

発生主義会計における期間費用について

野 手 裕 之

目次

1. はじめに
2. 発生主義会計の採用の理由
3. 発生主義会計の特徴—期間費用の性格を中心として
4. 繰延経理と見越経理の適用における支出の区分—過去の支出の条件を中心として
5. 補論—資産除去債務の会計基準の問題点
6. おわりに

1. はじめに

わが国の「企業会計原則」では、「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。」(損益計算書原則一 A) と示しているように、発生主義会計によって、収益及び費用の認識をすることを要求している。

また、アメリカ財務会計基準審議会(以下、FASB という。)は、1985年に公表した「財務会計の諸概念についての報告書」(以下、SFAC という。)の第6号『財務諸表の構成要素』(以下、SFAC6)⁽¹⁾において、「財務諸表の構成要素の定義に基づいて適格であり、かつ、認識と測定に対する規準に合致する項目は、発生主義会計の諸手続きを用いて会計処理され、財務諸表に含められる。発生主義及び関連する諸概念は、それ故、財務諸表の構成要素を定義するためだけでなく、財務会計及び財務報告のための概念フレームワークのその他の側面を理解し、また、考慮するためにも重要である。」(par.134.) と示している。

このようなことから、発生主義会計の特徴やそこでの思考を十分に理解することは、様々な会計上の諸問題を検討するにあたって重要であるといえる。そこで、本稿では、特に、発生主義会計における期間費用の会計処理(支出との関係で繰延経理と見越経理をされる規準)について考察する。

まず、わが国やアメリカだけではなく、国際会計基準(以下、IAS という。)、イギリス、カナダをはじめ多くの国において、発生主義会計という仕組みが採用されていることを確認し、その上で、現在の財務会計において、なぜ、発生主義会計が採用されているのかを確認する。

次に、発生主義会計の特徴を、特に、期間費用の性格を中心に考察する。ここでは、発生主義会計を、単に、現金主義会計(現金の収支に基づいて収益と費用を決定する会計の

(1) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.6, *Elements of Financial Statements*, 1985. (平松一夫他訳『FASB 財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社, 2002年。)

仕組み)や権利義務確定主義会計ないし半発生主義会計(現金を受け取る権利や現金を支払う義務の確定に基づいて収益と費用を決定する会計の仕組み)以外を指す⁽²⁾ということではなく、発生主義会計が、どのような志向をもって期間損益を決定しようとしているのかを含めて、アメリカの文献を中心に検討をする。従って、本稿においては、費用における発生概念、即ち、発生とは何かという検討はなされていない。いわゆる、事実発生説や原因発生説に関する議論は行わない。

その結果、発生主義会計は、収益とそれに対応する費用との差額として期間損益を決定することにその本質があり、そのための具体的な会計処理として繰延処理や見越処理(繰上処理)を行うものであることが確認される。そこでの、繰延処理は、過去の支出のうちで次期以降の収益に結び付くものは資産計上された後に将来の期間に費用として計上する会計処理であり、反対に、見越処理は、将来の支出であるけれども当期の収益に対応すべきものを当期の費用として計上するとともに負債を計上する会計処理である。過去の支出は見越経理の対象とはならないし、将来の支出は繰延経理の対象とはならない。つまり、費用の計上にあたって、その支出の状況がどうなっているのかによって、適用する会計処理が異なるということが示される。借入金の返済などの費用無関連支出(中性的支出)以外は、いずれかの会計期間における費用を構成するわけであるが、その際、過去の支出または将来の支出とは何か不明確であれば、繰延経理の対象になるのか、見越経理の対象になるのか定まらない。そこで、特に、過去の支出とは、どのような場合を指すのかを検討する。

2. 発生主義会計の採用の理由

わが国の「企業会計原則」やSFAC6で発生主義会計を採用していることを示した。この他に、代表的な会計基準においても、発生主義会計を採用することが明らかにされている。例えば、国際会計基準審議会(以下、IASBという。)の前身である国際会計基準委員会(以下、IASCという。)が1997年に公表し、2007年に改訂した国際会計基準第1号「財務諸表の表示」(以下、IAS1という。)⁽³⁾では、「エンティティーは、キャッシュ・フロー情報を除いて、発生主義会計を用いて財務諸表を作成しなければならない。」(par.27.)と規定し、イギリス会計基準審議会(以下、ASBという。)が2000年に公表した財務報告基準書第18号「会計方針」(以下、FRS18という。)⁽⁴⁾では、IAS1と同様の規定(par.26.)をしている。また、カナダ勅許会計士協会(以下、CICAという。)のCICAハンドブック(2008年)では、「財務諸表に認識される項目は、発生主義会計に基づいて会計処理される。」(par.1000.46.)と規定している。

このように、「多くの国が、発生主義会計を利用している。」⁽⁵⁾ということができる⁽⁶⁾。

- (2) 例えば、「今日の企業会計は発生主義会計であるといわれている。ここに発生主義とは、現金主義や半発生主義(権利確定主義を含む)に対立して用いられる会計事実の認識に関する一般的基準である。」(阪本安一稿「会計基礎概念とその検討について」『産業経理』第43巻第4号、1984年1月、2頁。)といわれている。
- (3) IASC, IAS1, *Presentation of Financial Statements*, 1997.
- (4) ASB, FRS18, *Accounting Policies*, 2000.
- (5) D. E. Kieso, et. al., *Intermediate Accounting*, 13th ed., John Wiley & Sons, 2010, p.100.
- (6) 例えば、若杉明は、「発生主義会計はわが国における制度会計の根幹を成すものである。また諸外国における企業会計においても、その内容に多少の相違はあるとしても、発生主義会計がその基礎をなしている。

では、なぜ、現在の財務会計において、発生主義会計が採用されているのか。その理由(根拠)について、FASBとIASB(IASCを含む。)の概念フレームワークを中心にみていくことにする。

FASBは、1978年に公表したSFACの第1号『営利企業の財務報告の基本目的』(以下、SFAC1という。)⁽⁷⁾において、「財務報告は、現在及び将来の投資家、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信及びこれに類する意思決定を行うにあたって有用な情報を提供しなければならない。」(par.34.)と規定し、「財務報告の主たる焦点は、稼得利益及びその構成要素によって提供される企業の業績についての情報である。企業の正味キャッシュ・インフローの見通しを判断することに関係している投資家、債権者その他の者は、企業の業績に関する情報に特に関心をもっている。企業の将来のキャッシュ・フロー及び良好なキャッシュ・フローを創出する企業の能力についての情報利用者の関心は、企業のキャッシュ・フローに関する直接的な情報よりもむしろ稼得利益に関する情報についての関心と主として結び付くことになる。」(par.43.)と示した上で、「発生主義会計によって測定された稼得利益及びその構成要素についての情報は、現在の現金収支についての情報よりも企業の業績のより良い指標となる。」(par.44.)と規定している。

