

## 「手引き」収支計算書の改革案

2009/07/02 中小企業診断士 福井幸洋

「簡単手作り収支計算書」を示した拙稿で

- ①当期収支差額＝当期利益－固定資産増減額＋固定負債増減額 は
- ②当期利益＝当期収支差額＋固定資産増減額－固定負債増減額 と同等であること、そして②は「手引き」正味財産増減計算の部に相当すると述べました。（なお、資金の範囲を流動資産－流動負債としています）

固定資産増減額－固定負債増減額から非資金項目の増減（減価償却費など）を抜き出し、さらに変形すると、

当期利益＝（当期収支差額＋減価償却費など＋固定資産増加額＋固定負債減少額）－（固定資産減少額＋固定負債増加額）となりますが、これがストック式正味財産増減計算の部の姿です（別の説明のほうが簡単かもしれませんが）。

■ストック式の表現は分かり難いだけでなく1取引2仕訳にも悪い影響をもたらします。別な説明を試みます。

### 二つの視点で取引を分類

取引は、損益視点に立つと損益的取引（収益・費用）と非損益的取引（資産や負債間の変動）に2分され、収支視点に立つと収支的取引（収入・支出）と非収支的取引（資金変動のない取引）に2分されます。この二つの視点をあわせると取引は ①損益的収支取引 ②損益的非収支取引 ③非損益的収支取引 ④非損益的非収支取引に4分されます。

①**損益的収支取引**は純資産と資金の増減が同時におきる取引で損益計算書にも収支計算書にも表現されます。

②**損益的非収支取引**は純資産の増減だけおきる取引で損益計算書だけに示されます（減価償却など）。

③**非損益的収支取引**は資金の増減だけおきる取引で収支計算書だけに示されます（借入金収入など）。

④**非損益的非収支取引**は純資産と資金の増減が、どちらもおきない取引（現金・預金間の取引など）ですからどちらの計算書にも表現されません。つまり無視してよい。

結局①と②と③に区分されます。

損益計算書本体には①と②が網羅され、最終結論は当期利益＝①と②  
収支計算書本体には①と③が網羅され、当期収支差額＝①と③  
ということになります。二つの計算書の差は②と③の取り扱いの差ということになります。

## ストック式から調整計算式へ

以上のことから、正味財産増減計算の部で行なう当期利益の計算は

$$\text{当期利益} = \text{当期収支差額} - \text{③} + \text{②}$$

でなければならないことがわかります。

いいかえれば、収支計算書本体の結果である当期収支差額には①と③が含まれているが、損益計算のためには当期収支差額から余計な項目③非損益的収支取引を控除して①損益的収支取引を救い出し、足りない項目②損益的非収支取引を追加しなければならないわけです。控除されるべき余計な要素はどれなのか。それが示されているならば、もう一度示す必要はなく一つの科目に合併してかまわないでしょう。それを仮に「非損益収支調整額」という科目で表現するとします。損益視点から見て余計な要素の示し方については後でふれます。

当期収支差額は当期利益を構成する項目であり、当期利益の増加要因つまり収益として（収入は収益、支出は費用）扱われます。③非損益的収支取引の控除とは収益ではない収入と費用ではない支出の控除を意味します。

$$(A) \text{ 当期利益} = \text{当期収支差額} - \text{「非損益収支調整額」} + \text{②損益的非収支取引}$$

### 1 取引 2 仕訳のシンプル化

正味財産増減計算の部 を (A) の姿で提示すれば、ストック式表現よりずっとシンプルになります。これが改革案の第一歩です。そうすると、1 取引 2 仕訳 は

(第 1 仕訳・収支視点)	(第 2 仕訳 損益視点)
現金/長期借入金受入収入	非損益収支調整額/長期借入金
備品購入支出/現金	備品/非損益収支調整額
車両購入支出/現金	車両/非損益収支調整額
長期借入金受入支出/現金	長期借入金/非損益収支調整額

あるいは

(第1 仕訳・損益視点) (第2 仕訳・収支視点)

