

発生主義概念の整理

清 水 茂 良

I はじめに

企業会計原則の損益計算書原則 I の A で、「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。ただし、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ない。」として、収益と費用は発生した期間に計上されることが要請されている。ただし、収益については、未実現のものは計上してはならないとされている。従って、この原則は費用については発生主義による会計処理を、収益については実現主義による会計処理を指示していると解されている。しかし、この文言では、正しく割り当てるための具体的な方法についてはなんら言及されていないが、収益は通常販売による価値増加の事実により、費用は価値減少の事実により認識され、収入と支出をもとに測定されるとされている。

しかし、収益は実現主義、費用は発生主義によって認識されるといわれているのであるが、発生主義の概念は、それ程明確なものとはいえないように思われる。というのは、発生主義は価値増加の事実と価値減少の事実が発生すれば、収益と費用として認識するものと解されているが、単に価値増加の事実が企業内で発生しただけでは客観性、確実性に欠けるため、実現主義によって、販売という事実が発生しなければ収益として認識しないという制限を設けている。この考えによれば、発生主義という基本的な原則があり、それを制限する実現主義があるとなるのだが、価値の増加あるいは減少の事実を何に求めるかに

よって、発生主義といわれるものは如何様にも変化してしまう。たとえば、価値増加の事実を現金の流入、価値減少の事実を現金の流出とすれば、これは現金主義を表すことになる。これに対して、価値増加の事実を測定可能な状況の存在とすれば、時価上昇の事実が存在すれば収益として認められ、発生主義による収益の認識と言うことになる。これが価値増加の事実を販売であるとすれば、実現主義となってしまう。

一般に発生主義は費用の認識基準として説明されているが、例外的に収益の認識の基準としても理解されている。しかしながら、先程見たように発生主義といっても認識の基礎となる事実の解釈如何によって、その内容を異にする状況下では、収益の認識基準と費用の認識基準の発生主義が意味しているところは同じなのであろうか。さらに、主として発生主義が適用されている費用の認識についても、その適用される範囲については、広義説あるいは狭義説があるのは周知のことだが、この他適用される時点についても統一的に理解されていない。これを要するに、発生主義が何かということは明確になっていないのである。

そこで、改めて発生主義とは何かということを明確にするために、費用の認識基準としての発生主義を中心にしながら、発生主義の概念を整理してみようというのが本稿の目的である。

II 発生主義の会計

発生主義 (accrual basis) という用語は、発生主義会計という意味で用いられることがある。アメリカにおけるいくつかの例を挙げれば、次のようなものがある。「一般に認められた収益と費用の認識のシステムは発生主義の会計 (accrual basis of accounting) と呼ばれている。発生主義のもとでは (under the accrual basis), 収益は稼得 (earned) した時、費用は掛かった (incurred) ことが判明した時に認識される。……会計士達は、収益は実現した時に認識している。……対応原則は収益稼得に関連する費用は、収益が稼得された時に併せて認識

されると考えている。」¹⁾、「特定期間の収益と費用の対応目的をほぼ達成する手続きは発生主義の会計 (accrual basis of accounting) と呼ばれている。発生主義のもとでは (under the accrual basis), 全ての費用または収益は当該期間の損益計算書に, その取引の現金収支に関係なく認識される。収益は販売が完了した時に認識される。それは通常商品の所有権が顧客に移った時あるいは役務の提供がなされた時である。……同様に, 商品の購入に関するコストは, 商品に対する実際の支払い時とは無関係に商品の所有権が買い手に移った時に行われる。営業費用あるいは営業外費用は, その支払いが当該期間の以前あるいは以降であっても, 各々の費用項目がその企業の収益獲得時に役だった期間に割り当てられることが要求される。」²⁾「発生主義の会計 (accrual basis of accounting) は, 一般に認められた会計の諸原則のもとで必要とされている。発生主義の会計は, すべての完結した取引は, 現金の支払いや受け取りとは関係なく, それが生じた時に記録されることを意味している。……収益原則を適用するための一般的ガイドラインは, 収益はそれを稼得する過程が終了した時と考えられている。……費用は財または役務が消費された期間の損益計算書に計上される。」³⁾「発生主義 (accrual basis accounting) : 収益は稼得 (earned) した時, 費用は収益を稼得するのに掛かった (incurred in earning revenue) 時認識する会計の基準。」⁴⁾「収益は実現した時に, そして費用は収益そのものにあるいは収益が認識された期間に対応させられて認識される会計の方法 (method of accounting)」⁵⁾

1) R. D. d'Almuano, *An Analytical Approach to the Study of Accounting Principles and Concepts*, 1993, p. 33.

