

損益法の計算原理

飯 野 利 夫

本稿は、わたくしがかつて發表した「財産法の計算原理」といふ標題の二つの小文（「一橋論叢」岩田 巖教授追悼號 第三十四卷第四號 昭三〇・一・一 および「産業經濟」第十六卷第一號 昭三一・一）の續篇としてかかれたものである。

一

損益法における収益(revenue)の概念は、財産法のそれにくらべると、その範圍はかなりせまいやうである。財産法では収益として計上されたものが、損益法では収益としてとりあげられないことがあるのである。も

つともこのやうに損益法の収益がせまいとは、一概にいひきれないかも知れない。といふのは、損益法にも、あとでのべるやうに、いくつもの立場があつて、それぞれの立場から、収益の概念は、あるひはひろく、あるひはせまく解釋され、かならずしも一定してゐないし、財産法の場合にも、これとほぼ同様のことがいひ得るからである。場合によると、両者は接近してほとんど大差がない場合もないではない。しかし大體において、収益の概念は財産法の方が損益法よりもひろいのである。

その理由は簡單である。すなはち、財産法では、周知のやうに、まず最初に期末における純財産(Greinvermö-

gen. net worth) の在高から利潤を總合的に把握して、その上で利潤の發生原因を分析する。収益の概念規定もこれとおなじやうな順序で行はれる。すなはち、まず利潤概念を規定して、それからその積極的な要素としての収益を概念的に規定する。つまり財産の増減變動の結果から出發して、その原因の範圍をきめるといふ手順をとるのである。そこでは、収益とは、資本の拂込以外の原因から生ずる、結果として純財産を増加せしめる一切の原因となる事實をいふ、といふやうな定義が引き出されることになる。だからそこでは結果として純財産を増加させるか否かといふことが問題であつて、その増加の種類とか源泉は、収益把握のためには全く問題とはならない。したがつて結果として純財産を増加せしめる事實であれば、それが通常の業務運營の結果得られたものであらうと、臨時の、たとへば固定資産の賣却によるものであらうと、そのやうなことはあへて問ふところではない。また給付 (Leistung, accomplishment) を伴ふか否かも區別しない。たとへばそこでは外部からの贈與であつても、あるひはまた内部における動物類の増殖とか、

樹木等の成長・成熟であつても、それは問ふところではない。また贈與であれば、資本助成的なものであらうと、利益助成的な意味のものであらうと同様に取扱ふ。このやうなものはすべて、純財産の増加であるから、財産法においてはいづれも収益であるといふことになる。

ところが損益法では事情はいちじろしく異なる。すなはち、損益法では、利潤は財産増減變動の結果からではなくて、財産の増減變動の原因を分析して、収益と費用 (cost) とそれぞれ個別的に記録計算し、その上で兩者を比較することによつて算定される。損益法における概念規定もこれとおなじ方向をとつて行はれる。すなはち、まず収益および費用の概念が規定されてから、結果として、利潤の概念が定められることになる。したがつてそれは、まず利潤の概念を指定して、それから収益、費用概念の範圍を規定する財産法とは、手續的には、全く反對であるといはなければならない。損益法では、収益についてはその源泉をとくに綿密に吟味する。それが給付を伴ふか否か、伴ふとすれば、それはどのやうな種類の給付の對價であるかを問題にする。固定資産の賣却

益や評價益はこれを収益と認めるかどうか、外部からの贈與や補助は収益かどうか、これを収益とみなすとしても、贈與や補助の性質とか、目的とかによつて區別するかどうか、といふことなどはすべて、最終的には、資本と利潤との峻別 (distinction between capital and income) を豫定する損益法においてはじめて問題となるのである。源泉の如何によつては、財産法では収益に計上されるものでも、損益法では無視され、あるひは排除されることもあるのである。

二

したがつて、損益法における収益の認識 (recognition) および測定 (measurement) の原則を考察するには、まず、その源泉を考慮しなければならない。といふのは、収益はその源泉によつて、その性質はかならずしも同一ではなく、またおなじ源泉から生じたものであつても、その會計上の取扱ひもまた一様ではないからである。一般に収益を源泉によつて大別すると、次の二つになる。その一つは企業本來の業務遂行を源泉として生ずる收

損益法の計算原理

益、すなわち經營給付 (Betriebsleistung) の對價たる収益であり、通常、これは營業収益 (operating revenue) とよばれてゐる。いま一つはその他の源泉から生ずる収益で、これ方はその源泉は種々雑多であり、通常、營業外収益 (non-operating revenue) とよばれてゐるのがこれである。損益法の収益計算原則では、少くともまず、これら二つの収益を別個に考察しなければならぬ。

