

〔論文〕

なぜ、損益計算書で「営業収入」と表記されるのか —勘定科目の使用法に関する定性的調査

川 島 健 司

目次

- 1 問題
- 2 制度
- 3 文献
- 4 頻度
- 5 事例
- 6 帰納
- 7 結論

1 問題

本論文の目的は、会計実務で主要な財務諸表の1つとされる損益計算書において稀にみる「営業収入」という勘定科目に着目し、これがなぜ選定され、使用されているのかを具体的に明らかにすることである。まずは、いくつかの象徴的な事例を示しながら、この問題を取り上げる動機と背景を述べる。

会計専門家の視点でみれば、営業収入という勘定科目が損益計算書にあるのは場違いといえる。一般に会計学の教科書や会計基準において、「収入」と「収益」は似て非なる重要な概念として明確に区別して扱われている。収入とは現金の流入のことであり、収益とは事業活動の成果という観点から過去・現在・将来の収入のうち当期に配分されるものをいう。利益を報告する損益計算書では、一会計期間に属するすべての「収益」から、これに対応するすべての「費用」を差し引いて利益が計算される。現金そのものの流入である「収入」と「支出」の状況は、別途、キャッシュ・フロー計算書で報告される。したがって、「営業収入」は損益計算書ではなく、キャッシュ・フロー計算書¹⁾で表記されるべきものであり、損益計算書で報告される

のは「営業収益」である。

ところが、日本企業が公表する損益計算書のなかには、稀に教科書どおり、あるいは会計基準どおりの表記になっていない場合がある。象徴的な事例を3つ示す。第1の例は図1であり、実在する企業の2010年3月期の連結損益計算書である。第1行目に「営業収入」とある。中小企業であればこうした事例が存在するのも理解できなくもないが、実はこの企業は年間売上高が2,000億円を超える、日経平均株価の構成銘柄にも採用されている東証第1部の上場企業である。

図1 営業収入と表記された損益計算書(例1)

② 【連結損益計算書】

| 区分 | 注記番号 | 前連結会計年度 (自 平成19年3月1日 至 平成20年2月29日) | | 当連結会計年度 (自 平成20年3月1日 至 平成21年2月29日) | |
|----------------|------|--|--------|--|--------|
| | | 金額(百万円) | 百分比(%) | 金額(百万円) | 百分比(%) |
| I 営業収入 | ※5 | 205,037 | 100.0 | 213,493 | 100.0 |
| II 営業原価 | | 129,371 | 63.1 | 129,770 | 60.8 |
| 売上総利益 | | 75,665 | 36.9 | 83,723 | 39.2 |
| III 販売費及び一般管理費 | | | | | |
| 1 人件費 | | 18,754 | | 18,849 | |
| 2 宣伝費 | | 9,769 | | 14,335 | |

第2の例は図2であり、やはり東証第1部に上場する世界的にも知名度の高い電気機器製造企業の2010年3月期における連結損益計算書である。第1行目の見出しに「売上高及び営業収入」とあり、内訳として2行目に「金融ビジネス収入」、3行目に「営業収入」とある。教科書的には、いずれも「収入」ではなく、「収益」と表記するのが適切である。

興味深いことに、この図2の企業の損益計算書を時系列的に遡ってみると、「売上高及び営業収入」という表記は1994年3月期から一貫してみられる。ところが、その前年の決算期までは「売上高及び営業収益」(傍点は筆者)と表記されていた。1994年3月期に収益から収入へ

と、すなわち教科書的な表記から、わざわざ教科書的でない表記へと変更されていたのである。

図2 営業収入と表記された損益計算書(例2)

② 【連結損益計算書】

| 区分 | 注記番号 | 2008年度 (自 2008年4月1日 至 2009年3月31日) | 2009年度 (自 2009年4月1日 至 2010年3月31日) |
|-------------|-------------------------|---|---|
| | | 金額(百万円) | 金額(百万円) |
| 1 売上高及び営業収入 | ※6 ※26 ※11 ※15 | | |
| 1 純売上高 | | 7,110,053 | 6,293,005 |
| 2 金融ビジネス収入 | | 523,307 | 838,300 |
| 3 営業収入 | | 96,633 | 82,693 |
| | | 7,729,993 | 7,213,998 |

第3の例は、時間軸をさらに遡る。上場企業においてキャッシュ・フロー計算書が制度化されたのは、1999年4月1日以後に開始した事業年度からである。それ以前は、個別ベースの収支状況を一覧にした資金収支表が開示されていた。図3は実在する企業の当時のそれであり、第1行目に「営業収入」と表記されている。一方、この企業の同一決算期における損益計算書を見ると、これにも第1行目に「営業収入」と表記されている(図4)。すなわち、同一企業の同一決算期における資金収支表と損益計算書の両方に、概念も金額も異なる2つの「営業収入」が表記されていたことになる²⁾。もう言うまでもないが、教科書的には損益計算書の方を「営業収益」とすべきである。

図3 営業収入と表記された資金収支表

3. 資金収支の状況

(1) 最近の資金収支の実績及び資金計画

| 項 目 | 資金収支の実績 | | | 資金計画 |
|----------------|---------|---------|-----------------------|-----------------------|
| | 第37期 | 第38期 | 第38期 (62.4.1~9.30) | 第39期 (63.4.1~9.30) |
| 1. 営業収入 | 511,421 | 575,188 | 300,513 | 325,172 |
| 2. 営業外収入 | | | | |
| 受取利息配当金等 | 3,433 | 3,891 | 1,192 | 3,902 |
| その他 | 11,054 | 12,320 | 8,515 | 738 |
| 小 計(A) | 525,908 | 591,399 | 310,220 | 329,812 |
| 3. 有形固定資産売却等収入 | | | | |
| 有形固定資産売却 | 1,199 | 2,091 | 1,820 | 40 |
| 投資有価証券売却 | 79 | 5 | 1 | — |
| 長短貸付金回収 | 2,311 | 2,525 | 1,203 | 1,301 |
| その他の収入 | 5,601 | — | — | — |

図4 営業収入と表記された損益計算書(例3)

② 損益計算書

| 科 目 | 第 37 期 (自 昭和61年4月1日 至 昭和62年3月31日) | | | 科 目 | 第 38 期 (自 昭和62年4月1日 至 昭和63年3月31日) | | |
|-----------|---|---------|-------|-----------|---|---------|-------|
| | 金 額 | | 百分比 | | 金 額 | | 百分比 |
| | 百万円 | 百万円 | | | 百万円 | 百万円 | |
| 1 営業収入 | | | | 1 営業収入 | | | |
| 1.飛行機事業収入 | 467,703 | | | 1.飛行機事業収入 | 514,170 | | |
| 2.附帯事業収入 | 11,667 | 479,371 | 100.0 | 2.附帯事業収入 | 13,369 | 527,540 | 100.0 |

以上の観察から、本論文では具体的に次の問題を提起する。

- (1) 損益計算書において「営業収入」、あるいはもう少し幅を広げて「収入」という科目がみられる頻度はどの程度か。それは、損益計算書のどの部分に多くみられるか。
- (2) なぜ、損益計算書において「収入」という科目が使用されるのか。どのような経緯で使用されるに至ったのか。
- (3) 損益計算書において「収入」という科目が使用される企業では、社内の現場で「収入」と「収益」はどのように捉えられ、どのように使い分けられているのか。

これらの問題を明らかにしようとする背後には、財務報告における勘定科目の選定と使用には、どのような要因がどのような経路で影響を与えているかをできるだけ具体的に理解しようとするねらいがある。勘定科目は業種特殊なものを除いて、ほぼその名称と使用上の選択は制度上あるいは慣行上決定されており、そこに企業の意図が反映されうる自由度はほとんどないと思われるかもしれない。しかし、実際には、財務諸表作成者は企業内外の財務諸表利用者に対して、企業実態に関する情報を自らの判断により適切な勘定科目に翻訳して伝達している。その翻訳の過程には、企業の歴史的沿革や組織文化にもとづく経理処理上の諸特性が如実に反映されている。この様子を定性的調査法にもとづいて記述することが本論文の根底にある問題意識である。これを理解することにより、財務諸表の利用者は、財務諸表で表現された会計数値のみならず、その名称の付け方、様式、表記の方法からも企業の内部情報を読み解くことが可能になると考えられる。