2) H. R. Brock, C. E. Palmer, J. E. Price, *Accounting : Principles and Applications, College Course, Part 1*, 6th Edition, 1990, pp. 372-373.

3) D. G. Short, G. A. Welsch, *Fundamentals of Financial Accounting*, 6th ed., 1990, p. 140.

4) E. A. Spiller, P. May, *Financial Accounting Concepts*, 3th ed., 1990, p. 866.

5) T. J. Burns, H. S. Hendrickson, *The Accounting Primer : An Introduction to Financial Accounting*, 1972, p. 597.

ここでみられる発生主義の概念は、収益と費用を認識する具体的な基準としてではなく、現金主義によらない会計を説明するものと考えられている。

すなわち、収益は現金収入ではなく稼得した時に認識され、費用は支出により認識されるのではなく、その収益稼得のために費消が生じた時に認識されている会計のことを発生主義による会計として捉えている。そして、より具体的に説明されているものによれば、収益については実現主義が、費用に対しては大体対応原則を適用して認識するという説明が与えられている。ここにみられる発生主義は損益算定のためのプロセスの全体を表す会計の考え方と理解されており、現金主義会計に対応する現代会計の特徴を示す呼称と考えられる。換言すれば発生主義とは何かとえば、収益と費用は実現主義と費用収益対応の原則による現金収支にこだわらない認識基準によって把握しようとする会計思考とでも言うべきものとなろう。

III 理念的発生主義

日本の場合にも、発生主義会計という場合の発生主義は、アメリカのような意味で用いられている。しかし、通常、発生主義と言う場合には、収益費用の具体的な認識基準としての意味を持って使われている。この場合にあってはその解釈は様々なものがあり、ここでは先ず、理念的と思われる発生主義の概念について検討する。

収益と費用の認識に関して、通常は収益の認識に合わせて費用の認識を行う。これは収益については客観性、確実性が求められたために比較的確実に把握しうる収益を中心に考えられたことがあげられよう。費用収益の対応を実現させようとする場合、費用を確定しそれに見合う収益を決定するよりも、収益を確定しそれに見合う費用を決定する方がたやすかったことによるものであろう。しかし、費用を認識し、これに合わせて収益を認識することも理論的には充分あり得る。企業の経営活動は、原材料を購入し労働力や他の生産手段を用いて製品を製造しこれを販売することによって、最初の投下資本を回収することで

ひとつのサイクルを終わる。通常、会計ではこの販売の時点で収益を認識するが、本来は収益は販売の時点で一気に出てくるものではなく、財または用役を生産活動に投入する過程の中で徐々に形成されると考えるのが合理的である。即ち、生産販売の過程では、原材料の購入に関する連絡事務、保管、運搬、広告宣伝、製品開発、賃金給料の支払い、諸経費の支払い、販売代金の回収、それら諸活動に関する記録を行うことなど、様々な活動が行われている。これらの諸活動は企業のもつ資源を費やすことによって遂行され、新たな価値の増殖過程を構成する。そして、これが会計にいう収益の発生過程を意味している。

この新たに産み出された価値、いわゆる収益と、それを産み出すために費やされた価値、いわゆる費用の比較対照表が損益計算書である。従って、費用の出現は新たな価値の創造を意味している。とすれば、生産活動とそれを支援する活動の進行に応じて企業のもつ資源が費消されることにより、新たな資源が創造され、それに伴って収益も生じてくることになる。そこで、企業のもつ資源を費消した時点で費用を認識し、同時に収益を認識するということも考えられる。つまり、資源の費消があればこそ、利益の生まれる機運が生じ、収益も認識されることになるのである。この点について、根箭教授は、「そのとき、発生主義における『発生』の意味するところは、むしろ簡単である。収益をもたらすための価値犠牲＝費用も、費用の成果としての価値創造＝収益も、それが発生する場合は、生産をおいて他にない、と考えられるからである。発生主義は、かくて費用収益ともに、生産主義 (Production Basis) をもって内容づけられる関係にある。」¹⁾しかし、通説的には、「収益については理論的には認められているけれども、「生産」の時をもって収益・費用を認識することは原則として否定されている。それは、「会計が企業に生起する経済事象について、記録計算を行う場合、それが経営活動の進行に伴って、時々刻々に変化するままにこれを把握し、記録計算することは、一つの理想である。しかしこの理想の達成に

