

無償取得固定資産の評価

熊 本 盾 雄

I はじめに

地方自治体が工場誘致のため製造工業会社に工場用土地を贈与したり，鉄道敷設または駅の設置を希望条件として，地方自治体や利用者が鉄道用地その他の建設資材を無償で提供することがある。あるいはまた，製造工業会社が自社製品の広告宣伝の目的をもって，運搬車などを無償で商社に提供することもある。

このような無償取得固定資産の取得時における評価をいかにするかの問題については，従前から対立した二つの見解があった。第一は，「無価物説」または「簿外資産説ないしは名目価額説」であり，第二は，「公正価額説」である。前者においては，この場合の資産は無償で取得したのであり，なんら支出を要していないのであるから，原価主義をたてまえとするかぎり，その評価額はゼロであり，贈与によって受け入れた資産は簿外資産とすべきである。あるいはそれに付される価額は，当該資産の存在を記録に残しておくための備忘的な名目的な価額にとどめるべきであるとする。現に，鉄道会社が土地の寄附を受けたときには，これを無価物として処理した実務がみられた。それは往時の地方鉄道会計規則が実費決算主義をとり，実際に支払った金額のみを建設費に算入することを認めたことによるものであった¹⁾。

これに対して，後説においては，かかる取得については，いわゆる通常の原価主義にとらわれることなく，公正な評価額を付すべきであるとするもので，これが今日における会計学の通説である。わが国におけるこの見解の代表的なものとして，企業会計原則をあげることができる。すなわち，貸借対照表原則

1) 太田哲三著「固定資産会計」pp.103—104および丹波康太郎著「資本会計」p.207

五のDには、「贈与によって固定資産を取得した場合には、公正な評価額による。」と定めている。また、現行地方鉄道業会計規則第九条第一項第三号にも「贈与を受けた固定資産については、市場価格、復成価格等を基準にした適正な評価額」を鉄道業固定資産の取得原価とするむねの規定がある。

以下これら二つの見解について、具体的に若干の考察を試みることにする。

Ⅱ 無価物説の論拠とその批判

無価物説は、商法学者のなかの見解にその多くがみられるところである。しかも、その論拠は、商法第 285条ノ 3 に規定する「固定資産ノ評価ニ付テハ其ノ取得価額又ハ製作価額ヲ附シ………」という、固定資産評価についての原価主義にもとづくものであり、本条の原価主義の解釈上、無償取得固定資産は、その取得価額はゼロであるから、評価の対象たりえないとするもののごとくである。たとえば、石井教授は「無償取得の固定資産については、原価としての取得価額はないものとして、この資産は簿外資産として評価しないものと解する（大住・吉田・谷川，同説一同説の二字は引用者）。この点については有形固定資産と無形固定資産とを問わず、公正な評価額をふし、これを取得価額として償却をなすべきであるとする立場（田中誠）あるいは………企業会計原則上の考え方とがあるが、賛成しがたい。けだし、この場合に限り原価主義を離脱することを肯定する根拠もないし………」²⁾と主張している。

また、大住達雄氏は、同じく商法にいう原価主義評価の解釈の点および簿記の原則上から、公正価額説には賛成できず、無価物説ないしは名目価額説を是とするとの主張をしている。以下やや長文に失するきらいはあるが、その要約を示すこととする。

(1) 株式会社の資産の評価は、商法第 285条ノ 2 から第 285条ノ 7 までの規定により、取得原価によらなければならない。しかも流動資産および固定資産の評価規定にいう「その取得価額または製作価額」というのは、資産を取得または製作するために企業が現実負担した金額であって、取得または製作する

2) 石井照久著「新版商法Ⅰ（三）会社法Ⅲ」勁草書房S.40年，p.727

ために通常要すべき客観的金額をさすものではない。

(2) 商法の解釈に従えば、資産を無償取得したときは、原始取得の場合はもちろん、贈与のような承継取得の場合であっても、これを「零」とするほかはない。何となれば、その資産を取得するために会社が現実負担した金額は存在しないからである。強いて価額を付するとすれば、名目的に備忘価額を付することができるかと解するほかはない。

