

# 「収益費用の認識」

三 国 道 夫

## I. まえがき

今日の企業は、その大部分が永遠不滅のものであり、継続企業である。そのために、現在の企業会計は、継続企業の公準に基づいて行なわれることになる。企業会計の特徴の一つは、期間計算であり全営業期間に関する計算ではないという点である。企業の経営活動を人為的に、通常半年とか一年とかの一定期間に区切って、期間損益計算を正確に客観的に行なううえから、企業会計原則が必要となるのである。

わが国の「企業会計原則」をみると①一般原則②損益計算書原則③貸借対照表原則の三つの部分から構成されている。一般原則は、財務諸表の中心となっている損益計算書原則および貸借対照表原則の両原則についての共通の原則となっている。この一般原則である諸原則（真实性の原則、正規の簿記の原則、資本取引・損益取引区分の原則、明瞭性の原則、継続性の原則、保守主義の原則）を基礎として損益計算書原則および貸借対照表原則とが成り立っている。

損益計算書原則には、発生主義の原則、総額主義の原則、実現主義の原則、費用収益対応の原則等がある。本稿では収益費用の認識という観点にたち、特に発生主義の原則と費用収益対応の原則を中心に論述する。

## II. 収益・費用の認識と測定

今日の企業会計は、発生主義会計とも呼ばれており、原則的には発生主義により収支の事実にかかわらず、営業活動全体を通じ財貨・役務の取得、消費、給付というような事実にもとづいて取引を認識し測定して、期間損益計

算が行われるのである。

しかし、この基準は費用の認識・測定の場合には、そのまま適合するのであるが、収益については、一般的には発生主義は採用されてはおらず、実現主義が採られているのである。

「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」によれば、実現主義の適用を次のように述べている。「正規の会計原則においては、費用および収益の会計的認識のために、まず発生主義の基準が適用されるが、専ら発生主義のみによって純利益を確定するのではない。毎期の純利益を決定する条件として、一会計期間において発生した費用および収益が、その期間において実現したものであることを要する。この損益確定のテストを実現主義の原則と名づける。

『実現』に関する会計上の証拠は、原則として、企業の生産する財貨または役務が外部に販売されたという事実求められるので、これをとくに販売基準とも名づける。

一会計期間の間に売上済となった財貨または役務に適正に負担せしめられた費用が当期の費用であり、販売によって獲得した対価が当期の実現した収益である。販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産の取得による対価の成立によって立証されたときのみ来实现する。」と実現主義の基本的原則として販売基準（sales basis）を採っている。

会計学では収益を認識する基礎として発生主義よりも実現主義を採用するのであろうか。これについて、阪本教授はつぎのように説明をしておられる。<sup>1)</sup>

今日の企業の収益の額は、収益となるべき財または役務が、販売されることによって確定する。注文生産を行なう企業を除き、見込生産を行なう企業においては、収益となるべき財または役務はそれが生産されても、それが販売されるまでは、果していくら額の収益をもたらすかが確定しない場合が多いのである。

1) 阪本安一著「基礎会計学」中央経済社 1975年 pp. 37～38

収益の発生額は、企業にとっては販売によって確実化するのが普通である。そこで一般に損益計算上では、収益の認識は財または役務の販売の時まで延期されて、販売の時点を基準として、これを計上する主義がとられる。実現主義あるいは売却基準などといわれるものがこれである。経済理論からいえば、収益は財または役務の生産によって発生するものである。販売過程はただこの発生した収益を、貨幣の形で企業にもたらす手段にすぎない。ただし、経済学上では、生産によって経済価値が増殖するのであって、企業はこのような価値の増殖を目的として、活動しているものである。会計上の収益とは、このような経済価値増殖の事実を企業体の立場からみて確実性のある計数によって把握したものに他ならないのである。

しかしながら、企業の目的とする収益は、販売のときまでは、その発生額が確実化しないのが普通である。企業体の立場に立って期間損益計算を行なう企業会計では、販売のときまで収益を計上しないのである。そうでなければ、一度発生主義によって生産時に収益を計上しても、その後販売によって、これが確実化するとともに、以前に計上した収益の額を改めて訂正する必要が生ずる。このことは計算を不確実にするだけでなく、多くの手数を要し、かつ会計に対する信頼性を失することともなって、却って非効率・不経済である。