1) 根箭重男稿、「発生主義の再吟味—現金主義への接近—」『企業会計』、第32巻第10号、123頁。

は、多大の労費を要²⁾することから、単純にこの発生主義による会計は採用されてはいない。それというのも、この考えに従って費用と収益を認識することは可能ではあるが、測定と言う問題になった時、大きな問題を孕んでいるからである。先ず費用の測定であるが、多くの販売費一般管理費については、財またはサービスの購入においてなされた支出の多くが短期間に消費されるような場合はそれ程問題はないであろう。支出した額は短期間のうちに新しい価値の創造に利用されたものと考えられるのであるから、それらは全て費用と考えられる。これを集計すれば費用の把握は出来る。しかし、固定資産の利用に関する費用の把握、あるいはサービスを提供された場合、そのサービスの効果がその年度のみでない、いわゆる繰延資産となるような場合の費用の把握はそれ程簡単ではない。さらにこれらの費用の生じたことによってもたらされた収益となると推定するしかなく、またその推定にしても多くの困難を伴う。例えば、原材料の購入の連絡事務は企業活動には必須であり、いくばくかの資源の消費があるが、この活動によってどれだけ利益が出たかを計算するのは簡単ではない。同様に、保管や広告宣伝活動による利益の計算も困難であり、例え出来たとしても客観的なものではなく説得力はない。このように、「経済事象としての発生は、これをその生産（経済価値増殖）の過程において認識することができても、当該企業体に帰属する価値量の金額的确实性のうえからみると、この額ははなはだ不确实なものが多いのである」³⁾。

そのため、期間損益計算において適用される発生主義は、「ひろく発生主義を解釈するとき、それは一応無内容な概念であるように思われる。現実をはなれて、無条件的に理解するならば、その生産主義に一致する関係は疑問の余地なく明らかであるけれども、期間損益計算を規定する現実の発生主義は、それ自身なにも意味していない。」⁴⁾ というようにも理解される。

2) 阪本安一、「全訂財務諸表論」、61頁。

3) 阪本前掲書、64頁。

4) 根箭前掲稿、127頁。

しかしながら、いくつかの困難性はあるが実際には採用されることは少ないにせよ、理想的には費用と収益について認識と測定は可能であるということである。現に、収益の額が判明している請負工事の場合には、費用の認識測定に合わせて収益が認識測定される工事進行基準が認められていることから、費用の認識と収益の認識に関する発生主義の概念が存在するということが判明する。

そして、この発生主義の概念は、費用の認識に関して、工事進行基準だけではなく、費用収益対応の原則との関連でよく問題となる材料費、労務費などを発生主義で認識し、最終的な期間費用は対応原則で認識するという論理のなかにもみられるように思われる。というのは、現在実施されている期間損益計算では、費用は収益との相対概念であり、収益が存在しなければ費用は存在しない筈のものである。従って、実現収益に対応するもののみが費用として計上される資格をもち、それ以前に期間損益計算にいう費用は発生しないとすべきである。例え費用であることを示す名称はついていても、それは期間損益計算における意味での費用とすべきものではない。しかし、材料費や労務費の記帳は発生主義によって費用が発生したものとして捉えられながら、後に実現した収益に対応するかどうかを対応原則によって再確認され、対応したもののみが損益計算書の費用となるとする説は、収益の出る前に費用を認識することから、この発生主義概念の影響があるものと考えられる。また、発生主義は収益費用の基本的な認識原則であるが、収益の認識に発生主義を適用すると、不確実な収益の認識となるため、実現主義を適用する必要があるという場合の発生主義は、この意味での発生主義概念での説明であろう。このように考えれば、この発生主義は企業内で価値の創造活動の行われた時点で収益と費用を認識しているといえよう。

Ⅳ 取引を分割する発生主義

理想的な発生主義に対して、次は取引を分割する意義をもつ発生主義の概念

がある。これについて、Bedfordによれば次のように説明される。発生概念は確立され疑問の余地のないもののように考えられているが、何故利用されるのか、どのような場合に利用されるのか、どのように測定されるのか、について、満足のいく説明はなされていない¹⁾。発生概念の特徴は、取引概念との対比することによって明確となる。会計が対象としている経済活動は、利益を生み出すために財や用役や資金を集め利用する長期にわたる活動の流れ(process)である。取引には、取得(購入)という最初の取引と、処分(売却あるいは廃棄)あるいは交換というような最後の取引があるが、継続的なプロセスの中で取引を考察すれば特定の点(specific points)あるいは不連続の点(discrete points)としてとらえることができる。多くの場合、会計は二つの取引は接近して発生するので、それら取引を記録することによって企業の合理的な像を提供できるものとの仮定の下で行われていた。しかし、最初と最後の取引がそれほど接近していない、20年の社債を割引価格で購入するような場合、その社債を保有している途中の期間の経済的結果を表現しようとするれば、発生概念が必要となる。つまり発生概念が必要とされるのは、取引の概念だけでは企業の活動を表すのに不適切な場合である。

