慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	資産負債観の説明能力 : 製品保証引当金(1)
Sub Title	Significance of asset and liability view : allowance for product guarantee (1)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2012
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.54, No.6 (2012. 2) ,p.55- 74
JaLC DOI	
Abstract	資産負債観によっては, 負債性引当金を合理的に説明できない, ということの論証が筆者の当面の課題であるが, 前稿 (『三田商学研究』第54巻第2号・第4号) においては, 特別修繕引当金を検討したので, 本稿では, 製品保証引当金を俎上に載せることとしたい。 この製品保証引当金についても, 一般的には, 負債性引当金説が妥当とみなされているが, それに対して, 太田正博により, ユニークな学説が主張されている。すなわち, 製品保証引当金繰入損を, 負債性引当金説は費用事象とみなしているのに対して, この学説は収益事象として再構成しているのである。そうした特質に起因して, きわめて優れた理論体系になっていると言ってよいであろう。 しかし, その反面, 製品販売取引と修繕用役販売取引とを一連の取引とみなしている点では, 負債性引当金説の考え方を残しており, そのために, 修繕実施についての合理的説明に成功していない。この学説を, ここでは収益控除説とよぶことにする。 この点, 筆者は, 製品販売取引と修繕用役販売取引とを別個独立の事象と理解しており, そのことにより, 収益控除説に関する上記の問題点を治癒していると考えている。こうした理解を, ここでは, 収益控除説とは区別して, 前受金説と定義しておこう。 以上のように, 製品保証引当金にかかわる計算対象を, 費用事象から収益事象として再構成すること, および製品販売取引と修繕用役販売取引とを一連の取引から別個独立の取引として再構成することによって, 製品保証引当金を合理的に説明できる, というのが筆者の考えである。 本号では, まずIにおいて, 製品保証引当金に関する以上のみっつの学説を整理する。そしてそれに基づいて, IIにおいて, 負債性引当金説と前受金説との比較により, 端的に前受金説の妥当性を論証する。そのうえで, 負債性引当金説の理論的問題点をIIIで明らかにする。 そして, 次号以下において, 収益控除説の理論的問題点 (IV), 前受金説への批判に対する反批判 (V), 収益費用観・資産負債観に依拠する見解の理論的問題点 (VI) を, 順次検討することとしたい。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20120200-0055

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
第54巻第６号
2012 年 ２ 月

2011年12月20日掲載承認

資産負債観の説明能力

――製品保証引当金（１）――

笠　井　昭　次

＜要　　約＞

資産負債観によっては，負債性引当金を合理的に説明できない，ということの論証が筆者の当面の課題であるが，前稿（『三田商学研究』第54巻第２号・第４号）においては，特別修繕引当金を検討したので，本稿では，製品保証引当金を俎上に載せることとしたい。

この製品保証引当金についても，一般的には，負債性引当金説が妥当とみなされているが，それに対して，太田正博により，ユニークな学説が主張されている。すなわち，製品保証引当金繰入損を，負債性引当金説は費用事象とみなしているのに対して，この学説は収益事象として再構成しているのである。そうした特質に起因して，きわめて優れた理論体系になっていると言ってよいであろう。

しかし，その反面，製品販売取引と修繕用役販売取引とを一連の取引とみなしている点では，負債性引当金説の考え方を残しており，そのために，修繕実施についての合理的説明に成功していない。この学説を，ここでは収益控除説とよぶことにする。

この点，筆者は，製品販売取引と修繕用役販売取引とを別個独立の事象と理解しており，そのことにより，収益控除説に関する上記の問題点を治癒していると考えている。こうした理解を，ここでは，収益控除説とは区別して，前受金説と定義しておこう。

以上のように，製品保証引当金にかかわる計算対象を，費用事象から収益事象として再構成すること，および製品販売取引と修繕用役販売取引とを一連の取引から別個独立の取引として再構成することによって，製品保証引当金を合理的に説明できる，というのが筆者の考えである。

本号では，まずⅠにおいて，製品保証引当金に関する以上のみっつの学説を整理する。そしてそれに基づいて，Ⅱにおいて，負債性引当金説と前受金説との比較により，端的に前受金説の妥当性を論証する。そのうえで，負債性引当金説の理論的問題点をⅢで明らかにする。

そして，次号以下において，収益控除説の理論的問題点（Ⅳ），前受金説への批判に対する反批判（Ⅴ），収益費用観・資産負債観に依拠する見解の理論的問題点（Ⅵ）を，順次検討することとしたい。

＜キーワード＞

負債性引当金説，収益控除説，前受金説，製品保証付き価格，製品保証なし価格，修繕費，原因発生主義，口別計算思考，事後費用

Ⅰ　製品保証引当金に関する整理

資産負債観によって，本当に，いわゆる負債性引当金が合理的に説明できるのか，ということが当面の課題であるが，前稿（『三田商学研究』第54巻第２号・第４号）においては，特別修繕引当金を検討したので，本号では，製品保証引当金を俎上に載せることにしたい。結論的には，特別修繕引当金の場合とまったく同様に，資産負債観によっては合理的に説明され得ず，計算対象の理解の仕方にこそ問題がある，というのが筆者の見解である。しかし，その計算対象の誤認の仕方は，多様であり，特別修繕引当金の場合には，損傷費を修繕費とみなしてしまったという点にあるのに対して，製品保証引当金の場合には，本来，製品販売と修繕用役販売（いわゆる修繕の実施）とは別個独立の取引であるにもかかわらず，両者を識別しなかった（修繕用役売上を認識せず，製品売上に含めてしまった）という点，および，製品保証履行行為に関して，修繕用役の販売収益の獲得事象を，修繕用役の購入・費消事象と誤認してしまったという点にあるのである。

したがって，この製品保証引当金についても，今日の流行現象である収益費用観・資産負債観といった計算方式によってではなく，利潤産出にかかわる計算対象の再構成に関する地道な追究によってのみ，妥当な解決法が索出できる，というのが筆者の結論なのである。計算対象の再構成というこうした理解の仕方の重要性を明らかにするために，特別修繕引当金に引き続いて，製品保証引当金を取り上げることとしたい。

もちろん，製品保証付き販売という事象の合理的説明の方途に関して，その他にも種々の見解が存するが，ここでは，計算対象の再構成によって合理的説明が可能になると考える，上記のような筆者の理解に基づいて，現状を整理することとしたい。

今日，制度的規定の影響もあって，製品保証引当金も，一般的には，負債性引当金とみなされているようである。それに対して，前受金説も提唱されているが，結論的には，これが妥当であると筆者は考えている。

ただし，前受金説というのは，今日，一般に，太田［1984］によって主張された見解を意味していると理解されているようである。たしかに，この文献は，引当金会計の本質に迫ったきわめて優れた見解と言ってよいであろう。すなわち，製品保証引当金に関して，その繰入損（借方項目）は，通説である負債性引当金説においては，製品保証の履行行為である将来修繕費として理解されてきたのに対して，製品売上収益における未実現損益部分を意味するものとして再構成されている。つまり，製品保証引当金繰入損の概念構成を，修繕用役の購入・費消（修繕費）の側面から修繕用役販売の収益（製品保証の履行行為としての修繕用役の提供）の側面に転換したものとして，画期的な業績と言ってよいであろう。しかしながら，他方において，製品販売取引と修繕用役販売取引（製品保証の履行行為としての修繕の実施）とを区別することなく，一連の取引とみなしている点では，負債性引当金説と軌を一にしている。そのために，修繕の実施に関する説明の点で，困難に逢着してしまうのである。この困難を克服するためには，私見によれば，製品販売取引と修繕用役販売取引とを峻別することが，不可欠なのである。

