

379382

損益計算論考

紺野俊

B412.22



290534

損益計算論考

紺野俊雄 著



世界書院

著者紹介

1940年 専修大学講師

1947年 専修大学教授

1952年 愛知大学教授

現職 愛知大学法経学部教授

担当 愛知大学法経学部（経営学科，経済学科）

愛知大学大学院（経済学研究科）

主な著書：新稿会計学，簿記原理，原価計算，

監査論，会計学概論，会计学原論，

経営計理原論，原価計算基準論考，

体系会計学概論，貸借対照表会計，

現住所 東京都港区白金台2-4-2



損益計算論考

昭和50年 8月25日 印刷

昭和50年 8月30日 発行

著者 こん の とし お
紺野俊雄

発行者 伊藤武

印刷者 誠進社

発行所 株式会社 世界書院

東京都千代田区神田神保町1の62

電話・(294) 5221(代)

振替口座・東京42777

落丁・乱丁本はお取替え致します。

序

本書は主題のごとく、近代会計学における主要な課題である損益計算(income determination 英)あるいは成果計算(Erfolgsrechnung 独)に関して、歴史的展望を敷衍し、それを基調としてこれより理論的に推論を発展させようとしたものであるが、さらに企業会計における機能の点を考えて実践的な立場をも重視するという考え方で、内容の整理に意をつくしてまとめたつもりである。

これはその第一に中世の企業より近代企業の生成段階において、企業形態がどのようなプロセスにおいて発展し、それと共に企業の会計はどのような歩みを続けて今日に至ったかを理解することに努めたつもりである。

ことに損益計算における中世における形態と、それから企業の発展と共に、それに機能すべき会計の発達はどうようになされてきたかについて詳かにしようとした。それは中世の冒険事業(Venture)における当座組合(Gelegenheitsgesellschaft)において採用された口別損益計算(Erfolgsrechnung an die partien)を魁として、近代的・継続企業(Dauerunternehmung)または going Concern への発展的プロセスを近代会計学における損益計算研究の予備知識として敷衍する意味で展望してみた。次に損益計算論として、最も重要と考えられる収益概念を詳かにし、続いて費用概念を探究分解する意味で、原価・費用・損失等について、それぞれに説明をほどこし、その明別がいかに重要であるかについて認識を新たにする意味での推論を展開することにした。

さらに損益計算における内容を概念的に推論し、その構造の基調を包括主義の立場からと当期業績主義の立場から展望し、損益計算書の作成についての理論的規制、例えば財産法と損益法、あるいは当期業績主義と包括主義とにおける概念的把握のために努力し、Ⅳの「費用論」を補追する考えで原価および費用概念の分解なる標題でさらに推論を深めることにした。しかしてまた貨幣価値変動会計と損益計算について検討し、さらに近い将来わが国においても実施

されるであろうところのデノミネーションにおける会計の課題についての小論を展開したのは、いささか損益計算論に関係を有するであろうという考えに立脚したからである。以上如斯論じ、充さざるは将来の課題として残しここで一応稿をとじることにした。

おわりにこの著を脱稿するに当り御助言を頂いた、世界書院の村上純一氏および諸々の御協力を載いた経営経済研究所の金山甚蔵、渡辺泰造の両氏に感謝の意を表する次第である。

愛知大学研究館にて

目 次

序

I 序 説.....1

第1節 中世における企業形態と口別損益計算.....1

第2節 期間損益計算と発生主義原則の諸課題.....4

正確な期間損益計算 半発生主義 費用の認識に
おける発生主義 収益の認識における発生主義
損失および利得 狭義の意味の発生主義
未収収益 前受収益 前払費用 未払費用

第3節 実現主義の原則と実現の諸基準.....15

販売に対する対価の決定 収益実現と貨幣的資
産による裏付け 販売（財貨あるいは役務の引
渡し） 収益実現を認識すべき客観的証拠
実現基準 販売基準 販売の事実の認識
期間的収益の認識・特殊な実現基準 期間的収
益の認識における割賦基準 内部利益の排除

