

經濟論叢

第103卷 第2号

岡部利良教授記念號

献 辞	堀 江 英 一	
会計学的費用概念の論理構造	酒 井 文 雄	1
アメリカ鉄道独占の形成と公表会計実務	西 村 明	14
アメリカ動態論の生成基盤	津 守 常 弘	37
自己株式の会計	菅 原 秀 人	60
部分的取替の会計	高 寺 貞 男	76
架空利益排除と貨幣価値変動会計	中 居 文 治	93
法人税法上の会計処理基準の創設	河 合 信 雄	115
批判会計学の課題	野 村 秀 和	132

岡部利良 教授 略歴・著作目録

昭和44年2月

京 都 大 學 經 濟 學 會

部分的取替の会計

高 寺 貞 男

I マルクスの部分的取替論

取替 (replacement)¹⁾ という用語は固定資産の単位全体の取替 (replacements of whole units) の意味でも使われるが、「しかし、この用語のより正確な用法は、資産が全体として廃棄される以前における、互換可能な部品から構成されている資産の損耗した部品の交換を指している。」²⁾

そして、「どちらかという、資産の全体よりも部分の取替の方がむずかしい会計問題をひきおこす」³⁾ が、かかる認識から出発して、固定資産の部分的取替 (partial replacements) について一番はじめに現実的分析を試みた経済学者は『鉄道経済学』の著者ラードナーである。そして、ラードナーの研究成果を多分に利用して、部分的取替についてもっとも詳細に理論的分析を展開した経済学者は『資本論』の著者マルクスである。マルクスは、のちにマーシャルがそれ「によって近代的鉄道〔経済〕学の基礎が固められた」⁴⁾ と評価したラードナーの『鉄道経済学』における「鉄道会社の車両 (the movable capital) の修繕 (repairs) と〔部分的〕更新 (renewals)」による「継続的再生産の状態」⁵⁾ に関

1) 「同種の〔資産〕単位の取替は、時として、更新 (renewal) と呼ばれる。」(Wilbert E. Karrenbrock and Harry Simons, *Intermediate Accounting*, Comprehensive Volume, 1949, p. 219.)

2) William H. Childs, *Accounting for Management Control*, 1960, p. 266.

「その場合、資産〔全体の耐用〕命数は、もっとも寿命の長い構成要素の命数であるとみなされる。」(Carl T. Devine, "Asset Cost and Expiration", in Morton Backer (ed.), *Modern Accounting Theory*, 1966, p. 147.)

3) Homer A. Black and John H. Champion, *Accounting in Business Decisions, Theory, Method, and Use*, 1961, p. 551.

4) Alfred Marshall, *Industry and Trade, A Study of Industrial Technique and Business Organization*, 1919, p. 449.

5) Dionysius Lardner, *Railway Economy: A Treatise on the New Art of Transport*, 1850, p. 115.

する現実的分析を参考にして、『資本論』第2巻第8章第2節で、つぎのように「固定資本」の「部分的または周期的取替 (der teilweise oder periodische Ersatz)」⁶⁾ 論を展開している。

「固定資本の個々の構成要素はそれぞれ違った寿命をもち、したがってまた違った回転期間をもっている。」⁷⁾ 「一つの固定資本の種々な構成部分の寿命の相違について述べたことは、この場合、この固定資本の部分としてあらわれる同じ機械の種々な構成部分についても妥当する。」⁸⁾ すなわち、一つの機械の「種類のちがう構成部分は損耗する期間が違っており、したがって違った期間に取替えられなければならない。」⁹⁾

だから、「各個別資本家にとっては、固定資本のうちなん年か経過してからはじめてその再生産期限に達して、そのときすっかり取替えられなければならない部分のために、償却基金が必要である。固定資本の主要な構成部分は、その性質上、部分的再生産 (stückweise Reproduktion) を排除する。」¹⁰⁾ その場合には、「固定資本の損耗の一部は、固定資本〔の主要な構成部分〕が一定の平均寿命をもつことになるようにおこなわれる。固定資本〔の主要な構成部分〕はこの期間にまとまって投下され、この期間が過ぎれば、すっかり取替えられなければならない。」¹¹⁾

「さらに、比較的短い間隔をおいて減価した部分に新しい部分がつけ加えられるという仕方でも部分的に再生産がおこなわれる場合には、このような取替がおこなわれる前に、……あらかじめ貨幣蓄積が必要である。そのためにはどんな任意の貨幣額でも足りるわけではなく、ある一定の大きさの貨幣額が必要とされるのである。」¹²⁾

6) Karl Marx, *Das Kapital, Kritik der politischen Ökonomie*, Bd. II, 1961, S. 165.

マルクスの用語法では、部分的取替という用語は「部分的更新 (teilweise Erneuerung)」(Ebenda, S. 165.) の意味で使われている。

7) Ebenda, S. 163.

8) Ebenda, S. 166.

9) Ebenda, S. 166.

10) Ebenda, S. 176.

11) Ebenda, S. 165.

12) Ebenda, SS. 176-77.