(3) 「無償取得の現金はいかに処理するか」という反問に対しては、金銭も流動資産の一種であるが、金銭には企業の立場からみた取得価額または製作価額なるものは存在しないから、金銭の評価については、商法第 285条ノ 2 の規定は適用されず、無償取得の金銭も、その金銭の表示する名目価額をもって帳簿に記載すべきで、簿外資産とすることは許されないものと解する。あるいはまた、金銭の無償取得は企業目的の一過程が達成されたのであるから、その金銭が示す名目価値が記帳の対象となる。これは、商法第 285条ノ 2 第 1 項の例外的取扱いではなくて、金銭に対する本来の取扱いと称すべきである。

(4) 企業経営の目的は、ある量の金銭を投下し、営業活動によって、より以上の量の金銭を獲得するところにある。企業がある一定期間内に生じた利潤を正確に計算するためには、その取得した資産の評価は、これを取得するために犠牲にした金銭の額を出発点としなければならない。

簿記の原則上、資産の評価は、その取得価額すなわち取得の対価として出捐した金銭または金銭等価物の価額でなければならないという結論が生ずる。この意味からいっても、無償取得資産は、これに対して支出された金銭が存在しないのであるから、記帳の対象とせず、評価を「零」とするか、強いていえば備忘価額を付することが、簿記の原理に合致するものである。

(5) もし無償で取得した資産に公正な評価額を付さなければならないことを要求するならば、著しく低い価額をもって取得した資産に対しても、さらに進んでは、資産全般に対しても、公正な評価を付することを要求しなければ、筋が通らないことになる。

公正な評価の要求は、取得原価主義をすてて、時価主義に移行しようとするものであり、商法が最近採用した原価主義及び企業会計原則の従来からの方針である原価主義と逆の方向に進むことになる。そのことは、原価主義によって資産の評価損益を企業の本来の活動による経営成績に影響せしめないという目的を破壊することになる³⁾。

以上にみる大住氏の見解にたいして、岡部教授は大要次のような批判と反問をくだしている。

(1) 大住氏は商法の評価規定の各条文に株式会社の資産評価に関する商法上の原価主義の根拠を求めているが、株式会社における資産といっても、金銭、当座資産のみならず、ほかにもなお取得価額がなく、いうところの原価主義適用の不可能なもののあることを示している。金銭、当座資産は現にその例をなすものとして同氏自身示している。これらの例からみても、他の無償取得資産にたいしても原価主義の例外適用をみとめることはできるであろうし、しかも無償取得資産に公正な評価額を付すべきであるとすることは、けっしていわれなきことではない。

(2) 金銭を無償で取得し、それである固定資産を購入したとすれば、この固定資産は支出に要した金額により、したがって原価主義によって評価される。同様の固定資産を直接無償で取得した場合には、無価物説によると、その評価額はゼロないし備忘価額となる。同じ固定資産について、このような異なる評価が行なわれることは、はたして是として首肯しうるであろうか。商法の解釈といっても、それは企業経営ないし資本の運動にかかわる経済上の事実に即してなされるべきものである。しかるに、この事実そのものをゆがめてとらえるような解釈がはたして法の正しい解釈ということになるのであろうか。

(3) 大住氏のいうように、簿記の原則上、原価主義なるものは、それほど必然的にとられなければならないものではない。ことに無償取得資産にたいして評価ゼロの処理の仕方が、それほど当然のごとく「簿記の原理に合致するも

3) 大住達雄稿「無償で取得した資産の評価」産業経理29巻11号pp. 6—11

の」でもない。公正価額説によった場合にも、簿記の原理は別になんら破壊されることなく、貫徹せしめられる。

(4) 無価物説は商法規則第2条にいう「貸借対照表及び損益計算書は、会社の財産及び損益の状態を正確に判断することができるよう明瞭に記載しなければならない」という規定の主旨にもとることになり、かえって事態を不真実・不明瞭なものにする。無償取得資産の場合であれ、会計上それに一定の価額を付して記載すべきものとするのは、むしろ自然なことであり、財産・損益の状態を真実、明瞭ならしめることになる。