また、IASCは、1989年に公表した「財務諸表の作成及び表示に関する枠組み」⁽⁸⁾において、「財務諸表の目的は、広範な情報利用者の経済的意思決定を行うにあたって、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動に関する有用な情報を提供することにある。」(第12項)と規定した上で、「財務諸表は、その目的を満たすために、発生主義会計に基づいて作成される。〔省略〕発生主義に基づいて作成された財務諸表は、情報利用者に現金収支を伴う過去の取引についての情報だけではなく、将来において現金を支払う義務と将来において現金の受領を意味する資源についての情報を提供する。それ故、発生主義に基づく財務諸表は、経済的意思決定を行う情報利用者にとって最も有用な種類の情報を提供する。」(par.23.)と規定している。

そして、FASBとIASBは概念フレームの改訂についての共同プロジェクトを行い、2010年9月に、FASBではSFAC1の改訂として「財務会計の諸概念についての報告書第8号『財務報告の目的及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特徴』(以下、SFAC8という。)⁽⁹⁾を、IASBでは「財務報告のための概念フレームワーク」⁽¹⁰⁾を公表している。そこでは、「一般目的の財務報告の目的は、現在のまたは潜在的な投資家、資金提

発生主義会計はこのようにして現在における各国の会計制度に共通する会計メカニズムであり、企業会計を支配する現行理論としての地位を占めている。」(若杉明稿「発生主義会計とその効果」『産業経理』第46巻第1号、1986年4月、3頁。)と述べており、また、ヨーロッパ会計士連盟(以下、FEEという。)の報告書では、「発生原則(accruals principle)は、調査したすべての国において支配的な会計原則の1つである。」(FEE, *FEE Comparative Study on Conceptual Accounting Frameworks in Europe*, 1997, p.46.)と示されている。

(7) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, 1978. (平松一夫他訳『FASB財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社、2002年。)

(8) IASC, *The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989.

(9) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, *Conceptual Framework for Financial Reporting - Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, 2010.

(10) IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2010.

供者 (lender) 及びその他の債権者に報告エンティティーに対する資源の提供に関する意思決定に有用な当該エンティティーについての財務情報を提供することである。」(par. OB2.) と規定した上で、「発生主義会計は、仮に、他の会計期間において現金収支が生じる場合でさえ、報告エンティティーの経済的資源及び請求権が生じた期間において、それらの取引、その他の事象や環境要因の影響を描写するものである。このことは、ある会計期間における報告エンティティーの経済的資源と請求権及びそれらの変化についての情報が、当該期間の現金収支についてだけの情報よりも、エンティティーの過去及び将来の業績を評価するためには、より良好な基礎を提供することになるので、重要である。」(par. OB17.) と指摘している⁽¹¹⁾。

このように、FASB と IASB の概念フレームワークにおいて、意思決定有用性という観点から、発生主義会計が採用されていることが確認できる。ASB や CICA などのにおいても、財務諸表の目的として意思決定に有用な会計情報の提供が明示されている⁽¹²⁾。そして、わが国においても同じことがいえるであろう⁽¹³⁾。

以上のことから、発生主義会計は、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供するという目的を達成するために採用されているといえる。

3. 発生主義会計の特徴

では、発生主義会計の特徴についてみてみることにする。

まず、会計学辞典において、「発生主義会計は、稼得された時に収益を、また、発生した時に費用を認識することである。それらは、現金の受け払いが行われていない場合であっても、期末において記録される。」⁽¹⁴⁾、あるいは、「発生主義会計は、収益はそれが稼得した時に認識され、また、費用はそれらが発生した時に認識される会計の体系をい

(11) FASB は、2008年5月に公表した公開草案「財務報告のための概念フレームワーク：財務報告の目的及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特徴と制約」(Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision - Useful Financial Reporting Information*) で、「審議会は、発生主義会計の枠内で、諸種の測定属性によるエンティティーの経済的資源とエンティティーに対する請求権及びその変化についての情報が、正味キャッシュ・インフローを創出するエンティティーの能力を評価するために不可欠であると結論付ける。」(par. BC1.38) と主張している。

(12) ASB, *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999, Chapter.1. CICA, *CICA Handbook*, par.1000.15.

(13) 発生主義会計を採用することを明記している「企業会計原則」の最上位原則は真実性の原則であるが、そこでの真実とは、企業会計の目的に依存すること、また、会計処理が他の諸基準に準拠することを要求しているというのが通説的な解釈であろう。現在、わが国も、財務会計の目的として意思決定有用性が採用されている(企業会計基準委員会「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」, 2006年, 第2章第1項)。従って、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供するという目的を達成するように規定された会計処理の諸基準を準拠することが真実性の原則は要求するといえる。このようなことから発生主義会計の採用を維持していると考えれば、わが国においても、意思決定有用性という観点から発生主義会計が採用されているといえるであろう。

(14) J. K. Shim & J. G. Siegel, *Dictionary of Accounting Terms*, 5th ed., Barron's Educational Series, Inc., 2010, p.12

う。』⁽¹⁵⁾と定義されている。

また、『Blackwell 経営学百科事典〔第一巻 会計学〕』において、発生主義会計について、「利益は、所有者からの出資や所有者への分配を除いた、企業の正味資源における期間的变化を反映している。企業が資源を創出した時に企業は収益を認識する。企業が資源を消費した際に、企業は費用を負担する。利益は収益と費用との差額である。〔省略〕発生主義会計のもとで、企業の正味資源に影響を与える取引及び事象は、現金が受け払いされた時ではなく、それらが発生した時に認識される。発生主義会計は、収益が稼得された時ではなく現金を受け取った時に収益を記録し、資源が消費されるか第三者に資源が引き渡された時ではなく現金を支払った時に費用を記録する現金主義会計とは、対照的なものである。』⁽¹⁶⁾と説明されている。

