

商法計算規定の解釈指針としての 引当金に関する注解

竹 下 昌 三

目 次

- 1 注解18の役割は何か
- 2 減価償却費の貸方科目は何を示すか
- 3 引当金は未発生費用の見越計上科目か
- 4 修繕費は未発生費用か既発生費用か
- 5 費用と損失の見越計上根拠は同じでよいか
- 6 注解18の再検討

1 注解18の役割は何か

法務省民事局が昭和37年の商法改正に先立って改正試案を昭和35年に公表して以来、引当金について議論が活発に行われ、特に昭和37年制定の商法287条ノ2の規定について相異なる解釈が主張されてきた。

昭和57年の商法287条ノ2の改正とそれに伴う企業会計原則注解18の修正は、引当金についての永年にわたる解釈上の疑義を解消するためのものであった。

商法改正と注解の修正によって、引当金についての疑問は氷解し、議論が収束したわけではない。新たな問題が提起され、新しい論争も行われている。

商法が昭和49年に改正された際に32条2項に斟酌規定が設けられた。これを受けて企業会計原則も修正された。この修正の際に企業会計審議会は前文の中に「企業会計原則は、商法の計算規定の解釈指針として重要な役割を果

すこととなった。」と記述して、企業会計原則の新しい役割を明らかにした。

商法287条ノ2が改正され、それに伴って企業会計原則注解18が修正されたのであるから、新しい注解18は企業会計審議会が宣言したように新しい商法287条ノ2の解釈指針として重要な役割を果たさなければならない。

2 減価償却費の貸方科目は何を示すか

新注解は引当金から減価償却引当金を排除し、評価性引当金を包含する引当金についての解釈を示した。また新注解は商法287条ノ2の改正の趣旨に沿って引当金から利益性引当金を排除し、損失引当金を引当金に含めた。

新注解が引当金から減価償却引当金を排除したことに対して、阪本安一教授が批判した。

阪本教授は「減価償却費は発生費用ではあるが、その金額は見積によらざるを得ない。その金額が未確定ないし見積によるものである場合に、これを引当金に計上することを拒むべき理由は、何ら発見することができない。退職給与も修繕費も、何れも減価償却費と同様に、既に費用として発生した費用である。減価償却引当金が減価償却累計額と改められるものとするれば退職給与引当金や特別修繕引当金もまた、退職給与累計額、特別修繕累計額とすべきものとする。」⁽¹⁾と主張した。

注解18修正の掌に当たった番場嘉一郎教授は阪本教授の主張に対し「引当金は専ら将来発生する費用又は損失を当期に計上する場合の貸方項目として用いることとし、既発生の費用を当期に計上する場合には、その測定に予定、見積の要素がいかに多く入りこんでも、貸方項目を引当金とはしないことにしたのである。」⁽²⁾と反論した。

(1) 阪本安一「企業会計上の引当金」『企業会計』34巻8号、40頁及び44頁。

(2) 番場嘉一郎「企業会計における最近の論点」『税経通信』38巻14号、3頁。

阪本教授の主張の要点は「引当金は既発生事象たると未発生事象たるとを問わず、金額測定上の未確定なる項目を示すために設定されるもの。」という点にある。

減価償却について番場教授は「見積の要素たる耐用年数及び残存価額を途中で変更しても、此の変更は変更の行われた年度以後の期間に向かってのみ有効なものとして扱い、過年度の減価償却費の計算には関係させない。過去の期間に行われた償却計算それ自体確定計算であり、金額における暫定性、不確実性が内在しないという考え方を打ち出して然るべきなのである。」⁽³⁾と主張した。

また内川教授は「見積計上額の意味が、各期間に対する配分額算定の基礎となる固定資産の取得価額が見積額であるかどうかというところにあるとすると、減価償却累計額は既に過去の確定した金額の期間配分累計額であるから、それは当然に引当金の概念から除去されることになる。」⁽⁴⁾と主張した。

番場、内川両教授の主張によっては、阪本教授を納得させることはできなかった。

阪本教授は「内川教授らは、固定資産の取得原価が既に確定し、減価償却の方法が決定されている限りにおいて、期間費用たる減価償却費の額もまた当然に確定すると考えて居られるようであるが、期間費用として計上される減価償却費の額は、多くの見積的要素を含む見積額である。」⁽⁵⁾と反論した。

減価償却は固定資産に生じた減価を費用として計上する手続であるから減価償却費の記録とともに固定資産を減額する記録が必要である。貸方科目は本来は当該固定資産勘定である。貸方に殊更減価償却引当金あるいは減価償却累計額という特別な勘定を設けなければ、借方に減価償却費を計上できな

