

# 国庫補助金(建設助成金)の性格論展望

熊 本 虎 雄

- 一 まえがき
- 二 資本剰余金説
  - (1) 資本維持説によるもの
  - (2) 企業体理論に拠る説
  - (3) 資本『利益』説によるもの
- 三 利益剰余金説
- 四 別個の贈与剰余金とみる説
- 五 アメリカにおける見解
- 六 むすび

## 一 まえがき

企業会計原則にいう資本剰余金のうち、いわゆる「その他の資本剰余金」に含まれる諸項目については、それらが会計理論上、資本剰余金であるのか、利益剰余金であるのか、またはこれらとは別個の剰余金であるのかについて、種々の見解が錯綜して一致をみていない。本稿は、「その他の資本剰余金」のなかの国庫補助金(建設助成金)、とくに、資本助成のための国庫補助金に関する論争についての展望を試み、その理解を深めるとともに私見の一端を述べようとするものである。

営業助成(収益補助)のためのそれについては、その利益剰余金性について、見解の相違はないので、とくにとりあげない。

## 二 資本剰余金説

企業会計原則は注解の注7において、資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)を資本剰余金とすべきことを主張し、また商法調整意見書第十二の五の(三)においても、これと同じ見解が見られる。さらに税法調整意見書は総論第二の一の(5)に、「資本的醸出を意味する贈与は所得でないこと。たとえば、建設助成のための国庫補助金等は、原則として資本剰余金として計上されなければならない」とし、同じく各論第二の六においてはこれを敷衍して、「資本的支出の対象となった国庫補助金の会計理論上の本質は、明らかに営業利益ではなくて、資本剰余金である。株主の醸出によらずして、企業に帰属する資本が国民経済的目的のため国庫から補充せられたものである」とのべている。

上の文章から判断すると、注解や意見書が建設助成のための国庫補助金を資本剰余金とする論拠ないし条件は、「資本的支出に充てられたもの」とか、「企業への資本醸出であること」の二点にあるようである。しかし、前者については、資本剰余金説をとる学者の

間でさえも、それが論拠として不十分であるとか妥当でないとかの指摘がなされている。すなわち、「設備建設が採算的に引合わない場合に、その建設が社会経済的立場から必要であるときには、特定企業に対して国家ないし地方自治体から建設助成金が与えられることがある。この場合の建設助成金は、明らかに建設助成のためのものであって、これを受ける会社にとってはそれだけの資本投下が行われるものである。ただ、そのような意味で助成資金が、現実にそのまま建設資金として振向けられたかどうかの事実は問うところでない。従って、「資本的支出に充てた国庫補助金」に限って、それが資本剰余金であるというような表現は理論的ではない。それに必要なことは、その助成目的が、もっぱら建設助成のためであるということにつける」(1)とか、「あくまで贈与資金の用途が資本剰余金性を決定する基準であるとするれば、資本的支出をする前に受入れた国庫補助金の性格は不明確である。資本的支出がなされたとき、はじめて支出相当額が資本剰余金とされ、もし余りが生ずれば利益としなければならない。しかしそれは正しくない。」(2)とか等々のごときである。

ここでは国庫補助金を資本剰余金とみることの論拠を便宜上(注) (1)資本維持説にもとづくもの (2)企業体理論によるもの (3)資本『利益』説によるものの3つにわけて、それぞれの見解をきくことにする。

(注) 便宜上といったのは、(1)の資本維持論者も多くは企業体の立場に立っており、(2)の企業体論者も同じく資本維持を目的としており、(3)の説も、また、資本維持をめざし、企業体理論にもとづいているので、厳密には、このような分類は正しくないからである。

#### (1) 資本維持説(資本醸出説, 資本取引説)

「当局がその資産の更新に当って再び助成金交付の意図があるかどうか明らかでないならば、むしろかかる助成金は事業本体の補助と考えなければならない。従ってかかる補助を受けた会社は、その事業を自ら維持する責任があるわけである。……いやしくも建設助成であり、事業の本体を補助する意味の場合には、直接たると間接たるとを問わず、利益にこれが還元する方法は採るべきではない。これが資本収入として処理することの最も妥当であると認められる所以である。」(3)

「国庫補助金は国家によって行なわれたキャピタル・イスヴェストメントにほかならない。それは国民所得から、租税の方法によって国庫に吸収された強制貯蓄であり、この貯蓄が公共投資として投下されたものにほかならない。したがって国民経済の上においては、資本が維持されずしては、その企業の上に所得が発生することはないのである。」(4)