これを要するに，製品保証付き販売に関しては，①製品販売時におけるその繰入損（借方項目）を，費用事象（修繕用役の購入・費消，つまり修繕費）にかかわっているとみるのか，それとも収益事象（修繕用役の販売収益）にかかわっているとみるのか，および②製品販売取引と（製品保証の履行行為としての）修繕用役提供取引とを，一連の取引（つまり１取引）とみるのか，それとも別個独立の取引（つまり２取引）とみるのか，というふたつの論点があるのである。

負債性引当金説は，言うまでもなく，①に関しては費用事象，また②に関しては１取引とみているのである。負債性引当金説の理論的欠陥は，実はこのふたつの性格付けに由来していると筆者は考えている。したがって，製品保証付き販売の全体を合理的に説明するためには，このふたつの性格を脱ぎ捨てなければならない。しかるに，太田［1984］は，このうちの①については，費用事象性から脱却して収益事象性に転換したのであるが，②に関しては，依然として１取引性を身に纏っている。したがって，これをも脱ぎ捨てることによって，製品保証付き販売全体の合理的説明が可能になると筆者は考えている。かくして，私見は，①に関しては収益事象性，そして②に関しては２取引性を前提にして構成されている。

このように，太田［1984］と私見とは，負債性引当金説に対する疑問が理論的起点になってはいるものの，その解決内容には，質的相違がある。太田［1984］においては，どうやら，収益控除という性格，つまり①の側面に力点が置かれているようなので，ここでは，収益控除説とよぶことにしよう。それに対して，私見は，むしろ②の側面に着目し，製品保証引当金を，製品販売取引とは別個独立の取引としての修繕用役提供取引にかかわる前受金と位置づけているので，ここでは，この私見を前受金説とよぶことにしよう。以上を纏めれば，次のように図示できよう。

図表１

	費用事象性	収益事象性
１取引性	負債性引当金説（通説） 繰入損＝将来修繕費用 引当金＝修繕用役の購入・費消の資金留保	収益控除説（太田［1984］） 繰入損＝製品販売収益のうちの未実現損益部分 引当金＝未実現損益部分の前受金
２取引性		前受金説 引当金＝製品販売とは別個独立の修繕用役販売予定の前受金

計算対象の再構成によって，製品保証付き販売全体の合理的説明を企図する視点からすれば，製品保証引当金に関する諸説は，上記のように整理できる。そこで，まずⅡにおいて，今日の通説である負債性引当金説と筆者が妥当と考えている前受金説とを対比させることによって，筆者の考え方を端的に明らかにしておこう。そのさい，会計事象を表現するものとしての仕訳により，負債性引当金説の理論的問題点を析出して，それを是正する形で，前受金説を導出することとしたい。

そのうえで，改めて，負債性引当金説，収益控除説，および前受金説に即してその理論的根拠

を検討し，説明理論としての妥当性を吟味することにしたい。そうした吟味を，Ⅲ，Ⅳ，およびⅤにおいて，順次行なうことにする。

しかし，上記のような計算対象の再構成という道筋は，今日のわが国の会計理論では，異端と言ってよいであろう。言うまでもなく，収益費用観・資産負債観という二項対立の枠組を利用して，解決しようとする立場のほうが一般的である。そこで，収益費用観・資産負債観という二項対立によって製品保証引当金に関する諸説を整理する見解を，Ⅵにおいて検討することにする。

Ⅱ 負債性引当金説の理論的問題点と前受金説による是正

まず，今日の通説であると思われる負債性引当金説の理論的問題点を仕訳によって具体的に検討し，それを是正する形で，前受金説を導出することとしたい。そうした検討によって，前受金説が，（収益費用観から資産負債観へといった）計算方式の転換によってではなく，計算対象の再構成（①費用事象の生起という対象構成から収益事象の生起という対象構成への転換，および②修繕用役販売をも製品販売に含めるという対象構成から，製品販売と修繕用役販売とを別個独立の事象とみるという対象構成への転換）によって導出される，ということが端的に理解できるであろう。

（1） 負債性引当金説と前受金説

そこで，まず筆者の想定する負債性引当金説と前受金説との関係を，仕訳によって描いておこう。いま，製品（取得原価80）の販売価格が，修繕保証のない場合には100，修繕の保証のある場合には110であるという条件のもとに，修繕保証の付いた販売が行なわれたが，当該企業が実際に負担した修繕用役の購入・費消額も，10であったとしよう。その場合，負債性引当金説と前受金説との仕訳を示せば，図表２のようになろう（なお，製品保証引当金の計上にさいし，その相手勘定は，一般に，「製品保証引当金繰入損」という用語が用いられているが，この用語は計算対象の性格を的確に表示するものではないので，ここでは，必要な場合には，適宜，「修繕費」あるいは「売上控除」といった用語も用いることにする）。

ここで，製品売却時の製品売上勘定に割当てられている数値が，負債性引当金説では修繕保証のある価格110であるのに対して，前受金説では修繕保証なしの価格100であること，および製品売却時に計上された製品保証引当金（前受金説の場合には，前受金）勘定の修繕時における処理が，負債性引当金説では現金支出と相殺されている（つまり，修繕用役の購入に充当されている）のに対して，前受金説では修繕売上勘定に振替えられていること，の２点に留意すべきである。

図表２

負債性引当金説
- ［A］費用処理
  - 製品売却時：売上原価 80，製品 80
    現金 110，製品売上 110
    修繕費 10，製品保証引当金 10
  - 修　繕　時：製品保証引当金 10，現金 10
- ［A′］契約会計の導入
  - 製品売却時：売上原価 80，製品 80
    現金 110，製品売上 110
    将来受入修繕用役 10，製品保証引当金 10
  - 修　繕　時：修繕用役 10，将来受入修繕用役 10
    修繕費 10，修繕用役 10
    製品保証引当金 10，現金 10

前受金説
- ［B］製品売却時：売上原価 80，製品 80
  現金 100，製品売上 100
  現金 10，前受金 10
- 修　繕　時：修繕用役 10，現金 10
  修繕費 10，修繕用役 10
  前受金 10，修繕売上 10

