

## ペーソンの損益計算論 (二)

鎌田恭一郎

(本稿はペーソン著『會計學』第二十五章より第二十七章までの大意を、幾分收約して譯述したものである)

## 六 事業費用と經濟的に觀たる原價

價格に影響する有らゆる原價の要素は、これを費用に含ませて表示すべし、といふ説がある。もしこの説が正しいならば、見積に基き或る種の控除をなすのが當然となる。一般に認められてゐるが如く、事業主「資本所有主」の提供する諸條件は、事實、經濟的の意義を有する。従つて生産品の價値に關する限り、他の原價の要素と同様な勢力をもつ。事業主資本の利子、經營者の給料、その他事業利得の本質的なる諸要素は、價格決定の立場から見れば、すべて實際の生産原價である。だから費用勘定の職分が、あらゆる經濟的原價の要素を示すにありとするならば、右の如き要素の金額は、これを費用として計上すべきことになる。

けれども、事業の費用と、經濟的に觀た生産原價とは、決して同一事項ではない。私的企業での大切な見方は、事業主「資本所有主」投資者の見方であり、これこそ會計者にとり第一義的意義のある見方である。經濟學では、殊に市場價格の法則の研究に際しては、注意は市場全體の状態に集中される。特定の事業の活動や、個々の「資本

所有主、一群の投資者の利益は問題にされない。自然、會計者の記録し報告すべき販賣費用即ち販賣原價は、經濟學的に觀たる生産原價と一致しないことになるのである。確かに事業主「資本所有主」とつては、買入れたる用役・物品等の消失價値と、自ら提供したる諸條件の見積價値との間に、はつきりした重要な區別が存在する。費用は「資本所有主」とつての原價であつて、消費者にとつての原價ではない。だから「資本所有主」に歸する報酬は、その如何なる部分たりともこれを費用に含ませてはならない。

如何なる方法で利益を計算するにせよ、利益は餘剩であり、殘高であり、收益と費用との差額であるとなすが、根本的に必要である。この餘剩は、事業に投下した資金で獲得した有價物の消失高を、收益額が超過する、その超過額を表はす。換言すれば、特定の事業において舉げた純益は、事物の性質上、殘餘價値であり殘高であると論ずるのが正しい。もし企業を支配し、資金を投下する者の供せる經濟的要素に對して費用を計上し、これを控除するなら、右の如き殘高を算出する唯一の確實なる基準は無くなるのである。

實際、市場價格の決定に關する限り、經濟上の利潤、即ち負擔せる危険及び引受けたる責任に對する報償は、それ自體が原價の一要素である。價格を構成する諸勢力の集中する焦點においては、正常の利子の外に、或る餘剩額たる利潤が、生産者の供給價格の一部として加はつてゐる。故に價格を左右すべき原價の要素を悉く費用に含ましめるときは、純益額なるものは、普通の利潤に超過せる部分に限定される。さうすると、普通の利潤しか舉げ得ない事業では、利益は少しも生じないことになる。會計が斯くの如き利益を算定するものであるとせば、

それは明かに途方もないものでないか。

こゝで注意すべきは、特定の企業の費用勘定と、賣價決定の方針との関係である。經營が眞に成功したと稱し得るためには、賣價が費用の全部をつぐなふのみならず、「資本所有主」に對する公正なる報酬をも含むものたるべきは言ふまでもない。正常なる供給價格の決定には、經營の費用のみならず、利子・利潤・及び事業主勞務に對する報酬もまた、考慮されねばならぬ。しかしこれは、供給價格が原價諸勘定に示された金額に符號すべしとの意味では決してない。會計上、原價は、實際賣價又は見積賣價と同一である必要はなく、また必要あるべきでない。利子や普通の利潤等は、生産が繼續される限りいつかは償はるべき經濟上の原價であるとしても、またこれら要素を賣價決定に際し考慮すべきものであるとしても、この考へ方を費用勘定にまで及ぼすのはよくない。費用勘定には實際費用のみを記入すべきである。さうすればこの勘定の計數は、賣價との比較により利益を示す所の、よき基準となる。かくてこそ、費用勘定は最も有効に用ひられたと稱しうるのである。

