HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	費用・収益の対応
Author(s)	菅原, 秀人
Citation	北海道大學　經濟學研究, 12(2), 51-62
Issue Date	1963
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/31090
Type	bulletin (article)
File Information	12(2)_P51-62.pdf

Instructions for use

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

費用・収益の対応

菅原秀人

1. はじめに

こんにちの損益計算は一会計年度についての損益計算，つまり期間（年度）損益計算であるから，その場合の計算要因である収益，費用は厳密には期間収益，期間費用とよばれるべきものである。この期間収益，期間費用は収入，支出にもとづいて把握され，結局はそれらに解消すべき性質のものであるけれども，当該年度における収入，支出は必ずしもそのままそれがおこなわれた年度の収益，費用として計上されるべきものではないし，また当該年度における収入，支出がなくても，それがその年度の収益，費用の不計上を必ずしもいみするものでもない。すなわち，収益，費用は収入，支出にもとづいて計上すべきものであるけれども，しかしながら収入，支出が直接的に当該年度の収益，費用となるものではないのである。損益計算のむずかしさ，複雑さはここにその理由があるのであり，このむずかしさ，複雑さが実は損益計算の操作，つまり恣意的な歪曲を可能にする余地をあたえることになるのである。

いうまでもなく適正な期間損益の算出は，適正な収益，費用の期間的対応によって保障されるものであるが，損益計算が独占利潤のいんぺい=資本蓄積強行の意図のもとに，その手段として利用される場合には，費用・収益の期間的対応はいちじるしく歪曲され，収益を過小に，また費用を過大に計上することによって，算出される利益を過小に表示しようとする傾向が非常につよくみられる。すなわち，費用・収益の対応ならざる対応がいわゆる「対応」として一般に主張され，制度的にもまた認められたものとなっているのである。引当金制度の濫用がその典型的な事例であるが，小稿はとくにこの

対応の問題を中心的課題としてとりあげ，対応ならざる対応をもって「対応」と主張する見解(通説)を詳細に検討することを目的とするものである。

2. 費用・収益対応の概念

わがくにの企業会計原則は，損益計算書原則1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り当てられるように処理しなければならない。」として，損益計算が発生主義をたてまえとしておこなわれなければならないことをあきらかにすると同時に，「費用及び収益は，その発生源泉に従って分類し，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。」として，収益・費用が対応表示されるべきことを明確に規定している。後者の規定は企業会計の報告機能の側面を重視する観点にたって，費用・収益の項目別的対応の可能性を前提としているようにおもわれるのであるが，このような項目別的対応はせいぜい売上高と売上原価との関係についてみられる程度で，一般管理費，販売費，営業外収益，営業外費用等について項目別的対応を求めることは不可能である。したがって，対応の問題は全体としては期間的対応の問題として論じないわけにはいかないのであり，その範囲において，こんにちの損益計算構造の包蔵する問題点の少なからざる部分を摘出することができると考えられるので，以下，費用・収益の対応という場合には全体としての費用・収益の期間的対応計算をいみするものである。

周知のように，こんにちの損益計算は発生主義をたてまえとしておこなわれるところの，いわゆる発生主義会計であるといわれているのであるが，その内容を詳細に検討してみるならば，いうところの発生主義会計にはきわめて重要な問題点がみられるのである。発生主義は現金主義の否定から生成した，より高次の会計思考であり，より合理的な損益計算を可能にするものであると一般にいわれているのであるが，しかしその合理性は資本の立場からみた合理性，資本に奉仕する合理性であって，真の意味での客観的合理性を指向するものではないのである。以下，この点について考察するであろう。

企業会計原則において明記されているように，収益については「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」ず，「未収収益は，これを貸借対照表資産の部に記載したときは，当期の損益計算に計上する。」と規定して，実現主義が適用され，「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り当てられるように処理しなければならない。」という発生主義の規定が，収益についてはそのまま適用されないのである。このように費用については発生主義が適用されるのにたいして，収益については発生主義よりも枠のせまい，制限的規定たる実現主義が適用されるということは，収益・費用が同一基準の平等な適用によって認識，把握されないことをいみするものであり，したがってこのようにして把握された収益と費用の対応によって計算される利益，すなわち，収益－費用＝利益の算式において計算される利益は，収益の制限的計上の程度に応じて，それだけ過小に算出されることをいみすることとなる。