(5) 公正な評価額は、けっして会計学上にいう、いわゆる時価を意味するものではない。しかし、さらに時価という点からいえば、元來取得価額なるものは、それぞれ資産を取得したその時の時価である。そしてこのような意味においては、公正な評価額もたしかに一種の時価であるが、それはこのように時価といっても、元來取得時におけるものであることからいって、じつはやはり取得価額に該当するものとみるべきものである⁴⁾。

無価物説にたいする批判として、さらに次のごときものもみられる。

「原価主義を貫くというけれども、商法が原価主義を採用したのは、あくまでも成果計算理論への妥協であって、原価主義必ずしも絶対ではなく、その後にはいぜんとして財産主義理念が潜在していることを、無価物説は見逃している。この考え方をつきつめてゆくと現金のような価額のはっきりした資産を無償取得した場合でも評価額をゼロとして秘密準備金としなければならない。……この問題は、財産計算体系の上に成果計算体系が重なっているという商法の複合的構造との関連において把握されなければならない。商法第285条ノ3の条文は、成果計算的思考のあらわれとして、原価が存在し、かつ、それを認識できることを前提とした規定であって、そうでない場合にまで無理に適用されるものと解すべきではない。無償取得資産評価の問題は成果主義ではとらえることのできないものであり、商法に潜在する財産主義的思考の一つの露出

4) 岡部利良稿「無償取得資産の評価の問題」企業会計22巻6号pp.4—10

であるというべきである。したがって、無償取得資産評価については、時価を基準とすべきであり、その時価は決算時の処分価額であると解される。」⁵⁾と。

以上、無価物説ないし名目価額説の論拠とその批判について展望した。おもに、たとえ無償で取得した資産であるとはいえ、企業に存在する資産であるにもかかわらず、これに通常の原価主義を適用して、取得原価がゼロであるから評価の対象になりえないとして簿外資産として処理するとか、あるいは名目価額の記録にとどめるという処理法は、法律論としてはいざ知らず、少なくとも会計的には問題である。なんとなれば、それは、次の「公正価額説」の論拠にみるように、なによりも資産の存在事実を無視している。ために企業の財政状態および経営成績についての真実の報告表示を要求する真実性の原則に反する結果をもたらす処理法となり、また、経営者の会計責任の観点からも欠陥ある処理法となるからである。さらに、金銭の無償取得の場合には、現金の示す金額をもって記帳の対象となすとし、固定資産の無償取得の場合には、評価の対象になりえないとすることは、同じく企業にとっての資産の取得でありながら、その処理法を異にすることであり、首尾一貫せず、なにゆえに異なった処理法をとらなければならないかについての論拠も不十分で説得力をもたない。商法第 285条ノ 3の条文について、この条文は、取得原価または製作価額のある固定資産の評価に適用される原価主義であって、無償取得資産のごとく取得価額がゼロないし微少の支出（登記料その他の附随費用など）で取得された資産についてまでも同じく適用しなければならないものではないという解釈はできないのだろうか疑問に思うところである。すなわち、西山教授説にみたように、この条文は、成果計算的思考のあらわれとして、原価が存在しそれを認識できることを前提とした規定であって、そうでない場合にまで無理に適用されるものと解すべきではないという解釈が法律論として許されないものなのだろうか考える。

また、公正な評価額は時価主義であるとの批判も当をえたものでないことは

5) 西山忠範担当執筆「注釈会社法(6)株式会社の計算」有斐閣 p.106

岡部教授の反論にみたとおりである。

Ⅲ 公正価額説の展望とその論拠

無償で取得した固定資産の取得時における評価について、会計学の通説は「公正な評価額による」ものとしている。いま、この説をとく若干の内外学者の主張について展望してみることとする。

ペートンは、原価は購入によって取得した資産について会計責任を示すものとして重要であるが、贈与によって取得した資産には原価主義は適用されないこと、また、贈与によって取得した資産も企業に存在する資産であるから、会計責任および管理の面からも、その実際価値（市価）で認識することが必要であるとして、次のようにのべている。