なほ、原價計算と價格決定との關係を正しく理解してゐない者がまだあるから、注意を加へておく。一般に、賣價は單に原價計算の結果によりてのみ決定されるものでない。價格は廣大なる市場範圍内に存する諸勢力の綜合によつて決定される。これは競争的なる條件の下に生産される標準生産品の場合に特にさうである。それで特個の事業の實際原價は、賣價決定の参考とはなるが、時には之を無視せねばならぬこともあるのである。實際、ある場合には相當期間事實上損をしても販賣せねばならぬこともある。しかし、それ故に販賣方針の決定にあたり

原價のことは知らなくてもよい、といふのではない。事實そのものを表示する費用勘定の計數は、特個の期間中に生じた實際利益、又は實際損失の額を確定するの基礎たるのみならず、經營上種々の判斷をなすの基準として、測り知るべからざる價値を有するのである。

## 七 契約資本に對する利子

借入資本に對して支拂ひたる・及び累加したる利子は、個人事業主又は組合員の觀點より見れば、純益決定前に控除さるべきものである。これは實質上、勞力費・原料費その他と同様、費用即ち收益賦課である。會社においても、殘餘價値に對してのみ權利を有する普通株主は、社債その他の借入金・優先株による契約資本にたいして支拂ふところの利子や配當金を、收益賦課とみる傾がある。(實際さらに所得税をも同視せんとする。)故に事業主即ち殘餘價値「請求權」者の觀點のみより純益の意味を定めるなら、利子は總收益より差引くべきものとなるのである。

しかし既述の如く今一つの觀點がある。即ち經營者の觀點であつて、これに依れば、事業利益とはすべて事業に資本を提供せる者への報酬・その者が事業において有する財産の増加である。しかもこの考へ方は、會計者にとつても重要な意義を有する。

かく二つの立場の存するのを認め、さて實際問題として、契約資本にたいする既拂及び累加未拂の利子をいかに

取扱つたらよいか。もとより確定的な答は與へられぬ。が、かういつてよからう。何れの視點も實際上重要である限り、會計者としては二種の利益を二つとも表示するがよい。即ち、先づ、資本投下者に對する報酬としての利益額を掲げ、續いて、これより契約資本利子を差引きたる殘高としての事業主利益を記すればよいのである。この方法は、永久的資本のかなりの部分が契約資本たること多き會社の場合、殊に有効である。

換言すれば、實際問題としては、利子額があまり重要でない程度の額ならば、殊に製造や賣買に關する短期資金の利子は、これを總收益から費用として控除しても大した不都合ではない。こゝでは事業主の見方が主であるから。これに反し長期資金の利子が重要な額に上る場合には、販賣原價たる費用と投下資本の報酬とを注意して區別し、營業純益を決定せねばならぬ。こゝでは利益に與かる凡ての投資者の見方、經營者の見方が第一義的なるが故に。

營業純益の完全なる表示が、經營者にとり肝要なる所以をさらに述べたい。經營者は經營者として財務方針に對し統制力を有しないのである。よつて例へば社債の利子を費用となすのは、經營者をして、その管轄外の、即ち營業上の諸事情が變らなくてもなほ他の原因により増減し得べき、費用に對して責任を負はせることになる。

例を以て説明せば明かにならう。某會社が一九二三年一月一日、六分利附社債百萬弗を發行し、翌年一月一日、同額の株券に引換へ得る條件を附したとする。そして社債權者全部がその引換權を行使したとすると、一九二三年には利子六萬弗の費用を要したのに、一九二四年にはこれが費用でなくなり、それだけ利益が多く計上されるこ

となる。しかもかゝる財政上の事柄は營業狀態に變動を及ぼすものではない。故にこれが營業純益に影響するとなすが如きは全く不合理である。右の例でいへば、一九二三年においても、利子は營業費ではないのである。資本の一部が借入資本より成る事業の原價は、利拂を必要とせぬ事業の原價より高くなる、と主張されることがある。けれどもその誤れる見解たるは明かである。利子を會計上の費用であるとしても、經濟上の生産原價であるとしても、何れにもせよ資本獲得の方法如何は一般に原價には關係がない。何れの方面より調達したものであらうと、すべて一つにして運用されるのであり、その資金で購入された設備・物品用役の價値の消失が、眞の費用従つて眞の原價となるのである。このことは決して、投下資本の一部が契約による一定利率の報酬を受け、一部が不定の報酬を受ける、といふ事實に少しも影響されるものではない。それ故に利拂を要しないからとて、利拂を要するものより安値で販賣しうる能力が、特にあるわけではない。反つて、長い眼でみるならば、低利の契約資本の供給が多くなるほど、産業界全體としては恐らく、資本に對する原價が低減されるであらう。

