでもなお、当期の正常な経営活動に関係しない特別損益項目を含めると、企業の利益関係者にとっては正確な企業の収益力を測定することができないという疑問が残ることになる。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研究・究明されてきたし、一般的にも公正妥当と認められた会計基準として定着されてきたのである。では何故このように歴史の流れに棹さすようなことを行ったのであろうか。それに対する一つの側面は商法の計算規定との調整であろう。商法が強制法規であるからには、それに従わざるを得なかったのであろう。では何故、商法学者や商法関係者に対し、当期業績主義の理論的正当性や理論的妥当性を説得できなかったのであろうか。残念なことではある。

次に、これも、損益計算の基本問題に関することであるが、損益計算書原則の中心的なテーマに費用収益対応の原則がある。その基本的な認識方法は費用は発生主義で、収益は実現主義で把握することである。このことは、この原則が未実現収益は絶対に許容せずに、見積費用を許容していることになる。したがって、結果的には費用・収益の認識基準に矛盾をきたしていることになる。認識基準が異なることは理論の体系性や整合性からみて不合理であるし、不条理でもある。勿論、そうしなければならない簿記・会計固有のテクニカル的な側面もあろう。そうしなければ現在の会計理論や計算構造が成立し得ない面もあろう。しかし、これが単なる小さなテクニカル側面だけの問題であるならば許容もされよう。だが、この問題は現在の会計理論の基本的な骨組みの中心的なテーマでもある。強い言い方をすれば、砂上の楼閣に理論を形成して、会計理論が成立したということでは、本当の意味での科学や学問ではあるまい。

このように損益計算書原則に係る問題は、まだまだ、究明されなければならないテーマが多々存在する。したがって、損益計算書原則は完成されたものではなく、折々の機会に改正ないしは修正されていかなければならない。急がなければならない問題もあるし、時間をかけて十分検討しなければならないテーマもある。いずれにしても、一步一步でも、理論的規範性や整合性を目指して完成の域に近づけていかなければならない。そして、願くは、商

法の計算規定や税法等の他の社会科学の理論規範であり道標でもあって欲しいと思わずにはいられない。そのためには、損益計算書原則自体が一般原則と同じように社会科学の基本的な命題である社会的合意を得、いつの時代にも対応できる状況認識力と調和力を有し、理論的にも技術的にも規範性と一貫性を持ち、全ての利害関係者に対し、公正で誠実な原則であらねばならないものである。

(2) 損益計算書の本質

我が国の現行企業会計原則の損益計算書原則では損益計算書の本質について、「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。」と規定されている。企業はゴーイングコンサーンのコンペンションのもとに無限の連続活動を前提として企業経営が行なわれているのであるから、一定期間の経営成績および一定時点の財政状態を認識・把握するため、それらを人為的に区分しなければならない。云いかえるならば、連続する経営活動のうちから特定期間の費用・収益および資産・負債・資本の在り高を把握しなければならないのである。企業が積極的に収益価値の獲得活動を行なえば、当然、そこには獲得に要する消極的価値の流出はさけられないであろう。そして、そこでは獲得した収益価値の大きさと、消極的価値の大きさが、それぞれの期間単位として計算されることになるのである。

本来的に損益計算は企業経営者の経営的思考の具体化されたものであり、企業の経営計算において財産計算とともに簿記・会計計算の中心をなすものである。損益計算の具体的計算方式とは一定期間の企業収益の全体計算とその収益を獲得するために支払われた全ての価値犠牲である費用との期間対応計算であり、その結果を認識測定し表示することである。したがって、企業の経営活動の努力がすべて計数的な金額によって表示されることになる。そ

のため、損益計算書は「企業の経営成績を明らかにする」ことができ得るのである。具体的に考えてみよう。Aという販売企業とBという販売企業があるとす。A社の方が売上高が多いのに、B社の方が利益が多かったとしよう。何故であろうか。大きく分けて5つのケースが考えられる。1番目としては、B社の売上原価がA社より低かった場合、すなわち、仕入価額等が低く、売上総利益の金額が多かった場合が考えられる。良い商品を安く仕入れた場合等である。2番目としては、販売費および一般管理費がA社より低かった場合、すなわち、人件費や事務費等の企業経営上かかすことのできない費用が低かった場合等である。その分だけ純利益が多くなる。3番目としては、金融上の費用、すなわち、支払利息や有価証券売却損等がA社より少ない場合と逆に、金融上の収益すなわち、受取利息や受取配当金等が多かった場合である。4番目としては偶発的な臨時的な損失、すなわち、火災損失や前期損益修正損等の特別損失が少なかった場合と逆に、固定資産売却益のような臨時的な非経常的な特別利益が多かった場合である。5番目としては、1, 2, 3, 4のケース全部または複数が、A社より有利であった場合にB社の純利益は当然多くなる。この1から5のケースはそれぞれ経営努力の細目であり、一つひとつ積み上げることによって、全体の経営成績を高めることになるのである。したがって、損益計算書は経営成績を明らかにすることができるのである。すなわち、損益計算書に示された純利益の金額は企業経営の良否を判断するための基本指標となるし、企業経営の努力とその成果は当期純利益という数値に圧縮されることになるからである。

(3) 発生主義の原則

損益計算書原則、一のAにおいて、「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当てられるように処理しなければならない。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。」と規定されている。また、このすぐ後に、「前払

費用及び前受収益は、これを当期の損益計算から除去し、未払費用及び未収収益は、当期の損益計算に計上しなければならない。」と示されている。企業の経営活動を遂行する場合に、その大部分は現金の収入あるいは支出という形で行なわれている。販売企業に例をとれば、商品を現金で仕入れ、その商品を現金で販売する。その間に、人件費や販売費等を現金で支払う。経営活動の大部分は現金の収支で行なわれるのである。しかし、大部分であっても全部ではない。減価償却費や減耗損は現金の支出は伴わないし、勿論、収入ではありえない。火災損失や風水害損失なども同様である。したがって、現金の収支だけを記録・計算する収支簿記では企業の経営活動のすべてを記録・計算・表示することはできない。そこで、日常の経営活動の大部分は現金の収支で行ない、決算時に、その収入・支出を費用・収益に切りかえることになる。その際に、支出に基づいて、費用を計上し、収入に基づいて収益を計上することになるのである。費用・収益の複式簿記会計ならば、企業の経営活動のすべてを記録・計算・表示することができるからである。しかし、費用は「発生した期間に正しく割当てられるように処理する」こと、すなわち、発生主義の原則によって費用の認識を要請している。では、何故、費用は発生主義で認識・測定されるのであろうか。

