

# 引当金会計における資産負債アプローチの意味 —笠井教授の批判にお応えして—

松 本 敏 史

## I はじめに

笠井昭次慶応義塾大学名誉教授は2011年に公表された一連の論文により、筆者の引当金研究に対して厳しい批判を加えておられる。その論点は多岐にわたるが、本稿では次の2点について教授の誤解を解く努力をし、同時に筆者の考えを詳らかにしたいと考えている<sup>1)</sup>。

1つは特別修繕引当金の性格規定である。教授は通説の負債性引当金説を批判されているが、一方で筆者が支持する評価勘定説も採用されず、独自に損傷引当金説を展開されている。そこで本稿ではこれら3つの思考を比較整理し、そのうえで損傷引当金説に対する疑問点を提示した。

そしていま1つの論点は、引当金会計基準ないし理論の分析にあたり、筆者が収益費用アプローチと資産負債アプローチを準拠枠としていることへの批判である。そのため、本稿ではなぜアプローチ論を重視するのか、その目的を明らかにしたいと考えている。

## II 特別修繕引当金の性格規定

教授が展開されている批判の意味を明らかにするために、特別修繕引当金に関する3つの性格規定と、それによって生じる処理方法の違いを整理する

---

1) 本稿では特別修繕引当金に関する（笠井 2011b）、（笠井 2011c）を取り上げた。

ことから始めたい。その際、以下の設例を用いることとする。

【設例】

- ①第1期首に取得原価90億円、耐用年数9年の溶鋳炉を建設した。
- ②この溶鋳炉は3年ごとに特別修繕（耐火煉瓦の巻き替え等）を行う必要がある。そのための支出額は第1回目（第3期末）が24億円、第2回目（第6期末）が30億円と見積もられている。

1. 負債性引当金説

現行の引当金会計基準である企業会計原則注解注18は「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、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、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。……修繕引当金、特別修繕引当金……がこれに該当する」と述べている。この規定にあるように、わが国の特別修繕に対する標準的な処理方法は、将来の支出額を見積もり、それを修繕実施以前の各会計期間に修繕費として配分していく負債性引当金方式である（第1表）。

第1表 負債性引当金説の会計処理（単位：億円）

第1年度	期首	溶鋳炉	90	現金預金	90
	期末	減価償却費	10	減価償却累計額	10
		特別修繕引当金繰入額	8	特別修繕引当金	8
第2年度	期末	減価償却費	10	減価償却累計額	10
		特別修繕引当金繰入額	8	特別修繕引当金	8
第3年度	期末	減価償却費	10	減価償却累計額	10
		特別修繕引当金繰入額	8	特別修繕引当金	8
		特別修繕引当金	24	現金預金	24

（注1）設例では修繕引当金の対象となる経常修繕<sup>2)</sup>を除外している。

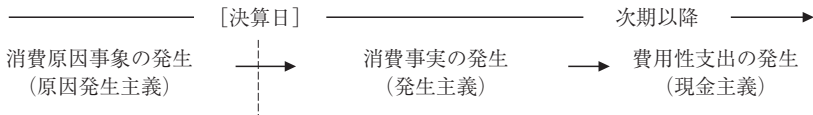
（注2）減価償却費10億円/年＝取得原価90億円÷耐用年数9年。

（注3）特別修繕引当金繰入額8億円/年＝第1回目（第3期末）の特別修繕支出見積額24億円÷特別修繕までの期間3年。

ところで企業会計原則の基本的な費用認識基準は発生主義である<sup>3)</sup>。その費用を「経済価値の消費」と定義し、その消費事実に基づいて費用を認識する思考を発生主義とするならば、特別修繕費用の計上時点は特別修繕が実施される将来時点でなければならない。なぜなら修繕作業によって経済価値(財・サービス)が消費されるのは特別修繕の実施時点だからである。

であれば、この将来発生費用をなぜ当期の費用として計上できるのか、その根拠が当然問題になる。それを説明しているのが注解18の「その発生が当期以前の事象に起因し」の部分であり、いわゆる原因発生主義の適用である。これは経済価値の消費事実ではなく、それを誘発する原因事象が発生した時点で費用を認識する思考をいう(第1図)。

第1図 費用の発生過程と費用認識基準



ただし、この原因発生主義の導入は、論理上、発生主義を否定するに等しい。もともと、費用の発生にはこれを誘発する原因事象の発生が先行する。そのため原因発生主義を導入すれば、費用はすべて原因の発生時点で認識すべきことになるからである。もちろん注解18はそれを意図しているわけではない。あくまでも発生主義のもとで、特定の項目に対してのみ原因発生主義の適用を認めるアプローチである。しかしその場合には、同一の期間損益計算体系の中に次元の異なる二つの費用認識基準が併存することになる<sup>4)</sup>。

- 2) 経常修繕を行った場合、(借方) 修繕費××(貸方) 現金預金××の仕訳を行い、さらに当期に実施すべき経常修繕を次期に延期した場合には、その修繕支出見積額を繰り入れて、修繕引当金を設定するものとされている。
- 3) 損益計算書原則一Aは「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」と規定している。
- 4) 笠井教授も「現行会計全体の特質に関する発生主義会計という規定に合理性を認める立場からは、発生主義と原因発生主義とを含む会計には、首尾一貫性が欠如している

