

体系 制度会計 **Ⅳ**

収益・費用

黒澤 清 監修
番場嘉一郎



編集

新井清光
若杉 明
津曲直躬
武田昌輔

中央経済社



収益・費用

体系制度会計〈第4巻〉

昭和53年1月20日 初版発行

監修者	黒澤清
	ばん ば か いち
	番 場 嘉 一 郎
発行者	渡辺正一
印刷所	㈱ 厚徳社

発行所 ㈱ 中央経済社

東京都千代田区神田神保町 1-31-2

電話・(293) 3371 (編集部)

(293) 3381 (営業部)

〒101 振替・東京 0-8432

落丁・乱丁本はお取替えいたします

誠製本

3334-101304-4621

序

「制度会計」とは何か。この言葉は、かなりながい間慣用されてきたにもかかわらず、適当な答えが与えられないままに今日にいたった観がある。

さて、わが国の場合、「制度会計」という集合概念が成立する過程において、「企業会計原則」が演出した歴史的役割は、きわめて顕著なものがあったと思う。そのことは何人も否定しえない客観的事実である。

商法にせよ、税法にせよ、証券取引法にせよ、あるいは各種事業法その他の特別法規にせよ、企業会計に関して何らかの規制をしなければならないかぎり、これらの会計的規制のなかに、それらの法条の間を論理的かつ実践的に統一するところの体系的関連としての計理体系が存在することは、けっきょく否定しえないのである。しかし、このような体系的関連は、多くの場合、法条の上に顕在していないで、それらの背後にひそんでいるため、これを認識することは、かならずしも容易でなかったようである。かかる認識の基礎を提供したものが「企業会計原則」であった。

こうして「制度会計とは何か」は、久しく問われてきた問題であったが、諸制定法規のなかにふくまれている複雑多岐な会計に関する諸規範が、すべてを総括する統一原理を認識することによって、はじめて答えが与えられるにいたったのである。制度会計に対する統一原理の役割をはたしたものとして、われわれは、もういちど「企業会計原則」を見直す必要がある。

さて英米におけるいわゆる「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles)は、わが国の「企業会計原則」に相当するものとして理解されているようであるが、その成立に関する歴史的由来をたずねてみると、わが国の場合と異なっている点が多い。それにはそれだけの理由がある。(ここでは、その点について述べることはできないが、本文〈第1巻・総論〉のなかでくわし

2 序

くふれている。)

また、ドイツをはじめとしてひろくヨーロッパ諸国に普及しているいわゆる「コンテンラーメン」(Kontenrahmen)は、わが国の「企業会計原則」や「一般に認められた会計原則」とは、まったく異なる外観を呈しているけれども、それらが「公正なる会計慣行」の体系的知覚の一形態であるという見地からいうと、本質的に共通なものがあることを理解できるのである。

たとえば、西ドイツの「コンテンラーメン」の制度は、ながい歴史的発展をとげて今日に及んだのであるが、その本質的内容は、「正規の簿記の諸原則」(商法上の会計規範)の実践的具現と、企業の会計実践に対する一般的指針の提供を目指したもので、外形を異にするけれども、英米の「一般に認められた会計原則」のドイツ版であるといってもさしつかえないようである。

ドイツの「コンテンラーメン」のフランス版ともいべき「プラン・コンタブル・ジェネラル」(Plan Comptable Général)も、やはり同様に理解することができる。その主要内容は、「カドル・コンタブル」(Cadre Comptable)と、「コンタビリテ・ジェネラル」(Comptabilité Général)から成っているが、前者は「コンテンラーメン」を承継した標準勘定組織であり、後者は「一般会計原則」にほかならない。

西ドイツやフランスばかりでなく、ポーランドでも、東ドイツでも、また、オーストリア、イタリア、スウェーデン、スイス等でも、それぞれ独自のコンテンラーメンを開発しているのが実情である。要するに外観はさまざまであるけれども、一般に認められた会計原則が何らかの形態で存在することを物語っているのである。

「一般に認められた会計原則」のあらわれ方が、このように国によって異なる点があるのは、それぞれの国における法制の差異によるのである。それゆえ会計諸原則と、法制との相互関連を検討することは、各国のそれぞれ異なる会計的風土の上で、制度会計の研究者にとって特有の問題を形づくることになるのである。

こうしてわが国の「企業会計原則」は、わが国の法制を背景にしてあらわれ

たのであり、その相互関係を深く掘下げて検討することは、わが国の「制度会計」を研究する上において、きわめて重要な課題でなければならない。しかるに従来、証券取引法、商法、法人税法等に代表される会計諸法令と、それらに対する統一的原理ともいふべき「企業会計原則」とを、相互対照的に吟味検討することが十分に行われていなかったきらいがあったようである。ここに新たに編集する『体系制度会計・全8巻』の目指すものは、企業会計について規制するすべての法令をあますところなくとりあげて、その意味内容を「企業会計原則」と具体的かつ相互対照的に突合せながら解明することである。従来、企業会計法とか、税務会計とか、財務会計とか、原価計算とか、会計監査とか、部門別に研究領域を区別してきた伝統的方法から脱却して、制度会計そのものの統一的総合的見地による新しい方法を用いたのが、本全集の特色である。いわゆる個別的縦断的方法に代わる相互関連的横断的方法これである。「制度会計」に関する最初の総合的文献として、読者諸氏の要望に答えることができるならば、わたくしどもの幸いとするところである。