重ねていふが、社債・手形その他による契約資本に對する利子は、會計上純利得の分配額として取扱ふべく、總収益にたいする賦課・即ち費用として處理してはならない。利子は、實に、配當と同一性質のものなのである。たとひ會社の場合でなくても、借入資本が重要な地位を占めてゐるときは、利子に對し同様な取扱を必要とすることは勿論である。

以上述べてきた利子は、言ふまでもなく、契約資本に對し實際支拂れた。或は實際累加した利子である。賣價の

決定・生産過程の比較研究・其他の必要から、投下資本に對する公正な報酬を推算したものを包含してゐない。假定の費用を固有の勘定より除外すべきは、再言を要せぬであらう。

## 八 利益と資産との關係

次に考察すべき問題は、純益と資産との關係である。純益は「請求權」の一部であつて、會計上、貸方残高により表示される。それは資本の新たなる投下または引上げを計算にいれないで算出したる、一期間における「請求權」の増加額である。故にこの利益と資産との關係は、「請求權」一般と資産一般との關係に同じである。

しかし、利益をもつて或種の資産、特に現金と同一物だとまでは考へなくても、少くも、現金により代表されてゐると考へるものが甚だ多い。非専門家は屢々、或る期の純益とは、その時その場合に分配し得る流動資金の額だと想像し、また利益と現金とは、たとひ同一物ではないにしても、元來同額のものだと考へる傾きがある。けれどもこれは全く誤つてゐる。利益を代表するのは現金ではない。その他いづれの特定資産でもない。利益は「請求權」で貸方残高であり、現金は資産で借方残高である。こゝに根本的區別が存する。たとひ兩者の額が偶然同一であるやうな特殊の場合でも、兩者は本質的に特定の相互關係を有しない。何れも獨立せる要素たるのである。

利益と現金との區別は、純益の背後に存する取引・手續と、現金残高の變動を惹起す取引とを比べて見ればよく判る。利益認識の第一歩は収益の記入である。例へば商品を販賣したるとき、得意先勘定・現金勘定・等への借

記にたいし、總収益勘定たる賣上勘定に行ふ貸記これである。第二步は費用の記入であつて、商品仕入原價その他の費用について、資産その他の勘定に貸記し費用勘定に借記することである。そして最後に、右の収益勘定と費用勘定とが總括され、こゝに利益が現はされる。

これらの手續は、明かに、商品の現金賣および費用の現金拂のときのほか、現金の増減には何等直接の關係がない。もちろん賣掛金は結局回收されるが、かくして獲得される現金は、買掛金の支拂、借入金金の返済、現金仕入の代金の支拂、その他の目的に使用されるのである。されば或る期の終りには、利益が多くても現金残高の少いこともあらうし、利益が少く或は皆無であつても、手許に現金が豊富なこともあるであらう。

右のほか、利益の増減に關係なく、しかも現金の増減を來たす取引は幾らでもある。資金の借入・事業主の追加元入・有價證券の賣却、等により現金は手に入る。そして新規資産の購入、負債の償還、事業主の引出、其の他利益に直接關係なき目的のために現金は出て行く。

然らば純益額を代表する資産は何ぞや、との間に對しては、それ故に、利益は凡て他の「請求權」項目と同様、特定の資産には關係せず、資産の全體に關係してゐると答へねばならぬ。「資本所有關係」の立場からいふと、純益は(事業主資本及び借入資本の増減、利子及び配當の支拂を別とし)、營業成功の結果生ずる資産總額の増加額を示す。これは實際、さしあたつては大部分、現金・賣掛金・商品などの流動資産の形をとつてゐるであらう。しかもまた、利益のうち或る部分が「資本所有主」に分配されず、直ちに設備その他の固定資産に投下されることもあ



るのである。或る場合には、損益表に多額の利益が現はれてゐるにも拘らず、対照表では資産総額が反つて減少してゐることもあらう。これは流動資金をもつて負債を償還した結果である。即ち利益が債務の肩代りをしたためである。

