



損益計算書の国際比較 : 総原価法と販売原価法

黒田, 全紀

(Citation)

国民経済雑誌, 147(2):38-54

(Issue Date)

1983-02

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00172784>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00172784>



損益計算書の国際比較

——総原価法と販売原価法——

黒 田 全 紀

I は じ め に

人が外国の会社と利害関係を持とうとしているか既に持っているならば、これら会社の財政状態及び経営成績について充分で比較可能な情報を入手することに大きな関心を抱くはずである。しかし現在のところいろいろな国の会社の財務諸表の比較可能性が確保されているとはいいい難い。それは財務諸表項目の名称・内容はいうまでもなく、その作成形式も異なっていることが多いからでもある。大抵の場合財務諸表の利用者は自国の会社の財務諸表に精通していても、外国会社の財務諸表を分析し比較することができない。

このことはEC加盟国の会社財務諸表についてもあてはまるのであって、それがEC理事会第4号指令¹制定の主要動機であったことはEC委員会が1971年既に指摘していたところである²。

ところで、損益計算書は企業の経営成績を報告する財務書類であって、比較可能性確保の必要性は損益計算書にもあてはまる。にもかかわらず、EC理事会指令は加盟国に対していわゆる総原価法 (Gesamtkostenverfahren) と販売原価法 (Umsatzkostenverfahren) という異なる作成方法に基づきそれぞれ報告形式及び勘定形式という4種の損益計算書様式を法定する選択権を許容している (第

1 *Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen* (78/660/EWG)

2 Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Allgemeine Begründung zum Vorschlag einer vierten Richtlinie des Rates, abgedruckt in: Lothar Schruff: *Rechnungslegung und Prüfung der AG und GmbH nach neuem Recht (4. EG-Richtlinie)*, Düsseldorf 1978, S. II/2 f.

4号指令第22条乃至第26条)。報告形式と勘定形式の差異は本質的なものではないが、総原価法と販売原価法の差異は損益計算書の提供する情報につき著しい比較障害を生み出す(付表ⅠA及びB参照、但し報告形式のみ)。

したがって、EC加盟国の法定する損益計算書様式が異なることによって加盟国の会社が作成する損益計算書はほとんど比較可能でなくなるという事態が生じ得るのである。そのみではない。一加盟国が複数の様式を法定し、その選択権を会社に認める場合、同一国の会社損益計算書間に著しい比較障害が生じ得るのである。事実EC加盟国中最初に第4号指令を国内法化したデンマーク1981年会計法(Regnskabsloven)では指令の規定と同様に4種の損益計算書様式を定め(第12条乃至第15条)その選択権を会社に与えている(第5条第1項)³。又、続くイギリス1981年会社法でも第1付則(Schedule)⁴において4種の損益計算書様式を規定し(Part 1, Section B)、そのいずれかに従うことを会社に要求する(Part 1, Section A, 第1条第1項(b))。したがって、デンマーク及びイギリスの会社には総原価法と販売原価法を選択採用権が与えられているので、同じ国の会社でありながら比較障害の生じる可能性が残る(付表ⅡA及びB参照、但し報告形式のみ)。これに対してフランスにおいては法務省により1980年5月公表された会計法案(Projet de loi comptable)の成立をまって確定するという1979年の新プラン・コンタブル・ジェネラルによると成果計算書(compte de résultat de l'exercice)と称する損益計算書は総原価法様式となっている。更にオランダについては報告形式総原価法損益計算書が大企業の実務に概ね一致するといわれるが⁵、1980年9月発表された改正法案では財務諸表の様式は法律ではなくて、法⁶

3 Cf. Price Waterhouse, Denmark: *The Danish Accounting Law (Regnskabsloven)*. Copenhagen 1981.

4 1981年法第1付則は1948年法第8付則となり、1948年法第8付則は第8A付則となる。

5 岸悦三「フランス会計法案」, 修道商学, 第22巻第1号(昭和56年9月), 114ページ参照。

6 齊藤昭雄『プラン・コンタブルと財務諸表システム』, 香場嘉一郎監修・野村健太郎編著『フランス会計論——プラン・コンタブル研究——』, 中央経済社, 昭和57年, 第Ⅱ部, 第5章, 156ページ以下参照。

7 Vgl. J. Klaassen: Die Durchführung der Vierten EG-Richtlinie in der Niederländischen Gesetzgebung, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 34. Jg. (1981), S. 269.