昭和52年10月

黒 澤 清
番 場 嘉 一 郎

まえがき

『体系制度会計』は、商法、証券取引法、法人税法等の会計法令と、その統一的原理としての企業会計原則によって社会制度的に枠づけられている企業会計領域を「制度会計」として認識し、これを構成する各個別会計領域を企業会計原則と会計法令の両面から相互関連的・横断的に分析・解明することを目的として次の8巻に編集したものである。

第1巻 基礎理論	第5巻 製造原価
第2巻 資産	第6巻 連結
第3巻 負債・資本	第7巻 課税所得
第4巻 収益・費用	第8巻 法定監査

第4巻「収益・費用」は、制度会計の全般的・基礎的な分析・解明を行った第1巻「基礎理論」について、その各論的展開部分の一つを構成するものであるが、第2巻と第3巻が制度会計における財政状態の測定・表示問題を取り扱っているのに対して、本巻は経営成績の測定・表示問題を取り上げているものである。

本巻の内容は、他の巻と同様、総論と各論に大別されており、まず総論の部においては、制度会計における損益計算と資産評価の一般的な関係、貨幣価値一定の公準、損益の計算基準（発生主義、実現主義、対応原則、配分原則など）のほか、商法上の利益概念、配当可能利益の算定、税法上の所得概念、益金と損金に係る別段の定めなどが論述されている。

各論の部においては、販売収益、内部利益の除去、売上原価、販売費および一般管理費、減価償却費、営業外収益、営業外費用、期間外損益など損益会計上の主要な事項についての処理問題が取り扱われているが、その論述にあたっては、単に企業会計原則または一般企業会計理論の側面からだけでなく、商法、

6 ま え が き

証券取引法，法人税法などの側面からも相互関連的に述べられている。

本書が，制度会計の一領域を構成する損益会計の総合的理解のために，読者の方々にいささかなりとも役立つところがあれば，われわれ編集委員としても非常な喜びである。

昭和53年1月

編集委員	新	井	清	光
	若	杉		明
	津	曲	直	躬
	武	田	昌	輔

目 次

I 総 論

1 企業会計における利益概念	3
§1 はじめに	3
§2 プロジェクト利益	4
§3 プロジェクト別利益から期間利益へ	6
§4 継続企業の立場からの資産評価	7
——ディクシーおよびハットフィールドの所説——	
§5 実現主義の抬頭	12
——未実現利益の排除——	
§6 貨幣価値一定の公準	15
§7 む す び	16
2 損益の計算基準	18
§1 発生主義	18
1. 発生の意味	18
2. 発生主義の方法	19
3. 発生主義の変態	20
4. 操作的定義	20
§2 実現主義	21
1. 実現の意味	21
2. 実現主義の方法	23
3. 実現主義の例外	24
§3 対応原則	26

2 目 次

1. 対応の意味	26
2. 個別対応	28
3. 期間対応	30
§4 配分原則	33
1. 配分と対応	33
2. 配分の方法	34
3. 配分と回収	35
§5 基準の体系	37
1. 一般基準と特殊基準	37
2. 予見原則	38
3. 基準の構成	39
3 商法における利益概念	42
§1 商法上の利益概念	42
1. 政策的背景	42
2. 情報の提供	42
3. 資本の維持と利益の配当	43
4. 損益計算書上の利益と貸借対照表上の利益——発生利益と 留保利益	44
§2 資本と利益の区別	46
1. 資本と利益の関係	46
2. 株主による出資額	47
3. 資本修正に伴う剰余金	47
4. 贈 与 益	49
5. いわゆる「その他の資本剰余金」の取扱いと「利益の資本化」	50
§3 配当可能利益の算定	51
1. 配当要件の規定	51
2. 配当可能利益の最大限度と利益準備金積立の最小限度の確定	52
3. 中間配当	54

4. 株式配当	54
4 税法における所得概念	56
§1 所得についての法的検討	56
§2 課税所得の形成	58
§3 益金の額についての別段の定め	60
§4 損金の額についての別段の定め	62
 II 各 論	
5 販売収益	69
§1 営業収益の認識と測定	69
1. 営業収益の認識	69
2. 販売基準	71
3. 営業収益の測定	77
4. 商法, 税法における営業収益	77
§2 企業会計原則上の収益	79
1. 営業収益	79
2. 委託販売	83
3. 試用販売	86
4. 予約販売	87
5. 割賦販売	88
6. 工事収益	93
§3 商法上の収益	96
§4 税法上の収益	98
§5 総 括	103