（２）　負債性引当金（費用処理）説の理論的問題点

修繕保証の付いた製品を販売した場合，一般に，販売時に，［製品保証引当金繰入損××，製品保証引当金××］と仕訳されるが，負債性引当金説によれば，この製品保証引当金という貸方項目は，将来購入すべき修繕用役の資金留保という役割を担っている。それに対して，製品保証引当金繰入損という借方項目については，一般的には，原因発生主義という認識基準に基づく修繕費とみなされているようであるが，そうした考え方に基づく処理が，図表２の［A］に他ならない。しかし，こうした処理については，以下で議論するような理論的問題点がある。そのことを勘案すれば，現実に修繕したさいに購入すべき修繕用役のいわば購入予約とみなすこともできよう。これはいわゆる契約会計を導入した考え方であるが，この場合の借方項目を，ここでは，将来受入修繕用役という勘定科目で表現すれば，この考え方は，図表２の［A′］のような仕訳になろう。つまり，負債性引当金説には，このように，［A］および［A′］というふたつのタイプが，想定し得るのである。そこで，その理論的問題点を，順次検討することにしよう。

まず［A］の見解であるが，その損益計算書を示せば，図表３のようになろう。

この場合，売却時の損益計算書に修繕費10が，計上されてしまっている。しかし，修繕用役の受入れは，売却時には存在しないのである。したがって，売却時に修繕費を計上することは，理論的には誤りであると言わざるを得ない。そして，それと表裏の関係において，実際に修繕が行なわれた修繕時には，修繕用役の購入・費消があったはずであるが，その事実は，仕訳には顕われていない。仕訳としては，図表２に示したように，製品保証引当金という負債について，その支払いがなされたということしか，表現されていないのである。これも，企業の利潤産出活動を表現すべき損益計算書としては，理論的に問題があると言わざるを得ない。

図表３
［A］の損益計算書

売却時：

損益計算書	
売上原価80	製品売上110
修繕費10	
（製品売買益20）	

修繕時：

損益計算書	
――	――

（３） 負債性引当金説（契約会計導入）の理論的問題点

以上のように，（２）で述べた負債性引当金（費用処理）説には，現実に生じた経済事象の表現という視点からは，種々の問題点がある。したがって，その理論的欠陥は，何らかの形で是正されなければならない。そこで，まず売却時の損益計算書における修繕費に着目しよう。修繕用役の当期受入れがないにもかかわらず，修繕費としたことに問題があるとすれば，将来，修繕用役を購入することの約束とみるしかないであろう。前述のように，これを「将来受入修繕用役」という用語でよぶことにしよう。この場合の仕訳は，図表２の［A′］に示したとおりであるが，その損益計算書は，図表４のようになろう。

図表４
［A′］の損益計算書

売却時：

損益計算書	
売上原価80	製品売上110
（製品売買益30）	

修繕時：

損益計算書	
修繕費10	

この見解においては，修繕用役の受入れについては，たしかに，現実の経済活動にそぐうように是正されている。

もっとも，［将来受入修繕用役10，製品保証引当金10］という仕訳は，いわゆる契約会計の考え方であり，現行会計では是認されていない。しかし，その点は当面度外視するとしても，契約会計を導入したこの［A′］にも，問題なしとしない。まず売却時において，売上が110であり，したがって，製品売却益が30となっている点である。修繕保証の付いた売却時価額（つまり修繕用役の売買をも含む金額）110が，製品売買それ自体の損益計算に関する収益額たり得るのであろうか。そして，それと表裏の関係において，修繕時の損益計算書において，費用たる修繕費10だけが計上されており，それに見合う収益は，計上されていないのである。修繕用役の売買という

事実があったにもかかわらず，その費用だけが計上され，収益が計上されないというのは，きわめて奇異なことである（論理的にみれば，この点を是正しようとしたのが，実は，［A］の負債性引当金（費用処理）説と言ってよいのかもしれない）。

図表２の仕訳および図表４の損益計算書に示される負債性引当金説［A′］も，理論的には妥当ではない。その問題点は，売却時の売上が110になっている点にある。つまり，製品それ自体の売買損益の計算における収益を，修繕用役の提供に関する保証の付いた金額（修繕用役の提供を含んだ製品価格）110で測定することに，その非妥当性の原因がある。つまり，収益側に，問題があるのである。したがって，この点は，製品保証引当金繰入損を，借方側の修繕費あるいは将来受入修繕用役とみる立場によっては，ついに是正され得ないのである。

そこで，この立場を離れ，製品保証引当金繰入損（製品保証引当金）を売上にかかわらしめる立場について検討することにしよう。

(4) 前受金説による是正

（ｉ） 前受金説の考え方

ここでは，製品保証引当金繰入損を製品売上から直接控除したうえで，企業の経済活動を忠実に表現するという発想にたつことにしよう。それが，図表２の［B］に他ならない。いま，その損益計算書を示せば，次のようになろう。

図表５
［B］の損益計算書

売却時：

損益計算書	
売上原価80	製品売上100
（製品売買益20）	

修繕時：

損益計算書	
修繕費10	修繕売上100
（修繕用役売買益０）	

製品の売却時において，製品売上は100と考えられるので，現金収入110のうち，10の意味が問われなければならないが，ここでは，将来修繕を行なったさいに，消費者から受取る修繕代金の前受分と理解するのである。つまり，将来購入予定の修繕用役の支払のための資金留保ではないという点に留意されたい。したがって，翌期の修繕時において，購入した修繕用役の支払いに充てられるのではなく，修繕の提供により消費者から受取る代金に充当されるのである。その結果，実際になされる現金支出は，修繕用役の購入のために充てられることになる。かくして，価値生産活動に関する通常の経済活動とまったく同様に，［現金→修繕用役（費用性資産）→修繕費（費用)］というプロセスを辿った結果としての費用の計上と，収益の計上とが，共に可能になるのである。

以上の結果，売却時の損益計算書においては，製品それ自体の売買損益が，修繕時の損益計算書においては，修繕用役の売買損益が，それぞれ適切に計上されることとなったのである。

前受金説は，製品それ自体の売買と修繕用役のそれとを峻別しつつ，そのそれぞれを適切に表現していると言ってよいであろう。

（ⅱ） 修繕代金の支払時期を巡って

上記においては，負債性引当金説の理論的欠陥を是正することによって，前受金説の妥当性を示唆したが，ここでは，修繕代金の支払時期の相違を手掛りとして，前受金説の妥当性を例証することとしたい。

そこで，いま，修繕保証のない製品（取得原価80）を現金100で販売し，修繕の必要が生じた場合には，実費で修繕することを約束したとしよう。翌期に現実に修繕を依頼されたので，修繕用役10を外部から現金で購入し，修繕したうえで，その修繕用役の実費を購入者に請求して現金10を受取ったとしよう。その仕訳および損益計算書を示せば，次のようになる。

図表６

売却時：売上原価80，製品80
　　現金100，製品売上100

損益計算書

売上原価80	製品売上100
（製品売買益20）	

修繕時：修繕用役10，現金10
　　修繕費10，修繕用役10
　　現金10，修繕売上10

損益計算書

修繕費10	修繕売上10
（修繕用役売買益０）	

製品の売却にさいし，現金販売代金100とその製品の取得原価80との差額としての製品売買益20が生ずるのは，きわめて当然のことであろう。また修繕時においては，修繕を行なうことは，いわば修繕用役の売買なのであるから，そこに，収益と費用とがあることも，ごく自然なことである。この場合には，実費という約束があるので，修繕費と修繕売上とが，いわばたまたま同額になるので，差額は生じないが，そこには，０という修繕用役売買益が生じているはずなのである。