このように，発生主義会計は実は収益と費用を同一の基準にもとづいて計上するものではないのであるが，収益と費用のこのような差別的処理は，さらに費用概念の不当な拡大によって一層はげしいものとなっていることを看過してはならない。すなわち，費用についてつぎのように主張されるとき，費用概念の拡大解釈は疑う余地のないほどあきらかであり，このことが前記の差別的処理に拍車をかけるものとなっているということができる。

収益に対応される費用には，期間的性質からみて二つの種類が存在する。その一つは，すでにその期間または過去の期間に発生した費用であってこれをその期間の収益に対応させるために，その対応する部分を区別し測定して計上するものである。各種の資産や前払費用，繰延資産などが費用化する場合とか，未払費用を計上する場合などがこれである。その二つは，その期間に実現した収益のためにどうしても必要な費用とみられるもの，あるいはその期間に実現した収益に課することを適当とする損失であるが，その期間中にその発生の事実が認識されなかった費用（または損失）を，まったく見込みによって計上する場合である。この種の費用は，収益よりもおくれて後

の期間に発生する費用，すなわち事後費用 (after-cost) の性質をもつものであって，それはまったく見込みによって，収益に対応させる必要上，計上されるものにすぎないのである。貸倒引当金，渇水準備金，価格変動準備金（とくにデフレ期における）などの諸引当金によって計上される費用がこれに属する[1]。

みられるようにこの見解によれば，費用は発生したものばかりでなく，さらには未だ発生していないものについても，これを計上しうることとなるのである。発生主義はすでにのべたように，現金の収入，支出にもとづいておこなわれるものではあるけれども，しかしながら現金の収入，支出に直接的に制約されることなく，収益・費用の発生を確認して，両者の対応を行なうものであって，わがくにの企業会計原則においても規定されているように，「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り当てられるように処理」することが発生主義の内容である。すなわち，収益・費用の確認と計上を，直接的に現金の収入，支出という事実に拘束されることなくおこなうための基準としての原則が発生主義といわれるものであり，当該年度に発生した収益，当該年度に発生した費用の対応，すなわち期間収益と期間費用の対応が発生主義会計である。客観的に正確な損益計算を指向するとすれば，発生主義会計はこのような内容のものでなければならないはずであり，収益と費用とを差別的に取扱う理由はないはずである。しかるに，通説的見解によれば，未だ発生していない，しかも将来，発生するかどうかさえもわからないものについてまで，それが当期に計上される収益と因果関係をもっているという理由で，当期の費用として計上すべきことが主張されるのである。このような訳で，一方において，費用は未だ発生していない，しかも将来，発生するか否かさえ不確かなものまでが，その計上を認められながら，他方において，収益は発生したことが確実であっても，それが実現するまでは，その計上が認められないのである。したがって，いっぱんにいわれる費用・収益の対応は，実現主義にもとづく収益と発生した費用および未だ発生していない費用との