この原因発生主義が費用の認識対象を将来に向けて拡張するのに対して、当期に計上された収益との因果関係を根拠に将来発生費用の当期費用性を説明するのが収益費用対応の原則である。この場合、当期の収益を獲得するために必要な費用は、既発生、未発生を問わず、いずれも当期の収益から控除すべき費用とされる。

ところで、期間損益計算の観点から見れば、引当金は費用の相手勘定にすぎない。しかし引当金自体は貸借対照表項目である。そのため特別修繕引当金（あるいは修繕引当金）についても貸借対照表上の性格がしばしば問題にされてきたが、この点に関する通説は特別修繕引当金を負債とする負債性引当金説である。そしてその背後には「準負債説」や「会計的負債説」の思考がある。

まず準負債説は、買掛金や借入金をもつ支払準備の性格（将来の支払額を表す性格）に着目し、同様の性格をもつ特別修繕引当金も負債とする思考である。ただし、買掛金や借入金と異なり、特別修繕引当金には債務性がない（支払義務が発生するのは修繕後である）。そのため特別修繕引当金は真性の負債に準じる準負債とされている（太田哲三 1967, 31頁）<sup>5)</sup>。

一方、引当金の負債性を期間損益計算に結びつけて説明するのが会計的負債説である。具体的には、特別修繕引当金を買掛金や未払費用と同様の「費用の発生－負債の増加」の取引を表す項目、すなわち動的貸借対照表観における「費用・未支出」（当期の費用で、代金が未払いのもの）の項目と位置づける<sup>6)</sup>。その際、当期に消費した財・サービス（棚卸資産、水道、電力等）の支払義務を表す買掛金や未払費用の負債性はほぼ自明である。そこでこの

---

可能性が濃厚であり、したがって、そこに、有意味な特質を見出すことなど、およそ不可能のように思われるのである」（笠井 2011b, 6頁）と強く批判されている。

- 5) 支払準備の性格は株主資本項目である新築積立金や設備更新積立金にも認められる。したがって支払準備の性格を負債性の根拠にすると、これらの項目との間に矛盾が生じる（松本 1984, 129-130頁）。
- 6) 動的貸借対照表論の創始者とされるシュマーレンバッハは、「設備に行うべき修繕未済分に対する引当金」を「費用にして未だ支出になっていないもの」に分類している（エ・シュマーレンバッハ 1959, 51-52頁）。

関係を引当金に適用し、引当金繰入額の当期費用性を説明することで引当金の負債性も自明のものとするのがこの会計的負債説である。なお、引当金繰入額の当期費用性は、原因発生主義や費用収益対応の原則によって説明されることになる<sup>7)</sup>。

## 2. 評価勘定説

負債性引当金説が将来発生する特別修繕費用を認識の対象としているのに対して、設備資産に発生している減価を認識の対象とするのが評価勘定説である。この違いは修繕支出の性格規定に起因しており、西川教授は前者の負債性引当金説の前提について次のように説明されている。「修繕費は固定資産の持つ物理的な能力を保全するために出費されるものであって、その経済的価値（資本価値）を維持するためのものではない。固定資産の利用に伴う経済的価値としての資産額の減少部分は、減価償却費計算によって補填されるのが普通である……。修繕引当金は、固定資産の価格とは無関係に、それに施されるべき物理的能力維持のための出費額の予定見積高にほかならない」（西川 1959, 386頁）。

この説明にあるように、負債性引当金説では設備資産の取得に必要な支出（取得原価）と、その設備資産の物理的能力の維持に必要な支出（修繕費）を異質のものとして区別したあと、前者については減価償却を行い、後者については修繕原因が発生した（使用によって固定資産の物理的能力が低下した）会計期間に、当該支出を前配賦<sup>8)</sup>する構造である。それによって損益計

7) 例えば若杉教授は「債務性は認められないが、発生主義や費用収益対応の原則に照らして計上されなければならない修繕引当金は、動態論においては問題なく負債性引当金に属するのである」と説明されている（若杉 1970, 60-61頁）。ただし、買掛金や未払費用の場合、消費の対象である財・サービスを受領しており、対価の支払義務が発生しているが、特別修繕引当金の場合は財・サービスの受け入れの事実はない。したがって繰入額の当期費用性をいくら説明しても、引当金に債務性が付与されるわけではない（松本 1984, 130-131頁）。

8) 前配賦とは、将来の費用性支出を、それ以前の会計期間の費用として配分する手続きをいう。

算書には未発生費用が当期の費用として計上され、貸借対照表にはストックの裏付けのない計算擬制項目が計上されることになる。

これに対して評価勘定説は、費用認識の対象を、修繕予定部分に発生する減価、すなわち「要修繕減価」（岡部 1972, 3 頁）と考える<sup>9)</sup>。この点について高寺教授は次のように述べておられる。「固定資産は再生産の仕方をことにする二つの部分から構成されている。すなわち、再取得によって全体として再生産される部分と広義の修繕によって断片的に再生産される部分とから成立している。そして、断片的な再生産（部分的更新）を意味する修繕は、その再生産期間と規模からみて、二つの種類に区分される。すなわち、断片的な再生産が短期間に小規模に継続的になされる場合を経常修繕と呼び、他方、より長い再生産期間に大規模に断続的におこなわれる場合を特別修繕と呼んでいる」（高寺 1962, 18-19頁）。