以上のように考えれば，販売会社が製品の修繕を行なうという約束のもとでは，製品売買益と修繕用役売買益という相異なるふたつの交換的損益が，生じ得るのである。しかし，両損益は，異なる対象から生じるのであるから，峻別されなければならない。

以上のことを確認したうえで，次に，たまたま，購入者が，図表６では修繕時に支払った修繕代金10を，製品購入時（販売企業からすれば，製品売却時）に販売企業に支払ったとしよう。その場合には，販売企業の仕訳および損益計算書は，図表７のようになろう。

この損益計算書は，図表６の損益計算書とまったく同じである。そのことは，販売企業にとり，製品売却時における現金収入10は修繕売上代金の前受分にしかすぎないのであるから，売却時には損益にはかかわりがなく，修繕時に，前受金勘定が修繕売上勘定に振替えられたさいに損益に関連してくるいじょう，きわめて当然のことであろう。

図表７

売却時：売上原価80，製品80
現金110，製品売上100
前受金10

損益計算書	
売上原価80	製品売上100
（製品売買益20）	

修繕時：修繕用役10，現金10
修繕費10，修繕用役10
前受金10，修繕売上10

損益計算書	
修繕費10	修繕売上10
（修繕用役売買益０）	

以上の処理を敷衍すれば，修繕保証付きの販売においても，修繕用役に関する売買を製品それ自体の販売から峻別するかぎり，前受金という勘定科目が登場することは，論理的にみて当然のことなのである。

さらに，図表７における売却時の現金110という数値は，修繕保証のない販売価格100に対して，修繕保証の付いた販売価格と考えられるので，図表７は，実は，修繕保証付きの販売に関する前受金説の仕訳とみてもよいのである。

ただし，この場合には，修繕保証付きの価格110と修繕保証のない販売価格100との差額10は，修繕費10に相当するので，100％故障することが，想定されていると考えてよいであろう。そうした想定は，売却時における現金収入110のうち10が，前受金に相当することを明らかにするために，意図的に採択されたものである。しかし，そうした想定は，きわめて不自然なので，次に，現実的に可能なケースに基づき，保証を付けることの経済的意味を考えることにしよう。

（ⅲ） 保証を付けることの意味

そもそも，製品保証を付けるということは，経済的にみて，どのような意味があるのであろうか。ここでは，この製品保証を，消費者のためのリスク分散の手段という視点からみることにしよう。いま，製品保証なしの価格が前例と同じく100であったとしよう。そして，販売予定個数が100個，故障の確率が１％，その修繕代金が100と想定されているとする。説明の便宜のために，修繕代金の負担者は消費者であると仮定しておくと，100人の購入者のうちの１人は，修繕のために，現金100を支払わなければならない。そうしたリスク負担が重荷であると感ずるのであれば，価格を１だけ値上げすることを承諾し（製品保証付き価格101の支払に合意し），全体として100（＝１×100人）を企業に余分に支払えばよい。その場合には，企業は，その余剰資金によって，故障製品を「無料」で修繕することができるようになる。企業にとっては，修繕保証なしの価格100で販売し，故障製品の保有者から100を受取って修繕しようと，販売価格を１だけ上げ（製品保証付き価格を101にし），100人の購入者から徴収した100（＝100人×１）の資金で，「無料」で故障製品を修繕しようと，無差別であろう。

上記のように，販売価格が修繕保証付きの場合には101，修繕保証なしの場合には100であり，100人の消費者に販売し，想定どおりに，１台だけ故障したので，「無料」で修繕したとし，前受金説により処理すれば，次のようになる。

図表８

売却時：売上原価80，製品80
　　現金101，製品売上100
　　前受金１

損益計算書	
売上原価80	製品売上100
（製品売買益20）	

修繕時：修繕用役100，現金100
　　修繕費100，修繕用役100
　　前受金累計額100，修繕売上100

損益計算書	
修繕費100	修繕売上100
（修繕用役売買益０）	

この図表については，売却時の前受金の数値が，「１」であるのに対して，修繕時の前受金の数値が累計額の「100」になっている点に留意すべきである。すなわち，個々の前受金の数値が集計されて，修繕売上に振替えられているのである。したがって，問題は，そのように集計できることの根拠である。その点は，Ⅳにおいてふれるが，端的に言えば，この前受金が，ここで取り上げている前受金説によれば，製品販売取引とは別個独立の取引としての修繕販売取引の結果として生じたものであり，そしてその修繕販売取引の意図が，上記のようなリスク分散にあるからである。逆に言って，製品販売取引と修繕販売取引とを一体の取引とみ，そのうちの未実現損益部分を前受金とみなす場合には，その未実現損益に相当するものは，個々の購入者に提供されなければならず，図表８のように，前受金額を集計して，その累計額全体を故障品保有者の故障品の修繕に充当することは，論理的に不可能なのである。この点は，Ⅳでも改めて言及するが，くれぐれも留意されたい。

Ⅲ　負債性引当金説の論拠

上記のⅡにおいては，主として，借方の製品保証引当金繰入損という項目の処理を巡って，負債性引当金説の理論的問題点を指摘した。ここでは，改めて，負債性引当金説の理論的根拠を検討することとしたい。この負債性引当金説を正当化する主張としては，松本の口別損益計算思考があるので，まず（１）において，その内容を概観することにしよう。

（１）　口別損益計算思考の概要

負債性引当金説を積極的に支持する見解として，ここでは，松本［1987a］および松本［1987b］を検討することにしよう。松本［1987a］においては，既に特別修繕引当金の項でみたように（拙稿「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），一般に負債性引当金とみなされている特別修繕引当金あるいは退職給与引当金は，それぞれ，（評価勘定説に基づき）減価累計額あるいは（未払賃金説に基づき）未払費用ないし未払金と位置づけられている。したがって，負債性引当金というのは，限定的に理解されているのであるが，その数少ないひとつに，製品保証引当金が挙げられている。そして，松本［1987a］によれば，期間損益計

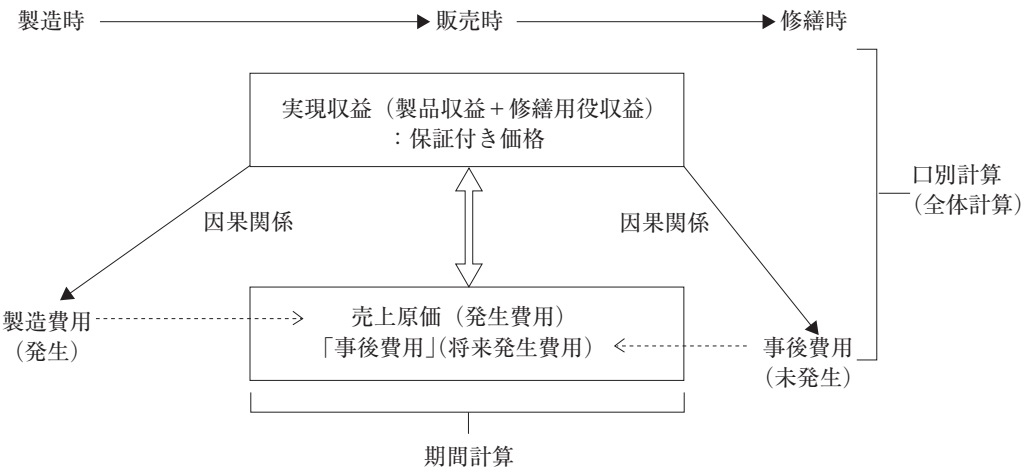
算体系における口別損益計算思考の貫徹といった発想に基づいて，製品保証引当金繰入損という将来費用の当期計上が，正当化されているのである。その論拠については，次のように述べられている（松本［1987a］69～70ページ，ただし下線および傍点は，笠井）。