(3) 番場嘉一郎「企業会計における最近の論点(3)」『税経通信』39巻5号、3～4頁。

(4) 内川菊義「発生主義と引当金」『会計』127巻2号、21～22頁。

(5) 阪本安一「会計における認識と測定」『会計』127巻5号、9頁。

いわけではない。江村 稔教授は「減価償却引当金は固定資産の財務諸表表示に当たり、減価償却費の累計額と固定資産の取得原価とを、あわせて示すことが、企業の利害関係者に対し、有用な情報を提供するものであるという考方によったとき、はじめて生ずる概念にすぎない。」⁽⁶⁾ことを早くから明らかにしていた。

例えば保証契約付で販売した製品を修繕する以前に、借方に製品保証修繕費を計上するには、貸方に製品保証引当金を設定しなければならない。減価償却引当金はこの製品保証引当金とは全く異質の貸方科目である。

減価償却引当金を新注解18の引当金から排除したことは、貸方に引当金を設定しなくても減価償却費の計上が可能であるが故に妥当な処置であった。

商法は、固定資産について毎決算期に相当の償却を為すべきことを34条2号に規定しており、計算書類規則15条は、有形固定資産から減価償却額を控除して貸借対照表に記載することを強制している。つまり貸借対照表負債の部に引当金として記載することは認めていない。注解18が商法287条ノ2に規定する引当金について、解釈指針としての役割を果たすには、減価償却引当金を引当金から排除し、減価償却累計額と改めたことは適切であった。

3 引当金は未発生費用の見越計上科目か

既発生費用を計上するには、費用発生の事実を何らかの事象によって認識すればよく、殊更特殊な論拠を必要としない。未発生の費用を計上するには既発生の費用の計上とは異なり、敢て費用計上を行う根拠を明らかにしなければならない。注解18はその根拠を示したものである。注解18は将来の特定の費用又は損失を、当期に計上する場合の要件を列挙している。注解18は、番場教授がいうように「専ら将来発生する費用又は損失を当期に計上する場

(6) 江村 稔「引当金の本質と記載方法」『会計』88巻5号、7頁。

合」について記述している。

番場教授は「修繕費の計上、退職給与費の計上は、企業会計審議会の見解では既発生事象に係わる費用の計上に該当しない。」⁽⁷⁾と述べているが、注解18に例示された引当金はすべて未発生事象に係わる引当金であると断定できるであろうか。

注解18の修正と同時に公表された「解釈指針」は、例示の中の賞与引当金について「その性格が未払賞与たるべきものについても、これを賞与引当金として処理すべきことを要求しているものではない。」と述べている。

賞与引当金と未払賞与の区別について番場教授は「6月初旬に支給する賞与の額が3月末決算の利益によって決定される場合は賞与引当金として処理し、賞与の額が前年に年間協定によって決定される場合は未払賞与として処理すべきである。」⁽⁸⁾と解説している。

賞与引当金と未払賞与の区別が番場教授の解説のように、決算時点における費用計上額の見積りの確からしさによるのであれば、決算時までには発生している費用である点では、賞与引当金も未払賞与も全く同じである。

企業会計審議会は昭和43年11月に公表した「退職給与引当金の設定について」と題する文書の中で「退職金の性格について前記三節（賞金後払説功績報奨説又は生活保証説）のいずれをとるとしても、企業は労働協約等に基づき従業員の提供した労働に対応する退職金の支給義務を条件付き及び期限付きで負っている。」と述べている。退職給与引当金は従業員が提供した労働に基づいて、既に発生した費用を計上するために設定される引当金である。

番場教授がいうように「引当金は専ら将来発生する費用又は損失を当期に計上する場合の貸方項目として用いることとし、既発生の費用を当期に計上する場合には、その測定に予定、見積の要素がいかに多く入り込んでも、貸

(7) 番場嘉一郎「企業会計における最近の論点(3)」『税経通信』39巻5号, 3頁。

(8) 番場嘉一郎『詳説企業会計原則』全訂版, 昭和61年, 252~253頁。

方項目を引当金とはしないことにした。』⁽⁹⁾ のであれば、賞与引当金も退職給与引当金も注解18の引当金から排除しなければならなくなる。

企業会計原則注解5は未払費用について「未払費用は、一定の契約に従い継続して役務の提供を受ける場合、既に提供された役務に対して未だその対価の支払が終らないものをいう。」と定義している。また財務諸表規則取扱要領115は「未払費用とは、継続的な役務の給付を内容とする契約に基づいて貸借対照表日までに提供された役務に対する未払額で当該事業年度の費用として計上したもの」と定義している。

これらの定義によれば、決算期に当期費用として見積り計上される退職給与、賞与の貸方科目は未払費用に該当するかのようである。

日本公認会計士協会は昭和55年1月に「従業員賞与に関する監査上の取扱い」と題する監査第一委員会報告34号を公表した。この「取扱い」では「賞与として金額が確定しているもののほか、確定に準ずるものと認められる合理的な見積額が未払費用として計上されている場合は、当面監査上妥当なものとして取扱うことができる。」と述べているのみで、未払賞与を未払費用に計上するか賞与引当金に計上するかについては明らかにしなかった。