費用の発生は収益獲得の実現を確認して費用とするものではなく、また、貨幣の支出がなくても費用は発生する。それは費用の発生は必ず価値獲得行為の開始の時点に根拠を置くからである。すなわち、企業活動は意志活動の具体的行為であるから、行動に着手した時点をもって、その始点とすることが可能となる。なぜならば、費用は財または役務の費消であるが、それらを費消するまえに、すでに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はずである。費用は発生の際に、すでに量的に確定されている。ここに、費用は収益と異なった発生主義を採用することができる原因があるのである。そして、費用は「その支出に基づいて計上」するのであるが、それはあくまで、金額に関するもので、どの会計年度に帰属せし

めるかということの規定するものではない。ということは、固定資産のように数十会計期間にわたって存続し、その価値が徐々に減少するものでも当該収益に対応される費用として每期吸収されてゆくからである。すなわち、固定資産に要した原価を、その耐用年数と残存価格を推定して、その全期間に割り当てて費用化するのである。その意味で固定資産も一種の繰延資産にほかならないと考えることができよう。また、商品製品等のような棚卸資産については、それらの取得の際に資産として計上し、販売による引渡しの都度、その数量と金額を基準として売上原価を算定する。すなわち、支出数量と単価を基準として期間費用の額を決定するのである。この原理は口別の損益計算に立却して考えてみれば、きわめて明確に理解されよう。

また、費用を把握する場合には収益が実現されない時においても、費用の発生事実があれば認識・把握しなければならない。たとえそれが期間外にわたる場合でも、費用配分の原則によって当該期間に割り当て、その割当額を認識・把握することになる。ただここで注意すべきことは、費用は収益に対応するとはいえ、個別収益に対応するのではなく、大部分は期間内に発生した総括的収益に対応するのである。したがって、収益行為が未実現になっても、その収益行為に対応した費用は、すべてその期間損益計算の内容になる。また、すべての給付を受け入れ、いまだ貨幣の支出が行なわれていない未払費用も損益計算の内容になる。（企業会計原則注解 注5の3）。しかし、すでに貨幣の支出はしたが、その費用の帰属する期間は次期または次期以降に属する前払費用は当期の損益計算の内容とはならない（注5の1）。これとは反対に、すでに貨幣の収入は受けたが、その収益の帰属する期間は次期あるいは次期以降に属する前受収益も当期の損益計算に計上されない（注5の2）。そして、すでに当期に属する収益として発生しているが、貨幣収入を受けていない未収収益は当期の損益計算に計上することになる（注5の4）。このような経過勘定項目については企業会計原則注解の注5によると、あくまで一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合（前払費用）、あるいは

は一定の契約に従い、継続して役務の提供を行なう場合(前受収益)、また一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合(未払費用)、そして、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合(未収収益)である。あくまで、「一定の契約に従い、継続して」役務の提供を受けたり、提供を行なう場合に限られるのである。具体的には、広告料等の前払費用であり、賃貸家賃等の前受収益であり、給料等の未払費用であり、他会社からの社債利息等の未収収益ということになる。この経過勘定項目はもう一つの条件があり、あくまで「時間の経過とともに、次期以降の費用・収益となる」もの(前払費用、前受収益)や、あるいは「時間の経過に併い」当期の費用や当期の収益として発生しているもの(未払費用・未収収益)である。これ等の経過勘定項目によって、支出・収入を決算時に費用・収益に切り替え、企業の経営活動全体を把握し、期間損益計算を確立することができるのである。

(4) 総額主義の原則

損益計算書原則一のBにおいて「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによって、その全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」と規定されている。これを総額主義の原則という。損益計算書は当該期間における費用の総額と収益の総額とを対応表示することによって、当期純利益を源泉別に把握することを目的としている。費用項目と収益項目とを直接相殺すれば当期純利益には影響はないが、経営成績の内容も不明瞭になるし、利益の歴史的な発生の源泉別把握も不明確になる。したがって、損益計算書では両者の相殺表示を禁じているのである。勿論、貸借対照表原則でも一のBにおいて、「資産、負債及び資本は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。」と規定され、資産と負債・資本との相殺を禁じている。したがって、現行の企業会計原則は原則として、純額主義ではな

く総額主義を採用していることになる。総額主義は一般原則四の明瞭性の原則の具体的な適用基準の一つであり、これによって、経営成績や財政状態等の企業実態をより明確に表示し、収益力や流動性等の効果的な判断につながっていくことになる。

では、費用項目と収益項目との相殺禁止にはどのようなものがあるのだろうか。例えば、受取利息と支払利息、あるいは、受取割引料と支払割引料などの相殺禁止がこれに該当する。次に売上原価の総額主義表示である。これは、昭和49年以前の企業会計原則においては、売上高に対する売上値引、戻り、あるいは、仕入高に対する仕入値引、戻し等の総額表示であった。総額表示によって、企業の販売活動や仕入活動の状況が企業の利害関係者に明瞭に提供されることになり、企業の状況に関する判断を誤らせないようにすることができたのである。それが、昭和49年の修正で、これらを相殺して、純売上高ないし純仕入高で表示しても資本回転率や売上利益率は変わらないし、総額主義には反しないとの理由で、売上高ないし仕入高は純額主義を採用している。たしかに、総額主義でも純額主義でも、資本回転率や売上利益率は変わらない。しかし、例えば、売上高1億円、売上戻り高6千万円という場合に、純額主義では、売上高4千万円と計上表示される。企業の販売活動の良し悪しが明瞭に提供されないことになる。仕入高においても、戻し高が6割もあったような場合でも、純額主義では仕入金額が低いぐらいにしか、企業の利害関係者には判断できない。企業の状況に関する判断を誤らせないようにすることが明瞭性の原則の最大目的であるから、その適用基準の一つである総額主義を採らなければならないと思う。しかし、現行企業会計原則は総額主義表示を根底から否定したものではなく、ごく一部分にのみ純額主義表示を許容したものにすぎないのであるから、認めざるを得ないのかもしれない。それでも、理論的統一性や体系性からみて例外を認めることは正しくないと思う。会計原則が慣習でなく、科学であるためには、理論の正当性と整合性の重視はさけられないところである。