律に基づく規則によって規定されることになっており、損益計算書様式がどのようになるかは明らかでない。但し、現行実務に大きな変更を加えないよう弾力的に処理するというのが政府の意図のようである。⁸最後にECの主要加盟国の一つ西ドイツにおいては、1980年2月連邦法務省によってEC理事会第4号指令を国内法化するための法律の試案が理由書を付けて発表された。そこでは報告形式に限るものの総原価法及び販売原価法による損益計算書様式の規定が提案されていた。しかしながら、この試案は各界から激しい批判を受け、連邦法務省は1981年5月理由書を付けることなく改訂案¹⁰を発表するにいたり、報告形式総原価法損益計算書様式のための法定を提案した。そしてこれに若干手を加えた報告形式総原価法に限り規定しようとするのが1982年2月10日閣議決定をみた現在の改正草案¹¹における損益計算書様式に対する正式の態度となっている(付表Ⅲ参照)。

本稿は損益計算書作成様式としての総原価法及び販売原価法の基本的特徴を考察し、相互関連を日本企業及び西ドイツ企業の現行規定による公表損益計算書に基づいて明らかにし、比較上の問題点を指摘しようとするものである。

Ⅱ 総原価法と販売原価法の特徴

総原価法と販売原価法とによる損益計算書の特徴比較のため、西ドイツ株式会社¹²が作成すべき総原価法様式損益計算書をまず掲げてみよう(1965年株式法第

⁸ Vgl. *ebenda*.

⁹ *Vorentwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz)*, Bundesminister der Justiz, Az. — 9522/1-3-1a SH 3 — vom 5.2. 1980.

¹⁰ *Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz)* vom, Bundesminister der Justiz, Az. — 3507/8-30 784/81 —, vom 18. 5. 1981.

¹¹ 改正草案の概要については、黒田全紀「個別財務諸表に関するEC理事会第4号指令の国内化—西ドイツの場合」、企業会計、第34巻第9号(1982年9月)、126ページ以下を参照。なお、新法は1983年1月1日施行を予定しているが、問題も多いので1983年12月31日後に始まる営業年度から初めて適用されることになろうという。Vgl. o. V.: *Der Regierungsentwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes*, in: *Der Betrieb*, 35. Jg. (1982), S. 612 f.

12
157条第1項)。

第1表：西ドイツ型損益計算様式

1. 売上高	.....	
2. 製品及び仕掛品有高の増加額又は減少額	.....	.....
3. 資産計上したその他の自家給付	.....	.....
4. 総給付	.....	
5. 原材料、補助材料及び貯蔵品並びに仕入商品についての費用	.....	.....
6. 粗収益/粗費用	.....	.....
7. 利益共同関係、利益供与契約及び部分利益供与契約による収益	.....	
8. 資本参加による収益	.....	
9. その他の財務固定資産収益	.....	
10. その他の利息及びこれに類する収益	.....	
11. 固定資産の処分及び増価記入による収益	.....	
12. 債権の一括価値修正額切下げによる収益	.....	
13. 引当金取崩による収益	.....	
14. その他の収益	.....	
そのうち臨時収益	.....	
15. 損失の引受による収益	.....	.....
16. 賃金及び給料	.....	
17. 社会的負担金	.....	
18. 老令手当及び共済金庫のための費用	.....	
19. 有形固定資産及び無形固定資産の償却費	.....	
20. 財務固定資産の償却費、但し債権の一括価値修正額への組入額を除く	.....	
21. 棚卸資産(第151条第1項借方の部ⅢB)を除く流動資産の価値減少又は処分による損失及び債権の一括価値修正額組入額	.....	
22. 固定資産の処分による損失	.....	