公認会計士の増田浩二氏は「賞与の未払額を、それがどの程度確定しているかによって、①個人別支給額が確定している、②支給総額が確定しているが個人別支給額まで算定するに至っていない、③支給総額が確定していないので、予想される賞与の見積額を求めこのうち当期に対応する部分を当期の費用に計上する、の三つに区別し、上記『取扱い』の審議過程では、③については、賞与引当金として計上すべきであるという意見と、②の支給総額が確定しているものに準じて未払費用に計上できるという意見があり『取扱い』では二つの意見の一方だけを結論とすることを避け、両者いずれも一応妥当な会計処理として認めることとした。』⁽¹⁰⁾ と説明している。

(9) 番場嘉一郎「企業会計における最近の論点」『税経通信』38巻14号、3頁。

「取扱い」は上記③の場合をも確定に準ずるものとして引当金ではなく未払費用に計上することも妥当なものとして認めたのであるから、賞与引当金と未払賞与の区別は厳密ではない。

注解5は末尾において「未払費用は、かかる役務提供契約以外の契約等による未払金とは区別しなければならない。」と述べている。財貨の購入代金の未払額は費用計上に関係がないので除外し、役務の提供を受ける場合に限定すると、未払金、未払費用、引当金にはどのような相違があるのであろうか。

浅地芳年氏等は注解5に関連して「まだ役務の提供が最終的に完了していないものについて、その会計年度までに経過した部分又は役務の提供を受けた部分に相当する額の未払分を未払費用といい、既に完了している場合にはこれを未払金というものごとくである。」⁽¹¹⁾と解説している。支払期日以後の未払額に対しては未払金を用い、支払期日以前の未払分に未払費用を用いるのであれば両者の相違は、相手側の請求権つまり当方の支払義務の強弱ないし支払額の見積りの確からしさの程度によると考えられる。未払費用と引当金の相違は、武田隆二教授によると「支払先が特定できるか否かにある。」⁽¹²⁾というが、賞与引当金の場合は支払先が不特定ではない。相手側の請求権、当方の支払義務が未払費用より弱く金額の見積額がより不確実である場合に引当金を用いるものと考えてよいであろう。

賞与引当金も退職給与引当金も既に発生した費用に対して設定される引当金であるから「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつその金額を合理的に見積ることができる場合には」という注解18の文言は、両引当金には該当しない。注解18

(10) 増田浩二「賞与引当金に関する会計実務上の問題点」『会計ジャーナル』12巻6号，26頁。

(11) 浅地芳年他『財務諸表規則逐条詳解』中央経済社，昭和59年，224頁。

(12) 武田隆二『会計学一般理論』中央経済社，昭和61年，199頁。

の文言を訂正するか、あるいは賞与引当金と退職給与引当金を引当金から除外しなければならない。

賞与の未払額については、日本公認会計士協会の「取扱い」の審議過程の議論にみられるように、未払賞与とすべきか賞与引当金とすべきかは微妙であるが、退職給与については、期末の計上時点では、退職する従業員も、退職する時期も不明な状況のもとで見積額を費用として計上するのであるから貸方科目を未払費用（未払退職給与）とすべきではなく、退職給与引当金とするのが妥当である。

賞与引当金、退職給与引当金は、既に発生している費用に対して設定する引当金であるから、注解18には「既に発生した費用であって、その支払を受ける者又は金額が未だ確定していない場合に、当期の負担に属する金額を当期の費用として引当金に繰り入れる。」という文言を追加すべきである。

4 修繕費は未発生費用か既発生費用か

修繕引当金について阪本教授は「修繕引当金は将来に発生する費用に対する見積りによって計上されるものではない。それは既に発生している費用に対する金額の見積りによって計上されるものである。」⁽¹³⁾と主張する。

修繕費は修繕するから発生するのか、それとも修繕とは無関係に、修繕行為によって回復可能な減価が発生すると修繕費が発生するのであろうか。

森藤教授は固定資産の減価現象を「固定資産の使用期間にわたっていわば累積的に発生する『要償却減価』と、修繕行為によって回復でき、現に修繕の対象になっている性質の『要修繕減価』に区別することは合目的である。」⁽¹⁴⁾という。

(13) 阪本安一「企業会計上の引当金」『企業会計』34巻8号、42頁。

(14) 森藤一男『財務会計制度論』中央経済社、昭和61年、195頁。

要修繕減価が発生すれば修繕費が発生していると考えるのであれば、発生している要修繕減価が測定できなければならない。固定資産に生じた損傷や摩耗が、その部分の取得原価によって、仮に測定可能であるとしよう。修繕費とは損傷、摩耗した部分の取得原価を指すのか、それとも損傷、摩耗した部分について原状を回復するに要する費用を指すのであろうか。損傷または摩耗した部分を補修もしくは新品と取替えるには、取外し、取付ける作業が必要であるから、そのことだけでも、損傷、摩耗した部分の取得原価より原状を回復するための費用の方が多額になる。