> ところで企業の損益総額は，次々に着手され順次決着してゆく個々の取引損益が累積したものにほかならない。ここで個々の取引ごとの損益をかりに「口別損益」（プロジェクト損益）とよぶならば，期間損益は複数の口別損益によって構成されていると考えることができる。もちろん個々の口別損益は一取引の完了時点において初めて確定しうるものである。しかし今日の企業会計は収益が実現した段階で損益を計算する構造となっている。したがって期中に収益が実現すれば，決算時点では未決着の取引であっても，事後費用の発生を残したまま損益を計算することが要請される。かくしてここに期間損益計算上の一つの思考が成立する。すなわち「一会計期間の損益は，『個別取引ごとの口別損益の累計額』を示すように計算しなければならない」という思考である。このような思考に立てば，決算時点においては未決着の取引であっても，この取引にかかる収益がすでに計上されている場合，この収益と直接的な因果関係をもつ費用は，発生，未発生を問わず，当該取引の口別損益の計算要素として当該個別収益から控除することが可能になる。ここで問題となっている補修費のように財産的変動の裏付けのない将来発生費用の繰上計上は，以上のような理論的前提にもとづいて（いわば期間損益計算体系における口別損益計算思考の貫徹とでもいうべき視点から）限定的に容認されるべきであると考える。

この口別損益（プロジェクト損益）というのは，ひとつの口別単位あるいはプロジェクト単位に関する全体損益を意味していると言ってよいであろう。このような口別損益あるいはプロジェクト損益を想定するかぎり，それは，口別単位あるいはプロジェクト単位が完了した時点において，すべての収益とすべての費用とを対応することによって，妥当な損益となる。そして，このすべての費用には，販売時点（実現時点）を基準にすれば，販売時点以前に生起する製造費用，および販売時点以後に生起する事後費用というふたつのカテゴリーがあるということになろう。

ところで，今日の損益計算は，言うまでもなく，全体計算としてではなく，期間計算として遂行されている。そして，この期間損益計算は，実現収益（販売収益）を中心にして構成されているので，収益が実現した期間において，その実現収益（販売収益）に関連するすべての費用が損益計算書に計上されなければならない。したがって，期間損益計算にも，全体計算（プロジェクト計算あるいは口別計算）的にみて妥当な損益額を反映させようとすれば，既に発生した製造費用のみならず，実現（販売）時点からすれば，将来（販売時点以後に）発生する事後費用をも，費用として計上しなければならないし，そして，それに対応して負債性引当金も計上しなければならない。ここに，将来費用にかかわる負債性引当金の計上を正当化する根拠がある，ということのようである。こうした見解を筆者なり整理すれば，次のようになろう。

図表９
［口別損益計算思考］の考え方



この図表によるかぎり，実現収益の数値の性格について，次の２点に留意すべきであろう。すなわち，まず第１は，実現収益の数値が，保証の付いた価格になっている点である。すなわち，この製品の価格としては，保証の付いた価格と保証の付かない価格との２種があるはずであるから，本来，実現収益としてはどちらの価格で測定されるべきなのかという点について一般的に検討することが，不可欠のはずである。しかるに，その点についての格別の議論もないままに，どうやら保証の付いた価格が，実現収益に割当てられてしまっているようなのである。そして第２に，その結果として，実現収益額は，実質的にみて，製品提供にかかわる売上額（収益額）と，修繕用役提供にかかわる売上額（収益額）とを合算したものになっている点である。そのために，論理必然的に，その実現収益額に，製造費用（発生費用）のみならず，事後費用としての修繕用役の購入・費消（将来発生する修繕費）をも何らかの形で対応させなければならなくなってしまったのである（上記引用文の傍点部分）。

口別損益計算思考の貫徹という松本［1987a］の主張を，筆者は上記のように理解している。そして当面の問題である，保証に基づく修繕費は，事後費用の一種とみなされている。そのことは，上記の引用文の下線部分からも推察できるが，さらに，松本［1987b］において，次のように明確に規定されている（松本［1987b］115～116ページ）。

> さて，企業取引の多くは収益の実現をもってその過程の大半を終了する。しかし企業取引のなかには，収益の実現以後さらに費用が発生する場合がある（たとえば製品保証や工事補償付き販売における補修費の発生，掛販売における貸倒損失の発生，返品権付き販売における売上高と売上原価――すなわち売上総利益――の取り消しなど）。

口別損益計算思考においては，上記の引用文からするかぎり，ここで問題にしている，製品保証に基づく修繕費は，事後費用の一種と考えてよいであろう[1)]。口別損益計算思考をこのように理解するかぎり，まずもって，修繕費をはたして事後費用とみなしてしまってよいのか，という点を俎上に載せなければならない。

製品保証付き販売における修繕費は，論理必然的に事後費用になるわけではない。それ以外の解釈も，理論的に十分可能なのである。すなわち，前述した前受金説によれば，修繕費は，当期発生費用と理解されているのである。そうであれば，そのいずれの解釈が理論的に妥当なのか，ということが問われなければならない。そのために，まず（２）において，修繕費の性格につき，このふたつの考え方を整理することとしたい。そこでの整理によれば，修繕費の性格の問題は，実は，実現収益の測定規約の問題（実現収益が，保証なしの価格で測定されるべきなのか，それとも保証付きの価格で測定されるべきなのか，という問題），および実現収益の性格の問題（保証付き販売というのは，一連のひとつの経済事象なのか，それとも製品販売と修繕用役販売という別種のふたつの経済事象から構成されているのか，という問題）に還元できるのである。

そこで，口別損益計算思考における修繕費の事後費用性という規定の理論的欠陥を，このふたつの視点から，それぞれ（４）および（５）で検討する。しかし，この両者の検討は，通常の掛売りにおける実現収益の処理の仕方と密接に関連しているので，あらかじめ，掛売りの処理について，（３）で鳥瞰しておくことにしたい。

（２） 修繕費の性格についてのふたつの見方

口別損益計算思考においては，図表９に示したように，修繕費は，（収益が実現した販売時点以後に生ずるものとしての）事後費用として位置づけられている。そこでは，実現収益をもって，製品収益と修繕用役収益との合算額とみなすということが，つまり，実現収益の額を製品保証付きの価格で測定するということが，前提とされている。そうした前提が据えられているかぎり，たしかに，修繕費は，事後費用ということになろう。

しかし，問題は，そうした前提の妥当性が格別に論証されているわけではない，という点にある。現実に，前受金説は，まったく異なる前提に依拠して構成されているのである。そこで，その点を，図表９（口別損益計算思考）と対比的に描けば，図表10のようになろう。