取引は会計担当者が記録すべき唯一のものではなく、實際上、企業の活動に関する情報が必要であれば、記録すべき主たる会計証拠の源泉として取引概念を保有しつつ、発生概念の拡張によってそれが果たされることで満足するしかない²⁾。

これを要するに、発生主義の考え方は、取引と取引の間の経済活動を説明するためのものであったということが理解される。そして、この発生概念の適用例として「減価償却、利息、賃金、役務の見越し、そして利息、賃金役務の繰り延べは、発生主義の適用過程の例である。また、日常の取引のリストに挙がっ

1) N. M. Bedford, "The Need for an Extension of The Accrual Concept", *The Journal of Accountancy*, May, 1965, p. 29.

2) Bedford, *Ibid.*, p. 30.

ていないものを含めれば、貸倒損失や製品保証のための引当金の設定、社債、特許、リースの償却、資産の枯渇や陳腐化、休暇中の賃金や年金の計上も発生主義の適用例である。」³⁾と述べている。

Littleton と Zimmerman によれば、定期的な年次報告が定着するかなり以前から、前払地代家賃(1299)、未払給料(1304)、未払税金(1304)、前受利息(1466)などの見越し (accruals) や繰り延べ (deferments) 項目、あるいは備品の減耗分の計上 (1324) 貸倒の予想損失の計上 (1494) がみられ、組合員達は継続している取引や、未完の取引、省略された取引がもつ意味について知っていたことを述べている。即ち、ある組合員の脱退とか死亡によって、精算が必要になれば、日常の継続的な記帳とは別の処理が必要となり、継続する契約か時間的経過を考慮に入れた計算が必要となった。その場合問題となった事柄は、ある取引の発生から終了までが、その計算目的である一定の会計期間内だけでなく、それ以上の期間に渡って存在している場合であった。このような場合、契約や時間的経過を考慮に入れてこれまでの勘定記入を修正しなければならなかった。取引が完結する時点ではなくそれ以前に、経過的な会計処理を行うことから、これを「取引の分割 (“splitting” transaction)」⁴⁾と呼んでいる。

この取引の分割は Littleton と Zimmerman も言うように、経過的な報告のためには、すべての取引の終了を待たずに、取引を分割する操作をした会計報告が必要であり、現金主義の考え方から離れたものだったことを明らかにしている⁵⁾

このような取引の分割の会計処理は簿記の初期の時代から見られたものであるが、通常の手続きとなるには長い期間を必要とした。多数の取引事実を理解しうる形式の財務諸表に集約する業務は、勘定に記録する第一次分類だけでは不可能で、勘定と財務諸表との間に割り当て (再分類) (apportionment

3) Bedford, *Ibid.*, p. 30

4) A. C. Littleton, V. K. Zimmerman, *Accounting Theory : Continuity and Change*, 1962, p. 57, 上田雅通訳, 「会計理論—連続と変化—」, 81 頁。

5) A. C. Littleton, V. K. Zimmerman, *op. cit.*, p. 58

《reclassification》)といわれる操作が必要であるとし⁶⁾、「この活動は期末修正 (year-end adjusting) および決算記入 (closing entries) と呼ばれるものであるが、見越・繰延の証拠を得るためすでに分類された資料の詳細な検討を必要とする。」⁷⁾「よく知られている見越、繰延、引当金、準備金の期末の会計処理は、分析的再分類の会計プロセスの一部である。」⁸⁾として、取引の分割ということが決算整理における会計処理であると考えている。

この点 Bedford は取引の分割が決算整理であるとは明言してはいない。「交換取引は経済的活動を記録する場合に役に立つ適当な点であり、経済的活動を記録するいくつかのよりよい方法が考案されるにつれて、取引概念の重要性が弱まりあるいは利用されなくなるようになるかもしれない」⁹⁾と述べていることからすれば、記帳と決算整理とを分けて考えていないようである。しかし、取引の初めと終わりの途中で経過的な状況を知るために取引分割をするということが特徴的に見られるのは決算であることからすれば、発生主義と決算とを結びつけて考えることができるように思われる。