岡部利良教授はかつて、修繕引当金には修繕を必要とする部分を取除く費用まで含まれているので、現実に発生している減価に対応する評価性のものではないという浦野教授の批判に対し「修繕引当金は、補填・回復せしめられない、すなわち減少したままの減価に直接かかわるものであり、当然の結果として、なんら疑問の余地なく評価性のもつとみるほかはない。」⁽¹⁵⁾と反論した。

固定資産のある部分に損傷又は摩耗が生じている場合にその減価額を測定（測定が可能であると仮定して）し、その減価額を修繕費に計上するとともに評価性の修繕引当金を設定し、原状を回復する修繕を行ったときに、それに要した費用の額を、支払勘定もしくは材料費、労務費等の勘定に貸記するとともに固定資産勘定に借記し、同時に修繕引当金勘定を固定資産勘定に振替える方法をとるならば、これは廃棄法⁽¹⁶⁾にはかならない。岡部教授の考え方に従えば廃棄法によって処理することになる。

阪本教授は「修繕費は財の経済価値の減耗という事実に基づいて、これを認識するのが原則である。修繕費は修繕を加えることによって、原状を回復することのできる金額を見積るものであり、修繕費は将来修繕に要する金額

(15) 岡部利良「修繕引当金ははたして負債性引当金であるか(Ⅲ)」『税経通信』27巻11号、8～14頁。

(16) 森藤一男、前掲書、198頁。

を見積って、これを財の使用期間中の費用に計上するものである。財の経済価値の減耗を認識したとき（借方）修繕費、（貸方）修繕引当金、の記録を行い、修繕実施日においては、（借方）修繕引当金、（貸方）支払勘定、の記録を行う。」⁽¹⁷⁾と説明する。阪本教授は、修繕費は財の経済価値の減耗という事実に基づいてこれを認識するというが、費用に計上する額は、原状を回復するのに要する費用の見積額であって、財の経済価値の減耗額ではないから阪本教授の説明する仕訳は取替法⁽¹⁸⁾にはかならない。

修繕しなくても減価（損傷や減耗）が生じたら修繕費が発生しているという考え方を取れば、取得原価を要償却減価と要修繕減価に区別（それが可能であるとして）し、要修繕減価について、廃棄法か取替法によって修繕費を計上する方が明快である。

阪本教授は減価償却について、取得原価から残存価額を控除した残額が、各期間に配分される償却額であることを図示した上で「減価償却費はその取得原価のうちの減価分を耐用年数にわたって、費用配分することが必要となる。ところが、修繕費の計上額は、使用される財の取得原価を基礎とするものではなくて、将来必要とする修繕費の見積額である。」⁽¹⁹⁾と説明する。阪本教授は取得原価を要償却減価と要修繕減価に区別する考え方はとっていないようである。このことが内川教授に二重償却ではないかとの疑問を抱かせた。

内川教授は「阪本教授は、固定資産取得原価の全部に対して減価償却引当金を設定しようとしておられるのであるが、もしもそうであるとすると、固定資産取得原価のうち、修繕によって原状の回復出来る、その経済価値の減耗部分は全く存在しないという結果になる筈である。にもかかわらず、修

(17) 阪本安一「発生主義会計と引当金の概念」『税経通信』39巻3号、4～5頁。

(18) 森藤一男、前掲書、199～202頁。

(19) 阪本安一「会計理論の用具としての会計基礎概念と引当金」『税経通信』39巻8号、6頁。

繕引当金が設定されるということになると、その設定された部分については修繕費と減価償却費が二重に計上される結果となり、いわゆる費用の二重計上という批判が加えられることになると考えられる。」⁽²⁰⁾と批判した。

取得原価から残存価額を控除した要償却額を各年度に減価償却費として計上し、これとは別に修繕費を計上するのが通常行われている手続であるから、阪本教授の主張が費用の二重計上と批判されるならば、通常行われている手続も同様の批判を受けることになる。

取得原価を当初から要償却減価部分と要修繕減価部分に区別できるとして減価償却は取得原価のうちの要償却減価部分について行い、損傷又は減耗した減価部分は取得原価のうち要修繕減価部分から控除（もしくは評価性引当金を設定）し、減価損を計上すると、原状を回復するのに要した費用（修繕費）は資本的支出として資産に計上しなければならない。結局、廃棄法と同じ手続を耐用期間にわたって繰返すことになる。取得原価を要償却減価部分と要修繕減価部分に区別しても、耐用期間についてみれば、取得原価から残存価額を控除した残額だけが費用に計上されるわけではない。