収益はいろいろの源泉から生ずるけれども、營業収益は、さきにのべたやうに、収益の性質をもつ収入のなかでも、とくに經營給付を源泉とする収入である。すなはち企業の目的とする業務の對價たる収入である。たとへば、商業においては商品を生入・貯藏して販賣することによつてその代價を取得することであり、工業においては材料、勞務または役務を費消して製品を製造・販賣することによつて製品の代金を受入れることである。この種の營業収益は、通常、賣上高とよばれてゐる。またサービス業においては設備を建設してこれを利用せしめ、または無形の役務を生産・提供してその料金を受入れる

ことであり、あるひは金融業においては資金を供與してこれを利用せしめて、利息を収入とすることである。要するに企業本來の經營給付の報酬として金錢を取得した場合、その収入が營業收益にほかならない。

營業收益の會計處理にあつて、まず必要なのは、その認識條件と測定尺度である。すなはち、いかなる事情または事實にかかはらしめて收益の發生を確認し、またそのやうにして確認された收益について、その額をいかなる尺度によつて測定するかを、まずきめてからならなければならない。といふのは、收益を計上するといふことは、要素的には、その認識と測定との二つの會計手續 (accounting procedures) もしくは會計行爲 (accounting actions) からなりたつてゐるからである。

三

まず最初に營業收益の計上にあたつて期間區分を無視する場合を考へてみよう。すなはち、營業の途中において、いはゆる事業年度を設けて期間的に區分計算をしない場合である。このやうなことは、實際にはないきはめ

て非現實的なことであるが、説明を單純化するために、かりにこのやうな場合を想定してみよう。この場合には収入のあつたときに、その事由を調べて、その収入が經營給付の對價であることが確められると、その収入額をそのまま營業收益として記帳すればいい。収入の事實によつて營業收益を計上するだけで十分である。なるほど經營給付の事實と代金収入の事實とは、その發生の時を異にするかも知れない。すなはち、商品を現金と引換に販賣する場合には、給付と収入の發生とは時點的に一致してゐる。だが、代金の前受の場合のやうに、収入が給付に先行する場合もあれば、これとは逆に、掛賣の場合のやうに、給付が収入に先行する場合がある。しかしこのやうに給付と収入とがその發生時點を異にするとしても、時が経過すれば、いずれは給付の對價は収入によつて清算され、また代金の前受は給付の履行によつて清算されることになるから、期間區分を無視するかがり、収入の事實によつて收益の發生を認め、また収入額をもつて收益の額とすることが出来るのである。したがつてこのやうに期間區分を行はない計算の場合には、營業收益

の計上は簡單であり、かつ確實であるといはなければならぬ。

ところが年度決算が行はれ、したがつて期間を區切つて収益の計算を行つてゐる現實の企業會計のもとにおいては、事情はしかく單純ではない。この場合には、まず、營業収益がどの年度に屬するか、その期間歸屬を決定しなければならぬ。この場合にさきにのべたやうな收入の事實にかかはらして營業収益を計上するのは、かならずしも、合理的な計算ではない。なるほど經營給付と代金收入とは、通常の場合、その多くは同一期間に發生するであらう。このやうな場合には、收入の事實にもとづいて營業収益を計上することは、かならずしも不合理であるといふことは出来ない。だが、期末に近くなると、兩者の發生が期間を異にする場合がおこり得る。

經營給付が今期に提供され、その代金の收入が次期に行はれることもあれば、これとは逆のこともあり、また經營給付が今期から次期に繼續的に提供されることもあれば、代金が二期にまたがつて分割的に支拂はれることもあるからである。これらの場合に經營成績を明らかに

損益法の計算原理

するためには、營業収益は經營給付の事實にかかはらして認識すべきであらう。代金の支拂は、外部の取引先の事情によつて左右されることが多いから、代金の收入にかかはらして行はれる収益の認識では、經營の業績がかならずしも明瞭にあらはされず、ともすれば不明瞭になりがちである。そこで今期に經營給付の事實がみとめられた場合には、代金收入の有無にかかはりなく、今期における収益の發生を確認することになる。収益額の測定もまたこれと同様で、今期に履行された給付の數量が収益の大きいさを測定する尺度となる。代金の收入がすでに前期にあつたにせよ、また次期以後に延期されるにせよ、收入の期間とはかはりなく、經營給付の事實が今期に確認せられるかぎり、その給付量を尺度として營業収益の額を測定することになる。すなはち、この給付量に對應する收入額は、既收・未收の區別なく、すべてこれを營業収益の額とするのである。したがつて、たとへば、代金の全額を前金としてすでに受取り、今期に提供された經營給付の數量が契約量の半分であつたとすれば、既收代金の半額だけを營業収益することになる。

このやうに、經營給付と代金収入が同一期間に發生する場合には、營業收益の認識條件を収入の事實にもとめても、あるひはまた、給付の事實にもとめても、收益の期間的歸屬をきめるのに別段の支障はないとしても、兩者が今期と次期に相前後して、または二つ以上の期間にまたがつて發生するやうな場合には、収入の事實をはなれて、給付の事實にかかはらして、收益の發生を認識するとともに、給付量にかかはらして、收益の額を測定することが必要になつてくる。