12 黒田全記『国際コンソルネーション決算書——ドイツ国際企業の会計報告——』、税務経理協会、昭和56年、84ページ以下参照。但し、同書の記載には一部誤りが含まれている。それは30. b)及び31. b)という2項目を不注意にも掲げていないからである。自己株式準備金に関するこれら2項目は1978年12月13日付のEC理事会指令第2号を国内法化する法律 Gesetz zur Durchführung der Zweiten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (1979年7月1日施行)によって挿入されていたからである。

23. 利息及びこれに類する費用	.....	
24. 租税		
a) 所得税, 収益税及び財産税	.....	
b) その他の租税	.....	.....
25. 損失の引受による費用	.....	
26. その他の費用	.....	
27. 利益共同関係, 利益供与契約及び部分利益 供与契約に基づき供与した利益	.....	.....
28. 年度利益/年度損失		.....
29. 前年度からの繰越利益/繰越損失		.....
30. 公開準備金取崩額		
a) 法定準備金取崩額	.....	
b) 自己株式準備金取崩額	.....	
c) 任意準備金取崩額	.....	.....
31. 年度利益の公開準備金繰入額		
a) 法定準備金繰入額	.....	
b) 自己株式準備金繰入額	.....	
c) 任意準備金繰入額	.....	.....
32. 貸借対照表利益/貸借対照表損失		.....

この損益計算書様式の構成を, わが国証券取引法の規制下にある会社が作成すべき財務諸表規則取扱要領の様式第2号に定める損益計算書様式の構成(その再現は省略, 第2表を参照)と比べるとまず次のような基本的特徴を直ちに指摘することができる。

西ドイツ型総原価法損益計算書は, 売上高に製品・仕掛品有高(以下単に有高と略称)の増加額(今年度末有高>前年度末有高の場合)及び資産計上したその他の自家給付(以下自家製品と略称)を加えて算出する総給付(Gesamtleistung)から出発する。売上高が売価に基づいて算定されるのに対して有高増加額及び自家製品が原価に基づいて算定されるという異質要素から成るものの志向としては総給付算出は総生産高(total output)算出にあるといえる。この総生産高から材料・仕入商品についての費用(以下材料費と略称)を控除して算出する粗収益(Rohertrag)も粗付加価値と呼ばれる数値に近いものとなっていて,

売上総利益を算出しようとする態度は全く認められない。これに対して、日本型販売原価法損益計算書は売上高のみから出発する。有高増加額及び自家製品も売上高に加えられるのではなくて、売上原価算定要素として把握される。以上の点をまとめるならば、西ドイツ型総原価法損益計算書とは傾向としてはまず生産活動に重点を置いた生産志向 (production-oriented) 損益計算書であるのに対して日本型販売原価法損益計算書とはまず販売活動を念頭においた売上志向 (turnover-oriented) 損益計算書であると特徴づけることができる。¹³さらに、西ドイツ型損益計算書が伝達すべきものとされる収益状況 (Ertragslage) とはまず生産業績であり国民経済の生産に対する個別企業の貢献度であるのに対し、日本型損益計算書が伝達すべき経営成績とはまず販売業績であると言えるであろう。かのオイゲン・シュマーレンバハが「動的貸借対照表論」第8版において、それまでの版と異なり章表題に Ertrag という概念を初めて明記しながらも Leistung 概念との対比で一言しなければおれなかったのもドイツ (経営経済学)¹⁴における企業活動、ひいては損益計算書情報に対する期待の発現だったのである。

他方、費用は西ドイツ型総原価法損益計算書ではその発生の第一次的分類によって計上するのに対して、日本型販売原価法損益計算書ではこれを製造、販売及び一般管理等という企業活動領域に帰属させた第二次的分類によって計上する。そのため、日本型損益計算書のみによっては材料費、人件費、減価償却費等の全額は明らかにできない。けれども、西ドイツ型損益計算書の場合も各費用につき製造、販売、及び一般管理等の活動に帰属させるべき金額は全く判らないのである。

以上のような相違があっても両様式損益計算書作成の基礎となる数値が同一であるかぎり、西ドイツ型における年度利益額と日本型における当期純利益額は一致する。

13 Cf. J. H. Beeny, *European Financial Reporting, I West Germany*, London, 1975, p. 25.

14 Vgl. Eugen Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 8. Aufl., Bremen 1947, S. 36.

III 総原価法と販売原価法による損益計算書比較の可能性

株式法による西ドイツ型総原価法損益計算書と証券取引法による日本型販売原価法損益計算書の構成は略述したように著しく相違するといつてよい。それではこれらの公表損益計算書間の項目数値間の比較は全くできないのかというと、細かな点における不正確さは甘受するほかないが、日本の有価証券報告書における資料を活用すると、実は、その比較は相当程度可能なのである。このことを以下で明らかにしてみよう。