また、会計教育において、収入と収益の各概念は、利益計算の体系のなかでもっとも重要な内容の1つである³⁾。しかし、図1~4に示したとおり、会計実務においてはそれらが必ずしも教科書通りに扱われていない事例が存在する。この事実について、これまで学術研究者によって取り上げられた形跡は筆者の知る限り存在せず、またそうした実務の顕在的または潜在的な合理性に関す

る説明も行われていない。このため、この実態そのものを詳細に記述することにも、本研究の重要な事実発見的な意義があると考えられる。

さらに、筆者がとくに関心を寄せているのは、この問題を提起したときにみられる「そんなに真剣に考えたことはない」という実務当事者(経理担当者や公認会計士)の反応である。具体的には次のような反応である。

『『収入』と『収益』の概念についてですが、そんなに真剣に考えたことはありません。ただ、頭の中に『営業収益=売上高+営業収入』という算式があるだけです。』
(経理担当者)

『損益計算書での『収入』の表記について、現在においてはそれが採用された理由は不明です。また、現在、『収入』と表記していることについて、弊社として特段のポリシーはありません。』
(経理担当者)

『(クライアントの企業が収入と表示することについて) この表示自体は上場時から会社が使用しているものであり、私はその当時にこの表記を使い始めた理由までは把握できておりません。』
(公認会計士)

そこで本論文では、学術研究者の視点で会計実務を観察し、この一見すると奇異な勘定科目の使用法に対する潜在的な合理性を説明し、実務当事者への新たな視点の提供を試みることにする。

本論文の構成は次のとおりである。第2節では本論文の問題と直接的に関わる会計制度(会計基準、会計法規、各種ガイドライン等)の状況を簡潔に整理する。第3節では関連する文献をレビューし、第4節では損益計算書において「収入」という科目が用いられている頻度を調査する。第5節では、実務当事者へインタビュー調査を行い、彼らとの対話を通じて「収入」という科目が用いられている要因を抽出・発見する作業を行う。第6節では、インタビュー調査から明らかになった発見事項を帰納的に要約し、本論文が提示した問題に対して説明を試みる。

第7節では結論とインプリケーションを述べる。

2 制度

2.1 会計基準と会計法規

損益計算書における収益の表示方法について、会計制度の状況を整理する。実務当事者が参照する会計基準や会計法規の内容は次のとおりである。

まず、企業会計原則を参照すると、損益計算書には「売上高」を表記することとされている⁴⁾。ただし、企業が商品等の販売と役務の給付の両方を主たる営業としている場合には、前者を「売上高」、後者を「営業収益」として記載するとしている⁵⁾。

会社法や金融商品取引法の各規則には財務諸表の様式が例示されている。いずれも損益計算書の第1行目は「売上高」とされている⁶⁾。

2.2 別記事業会社

特殊な業種では、法令等によって財務諸表の様式が定められている場合がある。いわゆる別記事業会社に該当するケースである。別記事業会社とは、事業の所管官庁に提出する財務諸表の用語、様式及び作成方法について法令の定めがある場合、またはその所管官庁が制定した財務諸表準則等がある場合に、その法令や準則の定めに従う事業をいう⁷⁾。

この別記事業に指定された事業は、金融やインフラ事業を中心に19ある⁸⁾。別記事業に関する会計規則には、損益計算書の様式が含まれている。そこに表示される勘定科目の多くは費用項目である。費用項目については、「〇〇費」という表現に統一されている。一方、収益項目については勘定名において「収益」と「収入」が混在している。

収益と収入が混在している様子は、例えば電気事業法に関する省令「一般電気事業部門別収支計算規則」(平成18年1月31日経済産業省令第3号、傍点は筆者)をみても明らかである。その第2条には次のようにある。

「一般電気事業者は、法第三十四条の二第一項の規定により、業務ごとに区分して会計を整理しようとするときは、当該事業者が行うすべての事業に係る収益及び費用について、別表第一に掲げる基準に基づき、様式第一に整理しなければならない。」
(傍点は筆者)

すなわち、この省令の名称には「収支計算」(すなわち、収入と支出の計算)とあるが、中身は「損益計算」(収益と費用の計算)に関する用語の使用について規定しているのである。

2.3 指定国際会計基準

金融長官が定めた「指定国際会計基準」で作成された連結財務諸表については、指定国際会計基準の用語、様式、作成方法に従うことが認められている⁹⁾。ここに指定国際会計基準とは、米国会計基準と国際財務報告基準(IFRS)が含まれると解されている¹⁰⁾。

指定国際会計基準で作成された連結財務諸表を、どのように日本語に翻訳するかについての基準や規則はない。唯一関連する文章は、2009年12月に金融庁から公表された「国際会計基準に基づく連結財務諸表の開示例」である。邦訳された損益計算書の例示には、第1行目に「売上収益」、その他の収益項目として「その他の収益」、「金融収益」が記載されている。

2.4 表示の継続性

以上のほかに、勘定科目の使用法に関連するものとして、表示の継続性に関する規定がある。すなわち、正当な理由がある場合を除いて、同一の内容のものについては、表示方法を継続しなければならないとされている¹¹⁾。もし、表示の変更を行った場合には、過去の財務諸表との比較を行うために必要な注記を行うことが求められる(ただし、過去の財務諸表を遡及的に組み替える必要はない)¹²⁾。

3 文献

本論文が提起する問題は、日本企業の実務を対象としたものであり、これを直接的にとりあげた研究はこれまでに存在しない。そこで、以下では勘定科目の選定に関わる研究、あるいはその周辺に位置付けられる研究を幅広くレビューする。財務報告における勘定科目の選択と使用が、どのような要因と経路によって決定されるかを検討するにあたり、まずは著名な古典、リトルトンの *Structure of Accounting Theory* (Littleton (1953)) にあたることから始める。

彼は、会計行為を経済主体の膨大な取引記録を統合して要約するための壮大な分類システムであると捉えている。その分類に用いられるラベルが勘定科目に他ならない。彼はその名称や定義は、事業活動の内容、業種、事業の規模、経営者がその事業活動をどの程度まで詳しく記録しようとするかの程度に依存すると指摘している¹³⁾ (p.53)。

Thacker (1962) は損益計算書の様式と分類について詳しく検討している。収益と費用の勘定科目の選択は、第1に現在や将来の事業活動を経営者が的確に統制できるように選択される必要があること、第2に勘定科目は、同業種かつ、財務報告の目的が同一である場合に限って、企業間で統一することが比較可能性の観点から望ましいことを主張した。ここでは、取引記録の統合をめぐる議論には、第1の指摘のように企業の内部的視点によるものと、第2の指摘のように企業の外部的視点によるものがあることに着目しよう。

企業の内部的視点にたった研究をさらにみていくと、Malcom (1978) は、取引記録の分類方法の違いが経営者の知覚(perception)や意思決定に与える影響を分析している。彼は、ある企業が4種類の製品を販売しているとするれば、データの統合レベルを変えることによって18通りの売上高の表示方法があることを例示した。それぞれによって売上高の状況に関する印象や解釈は異なるため、データの統合は同質の財に限るべきであると結論づけた。

このように、取引記録の統合の程度は、企業内部における知覚や意思決定に影響を与える¹⁴⁾。統合の度が行き過ぎると、特定の分析にとってはは

値のある情報が喪失されたり、特定の方向に情報が傾いたりする可能性があるが、他方、統合がまったく行われないう意思決定が非効率になり得る。どのレベルが最適であるかについて実験研究が行われてきたが、Barefield (1972) のように統合のレベルを下げて詳細な情報を出すことを支持する結果と、Ronen (1971) や Lewis and Bell (1985) のように比較的容易な意思決定の場合は統合のレベルを高めることが有効であるとする結果が対立している。

一方、企業の外部的視点から統合の問題を検討したものとして、Beaver (1981) は企業が取引記録を統合する過程について次のように言及している。

各データが投資家によってかなり統一的なやり方で処理 (たとえば統合) されるのであれば、アナリストや投資家にその処理を何べんもやらせる代わりに、会社に1度だけやらせる方がコスト節約につながる。ただ、もちろん統合の方法については意見の一致をみていないし、また一般に統合の際に情報のロスが生ずることも確かである。(邦訳 p.11)

このことは、経営者が取引記録の統合の処理方法を選択する際には、その統合の方法に対する投資家の一般的なニーズをも考慮すべきであることを示唆している。1970年代から80年代にかけて、財務報告において投資家がどのような項目を重要視し、その重要視されている項目が実際に企業によってどの程度開示されているかについて、実態調査および実験研究が行われた¹⁵⁾。また、概念フレームワークにおいて記述された会計情報の質的特徴との関係から規範的な分析が同時に進められてきた¹⁶⁾。これらの研究では、どの項目が投資家に重要視されるかは、企業の事業規模や事業特性に依存し¹⁷⁾、投資家の属性によっても異なり得ることが指摘されてきた¹⁸⁾。