「株主から受け取った非現金資産の場合と同様、贈与によって外部の第三者から取得したすべて資産は、その公正な市価によって受贈会社により記録されるべきである。企業に委託された資産は、他の場合よりもある場合に、より重要であるということはない。企業活動の健全な管理は会社によって取得されたすべての資源をその源泉のいかににかかわりなくその実際価値で認識することを要求する。贈与によって取得した資産に関して、会社は、相続によって財産を取得した個人とおおよそ同じ立場にあり、また会社が贈与によって取得した資産を記録しないことは、相続人が相続財産の存在を無視すると同様全くばかげたことである。取得の過程において原価が発生していないという理由で、贈与によって取得した資産の認識に反対する者は、その意見にたいしてなんら堅実な基礎を有するものではない。原価は、購入によって取得した資産の場合にのみ、当初の会計責任の基礎として重要なのである。購入以外の方法で取得された資産には適用されない。」⁶⁾と。

フィナー・ミラーは、会計の目的は会計責任の反映にあるとの観点から公正な評価額によるべきであるとして、「会計の目的は、会計責任を反映すること

6) W.A.Paton & W.A. Paton, Jr., Corporation Accounts and Statements, 1955, p.53

にあるから、経営者にとって、彼が責任を負っているすべての資産に対して何らかの価額を付して報告することが適当であるように思われる。もしも資産が贈与によって取得されるとするならば、会計責任を示す金額は、当該資産の公正な価値によって適正に測定されるものと思われる。」⁷⁾と述べている。

次に岡部教授は、資産の真実なる報告および正しい経営成績の表示のため、また、会計責任の観点から、さらに、経営管理面からみても、簿外資産ないし備忘的記録にとどめることなく、公正な評価額によるべきであるとして、次のようにその論拠をのべている。

「無償取得資産であれ、元来それも企業の所有する資産の一部をなすものであり、他の資産と同様、当然会計上とらえることを必要とすることによる。無償取得資産を簿外資産としたり、備忘記録にとどめるという根拠はなんら存在しない。簿外資産とすることは、貸借対照表で表示されるべきはずの企業の財政状態を正当に表示せず、むしろそれは資産の一部をおおいかくすことになる。さらにまた、無償取得資産を計上しないことは、これから生ずる費用が無視され、計上されないままにおかれることから、損益計算がゆがめられることになる。なおまた、会計記録が不備なものとされることにともない、いわゆる経営管理上も、当然また問題が生ずる。」⁸⁾と。

田島教授も「無償取得資産を簿外資産とすることは、管理のためにもまた収益力の正しい計算を示すためにも、そしていわゆる明瞭性の原則のためにも適当でない。しからばその原価は幾何とすべきであるか。この場合にも、その時における真の現金原価すなわち公正な市価を推定して記録すべきである。」⁹⁾といい、また「無償取得資産が会計上問題になるのは、第一に所有物の正当な記録が必要であるからである。経営者は企業の所有するすべての資産を正しく表示し報告しなければならないからである。簿外資産とすることは管理上、規

7) H.A.Finney & H.E. Miller, Principles of Accounting, Intermediate, (Modern Asia Edition), 1962, p.340

8) 岡部利良稿「前掲論文」企業会計 22巻 6号 pp.11-12

9) 田島四郎著「新財務諸表提要」同文館, p.223

律が保たれなくなりがちである。第二に正しい損益計算を行なうためである。無償取得資産も経営の収益に貢献するのであるが、もしこれを簿外資産にしておくと、損益計算において年度収益に対する費用が過小に計上され、企業の収益力は過大に評価される危険がある。無償取得資産が棚卸資産である場合には収益のみが計上され、費用が計上されず、固定資産である場合には、製造原価の過小・売上総利益および営業利益の過大を結果する。さらに資産および企業資本全体の利益率・回転率の判断をあざむくことにもなる。」¹⁰⁾との見解がみられる。

これを要するに、「公正価額説」の論拠は、これを一言にしていえば、いわゆる会計責任（accountability）の観点にその基礎をおくものであり、さらに分析すれば、(1) 財政状態と経営成績の真実なる表示と報告のため、すなわち真実性の要求にこたえるためであり、(2) そうすることによって経営者の会計責任をはたすことになり、かつ、(3) 健全な経営管理を期することにつながるものである、といいうるであろう。

