

山本英太郎先生追悼記念論文

引当金の収支解釈

松 吉 定 男

I.

期間成果は、収入支出計算で算出できる。この立場からすれば、期間成果に関係する収入や支出は、すべて、当該期間内で認識されなくてはならない。しかし、そのためには、現金収支以外にも、将来の収支や保留収支の計算が必要になる。コジオルによれば、引当金は、収入支出計算上、将来の支出か保留支出のいずれかである。¹⁾

(借方) 費用 ××× (貸方) 将来の支出 ×××

あるいは、

(借方) 費用 ××× (貸方) 保留支出 ×××

もっとも、保留支出としての引当金の計上には、次のような二段階の取引があり、収入と支出の相殺が行われている。収入があってはじめて、保留支出が考えられるからである。²⁾

1) 2) E. Kosiol: *Buchhaltung als Erfolgs-, Bestands-, und Finanzrechnung* 1977. s. 147

なお、Vorrats-Bareinnahme は、Reservrat-Bareinnahme の誤植である (私的書簡, 1979 Dec.)

1976年時点でのコジオルは、同一支出、同一収入間での増加・減少取引を介在させ、収入と支出の直接相殺を避ける (E. Kosiol: *Pagatorische Bilanz*, 1976. s. 333)。しかし、借方=収入、借方=支出の収入・支出計算にとって、好ましい解決にはなっていない。

(借方) 費用 ××× (貸方) 現金支出 ×××
現金収入 ××× 保留支出 ×××

引当金が将来の支出か保留支出かによって、その取崩時には、それぞれ異なった収入が認識される。すなわち、引当金が将来の支出であれば償還収入が、保留支出であれば償却収入が認識される。これらの収支は、それぞれ、次のようにバランスする。³⁾

将来の支出	
償還収入 <u>×××</u>	将来の支出 <u>×××</u>
保留支出	
償却収入 <u>×××</u>	保留支出 <u>×××</u>

以下、修繕引当金を引当金の典型例として、その引当及び取崩しの仕訳取引を説明する。

II.

会社の修繕部門が、新たな修繕を引き受ける余裕のないとき、会社は、その修繕の担当者を、外に求めざるをえない。このとき、その修繕が、外部者の計算で行われるか、会社の計算になるか、そのどちらかのケースが考えられる。外部の者の計算になる修繕は、外注修繕であり、会社は、修繕終了後に将来の支出を計上する。

3) 拙稿：決済収支と償還収支，山口経済学雑誌 24巻，4・5号 399ページ以下。
拙稿：支払のあとさき，同誌26巻，3・4号，103ページ以下。

修繕費 ××× 外注修繕未払金 (将来の支出) ×××

一方、修繕が社内計算で行われるときには、会社は、修繕必要経費を直接支出する。

修繕費 ××× 現金 (修繕費支出) ×××

年内の生産が、修繕のために中断出来ない見通しのときには、実際の修繕は、次年度以降に繰延計画される。この繰延修繕が、外注修繕のときには、もちろん、将来の支出が認識・計上される。

修繕費 ××× 外注修繕引当金 (将来の支出) ×××

会社が、修繕を社内計算で行うときには、修繕必要経費を支出し、同時に同額を、修繕引受人から預かるものとする (この時の収入は、会社にとって、修繕経費支出の払戻収入とは異なる。この収入が、払戻収入であれば、修繕は、収入支出計算上、次年度以降に繰延継続しない)。それ故、収入と同時に、修繕時まで、保留支出が認識される。また、この時の修繕必要経費は、社内計算への外部者取り込み経費と考えられる。

修繕費 ××× 現金 (修繕費支出) ×××

現金 ××× 自家修繕引当金 (保留支出) ×××

しかしこのとき、会社は、修繕を社内計算で行うが故に、この収入と支出とを、修繕引受人との間で、相殺取引とすることも出来る。この結果が、下記仕訳の (借方) 費用 (貸方) 保留支出である。