II 史的展望と期間損益計算の基調30

第1節 当座組合より株式会社企業へのプロセス的展望30

第2節 コンメンダー34

第3節	ソキエタス・マリス	36
第4節	フオール・コンパニーエン	38
第5節	ゴイング・コンサーン概念と期間損益計算	41
第6節	費用配分の原則	44
第7節	有形固定資産の生産性と費用配分	48
	無形固定資産の費用配分	
第8節	費用収益対応の原則	49
	売上高と売上原価との対応表示	
	売上総利益と一般管理・販売費との対応	
第9節	営業利益と（営業外収益・費用）との対応	55
第10節	費用・収益の対応表示区分	56
Ⅲ 収 益 論		61
第1節	収益概念の基調的敷衍	61
第2節	わが国企業会計原則上の収益概念	64
第3節	収益概念と費用概念との関連的敷衍	67
第4節	収益・費用概念と損益計算書の内容	71
第5節	収益認識の基調	73
第6節	収益認識における発生主義および実現主義	76
第7節	発生主義による収益認識の基準	79
第8節	実現主義による収益認識の基準	84
第9節	収益・費用の認識における最終段階	91
Ⅳ 費 用 論		95
第1節	費用概念	95
第2節	財務会計における費用概念	98
第3節	期間費用と将来の費用	101

第4節	費用配分の原則および原価配分の原理	104
第5節	先進諸外国における原価配分の思考	108
第6節	口別損益計算時代における費用と支出	109
第7節	期間損益計算としての費用と支出	111
第8節	費用・損失・原価の明別とその認識	114
第9節	製品原価計算とその原価概念	117
第10節	発生主義と費用の認識	120
V	損益計算の体系	123
第1節	緒論	123
	損益計算と損益計算書 企業資本の循環運動 損益計算と利益概念認識の基準	
第2節	損益計算の形態	128
	口別損益計算 全体計算 期間損益計算	
第3節	損益計算書と貸借対照表との有機的機能	135
第4節	期間損益計算の方法	138
	財産法 純財産増加法 財産棚卸法 時点計算法 損益法	
第5節	当期業績主義	144
	当期業績主義の主たる論拠	
第6節	包括主義	150
VI	原価および費用概念の分解	157
第1節	原価の発生とその認識測定	157
第2節	費用の認識と資産の認識	160
第3節	棚卸資産の原価および費用の認識・測定	162
第4節	固定資産の原価および費用の認識・測定	163

第5節	損益計算書と費用の分類	165
第6節	営業費用と営業外費用の区分計算の規定	166
第7節	サービス企業の費用とその処理	167
第8節	商業企業の費用とその処理	168
第9節	製造業の費用とその処理	168
第10節	売上原価の概念	169
第11節	棚卸評価と売上原価	171
第12節	原価差異の売上原価への賦課	172
第13節	製品原価と期間原価	173
第14節	製品原価と期間原価との区分	175
第15節	営業費の分解	176
第16節	営業費の収益への対応	178
第17節	営業外費用	181
第18節	営業外費用の分解	183
第19節	社債発行差金償却	185
第20節	社債発行費償却	186
第21節	創立費償却および開業費償却	186
第22節	有価証券売買損益	188
第23節	有価証券評価損	189
第24節	売上割引	190
第25節	貸倒引当金繰入額または貸倒損失	191
第26節	期間収益・費用と期間外収益・費用	192
	当期業績主義損益計算書 包括主義損益計算書	
Ⅶ	貨幣価値変動と損益計算	198
第1節	緒 論	198
第2節	修正原価主義とカーレント・コスト	205

第3節	インフレーション時の会計措置	207
第4節	価格変動と損益計算	209
第5節	有価証券における価格の下落	213
第6節	租税特別措置法と価格変動準備金	213
第7節	貨幣価値修正とファイブ・イヤー・ルール	216
第8節	特別的な措置としての資産再評価	220
第9節	資本維持と損益計算	223
VII	リデノミネーションと企業会計	230
第1節	デノミネーションと会計上の課題	230
第2節	デノミ実施のための決算と会計処理の諸問題	232
第3節	デノミネーションと第4次資産再評価	236
第4節	デノミネーションと史的概観	238
第5節	デノミによる混乱の懸念	243
第6節	デノミが行われた場合の国民の心理的作用	245
第7節	貨幣近代史と新通貨の課題	246
第8節	先進主要国の対ドル為替レート	248
第9節	第2次世界大戦後の新円切り換え	249
第10節	資産再評価は必至	255
参考文献		259
索引		267

I 序 説

第1節 中世における企業形態と口別損益計算

損益計算 (Erfolgsrechnung) を史的に概観すれば、中世における非継続企業において行なわれた口別損益計算 (Erfolgsrechnung an die partien) を魁として理解することができるであろう。

これは14世紀から15世紀にかけて地中海沿岸に行なわれた、冒険取引 (Venture) における当座組合 (Gelegenheitsgesellschaft) としての二種の結合形態「共同企業とコンメンダ (Commenda)」において行われた計算方式である。それは当座組合としての共同企業およびコンメンダ形成において、一航海または隊商による一往復ごとにおいて行なわれた、冒険取引の損益を、その取引商品別に計算したものであり、今日における継続企業の会計としての期間損益計算におけるシェーマとはおよそ対蹠的に考察されるものである。