さらに、データの表示方法に関する一連の実験研究の系譜がある¹⁹⁾。ここでいう表示方法とは、主に表 (tabular format) とグラフ (graphical format) をさしているが、そこで得られる知見は勘定科目の配列や様式にも一般化して当てはめてみるができる。Cardinaels (2008) は情

報利用者の会計知識の水準と表示様式との関係性を分析し、会計知識が低い水準の利用者は表に比べてグラフによる表示に強く反応する傾向を報告した。この結果にもとづき、企業が表示様式を選択する際には情報利用者の会計知識の水準を考慮すべきであることを指摘した。この議論は、同じ表記の問題として、勘定科目の選定についても適用できる可能性がある。

財務報告における勘定科目の選択と使用は、管理会計分野の研究蓄積にもとづいて考察することもできる。例えば、経営者が事業活動をどの程度まで詳しく記録しようとするかの程度は、企業内における業績測定システムの文脈で議論すると次のようになる。

Simon (1995, 2000) は、業績測定システムを構築するにあたり、収集すべき情報の種類とその使用法 (誰の、どのような使用目的を想定するか) を検討するには、次にあげるような組織内における様々なジレンマに関するバランスを考慮すべきであると主張している。①収益性と成長性とコントロール、②短期的成果と長期的成果、③利害関係者によって異なる業績に対する期待、④機会と認知 (attention)、⑤行動に関する諸動機。これらの要因は、企業内で勘定科目が選定される過程を推論する際の視点になり得るであろう。

Henri (2006) は、業績測定システムに対して企業の組織文化が与える影響を分析している。彼は組織文化を、秩序、安定、統制を重視するタイプと、変革、適応、柔軟性を重視するタイプとに二分し、それぞれが業績測定システムの多様性²⁰⁾にどのような影響を与えるかを検証した。その結果、後者の柔軟性を重視するタイプの組織文化の下では、組織の関心を特定の指向に集中させるために多様な業績測定システムが構築され、それが戦略的意思決定を支援するために活用されていることを示した。このように、組織の風土や文化もまた、事業活動の捉え方に影響を与えることが分かっている。

以上にみてきた文献を踏まえると、本研究は次のように位置づけられる。まず、これまでの文献において、企業内部で勘定科目が選択される様子を詳細に記述した研究は存在しない。本研究では実務者へのインタビューを通じてそれ

を明らかにし、また、彼らとの対話のなかから勘定科目の選定に影響を与える要因を帰納的に抽出し、具体的な経路に関する説明を試みる。

また、会計学の教科書や会計基準によって示される用語が実務において逸脱し、それが定着する原因について具体的に分析・説明した研究もみられない。これには企業の文化的要因や経理組織の歴史、特性、経理担当者の会計知識の水準、その習得過程などが密接に関わっている可能性がある。これを明示化することも本研究の特徴である。

4 頻度

有価証券報告書に収録された連結損益計算書

において、実際に「収入」または「支出」という用語（以下、「収支科目」とする）が使用されている頻度を調査する。サンプルは、日経平均株価の構成銘柄企業の2009年度（本決算）における連結損益計算書とする。ただし、2010年4月1日に上場開始した2社はサンプルから除外する²¹⁾。したがって、サンプルは223である。

手順としては、223社の有価証券報告書を入手し、「第5 経理の状況」に収録された連結損益計算書において「収入」または「支出」という文字が含まれる勘定科目（それぞれ「収入科目」、「支出科目」とする）を目視により確認し、記録する。これを集計し、結果をまとめたものが表1～表3である。主な要点は以下のとおりである。

表1 収支科目の記載状況（業種別）

| | (1) 収支項目あり | (2) 収支項目なし | (3) 合計 | (1) / (3) |
|---------------|---------------|---------------|-----------|-----------|
| 1 保険業 | 3 | 0 | 3 | 1.000 |
| 2 水産・農林業 | 2 | 0 | 2 | 1.000 |
| 3 空運業 | 1 | 0 | 1 | 1.000 |
| 4 石油・石炭製品 | 1 | 0 | 1 | 1.000 |
| 5 小売業 | 6 | 2 | 8 | 0.750 |
| 6 パルプ・紙 | 3 | 1 | 4 | 0.750 |
| 7 サービス業 | 2 | 1 | 3 | 0.667 |
| 8 その他製品 | 2 | 1 | 3 | 0.667 |
| 9 繊維製品 | 3 | 3 | 6 | 0.500 |
| 10 ゴム製品 | 1 | 1 | 2 | 0.500 |
| 11 金属製品 | 1 | 1 | 2 | 0.500 |
| 12 電気機器 | 14 | 16 | 30 | 0.467 |
| 13 情報・通信業 | 5 | 6 | 11 | 0.455 |
| 14 陸運業 | 4 | 6 | 10 | 0.400 |
| 15 電気・ガス業 | 2 | 3 | 5 | 0.400 |
| 16 化学 | 6 | 10 | 16 | 0.375 |
| 17 建設業 | 3 | 6 | 9 | 0.333 |
| 18 輸送用機器 | 3 | 9 | 12 | 0.250 |
| 19 ガラス・土石製品 | 2 | 6 | 8 | 0.250 |
| 20 証券、商品先物取引業 | 1 | 3 | 4 | 0.250 |
| 21 精密機器 | 1 | 3 | 4 | 0.250 |
| 22 不動産業 | 1 | 4 | 5 | 0.200 |
| 23 機械 | 2 | 12 | 14 | 0.143 |
| 24 卸売業 | 1 | 6 | 7 | 0.143 |
| 25 医薬品 | 1 | 7 | 8 | 0.125 |
| 26 非鉄金属 | 1 | 9 | 10 | 0.100 |
| 27 食料品 | 1 | 10 | 11 | 0.091 |
| 28 銀行業 | 0 | 12 | 12 | 0.000 |
| 29 鉄鋼 | 0 | 6 | 6 | 0.000 |
| 30 海運業 | 0 | 3 | 3 | 0.000 |
| 31 その他金融業 | 0 | 1 | 1 | 0.000 |
| 32 鉱業 | 0 | 1 | 1 | 0.000 |
| 33 倉庫・輸送関連業 | 0 | 1 | 1 | 0.000 |
| 合計 | 73 | 150 | 223 | 0.327 |

(注) 業種は東証業種分類にもとづく。

表2 収支科目の記載状況 (掲載力所別)

| 表示区分 | 度数 | 割合 |
|----------|-----|-------|
| 営業損益計算の部 | 25 | 0.236 |
| 経常損益計算の部 | 70 | 0.667 |
| 純損益計算の部 | 11 | 0.105 |
| 合計 | 106 | 1.000 |

表3 収支科目の記載状況 (科目別)

| 勘定科目 | 度数 | 勘定科目の金額 (百万円) | 売上高に 占める割合 |
|----------------------|-----|------------------|---------------|
| 〔収入項目〕 | | | |
| 1 雑収入 | 27 | 4,492 | 0.003 |
| 2 補助金収入 | 17 | 874 | 0.001 |
| 3 助成金収入 | 7 | 846 | 0.001 |
| 4 その他の営業収入 | 4 | 323,769 | 0.056 |
| 5 営業収入 | 3 | 535,909 | 0.671 |
| 6 利息及び配当金収入 | 3 | 206,727 | 0.082 |
| 7 違約金収入 | 2 | 249 | 0.000 |
| 8 売上高及びその他の営業収入 | 1 | 9,295,208 | 1.000 |
| 9 IP系・パケット通信収入 | 1 | 3,005,694 | 0.292 |
| 10 固定音声関連収入 | 1 | 2,468,319 | 0.240 |
| 11 移動音声関連収入 | 1 | 2,217,312 | 0.215 |
| 12 保険料等収入 | 1 | 1,776,424 | 0.730 |
| 13 システムインテグレーション収入 | 1 | 1,227,205 | 0.119 |
| 14 アフターセールスおよびレンタル収入 | 1 | 954,083 | 0.465 |
| 15 金融ビジネス収入 | 1 | 680,804 | 0.092 |
| 16 通信端末機器販売収入 | 1 | 653,954 | 0.063 |
| 17 レンタル収入 | 1 | 357,166 | 0.155 |
| 18 手数料収入 | 1 | 127,421 | 0.110 |
| 19 その他収入 | 1 | 103,805 | 0.051 |
| 20 サービス収入 | 1 | 79,290 | 0.278 |
| 21 レジャー事業収入 | 1 | 71,967 | 0.850 |
| 22 不動産収入 | 1 | 40,650 | 0.035 |
| 23 消費者ローン利息収入 | 1 | 33,170 | 0.077 |
| 24 流通事業収入 | 1 | 7,880 | 0.093 |
| 25 開発事業関連違約金収入 | 1 | 7,000 | 0.002 |
| 26 その他の事業収入 | 1 | 4,859 | 0.057 |
| 27 不動産賃貸収入 | 1 | 4,447 | 0.004 |
| 28 設備設置負担金収入 | 1 | 2,364 | 0.001 |
| 29 作業屑売却収入 | 1 | 527 | 0.001 |
| 30 特許関連収入 | 1 | 409 | 0.000 |
| 31 雇用調整助成金収入 | 1 | 253 | 0.000 |
| 32 損害賠償金収入 | 1 | 11 | 0.000 |
| 小計 (1-32) | 88 | — | — |
| 〔支出項目〕 | | | |
| 33 雑支出 | 18 | 5,921 | 0.003 |
| 小計 (33) | 18 | — | — |
| 合計 (1-33) | 106 | — | — |