(5) 費用収益対応の原則

損益計算書原則一のCにおいて、「費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、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。」と規定されている。これを費用収益対応の原則という。発生主義によって認識・把握された費用と実現主義によって認識・把握された収益とを対応表示させることによって、一会計期間の純利益が決定されることになる。この対応表示の関係は期間的対応・項目的対応・個別的対応の三種に分類することができる。

期間的対応とは一会計期間に属する費用と収益のみを対応表示することである。当該期間の費用と収益だけを計上し、それによって期間損益を確定する。期間外損益は当該期間の損益計算には計上しない。期間外損益は経過勘定科目によって、次期または次期以降に計上することになる。具体的には、前払費用と繰延費用であり、前払費用はワン・イエア・ルールによって、さらに、流動資産と繰延資産に区分される。繰延費用は一年以上の前払費用と繰延資産とに区分される。これをさらに広く解釈すれば、棚卸資産としての商品期末棚卸高、有形固定資産の減価償却あるいは無形固定資産の均等償却も一種の繰延費用と考えることができる。この考え方は複式簿記を前提とした現在の企業会計において、会計期間というコンベンションのもとで、考えられる最も実践性の高い方法かもしれない。しかし、複式簿記という前提と、それにとまなう技術的側面の煩雑さを考えると最善なものと云い得るものだろうか。単に現在、我々の持っている簿記法が複式簿記であるからにすぎないのではなかろうか。経過勘定という非常に技術的側面の強い一種の期間調整勘定によって、期間損益を調整し、それによって、期間損益の確定という理論的調整を行なっているだけにすぎないのではなかろうか。本来、学問あるいは科学というものは理論の普遍性や整合性が最も重要であり、何らの仮定や前提条件なくして成立することが最も強固な理論形成であり、理論構築

であると思う。その意味で会計にはコンベンションという名の前提や仮定が多すぎるのではなからうか。

次に、項目的対応とは売上高に対する売上原価あるいは営業外収益に対する営業外費用、または特別利益に対する特別損失等である。これらの対応表示は直接的な原因・結果の関係はなく、あくまで項目上の対応である。金融上の費用、収益という同質性の対応であり、臨時的・非経営的な損失・利益という同性格項目の対応である。したがって、項目的対応表示は、それぞれの費用項目と収益項目との個別的・直接的な原因・結果に関係はなく、同質性にもとづいて対応表示ということになる。具体的には、受取利息という収益があつて、支払利息という費用が発生するのではなく、受取利息は他会社からの社債利息等であり、支払利息は銀行等からの借入金に対する利息である。両者の因果関係は一切ないのであり、単に利息という同質性のみの対応表示である。

さらに、個別的対応とは直接の原因・結果関係によって、特定の期間収益と特定の期間費用とが対応していることである。数少ない例えで云えば、販売員の給料が全額販売歩合制の場合に当該給料と売上高とは個別的な対応関係になる。しかし、販売員の全額歩合制は少なく、基本給に歩合制をミックスしている場合が多い。その場合に、この基本給は売上高との個別的対応というより、期間的対応ということになる。したがって、個別的対応の例はきわめてまれであり、殆んどが期間的対応か、項目的対応かあるいは両者をミックスした対応関係にならざるを得ないのである。この費用・収益対応の原則によって、一定期間の企業努力とその成果が歴史的な発生源泉別に把握されることになる。すなわち、適正な期間損益計算によって適正な経営成績が明らかになるし、明瞭性の原則も充足されることになるのである。

2. 損益計算書の区分

A 営業損益計算

損益計算書の区分は損益計算書原則二において、「損益計算書には、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない。」と規定されている。すなわち、損益計算書は営業利益、経常利益、当期純利益の3区分を要請している。この区分によって、どのような経営活動を遂行してきたか、その努力と成果のプロセスが把握されるのである。営業損益計算書については同原則二のAで、「営業損益計算の区分は、当該企業の営業活動から生ずる費用及び収益を記載して、営業利益を計算する。二つ以上の営業を目的とする企業にあつては、その費用及び収益を主要な営業別に区分して記載する。」と規定されている。ここで云う営業活動とは、販売企業ならば、仕入活動・販売活動、管理活動等である。これらの活動に要して発生したすべての費用・収益は原則として営業利益に反映される。「二つ以上の営業を目的とする企業」とはどのような企業であろうか。例えば、スーパー・マーケットと映画館を兼業している場合に、スーパーと映画館とは業種も売上商品も異なる。スーパーは物品販売であるし、映画館は役務サービスの提供である。両者の費用及び収益は、やはり、主要な項目だけでも、営業別に区分表示したほうが企業の利害関係者にとって判断しやすいことになる。そのために両者の区分表示が要請されることになる。

B 経常損益計算

経常損益計算については、同原則二のBにおいて、「経常損益計算の区分は営業損益計算の結果を受けて、利息及び割引料、有価証券売却損益その他営業活動以外の原因から生ずる損益であつて特別損益に属しないものを記載し、経常利益を計算する。」と規定されている。主たる営業活動以外の活動か

ら生じる費用、収益を営業外損益というが、営業損益と営業外損益を厳密に区分することは難しい。この原則は例示として、利息及び割引料と有価証券売却損益を提示しているが、銀行等にとって利息等の収入は主たる営業活動からの収益となる。証券会社にとっては有価証券売却益は主たる営業活動からの収益となる。したがって、経常損益計算は営業活動以外の活動、すなわち、財務活動から每期、経常的に発生する費用、収益項目である。そして、臨時的・偶発的原因によって発生する費用・収益ではない項目等が経常損益計算に区分表示される。これ以外には原価性を有しない棚卸減耗費や低価法適用による評価損で売上原価に自動的に算入されなかった金額や、時価が著しく下落した場合の評価損で特別損失に記載されなかった金額が計上されることになる。

C 純損益計算

純損益計算については、同原則二のCにおいて、「純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受けて、前期損益修正額、固定資産売却損益等の特別損益を記載し、当期純利益を計算する。」と規定されている。この区分表示に記載されている項目は、当期の営業活動および営業外の財務活動とは異なった項目で、主として企業の外的要因によって発生する災害による損失や、臨時的に生ずる固定資産売却損益等である。これらの項目は当期の業績に無関係であり、繰り返し発生するものではなく、あくまで臨時的・偶発的・非経常的に発生する特別な損益項目である。損益計算書が企業の正常収益力を明示するならば、正常な経営活動プロセスで生ずる費用・収益のみを計上することが望ましいし、理論的でもある。しかし、現行の損益計算書は特別損益項目を記載した包括主義を採用している。包括主義においては損益に影響する全ての項目は損益計算書に計上されることになる。このことを例にとるならば、真面目に働いて得た経常的な収入である月給と競馬等で当てた臨時収入とを同じ収入として、家計簿に計上するようなものである。したがって、区