収益は客観的、確定的な証拠に基づいて処理する必要がある。注文生産を行なう場合を除き、見込生産を行なう場合には、収益となる財貨または用役が生産されても（一般的に、経済価値はその企業の生産過程をとうして創造されるものであるが）、それを収益に計上せずに、期間損益計算では収益の認識は財貨または用役の販売や提供の時まで延期することになる。その根底には未実現収益を排除する意図があるからであり、発生主義に対する歯止めの役割を果たすことになる。したがって、未実現収益は実現した収益ではなく、未だ売却済とならない積送品販売や生産途上の仕掛品、半製品等に含まれている収益や生産の完了した未販売の製品や商品とか、固定資産の評価益は未

実現収益であるために、収益へ計上することはできないのである。

わが国の企業会計原則は、「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。」<sup>2)</sup>と規定し、さらにつづけて「売上高は実現主義の原則に従い、商品の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。未だ売却済とならない積送品及び試用販売、割賦販売、予約販売等に関する未実現収益は、原則として、当期の収益に算入してはならない。」<sup>3)</sup>とし「同一企業の各経営部門の間における商品等の移転によって発生した内部利益は、売上高及び売上原価を算定するに当って除去しなければならない。」<sup>4)</sup>と定めている。

収益の認識、測定基準としては、今日一般に実現主義を採用しているが、この実現主義における実現とは販売、すなわち財貨の売渡し、役務の提供の事実をいう。

阪本教授は、収益の実現の時は、次のような三つの条件が満足される時であるとしている。<sup>5)</sup>

- ①企業が通常販売目的をもって所有する財または役務を、企業外へ提供すること。—対外提供—
- ②財または役務の提供によって、その対価が確定すること。—対価の確定—
- ③対価が支払手段化し、または比較的短期間の中に支払手段として回収される状態となること。—高度流動化—

つまり、財貨または役務を第三者へ提供することにより給付価値を客観的に測定することができ、そのうえに現金または売掛債権その他の資産を取得することにより、資金の裏付けのある収益を計上するために必要とされる対

---

2) 損益計算書原則一のA

3) 損益計算書原則三のB

4) 損益計算書原則三のF

5) 阪本安一著「前掲書」p. 36

価の確定が可能になるのである。このような条件を満足させるものであれば、個人の恣意的または主観的判断を排除でき、収益の認識、測定を客観的かつ確実なものとするからである。したがって、収益は生産が完了し、商品の販売や財貨の給付によって、その価値が市場において実現したときに、認識し測定されることになる。

つぎに費用の認識、測定について述べる。収益および費用は、企業の経営活動により発生するものである。したがって、収益および費用の認識基準として発生主義が最も適切なものであるが、すでに述べたように収益の場合は、期間損益計算の客観性、確実性の点から実現主義が採用されることになる。この実現主義は、発生主義に対する制限的原則の役割をはたすものである。これに対して、費用については上記のような制限はなく、一般的に発生主義が採用されている。その理由は、費用は既支出のあるいは将来支出する金額が確定している。財貨および用役の費消額であるために、損益計算上、不確実性あるいは不合理性はほとんど存在せず、理論的に妥当と考えられるからである。

企業会計原則は、発生主義についてつぎのように述べている。

「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」<sup>6)</sup>「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当てられるように処理しなければならない。」<sup>7)</sup>それゆえに、発生主義による費用の認識計上は、一般に広く認められた原則となっているのである。

期間的費用を発生主義によって計上するということは、現金の収支にかかわらず費用の発生の事実にもとづいて会計処理をする基準である。費用をその

---

6) 損益計算書原則一

7) 損益計算書原則一のA

発生によって確定することは、企業に所属する財または役務が費消されたという事実、すなわち経済価値の減耗ないし犠牲の事実の認識によって、費用を計上することをいうのである。<sup>8)</sup>つまり、財貨または用役を経営目的のために費消し、外部に提供することである。企業会計上の費用は、それが発生したときに財貨または用役のコスト (cost) として測定され、それから収益を獲得する目的のために、原価の費消が行なわれることになる。このように費消された財貨または用役の原価を費用 (expense) と考えることになるのである。<sup>9)</sup>