つまり評価勘定説では、取得原価を基礎的構造部分（設備資産全体の耐用年数を決定する部分）と修繕対象部分に分解し、それぞれに発生する「要償却減価」と「要修繕減価」を費用として認識していく。これをいいかえれば、負債性引当金説が設備資産に発生している減価を無視し、将来の修繕作業によって発生する費用を認識の対象とするのに対して、評価勘定説は、すでに発生している減価を費用として認識し、一方で将来の修繕作業を資産の部分的な取り替えと考える。この点を図解したのが第2図である。

この図に示されているように、評価勘定説における設備資産のイメージは耐用年数が異なる構造物の集合体であり、それを分解すると、①全体の耐用

9) 筆者が別稿において「修繕原因とは究極的には当該固定資産に生じている損耗・磨減などの物理的原因以外にはありえない。……とするならば……修繕費用の具体的内容は、……この減価にもとめられるべきであり、……修繕引当金・特別修繕引当金は、……減価累計額を表す評価勘定として設定されるべきことになる」（松本 1987a, 67 頁）と述べた部分に対して、笠井教授は「『特別修繕引当金』が評価勘定であると判明した段階で、その借方項目は、修繕費ではなく、損耗費あるいは磨減費なのではないだろうか。……筆者は強い違和感を覚えざるを得ないのである」（笠井 2011c, 4 頁）と述べておられる。ここでの「修繕費用」という用語は修繕取引で認識されるべき費用というほどの意味であり、評価勘定説ではそれが固定資産に発生している減価を意味することは教授が指定されるとおりである。

第2図 評価勘定説の前提となる固定資産の構造

③経常修繕部分	経常修繕部分	経常修繕部分	経常修繕部分	経常修繕部分	経常修繕部分	経常修繕部分	経常修繕部分	経常修繕部分
②取替部分（耐用年数3年）			取替部分（耐用年数3年）			取替部分（耐用年数3年）		
① 基礎的構造部分（耐用年数9年）								

（注1）「③経常修繕部分」は毎期の経常修繕で交換される消耗部分を表す。

（注2）「②取替部分」は特別修繕で取り替えられる資産部分を表す。

第2表 評価性勘定説の会計処理（単位：億円）

第1年度	期首	溶鋳炉（躯体部分）	72	現金預金	90
		溶鋳炉（取替部分）	18		
	期末	減価償却費	8	減価償却累計額（躯体部分）	8
		減価償却費	6	減価償却累計額（取替部分）	6
第2年度	期末	減価償却費	8	減価償却累計額（躯体部分）	8
		減価償却費	6	減価償却累計額（取替部分）	6
第3年度	期末	減価償却費	8	減価償却累計額（躯体部分）	8
		減価償却費	6	減価償却累計額（取替部分）	6
		減価償却累計額（取替部分）	18	溶鋳炉（取替部分）	18
		溶鋳炉（取替部分）	24	現金預金	24

（1）経常修繕取引は除外している。

（2）減価償却費（躯体部分）：（全体の取得原価90億円－3年後に取替予定部分の取得原価18億円）÷耐用年数9年＝8億円/年。

（3）減価償却費（取替部分）：取替予定部分の取得原価18億円÷取替部分の耐用期間3年＝6億円/年。

年数を決定する基礎的構造部分（躯体部分）、②数年に一度、特別修繕で取り替えられる資産部分、③日々の経常修繕で交換される部品等に分かれる。

以上の前提のもとに評価勘定説の会計処理を示したのが第2表である。ここでは先の設例に条件を追加し、溶鋳炉の取得原価90億円うち、3年後に特別修繕で取り替えられる部分の取得原価を18億円としている。

ここで負債性引当金説との違いを再確認しておく、負債性引当金説では設備資産の取得原価（第2図の網掛部分＝①＋②＋③）の全体を基礎的構造



部分の耐用年数（9年）によって償却<sup>10)</sup>し、これに将来の修繕費の前配賦額を加算していくのに対して、評価勘定説では取得原価を耐用年数に応じて分解し、別々に償却する。そして評価勘定説では機能を失った構造物や部品を新品に取り換えることで、物理的機能だけでなく、価値も回復すると考える。そのため、関連の支出は特別修繕によって交換した資産の取得原価とし、次の修繕までの期間に後配賦<sup>11)</sup>する<sup>12)</sup>。

このように負債性引当金説と評価勘定説の違いは各期の費用配分額に差異をもたらすが、それぞれの費用の性格を期間損益計算思考の観点から観ると、両者の違いは費用の認識とストックの変動の関係に見出すことができる。すなわち負債性引当金説が、資産・負債の変動の裏付けのない費用を先取りして認識する収益費用アプローチ<sup>13)</sup>の会計処理になっているのに対して、評価勘定説は設備資産に発生した減価を費用として認識する。すなわち、費用の認識根拠を資産・負債の変動に求める点で、評価勘定説は資産負債アプロー