四

しかしこのやうに、營業收益の計上には經營給付の事實が認識條件となるといつただけでは、認識條件の規定としてはまだ曖昧であり、また不正確でもある。もつと具體的に條件が規定されなければならない。一般に經營給付とは、企業が價值のある財貨や役務を生産して、外部經濟に提供することである。だが、いふまでもなく、それは時點的なものではなくて、時間的なものである。いつてみれば、給付の成立には時間的な幅があるのであ

る。換言すれば、經營給付は過程的なものである。しかもこの過程は經營の種類によつて異なるけれども、多くの場合には、いくつかの具體的な段階に分けて考へることが出来る。たとへば、製造工業の場合に經營給付の事實のみとめられるのは、通常、製品を販賣した時、すなわち現品を引渡してその代金を取得した時と考へられてゐるけれども、その時だけが經營給付に關係をもつのではない、これは實はその最終段階といふべきであらう。いふまでもなく、それ以前には、給付の客體である製品が次第に製造されてゆく過程があるのである。材料、勞働用役、外部用役等の生産要素が費消されて仕掛品となり、これが仕上げられ、製品として貯藏され、それから外部に販賣されるといふ、かなりはつきりした段階的な給付成立の過程が存在するといふべきであらう。その間に製品の價值は次第に生産されてゆき、費消された生産要素とはちがつた新しい生産物の、より大きな價值が徐々に創造されてゆく。したがつていつてみれば、經營給付のこのやうな成立過程において、營業收益は徐々に形成されつつあるといふことになる。通常、收益の豫

得(earning of revenue)とか、収益の生産(production of revenue)とか、あるひは収益の發生(accrual of revenue)とよばれてゐるのは、この収益の形成過程にほかならない。これは要するに、營業収益の可能性が成熟しつつある過程である。この過程において形成された収益の可能性は、販賣といふ最終段階にいたつてはじめて、單なる可能性ではなくて、現實のものとなる。収益の實現(realization of revenue)とよばれてゐるのはこのことである。このやうに、經濟學的には、價値の生産と價値の實現、會計學的にいへば、収益の形成と収益の實現とは、明確に區別しなければならない。

このやうに經營給付は、元來、過程的なものであつて、内容からいつて収益形成と収益實現との二つの段階がある。さきに収益認識の條件は經營給付の事實であるといつただけでは、きはめて幅がありすぎてはなはだ曖昧であり、かつ、不正確であるといつたのは、實はこのやうな理由からである。ここでの問題は、經營給付の成立過程におけるどの段階をもつて収益認識の條件とするかである。この場合には、大別して、収益形成の過程に

損益法の計算原理

において収益を認識する方法と収益の實現まで収益の認識をまつ方法との二つが考へられる。このうちのどれをとるかは、經營給付の種類等によつて異なるのであつて、元來、一括していふことの出来る性質のものではない。すなはち注文生産か市場生産かの生産方法の相違、建設工事が製品かの給付の内容、あるひはまた投機的販賣かどうかの給付の目的等、その他色々の事情によつて異つてくるからである。収益の形成をもつて収益を認識する場合もあれば、實現にかかはらしめて収益を認識する場合もある。通常、生産基準(production basis)とよばれてゐるのが前者である、後者は實現主義(realization principle)とよばれてゐる。もつとも“production basis”といふ言葉は、販賣基準(sales basis)および現金基準(cash basis)と對立する収益測定基準を意味するものとして屢々用ひられてゐるので、混同をさけるために、このやうな言葉はあるひは避けた方がいかも知れない。またこれを發生主義(accrual basis)といふこともあるやうである。だが“accrual basis”は元來“cash basis”に對立するものとして、もつとせまい意

味に用ひられて來たやうである。ところがここで發生主義といへば、それはかなり擴張された用ひ方であるといふべきであらう。したがつてこの場合には、生産基準や發生主義といふ既成の言葉よりはむしろ、「形成主義」といふ新造語を用ひる方が、少くとも他のものと混同されず、さらにまたこの言葉がその内容を比較的正しく傳達し得ることからみて適切なやうに思はれる。

五

このやうに収益認識の基準は形成主義と實現主義の二つに大別することが出来るが、これでもまだ認識條件としては不明瞭である。といふのは、収益の形成過程にしても、あるひは實現過程にしても、それらはさらにいくつかの具體的な段階に分けられるからである。一般的にいつて、認識基準としては客観的で檢證可能な證據 (verifiable, objective evidence) が必要である。このやうな確固たる條件がなければ、収益を計上する基礎としてこれを利用することは出来ない。また収益の計上は、さきにのべたやうに、具體的には、収益の認識とその測