対応なのである。

ところで，収益について発生主義よりも枠のせまい実現主義が適用されるのは，計算の正確性よりもむしろ確実性を重視するためであるということがいっぱんにいわれている。たとえば阪本教授も「収益認識についての実現主義は，収益認識上では発生主義よりも確実性に富むものである。しかしそれは期間的正確性の点において，発生主義に劣るものである[2]。」ことを認めておられる。実現主義が計算の正確性よりも，むしろ確実性に重点をおくものであるとするならば，費用についてはこれをどのように理解すべきであろうか。既述のように，費用については，当期に発生した費用ばかりでなく，さらには将来，発生するかどうかさえわからない，きわめて偶発的な，したがってもちろん，未だ発生していないものまで，これを当期の費用とみなすということは，先の論法からすれば，計算の正確性のために確実性を犠牲にするということでなければならないであろう。阪本教授は「費用認識における発生主義は，損益計算の正確性を保つことができるだけなく，その確実性にも富むものである[3]。」と主張されるけれども，たとえば，棚卸評価基準の一つとしての低価主義をみてもあきらかなように，将来年度において価格変動による損失が現実に生ずるか否かはまったく偶然的なことがらであって，そこには何ら客観的な根拠を見出すことはできないのであるが，それにもかかわらず，そのような主観的な予想による未実現損失を当期の損益計算に導入した方が，より正確，かつ確実な損益計算をおこないうるということができるのであろうか。もしも，収益にたいする実現主義の適用が計算の正確性を犠牲にしても確実性を尊重するということであるならば，費用にたいする前述のような発生主義の拡大適用は，計算の確実性を犠牲にしても，その正確性を尊重するというのでなければ，論旨が一貫しないというべきであって，もしもこのようにいうことが正しいとするならば，収益にたいして計算の確実性を理由として実現主義の適用を要求するところの見解は，「確実性」がその真の目的ではなく，真の目的は別の etwas であるということができるであろう。収益については「確実性」が問題とされながら，費用についてはそれ

が問題とされないということは,「確実性」が都合のよいときにだけ利用されているということを物語るものであり，このような御都合主義によって費用・収益の対応がいちじるしく歪曲されてしまうことになるのである。発生主義は収益にたいしてはきわめて制限された範囲でしか適用されないのにたいして，費用にたいしては不当に拡大されて適用されることの結果は，いうまでもなくあきらかである。算出される利益の過小計上が，制度的に公然と認められていると主張するゆえんである[4]。

真実な損益計算といわれているものの内容を検討するならば，このようにきわめて重大な難点が存在するのである。しかるに，費用・収益対応の原則を拡張解釈する見解によれば，収益認識の基準と費用認識の基準との相違を調整し，期間的に正確で，しかも確実な損益を算定するための原則が費用・収益対応の原則であるとされる[5]。すなわち，費用配分の原則は，時の経過，財の消費量，残留量などを基準として費用を配分する原則であるが，費用・収益対応の原則は，収益を基準として期間費用を最終的に確定（再配分）する原則であるというべきもので，期間損益計算の正確性は費用・収益対応の原則によって最終的に確保され，損益計算は費用・収益対応の原則によって最終の仕上げをうけることになると主張されるのである[6]。つまりこの見解によれば，貸倒引当金，渇水準備金，価格変動準備金のように，将来，発生するかどうかさえまったく不確かなものまで当期の費用として計上するのは，費用配分の原則によるものではなくて，直接に費用・収益対応の原則によるものであると主張されるのである[7]。

このように，ほんらい的には損失であり，それゆえにそれが実さいに発生したときに，利益をもって補填されるべき性質のもの（たとえば貸倒損失，評価損失など），あるいは利益の処分項目であるもの（たとえば納税引当金）をも費用として，未だそれが現実に発生しない年度の損益計算に算入することを許容する根拠が，費用・収益対応の原則にもとめられるとするならば，それはまさに費用・収益対応概念の拡大をいみするものであるというべきであるが，しかしながらこのような拡大解釈が拡大解釈とされないところに，

実は費用・収益対応概念の特徴があるといえるのである。

費用・収益対応概念ないし原則の拡大解釈は，期間損益計算の正確性，確実性を損うものであるにもかかわらず，その拡大解釈が拡大解釈と考えられないところでは，かえって逆に，それが損益計算の正確性と確実性を保障するものであると主張されることにさえなるのである。しかし，費用・収益対応の概念ないし原則の拡大化というものは，げん密には費用概念の拡大化とよばれるべきものであろう。何となれば，期間損益計算は収益と費用との期間的対応によっておこなわれるものであるが，その場合に期間費用の概念を拡大して，期間費用とはいえないものまでもこれを期間費用として計上するならば，期間収益に対応されるべきでないものまでが対応されることとなり，その結果，費用・収益の対応は不正確，かつ不当なものとなってしまうからである。したがって，費用・収益対応の問題は結局，とくに期間費用の把握の問題に還元しうるわけであって，こういういみにおいて，これら二つの問題は実は一つの問題でしかないということができるのである[8]。