- 
- 10) 笠井教授は減価償却を廃棄法の一形態と理解され、取替法にも言及されている（笠井2011c, 13-14頁）。この観点から負債性引当金説を見ると、基礎的構造部分には廃棄法の一形態である減価償却計算を適用し、修繕費用の測定には取替法を用いることになる。
  - 11) 後配賦とは、修繕対象部分の取得原価、すなわち過去の費用性支出を、支出以後の会計期間の費用（この場合、減価償却費）として配分する手続きをいう。
  - 12) 論理的には、③の部分に発生した減価を初年度に費用として認識するとともに、経常修繕支出額を「溶鉱炉×× 現金預金××」の仕訳によって簿価に加算することになる。
  - 13) FASBの討議資料によると、収益費用アプローチは「利益を1期間の収益と費用との差額にもとづいて定義する」（米国財務会計基準審議会 1997, 55頁）。そして利益測定は次の2段階からなる。「(1) 当該期間における企業のアウトプットないし収益の測定…… (2) 認識された収益と同一のものとみなされるアウトプットを生産するために利用されたインプットの原価を当該収益から控除すること」（同, 55-56頁）である。「第1の段階は収益の認識——時には実現とよばれている……。第2の段階は費用の認識——時には対応とよばれている——の段階である」（同, 56頁）。「収益費用アプローチの主たる関心は企業の利益を測定することであって、企業の富の増減を測定することではない」（同, 56頁）。そのため「収益費用アプローチにもとづく貸借対照表には、企業の経済的資源を表さない項目、あるいは他の実体に資源を引き渡す義務を表さない項目が、資産・負債またはその他の構成要素として記載されることがある」（同, 56頁）。「かかる項目はしばしば『繰延費用』および『繰延収益・引当金』と呼ばれている」（同, 60頁）。「収益費用アプローチの支持者たちは……これらの項目は……期間利益を適正に測定するのに必要であると主張している」（同, 60-61頁）。



チ<sup>14)</sup>の一形態として理解できるというのが筆者の立場である。

### 3. 損傷引当金説

負債性引当金説によるとき、費用の認識基準が二重化する。笠井教授はこの負債性引当金説を強く批判され、そして評価勘定説とも異なる「損傷引当金説」を展開されている（笠井 2011b）。その「損傷」の意味がまず問題になるが、この点について教授は、「修繕費の実相」のタイトルのもとに「そもそも、どうして、修繕が必要になったのであろうか。結論的に言えば修繕がなされるとしたら、その以前に、何らかの損傷があったのではないだろうか」（笠井 2011b, 10頁）、「まず機械が損傷されたことが認識された時点においては、その損傷費が計上されなければならない」（同, 11頁）、「いわゆる修繕事象の本質は、設備資産に現実<sup>15)</sup>に生じている減価であると考えている」（同, 11頁, 注6）と述べておられる。

これらの論述によると評価勘定説と損傷引当金説は、ともに「修繕事象の本質」を設備資産に発生した価値の低下（損傷あるいは減価）と考える点で共通しているといえよう。そして教授が示されている具体的な処理方法は次のとおりである<sup>15)</sup>。

引当金設定時： [損 傷 費 ××、損傷引当金 ××]

修繕予定時：

(イ) 修繕しなかった場合 [損傷引当金 ××、溶 鉱 炉 ××]

14) この討議資料は資産負債アプローチについて次のように説明している。すなわち、株主との資本取引を除く「正味資源の増分の測定値」（米国財務会計基準審議会 1997, 53頁）を利益と考えるのが資産負債アプローチである。ただし、正味資源は資産と負債の増減によって変動するため、「収益……は当該期間における資産の増加および負債の減少にもとづいて定義され……費用……は、当該期間における資産の減少および負債の増加にもとづいて定義される」（同, 53頁）。このように資産負債アプローチでは資産と負債の変動が独立変数となり、それによって収益と費用が認識されることから、資産と負債の変動を直接認識できるように、「各資産は当該企業の経済的資源の財務的表現でなければならない、また各負債は他の実体に資源を引き渡す当該企業の義務の財務的表現でなければならない」（同, 62頁）。

15) この仕訳は（笠井 2011b, 17頁）の図表10と図表11を合成したものである。また説明の便宜上、勘定間の振替部分に記号を付している。

- (ロ) 修繕した場合 [損傷引当金 ××、溶 鋳 炉 ××]  
 [修 繕 用 役 ××、現 金 ××] (a)  
 [修 繕 費 ××、修 繕 用 役 ××] (b)  
 [溶 鋳 炉 ××、修 繕 費 ××] (c)

そこでこの仕訳の「損傷費」を「減価償却費」とし、「損傷引当金」を「減価償却累計額」に置き換え、さらに (a)～(c) の振替部分<sup>16)</sup>を相殺すると次の仕訳になる。

引当金設定時： [減 価 償 却 費 ××、減価償却累計額 ××]

- (ロ) 修繕した場合 [減価償却累計額 ××、溶 鋳 炉 ××]  
 [溶 鋳 炉 ××、現 金 ××]