原価は発生主義の原則により認識され、その発生した期間に正確に割当てられ、費用化する必要がある。期間費用算定の基準は、費用のもっている性質により種々の方法がある。

原材料、仕掛品、製品、商品、半製品、貯蔵品等の棚卸資産については、原価の決定はその取得原価による。<sup>10)</sup>取得原価とは、資産を取得した時の実際原価であり、それは資産本体の代価および付随費用の合計額である。

これらの棚卸資産の原価を、一会計期間において売却した部分とその期間の費用発生額である売上原価として費用勘定で処理し、損益計算書に計上し、その一方で売却未済の部分を繰越商品等を表示する資産勘定として、貸借対

---

8) 阪本安一著「前掲書」p.61

9) 原価と費用の関係について稲垣富士男教授は次のように述べておられる。

本来、費用の原源は expense で、これは価値が expired (息を引き取る) されたものである。すなわち価値の消滅をあらわしている。そこでしばしば“価値の消費が費用”といわれてきた。会計学上の費用には、無目的な価値の消費は含まれない。経営努力の過程における価値の消費である。しかもその経営努力は、原則的には後に獲得される経営成果と結びつく関係にある。ということは、経営努力の過程における価値の消費は、その時点においてまだ価値が expired されているのではなく、獲得される収益と対応するまでは活きつづけているとみるべきである。ゆえに源語的には、かような段階にある価値消費を cost (原価) とよび、expense とはよんでいない。そして後にその cost が収益と結びつくことによって cost expiration が生じ、expense となるのである。「損益計算書論」同文館 1977年 pp. 202~203

照表に記載する原価配分の方法が重要な役割をにうことになる。

この場合の売上原価の算出方法には、継続記録法（perpetual inventory method）と棚卸計算法（inventory method）とがある。前者は棚卸資産の入庫、出庫の時に帳簿に記録し、直接的に消費量を計算することになるが、後者は期末に棚卸資産の実地調査を行なったうえで、期末棚卸高を確定し、間接的に期間中の消費量を確定する方法である。このようにして費用を確定するやり方を、シュマーレンバッハは「経験的な費用決定」といい得るとしている。<sup>11) 12)</sup>

この原価配分の方法としては、一般的なものとして、個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法、売価還元原価法等がある。<sup>13)</sup>

建物、機械装置、工具器具備品等の償却資産については、それらを取得した時に、それぞれの資産勘定に借方記入をし、それらが利用されるにしたがって、一定の減価償却方法<sup>14)</sup>により、期間配分された減価償却費を費用として認識することにより、損益計算書に記載し、未償却額（将来の費用分）をそれぞれの資産として貸借対照表に記載することになる。減価償却は、固定資産の減価を見積耐用年数あるいは見積有効期間内に、一定の割合を費用化し、当該固定資産の取得原価を每期継続して減価することであるので、シュマーレンバッハはこれを、「先験的な費用決定」と称し得るとしている。<sup>15)</sup>

つぎに電力、運賃、通信費、ガス等の用役の場合であるが、これらの用役が取得すると同時に使用されるなら、その対価をいまだ現金で支払っていない

---

#### 10) 企業会計原則五

貸借対照表に記載する資産の価額は、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。

##### 同原則五のA

商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等のたな卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。

11) 土岐政蔵訳「12版動的貸借対照表論」 森山書店 1975年 p.70

くても、当期の費用として計上することで格別に問題にするところはないのであるが、数会計期間にわたって費消される用役を受け入れた場合は、機械や建物等の財貨を受け入れた場合とは異なり、具体的な資産の形で存在するものではないために、時間の経過を基準としたりあるいは受け入れた用役量を検針して測定を行ない、すでに、費消された用役は当期の費用として処理をし未費消の用役部分は次期以降の費用として繰り延べることになる。このような処理方法は、期間損益計算の産物であり、シュマーレンバッハは「経過勘定による費用の把握」と称しているのである。<sup>16)</sup>