Ⅰ 普通修繕とみなされる重要でない部分的取替

さて、以上みてきたように、「減価償却さるべき資産は全体の一部として欠くことのできない多くの部品から構成されていると考えられる」¹³⁾かぎり、「それぞれは〔命数の違いに応じて〕独自の率でもって減価償却される」¹⁴⁾のが筋である。「しかしながら、どのような場合にも、この理論的に正しい筋道をおうことは実際上困難である。」¹⁵⁾このように、「資産のすべての部品を完全な減価償却会計技術を用いて会計することは、通常、実行不可能である」¹⁶⁾ので、やられていない。「通常、その会計処理は部分的取替の〔周期と規模にかかわる〕重要性 (materiality) によって規制されている。」¹⁷⁾

マルクスが『資本論』第2巻第20章第11節において指摘しているように、「機械やその他比較的長もちする固定資本形態の場合には、建物や機械の主要部分は全体として長命であるにもかかわらず、そのいくつかの部品は一年のうちにすっかり取替えられねばならないということが起こりうるし、またかなりしばしば起る。このような部品は、固定資本のなかで一年のうちに取替えなければならない構成要素と同じ範疇に属する。

商品のこの価値要素は〔本来的意味の〕修繕費と混同されてはならない」¹⁸⁾が、この短期的取替のための支出については、「資産計上 (Aktivierung) は無意味である。なぜなら、当該金額をまず資産に計上しても、すぐ再び、おそくとも年度末までにその金額を償却しなければならないからである。」¹⁹⁾したがって、短い周期でもって「規則的になされる〔部品の取替のため〕支出はそれが生じた期間の費用勘定へ賦課される。」²⁰⁾

13) George R. Husband, *Accounting, Administrative and Financial*, 1960, p. 333.

14) Childs, *op. cit.*, p. 267.

15) L. Milton Woods, *Accounting for Capital, Construction, and Maintenance Expenditures*, 1967, p. 114.

16) Perry Mason and Sidney Davidson, *Fundamentals of Accounting*, 3rd ed., 1953, p. 364.

17) Black and Champion, *op. cit.*, pp. 551-52.

18) Marx, *a. a. O.*, SS. 453-54.

19) Erich Kosiol, *Anlagenrechnung, Theorie und Praxis der Abschreibungen*, 1955, S. 85.

ところで、「本来の修繕に支出される資本は、多くの点で一種独特な資本をなしており、流動資本にも固定資本にも分類されないのであるが、しかし、經常支出に属するものとして、どちらかといえば、流動資本の方に数えられる。」²¹⁾ といって、本来の修繕と「固定資本の」部分的取替とを区別していたマルクス自身も認めているように、現実の固定資本の再生産は本来的「修繕と入り混って絶えず部分的におこなわれる」²²⁾ ので、「本来の修繕と〔部分的〕取替の間の境界、維持〔修繕〕費と〔部分的〕更新コストの間の境界は、多かれ少なかれ流動的である。」²³⁾ このようにゆれ動く境界線上にある項目の会計問題にたいする「解答は、勘定単位に関するやや恣意的な決定に依存している。もしも、旧タイヤがトラックとは別に資産計上され、減価償却されているならば、その原価〔と減価償却累積額〕は〔資産勘定と減価償却引当金勘定から〕とり去られて、同じ過程が新タイヤについて繰り返さなければならないが、そのかわりに、旧タイヤがトラック全体に含めて取扱われているならば、その時には〔取替〕支出は維持〔修繕〕費である。」²⁴⁾

以上のべたことから明らかなように、部品別の減価償却 (separate depreciation) をした上で部品別の取替 (separate replacement) の会計をする「方策を首尾よく採用するには、〔その前提として〕資産の構成単位別の相当完全な、正確な、アップツodateな記録を必要とする。」²⁵⁾ 「トラック運送会社がしばしばエンジン、シャシー、タイヤのような自動車の重要な構成要素を別々に会計していることは注目にあたいるが、もしも、かかる細区分があまりにも微細になされたならば、グリス入れやオイルがえでさえ〔部分的〕取替〔の会計

20) C. A. Moyer and R. K. Mautz, *Intermediate Accounting, A Functional Approach*, 1962, p. 96.

21) Marx, *a. a. O.*, S. 170.

22) Marx, *a. a. O.*, S. 175.

23) Marx, *a. a. O.*, S. 173.

24) Myron J. Gordon and Gordon Shillinglaw, *Accounting, A Management Approach*, 3rd ed., 1964, p. 268.

25) Maurice Moonitz and Louis H. Jordan, *Accounting, An Analysis of its Problems*, Revised ed., Vol. 1, 1963, p. 358.

処理をするもの]となるであろう。』²⁶⁾そこまで筋を通すと、煩瑣になってしまうから、「明らかに、採用される単位は有用な目的にかなわないほど小さくされてはならない。たとえば、〔自動車の各スパーク・プラグ〕事務所の各窓ガラスまたは各灰皿に別々の勘定を設定しても、それによってなんらの利益もえられないであろう。』²⁷⁾そこまで資産区分を微細にせず、「損耗した小さい部品 (a minor part) の取替は〔それをおこなった〕期間の収益から控除さるべきその会計期間の費用である』²⁸⁾として取扱っても、結果として重要な相違は生じないと考えられる。このような理由により、「重要でない (minor) 〔部分的〕更新または部品の取替は普通修繕 (ordinary repairs) とみなされうる』²⁹⁾ので、「小さい〔部品の〕取替はそれがなされた時の『修繕』として営業に賦課される。』³⁰⁾

以上要するに、「有用な減価償却会計は資産のすべての部品をカバーしないという事実から、一つの問題が〔本来的〕修繕と関連して生ずる』³¹⁾が、その解法として、「もしも部分的取替が小額 (small) で、資産の〔耐用〕命数中〔短期的に〕しばしば繰りかえされるような型のものであるならば、この取替コストは取替時の費用として〔本来的修繕費と同様に〕取扱われる。』³²⁾

Ⅲ 重要部品別の減価償却法

さて、これまでたどってきた考察が示しているように、「現に行われている会計処理の手續においては、取替……の対象となる材体の部分が、消耗品とも

26) Gordon and Shillinglaw, *op. cit.*, p. 268.