分表示を厳密に行なわなければ損益計算書の存在意義はきわめて小さなものになってしまうことになる。

損益計算書原則六及び企業会計原則注解〔注 12〕で、特別損益に属する項目を次のように例示している。

(A) 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

(B) 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. 過年度償却済債権の取立額

なお、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重要性の原則によって経常損益計算に含めることができる場合もある。

まず、(A)のイの固定資産売却損益

土地、建物のような固定資産の売却損益は每期・経常的に発生するものではなく、あくまで臨時的・非経常的な損益である。したがって、特別損益に記載されることになる。

(A)のロの転売以外の目的で取得した有価証券の売却損益

転売以外の目的で取得した有価証券とは投資有価証券や関係会社株式等の貸借対照表上の「投資その他の資産」である。これらの有価証券の売却損益は特別損益に計上されることになる。ただし、流動資産における有価証券の売却損益は営業外損益に記載されることになる。

(A)のハの災害による損失

火災損失や風水害損失のように臨時的・偶発的な災害損失は特別損失項目

に記載されることになる。

次に(B)のイの過年度における引当金の過不足修正額

売掛金に対する貸倒引当金は、次年度に貸倒れになる金額を見積って当年度末の決算の際に設定する。そして次年度に実際に貸倒れになった金額は貸倒引当金を取崩して充当する。もし本年度の決算の際に貸倒引当金を設定しないと次年度における実際の貸倒れは次年度の貸倒損失として計上されることになる。売掛金等の売上債権は本年度発生しているのにもかかわらず、その貸倒損失は次年度が負うことになる。これでは理論的整合性は保てない。そこで、本年度末の決算の際に貸倒引当金が設定されることになる。当然に借方科目の貸倒引当損は本年度の費用として、本年度が負担することになる。ただし、貸倒引当金は次年度の貸倒れ予想額を推定で見積るので、当然、過不足額が発生する。この過不足額を過不足修正額として特別損益項目に記載することになる。過大であれば、過年度純利益に戻入する意味で、前期損益修正益として記載する。過少であれば、過年度費用に、追加計上する意味で、前期損益修正損として記載する。具体的な数字で考えてみよう。会計期間を一年として平成2年12月31日に決算を行ない、貸倒引当金を200万円計上したとする。平成3年に150万円が実際に貸倒れになり貸倒引当金を取崩して補填したとすると、50万円が余ることになる。その50万円は平成3年の決算の際に、貸倒引当金戻入50万円として前期損益修正益に計上されることになる。本来この50万円の金額は平成2年に戻すべきであるが、帳簿をめてしまっているから、戻すことは不可能であるからである。

(B)のロの過年度における減価償却の過不足修正額

減価償却費は計算要素に未確定数値を含むことから、費用の見積計上額であり、過不足修正額の対象となることがある。例えば、予測できなかった不適応や陳腐化により臨時償却をした場合に、過年度減価償却の過不足修正額とみることができるといえる。あるいは、償却資産を除却処分して多額の除却損ができた場合には過年度の減価償却が不足していたことになるから、これも過年

度減価償却の過不足修正額とみることができる。

(B)のハの過年度におけるたな卸資産評価の訂正額

引当金および減価償却は過年度の過不足修正額ということに対して、たな卸資産は過年度における証正額と意味づけられている。では何故、同じ過年度の見積計算において修正額と訂正額との相異がでてくるのであろうか。過不足修正額は見積計算の見積誤差の修正を意味するが、過年度におけるたな卸資産の訂正額は過年度の評価方法あるいは計算方法の誤りということになる。また、低価法を採用している企業が、洗替法で、たな卸資産を処理する場合に、次期に当期の評価損を戻入することがある。これも前期損益修正の一種であろう。

(B)のニの過年度償却済債権の取立額

過年度の売上債権等の貸倒れを貸倒引当金を取崩して処理していたが、本年度に、その貸倒れ金額が返済された場合等である。具体的な例で考えてみよう。3年前に得意先の企業が倒産し、同企業への売掛金 200 万円を貸倒損失として処理していたが、本年度になって 200 万円全額が返済されたとしよう。この 200 万円は当期の利益ではなく、3年前の貸倒損失の修正である。したがって、この取立額は前期損失修正益として処理されることになる。何故ならば、3年前の帳簿は×切っているので、3年前に戻すことは不可能であるからである。

D 未処分損益計算

未処分損益計算について、同原則二のDにおいて、「純損益計算の結果を受けて、前期繰越利益等を記載し、当期未処分利益を計算する。」と規定されている。さらに、損益計算書原則三の九において、「当期未処分利益は、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

あるが、株主等の利害関係者に処分可能利益の表示も必要である。そこで、当期純利益の下に未処分利益の算出過程を接続させ、当期未処分利益を表示させているのである。本来、昭和49年の修正前の企業会計原則においては、当期業績主義損益計算書が採用されていたので、未処分利益は別な財務諸表、すなわち、利益剰余金計算書に表示されてきた。しかし、昭和49年の修正後の損益計算書は包括主義が採用されたので、未処分利益の算出過程は損益計算書の末尾に記載されることになった。このことにより、商法計算書類規則第44条とも調整されたことになる。

ここで、当期未処分利益の内容について概説しよう。

(1) 前期繰越利益

前期繰越利益は前期の株主総会において、利益処分の対象とされずに、当期に繰越されてきた金額である。これが当期純利益に加算されて、当期未処分利益となり、あらためて、当期の株主総会で利益処分の対象となる。

(2) 特定目的積立金の取崩

一定の目的のために設定された積立金の合目的取崩額を実際に行なった時には、現在の計算構造では、その分だけ利益として計上されることになる。具体的に考えてみよう。任意積立金として、風水害損失積立金を設けてきた企業が、実際に風水害の被害に合ったとしよう。損益計算書の借方側は風水害損失であり、貸方側は風水害損失積立金取崩額になる。貸方側は収益科目であるので、その分だけ当期純利益が多くなる。積立金を取崩して純利益になることは、企業目的からみてあり得ない。もし、あり得るならば、現在の会計の基本構造は根底から破壊されてしまうことになる。そこで、取崩額は未処分利益の構成要素として取扱われることになる。目的に従って取り崩して完了となった積立金は、あらためて、株主総会に諮るために未処分利益に含めることになる。他方において、目的外取崩の場合は過年度留保の留保目