一見して明らかのように、この仕訳は評価勘定説のそれと同じである。しかしそうであるならば、教授が損傷引当金説を提唱される意味が無い。したがってそこには何らかの違いが想定されているはずである。その可能性があるのが引当金繰入額であり、教授はこの点について「損傷費自体は測定できないと思われるので、その数値は、当面、修繕に必要な金額によって推定せざるを得ないであろう」（笠井 2011b, 11頁）と述べておられる。そこで引当金繰入額（損傷費）を将来の修繕支出見積額によって測定すると、設例の第1期末～第3期末の仕訳は第3表ようになる。

しかし、この処理方法にはいくつかの疑問が生じる。1つは損傷引当金繰入額と溶鋳炉の減価償却費との関係である。損傷引当金が溶鋳炉の減価（損傷費）を繰り入れるのであれば、減価償却との間で費用の二重計上を避けるために一定の調整が必要になる。しかしこの点について教授は一切説明されていない。

そしていま1つの疑問点は、第7期末～第9期末の引当金繰入額である。仮にその数値を「修繕に必要な金額によって推定」するならば、第1期末～第3期末の繰入額は第3期末に実施予定の特別修繕支出見積額24億円÷3年

16) (a) (b) (c) は「修繕による資産の原能力の回復」の過程（笠井 2011b, 17頁）を正確に描写するために行われた仕訳である。

第3表 損傷引当金説の会計処理（単位：億円）

第1年度	期首	溶鋳炉	90	現金預金	90
	期末	減価償却費	××	減価償却累計額	××
		損傷費	8	損傷引当金	8
第2年度	期末	減価償却費	××	減価償却累計額	××
		損傷費	8	損傷引当金	8
第3年度	期末	減価償却費	××	減価償却累計額	××
		損傷費	8	損傷引当金	8
		損傷引当金	24	溶鋳炉	24
		溶鋳炉	24	現金預金	24

＝8億円/年となり、第4期末～第6期末の金額は第6期末の特別修繕支出見積額30億円÷3年＝10億円/年になる。しかし、第7期末～第9期末についてはその後の特別修繕が予定されていないので引当金繰入額がどうなるのか不明である。

そこで仮に溶鋳炉の取得原価90億円を9年で償却し、引当金繰入額を次回の特別修繕支出見積額の前配賦額とするならば、損傷引当金説と負債性引当金説の処理内容は実質的に同じものになる。これに対して溶鋳炉の取得原価を耐用年数の違いに応じて分解し、特別修繕対象部分に生じた損傷（減価）を引当金に繰り入れていくならば、その処理は評価勘定説に等しくなる。

このように考えると、教授がなぜこの損傷引当金説を評価勘定説に対峙させておられるのか、その意図がわからなくなるのである。

### Ⅲ 2つのアプローチ論と修繕引当金

前節で述べたように、修繕引当金、特別修繕引当金の性格規定については負債性引当金説と評価勘定説が対立してきた。筆者は評価勘定説を支持する立場から、設備資産に発生している損耗や摩滅を要修繕減価として認識していく処理方法を提唱し（松本 1984, 123-125頁）、その後、考察の対象を拡げていく過程で、その他の引当金項目についても対立的な処理方法が存在し

うること、具体的には、期間損益計算目的を優先し、資産・負債の変動の裏付けのない費用の認識を容認する思考<sup>17)</sup>と、資産・負債の変動を費用認識の根拠とする思考<sup>18)</sup>が存在することに気づいた。この2つの思考を「収益費用アプローチ」と「資産負債アプローチ」という用語によって整理するようになったのはFASBが公表した討議資料（FASB, 1976）に接してからである。その際、修繕引当金の負債性引当金説を収益費用アプローチ、評価勘定説を資産負債アプローチに分類したことは前述のとおりである<sup>19)</sup>（松本 1993）。

ところが教授は筆者の分析方法に対して多くの疑問点を示し、厳しい批判を寄せておられる。ただしその中には教授の誤解に基づくものが少なくないように思われるため、以下、4つの論点について説明を補足させていただきたい。

## 1. 修繕原因と物理的劣化の関係

まず、修繕引当金について負債性引当金説を収益費用アプローチ、評価勘定説を資産負債アプローチとしたことに対して笠井教授は次のように述べておられる。

「設備資産に生じた物理的劣化（損耗・摩滅）を原因として修繕費が生じるという論理が、どうして資産負債観<sup>20)</sup>に限定されるのか……。……修繕がなされるとしたら、その以前に設備資産の物理的劣化（損耗・磨滅）があったという経済的事実が、収益費用観<sup>21)</sup>とか資産負債観とかの相違によって変わる、といったことなど筆者にはとうてい理解し難い。……修繕（の原因）が物理的劣化かというメルクマールによる収益費用観と資産負債観との類別

17) 筆者は当時この種の期間損益計算思考を「費用収益対応型」「プロジェクト別損益」の計算と称していた（松本 1987b, 115頁）。

18) これを費用認識基準の観点からみれば、発生主義に基づく費用の認識になる。

19) ここでいう収益費用アプローチと資産負債アプローチは費用の認識に対する基本思考の違いを表している。その際、教授が指摘されているように（笠井 2011c, 12頁）、費用の測定方法は考察の対象に含めていない。