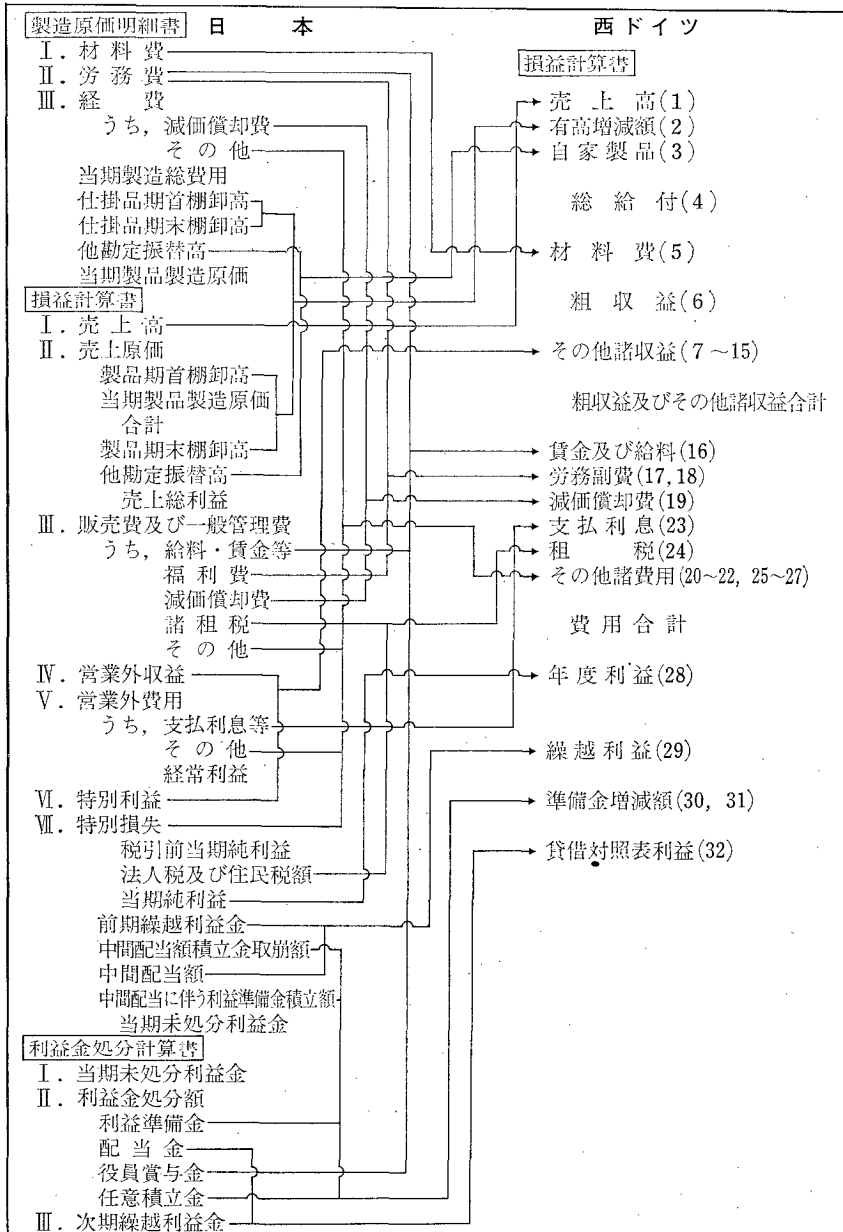
第2表¹⁵に示す方式によって日本型損益計算書を西ドイツ型損益計算書に変換する。その場合有価証券報告書における製造原価明細書及び利益金処分計算書上の資料をも後に説明するよう基本的に活用しなければならない。両損益計算書様式は紙幅の制約のため簡略化する。