的変更を意味するものであるから、直接株主総会に諮って処理する必要がでてくるのである。

(3) 中間配当額

商法第 293 条ノ 5 において、「営業年度ヲ 1 年トスル会社ハ定款ヲ以テ一営業年度ニ付キ 1 回ニ限り営業年度中ノ一定ノ日ヲ定メ基ノ日ニ於ケル株主ニ対シ取締役会ノ決議ニ依リ金銭ノ分配ヲ為スコトヲ得ル旨ヲ定ムルコトヲ得。」と規定されている。この規定において、営業年度を 1 年とする会社は営業年度中の一定の日に株主に対して一定の金額を分配することが認められることになる。しかし、この中間配当額は損失でも費用でもないが、この金額だけ期末の未処分利益が減額されることになる。そこで、未処分利益計算の算出過程においてこの金額を控除される必要がでてくるのである。

(4) 中間配当に伴う利益準備金積立額

商法第 288 条において、「会社ハ基ノ資本ノ 4 分ノ 1 ニ達スル迄ハ毎決算期ニ金銭ニ依ル利益ノ配当額ノ 10 分ノ 1 以上ヲ、第 293 条ノ 5 第 1 項(中間配当)ノ金銭ノ分配ヲ為ス毎ニ基ノ分配額ノ 10 分ノ 1 ヲ利益準備金トシテ積立ツルコトヲ要ス。」と規定されている。この規定によって、株主に対する金銭配当が多くなれば利益準備金として会社内部に蓄積される資金も多くなることになる。この利益準備金繰入額も、その期の費用ではなく、繰入額だけ期末の当期末処分利益が減額されることになる。

損益計算書の区分表示は企業の経営活動について、その活動内容を発生源別、機能別に把握することが最大目的である。したがって、営業損益計算、経常損益計算および純損益計算の区分表示は期間損益がどのような経営活動から主に生じたかを明らかにすることができるし、企業の利害関係者に企業実態を明瞭に提供することができるのである。

3. 営業利益

A 役務業の兼業

我が国の会計原則の損益計算書原則三において、「営業損益計算は、一会計期間に属する売上高と売上原価とを記載して売上総利益を計算し、これから販売費及び一般管理費を控除して、営業利益を表示する。」と規定されている。これを数式化すると、 $売上高 - 売上原価 = 売上総利益$ $売上総利益 - 販売費及び一般管理費 = 営業利益$ ということになる。具体的に例示すれば、売上高が1億3千万円で、売上原価が1億円の場合に、売上総利益は3千万円である。販売費及び一般管理費が2千万円ならば、営業利益は1千万円ということになる。この数式によって、営業利益が算出される。したがって、営業利益を算出するためには、まず、売上高を計上しなければならない。売上高の計上について損益計算書原則三のAで、「企業が商品等の販売と役務の給付とをともに主たる営業とする場合には、商品等の売上高と役務による営業収益とは、これを区別して記載する。」と規定されている。売上高は企業の販売活動から生ずる収益である。商品や製品ではなく役務提供の場合には営業収益ということになる。役務提供は運送業が目的地まで運送した場合や、映画館が客を入場させるようなサービス提供による売上ということになる。仮りに、スーパーと映画館を主たる営業としている企業は、スーパーの売上高と映画館の役務による営業収益とは区分表示するということである。この区分は主たる営業活動の状況を示す区分であって、総額主義原則の具体的な表われの一つである。では、売上高はどのような計上基準によって行われるのであろうか。

B 売上高の計上基準

損益計算書原則三のBにおいて、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品

等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積り、これを当期の損益計算に計上することができる。」と規定されている。これを実現主義の原則という。実現主義とは収益が発生しただけでは収益として認識計上せず、収益の実現したときに始めて認識計上するということである。具体的には商品の販売又は役務の給付の完了をもって、収益認識の基準とすることである。1957年にAAA(アメリカ会計学会)の会計原則が一部改正された際に、従来のものになかった、Underlying Concepts(基礎概念)が加えられ、その一つにRelization(実現主義)のコンベンションがとりあげられた。それによると、「実現の本質的意味は、ある資産もしくは負債の増減がそれを記録に認識できるほど十分に明確かつ客観的になったということである。この認識は独立した当事者の交換取引、確立された取引実務あるいはその遂行が真に確実であると考えられる契約の条件にもとづくことができる。」と述べられている。この規定は、従来の考え方よりも、非常に範囲が拡大された。明確かつ客観的であれば、実現したものとして記録計算することができるからである。本来的に実現主義は発生主義をコントロールするものと理解され、その理論的根拠としては計算の確実性ないしは客観性が要求されてきた。そして、やはり、実現主義は一種の保守主義会計の適用と考えざるを得ないのである。

企業会計原則注解の〔注6 実現主義の適用について〕において、委託販売、試用販売、予約販売、割賦販売等特殊な販売契約による売上収益の実現の基準は次のようなものとする規定されている。

(1) 委託販売

「委託販売については、受注者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする。従って、決算手続中に仕切精算書(売上計算書)が到達すること等により決算日までに販売された事実が明らかとなったものについては、これを当期の売上収益に計上しなければならない。ただし、仕切精算書

が販売のつど送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる。」と規定されている。すなわち、売上収益実現の時期として、次の場合が考えられる。①受託者が委託品を販売した日（販売基準） ②委託者に仕切精算書の到達した日（仕切精算書到達基準） ③委託販売代金を現金で受取った日（現金回収基準）。しかし、〔注6の(1)〕では原則として①の販売基準を採用し、部分的に②の仕切精算書到達基準を採用している。

(2) 試用販売

「試用販売については、得意先が買取りの意思を表示することによって売上が実現するのであるから、それまでは、当期の売上高に計上してはならない。」と規定されている。商品を顧客に発送し、試用の上で買取りの意志を決定させる販売形態であるから、単に商品を引渡しただけでは収益の実現とはならない。顧客が買取りの意思表示をして、初めて売上が実現するのであるから、意思表示のあるまでは当期の売上高に計上してはならないのである。したがって、会計原則は買取り意思表示基準を採用していることになる。