20) 「資産負債アプローチ」あるいは「資産負債中心観」と同義。

21) 「収益費用アプローチ」あるいは「収益費用中心観」と同義。

が、理論的に成立するとは筆者には思われないのである」(笠井 2011c, 18-19頁)。

筆者の理解によると、アプローチという用語は各種の会計処理手続を一つのシステム(会計基準等)に統合していくときの基本思考を表している。その場合、期間損益計算上の目的から、ストックの変動の裏付けのない費用の計上を許容する思考を収益費用アプローチ、逆にストックの変動を根拠として費用を計上する思考を資産負債アプローチとしている。これを修繕引当金に当てはめた場合、「設備資産の使用＝修繕原因の発生＝①物理的劣化 ⇒ ②修繕による財・サービスの消費＝修繕費用の発生 ⇒ ③費用性支出の発生」の一連の過程において、評価勘定説がストックの変動を意味する設備資産の減価(①物理的劣化)を費用として認識するのに対して、負債性引当金説は将来の②修繕費用の発生を認識対象にしている。つまり2つの説は費用の認識対象を異にするのであって、もちろんそれにより、一連の「経済的事実」が変化するわけではない。

## 2. 二面的損益計算形態と一面的損益計算形態

教授は期間損益計算の形態を次の2つに分類されている。1つは価値生産活動における成果と犠牲の因果的対応関係を前提に、収益と費用によって損益を把握していく「二面的損益計算形態」、いま1つは貸付金の受取利息や売買目的有価証券の時価評価差額を損益とする際の「一面的損益計算形態」である。教授はこれらの損益計算形態が「企業の損益産出活動のふたつのタイプとしての価値生産活動と資本貸与活動とを識別するメルクマールであり、……そのうちの二面的損益計算形態が収益費用観、一面的損益計算形態が資産負債観という計算方法をとっている」(笠井 2011c, 21頁)と述べておられる。

確かに価値生産活動を対象とする伝統的な稼得利益計算は収益費用アプローチによる二面的損益計算形態であり、資産負債アプローチの典型ともいえる売買目的有価証券の時価評価損益の認識は一面的損益計算による。ここに二

面的損益計算形態＝収益費用観、一面的損益計算形態＝資産負債観とする教授の立論の根拠があるものと思われる。

しかし、稼得利益計算を構成する会計手続きの中には、退職給付会計、リース会計、減損会計のように、関連の資産・負債の測定を前提とするものが少なくない（松本 2015a, 18-21頁）。これらはすべて二面的損益計算形態である。また資産負債アプローチの収益認識基準とされる IFRS 15号「顧客との契約による収益認識」<sup>22)</sup>も二面的損益計算形態である。これらの点から明らかかなように、二面的損益計算形態は収益費用アプローチに限定されるものではない。逆に、二面的損益計算の中に収益費用アプローチと資産負債アプローチの2つの計算思考が存在するというのが筆者の理解である。

### 3. 計算擬制項目と2つのアプローチ

教授は収益費用アプローチについて次のように述べておられる。

「収益費用観には、一方、損益計算書に関しては、発生主義に基づく当期費用と原因発生主義に基づく将来の費用とが混在することになるし、他方、貸借対照表に関しては、発生主義に基づく費用の相手勘定として計上された実在性のある資産・負債項目と、原因発生主義（あるいは対応原則）に基づく『費用』の相手勘定として計上された計算擬制項目とが混在することになる。しかし、既に述べたように、こうした損益計算書・貸借対照表を統一的に説明することは、およそ不可能であり、そのかぎりでは、松本 [1993] における収益費用観が、理論的に成立するとは思われないのである」（笠井 2011c, 22頁）。

教授は期間損益計算の論理を考察される際、構成項目の同質性、論理の首尾一貫性を重視されており、その観点から収益費用アプローチの成立を否定されている。しかし筆者の当面の目的は規範論の立場から収益費用アプローチを否定することにあるのではなく、アプローチ論に依拠しながら実際に機

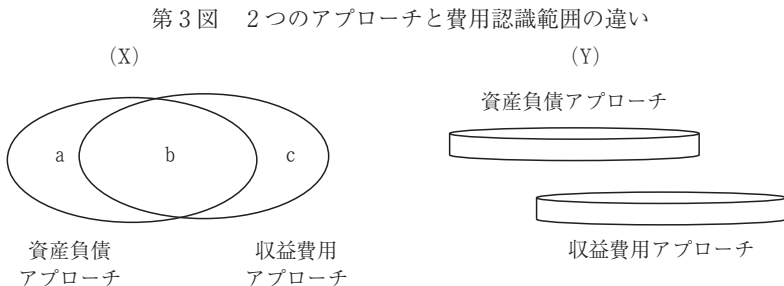
22) 資産負債アプローチに基づく IFRS 15-Revenue from Contracts with Customers (2014) の成立過程については（松本 2015c）を参照されたい。