修繕費 ××× 自家修繕引当金 ×××

会社が、次年度に外注修繕を行えば、たゞちにその代金の支出義務が生ずる。この支払義務は、新たな将来の支出として、収入支出計算の対象になる。一方、前年度末からの外注繰延修繕をあらわす将来の支出は、その見越償還

外注修繕引当金

償還収入 ×××	将来の支出 ×××
----------	-----------

収入によって、収支バランスする。

次年度に会社が、修繕を社内計算で行うときには、一応、改めて修繕費支出を行う。しかし、この支出は、前年度の修繕費支出に見合う額だけ、会社に払戻されなければならない。この払戻収入を、会社は、実収入としてでなく、収入支出計算上の収入記録にとゞめる。この収入が、償却計算収入である。すでに会社は、前年度からの繰延修繕に関連して、保留支出を計上しているからである。その結果、自家繰延修繕の保留支出記録も、収支バランスする。

自家修繕引当金

償却収入 × × ×	保留支出 × × ×
------------	------------

会社が、修繕を外注するときには、その外注毎に、取引相手が会社外部に特定出来る。この相手への支払義務が、将来の支出であらわされる。決算時点では、未だ支払義務となっていない外注修繕支払予定も、将来の支出扱いとなる。

修繕が社内計算で行われるときには、一担外部に求められる取引相手も、社内計算に取り込まれる。したがって、この取引相手は、支払義務の生ずる相手ではない。保留支出先としての取引相手は、決算時点で、修繕資材の購入先や修繕部門従業員など、修繕毎に一括して想定出来る。部門共通費の存在も、自家修繕が社内計算の故に、解釈の上で障害になるとは言えない。

修繕用資材の購入先との取引で、将来の支出が認識されるのは、資材代金の未払である。従業員との間での将来の支出は、未払賃金か、退職給与等の契約上の支払義務である。これらは、いずれも、こゝでいう社内計算ではない。また、自家修繕では、決算時に、見積修繕費相当額の支出があったとされるが、その支出は、前払費用支出とはならない。年内の修繕が翌年度に繰延べられても、その修繕費は、年内費用であって、次年度修繕費用ではない。

実際に修繕が行われる年度では、修繕費が一旦計上されるものゝ、その年の負担修繕費ではない。したがって、それだけ修繕費が減額され、同時に、払戻収入が償却収入として認識・計上されるのである。

修繕費 ××× 現金 ×××
 自家修繕引当金 ××× 修繕費 ×××

よって、修繕費消去後の仕訳は、次のようになる。

自家修繕引当金 ××× 現金 ×××

Ⅲ

修繕引当金同様、冬期手当引当金にも、将来の支出と保留支出がある。冬期に寒さの厳しい地方では、従業員に対して、住居暖房用石炭ないし燈油の現物支給⁴⁾や、その購入資金の支給が行われる。購入代金が冬場に支給されるとき、夏場に計上される冬期手当引当金は、将来の支出である。現物支給が行われるときには、夏場に、保留支出としての冬期手当引当金が計上される。

退職給与、年金⁵⁾、損害賠償⁶⁾などの引当金は、一般的に云って、将来の支出である。退職給与引当金には、従業員退職時の退職給与支出が考えられている。損害賠償引当金にも、同様に、損害賠償請求権者となりうる人物への賠償金支出がある。しかし、係争中の件について早々と引当金が計上されることについては、異論の余地もあう。

4) Buchhaltung, s. 147.

5) 6) 7) 8) 9) 10) Buchhaltung, s. 147-8.

一方、自家保険引当金⁷⁾や製品保証(取替)引当金⁸⁾などは、保留支出としての引当金である。盗難保険⁹⁾や災害保険¹⁰⁾が自家保険で行われると、収入・支出計算上の保留支出先としての保険先が、改めて考えられなくてはならない。もっとも、自家保険で会社以外の保険先が必要となることについては、議論が分れよう。

引当金が期間成果算出上欠くことの出来ない支出取引にもどづくか否かは、その支出先とともに、慎重な検討を要する。損害賠償や自家保険については、積立金による対応も考えられる。しかし、引当金は、収入・支出計算上、成果算出過程で考慮されるが、積立金は、成果配分によって作られる。

[以上]