V 決算としての発生主義

さて、Littleton や Bedford によれば発生主義は決算整理と結びつけて考えられているといえよう。このように発生主義と決算を結びつけて理解しようとする見解はいくつか挙げる事が出来る。例えば木村教授は、会計上の取引は、資本勘定内部の取引と決算総括勘定への振替取引を除くと、実現主義の取引と発生主義の取引に分けられ、さらにこれらの取引は、日常の取引と決算取引にほぼ一致すると考えられている。「もしそのように見ることができれば、現代の企業会計は、期間損益計算の会計であり、定期決算財務諸表会計とでもよば

6) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, 1967, p. 63, 大塚俊郎訳, 「会計理論の構造」, 93 頁。

7) A. C. Littleton, *Ibid.*, p. 119, 大塚訳, 174 頁。

8) Littleton, *Ibid.*, p. 63, 大塚前掲訳, 93 頁。

9) Bedford, *op. cit.*, p. 30.

れるべき会計であるので、そして決算は決算整理事項を無視しては全然無意味であるゆえ、決算整理事項の記録が発生主義取引であるという関連において、現代の会計はまさしく発生主義会計であることになる。」¹⁾とされ、さらに進んで発生主義の特質を「将来に対する配慮ないし準備」²⁾であるとされている。このように発生主義は決算整理として説明されることがあるが、この点に関して、日常に取引の記帳と発生主義の関係について、BedfordとLittletonの発生概念のところでも少し触れたが、検討しておく必要がある。この点は意外にもあまり意識されていないように思われるが、発生主義の検討において避けて通れない事柄であると思われる。

この点について、江村教授は、「会計学においては、個々の収益・費用の発生認識、すなわち「記帳」基準と、期間的収益・費用の認識、すなわち「綜括」基準がかならずしも理論的に明らかにされているとは言い難い。教授は、会計において多用されしかもしばしば不明瞭に用いられるところの諸用語—発生主義・実現主義・販売基準等をめぐる混乱は、畢竟、会計におけるこの「記帳」と「綜括」の確認と峻別の欠如に基づくものであると考えられる。」³⁾として、会計学上の概念の混乱は記帳の問題と決算の問題に深い関わりがあることを指摘されている。そして、「記帳」基準について言えば、「発生主義」を記帳基準の「内実」を指示する用語として用いること自体の意味は認めがたいとされて、記帳は発生主義によるものでないとされている。

記帳と発生主義の関係について飯野教授は、「収益および費用の認識基準とは、具体的には、どの期間の収益または費用とするかということについての基準である。記帳は、通常、現金の収支がありまたは権利義務が確定したときに行われるが、これらの額のすべてが記帳した期間の収益または費用になるとは限らない。このようなものについては、決算の時に、それについての修正、決

1) 木村重義稿、「発生主義会計」「企業会計」第7巻第6号、113-114頁。

2) 木村前掲稿、117頁。

3) 辻山栄子稿、「複式簿記による期間利益計算—そこにおける『記帳』と『綜括』—」江村稔、津曲直躬編、「利潤計算と会計制度」、257-258頁。

算修正ないし決算整理とよばれることを行えばよい。したがって、記帳は、取引が発生し客観的証拠が得られることなどの基準によって行われ、そしてそれが同時に認識基準に従って行われたことになることもあるが、記帳は必ずしも、認識基準によって行われるのではなく、また行わなくてもよい。」⁴⁾とされ、記帳の基準が発生主義ではないことを指摘されている。

沼田教授によれば、「期間計算を基底とする損益計算において、根本的な原則は、その事業年度に発した損失・利益をもらさぬように計上するとともに、その期間に発生しない損失・利益を計上しないことである。損益は普通に損益の対価としての現金などの収支に基づいて記入される。すなわち損益の記入は日常は現金主義 (Cash Basis) によって行われているから、これを決算のときに発生主義 (Accrual Basis) に改めなければならない。これが決算時における損益整理である。」⁵⁾とされている。