上述の廃棄法の場合は、原状を回復するのに要する額はそのつど資本的支出として処理されるが、耐用期間にわたって何回となく廃棄されるものの合計額は費用に計上されるのである。

取替法をとる場合は、要修繕部分に生じた減価は、減価の記録が行われることなく、原状を回復するに要する額が修繕費として計上され、修繕が実施されるまでの期間だけは修繕引当金が設定される。この場合も、取得原価以外に耐用期間中の、原状を回復するのに要する額の合計額が費用に計上される。

高寺教授はかつて、特別修繕引当金について「第一回目の特別修繕まで多かれ少なかれ損耗するのに、原価は全体の耐用年数に配分され、他方、最後

(20) 内川菊義「発生主義と引当金」『会計』127巻2号、24頁。

の特別修繕以後は特別修繕引当金への繰入れが行われない。」⁽²¹⁾という矛盾を指摘した。取得原価の減価を観念的に要償却減価と要修繕減価に区別しても、原状を回復するのに要する費用（修繕費）と減価償却費の合計額が、取得原価マイナス残存価額を超過して発生するという事実は変わらない。

阪本教授は要償却減価と要修繕減価を明確に区別して議論を進めているわけではない。阪本教授の修繕引当金に対する主張の要点は、取得原価から残存価額を控除した額を要償却原価として減価償却を行い、これとは別に修繕行為によって回復可能な減価が認められたとき、原状を回復するのに要する額を見積って修繕費を計上する、修繕費は修繕を実施するか否かに関係なく既に発生した費用であり、修繕費計上時点で修繕を実施しない場合に修繕引当金が設定されるので、これは既発生の費用に対する引当金である、ということである。修繕をするから修繕費が発生するのではなく、修繕行為によって原状を回復できる減耗が発生しているので、費用が発生していると考えことは根拠のないことではない。

固定資産に損傷又は摩耗が生じていることが認識できるときに、その損傷又は摩耗が直ちに当該固定資産の使用不能を生ぜしめない場合に、操業上のあるいは資金上の都合、其の他の事情によって、直ちに修繕を行わず、修繕を翌期に延期する措置をとると、修繕費の計上と修繕引当金の設定が行われる。この場合は修繕を行っていないが、翌期又は翌期以降に修繕を行うのは確実であり、その額も見積り可能であるから、将来の修繕費を当期に見越計上し、修繕引当金を設定する。従ってこの修繕引当金は将来発生する費用を当期に見越計上することによって設定される引当金であると理解するのは修繕を行えば修繕費が発生するが、修繕を行わなければ修繕費は発生しないと考える考え方である。

当期において固定資産に損傷又は摩耗が生じていることが認識された場合

(21) 高寺貞男「特別修繕引当金への新しい接近」『税経通信』17巻3号、20頁。

には、本来ならば当然当期に修繕を行う。ところが、何らかの事情によって当期に修繕を行わず翌期に延期した場合は、当期に修繕を実施した場合と比較して、固定資産に生じている状態に何らの相違もない。従って当期に修繕を行わなくても、当期において修繕行為によって原状を回復することのできる損傷又は摩耗の発生が認識できる以上、当期に費用が既に発生していると考えすることは根拠のないことではない。

番場教授は「年度末までに実施さるべき修繕作業の一部が工場の操業が繁忙を極め、修繕を行う余裕がなかった等の理由で実施されず、それを次期に回すことになれば、修繕引当金の残高は若干残ることになる。この引当金残高の額は今後実施されるべき修繕作業に要する費用（未発生の費用）の見積額をあらわすのであり、決して既発生の費用を見積額であらわすという性質のものではない。」⁽²²⁾というが、修繕行為によって回復可能な損傷や摩耗が生じているから修繕を行わなくても費用が発生していると考えことに根拠がないわけではないから、番場教授のように「決して既発生の費用ではない」と断定してしまうことはできない。

当期に修繕を実施しないが、修繕行為によって回復可能な固定資産の減価が既に当期に発生している事実が認識できるときは、その減価を修繕費として計上すべきであり、修繕費はその意味で既発生の費用であると主張するのであれば、その修繕費は、岡部教授がかつて主張したように、修繕行為によって回復可能な（減価償却や臨時償却の対象とはならない）減価でなければならない。ところが「修繕費の計上は、使用される財の取得原価を基礎とするものではなく、将来必要とする修繕費の見積額である。」⁽²³⁾という阪本教授の主張は、後述のような論理構成なのであろうか。