この第2表について簡単に解説しておく。簡略化した西ドイツ型損益計算書項目後のカッコ内数値は前掲第1表の項目数値を表わす。第1表におけるかなりの項目が一括されることになるので、全体像は把握し易くなっている。必要な場合個々の項目をとり出して比較すればよいし、その作業もあまり困難ではないであろう。「自家製品」には「他勘定振替高」を照応させており、これは必ずしも正確ではないが止むを得ない。「賃金及び給料」には製造原価明細書における「労務費（副費を除く）」及び損益計算書における「給料・賃金等（役員給料・賞与を含む）」のほか利益金処分計算書における「役員賞与金」をも加えて対応させる。¹⁶「労務副費」には製造原価明細書の「労務費」のうち福利

15 Masatoshi Kuroda: Vergleichende Analyse der Jahresabschlüsse japanischer und deutscher Großunternehmen, in: *The Annals of the School of Business Administration, Kobe University*, No. 26, 1982, p. 43 seqq. における Abbildung 2 (p. 48) を補正。

16 西ドイツ型損益計算書においては取締役会 (Vorstand) 構成員に対する報酬は賞与金も含めてすべて「賃金及び給料」に計上されている。取締役に対する報酬の総額は必ず記載されているが、そのうちの賞与金の額は明らかにできない。但し、監督役会 (Aufsichtsrat) 構成員には会社との雇用関係がないので、その報酬は「賃金及び給料」ではなく、「その他の費用」に計上されている。Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.): *Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981*, Düsseldorf 1981, S. 799 ff.

第2表 日本型損益計算書の西ドイツ型損益計算書への変換



費の性格を有する額及び損益計算書の福利費を照応させる。「減価償却費」には製造原価明細書の「経費」に含まれている減価償却費及び損益計算書の減価償却費を対応させる。なお、福利費の退職給与引当金繰入額及び減価償却費については有価証券報告書における「引当金明細表」及び「減価償却費明細表」の資料も役立てることができる。「租税」には「法人税及び住民税額」のみならず事業税・租税公課をも考慮する。上述のように役員賞与金をいわば先取りするため「年度利益 (Jahresüberschuß)」に照応する「当期純利益」も役員賞与金を減額した額である。「繰越利益」には「中間配当額」控除後の「前期繰越利益金」を対応させることにする。このようにして「貸借対照表利益 (Bilanzgewinn)」には「配当金」と「次期繰越利益金」の合計額を対応させることになる。¹⁷

IV 比較の実際

さて、以上のような方法によって次に日本と西ドイツの公表損益計算書を実際に比較してみよう。ここでは基幹産業の鉄鋼業における両国第一位の会社として日本の新日本製鉄株式会社と西ドイツの Thyssen 株式会社の1981年に終了した営業年度（新日鉄については1980年4月1日～1981年3月31日、Thyssenについては1980年10月1日～1981年9月30日）の損益計算書を対象とする。新日鉄について有価証券報告書、Thyssen について営業報告書における記載をそれぞれ資料とすると次の第3表が得られる。金額欄の数値は日本円を単位として表示しているが、絶対額に著しい差があるため、パーセント欄に総給付に対する各項目数値の比率を示しておく。¹⁸

第3表の作成にあたってはその他次のように処理している。新日鉄における

17 但し、西ドイツの「貸借対照表利益」はそのほとんどが配当処分され、繰越利益の比重は極めて小さい。Vgl. z. B. o. V.: Jahresabschlüsse 1980 von Aktiengesellschaften der Industrie, in: *Wirtschaft und Statistik*, Jg. 1981, S. 860.

18 Thyssen損益計算書数値の換算には1981年9月30日現在の東京銀行の対顧客 TTS (IDM=¥100.92) と同 TTB (IDM=¥99.50) の中値 (IDM=¥100.21) を一律に適用した。このような換算法には本稿の目的にとって問題がないと思われる。Cf. Gerhard G. Mueller: *International Accounting*, New York 1967, p. 196. なお、金額の単位は百万円であるが、換算や4捨五入のため数値は必ずしも完全に合っていない。