### 九 利益の分配に際し考慮すべき事項

利益は通常現金の形で分配される。その他の資産を按分するのは、授受者いづれにとつても不便であり面白くないからである。ところで現金の手許有高と利益額との關係が前述の通りであるから、利益は生じたがこれを分配する現金が足りない、といふ場合の起つてくるのは明かである。例へば次の對照表で示す場合の如し。

資 産		「請 求 權」	
現 金	一、〇〇〇	累加未拂負債	一、五〇〇
各種流動資産	一、〇〇〇	支拂勘定	二二、〇〇〇
受 取 勘 定	一五、〇〇〇	支 拂 手 形	一〇、〇〇〇
商 品	三〇、〇〇〇	甲 資 本 金	二二、〇〇〇
設 備	五、〇〇〇	乙 資 本 金	二二、〇〇〇
建 物	二〇、〇〇〇	純 益	八、五〇〇
土 地	一五、〇〇〇		
計	八七、〇〇〇	計	八七、〇〇〇

ペーソンの損益計算論

これでは利益を現金で引出すことができない。利益は大部分、現金以外の資産に固定されてゐる。もちろん分配用として資金を借入れて支拂を済ますこともできるが、これは策を得たものでない。殊に會社に非ざる場合さうである。たゞ利益額を組合員の勘定に割當て振替へおくの外はないのである。

序でながら、右のやうな状態の起るべき場合を述べよう。新しく設立され發展しつゝある企業では、擴張資金として現金の必要が緊急であり、ために利益の分配に充當し得ない場合が少くない。好景氣時代、殊に勞力費原料費・設備費などが賣價よりも急速に騰貴しつゝある場合などでは、利益が少くないにも拘はらず現金の逼迫甚しい場合が屢々ある。また特殊の場合としては、債權の回收が緩慢であつたとか、債務の取立を厳しく受けたとかの場合もあらう。

それで一般的にいへば、利益を現金で分配するにあたり顧慮すべき要件が三つあるのである。第一、當期利益若くは前期繰越利益、又は自由に處分し得べき積立金の存在すること、即ち、損益表に利益が現はれるか、對照表に積立金もしくは前期繰越利益の示されをること。第二、利益の支拂に足るだけの現金が手許にあること。さらに第三、一方現金の現在高及びやがて受取るべき高を計へ、他方、債務の辨濟や新規資産の購入のため近々必要となる支拂額を調べ、利益分配のため現金を今ま支出しても先で困らぬ見極めのつくこと。

かゝる條件は會社の場合特に考慮する必要がある。とかく株主は、損益表の利益額ばかりみて配當を迫るものであり、配當のないやうな場合、重役の保守的方針がなか／＼のみこめないものである。實際多額の利益があつ

ても、期限の來た債務を支拂ふとか、擴張工事をやるとかのため、多額の配當ができない場合もあるのである。なほそのほかに、配當額を毎期平均せしめんがため、保守的方針をとることもあるのを一言しておく。

## 一〇 損失と費用

資産價值の消失は、嚴密にいへば、その悉くが費用即ち収益賦課となるのではない。収益をあげるのに何等貢獻するところなき價值滅失、なんらの報酬を伴はざる價值消失は、収益の原價ではなくして、單なる損失である。以下種々の場合につき個別的説明を試みたい。

まづ創業損失である。企業の設立・諸設備の建設の時期においては、例へば預金利子の如き輕微なものとは別として、纏りたる収益は生じない。故に創業期に生じた資産價值の減少はこれを収益に課し得ない。従つてこれを他の資産價值の増加とするか、損失となすの外はないのであるが、損失とせばそれは投下資本の減少である。實際問題としては、かゝる價值消失は普通無視されるか、或は別項目で資産として計上されてゐる。會計者も事業家も、創業の際に損失を計上するのを嫌ふけれども、かくの如き損失は發生し得るものであり、また事實發生するのである。しからば、これを如實に損失として示すのが當然ではないか。半ば工事の完成せる建物が旋風に破壊され、それが保険に附してなかつたとすると、こゝに損失は確かに發生したのである。もちろん、資産の増加と損失の發生とを正しく區別するのは容易なわざではない。殊に企業の設立、開業の時期において然りとする。し

かし、その故をもつて損失の發生を認めぬといふ理由はあり得ない。能率の不良・判断の錯誤・突發事件等々の如きは、營業が實際開始されぬ以前においても、確かに損失を惹き起すのである。かくて損失の發生せる以上は、當然これを損失として計上せねばならない。