これらの記述から、発生主義会計は、収益と費用を現金の収支に依存せずに認識し、そして、両者の差額として期間損益を計算する体系であることが確認できる。

更に、アメリカにおける代表的な会計学のテキストで発生主義会計がどのように示されているか、特に、費用の認識に係る点についてみてみることにする。

M. A. Diamond らは、「対応の公準とは、ある会計期間の収益を獲得するために同一期間に生じた費用は、それらの収益から控除しなければならないことであるといえる。収益は収益認識原則に従って決定され、そして、その期間に収益を獲得するために生じた費用は収益に対応させられる。発生主義会計は、収益と費用の最適な対応を提供し、最も有用な利益数値を提供するために開発されたものである。』⁽¹⁷⁾と述べ、更に、「発生主義会計を適用した場合、収益、費用、及び資産、負債並びに所有者持分における変化は、経済的事象が生じた期間において会計処理され、現金収支が生じる必要性はない。〔省略〕収益と費用の最適な対応は、発生主義会計を用いた場合に達成される。このことは、実際の現金が企業によって受け払いされた時ではなく、取引及び経済的事象が生じた時に、取引及び経済的事象の財務的影響が企業によって認識されることを意味している。』⁽¹⁸⁾と述べている。

T. R. Dyckman らは、「発生主義会計は、財務諸表において表現されるように企業の経済的状况を変えるような事象が、現金が変化した期間ではなく、事象が生じた期間に記録（認識）されることを要求する。』⁽¹⁹⁾と述べた上で、「収益原則と同様、対応概念は発生主義会計に基づくものであるが、それは、費用の認識に適用される。対応概念は、ある期間に認識された収益を稼得するために生じたすべての費用が、同一期間に認識しなければならないことを意味する。〔省略〕対応と発生主義会計は結び付いている。』⁽²⁰⁾と述べ、また、「発生主義会計は、努力（原価）と成果（収益）とを対応させる。結果としての稼得利益の数値は、直接的な現金的な結末よりもむしろ財政状態の変化を反映する。』⁽²¹⁾と述べて

(15) J. Law, ed., *A Dictionary of Accounting*, 4th ed., Oxford University Press, 2010, p.12.

(16) C. Clubb, ed., *The Blackwell Encyclopedia of Management, Vol. 1. : Accounting*, 2nd ed., Blackwell, 2005, P.217.

(17) M. A. Diamond, et al., *Financial and Management Accounting*, South-Western Publishing, 1994, p.106.

(18) *Ibid.*, p.106.

(19) T. R. Dyckman, et al., *Intermediate Accounting*, 5th ed., International Edition, McGraw-Hill, 2001, p.33.

(20) *Ibid.*, p.40.

(21) *Ibid.*, p.1187.

いる。

R. N. Anthony らは、「発生主義会計の焦点は、実現概念と対応概念である。発生主義会計は、ある期間の利益を、当該期間において認識された収益とそれらの収益に対応される費用の差額として測定する。」⁽²²⁾と述べた上で、「費用は、当期のエンティティの収益獲得活動によって費消された資源を表すものである。〔省略〕対応概念は、原価が、ある会計期間において費用となることを決定する1つの基準である。収益と費用は、同一会計期間において認識すべき所与の事象の結果である。」⁽²³⁾と述べている。

なお、清水茂良は、アメリカにおける発生主義会計の意味をいくつかの文献をもとに整理して、「発生主義とは何かと言えば、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る。」⁽²⁴⁾と述べ、更に、「アメリカにおける accrual basis と言われるものは、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すものと理解する。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。」⁽²⁵⁾と述べている。

これらのことから、発生主義会計の特徴として、期間損益を収益と費用の差額として求めること、また、収益及び費用は現金収支に係らず、収益は実現ないし稼得した期間において認識し、費用は発生した期間において認識すること、そして、収益と費用を対応させることが挙げられる⁽²⁶⁾。

このように、発生主義会計には、収益と費用との対応（対応概念、対応原則、対応プロセス）ということを必然的に内包しているといえる⁽²⁷⁾。言い換えれば、「対応概念は、期間報告のための会計上の利益を決定するにあたって最も重要であって、発生主義の利益概念を支える理論的な基礎である。」⁽²⁸⁾とすることができる。

ここで、発生主義会計を採用する理由が、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供するという企業会計の目的、即ち、意思決定有用性という観点であったことと、上記のように収益とそれに対応する費用から期間損益を決定するという発生主義会計の特徴についてみた時、W. A. Paton と A. C. Littleton の『会社会計基準序説』における次の記述が想起

(22) R. N. Anthony, et al., *Accounting: Text & Cases*, 12th, McGraw-Hill, 2007, p.67.

(23) *Ibid.*, p.57.

(24) 清水茂良稿「発生主義概念の整理」『松山大学論集』第10巻第1号、1998年4月、66頁。

(25) 同上論文、79頁。

(26) わが国においても、例えば、「期間損益は、費用・収益対応の原則、発生原則そして実現原則という三つの計算原則により認識・測定されることになる。一般にこれを発生主義会計（発生主義的損益計算）という。」（興津裕康稿「発生主義会計の論理」『産業経理』第49巻第2号、1989年7月、37頁。）といわれている。

(27) ここまで、アメリカの文献を中心に示したが、例えば、「『費用収益対応の公準』は、『発生主義の公準』と呼ばれることもある。〔省略〕利益計算の過程は、収益と費用を全体として関連付け対応させることである。」（D. Alexander & C. Nobes, *A European Introduction to Financial Accounting*, Prentice Hall, 1994, p.48.）や「発生主義会計の下でのある期間の純利益は、当該期間に実現した収益と同一期間に費消された原価との対応の結果である。」（P. Mohana Rao, *Accounting Theory and Standards*, Deep & Deep Publications, 2006, p.19.）と述べられているように、発生主義会計と対応は不可分の関係にあることは、広く認められているといえる。

(28) R. G. Schroeder & M. W. Clark, *Accounting Theory*, 6th ed., John Wiley & Sons, 1998, p.101.