27) Moonitz and Jordan, *op. cit.*, p. 358.

「しかしながら、観察結果にもとずくと、ほとんどの企業は、あまりにも小さすぎるよりも、適正な会計にとってはあまりにも大きすぎるユニットを使っているようである。」(Moonitz and Jordan, *op. cit.*, p. 358.)

28) Lawrence M. Malchman and Albert Slavin, *Foundations of Accounting for Managerial Control*, 1961, p. 335.

29) Harry Simons and Wilbert E. Karrenbrock, *Intermediate Accounting*, Comprehensive Volume, 4th ed., 1964, p. 425.

30) Mason and Davidson, *op. cit.*, pp. 363-64.

31) Mason and Davidson, *op. cit.*, p. 363.

32) Black and Champion, *op. cit.*, p. 552.

考えられる短命数の部品もしくは部分であるとか、または、金額が〔比較的〕軽微な部品もしくは部分であるとか、そうした程度においては、修繕費としてその支出時の期間的費用に課することについて異論もないようである。……

ところが、ある固定資産の性状、構造、性能から考えて、その骨格的存在とみられるような部品または部分について、その骨格的存在自体の取替ということを考えるときは、原則的には、それは旧資産の廃棄であり、新資産の取得であると考へた方が実情に即する。³³⁾

したがって、「さきに指摘したように、小さい部品の取替は普通修繕とみなされ、取替時の費用として取扱われるとはいえ、もしも、固定資産の大きなまたは実体的な部品(a major or structural part)が同種の部品と取替えられるならば、固定資産勘定からかかる部品の原初原価を、減価償却引当金勘定から当該部品についてその日までに発生した金額をとりさり、その差額〔から残価相当額を差引いた金額〕を固定資産処分損として示すことがのぞましい。³⁴⁾

もちろん、部分的「取替が生じた時に、全原価のうち取替項目に割当てられる部分が記録からとり去ることができる」ようにするには、「取替項目に割当てうる原価を見出すこと」³⁵⁾が必要である。そして、この「問題は設備資産についての詳細な原価記録がのぞましいことを強調する。これら資産構成部品の詳細な内訳は、一般元帳勘定における総括を裏付ける補助記録においてとられねばならない。……かかる記録はまた資産の違った部品について違った減価償却率の使用を可能にするであろう。」³⁶⁾

したがって、補助元帳に「別個の命数をもつと考えられる設備資産の各構成要素について個別勘定が設定されている場合には、単一の減価償却率が集成資産にたいして適用されるかわりに、個別償却率が各資産構成要素に適用される。」³⁷⁾ こうして、資産構成要素別に減価償却してゆき、それぞれ別個の取替が

33) 忠佐市、「耐用年数算定方式の基本問題」、『産業経理』昭和26年5月号、20-21ページ。

34) Moyer and Mautz, *op. cit.*, pp. 98-99.

35) Delmer E. Hylton, *Principles and Procedures of Modern Accounting Practice*, 1965, p. 92.

36) *Ibid.*, p. 92.

なされた時に、「取替コストは……取替えられた部品の純簿価〔マイナス残価〕のとり去りと基本資産への当該支出のチャージによって記録される。」³⁷⁾

「かかる手続は、〔すでにくりかえし指摘したように、資産構成要素についての〕かなりの分析と詳細な記録を必要とするけれども、収益にたいする費用の適正な配賦をなしとげるという長所をもっている」³⁸⁾ ばかりでなく、さらに「この方法は手持資産をあらゆる勘定の処理において強みをもっている。」⁴⁰⁾ そして、「この〔会計〕技法の具体的適用は、トラック運送会社の経営者によって時折採用された会計手続に見出される。……個々のトラックのかわりに、その構成部品が会計上の基本単位とされる。たとえば、統括勘定がモーター、シャシー、キャブ、車輪、タイヤにたいして設けられる。各統括勘定の下に、それぞれ別物として識別できる項目が記入される補助元帳が設けられる。かくして、各モーターは、その原価、取得日、推定命数、通し番号、所在が記入されている補助元帳カードをもつことになる。」⁴¹⁾

たしかに「この〔会計〕手続は〔自動車に代表されるような組立資産については〕かなり容易におこなうことができる。」⁴²⁾ 「しかしながら、全体として購入された機械または建物のある一部分に割当てうる原価や〔それについて〕発生した減価償却額を〔確証をもって〕決定することは不可能である」⁴³⁾ 場合が少くない。したがって、「資産原価の資産構成部品間への配分や各部品のこととなった耐用命数の決定における複雑さや恣意性のために、この〔会計〕実務は一般におこなわれていない。」⁴⁴⁾

37) Simons and Karrenbrock, *op. cit.*, p. 426.

この方法は、「減価償却単位の〔統合耐用〕命数が、その重要な諸構成要素の命数の加重平均である」(Devine, *op. cit.*, p. 147.) よう算出され、統合「減価償却率がそれぞれの部品に適用されるべきであると考えられる〔個別償却〕率の加重平均を求める仕方では計算される」(Husband, *op. cit.*, p. 333.) ことを拒否するものではない。事実、「この……〔方法〕は多数の大きな取替可能な部品について統合〔償却〕率の設定に特に適合する。」(Childs, *op. cit.*, p. 268.)

38) Rufus Wixon (ed.), *Accountants' Handbook*, 4th ed., 1965, p. 16・10-11.

39) Simons and Karrenbrock, *op. cit.*, p. 426.

40) Moonitz and Jordan, *op. cit.*, p. 358.

41) Moonitz and Jordan, *op. cit.*, p. 358.