(注) 勘定科目の金額、および売上高の金額は、2008年度と2009年度の平均値を用いている。

第1に、223の連結損益計算書のうち、収支科目が1つ以上含まれている連結損益計算書は73(32.7%)である。幅広い業種の連結損益計算書に含まれている(表1)。

第2に、収支科目が含まれる73の連結損益計算書には、106個の収支科目が記載されている。記載カ所別に分類すると、もっとも多いのは経常損益の部(70, 66.7%)であり、続いて営業損益の部(25, 23.6%)である(表2)。

第3に、106個の収支科目の内訳は、収入科目がのべ88、支出科目がのべ18である。具体的な項目をみると、使用頻度が高かったのは「雑収入」(27)であり、続いて「補助金収入」(17)、「助成金収入」(7)である(表3)。本研究がとくに着目する「営業収入」は3(1.3%)、「その他の営業収入」は4(1.8%)である。なお、「雑収入」については、会計学の教科書や辞典においても、「雑益」または「雑収益」とせず、「雑収入」と示されているものがある²²⁾。

第4に、各収支科目の重要度をみるために、売上高・営業収益に占める各収支科目の金額を算定した。使用される頻度が高い「雑収入」「補助金収入」「助成金収入」はいずれも1%以下である。一方、「営業収入」や「その他営業収入」など、金額的に高い割合を占めているものもある(表3)。

5 事例

5.1 調査方法

勘定科目の選定と使用を具体的に明らかにするという本論文の目的に対してもっとも適切な調査方法は、勘定科目の選定と使用に関する状況や事情を直接的に聞き出すことができるインタビュー調査である²³⁾。インタビュー調査の対象は、連結財務諸表の作成にあたる企業の経理担当者として、その監査を行った公認会計士であり、取材記録にもとづいて、収入科目(とくに「営業収入」)が用いられるに至った論理を推論する。具体的な手順は次のとおりである。

第1段階として、2010年9月に、15社の経理担

当者と、その財務諸表を監査した公認会計士にそれぞれ手紙で質問書を送付した(上記15社のうちの2社は、同一の公認会計士により監査を受けていることから、合計29通である)。この15社の選定は、前節の実態調査のサンプルにおいて、収入科目が比較的重要であるとみなせること、すなわち損益計算書の比較的上段にあり、かつ、その金額が売上高に対して相対的に大きいことを基準とした。回答数は、企業の経理担当者が5通(33.3%)、公認会計士が2通(14.3%)²⁴⁾であった。

第2段階として、2010年10月から12月にかけて、推論上重要と判断した当事者について電話による取材を追加的に行った。また、「営業収入」を用いる企業に対しては訪問による取材を行った。電話による取材は2社、訪問による取材は3社(所在地は東京都千代田区、東京都港区、愛知県稲沢市)である。

取材はまず、収入科目の記載状況について基本的な事実関係を確認したのち、これが社内で選定され定着した過程について自由に見解を述べてもらった。先述したとおり、当事者の多くは本論文が提起する問題を、必ずしも「問題」と認識していない。そこで筆者は当事者の発言を書き取りながら、適宜、他社事例の紹介と発言内容の抽象化を行い、明示化した要因と経路を提示した。これを対話のなかで繰り返し、要因と経路について加筆・修正しながら当事者とともに推論を行った。以下は、主要なインタビュー調査で明らかになった要点である。

5.2 A社(小売業)

愛知県に本社を置くA社は、連結売上高が約1兆円の日本を代表する小売企業の1つであり、日経平均株価の構成銘柄にも採用されている東証第1部の上場企業である。A社の連結損益計算書では、まず売上高から売上原価が控除されて売上総利益が計算される。続いて「営業収入」が加算されて、営業総利益が計算される(図5)。こうした損益計算の構造は、A社に限らず、小売業では他にも複数見られる。

図5 A社の連結損益計算書

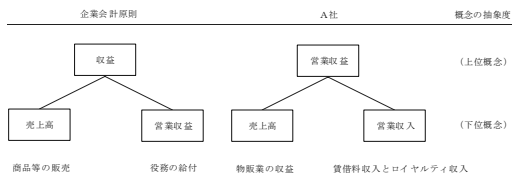
② 【連結損益計算書】

(単位：百万円)

| | 前連結会計年度 | | 当連結会計年度 | |
|--------|--------------------------------|-----------|--------------------------------|---------|
| | (自 平成20年2月21日 至 平成21年2月20日) | | (自 平成21年2月21日 至 平成22年2月20日) | |
| 売上高 | | 1,017,609 | | 970,924 |
| 売上原価 | | 740,250 | | 718,375 |
| 売上総利益 | | 277,358 | | 252,548 |
| 営業収入 | | | | |
| 不動産収入 | | 41,358 | | 39,941 |
| 手数料収入 | | 131,280 | | 123,561 |
| 営業収入合計 | | 172,638 | | 163,503 |
| 営業総利益 | | 449,997 | | 416,051 |

A社における収益の表示方法は、企業会計原則が示す内容とは異なる。先述したとおり、企業会計原則では、企業が商品等の販売と役務の給付とをともに主たる営業としている場合に、前者を「売上高」、後者を「営業収益」として記載することとしている。この場合、「収益＝売上高＋営業収益」という金額的な関係がある。これに対して、A社では「営業収益＝売上高＋営業収入」という関係として表示されている(図6)。

図6 A社における営業収益の捉え方



A社は、社内において「収益」と「収入」をそれぞれどのように定義して使用しているのか。収益の概念に対して「収入」という言葉を割り当てているのであれば、収入の本来の意味である現金の流入(キャッシュ・フロー)を表現するときにはどうするのか。

この点についてA社の経理担当者への聞き取りから明らかになったことは、第1に、A社の損益計算書に表示される「営業収入」は、実質的には企業会計原則における「営業収益」の概念に等しいこと、第2にA社の内部では、資金管理を行う特定の部門を除いて、収益と収入の区別が必要になる場面が存在しないということである。

第2の点については次のように説明できる。社内でキャッシュ・フローについて問題になる

場面があるとすれば、それは売掛金の回収と資金繰りである。A社では、①業態の特性として実質的に収益と収入の差がないこと、②資金繰りが比較的安定していることにより、社内でキャッシュ・フローについて想起する場面がない。このため、収益を収入と表記したところで、混乱は生じない。A社の経理担当者は次のように述べている。

『『営業収入』という表現から、キャッシュ・フローを想起することはありません。そもそも、キャッシュ・フローが社内で議論になることはまったくありません。制度開示で貸借対照表、損益計算書など、いくつかの書類を作っていますが、社内でみられるのは専ら損益計算書です。キャッシュ・フローは誰も気にしていません。アナリストも含めてです。アナリストに聞かれるのはEBITくらいです。』

では、営業収益ではなく営業収入と表記する合理性はどこにあるのか。筆者が着目したのは、経理担当者の、社内の従業員に対する情報伝達を重要視する姿勢である。これは次の発言から読み取ることができる。

『財務諸表の聞き手(社員)が情報をどう理解するかがもっとも重要です。経理の役割として、社内的に情報をどうすばやく伝えるのが先決です。一般的に分かりやすい表現であれば、とくに問題は生じません。』