ところで、いわゆる「公正な評価額」とはいかなるものであろうか。企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第三「有形固定資産の減価償却について」の四の5は、「固定資産を贈与された場合には、時価等を基準として公正に評価した額をもって取得原価とする。」と指示している。この場合、時価等の「等」には、収益価値、復成価格などがふくまれ、原則として第三者としての評価鑑定人の評価鑑定（appraisal）をうける必要がある。とくに、贈与をうけた固定資産を生産手段として使用することが、受贈の主な目的であるとすれば公正な評価の決定要素は収益価値であるとされている。¹¹⁾ 収益価値（earning value）とは、「財産評価基準の一つで、評価対象の価値は、それが利用過程でもたらす将来の効用により決定されるという考えにもとづく。狭義には、個々の資産あるいはそれらを一定の目的のために組織的に結合した経

10) 木村重義稿「無償取得について」産業経理15巻 4号 pp.49—50

11) 黒沢清稿「有形固定資産会計」体系近代会計学第四巻，資産会計論，p.310

営体が将来もたらす利益を、一定の資本化率で割り引いて求めた現在価値をいうが、広義には、利益のみではなくて、より広く、貨幣価値をもたらす潜在能力の価値と考えられる。……従来、収益価値は、利益予測と個々の資産に対する成果分割とが困難なために、企業評価や不動産・投資有価証券の評価など、将来利益が比較的確実に予測できる場合にしか適用できないとされてきたが、近年では、少なくとも理論的には、サービス・ポテンシャルズの見解や、資本予算論にみられるように、個々の資産に対してもその運用が主張されている。」¹²⁾と説明されている。

復成価格は、再生産原価を意味するが、当面の問題についていえば、再調達原価すなわち贈与をうけた資産を実際に購入したとした場合に要する現金価額（現金原価）と考えてよいであろう。よって、公正な評価額とは、通常このような、贈与をうけた資産を実際に購入したとした場合の必要現金価額であるといえるであろう。「この必要現金価額というのは、通常行なわれる有償取得の場合における、いわゆる取得原価に該当するものとみなしうるものであるといえるであろう。」¹³⁾

連続意見書第三の「時価等を基準として公正に評価した額をもって取得原価とする」という規定の解釈も、「原価は取得時においては時価にほかならない」から、そのような意味で、時価をもって取得原価とするといったのであり、その意味では、決して単なる時価主義評価をさしているわけではない。したがって、取得後においても時価を基準とした評価額で評価することを意味していないと解すべきである。この点、西山教授の「無償取得資産の評価については時価を基準とすべきであり、その時価は決算時の処分価額であると解される」という見解とは、異なるものである。

贈与をうけた資産が有形固定資産等で、どれだけか使用された後、または未

12) 神戸大学会計学研究室編「新会計学辞典」追補版、同文館、p.486

13) 岡部利良稿「前掲論文」企業会計 22巻 6号 p.11

W. A. Paton & A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940, pp.28—29（中島省吾訳改訳版p.48）

黒沢清編「経済学演習講座、会计学」pp.306—307

使用のある期間を経たものの贈与をうけた場合には、それを贈与者がはじめに取得した時の取得価額から贈与にいたるまでの期間にたいするふつうの減価償却引当金額を控除した価額で評価することもありうるであろう。

IV 条件つき無償取得資産の減価償却

無償取得の固定資産が公正な評価額をもって資産として計上され、しかもその資産が償却資産であった場合には、減価償却は当該資産の勘定記録額を基礎として行なわれなければならないことは当然である。問題は条件つき贈与の場合である。これについて、フイネー・ミラーは、費用配分の原則および期間比較の観点から、所有権獲得以前の期間にも減価償却を行なうことを主張して、次のようにのべている。

「都市からの固定資産の贈与は、しばしばある種の条件つきでなされる。たとえば一定期間継続的に営業活動をつづけるとか、あるいは特定期間中最小限度、一定人数の従業員を雇用することを条件としたりすることである。たとえばある企業が五年間毎年少なくとも百人の従業員を雇い入れるという条件つきで工場用土地や建物を贈与されたと仮定しよう。