42) Black and Champion, *op. cit.*, p. 552.

43) Moyer and Mautz, *op. cit.*, p. 99.

IV 特別修繕支出総額の均等配分法

さて、前章の末尾において指摘したような理由で、「詳細な設備区分が実行不可能であると考えられる場合には、それにかわる便法が〔特別〕修繕〔均分〕引当金の技法の使用に見出される。〔この方法によると、まず〕資産が取得された時に、その耐用年数中に生ずるであろう……〔「特別」修繕〔の本質をなす大規模な部品の取替〕⁴⁴⁾〕コストの総額について推定がなされる。(この金額のかなり正確な推定をすることの困難さがこの方法の主たる欠陥である。)[その上で]この総額は減価償却と同じ仕方で〔特別修繕均分引当金を用いて〕資産の〔耐用〕命数〔中の各期間〕に〔均等〕配分される。⁴⁵⁾もちろん、耐用年数中におこなわれる重要な部分的取替のための「実際支出は、それが生じた時に、この引当金勘定にチャージされる。」⁴⁶⁾

その場合、重要な部分的取替のための支出が常に取替部分の原初原価と同じであるならば⁴⁷⁾、「(全原価の定額償却による)減価償却引当金〔繰入額〕と〔特別〕修繕〔支出総額〕の各期間への均等配分による)〔特別〕修繕〔均分〕引当金〔繰入額〕の合計は、〔重要〕部品別の減価償却引当金〔繰入額〕の

44) Andrew D. Braden and Robert G. Allyn, *Accounting Principles*, 1963, p. 416.

45) H. A. Finney and Herbert E. Miller, *Principles of Accounting, Intermediate*, 5th ed., 1958, p. 332.

広義の「修繕は……普通修繕と実体修繕(substantielle Reparaturen)とに区別される。後者は現物形態での固定資本の部分的更新である」(Marx, *a. a. O.*, S. 171.)が、「資産の小さな構成要素を取替える費用もまた普通修繕〔または小修繕(minor repairs)〕に含まれる。」(Walter B. Meigs and Charles E. Johnson, *Accounting*, 1962, p. 339.)その結果として、特別修繕または「大修繕(major repairs)のほとんどは実際に完全に減価したより大きな単位の部品の取替であるという認識」(Moonitz and Jordan, *op. cit.*, p. 358.)が生ずる。

46) Mason and Davidson, *op. cit.*, p. 346.

なお、「普通修繕と特別修繕がともにこの方法に含まれうる」(Wixon, *op. cit.*, p. 16-9.)が、ここでは、普通修繕をはずして、もっぱら特別修繕については、その推定支出総額を均等配分する方法を問題にしている。

47) Wixon, *op. cit.*, p. 16-9.

48) 実際には、「耐用年数中における価格変動により、新部品の原価は〔旧部品のそれと較べて〕かなり高いか、または低いかもしれない」(Wixon, *op. cit.*, p. 16-10.)が、ここでは、「もしも取替コストは原初原価と同じであるならば」(Mason and Davidson, *op. cit.*, p. 364.)と仮定して、論を進めている。

合計と常に相等しい』⁴⁹⁾ という関係が成立している。

この関係命題は、固定資産の全原価を c 、残価を s 、耐用年数を n 、全原価のうち重要な部分的取替までに減価し、それにより補填される部分を c_p 、耐用年数中におこなわれる重要な部分的取替の回数を r でもってあらわすと、第1表にみられるように、数式を用いて、簡単に証明できる。

第1表

(1)	(2)	(1) + (2) = (3)	(3) × n = (4)
$c - c_p$ にかかわる 減価償却 $\frac{c - c_p - s}{n}$	c_p にかかわる減価 償却 $\frac{c_p}{\frac{n}{r+1}}$	$\frac{c + r c_p - s}{n}$	$c + r c_p - s$
c にかかわる減価 償却 $\frac{c - s}{n}$	部分的取替の総額 の平均配分 $\frac{r c_p}{n}$	$\frac{c + r c_p - s}{n}$	$c + r c_p - s$

さて、以上証明した関係だけに注目すると、特別「修繕〔均分〕引当金は関係資産勘定にたいする控除 (contra)〔勘定〕として分類されるのが当をえていると思われる。』⁵⁰⁾ しかし、特別修繕均分引当金の途中経過を詳細に分析してみると、一概に特別「修繕〔均分〕引当金は〔普通の減価償却引当金〕以外の資産控除勘定 (another contra-asset account) であり、貸借対照表上において、関係資産からの控除として表示されねばならない。』⁵¹⁾ とはいえなくなる。

第2表の(2)(3)(4)欄はそれぞれ特別修繕均分引当金の貸方借方合計ならびに貸方残高 (またはマイナスの貸方残高としての借方残高) の途中経過を一般式でもってあらわしたものであるが、そこからはっきりと読みとれるように、重要な部分的取替が特別修繕としておこなわれるたびごとに、特別修繕均分引当金は貸方残高から借方残高へ、つまり控除勘定から付加勘定へ転化する。そして、特別修繕とつぎの特別修繕の間に、こんどは借方残高から貸方残高へ、つまり

49) Kenneth B. Berg, "Allowance for Repairs", *The Accounting Review*, July 1962, p. 496.

50) *Ibid.*, p. 496.

51) Mason and Davidson, *op. cit.*, p. 365.