また、戸田義郎教授は、「日常取引については、現金収支中心主義と債権・債務確定基準とを交えた貨幣収支中心主義に、所有権中心主義を加えたものを基礎にして勘定に関する変化の事実を把握し、特に財貨管理目的の立場から必要と考えられる場合には、その勘定に対して有形財貨をあらわす勘定科目を選んで与えるという要領によって、仕訳実務が導かれていることがわかる。」⁶⁾、このような日常取引に(イ)前受収益・の把握と勘定記入、(ロ)前払損費よりの控除のための勘定記入、(ハ)収益・損費の追加記入、を行って「当期に発生し、したがって当期に属する収益・損費が正確に把握せられたことになる。この立場に基づく収益・損費の確認の方針を『発生主義』(accrual basis)という。ゆえに仕訳実務の上では、日常取引については収益・損費は金銭主義ないし金銭拡張主義に基づいて記録せられ、決算に際して発生主義記録に修正されるという関係になっている。」⁷⁾とされる。このような考え方によれば、これらの会計処理は一般

4) 飯野利夫、「財務会計論 三訂版」, 11-11。

5) 沼田嘉穂、「新版近代簿記」, 195 頁。

6) 戸田義郎、「簿記」, 116 頁。

7) 戸田前掲書, 118 頁。

的には決算整理と呼ばれているものである。従って、この発生主義の概念は決算整理における会計処理と言ってよいであろう。

VI 価値費消と発生主義

しかし、発生主義が決算整理と緊密に結びついており発生主義の特徴をその中に見いだしているとしても、引当金の設定に関しては発生主義の適用ではないとする見解がある。このような考え方は江村教授の説明に見られる。即ち、「前払費用を除去し、未払費用は新たに勘定を設けて、集合損益勘定に計上するのは、その一例であり、また、資産を示す勘定の残高のうち、一部を減価償却費として当期の費用とすることは、資産の費用化という特殊な性格をも有しているが、同じく、費用の期間的帰属の例であろう。ただ、あらゆる勘定残高につき、費用収益としての期間帰属の判定が、決算時に行われることは、大いに強調されなければならない。発生主義の原則とは、要するに、このことを意味するもの¹⁾である、とされている。しかし、「引当金は、将来生ずべき『特定の』事象について設けられるものであるがゆえに、本来的な『費用性』をもつものではない²⁾」く、「したがって、引当金を設定する会計処理(これを引当金基準という)は、完全に、発生主義が属している実際基準の例外であると考えなければならない。」³⁾と主張されている。この観点からすれば、発生主義により認識される費用はすべての費用ではないということになる。従って、発生主義の内容は限定されたものとなる。

これとは少し異なるが、引当金のあるものについては、発生主義による認識ではなく、別の基準によって行われているという考え方もある。例えば、「固定資産の耐用期間の長さ、金額の巨額であることなどから従来の現金支出をもって費用とする現金主義会計では不都合となり、ここに発生主義会計の登場を見

1) 江村 稔稿、「期間損益計算の二元的構造」『産業経理』第15巻第6号、120頁。

2) 江村 稔、「企業会計と商法」、254頁。

3) 江村 稔稿、「特定引当金の意義と本質」『企業会計』第25巻第4号、21頁。

るようになったということである。ただしこの段階での費用発生主義はもちろん、すでに発生している費用の期間計上を意味している。固定資産の出現と共に信用取引の発達も発生主義会計への移行の基因であったこともすでに明らかにされているところである。……ここにおいて未払費用、未収収益の計上を見、さらに前払費用、前受収益の計算を見るようになるわけである。しかしここでの発生主義も、当期すでに発生しているものの計上を意味し、決して将来発生（見越し計上の場合）を意味していないと考えられる。」⁴⁾とし、「しかし実務の引当金拡大要求の増大にともない、それらの増大した引当金を費用性のものとして説明するのに、当期発生主義が矛盾し、それを合理化するために将来の発生に拡大し、さらに費用収益対応関係を基準とされているのであ」⁵⁾るが、「引当金は発生主義や費用収益対応基準などではなく、企業運営上の必要性から当否が判断されるように制度化されてきているということが出来る。」⁶⁾とされている。この説によれば、発生主義は価値の費消という事実によってのみ費用を認識するものであり、価値の費消がいまだ現実に見られないものについての認識はできないと考えられている。これに対していまだ価値費消の見られない費用の認識に関わるのは別の基準であって、「会計理論上引当金は、発生主義ならびに費用収益対応の原則に従って設定されるものである。」⁷⁾とする考え方も出てくるのである。