能している引当金会計基準の構造を分析することにある。例えば、企業会計原則の場合、発生主義を費用認識の基本原則としつつ、注解18によって原因発生主義を導入し、一定の条件を満たした将来発生費用の当期計上を認めている。それによって費用認識基準は二重化し、ストックの裏付けのない計算擬制項目が貸借照表に計上されることになるが、この種の例外処置（によって生じる論理矛盾）を、収益力の表示、あるいは処分可能利益の計算という損益計算上の目的によって正当化する点に収益費用アプローチの最大の特徴があるというのが筆者の理解である。

#### 4. 2つのアプローチの共通領域について

筆者はかつて収益費用アプローチと資産負債アプローチの費用認識領域の違いを第3図の(X)のように図示した<sup>23)</sup>（松本 1993, 65頁）。

教授はこの点について次のように批判されている。「共通しているbについては、[収益－費用＝損益＝純資産の増減]という公式（松本 [1993] 59頁）が妥当する領域であるから、収益費用観とも言えるし資産負債観とも言える。そのことを逆に言えば、そのいずれとも言えないということなのでは



23) aは資産・負債の時価評価（収益費用アプローチが対象としない部分）や推定的債務の認識によって費用を計上する領域である。a+bは、資産負債アプローチの場合、資産・負債の変動に基づいて費用を認識する領域となり、収益費用アプローチの場合、bは、発生主義によって費用を認識する領域となる。そしてcは原因発生主義や収益費用対応の原則により、ストックの変動のない費用を計上する領域を表す。



ないだろうか。このように、bについては、収益費用観と資産負債観とを識別する具体的なメルクマールが、松本 [1993] には欠如しているとも言えるのであるであろう。これは、有意味な二項対立の形成という点からは、問題が残ろう」(笠井 2011c, 23頁)。

教授のこの批判に対しては次のように答えることができよう。上述のように筆者はアプローチという用語を、各種の会計処理手続を一つのシステム(会計基準等)に統合する際の基本思考として理解している。ただしアプローチが異なっても、システムを構成する各種の会計処理方法が全面的に入れ替わるわけではない。むしろ第3図(X)のb領域が示しているように、2つのアプローチの会計処理には実質的に共通する部分が多い。この共通部分について教授は「収益費用観とも言えるし資産負債観とも言える。そのことを逆に言えば、そのいずれとも言えないということなのではないだろうか」と述べておられるが、第3図(Y)が示しているように、実質的な処理内容は同じでも、それぞれのシステムの中でその解釈は異なったものになりうる。

例えば設備資産の場合、資産負債アプローチにおける費用の計上は、当該資産の価値の低下(評価損)を認識する手続きとなり、収益費用アプローチのそれは、取得原価を設備資産の使用期間に減価償却費として配分する手続きとなる。その際、資産負債アプローチにおける設備資産の測定属性には売却時価、取替原価、使用価値等々が考えられるが、「取得原価-減価償却累計額」による測定も否定されるわけではない。その場合、収益費用アプローチの減価償却計算は、資産負債アプローチでは資産価値測定方法の1つとして位置づけられることになる。

#### IV アプローチ論の目的

教授によると、特別修繕取引の適切な会計処理を考察するうえでアプローチ論は不要であり、計算対象を修繕費から設備資産の損傷事象に改めることで負債性引当金説の問題点は解決するとされている<sup>24)</sup>。筆者も修繕取引に問題を限定するならば、アプローチ論を否定される教授の思考に異論はない。

にもかかわらずアプローチ論を分析の準拠枠にしているのは、ここに引当金会計に随伴する難題を解くための重要な手がかりがあると考えからである。その難題とは会計上正当な引当金と、任意積立金とすべき利益性引当金を区別するための基準（境界線）を明確にすることであり、高度経済成長期に発生した、いわゆる「特定引当金問題」<sup>25)</sup>にその問題意識の原点がある。

この特定引当金問題は昭和37年の商法改正で新設された第287条の2の条文「特定ノ支出又ハ損失ニ備エル為ニ引当金ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルトキハ其ノ目的ヲ貸借対照表ニ於テ明ニスルコトヲ要ス……」を根拠とした巨額の利益性引当金の計上実務をいう。一読してわかるように、この条文を広義に解釈すれば、あらゆる引当金の計上が可能になる。しかし、法務省民事局が昭和35年に公表した「試案」はこれとはまったく異なっていた。すなわち「債務の発生又は債務の金額が不確定であって、債務の発生原因が決算期前にある場合には、相当の金額を負債として計上すること」とされており、その趣旨について「将来発生する債務で、債務の発生原因が決算期後にある場合には、引当金として負債に計上してはならないのは当然である。通常、退職給与引当金……及び納税引当金は負債たる引当金になり、修繕引当金（減価償却の方法でないとする場合である<sup>26)</sup>）及び湯水準備金は負債たる引当金にならないことになる」と説明されていた（上田 1960a, 11頁）。

ところが、債務性のない引当金の計上を禁止するこの試案は経済界や会計学者を中心に各界から強い批判を受け、その結果成立したのが収益費用アプローチの引当金会計理論を反映した先の第287条の2である。そしてこの条