今日における企業会計は継続企業の進行途上において、一定期間を限定して、その期の経営活動の結果を総括的に計算するものであり、しかも口別計算のように商品別に損益計算するということは、特殊の場合の必要を除いては行なわれないのが特徴である。これらのような、口別計算と期間計算とは、対蹠的な考察におかれるものとして、その第一は当座組合 (Gelegenheitsgesellschaft) であり非継続的な企業の全営業期間的損益計算として行なわれるものであり、これはある一種の全体計算としてみることができよう。その第二は近代企業 (going concern; Dauerunternehmung) いわゆる継続企業としての半永久的な生命を有する、換言すれば企業の生命に対して原則として終期を意識しないことを前提とする「必要としての期間限定」を基調とするところの近代企業に妥当する会計理論の基礎概念を敷衍してのものである。よってこれらの二者を簡単に対蹠せしめれば、全体計算 $\longleftrightarrow$ 期間計算の課題として考察することができるのである。

Schmalenbach の言にしたがえば、全体利益 (Totalgewinn) 対、部分利益 (Teilgewinn) あるいは期間利益 (periodengewinn) についての課題としての考察に意義を有するのである。

今日会社企業と称されるものは、「中世の遺産」としての諸種の団体形態の中、特に当座組合を端初として生成したのである。大塚久雄教授はゾンバルトの推論を引用しつつ以下のように述べている。それはその発生、完成の過程においては「中世の遺産」中の他の諸形態、(家族団体、ギルド、船舶共有組合、鉱山共有組合)等を、その素材的地盤乃至、外被として、これら外面的に「絡み合い」つつその姿を現わすことが極めて多い。ゾンバルトに従えばこれらの外面的な「絡み合い」は、その精神、イデーを全く異にするところのものの間における、単に外的な、精神なき「機械的絡み合い」(Mechanische Anknüpfung) にすぎない。

従って上述のような「絡みあい」が存するとしても会社企業は決してかかる外被乃至は素材的地盤なる他の諸々の「中世の遺産」より発生した「entstehen aus」ものではないということが記憶さるべきである。

しかして之に対比して、かかる「機械的絡みあい」と区別しつつ、当座組合と会社企業との間に存する必然的な史的関係をばゾムバルトは内的な「有機的な発生的関連 Organisches Erwachsen-sein」とよんでいる。この意味で、素材的地盤は何であれ、資本主義的会社企業は「当座組合」より発生したものとみるのである。

中世の遺産としての当座組合—	—	共同企業 (機能的諸商人の相互的結合)
		—コンメンダ (機能的商人に対する無機能的持分投資関係)

しかしてゾンバルトに従えば当座的共同企業は資本主義的企業の特質を獲得する事によって合名会社に生成する。コンメンダは資本主義的企業の特質を獲得することによって株式会社に生成するのである。ゾムバルトは株式会社の発生は「規制組合と相交錯せるコンメンダ」とみ、株式会社をひたすらコンメンダより導かんとするのであり、これには反論もあり批判もある。しかしながらこれは決して方向の全くそれたものというべきではなく勉めて傾聴に値いすべ

きものである。

ゾムバルトに従えば、資本主義のイデー、即ち「営利の原理」に適應したる「財産組織体」Vermögensorganisation へ生成することに外ならない。而して標準（クリテリア）たるべき基本的諸特質を列挙すれば、1、永続性の獲得、換言すれば当座性の揚棄、2、法的統一体としての商号と、勘定統一体としての複式簿記と、信用統一体としての營業財産の成立、確立の中に示されるところの、個人的衣食、家計よりの企業の客観化、物化、これである。すなわち、当座組合は、資本主義的企业展開の流れの中に吸収せられて、以て永続性を獲得し、企業家自身の個人的衣食、家計より客観化、独立化せられた時、それはすなわち継続企業としての半永久的生命を有する会社企業へと発展するのでありその典型を株式会社としての法人性 Rechtsperson; Corporation にみるものである。そもそも、株式会社とは個別資本の集中形態であることは明らかであり、株式会社とは個別資本が集中（Zentralisation）の過程において、特に結合の仕方によってより高き個性性の中に自己を止揚し、以て諸個人の資本が社会化された一個別資本に転化する過程でとるところの形態であるもの、¹⁾といことができる。（大塚久雄教授、『株式会社発生史論』P.73以降）

しかし発展した今日の段階における見解では株式会社を社会的制度と解する

注 1) W. Sombart, *Dar Hochkapitalismus*, II, S. 735ff.