偶発贈与を記録するいかなる記帳も、所有権は獲得されていないこと、および払込剰余金の増加はなんら確実に実現していないことを明確にあらわすであろう。一つの記入法は、借方に「偶発資産——贈与土地または建物」とし、貸方に「偶発払込剰余金——工場設備贈与」という勘定で記帳することである。もし、五年後に所有権がえられた場合には、偶発資産勘定の残高は「土地および建物勘定」に振り替えられ、また、偶発払込剰余金は「払込剰余金——工場設備贈与」という勘定に振り替えられる。この場合、偶発剰余金の五分の一ずつを毎年払込剰余金に振り替えることは適當でない。なぜならば、約定によって要求されている条件は五年間の全期間にわたって満たされなければならないからである。ある年度において必要条件に従うことができなかったとすれば、贈与は没収されることになる。

贈与によって獲得された固定資産は勘定に記録された評価額を基礎にして減

減価償却をしなければならない。しかしながら、もしも贈与が条件つきである場合には、所有権獲得日以前における減価償却は計上されるべきであろうか。このような減価償却は一般に無視されるべきであると主張される。なぜならば、所有されていない資産の減価償却費は製造原価に負担させてはならないからである。他方において、この期間中減価償却が行なわれないとすれば、所有権獲得以前の期間が負担すべき減価償却の不足分を償うに十分な額の高い減価償却費が所有権獲得後の固定資産の使用期間中計上される必要がある。このような過重負担は同じような営業条件にある二期間の収益負担に変動をもたらす結果となり、また、減価償却総額を固定資産の使用全期間に対してではなく所有期間に負担させることになる。それゆえ、所有権の獲得前の期間中の営業活動は減価償却費を賦課されるべきであるというのが、著者の意見である。」¹⁴⁾と。

以上、条件つき贈与資産で所有権がえられていない固定資産について減価償却費の計上をなしうるかいなかの問題について紹介した。所有権のない資産ということに着目すれば、減価償却は無視されるべきであろうとの一般論となるであろう。しかしながら、減価償却計算の基礎は資産の用役に対する費用の計上であるとの考え方にたてば、たとえ所有権は正式に獲得していなくとも、当該資産が経営活動に使用され収益獲得に役立っている場合には、減価償却費の計上が認められるであろう。とくに原価計算の要素を構成すべきであることについては異論が少ないであろう。これについてのより深い考察は他日を期し、ここでは単にフィニー・ミラーの主張を紹介するにとどめておくこととする。

V 贈与資産計上に対する貸方項目の性格について

贈与によって取得した固定資産を公正な評価額にもとづいて資産として借方に計上した場合、これに対する相手項目たる貸方勘定は資本か利益かのいずれかであるが、これがまた問題の核心でもある。

これについて、わが国では、利益剰余金説、資本剰余金説あるいは贈与剰余金説などが論争されていることは周知のとおりである。

14) H. A. Finney & H. E. Miller, op. cit., pp.340—341

本稿では、これら論争の詳細に立ち入ることをさけ、¹⁵⁾ かんたんに概略だけにとどめておく。

まず、利益剰余金説の代表者として岡部教授をあげることができる。教授は

(1) 企業とその所有者とを不可分のものとし、会社は株主の集合体であるところの、いわば資本主理論を基礎としている。

(2) ために、資本と利益とを区別するにあたって、企業所有者の醸出資本のみを企業の資本と考える。

(3) したがって、この資本をこえる純資産の増加部分は企業の利益と考える。

(4) 贈与は醸出資本ではなく、受贈者の純財産を増加せしめるものである。

(5) よって、贈与益は受贈者たる企業、ひいては株主にとってあきらかに一種の利益（利得）をなすものである。贈与者の意志目的などはなんら問うところではない。¹⁶⁾

以上のような考え方にもとづいて、「贈与資産・贈与剰余金は、無償でなんらの犠牲を払うことなくして取得し、そして取得者の資産を増加せしめるものであるから、当然利益と規定すべきであり、貸方項目は、資本としてではなく、当然利益（利益剰余金）として処理すべきものといわなければならない。」¹⁷⁾と主張する。

次に、わが国における多数説である資本剰余金説を説く場合にも、企業体理論によるもの、資本維持論によるものなど、それぞれの立場、基盤に多少のちがいがあがるが、概括的にいえることは、