いずれにせよ、これらの考え方によれば、発生主義のもつ意味は限定されたものとして理解されているということが出来る。

4) 遠藤 孝稿、「引当金概念の変化—その拡大傾向について—」『会計』第94巻第5号、76-77頁。

5) 遠藤 孝、「費用収益対応基準による引当金設定の問題点」『税経通信』第24巻第2号、20頁。

6) 遠藤前掲稿、21頁。

7) 木内佳一、「会計諸則における引当金について」『税経通信』第22巻第14号、13頁。

Ⅶ 期間損益計算における発生主義

発生主義を決算整理と考える立場と異なって、期中の記帳をも発生主義の範疇に入れて考える立場もある。武田教授によれば、会計処理の過程は事実関係としての2面的価値関係を量的に記述する過程として捉えられている。この量的記述の過程は、次の2つの面から成り立っているとされる。

(1) 企業と企業をとりまく市場との間に生起する経済的交換活動に含まれる取引対価に基づき記述する過程—处理的記帳

(2) 会計が期間計算として成り立つ以上基幹的に計量化された財貨発生（収益）と財貨費消（費用）とを特定の期間に限定する過程—期間帰属記帳
前者は損益作用的事象の「勘定認識」の問題であり、後者は損益作用的事象の「期間限定」の問題である、と説明されているが¹⁾、期間損益計算における発生主義は、この处理的記帳と期間帰属祈禱のいずれをも含むものとして考えられるものである。

従って、この発生主義の概念は決算整理と結びついている発生主義よりは広い内容を持っている。即ち、期間損益計算においては費用は実現した収益に対応すべきものとされる。この費用を把握するには、期中に行われた取引あるいは行われてはいないが実現収益に関連する費用となるものを、すべての取引のなかから選び出さなければならない。この場合、継続している取引、未完の取引、省略された取引だけを修正計算すれば適正な財務諸表が作成されるというわけのものではない。これは、取引を分割する発生主義を、決算整理の発生主義としての性格を明らかにしたが、その点を考えればより具体的に理解されるであろう。つまり、一会計期間内に終了してしまった取引も当然期間損益計算のなかに取り入れられていなければならないのであるが、取引の分割を意味する発生主義の概念では、それらは対象外となっている筈で、その結果すべての

1) 武田隆二、「最新財務諸表論」、126-127頁。

費用を認識できないのである。

実現した収益に対する費用を認識するには、価値の費消の事実あるいは価値費消の原因事実による費用の把握を必要とする。このためには、決算時点で次期以降の期間に関連する取引を分割修正するだけではなく、これまでに終了した取引当該期間のみに関連する取引も集計し取り上げなければならない。そして、費用の認識基準として発生主義を主張するのであれば、この発生主義はすべての費用について認識可能なものである筈である。にもかかわらず、期中の費用が発生主義によるものかどうかについての議論は余り見られず、その点は明確になっていない。

その結果、平井教授は次のような疑問を投げかけられている。費用の発生時の（借方）〇〇費 ×× （貸方）現金 ×× の記帳は、現金主義によるものか発生主義によるものであろうか。一般に発生主義会計においては、費用は発生主義によって認識されるといわれているところから、この記帳は発生主義によるものと考えられるが、そのように解すると現金主義の時代に発生主義の会計処理が行われていたという矛盾が出てくる。従ってこれは現金主義による処理だとされる²⁾。そして、「一般にいわれるように、発生主義会計は、全部の取引を発生主義によって処理する、というのではない。すなわち、発生主義会計という呼称は、ある種の取引について発生主義による会計処理を行うその特徴をとらえての呼称なのである。すなわち、発生主義会計においては、費用は発生主義によってのみ認識するのではなく、発生主義によっても認識するのである。」³⁾とされている。

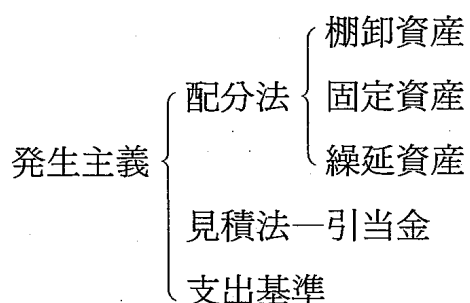
しかしながら、費用の認識基準として発生主義によることが通説である。そしてこの発生主義の適用は、経済価値の費消の事実あるいは費消の原因事実のもとにして行うとされている。この考え方の中には、発生主義は現金収支にこだわらず、消費あるいは消費の原因事実があればよい、とするものがある。

2) 平井克彦, 「制度会計論」, 136 頁。

3) 平井前掲書, 137 頁。

そして販売費一般管理費の多くは、記帳の時点あるいは短期間のうちに費消されると解されていることから、発生主義によって認識されているといっても問題はないと考えられる。とすれば、これらの費用が期間帰属記帳によってのみ認識されているのではないということを見逃すわけにはいかない。その結果、「費用の記帳は、収益の場合と同様に、費用の処理的記帳と期間帰属記帳とから構成される。」⁴⁾ というように、処理的記帳と期間帰属記帳のいずれをも含んだ発生主義により費用は認識されていると解さなければならなくなる。