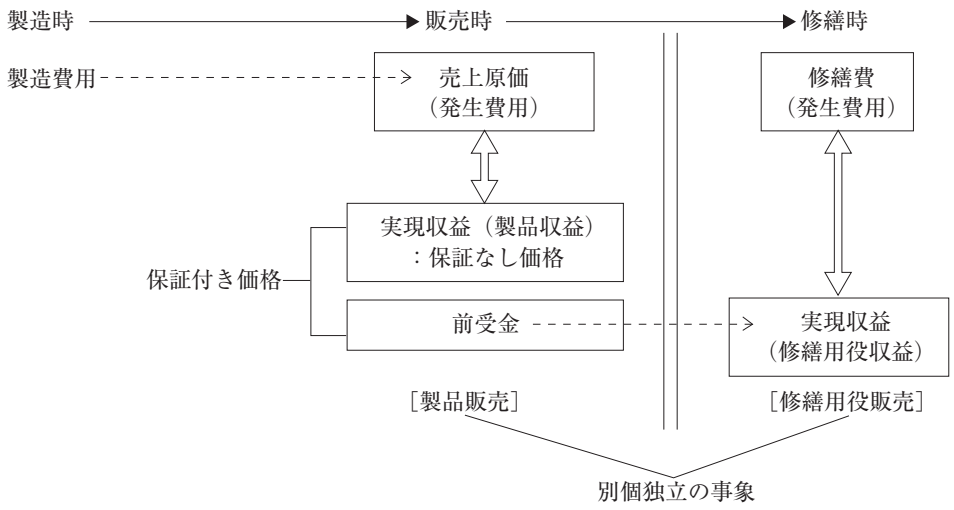
前受金説においては，製品販売時における実現収益（製品販売収益）の額には，保証なし価格が割当てられている。したがって，（保証付きの価格に相当する）現金入金額とズレが生ずるが，

---

1) ただし，松本［1987b］の引用文におけるその他の事後費用項目についても，疑問なしとしない。まず貸倒損失の発生を，筆者は事後費用とは考えていない。これを事後費用とするのは，貸倒損失をあくまで製品販売という取引の一環として理解しているからであろう。しかし，対価の獲得によって製品販売という取引は完結しており，その対価の回収は，別の取引であると筆者は理解している。したがって，貸倒損失の発生も，その別の取引に属しており，そのかぎりで，事後費用ではない。その点は，本文の（3）で検討することにする。

また買戻し条件付きの売上は，実現の不可欠の一要件である確実性（後戻りしないこと）を充たしていないので，そもそも，売上として計上すること自体が，認められないと筆者は理解している。

図表10
［前受金説］の考え方



その差額は，前受金として処理されている。その前受金は，当期の損益計算には関与せず，実際の修繕が行なわれた期間に，実現収益（修繕用役販売収益）となるのである。このように，保証付きの価格が2分割され，保証なし価格相当分は製品販売収益として販売時の損益計算に，そして保証なし価格との差額分（前受金部分）は修繕用役販売収益として修繕時の損益計算に，計上される。そして，そのそれぞれに，発生費用としての売上原価，および発生費用としての修繕費が，対応させられるのである。

したがって，この場合の修繕費は，けっして事後費用ではなく，あくまで，当期に実現した収益（修繕用役の販売収益）に対応する当期に発生した費用に他ならない。

図表9の口別損益計算思考（負債性引当金説）が，過去の製造費用から将来の修繕費までを一連の取引とみなしているのに対して，図表10の前受金説は，製品の販売と修繕（修繕用役の販売）とを別個独立の事象と考えているのである。その結果，製品販売時における実現収益は，前者においては保証付き価格で，後者においては保証なし価格で測定されることになったのである。

このように，修繕費の性格については，事後費用という見方（口別損益計算思考）と当期発生費用という見方（前受金説）とが，あり得るのであるが，そうした相違は，実現収益の性格の相違（製品販売収益と修繕用役販売収益とを一連の取引とみるか，それとも別個独立の取引とみるかの相違），およびそれと表裏の関係において，販売時点における実現収益の測定規約の相違（販売時の実現収益に割当てられる数値が，保証付き価格なのか，それとも保証なし価格なのかの相違）に由来しているのである。

このように，修繕費が事後費用であるかどうかという論点は，実現収益の性格および実現収益（販売収益）の測定規約によって規定されているのである。

以上を纏めれば，次のようになろう。

図表11

	口別損益計算思考 ［修繕費＝事後費用］	前受金説 ［修繕費＝当期発生費用］
実現収益の性格	製品販売収益 修繕用役販売収益 一連の取引	製品販売収益 修繕用役販売収益 別個独立の取引
実現収益（販売収益）の測定規約	保証付き価格での測定	保証なし価格での測定

以上のように，製品販売時における実現収益については，製品保証付き価格と製品保証なし価格というふたつの価格の存在を巡って，ふたつの見方があり得るのである。前者の製品保証付き価格を実現収益額とみれば（つまり，実現収益をもって製品販売収益と修繕用役販売収益とからなるものとみれば），修繕費は事後費用ということになるし，後者の製品保証なし価格を実現収益額とみれば（つまり，製品販売収益と修繕用役販売収益とを分離し，製品そのものの販売収益をもって販売時の実現収益とみれば），修繕費は，けっして事後費用ではなく，正に当期発生費用になるのである。

したがって，このふたつの見方のいずれが妥当であるのか，ということが問われなければならない理である。逆に言えば，そうした議論なしに，一方的に事後費用とみなしてしまうのは，いささか独断にすぎよう。そこで，修繕費の事後費用性について，実現収益の性格および実現収益（販売収益）の測定規約というふたつの視点から，それぞれ（4）および（5）において筆者なりに検討しなくてはならない。しかし，その両者は，共に，掛売りにおける実現収益の処理と密接に関連している。そこで，まずもって，その点を，次の（3）で検討することとしたい。

（3）掛売りにおける実現収益の処理

そもそも，製品販売時における実現収益には，どのような数値が割当てられるべきなのであろうか。まずもって，このことが，一般的に論じられなければならないはずなのであるが，今日の会計理論は，こうした一般的測定規約の形成にはさしたる関心を寄せていない。そこで，筆者なりに，この点に関する一般的測定規約を検討しなければならないが，そのために，ここでは，掛売りのケースを取り上げることにしよう。言うまでもなく今日では掛売りが普及しているが，そこでは，現金売りの価格と掛売りの価格とが存在しており，財貨・用役は，一般にふたつの売買価格をもつことになる。その場合，実現収益の数値は，どちらの売買価格が割当てられるべきなのであろうか。今日一般的には，現金売りの場合には現金売りの価格，掛売りの場合には掛売りの価格が，実現収益とみなされているようであるが，しかし，そうした理解に，理論的根拠があるのだろうか。

いま現金売りの場合の価格は100，掛売りの場合の価格は110である商品を掛けで販売したとしよう。その実現収益の額は，一般的には上記のように，（イ）掛売りの価格で測定されるべきも