1) 阪本安一：新訂財務諸表論，1958年，113頁。
2) 同　上：前掲書，262頁。
3) 同　上：263頁。
4) 以下にみられるものは，貸倒引当金の不当性を主張するきわめて数すくない見解の一つである。

「世間では引当金という名称の下に，利益留保が行なわれることが多いが，このような方法による秘密積立金は許さるべきでない。貸倒準備金についてみれば，毎期定期的に発生する貸倒れは毎期の費用として計上すればよいから，この部分を貸倒準備金として引あてる必要はない。引当金を要するのは将来発生する臨時的な相当巨額の貸倒れに対するものだけということになる。しかしながら，将来の貸倒れを予想することは不可能であり，かりに予想できたとしても計算の方法がない。しいて計上しようとすれば全く恣意的なものとならざるをえない。そのような貸倒れの発生は，本来，引当金の対象となるものではなく，発生時の臨時損失として処理し，蓄積利益に負担させるべきであって，これを貸倒準備金として負債の部に計上することは適切でない。わが国のように引当金をむやみにつくることが行なわれている国は少ない。内部留保を引当金の形で行なうのは適切でない°」(以上要旨。庭山慶一郎，負債と資本と利益，企業会計，1958年10月，63-4頁)

なお，収益にたいする発生主義適用の欠陥について，山下博士はつぎのように主張される。「特定期間の利益計上，収益についても発生原則の立場を採択することが，収益の期間帰属を適正にする道であるという理論の立場も，これを認める以外にないであろう。しかし，そうした立場にたってそれぞれの期間利益計算が行なわれる場合には，現実には少なくとも次のような致命的な欠陥が招来するということは注意を要する。1つは，未販売の棚卸品について，その時の評価価額を当期売上収益に加算しその利益にもとづいて利益の配当処分が行なわれる場合，次期に販売市価が下落すれば，それだけ次期の利益は減少する。それは前期の株主の不当利得によって次期以降の株主の犠牲を伴なうものである。このことは，収益について発生主義を適用して期間的利益の限定を適正におこなうという基本的考え方に，現実的矛盾を招来することをいみする。2つは，期間利益計算の確実性が著しく阻害され，また，算出された利益が配当金等の形で現実に処分され，それにみあう資金が現実に社外流出の形をとるので，現実に処分される利益の大いさは企業の運命にも至大の関係をもつということである。期間利益限定計算を内容とする近代会計のうちには，発生原則の援用を通じて現在株主，将来株主にたいする収益の期間帰属関係を明確にし，その両者間の利害の調整に役立つという機能がみられるのである。」(以上要旨，山下勝治，近代会計制度の成立，企業会計，1960年4月，7-8頁)

5) 阪本安一： 前掲書，263頁。

6) 同　　上： 117頁。

7) 同　　上： 116頁。

阪本教授は他の個所で「費用をもって収益をあげるために要した価値の費消分を意味するものとする場合には，一般の費用概念を限定して狭義に用いる場合である。費用収益対応の原則 (Principle of matching costs with revenue) にいう費用の概念がこれである。」(傍点菅原。阪本安一，前掲書，51-2頁) ともいわれる。

8) 「注低価主義においては予想せられる価格下落による評価損をあらかじめ考慮し，この予想損失を当該売上原価に計上して，当期売上収益のうちにこれを回収しようとするものである。そのことによって，次期に繰り越すべき棚卸原価をその回収可能な限度におこうとするところに，期間損益計算方法としての意味がある。」(傍点菅原。山下勝治，会計学一般理論，1962年，130頁)

「原価価格の著しい変動が，騰落いずれにせよ――棚卸資産額を通じて――企業の運転資本の状況に影響を与えることは否定出来ない。それにも拘らず，費用収益対応の過程で実際に発生した原価に代えて全面的に棚卸資産の推定取替原価を用いるのは全く同意出来ない。必要な推定を行なうことの困難さ(中略)に加えて，売上原価の計算に帳簿記入原価をやめて仮構的な原価を用いることは，その売上原価及び営業純益の歪曲を招く。もしこの代替が「低価主義」の適用による評価切下げという形をとれば，「売上原価」(cost of goods sold) として収益に賦課される額は未販売製品に関