される。「会計は、主に、残留高、残高、つまり、企業に対する努力としての費用と成果としての収益との差額を計算する手段として存在する。この差額は、経営的な能率性を反映するものであり、資本を提供し、また、最終的な責任をとる人々にとって特に重要なものである。」⁽²⁹⁾という見解である。言い換えれば、情報利用者にとって経営の能率性に関する情報が重要である⁽³⁰⁾ということから、それを反映した期間損益を計算するために、成果としての収益から努力としての費用を控除することが必要になる。

このように、情報利用者にとって能率性が重要であるということは、更に、(ノーベル経済学賞受賞者である) H. A. Simon の「能率性とは、消費された資源に対する達成された成果の比率であり、それは、組織において行われたすべての意思決定に対する適切で基本的な規準である。」⁽³¹⁾という見解によって補足できるであろう。

以上のことから、意思決定に有用な情報を提供するという会計目的から、企業の経営活動ないし意思決定を評価するにあたってその能率性についての情報が重要であり、能率性を表す期間損益を決定することに一定の合理性が認められ、そのため、成果としての実現した収益からそれに対応する努力(犠牲)としての費用を控除することで期間損益を決定する仕組みである発生主義会計は、目的適格的であると指摘できる。

ただし、誤解がないように指摘しておく、このように収益と費用の対応に基づいた能率性を示す期間損益の重要性を強調しているが、直ちに収益費用利益観の資産負債利益観に対する正当性や優位性を主張しているのではないという点である。

例えば、FASB が1976年に公表した「討議資料『財務会計及び財務報告のための概念フレームワーク：財務諸表の構成要素とその測定』」⁽³²⁾において、「資産負債利益観の支持者たちは、利益の測定を収益と費用の対応プロセスとして記述することに必ずしも否定しない。しかしながら、彼らにとって、収益と費用の適切な対応は、資産及び負債の適切な定義と測定の必然的な結果で、財務会計における基本的な測定プロセスではない。収益の認識及び収益に対する費用の対応のような概念は、資産及び負債における増減、並びに関連する収益と費用をいつどのような条件で認識するかを決定するために有用な会計慣行である。連携は、利益の測定と資産及び負債の増減の測定を同一の測定の構成部分とするが、資産負債利益観において、利益は従属変数となる。」(par.37.)、ないし、「収益実現のルールと費用対応のルールは、資産負債利益観のもとでも資産及び負債の変化を認識する手段となりうるし、資産及び負債の特定の変化を認識することは、収益費用利益観のもとで収益の実現や費用の収益への対応の手段となりうるのである。」(par.46.) という指摘にある

(29) W. A. Paton & A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940, p.16. (中島省吾訳『会社会計基準序説(改訂版)』森山書店, 1958年, 25頁。)

(30) R. K. Mautz を委員長とするイリノイ大学スタディーグループも、「企業の様々な利害関係者によって行われる最も重要な意思決定は、企業の経営者が希少な資源を能率的に利用しているかどうかに関与している。」(A Study Group at the University of Illinois, *A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles*, Center for International Education and Research in Accounting, 1964, p.3.) と指摘している。

(31) S. A. Simon, *Administrative Behavior*, 4th ed., The Free Press, 1997, p.277. (二村敏子他訳『(新版) 経営行動』ダイヤモンド社, 2009年, 429頁。)

(32) FASB, Discussion Memorandum, *An analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, 1976. (津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年。)

ように、特に、対応プロセスと資産負債利益観とは排他的な関係にあるわけではないといえる。

4. 繰延経理と見越経理の適用における支出の区分—特に、過去の支出の条件

費用の計上が収益に対応すればどのような方法でもよいというわけではない。

例えば、リース取引について、売買処理（リース物件を資産計上するとともにリース債務を負債計上する方法）であっても、賃貸借処理（支払リース料を費用計上する方法）であっても、費用の計上額は一致する場合がある。リース期間5年で機械装置（見積現金購入価額2,000,000円、耐用年数5年、残存価額0円、定額法）を年間500,000円のリース料でリース契約（所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当）を締結したとする。売買処理を行った場合に、利息の配分方法を簡便法である定額法とするならば、各年の減価償却額は600,000円で利息計上額が100,000円となるのに対して、賃貸借処理ではリース料が700,000円計上されるので、いずれの場合にも、費用の計上額は、その内訳こそ違うものの、総額としては一致している⁽³³⁾。

このような場合、いずれの処理でも発生主義会計として許容されるといってよいのだろうか。単に、収益に対応させる費用の計上額が一致すれば、どのような会計処理でもよいということでもいいのだろうか。

発生主義会計では、収益と費用の適切な対応のために、経過勘定処理以外も含んだ広義の意味での見越経理（accruals）及び繰延経理（deferrals）といった会計処理を行うことになる⁽³⁴⁾。

FASBは、このことについて、SFAC1で、「便益と犠牲を見越したり繰延べたりする目的は、単に現金収支を掲げる代わりに、報告利益がある期間の企業の業績を測定することができるように、成果と努力を関連付けることである。」（par.45.）と示し、また、SFAC6で、「発生主義会計は、単に現金収支を計上する代わりに、ある会計期間におけるエンティティの業績を反映するように、収益、費用、利得及び損失を関係付けることを目標に、見越、繰延及び配分の諸手続きを用いる。それ故、収益、費用、利得及び損失並びにこれ

(33) 「リース取引に関する会計基準」（企業会計基準委員会、平成19年3月改正）によれば、ファイナンス・リース取引は売買処理が原則である（第9項）が、「リース取引に関する会計基準の適用指針」（企業会計基準委員会、平成19年3月改正）において、リース資産に重要性が乏しい場合、賃貸借処理を採用できるとされている（第34項及び第45項）。なお、所有権移転外ファイナンス・リース取引においても、原則として、利息相当額の配分は利息法が原則である（第11項）が、「リース取引に関する会計基準の適用指針」で、リース料総額に重要性が乏しい場合は、定額法で利息相当額を配分できるとされている（第31項（1））。

(34) W. A. Paton と A. C. Littleton は、「記録された価格総計、原価の凝着、費用と収益の対応、及び差額としての利益といった諸概念は、会計学にとって基本的なものであるが、一般的な経済学的思考においては必ずしも同程度の重要性をもっていない。その理由は、おそらく、経済学者が、『見越』及び『繰延』という用語の重要性を理解することが困難であるからであろう。これらの用語は、対応概念に明確に関連しており、会計理論の重要な領域が要約されている。」と述べ、更に、「会計は支出と収入に対応するのではなく、努力と成果、取得されたサービスと供与されたサービス、取得の価格総計と処分価格総計を対応するのである。これらのすべては、『原価と収益』及び『発生主義会計』という用語の中で把握される。」とし、「見越及び繰延は対応の過程に密接に関連した側面である。」（W. A. Paton & A. C. Littleton, *op. cit.*, p.16. 中島『前掲訳書』, 25～26頁。）と述べている。