次に、營業開始後に發生する損失は如何に處理すべきか。例へば保險に附してない商品が燒失したらどうするか。これに答へて、一般に積立金勘定又は資本金勘定に直ちに借記すべし、といへよう。とにかく普通の營業費に含めてはならぬのである。純益を算出したのち、純益から控除するのさへいけない。といつても、この原則を所得税の計算方法にまで適用せよといふのではない。税務に關する論議は、全く別個の問題である。

實際の損失が時には『繰延費用』として對照表に載せられる。これはあとで漸次鎮却されるのであるが、これまた、いけない方法である。實際の損失を資産として取扱ひ、その銷却費を次期以後の収益に負擔させるのは、第一に資産の過大評價であり、第二に次期以後の費用の過大表示である。これは最初に誤りを犯し、さらに續いて誤を重ねるものである。ゆゑに損失を處理する合理的な方法としては、損失の發生した期、又はこれを發見した期に、損失を損失として認むべきである。起つた事柄をありのままに示し、事業の眞の歴史を記述するのが、勘定の役目なのだから、眞實を不明ならしめるやうな手續は決して承認すべきでない。

營業開始後に發生する損失もまた、創業損失におけると同じく、これが認識は必して容易でない。資産増加と損失發生との區別、費用發生と損失發生との區別が明かでない場合が少くない。營業はいつも觀念的に展開する

ものではないから、実際には種々な状態を露呈する。能率の上らぬ労働者が雇はれる。その貸銀中に損失が含まれてゐないか。荷造が不完全で品傷みを生じ得意先から戻される。その損傷は損失であるか費用であるか。未熟な職工が機械を運轉するので維持費が高む。その超過部分は損失であるか。これらに對し明快に答ふることは少からざる困難を伴ふが、實際問題としては次のやうな標準を定めるのが合理的であらう。全く正常なる状態において、日常發生する價値の消失は、すべて収益をあげるための原價である。しかし財産に尋常ならざる損傷が加へられたとき、信任されてゐた高級社員が意外にも多額のつかひ込みをやつたとき、巨額の賣掛金のあつた得意先が不意に破産したとき、等の場合には、かゝる價値の喪失は決して収益に貢献するものではない。故にこれを費用とするのは不合理である。よろしく積立金または資本金の負擔とし、その勘定に借記すべきである。

いま一つ顧慮すべき條件がある。そも／＼生産は技術的過程たるともに經濟的過程である。それ故に、ある意味で損失であつても、なほかつ價値に影響する生産原價たるものがある。特個の企業において發生する『損失』が、多かれ少かれ代表的なもの・即ち同種産業に従事する何れの企業にも生ずる所のものであるなら、それは結局通常の場合、供給價格の中に含まれてしまふ。だからこんなものは、眞の原價として収益に課し、費用としてよいのである。技術的には何ら生産に貢献しなくても、生産品の價格に關する限り、収益發生には貢献してゐると考へられるのである。多から少かれ規則的・回歸的に發生し、豫知しうる典型的な『損失』は、實際上眞の収益賦課であるとなすのに、道理があると思ふ。

終りに假想損失につき一言したい。會計上の損失は、會計的見地から事實確かに資産として認められたもの、價値の消失であらねばならぬ。即ち、記録の對象として取扱ひうる状態で、既に獲得され所有されてゐる流動もしくは固定資産の、價値の喪失たるべきである。損失は、一般にはもつと廣く解釋され、時には希望利益の喪失さへも實際損失とされる。これがため會計處理をも誤ることがあるから注意を要する。例へば農作物が雹害を被つたとき、會計上眞に損失と認むべきものは、種子・肥料・勞力・等に要せし實際の原價である。これに事業主の勞務價値を加へたるものでもなく、沉んや豫想收穫高を豫想市場價格により評價した額では決してない。

## 一 資産増加と費用發生

資産の増加と費用の發生との區別は、理論上明瞭ではあるが、實際上なかくさうはゆかない。資産勘定に借記され、結局は對照表に現はれ來るべきものか、または費用勘定に借記され、損益表で總收益の控除額として示さるべきものか、この見分けは屢々困難である。