第3表：新日鉄と Thyssen の損益計算書

項 目	新 日 鉄		Thyssen	
	金 額	パーセント	金 額	パーセント
売 上 高	3,112,603	95.4	794,129	99.0
有 高 増 減 額	36,529	1.1	2,760	0.3
自 家 製 品	114,979	3.5	5,470	0.7
総 給 付	3,264,111	100	802,359	100
材 料 費	1,520,036	46.6	481,689	60.0
粗 収 益	1,744,075	53.4	320,669	40.0
そ の 他 諸 収 益	140,706	4.3	71,005	8.8
粗収益及びその他諸収益合計	1,884,781	57.7	391,674	48.8
賃 金 及 び 給 料	365,855	11.2	126,273	15.7
労 務 副 費	50,739	1.6	30,014	3.7
減 価 償 却 費	201,530	6.2	51,236	6.4
支 払 利 息	169,301	5.2	44,656	5.6
租 税	140,026	4.3	2,008	0.3
そ の 他 諸 費 用	886,448	27.2	133,163	16.6
費 用 合 計	1,813,899	55.6	387,351	48.3
年 度 利 益	70,882	2.2	4,323	0.5
繰 越 利 益	27,795	0.9	0	0
準備金増減額	△23,253	△0.7	879	0.1
貸借対照表利益	75,424	2.3	5,202	0.6

「自家製品」は製造原価明細書上の「副産物控除及び資産振替」並びに「当期生産品雑受雑払高」の合計額としたが、そのうち西ドイツの「自家製品」の内¹⁹容に合致するのは「副産物控除及び資産振替」に含まれている固定資産への振替額（金額不明）のみであるから、新日鉄の「自家製品」はその限り過大となっているけれども、止むを得なかった。「労務副費」については新日鉄の場合明らかとなるのは特別損失区分計上額を含めた退職手当引当金繰入額と販売費及び一般管理費区分に計上されている福利厚生費のみであって、製造原価に算入された福利厚生費は不明であった。又売上原価の内訳として表示されている原価差額は「その他諸費用」に含めておいた。

以上のような不正確さを含んではいるけれども、損益計算書形式を比較可能

19 Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.: a. a. O., S. 789.

な形式に変換することによって次の諸点の指摘が容易となる。

第一に、総給付（＝総生産高）/平均従業員数をもって生産性を定義するとすれば、平均従業員数が不明であるので、年度末従業員数を平均従業員数の近似値として利用すると新日鉄の場合69,533人、Thyssen の場合33,944人であるから、この意味での生産性は新日鉄について46.9、Thyssen について23.6となる。この数値は限定された正確性しか有しないが、生産性の格差は大きいとみることができであろう。第二に、総給付に占める材料費の比率は Thyssen の方が明らかに高い。その限り Thyssen の方が原材料価格上昇の影響を受け易いはずである。第三に、人件費（賃金及び給料並びに労務副費）についてみると、それが総給付に占める比率はやはり Thyssen の方が高い。しかし、従業員1人当り平均人件費についてみると、新日鉄の場合約6.0（百万円）、Thyssen の場合約4.6（百万円）と逆転する。又、「賃金及び給料」のみにについても、従業員一人当り平均給与は新日鉄の場合約5.2（百万円、役員を除く）、Thyssenの場合約3.7（百万円、取締役を除く）となっている。人件費や給与の国際比較には問題が極めて多いが、公表損益計算書数値による両社の概数は以上のようなものである。第四に、租税については、この年度に関しては Thyssen の業績が極端に悪いので比較してもあまり意味がないと思われる。最後に、配当状況についてみておこう。新日鉄の場合翌年度の中間配当を考慮すると年度利益の46.0%（資本金の10%）が配当されたことになっているのに対して、Thyssen の場合年4%の配当につき年度利益では足りず準備金を取崩していることがわかる。

V むすびに代えて

以上のような損益計算書の国際比較に基づく経営成績分析結果の情報提供力に限界があるのはもちろんである。第一に、本稿では国が異なるとはいえ2社比較を行ってみただけである。第二に、その比較がかかわるのは1営業年度のみであるから、何らかの傾向は全く明らかにされていない。第三に、ドイツ・マルク額を決算日レートによって一律に日本円に換算したけれども、外国為替