定といふ二つの行爲もしくは手續から成つてゐるとはいへ、これら二つのものは一應、區別されてゐるが、両者は單に觀念的に區別し得るだけのことが少くはない。すなはち、現實には両者は結びついてゐて、認識條件は測定が確實に可能であるといふことをそのなかにふくむ場合が多い。たとへば、認識基準は同時に測定基準を包括し、かりに認識條件としては成立しても、その測定が不可能もしくは不確實な場合には、現實の認識基準として適用しがたいことが少くはない。かくて認識および測定の條件をもつと具體的にかつ確實なものとするためには、形成主義と實現主義とは、これをさらに細く分類しなければならなくなつてくる。形成主義は仕掛基準と完成基準、實現主義は販賣基準と回收基準のそれぞれ二つずつに細分することができる。これら四つのものが、収益の認識・測定に關する基準として基本的なものといつていいであらう。

ところでこれらの諸基準は、すでにのべたやうに、その何れか一つだけが正しくて、他は間違つてゐるといふ性質のものではなくて、むしろ、經營給付の種類その他

各般の事情によつて妥當する範圍が定められるもののやうである。つまり正當と認められる場合もあれば、認められない場合もあるといふ性質のものである。ただ妥當の範圍に廣狹のちがひのあるところから、原則的なものと例外的なものとの區別が生じてくるにすぎない。

企業本來の業務以外の源泉から生ずる収入は、その源泉は種々雑多である。しかもここに注意すべきはこの種収入は必ずしもそのすべてが營業外収益ではない、その源泉の相違によつて、營業外収益たるものとしからざるものがあり、また立場の相違、すなはち、いはゆる當期業績主義 (current operating performance basis) をとるか、包括主義 (all-inclusive basis) をとるかによつて、ひとしく企業本來の業務以外の源泉から生ずる収入であつても、營業外収益ともなれば、利益剩餘金とも考へられる。したがつて營業外収入はその事由を分析しただけで収益であるか否かをすぐ區別出来ない場合があるといふべきである。このやうに營業外収益は内容的にいつて營業収益にくらべて、質的にみて極めて複雑であるといふべきである。しかしこの計上に當つて一般的に

損益法の計算原理

いひうることは、營業収益の場合のやうに、その種類もしくは場合に應じて収益の形成もしくは實現にかかはらしめて把握するのではなくて、認識條件を収益の實現にもとめ、収益の形成はこれを無視するのが普通である。

以上が収益の認識および測定に關する基準もしくは収益の計算原則の概略である。營業収益の認識・測定の基準としての仕掛基準、完成基準、販賣基準、および回收基準の個々についての具體的検討ならびに營業外収益の認識・測定についても、さらに内容的に考察すべき幾多の問題が存在するのであるが、ここではそれらの問題はすべてこれを省略することとする。

さきにのべたやうに、損益法は費用をもつて利潤計算のいま一つの要素と考へてゐる。以下、費用の計算原則について考へてみよう。

六

損益法における費用とは、いふまでもなく、費消 (Aufwand, effort) に對する支出である。すなはち、企業の業務運営に直接または間接に關連して費消された價值

の對價たる支出である。この點において、資本の拂戻および利益處分以外の理由による純財産減少の原因となる一切の事項を費用と考へる財産法のそれとは、いちじるしくその内容を異にするといはなければならない。費用に類似したものに損失がある。これは單純な財産の喪失であつて、費用とはちがつて、企業に對して何等效果をもたらさないのである。觀念的・抽象的には正にこのやうである。しかし個々の事實にあたつて具體的に判斷する場合には、その區別の曖昧な場合がかならずしも少くはない。ときには兩者を總合して損費といふことがある。しかし損益法の利潤計算において重要なのは費用である。すなわち、収益に對してこれに必要なのは費用で比較することが損益法の特徴であつてみれば、兩者を明確に峻別することがのぞましく、また必要なのはいふまでもない。以下、主として費用だけについて考察するのは正にこのやうな理由にもとづくのである。

費用の會計處理において、まず問題となるのは、その認識の條件と測定の尺度を明確にすることである。このことは収益の場合と全く同様である。すなはち、如何な

る事實にかかはらしめて、費用の發生を認識し、また如何なる尺度によつて支出から費用の額を捕捉するかを明らかにしなければならない。だが、費用の會計處理は収益の場合とはちがつて、ただこれだけでは十分ではない。費用の認識と測定はその前と後にさらに複雑な手續を必要とするのである。すなはち、費用の認識と測定に先立つて、これを正確かつ容易ならしめるために、支出について適當な分類が行はれなければならないといふことである。といふのは、近代的な企業においては、莫大な支出が費用に先行するのが普通だからである。しかしただそれだけではない。さらに費用の認識と測定が行はれた後で、収益に費用を對應させることが必要になつてくる。といふのは、計上された費用の全部が必ずしもその期間の収益の原因であるとはかぎらないからである。利潤はいふまでもなく、収益からこれを獲得するに要した費用を控除することによつて確定される。かくて費用の會計處理は、まず支出の分類 (classification of disbursement)、費用の認識・測定 (recognition and measurement of cost) および費用と収益の對應 (mat-

ching cost with revenue)と云ふ三つの手續から成立つてゐる。この點において費用の計算は収益のそれにくらべて複雑であるといはなければならない。