24) 教授は次のように述べておられる「収益費用観において計算擬制項目が生じたのは、……『費用』の計算対象を損傷ではなく修繕と誤認したことに、そもそもの問題があるわけである。そうであれば、いくら収益費用観か資産負債観かといった議論を重ねても、問題は解決しないであろう。計算対象の認識に誤認があったことを認め、それを是正すること（修繕事象を損傷事象へと、計算対象の構成を改めること）によってのみ、解決に至るのではないだろうか」（笠井 2011c, 22頁）。

25) この問題の顛末と、引当金会計における位置づけについては（松本 2015b）を参照されたい。

26) ここにある「減価償却の方法」とは評価勘定説に他ならない。つまり「減価償却の方法でないとする場合」とは負債性引当金説に基づく場合を意味することになる。

文が各種の利益留保性引当金の計上根拠とされたため、やがてこの会計実務は条文の頭文字を採って特定引当金問題と呼ばれるようになった。その後、この問題の解決に20年の歳月を要している<sup>27)</sup>。

ところで、この特定引当金問題の原因は、利益性引当金の計上を許した商法条文の不備にあるというのが当時多くの会計学者の理解であったように思われる。しかし、試案は貸借対照表の負債の部に計上すべき引当金と任意積立金とすべき引当金を区別するための基準として債務性基準を提示した。しかしこれを排除した会計学側は、これに代わる基準を示していない。もちろん負債性引当金概念は存在したが、立法担当者も指摘しているように（上田1960b, 111頁）、負債性引当金と利益留保性引当金の境界線は必ずしも明確ではない。

ではなぜ境界線が曖昧になるのか。その理論上の原因が、ストックの変動の裏付けのない費用の計上を可能にする収益費用アプローチの引当金会計基準（ないし理論）にあるのであれば、それを否定する資産負債アプローチによってこれに代わる会計基準の成立の可能性を追求することにも意味があるのではなからうか。ここに筆者が2つのアプローチ論を重視する理由がある。

以上、笠井教授のご批判や疑問にお答えしてきたが、紙幅の関係で多くの論点を省いている。また教授の真意を理解しないまま、一方的な主張を行っている可能性がある。これらについては教授のご寛恕を乞う次第である。

（筆者は早稲田大学大学院会計研究科教授）

#### 【参考文献】

FASB (1976) “FASB Discussion Memorandum An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement”.

上田明信（1960a）「解説 株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱試案」『旬刊商事法務研究（1960年9月20日）』, 1-17頁。

27) 利益留保性引当金の計上は会計学者から強く批判されたが、この問題が解決したのは昭和56年の商法改正で第287条の2の条文が改正されたときである。

- 上田明信 (1960b) 「座談会 商法改正要綱試案批判」『産業経理』第20巻第11号, 110-127頁.
- エ・シュマーレンバッハ著・土岐政蔵訳 (1959) 『十二版・動的貸借対照表論』森山書店.
- 太田哲三 (1967) 「引当金の理論と実体」『企業会計』第19巻第12号, 30-36頁.
- 岡部利良 (1972) 「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』第27巻第12号, 2-14頁.
- 笠井昭次 (2011a) 「資産負債観の説明可能性—総説—」『三田商学研究』第54巻第1号, 1-20頁.
- 笠井昭次 (2011b) 「資産負債観の説明能力—特別修繕引当金 (1)—」『三田商学研究』第54巻第2号, 1-21頁.
- 笠井昭次 (2011c) 「資産負債観の説明能力—特別修繕引当金 (2)—」『三田商学研究』第54巻第4号, 1-31頁.
- 高寺貞男 (1962) 「評価性引当金としての特別修繕引当金」『税経通信』第17巻第1号, 17-23頁.
- 西川義朗 (1959) 「見積負債会計」黒澤清・山下勝治・番場嘉一郎編『体系近代会計学第3巻 持分会計論』中央経済社.
- 米国財務会計基準審議会著・津守常弘監訳 (1997) 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社.
- 松本敏史 (1984) 「新企業会計原則引当金規定と修繕引当金」『會計』第125巻第4号, 123-134頁.
- 松本敏史 (1987a) 「引当金と負債概念」『會計』第132巻第2号, 62-75頁.
- 松本敏史 (1987b) 「二つの期間損益観と引当金」『企業会計』第39巻第10号, 113-118頁.
- 松本敏史 (1993) 「引当金会計に対する二つのアプローチ—FASB『討議資料』を手がかりとして—」『會計』第144巻第6号, 58-71頁.
- 松本敏史 (2014) 「収益認識」平松一夫・辻山栄子責任編集『体系現代会計学 第4巻 会計基準のコンバージェンス』中央経済社.
- 松本敏史 (2015a) 「IFRSの情報特性と日本の選択」『會計』第187巻第4号, 13-26頁.
- 松本敏史 (2015b) 「資産負債アプローチの引当金会計基準とリストラ引当金」『産業経理』第75巻第2号, 22-31頁.
- 松本敏史 (2015c) 「収益認識プロジェクト—理論と慣習の相克—」辻山栄子編著『IFRSの会計思考—過去・現在そして未来への展望』中央経済社.
- 若杉明 (1970) 「《論点解説》貸借対照表原則 (負債・引当金) の修正について」『企業会計』第22巻第2号, 57-64頁.