付加勘定から控除勘定に逆戻りする。

では、どうしてそうなるのであろうか。そのわけは、2つの視点から説明できるが、まず、特別修繕支出総額の均等配分法 $\left(\frac{rc_p}{n}\right)$ によると、 c_p にかかわる減価償却 $\left(\frac{(r+1)c_p}{n}\right)$ と較べて、引当金繰入額が毎年 $\frac{c_p}{n}$ ずつ過少 $\left(\frac{rc_p}{n} - \frac{(r+1)c_p}{n} = -\frac{c_p}{n}\right)$ となり、したがって特別修繕間隔すなわち重要な部分的取替の間隔 $\left(\frac{n}{r+1}\right)$ ごとに $\frac{c_p}{r+1}$ ずつ過少 $\left(-\frac{c_p}{n} \frac{n}{r+1} = -\frac{c_p}{r+1}\right)$ となるので、重要な部分的取替のたびごとに取替支出 (c_p) がこの引当金繰入額過少分だけ逆に

第 2 表

経過年数 (1)	特別修繕均分引当 金貸方合計 (2)	同 借方合 計 (3)	同 貸方残高 (2)-(3)=(4)	普通の減価償却引 当金貸方残高 (5)	2つの引当金残高 総計 (4)+(5)=(6)
1	$\frac{rc_p}{n}$	0	$-\frac{rc_p}{n}$	$\frac{c-s}{n}$	$\frac{c+rc_p-s}{n}$
2	$2\frac{rc_p}{n}$	0	$2\frac{rc_p}{n}$	$2\frac{c-s}{n}$	$2\frac{c+rc_p-s}{n}$
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
$\frac{n}{r+1}$	$\frac{n}{r+1} \frac{rc_p}{n}$	c_p	$-\frac{c_p}{r+1}$	$\frac{n}{r+1} \frac{c-s}{n}$	$\frac{c-c_p-s}{r+1}$
$\frac{n}{r+1} + 1$	$\frac{n}{r+1} \frac{rc_p}{n} + \frac{rc_p}{n}$	c_p	$-\frac{c_p}{r+1} + \frac{rc_p}{n}$	$\frac{n}{r+1} \frac{c-s}{n} + \frac{c-s}{n}$	$\frac{c-c_p-s}{r+1} + \frac{c+rc_p-s}{n}$
$\frac{n}{r+1} + 2$	$\frac{2n}{r+1} \frac{rc_p}{n} + 2\frac{rc_p}{n}$	c_p	$-\frac{c_p}{r+1} + 2\frac{rc_p}{n}$	$\frac{n}{r+1} \frac{c-s}{n} + 2\frac{c-s}{n}$	$\frac{c-c_p-s}{r+1} + 2\frac{c+rc_p-s}{n}$
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
$2\frac{n}{r+1}$	$2\frac{n}{r+1} \frac{rc_p}{n}$	$2c_p$	$-2\frac{c_p}{r+1}$	$2\frac{n}{r+1} \frac{c-s}{n}$	$2\frac{c-c_p-s}{r+1}$
$2\frac{n}{r+1} + 1$	$2\frac{n}{r+1} \frac{rc_p}{n} + \frac{rc_p}{n}$	$2c_p$	$-2\frac{c_p}{r+1} + \frac{rc_p}{n}$	$2\frac{n}{r+1} \frac{c-s}{n} + \frac{c-s}{n}$	$2\frac{c-c_p-s}{r+1} + \frac{c+rc_p-s}{n}$
$2\frac{n}{r+1} + 2$	$2\frac{n}{r+1} \frac{rc_p}{n} + 2\frac{rc_p}{n}$	$2c_p$	$-2\frac{c_p}{r+1} + 2\frac{rc_p}{n}$	$2\frac{n}{r+1} \frac{c-s}{n} + 2\frac{c-s}{n}$	$2\frac{c-c_p-s}{r+1} + 2\frac{c+rc_p-s}{n}$
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
n	rc_p	rc_p	0	$c-s$	$c-s$

過大となるからである。つぎに、この均等配分法の前提となっている普通の減価償却法 $\left(\frac{c-s}{n}\right)$ によると、 $c-c_p$ にかかわる減価償却 $\left(\frac{c-c_p-s}{n}\right)$ の場合と比較べて、引当金繰入額が毎年 $\frac{c_p}{n}$ ずつ過大 $\left(\frac{c-s}{n} - \frac{c-c_p-s}{n} = \frac{c_p}{n}\right)$ となり、したがって重要な部分的取替の間隔ごとに $\frac{c_p}{r+1}$ ずつ過大 $\left(\frac{c_p}{n} \frac{n}{r+1} = \frac{c_p}{r+1}\right)$ となるので、この過大分を特別修繕均分引当金の方で減額調整するため、その借方に残高がでてくるのである。もちろん、特別修繕均分引当金が貸方残高を示す場合にも、その貸方残高は、普通の減価償却引当金への繰入額過大分を減額調