修繕は、修繕行為によって回復可能な損傷や摩耗が生じていることが認め

(22) 番場嘉一郎「企業会計における最近の論点」『税経通信』38巻14号，4頁。

(23) 阪本安一「会計理論の用具としての会計基礎概念と引当金」『税経通信』39巻8号，6頁。

られる場合にのみ行われるわけではない。例えば錆止めの塗装のように損傷や摩耗の発生を未然に防止し、あるいはその程度を可能な限り低くするためにも行われる。船舶、航空機、溶鉱炉、その他の機械装置、構築物については、これらを構成する素材の摩耗を考慮して、法令による強制の有無にかかわらず計画的・定期的に修繕を行うことがむしろ通常である。この場合の修繕は、修繕行為によって回復可能な損傷や摩耗の発生を認識したことに基づいて修繕費を計上するわけではない。この場合は修繕を行ったこと、あるいは将来修繕を行うことに基づいて修繕費を計上するものである。この場合は修繕を行うから修繕費が発生し、修繕を行わなければ修繕費は発生しないと考えることができる。特別修繕については、最後の特別修繕を行った以後除却するまでは、特別修繕は行わない。修繕しないから修繕費を計上することなく固定資産を除却する。

修繕を行わなければ修繕費は発生せず、修繕を行えば修繕費が発生すると考えることもこの場合は誤っていないから、阪本教授のように「修繕を実施すると否とに拘らず、財の経済価値の減耗は既に生じていることが認められるので修繕費が計上されるのである。」⁽²⁴⁾と断定することもまたできない。

それでは修繕費は既発生の費用であるのか未発生の費用であるのか。それは上述のように既発生の場合もあれば未発生の場合もあり、特別修繕費のように一部分は既発生で他の部分は未発生であるということもある。

既発生と認められる修繕費について、修繕行為によって回復可能と認められる減価額を修繕費として計上すべきであると考えれば、減耗が生じている額だけ固定資産を減額させ（間接法によるときは修繕引当金を設定し）、修繕を行って原状を回復したときに、それに要した修繕費の額だけ固定資産を増額させる、つまり廃棄法をとると、多くの場合減耗額より補填額の方が多額であるから、固定資産額が増加する。この補填は修繕であって、改良ではない

(24) 阪本安一「会計上における認識と測定」『会計』127巻5号、12頁。

にも拘らず、固定資産額が増加するという不都合が生ずる。そこで、修繕行為によって回復可能な減耗が固定資産に生じたことが認識されたとき固定資産の額は据置いたままで原状を回復するに要する補填費を見積って修繕費として計上せざるをえない。修繕を実施しない期間は修繕引当金を設定する。

修繕費は、修繕行為によって回復可能な減耗が生じた時点で既に発生している費用であると認めても、費用計上の手続としては原状を回復するに要する補填費を修繕費として計上せざるをえない。しかも修繕費の中には上述のように固定資産に未だ減耗が生じていないに拘らず、修繕を実施することによって生ずる修繕費もある。

修繕費が既に発生した費用であると考えれば、引当金の額は既に発生している減耗の額でなければならないに拘らず、将来修繕を行うときに要する額を計上せざるをえない。

修繕費が既発生の費用であるという考え方は「修繕費の発生は将来事象である。当期に固定設備に wear and tear が生じているという事象に起因して将来発生するのが修繕費である。」⁽²⁵⁾という番場教授の考え方とは異なるが、会計手続としては同じ方法をとらざるをえない。

将来修繕を行うときに要する額を見積って修繕費及び修繕引当金の額を決定しながら、既発生の費用と主張するのは困難である。

財務諸表における修繕引当金の開示状況を手元の資料によって観察すると次のようである。

東証及び大証一部上場会社33業種525社の昭和58年3月決算について武田隆二教授が行った調査⁽²⁶⁾によると、525社中修繕関係引当金を貸借対照表に表示している件数は、修繕引当金11件、特別修繕引当金30件、船舶修繕引当金3件、船舶特別修繕引当金3件、車両修繕引当金1件、機関車修繕引当金

(25) 番場嘉一郎「企業会計における最近の論点(3)」『税経通信』39巻5号、4頁。

(26) 武田隆二『営業報告書・計算書類の総合分析と事例』中央経済社、昭和59年、972～973頁及び1060～1061頁。

1件、合計49件であって、通常記載されることの多い貸倒引当金、賞与引当金、退職給与引当金に比べると著しく少ない。

引当金の計上基準をみると、修繕引当金については、期間按分額計上基準4件、稼動時間基準1件、過去実績基準1件、実際額見積計上基準3件、特別修繕引当金については、税法基準9件、期間按分額計上基準7件、過去実績基準5件、過去実績基準をベースとする期間按分額計上基準1件、船舶修繕引当金については、期間按分額計上基準1件、船舶特別修繕引当金については税法基準2件、車両修繕引当金については、経過期間対応見積額計上基準1件、機関車修繕引当金については、期間按分額計上基準1件である。

また英和監査法人が300社の有価証券報告書を調査した結果⁽²⁷⁾によると、修繕引当金（特別修繕引当金を含む）を計上しているのは、昭和59年が30件、昭和60年が32件、昭和61年が25件である。退職給与引当金の288件、287件、276件、貸倒引当金の299件、299件、292件に比べると著しく少ない。