山下勝治教授は、かつての利益剰余金説を改めて、資本剰余金説を採るにいたっている。すなわち、「国家、地方公共団体からの建設助成のための補助金は、それだけ会社に資本投下が行なわれるという意味において、それだけ自己資本の増加をきたすので資本取引となる。……われわれは、公共の必要から私企業に一方的な資金の贈与が与えられるという考え方からみて、その助成当初から、その助成金相当額が利益計算の形を通して企業外に喪失する会計処理に、つよく反対する。通常の場合には、恐らくは助成金相当額の資本食込みは一応見込まれているとしても、その食込み分の縮小を期待し、可能な限りその助成資本部分が、企業内に残留できるよう、そうしたことを現実にも期待しうる会計処理方式をとるべきものとする。その道は、助成金の利益性を否定し、その利益性の前提に立つ

圧縮記帳方式を排斥することである。建設助成金は贈与資本剰余金の性格をもつものと考えられる以外に、助成当初にこれを「建設助成金」科目をもって、資本剰余金の一項目として取扱う方式を適切なものとする。」(5)と述べ、また、「建設助成金贈与者の直接の意図は、建設のための助成にあることは間違もないので、古く古典的な考え方を固執する限りではその資金贈与＝株主持分増＝利益発生という伝統的な考え方に通ずる以外にない。そこでは、建設助成金が一時的か長期的かの別はあるとしても、株主配当として処分され、企業外に消失することを許すような会計処理に導く以外にない。それは助成金贈与者の意思に反するものとする。そこで、われわれは、財産増＝株主持分増＝利益という伝統的な会計思考からぬけ出て、ここに、現実の株式会計実践(株式会社会計実践の誤植であろう)のうちに企業体持分ともいべき新しい第三の持分関係の存在を認識する以外にないとするものである。ここに企業体持分の着想に立って、建設助成金の資本剰余金性を論理づける道を見出すことができる。この場合には企業財産に対する持分関係は、これを債権者持分、株主持分、第三の持分(従業員持分、企業体持分、国家持分等)から成ると考えられよう。」(6)ともいっている。

『贈与剰余金の資本剰余金性の根拠として、端的に、私は贈与者の贈与目的から考えて、これを利益とすべきではないから資本剰余金にするのだ、という考え方をとりたい。この考え方は、しかし私の独断ではない。すでにマープルがのべている。すなわち、「外部者による醸出額 (contributions made by outsiders) について考えてみると、この贈与を醸出資本とすべきか、それとも稼得資本 (earned capital) とすべきかについて若干の疑問があるように思われる。ここでのわれわれの考え方の参考になるのは、非営利事業体 (institutional accounting) である。病院その他の非営利事業体への贈与は、二つに大別される。一つは、その贈与が当座の目的 (current purposes) に使われるという了解のもとになされる場合、もう一つは、その贈与からの収益だけが当座の目的に使われるという了解のもとになされる場合である。或る贈与がそのいずれのグループに属するかを決定する要因は、贈与者の意思 (the intent of the donor) である。これと全く同じ標準を、事業会社への贈与の場合にも適用することが論理的であろう。すなわち、その贈与が会社の永久的資本の一部となることを贈与者が目的としてなされた場合は、それは資本剰余金として取り扱われなければならない。これに対し、その贈与が永久的資本として意図されたものでなく、当座の利用に役立てられるのであれば、それは利益剰余金として取り扱われなければならない。 (Raymond P. Marple, Capital Surplus and Corporate Net Worth, 1936, pp.136-7) 』

贈与剰余金の資本剰余金性を基礎づける論拠としてこれほど明快な記述をした文献を私は他に知らない。私の立場は、この考え方を拠り所としているのである。』(7)

## (2) 企業体理論に拠る説

「剰余金の本質にかんしては、剰余金は株主に帰属するという説と企業体に帰属するという説の二つが対立している。前者は一般に発行持分説 (issue equity theory) の立場に立つものとみられ、剰余金は株主の企業にたいする請求権を表わす株主持分の一部として、法定資本とともに株主の拠出資本を構成するとみるもので、いわゆる資本主義理論の立場につうずるものとみることができる。後者は、いわゆる主体持分説 (entity equity theory)

に立つものとみられ、剰余金は企業体持分として企業体のものとなる。これによれば、剰余金は株主をはじめいかなる利害者集団にも直接に帰属しない持分部分であって、他の利害者集団からなんらの拘束をもうけることなく、企業体が自由に使用しうる持分である。かかる見解は、いわゆる企業主体理論の流れをくむものとみられる。

今日では資本主理論から企業主体理論への発展が認識されているので、剰余金の本質も会計理論の発展にそくして理解されなければならないので、企業体持分とする見解が正当であるといわなければならない。