一般の従業員は、日々の各種業務においてキャッシュ・フローに関心をもつことはないため、収益と収入を区別して使い分けることは、かえって情報伝達が非効率になる。収益、収入、売上高の明確な区別がつかない一般の従業員に対しては、もっとも容易に理解可能な一般的な言葉である「収入」という表現を用いることで、経理の意図を迅速かつ的確に伝えようとするねらいがある。

聞き取りから明らかになったもう1つの重要な側面は、経理担当者における財務諸表の表示

に対する関心の低さである。経理担当者には収入と収益の概念的な区別はあるが、それをどのように表記するかについて意識することはほとんどないという。経理担当者は次のように述べている。

「普段、表記について意識することはありません。会計基準に変更がなければ、前年と同じことをやるだけです。ただ決まりだと思って、数字を変えて、あてはめていく作業という感覚です。そこで何か考えるということはありません。表記で問題になるのは特別項目くらいで、どういう項目にするかは他社の事例を見て決めます。」

5.3 B社（情報・通信業）

東京都千代田区に本社を置くB社は、主に映画配給事業を営む東証第1部の上場企業である。本論文の冒頭、図1に示した連結損益計算書を作成した企業であり、第1行目に「営業収入」と表記している。設立は1932年であり、翌1933年の損益計算書から「収入の部」、「興行収入」の表示を採用している。

B社の2010年2月期の有価証券報告書において、「収益」という用語が記載されている箇所はわずかに2か所であり²⁵⁾、その他はすべて「収入」である²⁶⁾。

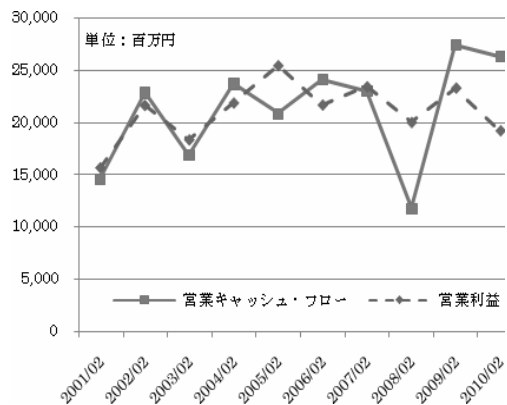
B社の経理担当者との対話で明らかになったことは、A社のケースと同様に、社内においてキャッシュ・フロー情報を取り立てて想起したり、議論したりする場面がないということである。その背景には、やはり①業態の特性として実質的に収益と収入の差がないことと、②資金繰りが比較的安定していることがある。B社の経理担当者は次のように述べている。

「日銭商売で、実質的に、収入と収益に差がありません。キャッシュ・フローは社内で議論になることはなく、せいぜい役員会資料に入っているのを見るくらいです。・・・(中略)・・・資金繰りは安定していますので、キャッシュ・フロー計算書が活用され

ることはありません。機関投資家からも聞かれませんが、キャッシュ・フローに関する資料も作られていません。」

実際、B社の「営業収入」に対する売上債権の割合を調べると、過去25年間にわたって6～10%の範囲で安定している。また、営業利益と営業キャッシュ・フローとの差額、いわゆるアクルーアル (accrual) の推移をみると、2005年以降は乖離する年があるものの、それ以前はほぼ同額で推移している。

図7 営業キャッシュ・フローと営業利益（連結）



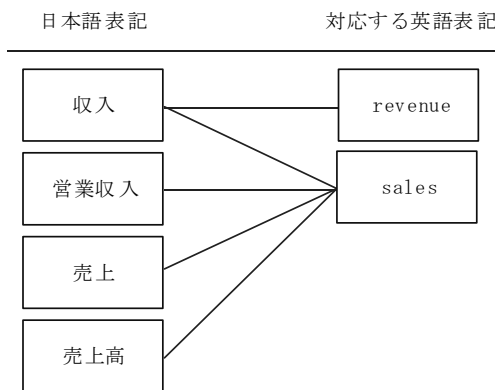
また、A社と同様に、B社の経理担当者が重要視している行動規範は、従業員に対して自社の会計情報を分かりやすく的確に伝えることである。この姿勢は、次の発言に象徴的に表れている。

「現場の社員は、収入、収益、売上、支出、費用等の用語の差異については無意識です。仮に使い方を統一する作業をすれば、おそらく経理部員は社内ですら鼻つまみ者でしょう。また経理はどっちでもいいことで仕事を増やしてやがって、と陰口を叩かれます。・・・(中略)・・・売上、収益、収入の使われ方はバラバラです。唯一の例外は『益金』です。それ以外は、違いを明確に答えられる社員はいないと思います。実質的にはみんな教科書的な意味での『収益』について議論し

ています。」

B社は、決算説明会において企業外部の投資家に対してどのように情報伝達を行っているのか。図8は、2010年2月期の決算説明会向けの資料を参照し、そこで使用されている用語を整理したものである。資料において、収入、営業収入、売上、売上高の4つが同義として使用されており、文脈による使い分けは行われていない。また、対応する英語訳はいずれも sales であり、記載箇所によって、収入は revenue とも訳されている。総じて、収入と収益の用語の使用法について、一貫したパターンはみられない。

図8 決算説明会向け資料における用語



こうした用語の使用について、B社の経理担当者は、過去に一般投資家から疑問を寄せられたことはなく、内部の会計士もとくに違和感を感じないとしている。B社の財務諸表を監査する公認会計士からの指摘もない。経理実務において勘定科目の選定は業務フローの最終局面で問題になり、経理部門だけが気にするところだという。

表示の問題に対して関心が低い背景には、経理実務担当者が社内では経理実務を学ぶ過程が影響していると考えられる。B社の経理担当者は、その様子を次のように述べている。

「社員は学生時代に演劇をやっていた者が多

く、全体的に文学部出身者が多くいます。会社に入ってから簿記を学びますが、業種が特殊であるから、簿記だけでは良く分からないということになります。そこで先輩から教わり、先輩も『業種が特殊だから』とあって、独自のやり方を教えていきます。」

このように、B社における多くの場合、経理・財務について予備知識がない従業員が、社内のOJTで一から経理実務を習得していく。こうした環境下では、自社の経理実務に対する問題意識が生まれにくい可能性がある。それが、表示の問題に対する関心の低さに影響を与えていると考えられる。

5.4 C社（空運業）

東京都港区に本社を置くC社は、連結売上高が1兆円を超える空運業を営む企業である。東証第1部の上場企業であり、本論文の冒頭、図3および図4に示した財務諸表を作成した企業である。2010年3月期の連結損益計算書においても、第1行目に「営業収入」の表記がある。空運業はいわゆる規制産業であるが、主要な同業他社の連結損益計算書では「事業収益」と表記されている。

C社が公表するすべての財務報告資料を細かく見ると、一般に「営業収益」とするところを「営業収入」として表記している点以外は、一貫して教科書どおりに用語が使われている。また、英文アニュアル・レポートにおいて、連結損益計算書の第1行目は revenue であり、英語ベースではすべて完全に教科書どおりの表記である。

C社の内部において、英語と日本語の対応関係は、revenue に対して「収入」、cash inflow に対してカタカナで「キャッシュ・インフロー」、cash outflow に対して「キャッシュ・アウトフロー」である。また、収益について全社的なものを「売上高」、事業別または個別のものを「収入」として、用語を使い分けしている。この使い分けについて社内の明確な基準はないが、暗黙

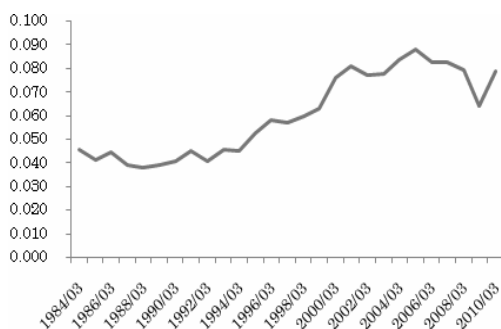
のうちに定着しているという。

C社の内部では、「営業収入」という言葉を聞いても、キャッシュ・フローを想起することはないという。その背景には、そもそも社内でキャッシュ・フロー情報について議論する場面がほとんどないということがある。C社の経理担当者は次のように述べている。

「キャッシュ・フローに関する意識は、少なくともこれまでではなかったと思います。現金に大きな動きがなく、掛け売りが少なかったから、収益と収入は実質的に同じです。資金繰りに困ったことがなく、これまで資金繰りを意識せずに経営ができてきたんですね。社内で資金繰りについて見ている人はほとんどいません。」