(3) 予約販売

「予約販売については、予約金受取額のうち、決算日までに商品の引渡し又は役務の給付が完了した分だけを当期の売上高に計上し、残額は貸借対照表の負債の部に記載して次期以後に繰延べなければならない。」と規定されている。予約販売は顧客から予約金を受取って商品の引渡しなり役務の給付をプロミスする販売形態であるから、予約金を受取っただけでは売上収益の実現にはならない。勿論、予約金のうち商品の引渡しや役務の給付が完了した分は当期の売上高に計上することはできる。残額の処理は貸借対照表上の負債として次期以後に繰延べられることになる。したがって、会計原則は引渡完了基準を採用していることになる。

(4) 割賦販売

「割賦販売については、商品等の引渡した日をもって売上収益の実現の日とする。しかし、割賦販売は通常の販売と異なり、その代金回収の期間が長期にわたり、かつ、分割払であることから代金回収上の危険率が高いので、貸倒引当金及び代金回収費、アフター・サービス費等の引当金の計上について特別の配慮を要するか、その算定に当っては、不確実性と煩雑さを伴う場合が多い。従って、収益の認識を慎重に行うための販売基準に代えて、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益実現の日とすることも認められる。」と規定されている。割賦販売はあらかじめ顧客に商品を引渡しておき、一定期間中に分割して代金を回収する販売形態であるが、商品を引渡した日をもって売上収益実現の日とするのである。この方法は通常の販売基準である。しかし、割賦販売は(4)に規定されているように通常の販売とは異なり、危険率も高いので、割賦代金の支払期限の到来の日又は入金の日をもって売上実現の日とすることも認められることになる。すなわち、支払期限到来基準または現金回収基準も認められているのである。

(5) 長期未完成請負工事

長期の未完成請負工事については企業会計原則注解の〔注7 工事収益について〕において次のように規定されている。「長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる。」として次のように示されている。

(1) 工事進行基準

決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上する。

(2) 工事完成基準

工事が完成し、その引渡しが完了した日に工事収益を計上する。と規定されている。したがって、企業会計原則では長期にわたる請負工事の収益計上

については、発生主義と実現主義の二つの方法を採用していることになる。すなわち、工事進行基準という発生主義と工事完成基準という実現主義の選択適用を認めているのである。長期の請負工事において工事完成基準だけを認める方法をとるときは、工事進行中の期間の収益が過少になり、完成後に相手に引き渡した年度に多額の収益が計上されることになる。例えば、造船業において、巨大タンカーを100億円で受注し、3年後に完成し引き渡す契約をしたとする。工事完成基準を採るかぎり、1年目ないし2年目も売上は0であり、工事が完成し引き渡し完了した3年後に売上100億円の計上されることになる。当然に、1年目ないし2年目は工事を進行したのにもかかわらず売上0であり、赤字を算出することになるし、3年目には巨大な純利益を計上することになる。これでは期間損益計算を根底から覆えすことになるので、各決算期末に工事の進行程度を見積り、工事収益の一部を当期の損益計算に計上することになる。例えば、この場合に、1年目に40%の工事進行率が認められた場合には40億円の売上計上が認められることになる。この方法によって期間損益の平準化が可能となる。しかし、この方法は二つの条件に適合した場合にのみ採用されるものである。一つは工事期間が一会計期間以上に及ぶ場合であり、二つは工事契約金が多額な場合である。この二つの条件はいずれも期間損益計算に与える影響が大きいため、工事進行基準が認められる前提となるものである。なお、工事完成基準は工事が完成して、その引渡しが完了した日をもって、工事収益を計上するもので、通常の実現主義であり、一種の給付引渡基準である。

C 売上原価の表示方法

損益計算書原則三のCにおいて、「売上原価は、売上高に対応する商品等の仕入原価又は製造原価であって、商業の場合には、期首商品たな卸高に当期商品仕入高を加え、これから期末商品たな卸高を控除する形式で表示し、製造工業の場合には、期首製品たな卸高に当期製品製造原価を加え、これから

期末製品たな卸高を控除する形式で表示する。」と規定されている。売上原価の表示方法については、企業会計原則および財務諸表規則に規定を設け総額主義を明示している。改正前の企業会計原則では「売上高は、総額主義の原則に従い、総売上高から売上値引、戻り高等を控除する形式で純売上高を表示する。」と規定されていた。売上値引は売価の変更であり、売上戻りは販売の取消しである。この両者は本来的に異質なものであるから、現行会計原則では削除されたのであろう。同様に、仕入値引、戻し高の場合も改正前では、「当期商品仕入高は、その総仕入高から仕入値引、戻し高等を控除する形式で純仕入高を表示する。」と規定されていた。仕入戻し高は仕入商品の品質不良、破損等であり、仕入値引は高額な取引をした場合等の代金割引額であって、両者は異質なものである。高度な明瞭性の原則からは総額主義は望ましいし、企業の利害関係者に企業の状況に関する判断を誤らせないためにも総額主義が望ましい。ただし、現行会計原則においては総額主義を全面的に否定したものではなく、ごく一部分の純額主義を認めたものに過ぎないのであるから、許容せざるを得ないのかもしれない。

さて、財務諸表規則取扱要領様式による売上原価の算出過程の表示方法は次のとおりである。

損 益 計 算 書

自 昭和×年×月×日 至 昭和×年×月×日

I 売上高		×××
II 売上原価		
1 商品（又は製品）期首たな卸高	×××	
2 当期商品仕入高（又は当期製品製造原価）	<u>×××</u>	
	合 計	×××
3 商品（又は製品）期末たな卸高	<u>×××</u>	<u>×××</u>
売上総利益（又は売上総損失）		×××

D 売上総利益

損益計算書原則三のDにおいて「売上総利益は、売上高から売上原価を控除して表示する。役務の給付を営業とする場合には、営業収益から役務の費用を控除して純利益を表示する。」と規定されている。この規定は損益計算書原則二のAの規定の細目規定とも考えられるものである。役務の給付を営業目的とする場合に売上原価に概当するものの多くは販売費及び一般管理費に含まれていることがあるから、理論的に役務給付と商品等の販売費とを区別することになる。それに対して、売上原価は売上高に対応する商品または製品等の仕入原価または造製原価等である。売上原価の算出過程は商業の場合には期首商品棚卸高に当期商品仕入高を加え、これから期末商品棚卸高を差し引く形式で示す。しかし、サービス業などの場合には期首商品棚卸高はあり得ないので、売上高に対応する役務の原価を売上原価として計上することになる。当期商品仕入高は仕入代価のほかに仕入運賃や買入手数料、保険料、関税などの仕入付随費用を含めたものである。期末における商品等の棚卸高を決定するためには帳簿棚卸法と実地棚卸法と両者の併用法とがある。評価基準にも、個別実際原価法、先入先出法、後入先出法、平均原価法、売価還元法、時価主義、低価主義等がある。どの方法を採用したかは脚注として損益計算書に注記されなければならない。