Sombart（ゾンバルト）は、合名会社形態及び合資会社形態は初期の資本主義の時代において本来的な意義をもつものであり、これに対して株式会社形態は高度資本主義の時代において支配的な意義を獲得したものとみるべく、その内容的事実は株式会社がもつとも資本主義の Idee（イデー）に適合したる会社形態であると。しかし、ゾンバルトはファン・ブラーケルによる「合名会社とコンメンダとの癒合」より株式会社が発生したとなすようなシェーマ乃至理解をば全面的に否定する。それは株式会社の発生以前には合名会社がなかったという事実をあげている。しかして東印度会社のフォル・コンパニーエン（Vorkompagnien）その他の国々の先駆の株式会社も亦当座組合（Gelegenheitsgesellschaft）であったとしている。Larband（ラーバント）は Colonna（コロナ）を株式合資会社なりとし、これが株式会社に転化したと考えたのである。これは一種の船舶共有組合説であるともよばれている。このような株式合資会社は1863年以降 Achieills Renaud（アヒルレス・ルノー）によって反対された。しかしてゾンバルトは当座的共同企業に合名会社形態の端初を、コンメンダに株式会社の端初を求め、両者を異なる二つの流れとして理解する並列的な（mebeneinander）二つの過程のみを認め、株式会社をコンメンダーより導かんとするとしている。（『株式会社発

持分会計論における企業体理論の立場も関連的に思考すれば資本の社会性ということの理解のためには参考となるであろう。

第2節 期間損益計算と発生主義原則の諸課題

前述のように当座組合より会社企業へと発展したとみることのできる、半永久的な生命を有する近代的な継続企業は、おのずから期間損益計算が要求され、それには収益および費用の期間帰属 timing の課題が発生し、それには収益および費用の認識 recognition と測定 measurement という機能的内容を含む要請となつてあらわれこれに関連して、発生主義の原則とか実現主義の原則という指標たるべき基準ないし、原則の設定が要求されるに至つたのであるが、わが国企業会計原則（昭和24年7月9日制定、昭和29年および、昭和38年修正、昭和49年8月最終修正）の損益計算書原則がその総括的なものであり、その内容の一つとしての、損益計算書原則一のAでは下※のように規定している。さらにこれとは別に（証取法昭和23年法律第25号）に基く財務諸表規則および（法務省令第31号昭和38年3月30日株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則）が制定してあるが、ここではこの説明は省略する。

すなわち企業会計原則の損益計算書原則では※「すべての費用、収益は、その支出および収入に基いて計上し、その発生した期に正しく割当てられるように処理しなければならない。——」とし、これが指標として与えられたのである。

ここに注意すべきことは、「支出および収入」に基いて計上するということの意味は必ずしも現金支出および現金収入にもとづいて計上するということの意味するものではなく、現金および現金等価物の収入、支出であつて、それは収益、費用の計算基礎にかんすることの規定である。

生史論」第一部、p.76～80、大塚久雄教授）、ともあれこのことは口別損益計算より期間損益計算への発展的歴史的過程の中における極めて興味ある、しかして複雑な事象、事実として損益計算論研究のために敷衍されることの然るべき貴重な資料としてみることができる。

したがって支出が資産の原価を構成し、その原価が消費されて減価償却費棚卸資産（売上原価）等、費用に転化するばあいもあるし、支出が直接に費用となる場合もある。

収入についても、それが負債の対価を構成し、それから収益に転化するばあいもあるし、収入が直接に収益となるばあいもある。

これに対して実際に現金の収入があったときに収益を認識し、実際に現金の支出があったときに費用を認識する基準を適用することを現金主義（Cash basis）といい、その適用が極めて簡単であり予想を排除した損益計算を可能とするも、継続企業の期間損益計算を正確に行うということは不可能であるし、この現金主義は発生主義とはおよそ対蹠的な損益計算の基準であるが、今日のように大規模複雑化し、相当量の固定資産および棚卸資産を有し、しかし、取引の大部分が信用取引を基礎として構成される企業の会計には不適当なものとなったのであり、発生主義会計の真の意義はこゝに存するのである。

正確な期間損益計算 正確な期間損益計算は一定期間の費用と収益をマッチングせしめることによって可能であるが、この期間費用と期間収益の認識と測定を誤まればそれが不可能となり、崩壊する。たとえば現金支出が行なわれても、その対価として何等かの財貨または役務を取得したとすれば、それは交換取引であるから価値の移転は認識するとしても、価値の消滅は認識がなされてはならないもので、これは真の意味の費用の発生とはならないのである。