重要な会計方針として貸借対照表に注記してある修繕引当金（特別修繕引当金を除く）についての文言をみると次のようである。「船舶の普通修繕費の発生は多額となるので発生額を見積り、当期にかかる額を次の方法により算定の上計上している。

$$\text{次回入渠時普通修繕見積額} \times \frac{\text{当期にかかる日数}}{\text{前回入渠終了後から次回入渠までの間の予定日数}}$$

（日本水産、61-3-31）」「重機類の大修繕に備えて当期までに負担すべき修繕見積額を引当計上したもので、繰入算定基準は過去の修繕実績により修繕予定額を算定し、稼動実績により工事原価に配布している。（前田建設工業、61-11-30）」「完成工事に使用した機械装置等の各資産について修繕に要する費用の額を見積計上している。（奥村組、61-3-31）」

小野田セメント常任監査役の細田末吉氏は、修繕引当金について「施行時

(27) 英和監査法人編『会社の決算と開示』昭和62年版、中央経済社、246頁及び304頁。

期が次期に延びたからといって、これを引当金に計上することは、少なくとも適正な損益算定の観点からは全く無意味である。このような修繕引当金の計上は会計理論上不要なものとすべきであり、この引当金の設定が強制されるべきものとする見解は、根本的に再検討されるべきである。」⁽²⁸⁾と主張している。

上述の調査において、修繕引当金の設定が極めて少ないのは、実務では「細田理論」によって、修繕引当金を設定しない慣行が定着しているからであろう。

5 費用と損失の見越計上根拠は同じでよいか

企業会計審議会は昭和57年に注解18を修正した際に「解釈指針」を公表した。この解釈指針の中で「修正前の注解18に定める負債性引当金に関する解釈上の疑義を出来る限り解消すべく文言の一部修正を行った。」と前置きした上で「修正前の注解では、負債性引当金の計上範囲を『特定の費用（又は収益の控除）たる支出』としているが『特定の費用』には『特定の損失』（例・債務保証損失引当金及び損害補償損失引当金の繰入対象となる損失）も含まれるので、その文意を明確にするため、これを『特定の費用又は損失』に修正した。」と述べている。

解釈指針の文章によると注解18は、修正前から「特定の損失」も含んでいたにも拘らず、解釈について誤解があったので、真意を明確にするため、文言を修正したということになる。果してそうであろうか。ここには、二つの問題がある。一つは旧注解18は解釈指針がいうように、損失に対する引当金をも含んでいたか否かという問題である。他の一つは損失に対する引当金も、費用に対する引当金と同じ根拠で設定できるのか否かという問題であ

(28) 細田末吉「最近の引当金論争とその基本的問題点」『産業経理』46巻4号、100頁。

る。⁽²⁹⁾

第一の問題については、注解18の修正に先立って企業会計審議会が昭和55年7月に公表した「商法計算規定に関する意見書」を検討する必要がある。意見書は「商法第287条ノ2第1項を、将来発生することが合理的に見込まれる特定の費用たる支出又は損失に備えるため当該営業年度以前の負担に帰すべき金額を引当金として貸借対照表の負債の部に計上することができる、という趣旨の規定に改め、同条第2項を削除すること。」と提言した。

注解18を修正した企業会計審議会の委員の一人である新井清光教授は旧注解18と意見書を比較して「意見書には、引当金設定の対象を『特定の費用たる支出』から『特定の費用たる支出又は損失』に拡大している。」「意見書がこのような『引当金の拡大』を図った理由としては、実例的には、最近の薬害訴訟でみられるような公害訴訟のための引当金のように会社側がその判決に先立って自主的に賠償金の支払の引当てを行うという処理を商法上も適法な処理として認めるべきであるというケースもあげられよう。」⁽³⁰⁾と説明して、企業会計審議会が「特定の費用」から「特定の損失」に拡大したことを明らかにした。

東大法学部の江頭教授は「企業会計原則の昭和57年修正前は、むしろ偶発損失の引当金は絶対に認めないという実務慣行があった。それがいきなり引っくり返った。」⁽³¹⁾と述べている。

日本公認会計士協会は昭和55年7月に「保証債務損失引当金の会計処理」（会計制度委員会公開草案第9号）を公表し「貸借対照表日現在において主たる債務者の弁済能力を考慮して、将来、保証債務の履行請求に基づく損失の負担の可能性が極めて高く、かつ、当該保証債務の履行によって負担する損失の金額を合理的に見積ることができる場合には、当該見積損失額を当期の損益