### Ⅲ. 費用収益対応の原則

近代企業会計の損益計算は次のように行なわれる。

(1) 一会計期間における収益及び費用を、発生主義の原則に基づき、認識する。

12) シュマーレンバッハによれば、継続記録法を棚卸法に対して補助的役目をもっているとし次の三つの特徴をあげている。

第一に継続記帳法は時々年次決算の棚卸を早い時機に繰上げ行わしめて棚卸を容易ならしめる。

すなわち、早期刊日の在高を基礎として期末までの記帳を継続する。この間の期日が長くなく誤謬の危険も大したことがないとき、この方法に対し非難すべきことは何もない。

第二に継続記帳法は、手持品の到着と在高とを定め、この点において棚卸法に優っているのであるから、秩序ある原価計算をなさしめ、またこれによって半製品や製品の信頼すべき評価が可能となるが、特に間接原価の決定による場合は尚更である。また成果計算も収益と費用の分割の可能によってよくなるのである。

第三に継続記帳法は棚卸の検査に際し倉庫簿記に配慮する労をとる貸借対照表監査人に対して尠からぬ価値を有する。ここでは特に数多くの経営において怠慢なる倉庫番人について批判をなし得るのであろう。

土岐政蔵訳「前掲書」 pp. 78~79

13) 企業会計原則注解注21

14) 企業会計原則注解注20

15) 土岐政蔵訳「前掲書」 p.70

16) 土岐政蔵訳「前掲書」 pp. 81~82

- (2) 収益については、発生したもののなかから、実現主義の原則により限定をする。
- (3) 費用収益対応の原則に基づいて、実現収益とそれと相関連した発生費用とを対応させることにより、期間損益を算出する。

費用収益対応の原則は、収益の認識に関する基準である実現主義と費用認識基準としての発生主義との期間損益計算上のずれを調整するために、生まれてきた基準であるということが出来る。それゆえに、期間損益計算は一会計期間に実現した収益から費用を控除することにより純損益を算出することになり、この場合の収益および費用は、成果 (accomplishment) と努力 (effort) との相互関連性を持ち、直接あるいは間接に因果関係が存在する必要がある。

先に述べた企業会計原則の損益計算書原則一の文言は別の一面においては、この費用収益対応の原則を明言したものであり、さらに「費用及び収益は、その発生源泉に従って分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。」<sup>17)</sup>と述べているのは、この費用収益対応の原則によるべきことを明らかにしたものである。

費用収益対応の原則には(1)期間利益を決定するための計算の処理手続のための計算原則 (accounting principle) としての対応原則と(2)計算原則ではなく、単に費用、収益の計算結果を損益計算書に報告するための報告原則 (reporting principle) としての対応原則の二つが考えられるが、わが国の企業会計原則の主旨は、費用収益対応の原則を単に費用と収益とを対応表示するという報告原則にあると解すべきではなくまた、報告原則としての費用収益対応の原則は計算原則としての対応の原則をその根底に置いているので、ここでは期間収益と期間費用とを正確に決定するための、計算原則としての費用収益対応の原則について述べる。

まずはじめに、会計上の費用収益の対応概念であるが、これには一般に個

---

17) 損益計算書原則一のC

別対応と期間的対応の二つに区分することができる。個別対応は給付の対応とも呼ばれるものであり、生産物（給付）を媒介として最も直接的に費用と収益とを認識するものである。例えば、製造業では原価計算において直接材料費や直接労務費などは直接費としてその製造原価を構成し、間接費は一定の配賦基準により給付単位に配賦されることになる。また販売業においては、商品の売上収益に対するその商品の売上原価は、商品を媒介して個別に計算することになる。

このように個別対応は、生産物（給付）を媒介としているので比較的容易に対応することができるが、販売費および一般管理費とか営業外費用等は収益に対して、その対応関係を数字的に、個別的に把握することは困難であり、ここに個別対応の限界があるのである。黒沢教授は、「費用収益対応は、口別計算の場合にはきわめて簡単に行うことができる。商品の仕入口と販売口が、直接に結びついており、会計期間とは関係なく各口の販売ごとに利益を計算するのであるから、費用収益の期間配分の問題も、期末棚卸評価の問題も、前払費用、未払費用、未収収益および前受収益の期末修正の問題も、減価償却の問題も起こらないのである。会計期間の制度の導入によって、費用収益対応の問題が複雑化したのである。」<sup>18)</sup>と指摘しておられる。