第3表

経過年数 (1)	c_p にかかわる減価償却引当金貸方合計 (2)	同借方合計 (3)	同貸方残高 (2)-(3)=(4)	$c-c_p$ にかかわる減価償却引当金貸方残高 (5)	2つの引当金残高総計 (4)+(5)=(6)
1	$\frac{(r+1)c_p}{n}$	0	$\frac{(r+1)c_p}{n}$	$\frac{c-c_p-s}{n}$	$\frac{c+rc_p-s}{n}$
2	$2\frac{(r+1)c_p}{n}$	0	$2\frac{(r+1)c_p}{n}$	$2\frac{c-c_p-s}{n}$	$2\frac{c+rc_p-s}{n}$
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
$\frac{n}{r+1}$	c_p	c_p	0	$\frac{c-c_p-s}{r+1}$	$\frac{c-c_p-s}{r+1}$
$\frac{n}{r+1}+1$	$c_p + \frac{(r+1)c_p}{n}$	c_p	$\frac{(r+1)c_p}{n}$	$\frac{c-c_p-s}{r+1} + \frac{c-c_p-s}{n}$	$\frac{c-c_p-s}{r+1} + \frac{c+rc_p-s}{n}$
$\frac{n}{r+1}+2$	$c_p + 2\frac{(r+1)c_p}{n}$	c_p	$2\frac{(r+1)c_p}{n}$	$\frac{c-c_p-s}{r+1} + \frac{c-c_p-s}{n}$	$\frac{c-c_p-s}{r+1} + 2\frac{c+rc_p-s}{n}$
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
$2\frac{n}{r+1}$	$2c_p$	$2c_p$	0	$2\frac{c-c_p-s}{r+1}$	$2\frac{c-c_p-s}{r+1}$
$2\frac{n}{r+1}+1$	$2c_p + 2\frac{(r+1)c_p}{n}$	$2c_p$	$\frac{(r+1)c_p}{n}$	$2\frac{c-c_p-s}{r+1} + \frac{c-c_p-s}{n}$	$2\frac{c-c_p-s}{r+1} + \frac{c+rc_p-s}{n}$
$2\frac{n}{r+1}+2$	$2c_p + 2\frac{(r+1)c_p}{n}$	$2c_p$	$2\frac{(r+1)c_p}{n}$	$2\frac{c-c_p-s}{r+1} + \frac{c-c_p-s}{n}$	$2\frac{c-c_p-s}{r+1} + \frac{c+rc_p-s}{n}$
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
n	$(r+1)c_p$	rc_p	c_p	$c-c_p-s$	$c-s$

整するため、その分だけ少さくなっている。

第1の視点からみれば、残高が借方にてでくる場合の特別修繕均分引当金は関係資産勘定にたいする付加勘定であるが、第2の視点からみれば、普通の減価償却引当金の減額調整勘定であるということになる。

しかし、いずれにしても、普通の減価償却法を前提として、特別修繕支出総額の均等配分法を用いると、その総合「効果は、〔重要部品別の減価償却をしてゆき〕取替えられた旧部品を減価償却された資産と同じ仕方で廃棄し、新部品を資産勘定へ付加した場合と変りはない。」⁵²⁾ たしかに、第2表の(4)(5)欄にみられる特別修繕均分引当金ならびに普通の減価償却引当金の残高の推移と第3表の(4)(5)欄にみられる部品別の2つの減価償却引当金の残高の推移とは、それぞれ毎年 $\frac{C_p}{n}$ ずつ食違っている。しかしながら、第2表と第3表の(6)欄に示したそれぞれの2つの引当金の残高総計の推移は完全に一致している。したがって、特別修繕支出総額の均等配分法と普通の減価償却法との組合せは、重要部品別の減価償却法に代る便法として一応十分な資格をそなえているといえることができる⁵³⁾。しかし、普通の減価償却法を前提として、特別「修繕を〔均分〕引当金で処理する方法は、〔資本主義企業の〕会計実務では、広汎に用いられていない。これは、多分、資産の〔耐用〕命数中における〔特別〕修繕コストの推定の困難さとこの方法が〔法人〕所得税〔務会計〕のために容認されていないという事実によるものであろう。」⁵⁴⁾

52) Mason and Davidson, *op. cit.*, p. 364.

53) 一見すると、均等配分法は利益の「変動を人為的に平準化するために企画された考案または方策」(W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940, p. 77.)のようにみえるが、「この〔特別修繕均分引当金〕勘定は利益を平準化するものでないということが強調されねばならない。」(Woods, *op. cit.*, p. 114.)

54) Mason and Davidson, *op. cit.*, p. 365.

社会主義企業の「減価償却計算は、償却額(原価要素たる減価償却費)が平均的損耗に相応した金額をあらわすということから、出発しなければならない。」(Siegfried Tanabäuser und Kurt Mattered, *Die Grundmittel in der sozialistischen Industrie der DDR*, 1960, S. 197.)という見解にしたがい、「ソ連の企業は〔原価マイナス残価ばかりではなく〕特別修繕〔支出総額〕を資産の〔耐用〕命数全体に〔均等〕配分することをおこなっている。」(Robert H. Mills and Abbott L. Brown, "Soviet Economic Developments and Accounting", *The Journal of Accountancy*, June 1966, p. 43.)

「この方法は、特別修繕には資産の損耗した部品の取替が含まれているという考えによって、

V 特別修繕支出の後配分法と前配分法

さて、すでに指摘したように、特別修繕支出総額の均等配分法にたいしては、一般に、資産の耐用命数中における特別「修繕コストの総額の信頼しうる推定をすることは、不可能ではないとしても、困難である。」⁵⁵⁾「会計の『客観性』はこの会計方策の使用により疑いもなく引下げられる。」⁵⁶⁾という批判がなされている。しかし、「同じような反対論が固定資産の耐用命数を予測する初期の提案についてなされていた」⁵⁷⁾ことを想起すると、推定耐用命数を基礎とした減価償却法が広くおこなわれている現在、推定耐用命数中における推定特別修繕支出総額の均等配分法の実践化をさまたげている要因を「信頼しうる推定値をうることの困難さ」に求めることはできないであろう。実際には、「多くの事例において、設備のユーザーによって保持されている〔特別〕修繕コストの記録……や〔特別〕修繕……業務に習熟した人々によりなされる推定は〔特別〕修繕コストの〔均等〕発生 of 会計的認識を容認するのに十分な信頼性をもった証拠となりうるのである。」⁵⁸⁾したがって、特別修繕均分〔引当金繰入額の営業〔費〕への賦課が〔法人〕所得税〔務会計〕のために控除を認められていない〕⁵⁹⁾という事実の方が、均等配分法の実践化を阻止する要因としてより強く作用しているといわなくてはならない。

や高い抽象レベルにおいて、合理化される」(Robert W. Campbell, *Accounting in Soviet Planning and Management*, 1963, p. 79.) が、「人々は、資産が特別修繕されることが必要となるであろう度数のみならず、また〔特別〕修繕の価格についても、誤った判断をするかもしれない。」(*Ibid.*, p. 79.)