その第一の例は廣告費である。原則として廣告をした期の費用とするが、その効果が次期以後に及ぶ場合には、相等な額を繰延費用とし、將來にも分擔させてよい、と一般に認められてゐる。大規模の廣告をしたとき、正常の廣告費に超過する部分を特殊の資産勘定に掲げるのは、決して不合理でない。第二の例は實驗費である。研究所などを設け、かなりの經費をもつて研究をやらせる。そこから値打のある發明・發見が産み出される。ところ

でその費用はどう処理するか。保守的な方法としては、殊に研究部を設置した目的が、同業者に後れざらんがため不斷に研究をさせるといふのであり、その費用も経常的なものであるなら、これをすべて作業間接費として処理するがよい。しかし特殊な場合には、その一部を資産として取扱ふのが、反つて合理的となる。

なほ併せて、開發擴張費(Developmental costs)について述べたい。企業を設立し諸設備を建設する時期も過ぎ、作業が開始されたのちでも、多かれ少かれ開發擴張の時代を経過するものである。その期間には、或る種の原價はこれを費用とせず、資産として取扱ふのが一層適切なことがある。例へば販賣代理店開設費・支店設置費・宣傳廣告費・職制制定改善費・能率増進費・會計組織擴張改善費等の如きすべて資産として取扱つてよい。ある場合には、開發擴張費は企業の存続期間を通じて起る。例へば鑛山業では、試掘その他の調査が、正規の作業に隨伴するものとして年々行はれる。かゝる場合には、殊に費用の發生と資産の増加とをよく區別せねばならない。

實際問題としては、一般的にいつて、資産價額の過小表示・收益賦課額の過大表示は、資産價額の過大表示・費用の過小表示よりも、誤りとしては重大でない。故に、ある價値の費消が資産價値の増加を來したか否かにつき大なる疑問のあるとき、或は、資産の増加となすにも費用の發生となすにも、何れにも同じ程度の根據のあるときなどには、保守的態度をとつてこれを費用とするのが、會計者としてはよき方法である。これに反し、支出がその期の作業原價でなく、將來の生産に貢献すること明白なるとき、例へば鑛山業において鑛層上の土層を取除けたる場合の如き、これをその期の収益にのみ負擔せしめるのは、全く不當である。

損失發生と費用發生との區別、費用發生と資産増加との區別が問題になるやうに、資産増加と損失發生との區別についても議論はあるのであるが、これは、既に説述したやうに含まれてゐるから、改めて説明するにも及ぶ。  
#5。

## 二 評價と利益

前節にも暗示したやうに、利益決定の問題は、多くの點において評價の問題と結びついてゐる。實際、評價の完全は純益算定の根本要件である。これは収益決定にも固より關聯するが、特に費用の計算と關係が深い。或る期の費用とは、その期の収益獲得のために、諸設備、物品用役が費消された額である。しかして營業に要する資産のうちには、その期に全部費消されないものが多い。従つてこの種資産の當期費消高を決定するために、期末の再評價が必要となるのである。

例へば、或る期の販賣により消失せる商品の〔仕入〕原價、即ち販賣商品の原價を定めるには棚卸が必要となる。すなはち期末に手持品を調査し評價し、かくて得たる金額を、期始棚卸高と仕入高との合計額より控除し、はじめて販賣商品の〔仕入〕原價がわかるのである。だから明かに、商品の數量調査及び評價は、賣買業者の利益計算における決定的手續である。棚卸高を一弗高く評價すれば純益が一弗だけ過大となり、一弗低くすれば利益も一弗過小となる、といつた具合である。換言すれば、純益額の眞實さは、數量測定の正確さと評價方法の合理さと



に依存するのである。これを心に留めて考察すれば、備ひの經營者がなぜ手持品を高く見積り利益を多くみせようとするか、なぜ事業主が所得税を少くしようとして低く見積らうとするか、の理由もすぐわかるであらう。

他の流動資産の評価についても同様である。その評価は、眞の資産費消高を明かにし、費用額を正當ならしめるものでなければならぬ。

固定資産であつて價値の減少を來たすものは、每期これを再評價して價値の消失高を見積り、その額を作業費として計上すべきであるが、このことは實際界にも近來かなり一般に認められてきた。純益決定にあたり諸設備の減價・天然物の減耗・暖簾の如き無形資産の銷却を計算に入れねばならぬことが、判つて來たのである。尤も、減價計算がどれほど重要な役割をつとめるかは、その企業の固定資産額の多少・その資産價値減少の程度によりて異り、従つてもちろん個々の企業により著しき差異を生ずる。