まず収益の場合とおなじやうに、費用の計上にあつて、期間區分を無視する場合を假定してみやう。すなはち、營業の途中に會計期間を設けず、したがつて費用の期間的區分をしない場合である。この假定のもとでは、支出はその事由を調査分析すれば、費用たる支出か否かを分別することが出来るので、支出の事實が認められたとき、にその事由によつてその金額を費用に計上していくことになる。材料も設備も、結局は費消されて費用になるのであるから、購入のときに費用にすることが出来るわけである。

ところが期間を區分して各期ごとに利潤を計算する場合には、事情はいささか異つてくる。といふのは、支出と費消とはその發生の時點を異にするからである。この場合には費用がどの期間に屬するか、費用の期間的所屬をまず明確に決定することが必要になつてくる。しかしこの場合に支出の事實にもとづいて費用を計上するので

損益法の計算原理

は、不合理な結果を生ずることはいふまでもない。なるほど、支出と費消とおなじ期間に發生するものも必ずしも少くはない。勞務費や經費の多くはさうである。このやうな場合には、支出にもとづいて費用を計上することが出来る。しかしこの種の費用といへども、事業年度末に近いところでは、支出と費消が期間を異にして發生することが皆無といふことは出来ない。費消が今期に發生して、支拂が次期以後に延期されることもあれば、逆の場合もある。このやうな場合には、費消の事實にもとづいて費用を計上すべきはいふまでもない。すなはち、費消の事實が確認されたとすれば、支出の有無にかかはらず、費用を計上しなければならない。このことは収益の場合と全く同様である。

だが費用の場合には、支出と費消の關係は、さらにこれとは異つた面が問題になる。すなはち近代的企业は規模の増大にもなつて、設備建設のために巨大な支出を行ひ、これを運轉せしめるために多量の資材を購入・保有して準備するのが普通である。したがつてここではまず第一に、支出と費消との間には大きな時間的間隔が介

在することになる。すなはち生産手段を取得してからこれが費消されるまでには時間がかかり、なかには長期間にわたつて部分的に費消されるものもあり、さらに費消によつてまだ費用にならない支出が多額にのこるのである。第二にこれらの支出に對して取得された生産手段は、その性質もしくは形態が種々様々であつて、その種類によつて費消の事實の認識および費消量の測定の方法がおのずから異らざるを得ない。すなわち、費用の把握方法はかならずしも同一ではない。そこでこの種の支出については支出の時、換言すれば生産手段を取得したときに、これを分類して、費消が発生した際にその事實を確認し、その數量を測定するのに便宜なやうにあらかじめ用意しておかなければならない。費用を計上するため、費消の發生する前にあらかじめ支出を整理・分類しておかなければならない。いはゆる資産の分類がこれである。各種の資産を取得の時に適當に分類し、その取得原價を適正に決定するといふことは、損益法の計算ではこのやうな理由によるのである。すなはち費用の把握を確實かつ正確に、また容易ならしめるやうに分類すると

いふことである。この場合における資産分類の具體的な方法についての詳細はここにふれないが、もしその分類の結果が財産法の場合のやうに、財政狀態を表現するといふ目的から分類するのとおなじになつたとしても、分類のための基本的な理由が、全く異なることに注意しなければならぬ。ここで重要なのは分類の結果ではなくて、その基準であり、その基本的な理由である。

費用の認識・測定の方法についてはこれまで多くのひとびとによつて、いろいろと論ぜられてゐるので、ここではふれないことにして、次に費用計算の最終段階ともいふべき費用と収益との對應計算について考察をすすめやう。

七

ある特定の期間に屬する費用を計上するには、すでにのべたやうに、當該期間に確認された費消の事實にしたがつて費用の發生をみとめ、その費消量に對する支出額を費用の額とするのである。ところがこのやうにして計上された費用はただちに、その期間の利潤を決定するた

めに収益から控除さるべき費用であるとはかぎらない。この費用をそのまま収益と比較していいといふこともある。比較し得ないこともある。比較出来るか否かは、収益の性質によつて異なりといふべきであらう。すなわち、営業収益が営業外収益であるかによつて異なるのみならず、営業収益であつても、その源泉となる経営給付の種類によつて異つてくる。たとへば、経営給付がサービスの提供か、商品の販賣か、あるひは製品の製造・販賣かによつて、期間的に把握された費用がただちに収益から控除し得る費用か否かが決つてくる。