4 目 次

6 内部利益の除去	105
§1 内部利益と会計単位	105
1. 独立した会計単位	105
2. 内部取引価額の性質	106
3. 事業部間内部振替価格	108
§2 内部利益の除去と取引高の消去	109
1. 除去・消去の必要理由	109
2. 除去・消去処理の具体例	110
§3 振替損益の内容と処理方法	112
1. 振替損益の内容	112
2. 原価差額の売上原価賦課の理論性	113
3. 材料受入価格差異の処理の理論性	114
4. 原価差額処理の具体例	115
7 売上原価	119
§1 売上原価の計算	119
1. 売上原価の意義と販売収益との対応	119
2. 棚卸数量の決定	120
§2 払出原価の算定	124
1. 個別法	124
2. 仮定を設ける方法	125
3. 方法の選択	131
§3 棚卸評価の方法	133
1. 一般的な棚卸評価方法	133
2. 特殊な棚卸評価方法	135
§4 期末棚卸資産の評価替	138

8 販売費および一般管理費	145
§ 1 販売費および一般管理費の意義	145
1. 販売費および一般管理費の概念	145
2. 販売費および一般管理費に関する会計法規	147
§ 2 販売費および一般管理費の内容とその分類	150
1. 販売費および一般管理費の内容	150
2. 販売費および一般管理費の分類	154
§ 3 販売費および一般管理費の測定	158
1. 販売費および一般管理費の認識	158
2. 販売費および一般管理費の期間対応	162
3. 販売費および一般管理費の繰延べ	166
§ 4 販売費および一般管理費の伝達	169
1. 企業の経営成績の伝達	169
2. 当期対応分の表示	170
3. 次期繰延分の表示	171
§ 5 販売費および一般管理費の特質	172
1. 財務会計の目的	172
2. 費用の分類	173
3. 期間費用性	173
4. 経営目的との関連性	174
5. 販売費および一般管理費の概念	174
9 減価償却費	176
§ 1 減価償却概念	176
1. 企業会計原則および連続意見書の減価償却	176
2. 税法の減価償却	177
3. 商法の減価償却	181
§ 2 償却の基礎価格と残存価額	182

6 目 次

1. 償却の基礎価格	182
2. 残 存 価 額	186
3. 資産再評価における償却の基礎価格	189
§ 3 耐用年数と臨時償却ないし評価減	192
1. 連続意見書の耐用年数と臨時償却	192
2. 法人税法の耐用年数と評価減	193
3. 商法の予測できない減損の場合の減額	196
4. 総合耐用年数	197
§ 4 減価償却方法	200
1. 連続意見書の減価償却方法	200
2. 法人税法の減価償却方法	203
3. 商法の減価償却方法	203
4. 税法の特別償却	205
10 営業外収益	207
§ 1 営業外収益の意義	207
1. 収益の意義と分類	207
2. 営業外収益の意義	213
§ 2 営業外収益の内容	217
1. 企業会計原則および財務諸表規則における営業外収益	217
2. 受取利息および割引料	218
3. 有価証券利息	219
4. 受取配当金	220
5. 仕 入 割 引	221
6. 有価証券売却益	224
7. 投資不動産賃貸料	225
11 営業外費用	226
§ 1 総 説	226

1. 損益計算上の位置と定義	226
2. 営業外費用の範囲	227
3. 営業外費用に属する項目	228
§2 金融費用	230
1. 金融費用項目	230
2. 利子の原価性	232
3. 金融費用の測定	233
§3 資産売却損と評価損	234
1. 資産売却損	234
2. 資産評価損	237
§4 繰延資産償却その他	240
1. 繰延資産償却	240
2. その他の営業外費用	241
12 期間外損益	244
§1 序 説	244
§2 当期業績主義および包括主義と期間外損益	245
1. 当期業績主義の意義と論拠	245
2. 当期業績主義と期間外損益	246
3. 包括主義の意義と論拠	247
4. 包括主義と期間外損益	248
§3 修正当期業績主義	249
——A I C P A, A P B意見書の見解——	
1. 序 説	249
2. 臨時損益項目および過年度損益修正に関するA P Bの見解	249
3. 臨時損益項目の基準およびその解説	250
4. 損益計算書における臨時損益の表示	253
5. 過年度損益修正の基準とその解説	254
6. 過年度損益修正の表示	255

8 目 次

§ 4 期間外損益項目	257
1. 序 説	257
2. 過年度損益修正項目	258
3. 臨時損益項目	258
§ 5 企業会計原則と特別損益（期間外損益）	259
1. 序 説	259
2. 企業会計原則における損益計算書の構造	260
3. 企業会計原則と期間外損益	261
§ 6 財務諸表等規則と特別損益	263
§ 7 商法計算書類規則と特別損益	264
1. 序 説	264
2. 商法計算書類規則における特別損益	265
索 引	269

I / 總 論