以上の説明により、評價が單に對照表の計數に關はるものでないことが判つたであらう。實に評價が損益表に及ぼす影響は、對照表に及ぼすのよりも大であるとはいへぬにしても、之と同等であるといはねばならぬ。故に評價主義を立てるにあつても、評價方法を選択改善するにあつても、利益計算に對しては十分の注意を拂はねばならぬ。

なほこゝで、每期純益が非常に暫定的・見積的なものであることを注意しておく。利益は幾つもの評價に依存するのであるが、これらの評價それ自體が、また大部分種々の點で、判斷・見積に立脚してゐるのである。故に

純益は、最良なる條件の下に算出されたとしても、嚴密にいへば、絶對的眞實さを有しない。利益額の決定は、いはゞ會計者の判斷であり一つの推算である。それがどれほどの意義を有するか、どれほどの合理性を保つてゐるかは、會計方法の當不當や、處理事項の解決の難易に依存する。

### 一三 利益實現の基準

これまで述べ來つたことは、主として總收益よりの控除的要素についてであり、總收益そのものにはあまり言及しなかつた。しかしこの收益に關しても、十分なる吟味を要する問題があるのである。利益は實際いつ收得されるのか。利益實現の基準として何が最も合理的であるか。いかなる場合いかなる状態のときに、收益勘定に貸記してよいのであるか。

かつて述べたやうに、最も一般に認められてゐる標準は販賣である。生産品が實際販賣されたとき收益は實現する。代金が現金拂されたかどうかは問はぬ。これ普通に意見の一致する所である。もつと特定のいへば、有形物ならば所有權が買手に移轉する時をもつて、利益實現の時とするのである。但し會計者は、便宜上發送の時を以て所有權移轉の時とみなし、これに基いて記帳するのを原則としてゐる。

しかし尙この外に基準となるものがある。理論上あまり有意義でないとしても、實際的に價值のある事柄だから、簡単に述べてみよう。特殊の場合には作業の完了が補足的基準として適切である。例へば賣價も契約により

確定され、引渡も確實に行はれ得る貨物が、既に出来上り、積出の準備も整うてゐるときは、賣價より引渡費用の見積額を差引いたものを評價額としてよい。勿論これは實際の販賣に先だつて利益を認めることとなる。同様の例は農業の場合にもある。「米國の」所得税法では、賣價より販賣費用を減じたる額をもつて、農産物手持高の評價額となすのを許容してゐる。これは、收穫の年度と販賣の年度とが異るとき、利益を收穫の年度に計上してよいといふ意味である。そのほか原始産業の場合、同様の方法が一般に認容されてゐる。

作業進行度も時には標準として採用される。それは一個の製作作業が二期以上に亘るを常例とする産業においてあるが、造船業はその適例である。造船業者が販賣、作業完了、引渡を條件としてのみ利益を計算するならば、各年度に對する利益の分配は非常に不公平となる。故に正當な方法としては、見積原價の總額に對する。その期の實際原價の割合を算出し、契約總價額中の、これと同じ割合の額を求め、この額をその期の總収益に繰入れるべきである。即ち、作業進行度を原價で測定し、之に應じて、一作業に基く利益總額を、一部分づゝ毎期の利益と爲すのがよいのである。

月賦販賣においては、第一回の代金受入高は少額であり、その後の月賦金取立費用は多額を要するのであるから、利益實現の標準としては、販賣よりもつと保守的な基準が必要である、との主張を聞く。即ち、月賦金取立の時を待つて利益を認めよといふのである。この方法を採用する場合には、月賦金受入が利益實現の基準となるのである。

有價證券・土地・商品その他の資産にありては増價が起り得る。かゝる價値の増加を利益計算上いかに取扱ふかにつき、多くの議論の存することは周知の事實である。しかし大部分の意見の一致する所は、増價はその資産が販賣されなければ利益を實現せしめない、といふにあるやうである、疑もなくこの所説に賛同すべき理由は大にある。しかしまた特殊の場合には、或る形式の増價が発生すれば、これを基準として利益の實現を認めるのが正當である、との主張にもまた理由は存するのである。

以下二章に亘り、特殊の問題に對し個別的に考察を加へようと思ふ。(第一章了)