すでにのべたやうに、一期間の利潤を確定するために、その期の収益から控除される費用は、その収益を獲得するに要した費用でなければならない。収益と費用との間にはこのやうな関係の存在することが必要である。これを對應 (matching) の関係といふのは周知のとほりである。すなわち、収益はある給付の對價たる収入であるが、この収益と比較し得る費用は、この給付のために費消されたものの支出である。生産手段を費消して給付を生産したとする。この場合には、この費消に對する支出たる

損益法の計算原理

費用と給付に對する収入たる収益とが比較可能な関係にあることになる。換言すれば、収益と費用との間にはこのやうな意味での因果関係が存在しなければならぬ。費用が因であり、収益は果である。しかしこの種の関係はあらゆる収益と費用の間に、これをはつきり認識し得るとはかぎらない。営業収益については比較的明瞭にこの關係を追求することが出来ても、営業外収益の場合にははなはだ曖昧もしくは困難な場合が多い。したがつて収益の種類によつてその取扱を異にせざるを得ないこととなる。しかし、正しい利潤を計算するためには、原則として、このやうな關係をできるだけ追跡することが必要である。

一般的にいつて、経営給付が無形のサービスの場合には、給付の成立過程は比較的簡單であつて、生産と提供とがほとんど同時に行はれ、ストックを残さないのが普通である。サービスは生産されるとすぐに消滅して、その効果がストックとなつてのこらないので、サービス提供のために費消された價值も消滅することになる。この場合には、経営給付のために費消されたものは、経営給

付の提供とともに、一期に消滅する。したがつて一期間のサービス提供のために要した費用を把握すれば、それをそのままその期のサービスに對する収入すなはち營業收益と比較出来る關係にあるといふべきであらう。この期間の費用が原因で、その期の收益が結果として得られたものとみることが出来るからである。

ところが營業收益の源泉となる經營給付が商品である場合には事情はいささか異り、さらに製品である場合には、その關係はきはめて複雑になつてくる。製造工業の場合には、いふまでもなく、生産が開始されて製品が販賣されるまでの間にはいくつもの段階や迂回がある。すなはち、各種の生産要素が費消されて仕掛品となり、仕掛品が加工されて半製品もしくは製品となり、半製品は再び材料として費消されることもある。製品とともに貯藏されて外部に販賣されることもある。多くの場合、この生産過程が一期間の間に幾回か反復的繼續的に行はれ、また期末にいたつて、多少の仕掛品、半製品および製品が費消もしくは販賣されないで殘留するのが普通である。販賣されて營業收益をもたらした製品はその一部

にすぎない。したがつてこのやうな場合には、生産要素の費消にもとづいて計上されたその期の費用は、そのままその期の營業收益と比較し得る關係にはおかれてはならないといふべきであらう。このやうに、多くの場合、その期の費用と收益との間には完全な因果關係は成立せず、多少の喰違ひやずれの生ずるのが普通である。さらにこの期の營業收益のなかに前期以前において生産された製品の販賣による收益がふくまれてゐる場合にはこの喰違ひはさらに大きくなる。このやうに製造工業の場合には、一期間の營業收益を獲得するのに必要であつた費用と、その期間に屬する費用とは必ずしもひとしくないので普通である。したがつて、經營給付の種類によつては、一期間の利潤を計算するための費用の計上は、その期間に屬する費用を費消の事實にもとづいて把握するだけでは、實は十分といふことは出来ないのである。さらにすすんでその期の費用から、その期の收益を獲得するのに必要であつた費用を分析して抽出しなければならなくなつてくる。換言すれば、その期の收益と費用の喰違ひを調整して兩者の間に對應關係を成立せしめなければ

ばならなくなってくる。通常、費用収益の對應とよばれてゐるものは、實はかやうに結果たる収益に對して、その原因となつた費用をもとめることなのである。

八

ところがこのやうな収益と費用との對應關係は、媒介となるものの如何によつて、これを二つに分類することが出来る。今日の利潤計算が期間計算であつてみれば、すべての對應は、期間を媒介とするとはいへ、期間以外に給付をも媒介とする對應と期間だけを唯一の媒介とする對應とがこれである。前者を原價計算的對應 (matching from cost accounting viewpoint) とよび、後者を財務會計的對應 (matching from general accounting viewpoint) とよび、特徴づけてゐるものもある。前者は一期間の収益とその収益の源泉たる給付のために要した費用との間における對應關係である。すなはち、一期間の収益に對應するのは、その期に發生した費用ではなくて、この収益を獲得するために要した費用だけに過ぎられる場合である。經營給付に關する營業収益と費用