のとみなされているが，ここでは，対比的に，（ロ）現金売りの価格で測定されるべきとする見解も取り上げることにしよう。

その両見解を仕訳で示せば，次のようになろう。

図表12

	（イ）掛売り価格説（通説）	（ロ）現金売り価格説（私見）
販売日	売掛金110，売上110	売掛金100，売上100
回収日	現金110，売掛金110	売掛金10，受取利息10 現金110，売掛金110

結論的には，（イ）は，通説ではあるが，理論的には妥当ではなく，実現収益には，現金売りの価格，つまり正味現金収入額が割当てられるべきであると筆者は考えている。

（イ）の仕訳の奇妙さは，掛売りということが，売買取引に伴う信用供与（一種の金融）を含んでいるにもかかわらず，信用供与（金融）に必然的に随伴するはずの受取利息が姿を見せていないことに顕現化している。すなわち，対価が現金であれば，販売企業は，その額だけの資金を利用できたはずであるが，対価が売掛金の場合には，その資金を，販売日から回収日まで，販売企業は利用できない。逆に言えば，購入者のほうは，その間，商品を獲得しただけではなく，現金も減少することなく資金として活用できたわけである。そのことは，販売企業が購入者に対して信用を供与した（金融を行なった），ということを意味している。新たな貸付けではないので，現金収支の事実こそないけれども，実質的には，資金の貸付行為に他ならない。

そうした金融活動が無償で行なわれることは，一般的にはないはずである。純理論的には，販売日から回収日までの資金貸付けに対する時間的報酬としての受取利息が，随伴するはずなのである。しかるに，（イ）においては，その受取利息が，生じていないのである。

そして，そのことと表裏の関係において，販売時における売掛金の数値が110になっていることも，問われなければならない。この売掛金は，回収日には，たしかに110の現金収入額を獲得する債権価値をもっている。しかし，販売日にはどうであろうか。上記のように，売掛金を一種の資金貸付けと理解するかぎり，販売日から回収日まで実質的に資金貸付けを行なった結果として（つまり，その間に受取利息10が生起することによって），110の現金収入額を獲得できるのである。逆に言えば，販売日において，もし購入者が掛けで購入契約したけれどもその直後に何らかの理由で資金繰りがついたので，現金支払いを希望した場合，受取利息が付かないいじょう，販売企業としては，純経済的には，現金売りの価格100しか獲得できないであろう（一般論としてみた場合，何らかのペナルティが付く可能性があるが，それは，別問題であろう）。つまり，販売日における売掛金の債権価値は，回収日における現金収入額110ではなく，販売日における正味現金収入額100なのである。そして，販売日におけるその債権価値100が，信用供与を続けることによって受取利息が逐次発生し，その分だけ増価する。かくして，回収日の債権価値が，110になり，その結果，現実にも110だけの現金収入額が獲得できるのである。

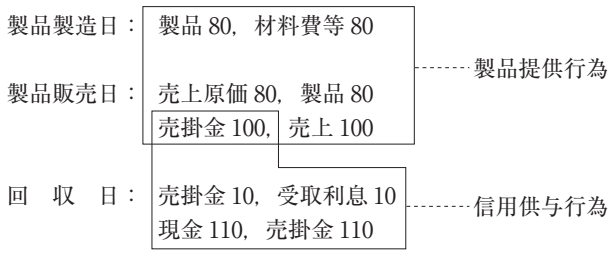
そのように考えれば，純理論的には，（ロ）が妥当であり，実現収益（および売掛金）には，掛

売りの価格ではなく，現金売りの価格（販売日における正味現金収入額）が割当てられるべきなのである。

以上の考察によれば，販売時における実現収益（および売掛金）には，現金売りの価格（正味現金収入額）が割当てられなければならない，という一般的測定規約を定式化してよいであろう。

そして，そうした知見の基礎には，現金売りの価格は製品提供行為だけにかかわっているのに対して，掛売りの価格は製品提供行為のみならず信用供与行為にもかかわっている，という理解がある。つまり，掛売りという経済行為は，ふたつの経済事象から複合的に構成されているので，そのふたつの経済事象は，峻別されなければならないとみているのである。（ロ）の現金売り価格説の根底にある製品提供行為と信用供与行為というふたつの経済事象の関係は，次のように図示できるであろう（当該製品の製造原価は80であったとする）。

図表13



掛売り（の価格）には，上記のように，製品提供行為と信用供与行為という相異なるふたつの経済事象が含まれているのである。そして，そのうちの製品提供行為というのは，対価として売掛金を獲得することによって既に完結しているのである。そして，その後に，製品提供行為とは別個独立の経済事象としての信用供与行為が随伴し，それに伴って，受取利息が発生することになるのである。

しかし，この製品提供行為と信用供与行為とは，売掛金勘定を結節点として密接に結びついているので，あたかも，製品提供行為にかかわる一連の取引と錯覚してしまうようである。ここに，ともすれば，製品提供行為（販売事象）しか存在しない，とみなされてしまうことになる。（イ）掛売り価格説は，正に，その典型例であろう。そこでは，おそらく，［G80－W80－G′110］という製品提供行為（販売事象）だけしか想定されておらず，そのG′を，売掛金という現金等価物（貨幣性資産）に置き換えただけなのではないだろうか。そこでは，製品提供行為と信用供与行為とが識別されていないために，本来，信用供与行為の損益である受取利息もまた，売上収益に含まれることにより，販売損益に計上されてしまう結果を招いてしまうのである。

ここに，会計の対象としての経済事象を穿鑿することの重要性が看て取れるのである。

それはともかく，現金売りの価格と掛売りの価格との二項対立を巡る上記の検討によれば，第１に，販売による実現収益には，掛売りの場合にだとて，現金売りの価格（正味現金収入額）が割当てられるべきこと，そして第２に，外見的には販売にかかわる一連の取引とみなされる経済

事象についても，別個のふたつの経済事象（上記の事例では，製品提供行為と信用供与行為）に分別することが可能であり，そしてその分離によって当該事象を合理的に説明できるようになり得ること，というふたつの知見が得られるのである。そして，このふたつの知見は，一般性を具えているので，製品保証付き販売にも援用することが，可能であると筆者は考えている。図表11との関連で言えば，第１の知見は実現収益（販売収益）の測定規約の問題であり，第２の知見は実現収益の性格の問題に該当する。以下において，この２点の知見に基づき，修繕費の事後費用性という，口別損益計算思考の理論的問題点を検討しよう。

（４）口別損益計算思考の理論的欠陥①――実現収益の測定規約の問題――

まず実現収益（販売収益）の測定規約にかかわる第１の知見の視点から，口別損益計算思考をみてみよう。（３）での議論は，製品保証のないことを念頭において展開したが，ここでは，製品保証の付いた現金売りの価格を加えて検討しよう。その三者の価格の構成要素を比較すれば，次のようになろう。

図表14

（ａ）保証なしの現金売り価格＝製品提供行為
（ｂ）保証なしの掛売り価格＝製品提供行為＋信用供与行為
（ｃ）保証付きの現金売り価格＝製品提供行為＋保証履行行為（修繕用役提供行為）