(1) 「資本と利益の区別」における「資本」を広義に解し、株主の醸出にかかる資本以外の資本もありうるとしていること。

(2) このような広義の醸出資本をみとめる基礎として、企業主体観が存在すること。

15) 拙稿「国庫補助金（建設助成金）の性格論展望」鹿児島県立短大「紀要」第19号参照

16) 岡部利良稿「贈与剰余金の利益性」企業会計11巻 14号・15号

17) 岡部利良稿「無償取得資産の評価の問題」企業会計22巻 6号 p.13

(3) 無償贈与が企業への資本助成の意図である場合には、これを企業体への醵出資本と解する。

(4) かかる意図による醵出資本は企業体の資本として企業が継続するかぎり企業に維持されなければならない、これを「利益」と考えて企業外へ流出させることは、贈与者の意図に反すると解するものである。

ペートン・リトルトンは「寄付または発見による資産の取得が利益剰余金を生まないのは言及する必要すらあるまい。」¹⁸⁾といい、また、ペートン父子は「贈与による固定資産の取得は会社の利益とみることとはできない。それは合理的でない。しかし贈与された土地を資産に計上し、受贈資本を計上することによって、株主の持分は増加するのである。」¹⁹⁾としている。

前記の二説について、新井清光教授は次のような意見をのべ、教授独自の見解を次のように主張している。

「利益剰余金説と資本剰余金説のちがいは、現代の企業についての現実認識の相違あるいは立場の相違にある。その解釈は、現実の企業にてらして、どちらが、よりその現実に即しているかの判断に頼るより方法はない。いずれの立場をバターとするかを定める一つの方法は、それぞれの立場から展開されるそれぞれの理論の首尾一貫性——論旨の明確性——を吟味してみることが必要である。その点から、贈与益に関する限り、利益剰余金説の立場のほうがこの理論的なテストに合格しているように思われる。利益説では、企業＝株主という立場から企業の資本を株主の拠出資本とし、これを超える純資産の増加部分を利益とみているわけであり、理論的には一貫しており明快である。これにたいして、資本剰余金説では資本・利益の概念が明確にされていない。」²⁰⁾

「しかしながら、贈与益を資本剰余金とみるか利益剰余金とみるかという二者択一的な解釈でなくて、これを第三の性格のものとみる余地もあるとして、広義の資本は (a) 払込資本 (b) 贈与資本 (c) 評価替資本 (d) 稼得資本

18) W.A.Paton & A.C.Littleton, op. cit., p.29 (中島省吾訳改訳版p.49)

19) W.A.Paton & W.A.Paton, Jr., op. cit., p. 57, p.297

20) 新井清光稿「贈与益の会計学的性格」企業会計 14巻 2号 p.68

（利益、利益剰余金）の四つに源泉別分類されるべきであるとする。そして、まず原則論としては「資本と利益の区別」における「資本」を株主の拠出した払込資本に限定し、これ以外の資本部分はその源泉のままに区分経理・表示し、ついで政策論としては、これを具体的・実証的に究明することにより、処分可能なものとそうでないものとに分類する。この場合には贈与資本および評価替資本を、「資本」と「利益（稼得資本）」とのボーダー・ライン上の資本として、払込資本と同一視しない。

かくて、株主からの現物財産の贈与は公正な市価により評価し、その貸方は前記の四区分のなかの贈与資本（贈与剰余金勘定）となり、また、地方公共団体による工場誘致のための用地の無償提供の場合にも、その入帳価額は不動産鑑定士による評価額で行なうのが適切であろう。」²¹⁾とのべている。この最後の場合の貸方勘定はおそらく贈与剰余金であろうと推察される。

以上きわめてかんたんに貸方項目の性格について展望した。これをいかなるものとみるかは、結局のところ、資本と利益との区別にかかわる重要な問題である。ここでは、おそらく現時のわが国における多数意見であろうと思われる次の見解に従っておくこととする。