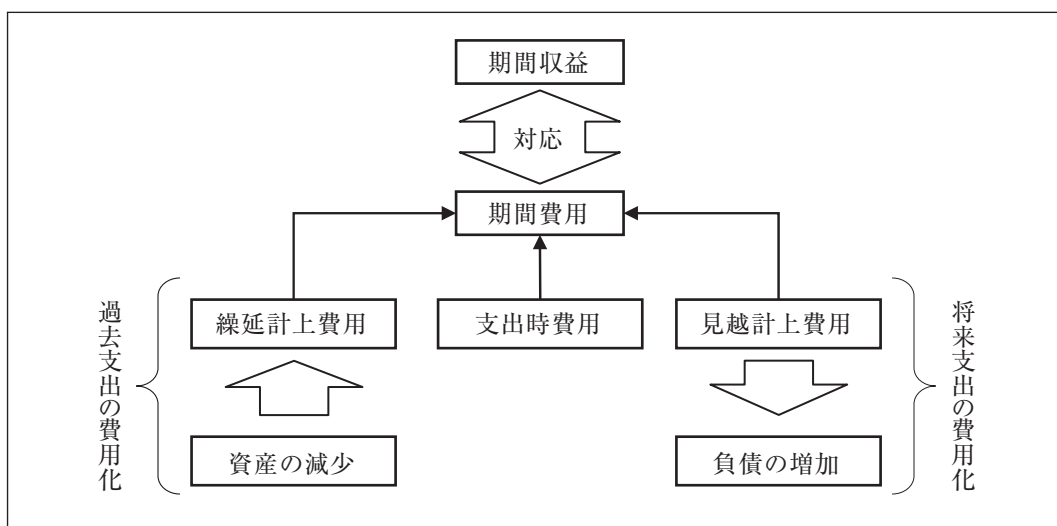
に関連する資産と負債における増減の認識（費用収益の対応、配分、アモチゼーションを含む）は、エンティティーの業績を測定するために、発生主義会計を用いる本質である。」(par.145.)と示している。

なお、SFAC6において、「見越は、予想される将来の現金の受け払いに関係している。見越は、資産または負債とそれに関係する負債、資産、収益、費用、利得、または、損失を、通常、将来において、現金で受け払いされると予想される金額で認識する会計プロセスである。繰延は、過去の現金の受け払い—受領された前払金（しばしば前受金として記述される）または支払われた前払金—に係っている。繰延は、収益、費用、利得、または、損失を繰延べて認識するとともに、現在の現金（またはその同等物）の受領から生じる負債、あるいは、現在の現金（またはその同等物）の支払いから生じる資産を認識する会計プロセスである。」(par.141.)と示している。このように、将来の現金収支に対して収益及び費用を認識するとともに、関連する資産ないし負債を認識することを見越といい、過去の現金収支を将来の収益及び費用とするために、関連する資産ないし負債を計上するとともに、各期間に配分することを繰延という⁽³⁵⁾。

このことは、わが国における経過勘定に対する繰延や見越よりも範囲が広いといえる。

上記のことから、発生主義会計における期間費用について図示すると、以下のとおりである⁽³⁶⁾。

図表 1 発生主義会計における期間費用



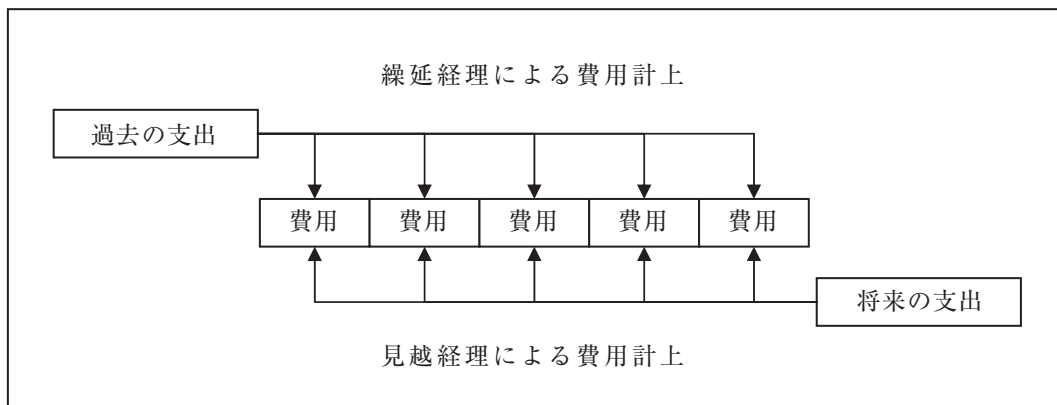
(35) Dyckman らは、「見越は、費用及び収益の認識の後に生じるキャッシュ・フローに対するものである。〔省略〕繰延は、費用及び収益の認識の前に生じたキャッシュ・フローに対するものである。」(Dyckman, et. al. *op. cit.*, p.74.)と述べている。

(36) 見越経理される費用に対する負債は見越負債 (accrued liability) であるが、繰延経理される費用に対する資産を繰延資産とすることは、混乱をきたすので、そのような表現をしていない。これと同じ理由で、繰延経理され、配分された費用を繰延費用とし、見越経理された費用を見越費用と表記することも、混乱が生じるので、それぞれ、繰延計上費用と見越計上費用としている。

棚卸資産、前払費用、固定資産（土地や建設仮勘定を除く。）などは繰延経理の代表例であり、未払費用や引当金が見越経理の代表例である。

また、支出と期間費用との関係について図示すれば、次のとおりである。

図表2 支出と期間費用の関係



費用と支出との関係は、一般的に、支出・未費用項目（費用となるべき支出はすでに生じているが、その期間の費用とはならず、次期以降に繰延処理される項目）、費用・支出項目（支出が当期において生じ、同一期間に費用として認識される項目）、費用・未支出項目（当期の費用として認識されるべきであるが、いまだ具体的な支出が生じていないもので、見越処理を通じて費用化される項目）に分けられる⁽³⁷⁾。

例えば、会計期間が1月1日から12月31日である企業が、平成×1年7月1日から1年間で、年額1,200,000円で建物の賃借契約を結んだ場合、平成×1年1月1日から12月31日の会計期間における支払家賃（費用）は600,000円である。この際に、実際に支払いがあろうとなかろうと無関係である。仮に、平成×1年7月1日に1年分の家賃1,200,000円を現金で支払っていれば、平成×2年1月1日から6月30日までの分を前払費用（前払家賃）として計上する⁽³⁸⁾。反対に、決算日までに家賃の支払いがない場合（契約満了時に家賃の全額を支払うような場合）には、平成×1年7月1日から12月31日までの分の支払家賃を計上するとともに未払費用（未払家賃）を計上する。前者は既に現金で支払っているため繰延経理が行われ、反対に、後者は将来に支払うことになるので見越経理が行われる。