これと同様に財貨および役務の提供による価値の増加と現金収入との関係についてもいえる。

半発生主義 現金主義より発生主義への経過として半発生主義（obligation basis）ということがみられる。この半発生主義は現金収支の外に信用取引をも採用し、将来の収支をも当期の損益に計上するのである。

これは現金収入は無論のこと、将来の収入（債権）をも総合して、その合計額をもって収益とし、これと対蹠的に現金支出と将来の支出（債務）とを総合しその合計額をもって費用とみなし、これら両者を対応比較して損益計算を行なうものである。

しかしながら、固定資産については、発生主義のような（減価償却法）を採

用しないで、その取得のとき、または更新のとき、あるいは廃棄のときに、一時にその全額を費用とするのであり、これは減価償却法を採用するという発生主義会計のように、合理的な方法とはいえない。

発生主義を原則とする減価償却法によれば定期的、規則的に、その利用期間に応じて収益にチャージするという合理的な方法であり、費用配分の原則によるものであるが、半発生主義はこのような合理性をもたないところが簡単ではあるが、また欠点でもあるという特質を有するのであり、これは特に英国の鉄道狂時代に必要として生れた鉄道会計における複会計制度にその特徴がみられる。

この複会計制度 double account system は英国で萌芽したもので鉄道狂時代に適用された特有の会計制度である。最初は（1868年）鉄道会計に設けられたものであるが、その後次第にガス、電気等の公共的企業経営にも適用されるに至った。

複会計制度の特長とするところはすべての収入、支出を資本的、および収益的とに分けられることである。すなわち資本的収支と、収益的収支とに分別して計算することとし、形態的特質としてみるところは貸借対照表を資本勘定と、一般貸借対照表とに二分するところにある。¹⁾

費用の認識における発生主義 費用と発生主義の関連、換言すれば発生主義における費用の発生とは、現金支出の有無にかかわらず、財貨または役務の費消または事実にもとづいて費用を認識するということである。

費用は「財貨または役務の費消された部分にたいする支出額によって測定され、当該期間の負担すべき費用となるとするもので、これが費用認識測定の一

注 1) 英国、鉄道規制法 (Regulation of Railways Act, 1868 年公布) に関連して制定されたのが複会計制度 (double account system) であり、これの萌芽は 1845 年の会社条款法 (The Companies Clauses Consolidation Act) Sec. 65 において求められる。しかしてこれは、1868 年の鉄道事業、* 瓦斯事業、** 電気事業、水道事業、鉱山事業等、いわゆるパブリック・ユティリティズの会計に採用されている。これは貸借対照表を二分して、資本勘定 (The Receipts and Expenditure on Capital Account) と一般貸借対照表 (General Balance Sheet) とする。

* The Gas Works Clauses Act, 1871 年。

** The Electric Lighting Act, 1882 年。

般的基準である。

この場合、財貨と役務によって若干の相違がある。

財貨については現金、預金、受取手形などの支払手段は別として、その取得のさい、それに支出した金額または支出すべき金額をもつて、いったん資産に計上し、それが現実に消費されたとき、あるいは価値の減少を生じたときに、費用が発生したものとして認識される。

取得してまだ消費されない部分は、費消にいたるまでの間は資産（費用のプール）として取り扱われる。

簡単な例をあげれば商品200万円を仕入れてその内180万円を売却したとすれば、この商品については180万円は当期の（売上原価即費用）であり、残りの20万円は（棚卸資産）次期以降の費用のストックとしてプールされる。換言すれば資産として次期以降に繰り越すことになり、現実に費消されたとき、または価値の減少を生じたときに、費用の発生として認識されるのである。

簡単に表言すれば取得して未だ費消されない部分は、費消に至るまでの間は会計上の資産として取扱われるのでありこれが費用のプールとして理解される。この際残りの商品は次期以降に費用化すべき資産として繰り越すことになるが、もしもその中に減耗分や陳腐化としてのその商品における価値の減少分があれば、それに相当する金額を当期の費用として計上しなければならない。

さらに固定資産においてはこれを減価償却費を計上して、発生主義会計の特長としての費用の発生を認識する。

これは取得時の資産原価を基礎として耐用年数を予定して毎決算期末に費用の発生を確認し、その差引金額をもって固定資産の帳簿価額を決定することが原則的である。

すなわち発生主義は取得された財貨のうち、費消された部分のみを、その費消の期間の費用として認識するのであるが、費用化すべき金額は、原則として取得時に支出した額または支出すべき額によって計上されるもので、当該財貨にかかる費用の総計は、支出および支出すべき額を基準として決定されることになるのである。

役務費用については、外部から役務を受領しこれを費消したとき、例えば