する価格下落推定額の分だけ確定的にふくれ上っている。その結果は，収益は販売によって測定され，収益にはそれに照応する原料及び用役の費用を賦課することを要するという会計基準の明白な侵犯である。(傍点菅原。 W. A. Paton, A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940. 中島省吾訳，会社会計基準序説，1956年，139-40頁)

3. 動態的思考と恣意性

こんにちの動態的損益計算は原価主義と費用・収益対応の２本の柱によって支えられた計算本系であるということができる。つまり，会計計算から主観や恣意の介入しやすい財産評価を排除して，会計計算を客観的な損益計算たらしめるために，客観的な，証明可能な取引価格（取引当事者間に成立する）にもとづき，その取引価格，すなわち取得原価を各会計年度に配分し，もつて当該会計年度に実現した収益と，その収益のかくとくに貢献した費用とを対応させることによって，当該会計年度の営業成績をあきらかにしようとするものである。したがって，原価主義会計は原価の認識，測定→原価配分→費用・収益対応のプロセスであるけれども，そして財産評価にかわって原価配分のプロセスであるといわれるけれども，このことから直ちに，損益計算の客観性を主張するわけにはいかない。何となれば，かりに原価の認識，測定が客観的なものであるとしても，原価配分→費用・収益対応のプロセスにおいて主観ないし恣意の介入する余地は依然として残されており，しかもその余地は決して小さくないからである。会計計算の客観化と正確化を企図するといわれる動態的，原価主義的損益計算は財産評価の恣意性にかわって原価配分および費用・収益対応の恣意性介入の余地を内包するものであるということができるゆえんであって，財産評価の恣意性の排除がただちに期間損益計算における恣意性介入の余地を全面的に消滅させたことをいみするものと考えてはならない。たとえば，低価主義の近代的解釈，つまり棚卸資産の残存有効原価の概念の上に築かれた新低価主義が，原価配分および費用・収益対応のプロセスにおける恣意性介入の余地をいかに大きく内包するもの

であるかは，それを仔細に検討すれば容易に理解されるであろうが，ひとり棚卸資産についてばかりでなく，固定資産の原価配分(減価償却計算)においても恣意性介入の余地は大きく残されており，さらにまた損失および利益の処分項目を費用・収益対応のプロセスに混入する恣意性もまた大きく残されているということができるのである。

そもそも，動態的損益計算は発生主義をたてまえとするといわれながらそれが全面的に採用されているわけではない。前節で考察したように費用については発生主義を適用するのにたいして，収益については発生主義より枠のせまい実現主義(発生主義を制約する)が適用される。収益については，収益測定の基準が確実に与えられる場合でも，それが未実現の場合にはその収益の予想実現額から，その実現にいたるまでに要する予想費用額を控除することによって，現在時点の収益発生額を決定することができる。しかしこのような予想には時として不確実な予想が混入しやすいので[1]，計算の確実性を尊重する立場から，収益については原則的に実現主義を適用する方が，一般的にみて妥当であるという主張がなりたちうるとされる[2]。このように収益についてはその正確性を犠牲にしても確実性を尊重すべきであるという上のような立場が，費用についても一貫していないところに，前記の主張には大きな矛盾がみられるといわなければならないであろう。収益を実現主義によって計上するのであれば，費用もまた同じ実現主義によってこれを計上するのでなければ，正確な損益計算ということができないことは，多言を要しないからである。さらにまた将来年度において，はたして発生するか否かも不確定な損失を当期損益計算に算入することは，計算の確実性の観点からも許容しうることにはならないであろう。企業会計が確実性を最優先的に考慮すべきものであるというのであれば，その態度は収益についても費用についても同様に堅持されなければならないはずであり，また確実性と正確性との二者択一において，後者が優先すべきものであるならば，その態度はやはり終始一貫するものでなければならない。そして文字どおり正確性を期するためには，収益・費用は経営活動によってそれが発生するままに把握，計上す