実際に、C社の「営業収入」(revenue)に対する売上債権の割合をみると、1990年代半ばまで、ほぼ4%前後で安定している(図9)。1990年代後半以降に比率が上昇している原因は、インターネットを通じた販売が増加したことが考えられる。

図9 「営業収入」に対する売上債権の割合(連結)



それでは、なぜC社は収益の概念に対して収入という言葉を用いているのか。要因の1つとしてあげられることは、経理担当者が日々の実務において意識している経理の役割や機能である。C社の経理担当者は次のように述べている。

「管理会計的な情報、意思を伝えるために、分かりやすい言葉になったのではないかと思います。収益の『益』という字からは、費用を差し引いた残りであることを想起させます。むしろ、収益という言葉の方を変えてほしいと思うくらいです。英語は明確になっていて誤解はないですね。」

また、収益を収入と表現する実務が採用された後に、それが継続的にC社の内部で定着した要因も2点指摘することができる。第1は、経理担当者が経理実務を学習する過程にある。C社の経理部門では、はじめから会計教育を受けた人材が配属されることは稀である。大半は他部門から移動してくる。入社後、あるいは移動後に一から経理部門内で経理業務に関する教育を行う。このため、経理担当者は自社の実務について違和感をもつこともなければ、他社と比較考察する意識も低いという。

第2は、たとえ自社の表示方法に違和感があったとしても、表示の継続性が重視される。表示方法を変更すると、社内と社外の両方に対するコストが生じる。とくに社内に対するコストが大きいという。これについて、C社の経理担当者は次のように述べている。

「表示方法の変更で大変なのは、社内への周知です。理由がきちっとしているかどうかの問題になります。IFRSのように、誰が聞いても明らかな理由があれば、やりやすい。社内に浸透して問題なくできているものを変えるのは困難で、デメリットの方が大きくなることもあると思います。」

5.5 指定国際会計基準

冒頭に示した図2の企業(D社とする)は、指定国際会計基準(米国会計基準)にしたがって財務諸表を作成している企業である。1994年3月期に、損益計算書において「収益」から「収入」へと表記方法を変更したのは、どのような狙いからか。当時を知る経理担当者へのインタビューで明らかになったことは、D社は個

人投資家を含む財務諸表の読者により分かりやすく表記することを目的に、意図的に変更したということである。すなわち、「収益」とは「売上高」を含む用語であると考えられることから、両者の混同を避けるために、あえて収益に代えて収入という用語に変更したのである。

D社のほか、指定国際会計基準を採用する企業には、revenueを「収益」ではなく「収入」と翻訳している企業が複数存在する。これらの企業の内部では、英語ベースで勘定科目が用いられており、日本語への翻訳は重要視されていない。情報・通信業を営む東証一部上場企業（E社とする）の経理担当者は次のように述べている。

「弊社はニューヨーク株式市場に上場している関係で、連結業績についてはSEC基準で財務諸表を作成しており、日本語での各項目は『訳』にあたります。このため、損益計算書上の『収益』と『収入』については、日本語での特別の意味の違いを認識しておりません。」

輸送用機器を製造するF社も同様である。勘定科目は米国証券取引委員会の規定にもとづいているが、社内でこれを和訳するときの方針は存在しない。勘定科目は一度決めると、それが社内に浸透する。経理システムにも関わるため、仮にきちんと整合がとれていない場合であっても、変更することが難しい。F社において、収益とすべきところを収入としている点に、これまで実務で違和感や問題はなかったという。経理担当者は次のように述べている。

「収益と収入の表示上の混同は、今回の指摘によって調べたところ、かなり前からあります。当時は、日本人投資家のキャッシュフロー計算書への関心は低く、損益計算書とキャッシュフロー計算書とが合わせてみられることもなかった。だから収益と収入の区別に対する意識も低かったのではないのでしょうか。」

6 帰納

損益計算書において「営業収入」が表記されるに至った要因と経路を帰納的に要約する。インタビュー調査の内容から重要な要因を抽象化し、その要因がどのような経路で結びついているかを説明する。これを一覧にしたものが図10である。余白には、各要素に関連する実務者の発言を記載している。

鍵となる2つの重要な要因は、①会計情報の理解可能性と②表記の継続性である。すなわち、「営業収入」という用語が「営業収益」に代えて用いられるのは、要するに①その方が分かりやすく、②一度浸透した用語は慣性の力にしたがって継続的に用いられる傾向があるためである。以下、どのように分かりやすく、なぜそれが継続的に用いられるのかを説明する。

6.1 理解可能性

理解可能性については、企業の内部と外部の両方の財務諸表利用者にとってである。主に、内部であれば従業員、外部であれば一般の個人投資家であり、いずれも比較的会計に関する知識が多くないと想定される人たちにとっての理解可能性である。そうした人たちにとっては、本来の意味での「収益」は、「収入」と言われた方が分かりやすく、誤解が少ない可能性がある。

一般的な国語辞典、例えば広辞苑で「収益」を引くと、「利益を収めること。利益として取得する金銭。」とある。他方、「収入」は「金銭や物品などを手に入れ自己の所有とすること。」とある。このことから分かるように、一般的、あるいは日常的に、収益という言葉から想起されるのは「利益」であり、収入から想起されるのは「売上」である。収益と利益は、いずれも儲けや効果を意味する「益（やく）」という字が含まれており、両者は混同されやすい。このことから、経理担当者が収益に関する情報を伝達する際に、営業収入という表現を用いることには合理性がある。

ただし、この合理性を保証するには条件が2

つある。第1は、収益と収入の金額がほぼ等しい、あるいは両者の金額の関係が安定しているということである。この場合、収益と収入は概念として区別する必要性は下がり、互いに転換可能な用語となる。

第2は、本来の意味での収入という概念（すなわちキャッシュ・フローである）が、実務の現場で想起されたり、議論されたりする機会がないことである。売上債権の回収リスクが低いことや、財務的安全性が高く資金繰りに困窮しないことなどから、収入の概念そのものを必要としない場合、収入という名称を収益の概念に対して用いたとしても支障はない。

または、本来の意味での収入の概念が重要であるときでさえ、これに収入ではなく、他の用語が割り当てられていれば、収益の概念に対して収入を使うことができる。ここにいう他の用語の典型例は、「キャッシュ・フロー」である。

6.2 表記の継続性

一度、採用された勘定科目には慣性の力が働き、継続的に用いられる傾向がある。その慣性力は、大きく2つの要因によって決まる。第1は、変更に伴う明示的・直接的なコストである。これには、社内の経理システムを変更するコストや、変更の理由を説明するコストが含まれる。変更する場合には、相当の理由を説明する必要がある。変更に伴うコストが高いほど、慣性力は高い。

第2は、経理担当者が勘定表記に対してもつ関心の度合いである。会計数値をどのような名称で表示するか、ということについてもっとも意識が働くのは、特別項目を決めるときである。経常的に設置される項目については、前年を踏襲すればよく、その名称について検討する機会は少ない。こうした関心が低いほど、一度採用された勘定科目に対する慣性力は高い。

経理担当者が勘定表記に対してもつ関心の度合いは、経理担当者が経理実務について学習していく過程が関係している。会計に関する予備知識がない状態で経理部門に配属され、そこで一から経理実務を習得していくような場合には、

一般的な勘定表記に対して自社の実務がどの程度逸脱しているかを把握することが困難になる。とくに、経理実務の内容が業種特殊である場合には、一般的な実務内容との比較が難しい。こうした状況では、前年の表記を踏襲する傾向がいつそう強まる。

以上のように、損益計算書における「営業収入」は、一般的に分かり易い言葉を使って経理の意図を正確に伝達しようとする積極的な要因と、先例にしたがって機械的・形式的に用語の使用が継続されるという消極的な要因から、複合的に生じた産物ともいえるであろう。