このように、実際に、現金で支払われたのであれば、疑いもなく過去の支出として扱われるので、繰延経理の対象となる。しかし、ここで、過去の支出とか既に生じている支出が、実際に現金で支払われていることだけでないことは明らかである。例えば、「支出は、あるエンティティーが財や用役を取得した時に生じる。ある支出は、現金によって、（買

(37) 武田隆二著『最新財務諸表論（第11版）』中央経済社、2008年、361～362頁。

(38) 日本では、一般的な簿記処理として、平成×1年7月1日に、(借)支払家賃／(貸)現金 1,200,000として、決算修正で(借)前払家賃／(貸)支払家賃 600,000とするが、アメリカのテキストでは、支出時に、(借)前払家賃／(貸)現金 1,200,000として、決算修正で、(借)支払家賃／(貸)前払家賃 600,000とされている (Dyckman, et. al. *op. cit.*, p.75. Anthony, et. al. *op. cit.*, p.58. Kieso, et. al. *op. cit.*, pp.83-84.)。

掛金のように)負債を負うことによって、(車両の下取りのように)他の資産の交換によって、あるいは、それらの組み合わせによって生じる。」⁽³⁹⁾といわれるように、過去の支出には、実際に現金で支払っていない場合が含まれることになる。従って、取引の結合関係でいえば、貸方要素として、過去の支出には、現金や現金同等物に加えてそれ以外の資産の減少も、また、負債の増加も含まれる場合があるといえる。

上記の建物の賃借契約において契約締結時点で、1年分の1,200,000円について現金ではなく、約束手形を振り出して支払ったとしても(手形期日が決算日以降であったとしても)、繰延経理が行われる。また、固定資産の取得に際して割賦購入(分割払い)とした場合にも、固定資産とともに未払金が認識される。これらは、負債の増加に伴っているにも係らず、繰延経理の対象となるのであるから、それは、過去の支出が生じたと捉えることができるであろう。

とすると、過去の支出とは何かということが重要になってくる。以下では、過去の支出の条件について、特に、負債の増加の場合で過去の支出に含まれるものの範囲について、いくつかの取引に基づいて検討する。

ファイナンス・リース取引について先にみたけれども、ファイナンス・リース取引については、わが国だけでなく、多くの国で売買処理が原則処理となっている⁽⁴⁰⁾。確かに、その根拠としては、割賦購入との経済的実質の同一性ということである。しかし、割賦購入にしてもリース取引にしても、実際の支出は将来に生じるのは確かであるにも係らず、繰延経理の対象である。割賦購入やファイナンス・リース取引が繰延経理の対象であるとするれば、このような支払いが過去の支出と扱われるのはどのような理由か。

では、過去の支出には、実際に現金や現金同等物による支出だけに限定されず、支払先、支払時期、支払金額が確定したものを過去の支出の範囲とすると考えることができるともいえる。確かに、割賦購入であってもファイナンス・リース取引であっても、将来に支払うけれども、支払先、支払時期、支払金額は確定している。また、建物の賃借契約で約束手形を振り出した場合も、支払先、支払時期、支払金額は確定している。

では、支払先、支払時期、支払金額が確定していれば、過去の支出であり、繰延経理の対象となるようになるだろうか。つまり、過去の支出となる負債の増加の条件は、その負債が、支払先、支払時期、支払金額の確定しているものであるといえるのであろうか。

一般的に、「負債は、債務性の有無の観点から、法的債務たる負債と法的債務でない負債とに大別される。このうち、前者はさらに確定債務と条件付債務とに分けられる。」⁽⁴¹⁾といわれている。支払先、支払時期、支払金額が確定しているという性質からいえば、法的債務ではない負債の増加は、過去の支出の対象からは除かれる。そこで、法的債務である負債について、更に、確認しておく。「確定債務とは、その履行について、期日、相手方および金額のすべてがすでに確定している債務をいう。支払手形、買掛金、借入金、社債などがその主なものである。条件付債務とは、将来、一定の条件が充足されたときに確

(39) Anthony, et. al., *op. cit.*, p.58.

(40) Accounting Standards Committee, Statement of Standard Accounting Practice No.21, *Accounting for leases and hire purchase contracts*, 1984, par.32. IASC, IAS17, *Leases*, 1997, par.20. FASB, *Accounting Standards Codification*, topic.840-30-25-1. CICA, *CICA Handbook*, par.3065.14.

(41) 森川八洲男著『体系財務諸表論(改訂版)』中央経済社、2008年、184頁。

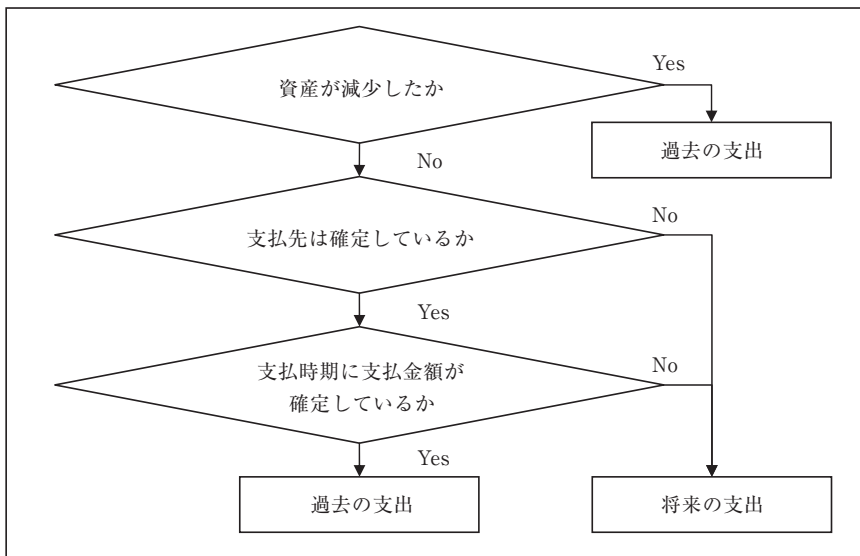
定債務となるものであり、負債性引当金のうち、製品保証引当金、賞与引当金、退職給付引当金などがこれに属する。』⁽⁴²⁾といわれている。従って、負債のうち、確定債務が増加した場合には、過去の支出となるかどうかである。

先にみた建物の賃借契約を再度考えてみる。支払いがなければ見越経理が行われる。しかし、このような契約においては、支払先も支払時期も支払金額も契約などで確定しているのが通常であるにも係らず、繰延経理は行われぬ。決算時点で現金や現金同等物などの資産の減少、あるいは、支払手形の増加が伴っていない場合には、平成×2年1月1日以降の部分の家賃に関しては認識されることはない。当然のことながら、過去の支出が生じていないからである。言い換えれば、未払費用は、上記の負債の分類においては、確定債務に分類される⁽⁴³⁾かそれに準ずるものとして考えられている⁽⁴⁴⁾が、それは、見越経理のための負債であって、繰延経理で用いられるものではない。

