

第 10 章 損益会計

1. 損益計算書の基本原則

1.1 発生主義

発生主義とは、費用・収益の計上時点を、現金収支の有無にかかわらず、その発生の事実に基づいて行うことを要求する原則である。しかし収益を、生産または発生の進行に即して認識する場合、その計算が極めて困難であり、また客観的に評価できないという欠点があるので、**発生主義の原則をそのまま収益認識基準として適用するのは不合理**である。一方、企業の経営努力と財貨やサービスの費消がほとんど一致していることから、**発生主義の原則は費用の認識基準として適用**されている。

1.2 実現主義

実現主義とは、収益をその実現を意味する経済的事実に基づいて認識する基準であり、**収益の、原則としての認識基準**である。ここに実現とは、次の 2 要件を充たした場合をいう。

- ① 財や役務の提供
- ② 対価としての貨幣性資産の獲得

つまり、実現主義は、収益を販売その他客観的に立証できる外部取引事実に基づいて計上することを要求している。実現主義の採用の根拠としては、現行制度会計の目的が、**分配利益の算定**にあり、そのため利益を生むもとなる収益の計上に、**検証可能性や確定性**を要求しているからである。

1.3 費用収益対応の原則

費用収益対応の原則とは、企業努力たる費用とその成果たる収益を期間的に対応させることによって企業の純利益を算定することを指示する原則であり、企業会計の全般に通じる基本的かつ根本的な原則である。

費用収益の対応形態には、次の 2 つがある。

- **収益に費用を対応させる場合**（通常はこの場合）と、**費用を収益に対応させる場合**（例外的に工事進行基準など）とがある。
- **個別的対応**と（売上高と売上原価のような直接的対応）と、**期間的対応**（一会計期間における収益と費用の間接的対応）とがある。

今日の期間損益計算における対応は、そのほとんどが、期間的対応で、収益に費用を対応させている場合である。

2. 販売形態別の収益認識

収益の認識とは、収益をいつの会計期間に属するものとみるか、という期間帰属の決定のことである。

2.1 通常の販売の場合

収益については、実現主義の原則に従って認識することを、損益計算書原則は要請している。そして、通常の販売の場合においては、実現の要件を満たす時点が販売時であることから、**販売基準**をもって**収益認識基準**としている。

2.2 委託販売

委託販売とは、代理店その他に手数料を支払って商品の販売を委託する販売形態である。

- 収益認識基準
原則：受託者が**委託品を販売**した日
容認：仕切清算書（売上計算書）**到達基準**

2.3 試用販売

試用販売とは、注文を受けることなく商品を予め顧客に送付し、試用させてから顧客より買取る意思表示を受けたときに販売が成立する販売形態である。

- 収益認識基準
原則：**買取の意思表示を受けた時点**
- 訪問販売・電話勧誘販売・キャッチセールス等の販売も試用販売に準じて収益を認識する。これらの販売においてはクーリング・オフの期日が経過した日に買取の意思表示がなされたものとみなす。

2.4 予約販売

予約販売とは、いまだ引き渡せる状態になっていない商品について前もって注文を受け、仕入あるいは製造した後、これを顧客に引渡す販売形態である。

- 収益認識基準
原則：**商品の引渡しまたは役務の給付が完了した時点**

2.5 割賦販売

割賦販売とは、割賦販売契約に基づいて、商品を引渡した後、代金を月賦、年賦等の賦払

の方法により定期的に回収する販売形態をいう。

- 収益認識基準

原則：**販売基準**（商品等を販売した日をもって売上収益実現の日とする）

容認：**割賦基準**（**回収基準**と**回収期限到来基準**の2つがある）

(1) 回収基準とは、代金を**回収（入金）**したときに収益を計上する基準である。

(2) 回収期限到来基準とは、代金の回収に関係なく、割賦契約による**割賦金入金期日**が到来したときに収益を計上する基準をいう。

2.6 長期請負工事

長期請負工事とは、建物・ダム・道路・船舶等、その建設に長期間（一年以上）を必要とする請負工事のことで、工事開始前に請負契約により請負価額が確定している。

- 収益認識基準

工事完成基準と**工事進行基準**の選択適用である。

(1) 工事完成基準：工事が完成し、それが引渡されたときをもって収益を認識するものであり、**実現主義**を適用したものである。この基準によれば、引渡し完了した日に工事収益を計上するので、それまでの期間は**未成工事支出金**（資産 a/c で仕掛品と同義）として次期に繰越される。

(2) 工事進行基準：工事収益を工事期間の最終時点で一括計上するのではなく、工事の進行度合い（進捗率という）に応じて部分的に収益を認識するものであり、**発生主義**を適用したものである。

工事進行基準による工事収益の計算法は以下のようである。

- 各期の工事収益の計算

$$\text{当期工事収益} = \text{工事契約価格（請負価額）} \times \frac{\text{当期実際発生工事原価}}{\text{工事完成までの見積総工事原価}}$$

- 総工事原価が修正された場合の工事収益の計算

$$\text{着工から当期末までの工事収益} = \text{工事契約価額} \times \frac{\text{着工から当期末までの実際発生工事原価}}{\text{修正後見積総工事原価}}$$

$$\text{当期工事収益} = \text{着工から当期末までの工事収益} - \text{過年度計上済み工事収益}$$

3. 実現主義の例外

収益の認識に発生主義を適用した例としては、長期請負工事における工事進行基準の他に、

生産物に関する**収穫基準**などがある。収穫基準とは、買取価格のある米麦や金鉱産物等に適用される基準で、将来における収益の実現が確実である場合に、当該生産物の収穫時点で、当該生産物の見積売価から諸経費を差し引いた価額を収益として認識する基準である。