損益法の計算原理

とはこの種の對應關係にある場合が多い。たとへば、商品や製品の賣上高と賣上原價との關係はこれである。ところが後者は一期間に發生した費用がそのままその期間の収益に對應する關係におかれてゐるものである。さきにのべたサービス業における營業収益と費用とはこの種の對應關係にあるといふべきであらう。また一般企業における營業外費用は、一期間の發生額がその期の収益に對して、この種の關係にあると考へるほかはない。といふのは、この場合には媒介となるべき給付を把握することが出来ないからである。

ところが經營給付を媒介として収益と費用とが對應する場合、この費用を求めるのに二つの方法が考へられる。このことを商業の場合を例にとり説明すれば、一は前期からの繰越高に當期の純仕入高を加へ、その合計額から當期末の商品の實地棚卸高を控除して營業収益たる賣上高に對應する費用すなはち賣上原價を計算する方法であり、いま一つは、前期からの繰越高に當期の純仕入高を加算して當期に販賣可能であつた商品の總費用を計算し、そのなから當期の賣上數量に相當する費用すなわ

ち賣上原價を把握する方法である。ここでは期末の現在高は前者から後者を控除して帳簿上算定されることになる。またこの場合には、賣上原價は、總費用を販賣可能の商品總數量で除して得られた總平均單價に賣上數量を乗じて算出されることもあれば、あるひはまた、販賣の都度、引渡數量に殘餘商品の原價を乗じて算定することもあり、その方法は種々様々であるとはいへ、そのやうな相違にもかかわらず、ここで注意すべきは、この場合には期末現在高は總費用から賣上原價を控除して帳簿上計算されるといふことである。これら二つの賣上原價の計算方法のうち、前者は計算原理的には財産法に屬し、後者が損益法に屬するのはいふまでもない。

經營給付を媒介として費用を營業收益に對應せしめるこれら二つの方法のうち、一はまず最初に期間費用から控除すべきものを決定してから、間接的に營業收益に對應する費用を求めるのに對し、他はこれとは逆に、營業收益に對應する費用がまず最初に決定されて、排除されるべき費用はその結果おのおのから決まることになる。このやうにこれら二つの方法では、その計算の順序は、全

く逆であるといはなければならない。だがしかし、これら兩方法のちがひはただこれだけではない。さらにまたちがつた側面を有するのである。すなはち、財産法の計算では取扱商品がどのやうに多くても、それらをすべて一括して計算することができる。そこでは一切の商品の繰越高と純仕入高を加へて、その合計額からすべての商品の期末在高を集計して一括的に控除することによつて、賣上原價を總括的に計算することが可能である。この方法の場合には、何もしひて、商品の種類ごとに、このやうな計算をするには及ばない。ところが損益法の計算の場合には、このやうな總括乃至一括計算は不可能である。といふのは、商品はその種類によつてその物量單位がまちまちで必ずしも同一ではない。たとへば、個數で測るものもあれば、長さや重さで測るものもあり、また容積であらはされるものなど、種々雑多であるからである。したがつて、たとへば總平均原價を求めるにしても、また販賣の都度、手持在高の單價を求めるにしても、それらはすべて種類別に分けて計算しなければならぬ。この場合にも、總括計算が可能であるのは、それ

ら商品の形態その他が類似してゐるために、それぞれの數量をある一定の係數によつて換算して共通單位に統一することが出来る場合だけにかぎられる。このやうに一般的には、損益法の計算において、經營給付を媒介として費用を對應せしめやうとするためには、何よりもまず經營給付の種類別に費用を集計しなければならなくなつてくる。つまり二種以上の經營給付が行はれるかぎり、給付量は異質的であり、またときにはその單位も異なる場合があり得るので、この場合にはまず、費用を給付別に區分決定しなければならなくなつてくる。換言すれば、まず商品別に賣上原價を決定して、その集計額を一切の商品の賣上高合計と比較することになる。

以上のべて來たのは商業の場合であるが、製造工業の場合には手續はさらに複雑になる。といふのは、この場合には、期間費用を製品販賣量に直接區分して集計することが出来ないからである。このやうな場合には、いふまでもなく、まずその期間に發生した費用を區分計算してその期に製造された製品に集計し、ついでその期の販賣量について製品別に費用を區分計算してはじめて、製

損益法の計算原理

品賣上高に對應する費用たる賣上原價があきらかになつてくる。したがつて、ここでは計算は二つの段階を経て行はれることになる。すなはち經營給付の製造の段階と販賣の段階とがこれである。後者は商業の場合にも、そのまゝの形で存在してゐる。したがつて製造工業の場合には、前者すなはち經營の給付生産量に費用を對應させる手續だけが餘分に入りこむことになり、製造工業において損益法的對應計算がきわめて複雑になるのは實にこのためである。