商品または製品等の期末棚卸高については、低価主義を採用した場合に評価損が計上されることがあり、また、帳簿棚卸数量と実地棚卸数量との差額、すなわち、棚卸減耗損が生ずる場合がある。低価主義を採用した場合の評価損について、企業会計原則注解の〔注10〕の「たな卸資産の評価損について」において、「商品、製品、原材料等のたな卸資産に低価基準を適用する場合に生ずる評価損は、原則として、売上原価の内訳科目又は営業外費用として表示しなければならない。」と規定されている。すなわち、評価損は自動的に売上原価に算入されるか、営業外費用として処理されることになる。

品質低価、陳腐化等の原因によって生ずる評価損については〔注10〕において、「それが原価性を有しないものと認められる場合には、これを営業外費用又は特別損失として表示し、これらの評価損が原価性を有するものと認められる場合には、製造原価、売上原価の内訳科目又は販売費として表示しなければならない。」と規定されている。すなわち、品質低下や流行遅れなどの原因から生ずる陳腐化および減耗などの原因によって生ずる評価損は、それが原価性を有しないものと認められたときは営業外費用とし、金額が大きいときは特別損失として処理する。これらの評価損が原価性を有するときには、製造原価、売上原価に算入し、金額が大きいときは販売費として処理することになる。ただし、原価性の有無は一部の項目を除いては、主観的、恣意的な判断に頼るケースが多く、客観的な判断は難しい。社会科学は主観性や恣意性を排除し、客観性や普遍性を尊重しなければならない。会計学も社会科学の一分野である以上、客観性や普遍性が重視されなければならないものである。

E 内部利益の除去

損益計算書原則三のEにおいて、「同一企業の各経営部門の間における商品等の移転によって発生した内部利益は、売上高及び売上原価を算定するに当たって除去しなければならない。」と規定されている。内部利益は、それぞれ独立の会計を行なっている本店、支店、事業部内の内部取引から生ずる利益で、本支店等の合併決算を行なうときには除去されなければならないものである。注解の〔注11〕の「内部利益とは、原則として、本店、支店、事業部等の企業内部における独立した会計単位相互間の内部取引から生ずる未実現の利益をいう。」と説明されている。各会計単位との取引は、通常それぞれ利益を付すので、それが内部利益となる。例えば、本店から支店に商品を引渡す際、原価に若干の利益を加えた振替価格を用いた場合、その商品が支店側において決算までに売却できない時は、未実現利益で計上される。本店から

支店に商品を引渡す際に、原価で授受されていれば内部利益は発生しない。また、企業内部の各事業部間の取引でも、その事業部門が独立した会計単位でなければ内部利益は生じない。したがって、〔注11〕において、「会計単位内部における原材料、半製品等の振替から生ずる振替損益は内部利益ではない。」と説明されている。A製造部門からB製造部門へ仕掛品を送付する場合に、計算価額を用いた際、仕掛品が期末に残って実際原価を評量したときに原価差異が生じることがある。したがって、この振替損益は同一企業における同一会計単位で、仕掛品のような棚卸資産等の振替による損益である。主として原価差額等を指すものと思われるが、このような振替損益は「内部利益ではない。」と規定されている。

次に、内部利益の除去方法として、〔注11〕では「内部利益の除去は、本支店等の合併損益計算書において売上高から内部売上高を控除し、仕入高（又は売上原価）から内部仕入高（又は内部売上原価）を控除するとともに、期末たな卸高から内部利益の額を控除する方法による。これらの控除に際しては、合理的な見積概算額によることもさしつかえない。」と説明されている。すなわち、2つの方法を認めているのである。(1)は、内部利益の除去は本支店等の合併損益計算書において、売上高から内部売上高を控除し、仕入高又は売上原価から内部仕入を控除するとともに、期末棚卸高から内部利益の分を控除する方法で行なわれる。(2)は、この方法が採られない場合には、期末に残っている期末商品ごとに、それに含まれる内部利益を個別的に控除する方法で行われる。何故、内部利益の計上をきらうのか。理由は3つある。(イ)、内部利益は未実現収益であるから安全性の見地から、(1)あるいは(2)の方法によって除去しなければならない。(ロ)、実現主義の観点からも除去しなければならない。(ハ)、内部取引は利益の二重計上にもなりかねないので、明瞭性の原則の観点からも除去しなければならないのである。

F 販売費・一般管理費の計上と営業利益の計算

損益計算書原則三のFにおいて、「営業利益は、売上総利益から販売費及び一般管理費を控除して表示する。販売費及び一般管理費は、適当な科目に分類して営業損益計算の区分に記載し、これを売上原価及び期末たな卸高に算入してはならない。ただし、長期の請負工事については、販売費及び一般管理費を適当な比率で請負工事に配分し、売上原価及び期末たな卸高に算入することができる。」と規定されている。販売費は企業経営における販売業務に関連して発生する諸費用であり、一般管理費は当該企業全般の管理に関連して発生する費用である。具体的に、前者は、商品等の保管の費用であり、販売促進の費用であり、商品の運搬費等の費用である。後者は、管理部門関係の保険料、修繕費、交際費等の費用である。正確に解釈すれば、販売活動と一般管理事務は異質な活動であるから、明確に区別することが明瞭性の原則に忠実であるということになる。しかし、両者の区分は必ずしも明確ではないので、一括して販売費及び一般管理費として取扱うのが通例である。何故ならば、これ等の費用のうちには販売部門と一般管理部門に共通に発生し、その適正な配分が困難な場合が多い。したがって、両者は一括表示されざるを得ないのである。ただし、当期の製造費用に配分することが適当と認められる場合、例えば、仕掛品または製品に賦課することが適当であると認められる場合には、販売費及び一般管理費に属さないものとすることができる。したがって、価値の費消である費用概念には、ピリオド・コストとプロダクト・コストがあり、ピリオド・コストが財務会計では期間費用となり、プロダクト・コストが原価計算上の製品原価となる。このように、理論的には両者は全く異質の領域であるがその明確な区別は難しい。