現金/長期借入金 非損益収支調整額/長期借入金受入収入

備品/現金 備品購入支出/非損益収支調整額

車両/現金 車両購入支出/非損益収支調整額

長期借入金/現金 長期借入金受入支出/非損益収支調整額

となります。

どちらの場合も「非損益収支調整額」科目一つで用が済みます。非損益収支調整額は貸方では収益、借方で費用と同じ作用があります。収入・支出はそれぞれ収益・費用と同じ作用がありますから、「非損益収支調整額」はその効果を打ち消すことがわかります。

ストック式表現では、「非損益収支調整額」のかわりに長期借入金増加額（減少額）、備品増加額（減少額）など固定資産・固定負債の科目名に増加、減少をつけた沢山の科目を使わねばなりませんから大変煩雑でした。それが「非損益収支調整額」一つですみますから仕訳はずっとシンプルになります。

## 収支計算書本体の改革

「手引き」収支計算書本体は、「経常収支の部」と「その他収支の部」と命名されています。私は、「経常収支の部」を「損益的収支の部」と呼ぶことを提案します。その理由は

①「その他収支の部」が「非損益的収支の部」と宣言したことになるからです。損益視点から見て余計な要素が「その他収支の部」に示されます。その結果「その他収支差額」は非損益的収支差額となり、正味財産増減計算の部に登場するはずの「非損益収支調整額」と同額になることが期待できます。それは「非損益収支調整額」の内容を説明していることになりやすから、収支計算書の品質を高めます。

②「損益的収支の部」という表現は、もう一つの計算書である損益型計算書との比較可能性を積極的にしめず態度表明になります。NPOの計算書が二つの型に分かれたとしても親戚だとして受け取ってください、という意味表明のような効果があります。

ただ損益型計算書との比較は、②損益的非収支取引（減価償却費、棚卸増減額など）があるばあいには若干の組替えが必要になるので課題は残ります。そうだとすると「非損益収支調整額」で一本化され比較のための組替え対象科目が鮮明になりますから、品質は向上するのではないのでしょうか。

このような区分が推奨されるべきですが、現在の「その他収支の部」は非経常的という意

具合いで自由に使われています。たとえば使途が指定された補助金収入とその支出を「その他収支の部」に配置することで使途指定の収支を区分する使い方もあります。こういう創意は生かされるべきですから、「その他収支の部」のなかに損益的収支が混在したときは、それをどこかに注記するか、または科目名に共通マークを付与するという手法がいいのではないか、と思われます。

## 資金の範囲

支払資金つまり支払い充当可能な資金というのが「資金」の意味合いだと思われます。キャッシュ（現金及び現金同等物）こそ本来の支払資金ですが、時間の概念を導入すると近い将来（もうすぐ）キャッシュ化される資産やキャッシュでなくなる負債も支払資金に包括することができます。こうするとキャッシュとの時間的距離で財産が区分され、短い財産が「資金」、遠い財産が「非資金」になります。

この区分はたしかに相対的ですが、貸借対照表の流動性・固定性の区分と連結させれば非常にわかりやすくなります。次期繰越収支差額の内容も流動資産－流動負債で確認できますから会計報告を同じ視点で見ることができるようになります。もちろん棚卸資産や引当金などがあれば資金から除外すべきでしょうが、そのケースは少ないので問題ないのではないのでしょうか。

現在の「手引き」は、公益法人会計基準の影響だと推定しますが、資金の範囲を法人の判断に委ねています。その結果が影響してか次期繰越収支差額が貸借対照表のどれとも一致しないという問題もおこしています。もし資金の範囲を1本化すれば法人に対する指導も容易になります。ここは思い切った姿勢がのぞまれます。

私は、論点 04 への最初の投稿（標準型と簡易型から損益型と収支型へ）で、資金の範囲として棚卸資産や引当金を除く流動資産・流動負債のほかにキャッシュを追加していましたが、それは不要だと考えるようになりました。財産形態がキャッシュだけならば流動資産に含まれるのですから、あえて切り離す必要はないのだ、と。また、資金の範囲の一本化については現在より緩やかな考えでしたが、資金の範囲を守っている法人が棚卸資産や引当金を除く流動資産・流動負債への移行によって混乱することはいあるまいと思われます。それならば、一本化の効果を採ったほうがよいのではないかと思うに至りました。