このように発生主義を解すれば、発生主義は



として表すことが出来る⁵⁾

これについて、発生主義の原則に基づく費用認識は、(1)時間基準法、(2)物量的計算法、(3)消費役測定による方法、(4)用役発生事実の確認による方法、(5)将来支出の予想による方法、としての説明も内容的には同じと考えられる⁶⁾

むすびにかえて

以上の議論を整理すれば、つぎのようにまとめることができよう。

- ① アメリカにおける accrual basis とされるものは、現金の収支にこだわらず、実現主義によって認識された収益とそれに見合うよう認識された費用によって損益計算を行う方式のことと理解されているようである。ここでの発生主義は認識基準を意味せず、収益・費用の認識プロセス全体を指

4) 武田前掲書, 179 頁。

5) 武田前掲書, 108 頁。

6) 會田義雄, 「財務諸表論」, 増補版, 233-234 頁。同じような説明は, 松葉邦敏, 「基本財務諸表論」, 50 頁にも見られる。

すものと理解しうる。費用についてだけ見れば、費用は対応原則によって認識されるようである。

- ② 理念型としての発生主義は、経済活動の生じた時点で、価値創造があれば費用と収益が生じているとして、費用について把握し、これをもとに収益を把握するというように考えられる。従って、費用の認識は価値の創造が行われる時点でなされることになる。
- ③ 取引開始からその取引終了までの間に何らかの理由により経過報告する必要が生じた場合、その取引を分割して、収益あるいは費用の修正あるいは把握し直すことを行うのが発生主義であるとする考え方である。
- ④ 簿記において費用の認識は、主に役務を得たことに対する支払い、あるいは支払義務が生じることによって行われている。しかしこのようにして把握された費用は暫定的なものであり、決算の時点でこれを財の動きによって修正したり把握のし直しを行って期間費用を確定するための基準が発生主義であるとする考え方である。
- ⑤ 役務の獲得に対する支出によって費用を暫定的に認識しておき、決算時点で期間費用の確定のために費用の修正や把握のし直しを行う点では、先に挙げた発生主義と同じであるが、発生主義が機能するのは現実に価値の費消の生じたものに限定され、引当金の繰入額のような未だ価値の費消の見られない費用の認識には、費用収益対応の原則が利用されるという考え方である。
- ⑥ 発生主義は決算においてのみ機能する基準ではなく、役務の獲得に対する支出によって費用を暫定的に認識しておくことも発生主義の適用とする考え方である。

以上6つの考え方を挙げて大まかではあるが概念整理をしたが、それぞれの発生主義について、どのような時点で適用されるかという観点から図示すれば、それぞれの発生主義の違いがより明確になろう。そのような意図のもとに区別をすれば次のようになるのではないかと思われる。ただし、発生主義会計と言

う意味での発生主義については、認識基準ということで解釈するのは無理なので、この分類からは除外した。

	全費用	費用の一部
期中に適用	理念的発生主義	
期末に適用	分割を意味する発生主義 決算を意味する発生主義	決算を意味する発生主義（狭義説）
期中と期末に適用	期間損益計算における発生主義	

しかし、実際発生主義概念の理解はもっと複雑なものとなっている。例えば、材料費や労務費の記帳は発生主義の適用とし費用が発生するという考え方は③の理念的発生主義の一部が採用されているのではないかと思うが、決算時に減価償却費の計上で発生主義は適用されるものと思われる。したがって、理念的な発生主義概念と決算に適用される発生主義の組み合わせの発生主義概念であると思われる。その場合でも、その他の販売費一般管理費の費用の記帳については発生主義なのかどうかで意見は分かれよう。また、材料費や労務費の記帳は発生主義の適用とし、決算時に減価償却費や引当金の一部を発生主義によって認識するが、引当金の一部は費用収益対応の原則によるとする説もある。とすれば、いよいよ複雑なものとなる。このように、いくつかの概念の組み合わせられた発生主義が考えられるため、単に発生主義というだけでは、どのような発生主義の概念をもって議論がなされているかを確認しなければ有効な議論とはならないと思われる。したがって、期間損益計算の基本的概念であるだけに、もう少し詰めた議論をしておく必要があると考える。