したがって、「この構想の正しい履行には、予期される特別修繕の量と価格の推定の追加的不確実性からくる困難さがある。」(Mills and Brown, *op. cit.*, p. 43.)

55) Berg, *op. cit.*, p. 488.

56) Wixon, *op. cit.*, p. 16・10.

57) Berg, *op. cit.*, p. 488.

58) Berg, *op. cit.*, p. 488.

59) Finney and Miller, *op. cit.*, p. 333.

アメリカでは、「1954年〔内国歳入法改正の時〕に、企業は課税所得計算に発生基準にもとずき推定修繕費を控除することが認められるだろうと思われたが、控除として請求される金額の大きさがあった時、税務〔会計〕のために発生基準の修繕費は容認されなかった。」(Berg, *op. cit.*, pp. 488-89.) その結果、修繕費についての「税務上の控除は、〔現在でも〕もちろん、実際支出を基準としている。」(Woods, *op. cit.*, p. 114.)

しかし、いずれの理由によるにせよ、均等配分法は、社会主義企業を除くと、ほとんどやられていない。そして、そのかわりに、資本主義企業では、特別修繕支出の後配分法と前配分法とが採用されている。よりくわしくいうと、「アメリカの企業は、基本的に、特別修繕支出がおこなわれた以後においてだけ、将来に認識さるべき減価償却を〔増加〕修正する」⁶⁰⁾のにたいし、日本の企業は、特別修繕を必要とする要因はそれが実際におこなわれる以前にすでに発生していると考えて、将来に予想される特別修繕支出を見積り、それを見越計上する方法をとっている。

もちろん、ここでとりあげている特別修繕支出の後配分法と前配分法はともに、さきに考察した平均配分法と同じように、普通の減価償却法を前提として

第 4 表

期 間 (1)	cにかか わる減価 償却 (2)	c _p の後配 分(上半) と前配分 (下半) (3)	(2)+(3)=(4)	(4)×(1)=(5)	Σ(5)=(6)
1~ $\frac{n}{r+1}$ $\binom{n}{r+1}$	$\frac{c-s}{n}$	0	$\frac{c-s}{n}$	$\frac{c-s}{r+1}$	c+r _p c _p -s
$\frac{n}{r+1}+1\sim n$ $\binom{n}{r+1}$		$\frac{c_p}{n}$	$\frac{c+r_p c_p+c_p-s}{n}$	$\frac{r(c+r_p c_p+c_p-s)}{r+1}$	
1~ $r\frac{n}{r+1}$ $\binom{n}{r+1}$	$\frac{c-s}{n}$	$\frac{c_p}{n}$	$\frac{c+r_p c_p+c_p-s}{n}$	$\frac{r(c+r_p c_p+c_p-s)}{r+1}$	c+r _p c _p -s
$r\frac{n}{r+1}\sim n$ $\binom{n}{r+1}$		0	$\frac{c-s}{n}$	$\frac{c-s}{r+1}$	

60) Mills and Brown, *op. cit.*, p. 43.

いるが、まず、特別修繕すなわち「大修繕は多くの年度にわたって効果をあらわすから、減価償却の方法で〔関係期間に〕配分されなければならない」⁶¹⁾という考えに立脚している後配分法によると、第4表の(3)(4)欄上半にみられるように、最初の特別修繕がおこなわれてから耐用命数がつきるまでの期間 $\left(\frac{n}{r+1}+1\sim n\right)$ には、各特別修繕支出 (c_p) はつぎの特別修繕まで（最後の特別修繕の場合には、耐用年数がつきるまで）の各期間へ、減価償却法にしたがい年々 $\frac{(r+1)c_p}{n}$ ずつ後配分される。したがって、それを普通の減価償却法による分 $\left(\frac{c-s}{n}\right)$ に加えた年々の減価償却引当金繰入額 $\left(\frac{c+rc_p+c_p-s}{n}\right)$ は、重要部品別の減価償却またはその便法としての普通の減価償却法と均等配分法の組合せの場合と較べて、 $\frac{c_p}{n}$ だけ過大 $\left(\frac{c+rc_p+c_p-s}{n}-\frac{c+rc_p-s}{n}=\frac{c_p}{n}\right)$ となる。他方、資産を取得してから最初の特別修繕がなされる直前までの期間 $\left(1\sim\frac{n}{r+1}\right)$ には、後配分法によると、普通の減価償却法による分 $\left(\frac{c-s}{n}\right)$ 以外には、費用の繰延計上はできないので、年々の減価償却引当金繰入額 $\left(\frac{c-s}{n}\right)$ は、重要部品別の減価償却法またはその便法としての普通の減価償却法と均等配分法の組合せの場合と較べて、 $\frac{rc_p}{n}$ だけ過少 $\left(\frac{c-s}{n}-\frac{c+rc_p-s}{n}=-\frac{rc_p}{n}\right)$ となる。