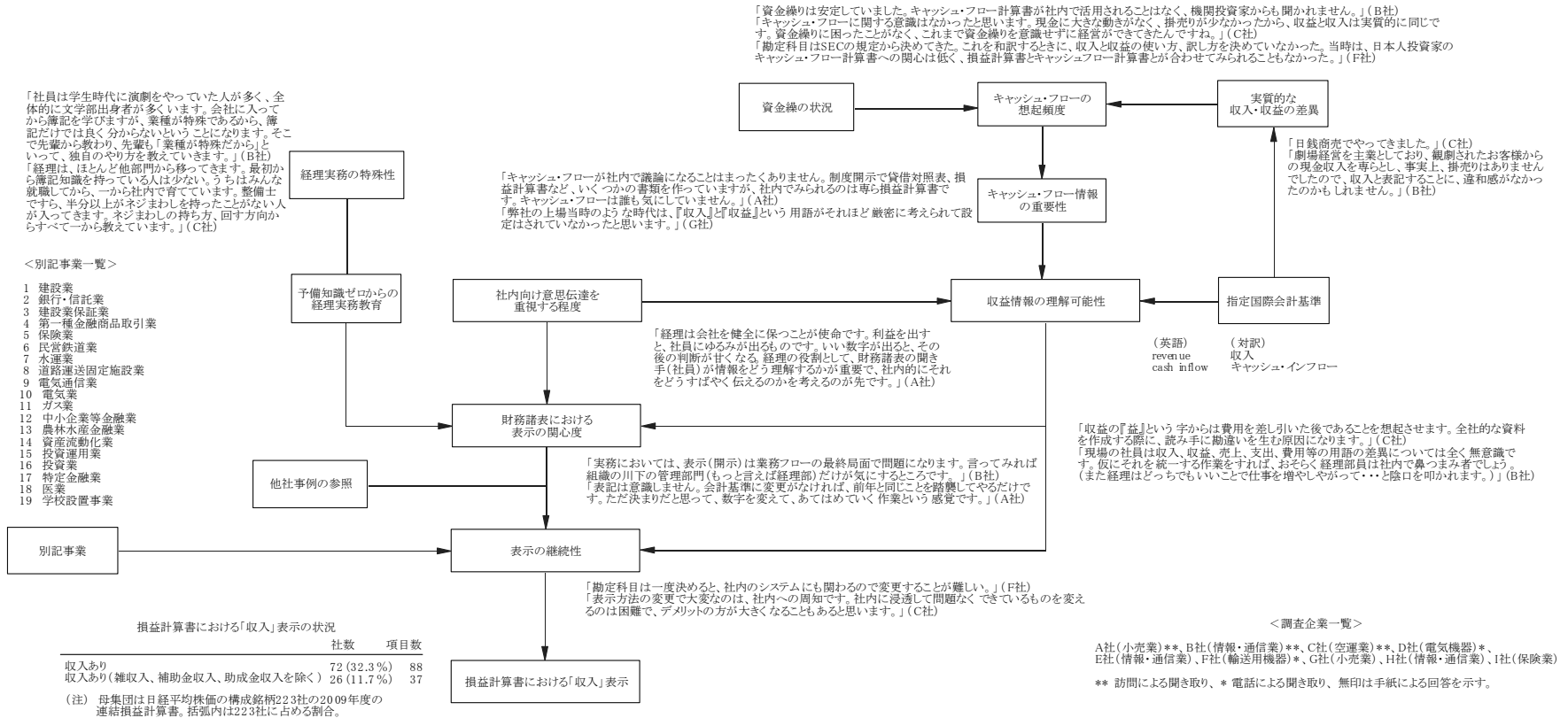
7 結論

本論文の結論は、図10に示した要因と経路に要約される。中心となる要因は、前節で指摘した「理解可能性」と「表記の継続性」である。すなわち、「営業収入」という用語が「営業収益」に代えて用いられるのは、①その方が分かりやすく、②一度浸透した用語は慣性の力にしたがって継続的に用いられる傾向があるためである。その他に補足すべき重要な要因としては、次の4点に要約できる。

第1に、収益に対して「収入」という勘定科目を用いている企業は、その実質において、本来の意味での「収入」(キャッシュ・フロー)の情報について重要視していない(あるいは、過去において重要視していなかった)。キャッシュ・フローについて社内で想起されたり議論されたりすることがなければ、収益と収入の使用上の区別は重要ではなくなる。

第2に、「収入」と表記している企業が意識していること、あるいは重要視していることは、収益情報を社内外に対して分かりやすい言葉で適時的かつ正確に伝達することである。収益と収入の区別が事実上重要でなければ、収益よりも一般的な言葉として浸透している「収入」を用いることに合理性がある。収益の「益」という字からは、費用控除後の利益を想起させ、経理が伝達したい内容について誤解を生む原因になり得る。このため、費用控除前の数値を表現するには、「収益」より「収入」の方が用いられる。

図10 損益計算書において「営業収入」と表記される要因と経路



第3に、日常の情報伝達の際に用いる言葉としての勘定科目の選定には注意が払われる一方で、経理実務全体のなかでのウエイトとして、財務諸表上での表示の問題に対する関心は低い。財務諸表上で表現する勘定科目は前年の踏襲であり、決まったものとしてとらえられている。そこに数字をあてはめていく機械的な作業である。たとえ自社の表記が教科書的ではなく違和感があったとしても、表示の継続性の観点から、見直そうとするとコストが生じる。とくに、変更しようとする用語が長年にわたって社内に浸透している場合、変更内容を周知することに負担がかかる。

第4に、いわゆる「別記事業」に該当する会社は、特定の会計規則にしたがって財務諸表を作成する。その会計規則における損益計算書の様式に、「収入」科目が含まれていることがある。

以上の発見にもとづいて、最後に日本の会計実務に対する示唆を提示して本論文を締めくくる。第1に、勘定科目は企業が主体的に選定・使用できるように、十分な自由度が確保されるべきであり、これを画一化・標準化すべきではないと考えられることである。仕訳という字に、「分」ではなく「訳」という字が当てられているように、経理担当者は取引を借方・貸方に機械的に二分しているわけではなく、自らの判断により主体的に取引実態を経理用語に翻訳している。この翻訳の過程には、企業の歴史的沿革や組織文化にもとづく経理実務の諸特性が如実に反映されているのである。勘定科目を画一的に標準化すると、この翻訳の効率が低下すると考えられる。

第2に、勘定科目の使用法に関する観察を通じて、経理担当者が日常の業務で重要視する経理の役割がみえてくる。それは、アメリカやIFRSの概念フレームワークが志向するような投資家にとって有用な会計情報を提供することより²⁷⁾、むしろ、企業内部の従業員に適時的かつ正確に経理の意図を伝達すること、ときには従業員の士気を向上させ、ときには意図的に危機感をあおり、これによって企業を育成し、継続させることである。IFRSの強制的適用に関

する議論では、こうした経理の目的や役割を十分に評価する必要があると考えられる。

第3に、一度定着した勘定科目は変更することが難しい。このため、会計基準には、その変更を後押しするようなきっかけを与える役割があってもよいと考えられる。現行の会計制度では、一度採用した表記方法は、合理的な理由がある場合を除いて、継続的に適用することを要求している。しかし実際には、たとえ変更することに合理的な理由がある場合でさえも、変更に伴う負担や費用の点から変更に至らないケースが存在する。継続性を過度に要求することは、経理実務の質的改善を阻む。むしろ、合理的な理由がある場合には、積極的な変更を促すような基準や指針が必要であると考えられる。

第4は、勘定科目に関する理解可能性についてである。アメリカやIFRSの概念フレームワークでは、財務報告の相手に対して、「事業活動と経済活動について合理的に妥当と考えられる水準の知識 (reasonable knowledge) を備え、かつ財務報告書が読解できること」²⁸⁾が想定されている。一方、本論文における観察によれば、勘定科目の選定と使用は、必ずしも財務報告書を読解するための知識が十分でないか、あるいは日常で財務報告書にほとんど触れないような相手をも想定し、そうした相手に対しても誤解が生じないような工夫が試みられている。これまで日本において、財務報告の理解可能性に関する研究はほとんど行われていない。IFRSの強制的適用に関する議論では、日本における主要な財務報告利用者の理解可能性も十分に評価する必要があると考えられる。

本論文のサンプルは限定的であり、決して一般化して記述できる結論ではない。実証的に解明すべき課題の一端を提示したにすぎない。しかし、観察してきたのはいずれも日経平均株価の構成銘柄に採用されている企業であり、無視や放置しうるほどに些細な問題ではないであろう。サンプルの拡張や分析方法の改善や変更を試みながら、この問題に対する理解をさらに深めていかなければならない。

謝辞

本論文を執筆するにあたり、日本税理士会連合会から研究助成金を受けた。ここに記して感謝したい。また、手紙、電話、訪問による調査に快くご協力いただいた実務家の方々に心からお礼申し上げたい。