[問題 10-1]

次の (1) ~ (8) の各文章の内容について、正しいものには T、誤っているものには F を記入しなさい。

- (1) 実現主義における実現の要件とは、財貨またはサービスの提供かつ販売価格が確定していることをいう。
- (2) 実現主義の具体的基準として販売基準が採用されるのは、販売によって取引価額が成立するので、収益としての計上額が客観的かつ明確になるからである。
- (3) 発生主義とは、費用および収益を、その現金の支出および収入に基づいて認識する基準である。
- (4) 費用収益対応の原則は、形式的には、費用および収益を損益計算書に発生源泉別に対応表示させることを要請するものである。
- (5) 財貨やサービスの提供が、貨幣性資産に形をかえるのは、通常販売時点であるので、実現主義による収益の認識は、具体的には販売基準によって行われる。
- (6) 発生主義会計のもとで、収益は実現主義の原則によって認識され、費用は発生主義の原則によって認識される。これが、実質的な意味における費用収益対応の原則である。
- (7) 費用および収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部または一部を損益計算書から除去してはならない。
- (8) 発生主義の原則とは、費用および収益を、現金の収支に基づいて、その発生の事実およびその発生の原因の金額により測定する考え方である。

[問題 10-2]

1. 収益の認識基準について、**誤っているもの**を A~D の中から 1 つ選びなさい。
 - A 金などの鉱産物については、採取時点で営業収益を計上する生産基準が認められている。
 - B 割賦販売について、販売基準ではなく現金基準（回収基準）が認められるのは、回収期間が長く、かつ一定以上の回収費用がかかることが見込まれる場合である。
 - C 委託販売を行う委託者は、受託者が受託品を第三者に販売するときまで営業収益を計上できない。

- D 一つの企業の中で工事物件によって工事完成基準と工事進行基準を使い分けることは認められている。
2. 収益の認識基準について、**誤っているもの**を A~D の中から 1 つ選びなさい。
- A 予約販売については、予約者の予約金額を受領した時、その受領金額を収益として計上する。
- B 委託販売については、受託者が委託品を販売した日に収益を計上する。
- C 割賦販売については、販売基準に代えて回収基準により収益を計上することができる。
- D 試用販売については、得意先が買取りの意思表示をした時に収益を計上する。
3. 売上収益の計上について、**正しいもの**を A~D の中から 1 つ選びなさい。
- A コンピューター・ソフトウェアの試用販売において、顧客（試用者）が買取りの意思表示をしたときに、売上収益を計上する。
- B 健康器具の試用販売において、商品の発送後、解約可能期間を経過しても、買取りの意思表示があるまでは、売上収益を計上することはできない。
- C 月刊の定期刊行雑誌の販売において、事前に代金 1 年分を受け取っている場合には、各月の雑誌の発売日に 1 ヶ月分の代金を売上収益に計上することができる。
- D 販売代理店を通じた委託販売方式の宝飾品の販売において、代理店から販売代金が送金されるまでは、売上収益を計上してはならない。
4. 収益の認識基準について、**誤っているもの**を A~D の中から 1 つ選びなさい。
- A 委託販売の場合には、受託者が委託された商品を販売したときに収益を認識することも、販売の都度仕切精算書が到達した日に収益を認識することも認められている。
- B 試用販売の場合には、期限を経過しても買い手から解約・返品の意味表示がない場合には買い手の意思表示があったものとみなして収益を認識することができる。
- C 期間利益の計算上、工事進行基準に比べ工事完成基準のほうが工事収益と工事原価のより合理的な対応関係が保たれている。
- D 定期券の代金のうち決算日までに輸送サービスの提供が完了している分は、当期の収益として認識することができる。

[問題 10-3]

割賦販売においては (1) 販売基準、(2) 回収基準、(3) 回収期限到来基準の三つの収益計上基準が認められている。各収益認識基準に従った場合の売上総利益を計算しなさい。

<資料>

- 割賦売上高 5,000 円
- 売上原価 3,500 円
- 決算日までの入金額 4,100 円
- 回収期限が到来しているにもかかわらず、未入金である額 200 円

	売上総利益
(1) 販売基準	_____ 円
(2) 回収基準	_____ 円
(3) 回収期限到来基準	_____ 円

[問題 10-4]

次の資料から、各年度の工事収益と工事利益を、工事完成基準による場合と、工事進行基準による場合とに分けて計算しなさい。

<資料>

- (1) 工事期間 3 年 (第 1 期着工、第 3 期引渡し)
- (2) 契約請負価額 1,200 円
- (3) 着工時における見積総工事原価は 1,000 円でありこの額に変動はなかった。また、各期における工事原価発生額は以下のものであった。

各期の原価発生額

- 第 1 期 250 円
- 第 2 期 350 円
- 第 3 期 400 円

	工事完成基準		工事進行基準	
	工事収益	工事利益	工事収益	工事利益
第 1 期	円	円	円	円
第 2 期	円	円	円	円
第 3 期	円	円	円	円