従って、確定債務の増加よりも、過去の支出の範囲は狭いといえることができる。

そこで、過去の支出の条件は、現金や現金同等物などが流出した場合が含まれるが、それ以外に、支払先に対して、支払時期に支払金額が変更されない場合が含まれるといえるのではないか。建物の賃借契約では、次期以降に役務の提供を受けることがなければ、支払時期に支払う金額は変動するはずである。先の賃借契約では、家賃の支払時期が次期以降になった場合、契約に基づいて1年分の支払いが必ず支払われるかどうかは、その契約の将来における履行に依存する。契約満了時に1年分を支払うとあっても、実際に建物を賃借が1年間に満たずに解除された場合には、違約金などを考えなければ、家賃の支払額は1年分の1,200,000円ではなく、賃借した期間になる。一方、約束手形を振り出した場合

図表3 過去の支出と将来の支出との判別の流れ



(42) 同上書、185頁。

(43) 新井清光著『新版財務会計論（第2版）』中央経済社、1991年、119頁。

(44) 佐藤信彦他編『スタンダードテキスト財務会計論〈基本論点編〉（第3版）』中央経済社、2009年、248頁。

には、それ自体の支払いは、契約の履行に係らず、支払期日に支払金額を決済しなければならない。

つまり、受け入れたまたは受け入れる財や用役とは、独立した状態で、支払先に支払期日に支払金額を支払うという場合が、過去の支出に該当するということができるのではないだろうか。将来の状況に影響を受けない状態が過去の支出となると考えられないであろうか。建物の賃借契約にあたって、役務の提供を受けた部分に対しては、支払先も支払時期も支払金額も確定しているけれども、最終的な支払時期における支払金額は、その後の契約の履行に依存するので、あくまでも将来の支出に該当することになる。

従って、過去の支出には、現金や現金同等物、更には、それ以外の資産の減少が伴っているか、あるいは、確定負債のうち確定した支払時期に確定した支払金額を支払わなければならないような負債が生じた場合が該当するといえる。その流れは、図表3の通りである。

5. 補論（資産除去債務の会計処理について）

以上のように、発生主義会計において、収益と費用との対応のために、過去の支出に対しては繰延経理が、また、将来の支出に対しては見越経理が行われ、そして、過去の支出は、現金をはじめとする資産の減少ないしは確定債務のうちで支払金額の変更が不可能な負債の減少がその範囲といえる。

ところが、問題となるのが、資産除去債務に係る会計処理である。

資産除去債務は、将来の有形固定資産の除去にあたって支払うことが法律などによって義務付けられている支出である。しかしながら、それは、支払先はもとより、支払時期も支払金額も確定していない。将来の支出としか考えられないものである。

けれども、企業会計基準委員会が2007年に公表した「企業会計基準第18号『資産除去債務に関する会計基準』」（以下、基準第18号という。）において、「資産除去債務は、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって発生した時に負債として計上する。」（第4項）と規定するとともに、「資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、当該負債の計上額と同額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。」（第7項）と規定している。わが国の会計基準以外にも、資産除去債務を資産の取得時に認識するとともに、当該有形固定資産の取得原価に含め、減価償却を通じて費用化する会計処理、いわゆる、資産負債両建処理が採用されている⁽⁴⁵⁾。

つまり、将来の支出である資産除去債務に対して、繰延経理が採用しているのである。

基準第18号によれば、「『資産除去債務』とは、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して、法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいう。」（第3項（1））とされており、有形固定資産の使用に不可避的に生じる支出であるため、その支出は、資産除去の際に一時に費用計上するのは、発生主義会計の観点（対応の観点）からみて適切ではない。

確かに、資産除去債務に相当する金額を有形固定資産の取得原価に含めて、有形固定資産の耐用年数にわたって減価償却することで、収益との対応ということが図れていると考

(45) IASC, IAS16, *Property, Plant and Equipment*, 1998, par.16. FASB, *Accounting Standards Codification*, Topic.410-20-20. ASB, FRS15, *Tangible Fixed Assets*, 1999, par.10. CICA, *CICA Handbook*, par.3061.05.

えられる。この点について、例えば、「概念的には、この会計処理は、資産の最終的な処分原価を含む資産におけるトータルの投資額が、利用される期間にわたって期間費用として控除されるので、対応原則の適用である。」⁽⁴⁶⁾という見解があるように、資産負債両建処理によって、収益と費用との対応が図られることで、発生主義会計の要請に合致しているということもできる。

しかしながら、資産除去債務は、先に指摘したとおり、過去の支出に該当する条件を充足しているとはいえない。明らかに、負債の債務性による分類に従えば、条件付債務であって、それは、上述のとおり、過去の支出の条件に合致しないと考えられる。つまり、将来の支出である以上、繰延経理ではなく見越経理が採用されることが、発生主義会計から適切であるといえるのではないだろうか。

資産除去債務について、基準第18号などで採用された資産負債両建処理の他に、引当金処理を採用するという見解もある。

発生主義会計における支出と期間費用との扱いについて、過去の支出には繰延経理が、将来の支出には見越経理が採用されるという観点に立てば、資産負債両建処理が収益と費用との対応に合致しているといっても、見越経理としての引当金処理を採用するのが、ここまでの議論からは妥当であると指摘できると思うのである。

6. おわりに

現在の財務諸表ないし財務報告の目的は、主要な概念フレームワークなどで確認できるとおり、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することである。そして、この目的を達成するために、多くの国などで発生主義会計が適用されている。

発生主義会計は、単に、現金収支に係らず収益や費用を認識する会計の仕組みというものではなく、収益と費用との差額として期間損益を決定するが、その際には、収益は実現ないし稼得されたものが、費用は収益との関係で認識される。発生主義会計には、期間損益の決定にあたって収益と費用との対応というものが内在しているといえる。

そして、発生主義会計では、成果としての収益から努力（犠牲）としての費用を控除して期間損益を決定するために、見越経理や繰延経理という会計処理を用いる。

費用に関していえば、将来の支出に対して費用を計上するとともに負債を計上する会計処理が見越経理であり、過去の支出を資産に計上した後に、費用を計上する会計処理が繰延経理である。単純に示すと、見越経理は、費用→負債→（将来の）支出という関係であり、繰延経理は、（過去の）支出→資産→費用という関係である。

しかしながら、繰延の適用となる過去の支出は、現金や現金同等物の減少に限らない。貸方要素としては、現金や現金同等物以外の資産の減少を伴う場合であっても、過去の支出に該当することになるし、更に、特定の負債の増加であっても、過去の支出に該当し、繰延の対象となりうるということが確認された。言い換えれば、そのような支出でなければ、過去の支出には該当しないので、繰延経理の対象とはならない。

要するに、発生主義会計は、ただ単に収益に費用が対応すれば良いということではなく、

(46) S. M. Bragg, *Wiley GAAP 2012*, John Wiley & Sons, 2011, p.448.