つぎに、特別修繕支出がなされる以前にそれを必要とする原因（費用発生原因）はすでに発生しているという考えに立脚している前配分法によると、第4表の(3)(4)欄下半にみられるように、資産を取得してから最後の特別修繕がおこなわれる直前までの期間 $\left(1\sim\frac{n}{r+1}\right)$ には、各特別修繕支出 (c_p) は一つ前の特別修繕から当該特別修繕直前まで（最初の特別修繕の場合には、資産の取得から最初の特別修繕直前まで）の各期間へ、取替準備金法と同様に、（将来特別修繕を必要とする事実が発生しているにもかかわらず、固定資産には普通の減価償却法による分以外の減価は生じないとみるかぎり）負債性の（しかし、普通の減価償却法による分以外の減価が生じているにもかかわらず、それを正しく

61) Kosiol, a. a. O., S. 85

反映していないという意味で、準評価性の) 特別修繕引当金を用いて、年々 $\frac{(r+1)c_p}{n}$ ずつ前配分される。したがって、それを普通の減価償却法による分 $\left(\frac{c-s}{n}\right)$ に加えた年々の引当金繰入額 $\left(\frac{c+rc_p+c_p-s}{n}\right)$ は、重要部品別の減価償却法またはその便法としての普通の減価償却法と均等配分法の組合せの場合と較べて、 $\frac{c_p}{n}$ だけ過大 $\left(\frac{c+rc_p+c_p-s}{n} - \frac{c+rc_p-s}{n} = \frac{c_p}{n}\right)$ となる。他方、最後の特別修繕がおこなわれてから耐用命数のつきるまでの期間 $\left(r\frac{n}{r+1} + 1 \sim n\right)$ には、前配分法によるかぎり、費用の見越計上はできず、普通の減価償却法による分 $\left(\frac{c-s}{n}\right)$ だけが繰延計上される。このように「前配分法(見越計上)は〔耐用命数の〕最後の諸年度が費用の負担なくとり残されるという結果をもたらす」⁶²⁾ので、そこで年々の引当金繰入額 $\left(\frac{c-s}{n}\right)$ は、重要部品別の減価償却法またはその便法としての普通の減価償却法と均等配分法の組合せの場合と較べて、 $\frac{rc_p}{n}$ だけ過少 $\left(\frac{c-s}{n} - \frac{c+rc_p-s}{n} = -\frac{rc_p}{n}\right)$ となる。

もちろん、耐用年数全体にわたる費用配分総額(引当金繰入額合計)は、普通の減価償却法と併用されるかぎり、後配分法と前配分法のどちらによっても、重要な部品別の減価償却法またはその便法としての普通の減価償却法と均等配分法の組合せの場合と変りはなく、第4表の(6)欄と第1表の(4)欄にみられるように、通算すると、いずれも $c+rc_p-s$ となる。しかし、後配分法による繰延計上の「本質的欠陥は、大修繕〔のための特別修繕支出〕が将来の期間にのみ配分され〔るため、耐用命数の最初の諸年度への費用配分が無視され〕ることにある。」⁶³⁾これにたいし、前配分法による「見越計上の欠点は、耐用命数の最後の諸年度が〔費用配分上〕考慮に入れられずにとり残されることにある。」⁶⁴⁾

VI 重要部品別の取替のための会計

さて、以上みてきたように、特別修繕支出の後配分法と前配分法の「二つの

62) Kosiol, a. a. O., S. 89.

63) Kosiol, a. a. O., S. 88.

64) Kosiol, a. a. O., S. 190.

手続は満足しえないものである⁶⁵⁾ので、それらと同様、いぜんとして普通の減価償却法を前提としながら、それぞれの欠陥を相互補完しようとするかぎり、特別修繕支出総額の均等配分法による「見越計上と繰延計上の配合が理論的に正しい。」⁶⁶⁾ということになる。たしかに後配分法や前配分法とくらべれば、「均等配分法はむしろ収益と関係費用のよりすぐれた対応をもたらすものである。」⁶⁷⁾しかし、後配分法や前配分法ばかりでなく、それらの欠陥を相互に補完しうる均等配分法が前提としている普通の減価償却法は、資産の全原価のうち最初の特別修繕をうける直前までに減価してしまう原価部分についても、耐用年数全体にわたり費用配分するという誤りをおかしている。したがって、後配分法と前配分法の対称的な欠陥を相互補完する形で、普通の減価償却法から生ずる費用の期間配分上の歪みを補正する均等配分法を真に理論的に正しい方法ということではできない。普通の減価償却法と均等配分法の組合せは重要部品別の減価償却法の便法でしかないのである。

「すべての損耗する〔資産〕部分を別々に減価償却することは面倒かもしれない⁶⁸⁾が、あくまでも、「特別修繕を記録する理論上理想的な方法は、〔重要部品別に減価償却をした上で〕取替えられた部品の原価を資産勘定から除去し、それについて引当てられた減価償却額を減価償却引当金勘定から取除いて、新部品の原価を含む修繕の全原価をもって資産勘定へチャージすることである。」⁶⁹⁾

65) Kosiol, *a. a. O.*, S. 89.

66) Kosiol, *a. a. O.*, S. 190.

67) Woods, *op. cit.*, p. 114.

68) Herbert Gudehus, *Bewertung und Abschreibung von Anlagen, Neue Wege der Abschreibung*, 1959, S. 165.

重要部品別の減価償却法にとり不可欠の要件である資産「構成要素の原初原価は常にたやすく決定されない。……しかしながら、部品の価格表や他の利用できる資料にもとずいて満足な推定をすることは、通常実行可能である。」(William A. Paton and William A. Paton, Jr., *Asset Accounting, An Intermediate Course*, 1952, p. 214; William A. Paton and Robert L. Dixon, *Essentials of Accounting*, 1958, p. 413.)

69) Finney and Miller, *op. cit.*, p. 333.