個別対応に対して期間的対応は、会計期間を媒介として、期間収益と期間費用との対応を考えるのである。このように二つの対応概念があるが、わが国の企業会計原則のとつている立場を考察してみる。

損益計算書原則における損益計算書の区分原則であるが、そこでは「損益計算書には、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない。」<sup>19)</sup>とし、具体的には「営業損益計算の区分は、当該企業の営業活動から生ずる費用及び収益を記載して、営業利益を計算する。二つ以上の営業を目的とする企業にあっては、その費用及び収益を主要な営業別に区

18) 黒沢清著「近代会计学」春秋社 1977年 p.363

19) 損益計算書原則二

分して記載する。」<sup>20)</sup>と述べておりさらに、「経常損益計算の区分は、営業損益計算の結果を受けて、利息及び割引料、有価証券売却損益その他営業活動以外の原因から生ずる損益であって特別損益に属しないものを記載し、経常利益を計算する。」<sup>21)</sup>と規定し「純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受けて、前期損益修正額、固定資産売却損益等の特別損益を記載し、当期純利益を計算する。」<sup>22)</sup>と述べている。

損益計算書は、一会計期間における経営成績を明らかにするため、その期間に帰属する収益とこれに対応する費用を記載して、企業内外の利害関係人に、企業の経営成績を表示するものであるので、損益計算書を作成するに際しては、費用、収益の各項目を発生源泉別に分類し、これらを営業損益計算、経常損益計算および純損益計算というような計算区分に表示する必要性を説いている。

損益計算書は、少なくとも営業損益計算と純損益計算とに区分しなければならぬために、対応原則は、期間収益と期間費用とを対応させることを意図している。すなわち、まず第一に売上高と売上原価とを比較することにより、売上総利益を算出し、それから販売費及び一般管理費を減じることにより営業利益を計算する。この場合の営業活動から生じる収益と費用との対応は、個別的対応ではなく期間を媒介とした期間的対応であるといえることができる。

つぎにこの営業利益に営業外収益を加算して当期総利益を算出し、これから営業外費用を減じることにより、当期純利益を算出することになる。営業外収益と営業外費用との対応は明らかに期間的対応である。

このように、わが国の企業会計原則における費用収益対応の原則は、期間収益と期間費用との対応を考えているのであって、それは費用収益をその個別的直接的対応関係において把握するのではなく、はじめから期間的収益とそれに対応する期間的費用の大きさを限定するという、期間的総括的損益計

20) 損益計算書原則二のA

21) 損益計算書原則二のB

22) 損益計算書原則二のC

算制度を予定している。<sup>23)</sup>

このように、期間的総括的損益計算制度であるために、そこには厳格な意味における営業損益計算あるいは純損益計算を意図していると考えべきではなく、期間収益によって期間費用を回収するという期間的対応による費用収益対応が考えられているのである。

一例をあげれば、売上収益に対応すべき売上原価の把握は、継続記録法よりも簡便であるところの棚卸計算法が採用されるのである。また、固定資産の減価償却費の計上は、固定資産が使用に供されて、廃棄されるまでの予定耐用期間を設定し、各事業年度の費用の配分額の計算をこの期間を基礎として行なう耐用年数計算という特殊な方法で行なわれることになる。

費用収益の対応には、会計計算の本質にねざした種々の困難性がともなうが、沼田教授はこれについて期間的不明瞭性と金額的不明瞭性の二つに分けて述べておられる。<sup>24)</sup>

まず期間的不明瞭性であるが、例えば巨額の広告費を支出した場合、その効果によって費用の期間的割振計算を行うことが損益の対応計算としては正しいとみななければならないが、広告の効果が各事業年度についていかに発生したかということを本質的、内容的に正確に推定することは技術的に不可能に近い。このような場合、多分に人為的要素を介入させたうえでこれを決定しなければならず、またその場合、計算的正確性ということよりは、むしろ企業の財務計算上の適合性という要素が侵入し、この要素の助力を借りる以外に方法はないのである。固定資産の減価償却費についても同様のことがいえる。精密な産高比例法を採用しうる場合においてのみ、減価償却費は損益対応原則に則って計上されるものである。