しかもそれには二つの方法が考へられる。すなはちその一つは、まずその期の材料費、勞務費および經費を集計して當期に屬する製造費用を計算し、これに前期から繰越された仕掛品の費用、すなはち期首仕掛品原價を加へ、それから仕掛品の期末在高を控除して、生産量に對應する費用すなはち製造原價を算定するのである。この場合、期末仕掛品の現在高は仕掛品を實地に棚卸評價して決定される。この方法は製造原價の計算に關する財産法に屬する方法であるのはいふまでもない。

これに對していま一つの方法は、仕掛品の前期繰越高

に當期の總製造費用を加へ、その合計額から當期の完成品數量に對する費用を把握して、残りを期末仕掛品現在高とする方法である。これが損益法に屬する計算方法であることはあへて説明するまでもあるまい。これら兩計算の關係は、さきにのべた販賣量についての賣上原價の計算の場合と全く同様で、いささかも異なるところはない。

だが、この種製造原價の計算について注意しなければならないことが二つある。その一つは、財産法に屬する計算の場合には、製品の種類がどのやうに多くても、製造原價を一括して計算することが出来るが、損益法に屬する計算ではそれは不可能であるといふ事實である。さきにのべた賣上原價の計算の場合とおなじく、この場合には、製品種類別に區分計算をしなければならぬ。完成品の數量にもとづいて製造費用から製造原價を算定するのであるから、製品がただ一種の場合にはともかく、物量單位を異にする二種以上の製品が製造される場合には、製品別に製造原價を區分集計しなければならなくなつてくる。いはゆる原價計算がこれである。ここに損益法の利潤計算が製造工業においては、必然的に原價計算

を伴はなければならない理由がある。ここでは原價計算なしには、收益に對應する費用を求めることが出来ないのである。費消の事實にもとづいて、支出のなから當期の費用を確認・測定し、これを營業收益に對應せしめる中間の計算過程において製品生産量に費用を對應せしめる手續として原價計算は缺くことは出来ない。原價計算は利潤計算から獨立したものととして、獨自の起源から獨自の發展をとげて、今日では、その計算目的も、基本概念も、計算原理も、利潤計算とは全く異つた獨自のものをさへもつやうに發展して來てゐる。だがある見方からすれば、すでにのべたやうに、原價計算は、それが個別原價計算であらうと、總合原價計算であらうと、そのやうな原價計算形態の相違とは關係なく、損益法においては、原價計算はすべて、費用を生産量に對應せしめる手續として、利潤計算のための重要な補助手段であるといふべきであらう。

このやうに原價計算は損益法の利潤計算の構成部分として必要不可欠なものであるが、この點に實は注意を要するいま一つの點が潜んでゐるのである。すなはち、す

損益法の計算原理

でにのべたやうに、損益法に屬する製造原價の計算は、財産法とはちがつて、仕掛品の前期繰越高に當期の總製造費用を加へ、その合計額から當期の完成品數量に相當する費用を算定することであつた。前者から後者を控除した殘餘が期末仕掛品現在高になるのはいふまでもない。ここでは期末仕掛品は財産法のやうに棚卸評價によつて直接把握するのではなくて、間接的に確定されることになる。ところがこのやうな計算は、製品生産の形態によつて、かならずしもつねに可能であるといふことは出来ない。すなはち、たとへば、注文生産を行ふ工場において指圖書別に原價を計算する場合には問題はない。といふのは、當期に製造の完了した指圖書の原價を合計すれば、それがそのまま完成數量に相當する費用となり、未完了の指圖書の原價が仕掛品の原價となるからである。ところが大量生産を行ふ工場で總合原價計算の行はれてゐる場合には、事情はかならずしもおなじではない。すなはち、この場合には各製造部門に集計された總製造費用のなかから總合原價を算定するためには、總製造費用に前期仕掛品繰越高を加へ、その合計額から期末仕掛

品繰越高を控除しなければならない。すなはち、ここでは完成數量に相當する費用を算定するためには、期末仕掛品の棚卸評價が必要不可欠な要素となつてゐる。ところが仕掛品原價の決定にはいろいろの方法があるけれども、それらの方法はすべて現物の現在量を実際に棚卸することが前提となつてゐる。したがつて總合原價計算は、本來、財産法に屬する計算であるといはなければならない。かやうにして損益法の利潤計算においてその不可分の構成部分たる原價計算の一種が財産法の性格をもたざるを得ないところに損益法の根本的な弱點がある。

損益法の利潤計算はここにおいて獨自の原理だけで最後までつらぬくことはできず、ここにおいて必然的に、財産法のたすけを部分的にかりなければならなくなつてくる。このやうに、財産法といひ、あるひは損益法といつても、それらは所詮、觀念上の概念にすぎず、現實の企業會計のどこにも、そのやうなものば純粹な形では存在してゐないことをこのやうな事實にてらして、あらためて銘記すべきである。(二橋大學助教授)