支出との関係で、適用される会計処理、即ち、見越経理を通じて費用計上するのか、繰延経理を通じて費用計上するのかを区分するという特徴があるといえる。

それ故、未払家賃や未払給料などの未払費用あるいは退職給付引当金や賞与引当金などの引当金は、支払時期（例えば、給与支給日など）が確定していても、その時点での支払金額が不確定であるから、決して繰延経理の対象にはならないが、ファイナンス・リース取引のように支払時期における支払額が変更できないような場合には、資産の減少を伴っていない場合であっても、過去の支出として把握され、繰延経理の対象となる。

ところが、将来の有形固定資産の除去に係る支出に対する会計処理については、多くの会計基準で資産負債両建処理を採用しているが、このような会計処理は、確かに、収益と費用との対応だけからいえば、発生主義会計に基づいているといえなくもない。しかし、繰り返すように、発生主義会計では、その支出の状態によって、見越経理と繰延経理を区分して適用しているのであるから、条件付債務である資産除去債務を繰延経理することになる資産負債両建処理は、発生主義会計からみて問題があると考えられる。

[参考文献]

ASC, SSAP21, *Accounting for leases and hire purchase contracts*, 1984.

ASB, *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999.

ASB, FRS15, *Tangible Fixed Assets*, 1999.

ASB, FRS18, *Accounting Policies*, 2000.

CICA, *CICA Handbook*, 2008.

FASB, Discussion Memorandum, *An analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, 1976. (津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年)

FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, 1978.

FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.6, *Elements of Financial Statements*, 1985.

FASB, Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*, 2008.

FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, *Conceptual Framework for Financial Reporting - Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, 2010.

FASB, *Accounting Standards Codification*, 2011.

FEE, *FEE Comparative Study on Conceptual Accounting Frameworks in Europe*, 1997.

IASC, *The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989.

IASC, IAS1, *Presentation of Financial Statements*, 1997.

- IASC, IAS17, *Leases*, 1997.
- IASC, IAS16, *Property, Plant and Equipment*, 1998.
- IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2010.
- A Study Group at the University of Illinois, *A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles*, Center for International Education and Research in Accounting, 1964.
- D. Alexander & C. Nobes, *A European Introduction to Financial Accounting*, Prentice Hall, 1994.
- R. N. Anthony, et al., *Accounting: Text & Cases*, 12th, McGraw-Hill, 2007.
- S. M. Bragg, *Wiley GAAP 2012*, John Wiley & Sons, 2011.
- C. Clubb, ed., *The Blackwell Encyclopedia of Management, Vol.1. : Accounting*, 2nd ed., Blackwell, 2005.
- M. A. Diamond, et al., *Financial and Management Accounting*, South-Western Publishing, 1994.
- T. R. Dyckman, et al., *Intermediate Accounting*, 5th ed., International Edition, McGraw-Hill, 2001.
- D. E. Kieso, et al., *Intermediate Accounting*, 13th ed., John Wiley & Sons, 2010.
- J. Law, ed., *A Dictionary of Accounting*, 4th ed., Oxford University Press, 2010.
- P. Mohana Rao, *Accounting Theory and Standards*, Deep & Deep Publications, 2006.
- W. A. Paton & A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940.
- R. G. Schroeder & M. W. Clark, *Accounting Theory*, 6th ed., John Wiley & Sons, 1998.
- J. K. Shim & J. G. Siegel, *Dictionary of Accounting Terms*, 5th ed., Barron's Educational Series, Inc., 2010.
- S. A. Simon, *Administrative Behavior*, 4th ed., The Free Press, 1997. (二村敏子他訳『(新版) 経営行動』ダイヤモンド社, 2009年)
- 企業会計基準委員会「企業会計基準第13号『リース取引に関する会計基準』」, 2007年。
- 企業会計基準委員会「企業会計基準適用指針第16号『リース取引に関する会計基準の適用指針』」, 2007年。
- 企業会計基準委員会「企業会計基準第18号『資産除去債務に関する会計基準』」, 2007年。
- 新井清光著『新版財務会計論 (第2版)』中央経済社, 1991年。
- 興津裕康稿「発生主義会計の論理」『産業経理』第49巻第2号, 1989年7月。
- 郡司健著『現代会計の基礎』中央経済社, 1989年。
- 阪本安一稿「会計基礎概念とその検討について」『産業経理』第43巻第4号, 1984年1月。
- 佐藤信彦他編『スタンダードテキスト財務会計論〈基本論点編〉(第3版)』中央経済社, 2009年。
- 清水茂良稿「発生主義概念の整理」『松山大学論集』第10巻第1号, 1998年4月。
- 武田隆二著『最新財務諸表論 (第11版)』中央経済社, 2008年。
- 藤井秀樹稿「発生主義会計とその基礎概念の再検討」『会計』第139巻第5号, 1991年5月。
- 森川八洲男著『体系財務諸表論 (改訂版)』中央経済社, 2008年。
- 若杉明稿「発生主義会計とその効果」『産業経理』第46巻第1号, 1986年4月。

〔抄 録〕

本稿では、多くの国などで、意思決定有用性の観点から採用されている発生主義会計の特徴として、費用の計上方法としての見越経理と繰延経理の適用について検討を行った。検討にあたって、発生主義会計が、期間損益計算において、収益と費用との対応を重視したものであることを示した。そして、このような収益と費用の対応ということを達成するための具体的な会計処理として、費用に関しては、支出との関係で、見越経理と繰延経理とを区分して用いていることが確認された。そして、将来の支出は見越経理の対象であり、過去の支出が繰延経理の対象であるが、過去の支出には、資産の減少の他に、一定の条件での負債の増加が含まれている。過去の支出に該当する負債の条件について更に検討を加えた結果、確定債務のうち、支払時期における支払金額が確定されているものが、過去の支出に含むといえる。そのような状態にない負債の増加は、将来の支出として、見越経理の対象となる。