ることが必要であり，ここに現金主義にかわって生成した発生主義を客観的に利用する道がひらけている。しかるに，発生主義をたてまえとするといわれるこんにちの動態的損益計算は，すでに考察したところからもあきらかなように，損益計算の正確性も，確実性をも企図するものではないといっても決して過言ではないのである。収益の制限的計上と費用の拡大計上とは，正確性と確実性をふたつながら犠牲にするところの損益計算の歪曲(操作)をいみするものであり，その企図するところが独占利潤のいんぺい=資本蓄積の強行にあると主張するゆえんのものは，実にここにあるのである。引当金制度の濫用はまさにその具体的な現象であって，引当金制度の濫用と費用概念の不当な拡大とはまさに盾の両面をなすものであり，とくにこの費用概念の拡大が費用・収益の対応を，「対応ならざる対応」にかえてしまっているのである。

要するに動態的損益計算もまた，原価配分→費用・収益対応のプロセスにおける恣意性の介入を排除するものではなく，原価配分の歪曲→費用・収益対応の歪曲→期間損益の粉飾(操作)という，一連の会計操作介入の余地を多分にもっているものであるといわなければならない。このようなわけで，静態的財産計算にみられる財産評価のプロセスにおける恣意性介入の余地にもまして大きな恣意性介入の可能性が，動態的損益計算に伏在するということができるのである。何故ならば，財産評価においては，恣意性の介入は財産の物価変動，すなわち時価に制約されているけれども，動態的期間損益計算においては，引当金制度の利用ないし濫用によって，恣意性の介入は財産評価においてみられるような制約から解放されることになるからである。しかも，このような恣意性の介入がそのありのままの姿においてとらえられることなく，制度的に公然化しているところに，その近代的合理性が主張されるのである。すなわち，そこでは内容空疎な形式(形骸)だけがクローズ・アップされて，そこにもられるべき内容はその形式の誇張のゆえに問題意識の埒外におかれ，問題点が見失われるか，あるいは抹殺されることになってしまっているのである。

かくて極言すれば，動態的損益計算は「近代的合理性」の仮装のもとに従来にもまして大きな会計操作の可能性を内包するものであればこそ，独占資本主義段階にふさわしい会計計算であるということができるであろう。この場合，とくに「近代的合理性の仮装」と称するゆえんは，そのもとにおこなわれる損益計算が決して保守主義と無縁でないばかりか，むしろ内容的には保守主義にしかその根拠をもとめることができないものであること，しかして，保守主義は言葉の本来のいみにおける近代性，合理性とはまったく無縁のものであるからである。保守主義は非論理的，非合理的な会計思考であるにもかかわらず，それが最も基本的な会計思考として企業会計の全体系，全構造を根本的に規定しているところに，資本主義企業会計，独占企業会計の最大の特徴をみとめることができるのであり，棚卸評価における低価主義は引当金制度の濫用とともに，まさにその典型的なものであるということができる。それにもかかわらず，独占資本主義以前の企業会計が保守主義的企業会計であることがいっぱんに認められているのにたいして，独占段階の企業会計は保守主義的思考を払拭したところの，それゆえにまた近代的，合理的企業会計であると，いっぱんに主張されているのであって，それがまた静態的財産計算から動態的損益計算への変遷として特徴ずけられているところのものでもあるのである[3]。

1) 収益の予想実現額から，その実現にいたるまでに要する予想費用額を差引くことによって，現在の収益発生額を決定することには「不確実な予想」が混入しやすいというこの主張は，たとえば新低価主義の擁護論とどのように結びつくものであろうか。

2) 阪本安一： 新稿財務諸表詳説，1958年，114-5頁。

3) 「費用は，資産原価あるいはその一部分で，利益の測定に当って，収益から控除されるべき額である。これらの控除分はその期間に於ける現金の支出，資産原価の全額またはその一部の消滅，あるいは負債の発生を通じて生ずる。費用は，営業上の原価――収益を生み出す活動との関連を跡づけ得る差引分――と，損失――このような関連を有しない差引分――とから構成される。」(A.A.A., Accounting Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements (1948 Revision). 中島省吾訳，A.A.A 会計原則，1956年，61頁)