(29) 拙著『現代企業会計』中央経済社、昭和58年、105～112頁。

(30) 新井清光『企業会計原則論』森山書店、昭和60年、300～301頁。

(31) 鴻 常夫他『改正会社法セミナー4』有斐閣、昭和60年、37頁。

計算書に計上するとともに貸借対照表の負債の部に保証債務損失引当金を計上しなければならない。」と述べた。

このような事実経過を辿って考察すると、企業会計審議会が費用に対する引当金の他に損失に対する引当金の計上を新たに認め、債務保証損失引当金と損害補償損失引当金を例示に加えて、注解を修正したことは明白である。先に引用した「解釈指針」の文言は、「文意を明確にする」ものでも「解釈上の疑義を解消する」ものでもない。

第二の問題については、費用に対する引当金を対象としていた旧注解と、損失に対する引当金をも包含する新注解とを比較することによって解答が得られる。

番場教授はかつて「何十周年記念事業引当金、公害賠償引当金、工場配転費引当金などいずれの引当金についても、借方の見積費用が引当金を設けた年度の営業収益にマッチさせて然るべき性質の費用とはいえない。」「工場配転費引当金についても、どうも見積配転費を配転の実施される以前のある営業年度の収益に負担させるということについての合理性は見出されないように考えられる。」⁽³²⁾と述べた。ところが注解18の修正後においては「工場移転計画が確定した場合に確定された時の属する期に移転に伴い発生する見込の損失を引当計上するのも保守主義に基づく経理として容認される。」「請負工事の請負価格が固定されていて、引渡時点で実現損失があらわれるのを防止する引当金の設定は保守主義の見地から容認される。」「外貨建売掛金の決済に際して為替損失の発生が確定的に見込まれる場合には、決算に際して将来発生する為替損失を見越計上し、為替損失引当金を設けることが妥当視されるのである。」⁽³³⁾と述べている。

旧注解が認めなかった将来の損失に対する見越計上を、新注解が認めるの

(32) 番場嘉一郎他『体系制度会計Ⅲ負債・資本』中央経済社、昭和52年、17頁。

(33) 番場嘉一郎『詳説企業会計原則』全訂版、中央経済社、昭和61年、260～262頁。

であれば新注解は旧注解とは異なる根拠を示さなければならない。旧注解は将来において費用の発生によって支出が生ずる場合に、それについて当期に費用を見越計上する根拠を、当該支出の原因となる事実が当期において既に存在していることに求めていた。そこで引当金として設定できる額を、その年度の収益の負担に属する金額としていた。

将来の損失に対する見越計上は番場教授のいうように「収益費用対応の原則の考慮に基づくものではなく、損失発生の可能性の報告を速やかに行おうという保守主義思考に基づくもの」⁽³⁴⁾であるから旧注解のように収益費用対応の原則を根拠とすることはできない。新注解は旧注解の「その年度の収益の負担に属する金額」という文言から「収益」を削除し「当期の負担に属する金額」に改めた。これは損失を含めたことによって収益費用対応の原則を強調できなくなったからであろう。旧注解の「当該支出の原因となる事実が当期において既に存在しており」という文言は新注解では「その発生が当期以前の事象に起因し」に改められたが、文章表現が異なるだけで、費用発生原因説を根拠としていることに変わりはない。当期以前の事象に起因して将来損失が発生するとは如何なる事象を指すのか明らかでない。損失引当金を含めた新注解の文言の修正は不徹底である。

6 注解18の再検討

注解18は「当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。」と述べている。これは注解18に例示してある引当金について、貸倒引当金を資産の部に記載し、その他の引当金は負債の部に記載することを指示しているのであるが、分りにくい表現である。

貸倒引当金は商法では、285条ノ4第2項の取立不能見込額の控除のため

(34) 番場嘉一郎，前掲書，259頁。

の引当金であって287条ノ2の引当金ではない。

賞与引当金、退職給与引当金、損失引当金について検討すると、現行の注解18は、商法の計算規定の解釈指針としての役割を果たすにはその文言が適切ではない。債務たる引当金は287条ノ2の引当金から除外されるから商法との対応では注解18が取扱う引当金は修繕引当金、特別修繕引当金と債務保証損失引当金、損害補償損失引当金のような損失引当金に限定されてしまう。それにも拘らず、商法287条ノ2の解釈指針としての役割を果たすには債務性の有無に拘らず「ソノ営業年度ノ費用又ハ損失ト為スコトヲ相当トスル額」として引当金に繰り入れる額について解釈を示す必要がある。注解18の文言が引当金に関する商法計算規定の解釈指針としての役割を果たすには、次のように書き換えられるべきと考える。

「貸借対照表の負債の部の引当金は、将来発生する可能性の高い費用又は損失、及びその金額並びに支払を受ける者が未だ確定していない既に発生した費用に対する見積累計額とする。

その年度において引当金に繰り入れることを相当とする額は、費用についてはその年度の収益に対応する額とし、損失については資産の状態を正しく示すために、その年度に合理的に負担させることのできる額とする。

引当金は貸借対照表の資産の部には記載しないものとする。減価償却累計額は当該固定資産から控除し、貸倒引当金は当該金銭債権から控除して記載するものとする。」