レートが両国のいわゆる経済的現実なるものを反映しているのかどうかを問うこともできるであろう。第四に、もっと基本的には損益計算書分析を含めて財務諸表分析が貨幣額で数量化できないが企業活動の評価にとって重要な事態に関する情報を提供するものでないことも忘れてはならない。但し、財務諸表分析はそのための少なくとも出発点とはなろう。²⁰

総原価法損益計算書と販売原価法損益計算書は繰り返すまでもなくそのままではやや立入った比較などしようがない。ところが、本稿で試みたように、日本型販売原価法損益計算書を西ドイツ型総原価法損益計算書に変換すると、多少の不正確さは甘受せざるを得ないが、かなりの程度の比較が可能である。もっとも公表販売原価法損益計算書がすべて総原価法損益計算書に変換できるというのではない。変換のためには、上述のように、損益計算書自体のみならず製造原価明細書、利益金処分計算書、場合により財務諸表付属明細表などが必要なのである。換言すれば、本稿で試みたような比較分析を可能としたのは一口で言うと日本の有価証券報告書によるディスクロージャー制度の充実なのである。その意味で有価証券報告書は評価されてよい。

逆に西ドイツ型総原価法損益計算書を日本型販売原価法損益計算書に近似的にせよ変換することは不可能である。西ドイツ企業の公表営業報告書の記載が如何に詳しくても損益計算書データに関する限りやはり販売原価法志向は認められない。そのことは損益計算書の国際比較という観点からは不便ではあるが、上記のように、西ドイツ型損益計算書にまず期待ないし要求されるのが生産業績に関する情報であってみれば、止むを得ないことでもあろう。

ところが、日本の有価証券報告書が、少なくとも本稿の目的にとってすぐれているといってもそれは個別ベースでのことである。連結損益計算書についてはこのような変換を可能とするような資料は提供されない。Thyssen の場合連結財務諸表としては国内版と国際版との2組が公表されており、連結対象子会

20 Vgl. Masatoshi Kuroda; *a. a. O.*, S. 73 f. この論文では主要産業につき日独から各4社を選び種々の比較が行われている。

社数も国内連結財務諸表で101社、国際連結財務諸表で178社である。そうして重要性原則の適用により連結除外となった子会社の売上高合計は国際連結売上高の1%未満であるという。これに対して、新日鉄の場合連結対象子会社数は国内会社のみ3社にとどまっている。連結除外子会社の売上高（及び総資産）の合計は連結会社の売上高（及び総資産）の合計額の10%以下というから、かなり高い。いうまでもなく現代の大規模事業活動は企業集団によって遂行されるのが常態である。であってみれば、損益計算書の国際比較も連結ベースで行うのが適切であろう。しかし、公表データに基づく限りそれは不可能であった。

しかし、個別損益計算書の日独比較上の限界も上に述べた点で尽きるわけではない。同様の項目に同様の取引数値が計上されているという確認は容易に得られないし、日本型損益計算書からは法定福利費の額が明らかにできないことも気になる。第2の賃金ともいわれる労務副費の額が正確に判らないと人件費の比較はあまり意味を成さないのである。損益計算書のみをとってもその国際比較の障害となるのは会計処理基準の相違だけではない。税制、社会保障制度などひいては職業生活・社会生活の相違が厳然として背後に横たわっている。

付表：報告形式損益計算書様式

I. E C理事会第4号指令

A. 総原価法

1. 純売上高。
2. 製品及び仕掛品有高の変動額。
3. 資産計上したその他の自家給付。
4. その他の営業収益。
5. a) 材料費。
b) その他の対外費用。
6. 人件費：
a) 賃金及び給料。
b) 社会的費用，そのうち老令手当。
7. a) 企業の設立・拡張費及び有形・無形固定資産の価値修正費。
b) 流動資産の価値修正費で，企業において通常の価値修正費を超過する額。
8. その他の営業費用。
9. 資本参加からの収益，そのうち関係企業からのもの。
10. 固定資産としてのその他の有価証券及び債権からの収益，そのうち関係企業からのもの。
11. その他の利息及びこれに類する収益，そのうち関係企業からのもの。
12. 財務固定資産並びに流動資産としての有価証券の価値修正費。
13. 利息及びこれに類する費用，そのうち関係企業にかかわるもの。
14. 経常損益に対する租税。
15. 税引後経常損益。
16. 特別収益。
17. 特別費用。
18. 特別損益。
19. 特別損益に対する租税。
20. その他の租税で上記項目に含まれていないもの。
21. 年度損益。