次に、三のFの後段、「ただし」書き以降の規定、すなわち、長期の請負工事について、もう一度引用すると、「ただし、長期の請負工事については、販売費及び一般管理費を適当な比率で請負工事に配分し、売上原価及び期末たな卸高に算入することができる。」と示されている。では何故、長期の請負工

事についてのみ販売費および一般管理費をプロダクト・コストとして認められるのであろうか。長期請負工事の収益認識には注解の〔注7〕において、工事進行基準と工事完成基準の選択適用が認められていることは前述のとおりである。前者の方法を採れば、各年度の収益は大体、工事原価に比例して算出されるので矛盾はない。しかし、後者の方法を採れば、当該年度に完成して引渡した製品がないとすると、当年度の売上収益は0となり、販売費及び一般管理費の金額は損益計算書上の損失となる。通常の経営努力を行いながら、損失が計上されることは大きな矛盾である。そこで、このような矛盾を解決するために、販売費及び一般管理費を「適当な比率で請負工事に配分」させるのである。この方法によって、期間損益計算に与える不合理性を是正せしめようとしているのである。また、側面の理由として、長期請負工事は受注前に多額の販売費等を必要とし、工事完成までに長期間の年月がかかるので多額の一般管理費が必要となる。そして、販売費及び一般管理費の配賦計算も容易に算出できるので、会計原則としては、この処理方法を実務的に認めたものであろう。

これで、一応、「営業利益」まで概説してきたわけであるが、「営業外損益」、「経常利益」、「特別損益」、「税引前当期純利益」、「当期純利益」、「当期未処分利益」の説明が残っている。しかし、これ等を概説すると、前述したことと大部分重複することになる。何故ならば、損益計算書原則自体の構成か、(一)で損益計算の本質について(A)(B)(C)で規定され、(二)で損益計算書の区分について(A)(B)(C)(D)で規定されている。(A)は営業損益計算についてであり、(B)は経常損益計算についてであり、(C)は純損益計算についてであり、(D)は未処分損益計算についてである。そして、(三)の営業利益で、(A)は役務業の兼業、(B)は売上高の計上基準、(C)は売上原価の表示方法、(D)は売上総利益の表示、(E)は内部利益の除去、(F)は販売費、一般管理費の計上と営業利益の計算についての構成になっている。そして、(四)の営業外損益では営業外収益と営業外費用の構成になっている。営業外損益は(二)のBにおいて規定されており、ここの

部分については説明済である。(五)の経常利益では経常利益の計算となって構成されている。経常利益の計算は(二)のBにおいて説明済であるし、ここでは、その内訳の細則が規定されているだけである。(六)の特別損益では特別利益と特別損失から構成されている。これも(二)のCにおいて規定されているし、説明済である。ここでは、その項目が列挙されているのみである。(七)の税引前当期純利益では税引前当期純利益の計算となっている。ここも(二)のCにおいて規定されているし、すでに説明済である。(八)の当期純利益では税引後の当期純利益の計算となって構成されている。これも(二)のCにおいて説明済である。(九)の当期未処分利益では当期未処分利益の計算となって構成されている。これも(二)のDにおいて規定されているし、すでに説明済である。ここではその内訳の細則が規定され、項目が列挙されているのにすぎない。したがって、これ等を概説すると大部分のものが前述したものと重複することになるので省略せざるを得ないのである。損益計算書原則の構成がこのような形態になっていること自体に問題があるのではなかろうか。もっと別な構成内容にできなかったものであろうか。これでは学生等に講義する際に、同じことを重複して説明するか、内訳の細目規定を省略するしか方法がないのである。将来において、企業会計原則が改正ないし修正される場合に損益計算書原則の構成についても留意されなければならないところである。

4. む す び

損益計算書原則について概説してきたわけであるが、損益計算で云いうることは、中途半端な動態論的思考の内容構成になっていることである。何故、そのようになっているのであろうか。その一つの側面は我が国の企業会計原則が、ペートン・リトルトン両教授の *An Introduction to Corporate Accounting Standards* のように会計を超然たる理論科学とみる考え方よりは、むしろ、SHM 会計原則の考え方と同じように、会計実務や会計実践を土台に

しているからであろう。云いかえるならば、会計慣習を研究対象の土台にしているからである。すなわち、実務や実践等の会計経験が累積され、年月の経過と一般的な合意によって会計慣習が形成され、この慣習が理論化されて会計原則が成立されるという考え方に立っているからである。勿論、我が国の会計原則研究が実務や慣習のなかに埋没しているのではなく、それらを分析し、批判し、理論化し整合化していることも事実である。しかし、それでも研究対象が実務や慣習である以上、他の社会科学にみられるような社会の方向性を決定づける高度な理論性は生まれてこないであろう。そこで、実務や慣習を会計原則研究の対象から切り離して純理論的に、たとえば、試験管のなかで会計原則を理論的に培養してみる必要があるのではなかろうか。云いかえるならば、会計という経験科学的要素の強い学問を純粹理論科学として究明しようということである。そこから、どのような理論が生まれるのかわからないし、会計が社会的制度的な存在から浮き上がってしまう可能性もあるであろう。そして、この考え方に対して、次のような強力な批判もでてくると思う。会計の基本的属性として有用性と実用性が要求され、会計においてその有用性と実用性が喪失されたならば、理論としていかに精緻なものであっても、社会的制度として、その存在価値を失うことになる。また、会計が理論のための論理のみであっては社会的・制度的に何等の意味をも持たなくなると論じられるものと思う。しかし、それらを恐れては、決して新しい高度な理論は生まれまいであろう。例えば、地動説を唱えて終身禁固刑になった、ガリレオ・ガリレイにしても、種の起源を永年の間認めてもらえなかった、ダーウィンにしても、有用性とか実用性などは、超越されていたものと思う。その信念はあくまで真理を追求しようとする冷静で、科学的な探求心であろう。このような公正で厳格な研究姿勢が会計研究においても必要ではなかろうか。そこから何が生まれるかわからないが、急がば廻れと云う諺があるように、会計を純粹理論として研究していくことこそが、まったく新しい高度な理論構築の可能性を生みだし、真の意味で、会計実務・実

践および会計慣習の理論規範ならびに指針的基準となるであろう。そして、さらに今後の会計研究の対象と方法は「真理」をメイン・サブジェクトに志向したいものである。真理という超真実なものに対しては誰れしものが認めざるを得ないであろう。真理や真実を追求することが二律背反的な会計理念と会計行為の長い間の葛藤を終焉させることになるであろう。