（３）で明らかになったことは，掛売りの場合であっても，販売時点の実現収益は，（ａ）の（保証なしの）現金売り価格が，割当てられなければならないということであった。すなわち，掛売りというのは，製品提供行為という基本的性格を保持したまま，それに，信用供与行為が追加されたものに他ならない。したがって，製品提供行為そのことについては，現金売りと異なるところはない。そうであれば，販売時点における実現収益の測定規約にしても，現金売りと異なるところはない。つまり，（保証なしの）現金売り価格が，実現収益に，割当てられるのであった。

それとまったく同じ論理が，保証付きの現金売りにも適用できると筆者は考えている。すなわち，保証なしの（現金売りに関する）製品提供行為という基本的性格を保持したまま，それに，保証履行行為（修繕用役提供行為）が付加されたのである。したがって，製品販売時には，その実現収益は，保証なしの（現金売りの）価格が割当てられなければならないのである。その価格と現金収入額（保証付きの現金売りの価格）との差額は，保証履行行為（実際修繕時の修繕用役提供行為）にかかわるものであるから，前受金勘定として処理することも，異とするには当たらないはずである。

そのことを逆に言えば，口別損益計算思考にみられるように，製品販売時の実現収益に，保証付きの現金売りの価格を割当てることは，製品そのものの実現収益に関する一般的測定規約に悖っていると言わざるを得ないのである。

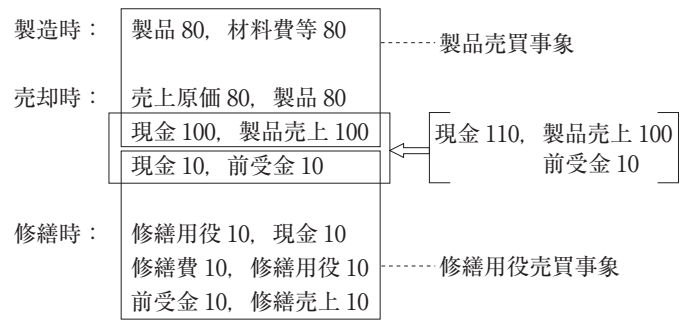
（5）口別損益計算思考の理論的欠陥②――実現収益の性格の問題――

次に実現収益の性格（ひとつの経済事象かふたつの経済事象か）にかかわる第2の視点であるが，現実の取引は複雑であり，必ずしも単一の内容をもっているとは限らない。したがって，どのように経済事象を区分したらよいのか，ということが問題になる。経済事象そのものは連続した一体をなしているので，もちろん，その区分は，仮説として提唱せざるを得ない。しかし，その仮説としての区分が，現実の経済事象を合理的に説明できるなら，その仮説としての区分は，暫定的な真理性を与えられる。こうした見方からすると，口別損益計算思考という仮説によって支えられる負債性引当金説には，既にⅠにおいて明らかにしたように，多くの理論的問題点があり，現行会計実践を合理的に説明しているとは言い難い。そのかぎりで，既に反証されているのである。そうであれば，それを正当化している口別損益計算思考という仮説もまた，反証されていると言わざるを得ないのである。[2)]

それに対して，前受金説は，負債性引当金説においてはひとつの事象とみなされていたものを，製品売買事象と修繕用役売買事象とに分解するという仮説に基づきその処理原則を構想したのである。すなわち，図表2［B］の事例を用いれば，売却時には，一般に，［(借方）現金110,（貸方）製品売上100，前受金10］（および［(借方）売上原価80,（貸方）製品80］）と仕訳されるが，この仕訳は，［(借方）現金100,（貸方）製品売上100］と［(借方）現金10,（貸方）前受金10］とに分解できる。つまり，前者の仕訳により製品売買事象は完結するのに対して，後者の仕訳は修繕用役売買事象の起点を意味しているのである。つまり，ここでも，［(借方）現金110,（貸方）製品売上100，前受金10］という仕訳により，製品売買事象と修繕用役売買事象とが，結び付けられているので，あたかも，一連のひとつの事象とみなされがちなのであるが，しかし，そうした理解によっては，会計実践は，合理的に説明できない。製品売買事象と修繕用役売買事象とを分離することによって，合理的な説明が，可能になるのである。

以上を図示すれば，次のようになる。

図表15



2） この点については，そもそも負債性引当金説が理論的に多くの問題点を抱えているいじょう，それを正当化する口別損益計算思考なる概念を形成してみても，もともと，どうにもならなかったのではないだろうか。

このように，前受金説は，製品保証付き売買が製品売買事象と修繕用役売買事象とから構成されているという仮説のもとに，その処理原則を索出したのである。そして，その処理原則によって会計実践は，合理的に説明されている。したがって，そのかぎりにおいて，その仮説は，妥当性を具えていると言ってよいのではないだろうか。

× × × × ×

以上の検討結果によれば，実現収益の測定規約に関する第１の知見の視点からも，実現収益の性格という第２の知見の視点からも，製品収益と修繕用役収益とを一連の取引とみたうえで，販売時点の実現収益に保証付き価格を割当てる口別損益計算思考より，製品収益と修繕用役収益とを分離したうえで，販売時点の実現収益に保証なし価格を割当てる前受金説のほうに，合理性があると言ってよいであろう。そして，そのことは，図表11に照らせば，修繕費を事後費用とみなす考え方より，当期発生費用とみなす考え方のほうに，合理性があるということである。[3)] かくして，口別損益計算思考は，修繕費の事後費用性というその特質につき，理論的に妥当性が認められないのである。その意味において，口別損益計算思考に依拠した負債性引当金説の正当化は，理論的に破綻していると筆者は考えている。

参 考 文 献

青柳［1968］：青柳文司稿「第２章　会計学の本質」黒澤清主編『近代会計学大系Ⅰ会計学の基礎概念』中央経済社
太田［1984］：太田正博稿「引当金の研究（１）――接近方法と製品保証引当金――」『福岡大学商学論叢』第28巻第３号
笠井［1999］：笠井昭次稿「測定機能としての企業会計と二面性」『三田商学研究』第41巻第６号
笠井［2000］：笠井昭次著『会計の論理』税務経理協会
笠井［2005］：笠井昭次著『現代会計論』慶應義塾大学出版会
松本［1985］：松本敏史稿「製品保証（工事補償）引当金の負債性の再吟味――引当金処理と前受金処理――」『同志社商学』第37巻第２号
松本［1987ａ］：松本敏史稿「引当金と負債概念」『会計』第132巻第２号
松本［1987ｂ］：松本敏史稿「二つの期間損益観と引当金」『企業会計』第39巻第10号
松本［1993］：松本敏史稿「引当金に対する二つのアプローチ」『会計』第144巻第６号
山桝［1967］：山桝忠恕著『近代会計理論』（10版）国元書房

3)　口別損益計算思考によれば，製品売却時に計上される修繕費は，事後費用，つまり未発生費用になる。こうした未発生費用が認められるかぎり，費用認識の一般的基準は，発生主義ではあり得なかったはずである。逆に言えば，発生主義と（未発生費用を認識する）原因発生主義とを括った上位概念が，費用認識の一般的基準とされなければならないということである。つまり，修繕費を事後費用とみなすことと，費用認識の一般的基準を発生主義とみなすこととは，論理的に矛盾していると筆者は考えている。