B. 販売原価法

1. 純売上高。
2. 売上原価（価値修正費を含む）。
3. 売上総損益。
4. 販売費（価値修正費を含む）。
5. 一般管理費（価値修正費を含む）。
6. その他の営業収益。
7. 資本参加からの収益，そのうち関係企業からのもの。

8. 固定資産としてのその他の有価証券及び債権からの収益，そのうち関係企業からのもの。
9. その他の利息及びこれに類する収益，そのうち関係企業からのもの。
10. 財務固定資産並びに流動資産としての有価証券の価値修正費。
11. 利息及びこれに類する費用，そのうち関係企業に対するもの。
12. 経常損益に対する租税。
13. 税引後経常損失。
14. 特別収益。
15. 特別費用。
16. 特別損益。
17. 特別損益に対する租税。
18. その他の租税で上記項目に含まれていないもの。
19. 年度損益。

II. イギリス1981年会社法

A. 販売原価法

1. 売上高。
2. 売上原価。
3. 売上総損益。
4. 販売費。
5. 管理費。
6. その他の営業収益。
7. 企業集団内会社に対する持分による収益。
8. 関連会社に対する持分からの収益。
9. その他の財務固定資産からの収益。
10. その他の受取利息及びこれに類する収益。
11. 財務固定・流動資産評価損。
12. 支払利息及びこれに類する費用。
13. 経常損益に対する租税。
14. 税引後経常損益。
15. 特別収益。
16. 特別費用。
17. 特別損益。
18. 特別損益に対する租税。
19. その他の租税で上記項目に表示されていないもの。
20. 年度損益。

B. 総原価法

1. 売上高。

2. 製品及び仕掛品有高の変動額。
3. 資産計上した自家給付。
4. その他の営業収益。
5. (a) 材料費。
(b) その他の対外費用。
6. 人件費：
(a) 賃金及び給料。
(b) 社会保障費。
(c) その他の退職年金費。
7. (a) 有形・無形固定資産の償却費。
(b) 流動資産の例外的評価損。
8. その他の営業費用。
9. 企業集団内会社に対する持分からの収益。
10. 関連会社に対する持分からの収益。
11. その他の財務固定資産からの収益。
12. その他の受取利息及びこれに類する収益。
13. 財務固定・流動資産評価損。
14. 支払利息及びこれに類する費用。
15. 経常損益に対する租税。
16. 税引後経常損益。
17. 特別収益。
18. 特別費用。
19. 特別損益。
20. 特別損益に対する租税。
21. その他の租税で上記項目に表示されていないもの。
22. 年度損益。

Ⅲ. 西ドイツ1982年改正草案（総原価法のみ）

1. 売上高。
2. 製品及び仕掛品有高の増加額又は減少額。
3. 資産計上したその他の自家給付。
4. その他の営業収益。
5. 材料費：
a) 原材料，補助材料及び貯蔵品並びに仕入商品についての費用。
b) 購入給付についての費用。
6. 人件費：
a) 賃金及び給料。
b) 社会的負担金並びに老令手当及び共済金庫のための費用，そのうち老令手当のための費用。

7. 償却費：
 - a) 無形・有形固定資産及び資産計上した開業・拡張費の償却費。
 - b) 流動資産の評価損で、企業において通常の評価損を超過する額。
8. その他の営業費用。
9. 小計。
10. 資本参加からの収益。
そのうち関係企業からのもの。
11. 有価証券、貸付金及びその他の財務固定資産からの収益,
そのうち関係企業からのもの。
12. その他の利息及びこれに類する収益,
そのうち関係企業からのもの。
13. 財務固定資産並びに流動資産としての有価証券の評価損。
14. 利息及びこれに類する費用,
そのうち関係企業にかかわるもの。
15. 経常損益。
16. 特別収益。
17. 特別費用。
18. 特別損益。
19. 所得税及び収益税。
20. その他の租税。
21. 年度利益/年度損失。