つぎに金額的不明瞭性についてであるが、例えば、貸倒損失、保証販売による損失であり、これらの損失は掛売が行われた事業年度、保証販売の行

---

23) 山下勝治著「会計原則の理論」 森山書店 1951年 pp. 90~91

24) 沼田嘉穂著「基本財務諸表」 春秋社 1954年 pp. 69~71

われた事業年度の負担すべき損失であることは明らかであるから、期間計算としてのその原因の発生の際は明らかである。ただその現実の発生が、原因の発生した期間より遅れるのが常であるため、発生額を技術的に正確に決定することは不可能で、金額の不確実性が生ずる。

ギルマンは、期間的不明瞭性および金額的不明瞭性の他に対応の実務上の困難を挙げ次のように説明している。<sup>25)</sup>

実務上の理由からすれば、費用収益の密接な対応を試みるのが愚かに思われることがある。このことは重役の給料について、その幾らの時間が将来の計画に向けられ、その幾らが当期の諸問題に向けられたかという場合、顕著である。かかる重役について考えられることは、彼の給料の幾らが将来の期間に計上され、当期の費用として計上されるのは幾らであることを示すために勤務時間報告書 (time report) を作成する必要があるということであろう。しかし、かかる配分に必要な記録を進んで作成しようとする企業家はめったにいないであろう。

期間損益計算において、期間費用と期間収益を対応計算により、純損益を計算することになるのであるが、それには二つの形態、すなわち収益基準と費用基準が考えられる。

前者は、まず一会計期間に実現した収益を確認し、その後これに対応する発生した費用を計上することになる。後者は、まずはじめに一会計期間に発生した費用を確定し、これに対応する収益を計上することになる。

両者における特徴は、収益基準をとれば販売という具体的な事実により収益を計上し、これに対応する費用を見出すことになるので費用の計上は推定要素が算入されることになる。これに対し費用基準は、まず発生した費用を確認し、これに対応する収益を計上するために収益の計上には推定要素が算入されることになる。わが国の企業会計原則によれば、企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理

---

25) 久野光朗訳「ギルマン会計学」(上巻) 同文館 1965年 p.163

をしなければならない。<sup>26)</sup> という文言がある。これは通常保守主義の原則とか安全性の原則であるとか呼ばれているものである。この原則の主旨は、企業会計において、企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、利益を計上するにあたっては、過大計上というよりも過少計上をすべきであるということを言っているのである。したがって、保守主義の観点からすれば、収益基準が妥当な会計処理基準となるのである。

企業会計原則では、損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。<sup>27)</sup>と規定し収益基準を採用している。

山下教授は、費用収益対応原則は、アメリカ用語としての“*matching cost with revenue*”に求められるように、収益に対して費用側を対応せしめるための原則であるので、費用収益対応の原則は、正確には収益費用対応原則というべきものであろうと述べておられる。<sup>28)</sup>

費用基準が適用されるのは工事進行基準(*percentage of completion method for long-term contract*)の場合である。企業会計原則注解7によれば、長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準(*completed Job method of accounting for long-term contract*)のいずれかを選択適用することが認められている。<sup>29)</sup>長期の請負工事については、実現主義により収益を計上する工事完成基準を採用すると期間損益計算が不正確となるために、例外的に発生主義による収益計上方法として工事進行基準を認めているのである。

1983年12月 三国道夫：収益費用の認識

以上みてきたように、費用は発生主義により、又収益は実現主義により認識測定したものを、費用収益対応の原則によりこの発生主義と実現主義とを結合させることで当期の期間損益計算を行ない正確に純利益を決定することになるのである。

---

26) 一般原則 6

27) 損益計算書原則一

28) 山下勝治著「会計学一般理論—決定版—」千倉書房 1968年 p.60

29) 企業会計原則注 7