「固定資産を贈与された場合の贈与剰余金は、これを資本剰余金とすべきかまたは利益剰余金とすべきかは、けっきょく贈与者がいかなる意図あるいは条件をもって贈与したかという観点から決定されなければならない。すなわち、その意図が贈与資産を資本の一部として永久に使用収益せしめようとするものであれば、資本剰余金に組み入れなければならないし、その意図が配当補充ないし利益補充などのためであれば、利益剰余金として処理するのである。しかし贈与者の意図が明らかでない場合には、けっきょく企業がそれを資本の一部として維持しようとするか否かで資本剰余金とするかどうかを決定するほかはない。」²²⁾

21) 新井清光著「資本金論」p.86, p.175, p.185

22) 宇南山英夫稿「贈与による固定資産の取得とその評価」会計 100巻 2号 p.34

Ⅵ む す び

地方自治団体等が工場誘致のため工場用土地を無償で贈与した場合には、企業の資本として永久的に使用せしめるために無償の醸出をなしたものとみなされるのが一般的であろう。この場合、受贈者たる企業は、これを簿外資産とすることなく、公正な評価額（必要現金価額）をもって資産に計上することが、資産の存在の事実を明らかにし、正しい財政状態と経営成績の表示・報告に役立つものであり、会計責任の観点からも、また、健全な経営管理面からも妥当である。そしてこのような考え方が会計学の通説であることを、これまで考察してきた。

ところで、「贈与」は、必ずしも無償取得だけでなく、通常の市価（取引価格）より著しく低い価格で取得した場合も部分的贈与であるから、贈与に含めて解釈することが当然であるとされている。したがって、この種の資産の評価もまた、当然妥当な価額に評価替えする処理方法が正しいといわなければならない。かくすることが貸借対照表真実性の上から、また動態計算の上からみても妥当であると解されている。²³⁾

さて、企業会計原則は、その第三、貸借対照表原則五のD 第二項において「贈与によって固定資産を取得した場合には、公正な評価額による。」と定めている。この定めについては、評価の対象を単に贈与に限らず無償一般に及ぼすべきであり、また、資産の範囲は固定資産に限らず、さらにすべての資産に拡大するべきであるとの批判がなされていた。そこで昭和44年8月5日に企業会計審議会第一部会小委員会から発表された「企業会計原則修正案（大蔵省証券局幹事試案）」——以下「修正試案」と略称する——では、次のように修正されたものが発表された。すなわち、貸借対照表原則五のFとして、「贈与その他無償で取得した資産並びに現物出資及び交換によって取得した資産は、原則として、公正な評価額をもって取得原価とみなす。」とし、さらに修正試案

23) 沼田嘉穂著「固定資産会計」p.67

岡部利良稿「無償取得資産の評価の問題」企業会計 22巻 6号 p.12

注解24において、現物出資と交換の場合とについてその例外規定を設けていた。

しかるに、修正会計原則（最終案）は、修正試案の前記五のFの規定のみならず、現行原則五のD第二項の規定までも全面的に削除してしまった。その理由として、

『商法の解釈として無償取得資産は取得価額または製作価額がゼロであるから、簿外資産とせざるを得ない、あるいはせいぜい備忘価額1円を付すべきだという意見が有力であった。他方、今回の修正により「その他の資本剰余金」が実質上否定されることになったため、無償取得資産について公正な評価額をもって取得原価とみなすことには異論が生じた。そこで「新原則」はこれにふれないことにし、注解で「国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、当該補助金等に相当する金額を注記しなければならない」とだけ指示した（注解24）。これは圧縮記帳を禁止する趣旨ではない。』²⁴⁾と解説されている。

企業会計原則が、商法との調整のためという理由で、無償取得資産の評価について積極的に規定することをさけ、解釈に委ねることとしたことは、消極的妥協的処置である。むしろ会計理論を積極的に前面におしだした処理法を規定することこそが、会計原則の本来の使命であるその指導的啓蒙的役割に忠実なるゆえんではないかとの感を深くするものである。（1971. 9. 5）

24) 中村忠稿「貸借対照表原則（資産・資本）の修正について」企業会計22巻2号p.56
番場嘉一郎稿「報告主文および一般原則の修正について」企業会計22巻2号p.36
高木清三郎稿「企業会計原則修正案の解説と批判」産業経理30巻2号pp.50—51