〔注〕

- 1) 正確には、連結キャッシュ・フロー計算書である。ただし、個別ベースでのキャッシュ・フロー計算書は制度化されていないことが明らかであるため、本論文では「連結」の文字は省略して表記する。
- 2) なお、この企業は2011年現在において日経平均株価の構成銘柄に採用されている東証第1部の上場企業である。当時から現在に至るまで、損益計算書の第1行目は一貫して「営業収入」と表記されている。
- 3) 筆者は、法政大学経営学部の主に2年生を対象とした講義「会計学入門」において、毎年4月上旬に「収入」と「収益」、「支出」と「費用」の違いについて、古くは太田(1952)や染谷(1952)の文献(戦後のインフレ経済において、企業が多額の利益をあげながら資金繰りに困窮する原因について分析され、損益会計と資金会計との相違について論じられたものである。)をも取り上げながら、90分かけて説明している。この違いを多様な取引にあてはめて理解させることが年間を通じた講義内容である。
- 4) 企業会計原則第二・損益計算書原則三。
- 5) 企業会計原則第二・損益計算書原則三・A。
- 6) 会社計算規則第88条、財務諸表等規則第72条・様式第5号、連結財務諸表規則第51条・様式第5号、四半期財務諸表等規則第57条・様式第3号。
- 7) 会社計算規則第146条、財務諸表等規則第2条、連結財務諸表等規則第47条・第68条、四半期財務諸表等規則第54条・第73条。
- 8) 財務諸表等規則の「別記」によれば、以下の19事業である。建設業、銀行・信託業、建設業保証業、第一種金融商品取引業、保険業、民営鉄道業、水運業、道路運送固定施設業、電気通信業、電気業、ガス業、中小企業等金融業、農林水産金融業、資産流動化業、投資運用業、投資業、特定金融業、医業、学校施設事業。
- 9) 会社計算規則第120条、連結財務諸表規則第93条。
- 10) 連結財務諸表規則 第7章の附則「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件(2009年12月金融庁告示第69号)。
- 11) 財務諸表等規則第5条第2項、連結財務諸表等規則第4条第2項。
- 12) 企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第13項～第16項によれば、2011年4月1日以後開始する事業年度からは、正当な理由により表示方法を変更した場合、比較情報として表示される過去の財務諸表を新たに採用した表示方法により遡及的に組み替えることが求められる。
- 13) 日本の会計学大辞典においても同様の指摘がみられる。大藪(2007)を参照。
- 14) Libby and Lewis(1977)は、会計情報利用者の情報処理プロセスの解明を試みた1970年代の研究を包括的にレビューしている。
- 15) Courtis(1992)はアニュアル・レポートによって開示される項目について調査された13の研究を比較検討している。それらの研究には、①投資家が求める情報の順序付け、②情報開示量の測定、③企業と情報利用者におけるコンセンサスの程度の測定、④自発的開示の項目の順序付け、⑤会計測定値に対する利用者のニーズの評価が含まれている。
- 16) 代表的な研究として、Herrmann and Thomas(1997)がある。
- 17) Buzby(1974)を参照。
- 18) Benjamin and Stanga(1977)は、財務報告における79の開示項目を設定したうえで、証券アナリストと銀行では51項目(64.6%)で情報ニーズの相違がみられたとしている。ただし、McCaslin and Stanga(1986)のように、財務諸表の利用者の情報ニーズは類似しているという調査結果もある。
- 19) 詳細は、川島(2010)を参照。
- 20) 業績測定システムの多様性は、測定に関する多様な側面(原因と結果、主観と客観、内部と外部、財務と非財務)について議論されている。Henri(2006)がとくに着目しているのは、経営者による非財務情報の測定と利用の程度である。
- 21) サンプルから除外する銘柄は、JXホールディングス(石油・石炭製品業)とKSJホールディングス(保険業)である。
- 22) 例えば、中央経済社の『会計学大辞典』を参照。
- 23) 本論文で着目する損益計算書において「営業収入」を用いる企業は、数でみると比較的少数であるが、企業規模や知名度の観点から会計実務全体を説明する際に例外として無視し得ない。このため、大量の定量的データにもとづく仮説検証型の分析は目的適合的ではないと判断した。
- 24) 公認会計士は、この2通のほかに、2つの監査法人から、「公認会計士法第27条により、たとえ学術目的であっても、守秘義務のため監査人が監査報

告書以上のことについて意見及びコメントを述べることはできません」とする法人としての回答があった。

- 25) 財務諸表の注記において、「収益及び費用の計上基準」および「ファイナンス・リース取引に係る収益の計上基準」(下線は筆者)という見出しに使われている。
- 26) 例えば、財務諸表の注記には次の記述がある。「なお、連結財務諸表の作成にあたり、決算日における資産・負債の報告数値及び報告期間における収入・費用の報告数値に影響を与える会計方針について、いくつかの重要な判断や見積りを行っております。」(下線は筆者) 筆者が下線で示した部分は一般的には「収益」と書かれている。
- 27) FASB (2010), par.OB2.
- 28) FASB (2010), par.QC32.

〔参考文献〕

- Barefield, R. (1972) The Effect of Aggregation on Decision Making Success: A Laboratory Study, *Journal of Accounting Research*, Vol.10, No.2, pp.229-242.
- Barker, R. (2004) Reporting Financial Performance, *Accounting Horizons*, Vol.18, No.2, pp.157-272.
- Beaver, W.H. (1981) *Financial Reporting: An Accounting Revolution*, Prentice-Hall. (伊藤邦雄訳『財務報告革命』白桃書房, 1986年)
- Benjamin and Stanga (1977) Differences in Disclosure Needs of Major Users of Financial Statements, *Accounting and Business Research*, Vol.7, No.27, pp.187-192.
- Buzby, S.L. (1974) Selected Items of Information and Their Disclosure in Annual Reports, *The Accounting Review*, Vol.49, No.3, pp.423-435.
- Cardinals, E. (2008) The interplay between cost accounting knowledge and presentation formats in cost-based decision-making, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.33, pp.582-602.
- Courtis (1992) The Reliability of Perception-Based Annual Report Disclosure Studies, *Accounting and Business Research*, Vol.23, No.89, pp.31-43.
- Fairfield, P.M., R.J. Sweeney and T.L. Yohn (1996) Accounting Classification and the Predictive Content of Earnings, *The Accounting Review*, Vol.71, No.3, pp.337-355.
- Financial Accounting Standards Board (FASB, 2010), Concepts Statement No. 8, Chapter 1, *The Objective of General Purpose Financial Reporting*, and Chapter 3, *Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, FASB.
- Herrmann and Thomas (1997) Reporting Disaggregated Information: A Critique Based on Concepts Statement No.2, *Accounting Horizons*, Vol.11, No.3, pp.35-44.
- Henri, J.F. (2006) Organizational culture and performance measurement systems, *Accounting, Organization and Society*, Vol.31, pp.77-103.
- Lewis, B. and J. Bell (1985) Decisions Involving Sequential Events: Replications and Extensions, *Journal of Accounting Research*, Vol.23, No.1, pp.228-239.
- Libby and Lewis (1977) Human Information Processing Research in Accounting: The State of the Art, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.2, No.3, pp.245-268.
- Littleton, A.C. (1953) *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association.
- Malcom, R.E. (1978) The Effect of Product Aggregating in Determining Sales Variances, *The Accounting Review*, Vol.52, No.1, pp.162-169.
- McCaslin and Stanga (1986) Similarities in Measurement Needs of Equity Investors and Creditors, *Accounting and Business Research*, Vol.16, No.62, pp.151-156.
- Ronen, J. (1971) Some Effects of Sequential Aggregation in Accounting on Decision-Making, *Journal of Accounting Research*, Vol.9, No.2, pp.307-332.
- Simon, R. (1995) *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press.
- Simon, R. (2000) *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall. (伊藤邦雄監訳『戦略評価の経営学』ダイヤモンド社, 2003年)
- Thacker, R.J. (1962) Income Statement Form and Classification, *The Accounting Review*, Vol.37, No.1, pp.51-55.
- 太田哲三 (1952) 「資金と損益」『産業経理』第12巻, 第1号, pp.6-9.
- 大藪俊哉 (2007) 「勘定科目」安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編『会計学大辞典』第5版, 中央経済社, p.255.
- 川島健司 (2010) 「財務報告におけるグラフの研究」『IRの実証的効果測定—中間報告』日本インベスター・リレーションズ学会, pp.109-126.
- 染谷恭次郎 (1952) 「資金運用表について—資金運用表を財務諸表の一つに加えんとする提案」『會計』62 (6), pp.834-848.