企業体に帰属する「企業体持分」としての剰余金は、企業体理論の立場から、資本取引から生ずる企業体持分と留保利益からなる企業体持分との二つに大別できる。贈与剰余金は前者に属し、株式以外の形で利害者集団から企業体に抛出された資本部分で、資本的支出をなすために国家または公共団体から受け入れられた国庫補助金はこれにぞくする。

贈与剰余金の本質については、営業収益の一部であるとみる立場もあるが、贈与の目的ないし用途が、資本補填または資本的支出であるかぎり、これを営業収益に加えるべきではない。つぎにいわゆる利害者持分としてみることもでき、国庫補助金・建設助成金などは国家持分として理解することもできる。しかしながら企業体理論においては、贈与剰余金の本質を利害者持分とはみないで、すべて企業体に帰属するところの企業体持分と考える。それは、これらの贈与剰余金は、ほんらいは、利害者集団から企業体になされた投資であるが、利害者集団はこの投資にたいする請求権を放棄してしまっているから、すべて企業体に帰属するにいたった部分であるといえることができるからである。よって、これは企業体持分として、企業体の経営活動の源泉として完全に使用できるから、将来における利害者集団の利害の調整に利用されることになる。」(8)

「建設助成金交付の真の目的がそれを永久的に資本として使用収益せしめるにあると認められ、会社がこれにかかるものとして受入れる場合に、維持すべき資本の醸出があったものとして、その建設助成金は資本剰余金と考えられる。……………」

役員等からの私財提供・債務免除益、さらに建設助成金・固定資産の贈与等は、要するに、それぞれの贈与者の意図が積極・消極を問わず資本提供にある限り、資本剰余金とみるのであって、これを贈与資本あるいは（それが資本金を増加しないという関連から）贈与剰余金（ヨリ厳密には贈与資本剰余金）と称することができる。しかし、ここで、このように考えるのには、実はもう一つ大きな前提があることを見逃してはならない。それは詮じつめれば、ヨリ根本的に企業の資本の範囲をいかに考えるかという問題である。わが税法は「法人個人一体主義」を基調として、課税所得算定の目的上、株主の醸出にかかる資本以外の資本を認めてはいない。しかるに、企業会計では、会計の主体は、あくまで資本提供者とは別個独立の企業体であって、それは株式会社の場合、決して株主の集合体と考えらるべきものではない。それゆえに、企業会計上も資本はたんに株主の醸出資本に限定される必要はなく、企業体の立場からみて、資本たる条件を具えているものであれば、同様資本とみるべきである。この意味において、企業会計上は上述の贈与剰余金は資本とみられるのであるが、それらは、贈与者において、もともと持分権をもつ意思がないところから、株主持分のうちに含まれるのである。」(9)

### (3) 資本『利益』説によるもの

木村重義教授の説くところを要約すると、つぎのようになるであろう。

(a) 貸借対照表貸方資本の部は、一般的用語にしたがえば、法定資本、資本剰余金、留保利益、当期利益の4つからなり、これが広い意味の「資本」である。資本と利益とからなる『資本』の統一的理解はどのようにあるべきかを論ずるが、資本勘定の本質を、負債勘定の本質と同じようなものと見る一般的な説をとらず、『利益』勘定の本質におけるものと見る説をとる。資本と利益とをふくんで『資本』は本質的に『利益』であるとする。これはあらたに広い意味の『利益』概念を建てようとすることを意味する。資本と区別される意味の利益ではなく、資本をふくんでの『利益』概念に理論上基本的な重要性が与えられる。

(b) 資本『利益』説によれば現金1千万円が資本の投下として受け入れられた場合、経営にとって1千万円の『利益』があったと解される。資本の投下を受け入れることは、現存する資金の運用の結果の資産の増加を意味するのではなく、出資者から贈与として特定の資産、多くの場合、現金を受け取ることである。ここでは資本金の抛出と資産の無償贈与とが同質的な取引としてみられる。

(c) 資本の利益説か負債説かの問題は会計主体論と結合させてかんがえなければならないことはないが、株主主体説と企業主体説とを区別すれば、後者の場合には「利益説」が殊に適合するとみられる。株主が株式資本について払い込むことは、会計主体である会社にとって、その基金のために株主から寄贈を受けたのであると解するほかの途は存しない。資本の払い込みを受けることは会社にとって『利益』である。わたくしは企業主体説・「利益説」の結合によって理論構成をするものである。

(d) 株式会社においては、『利益』＝『資本』の計算的価額の内部における資本と利益との区別、すなわち、企業基金である法定資本および資本剰余金と留保ならびに未分配の「分配可能利益」との区別は、ますます厳密であることが要求される。この意味の資本と利益との区別は、同質性をもつ『利益』＝『資本』の内部区分であるゆえに、いっそう重要な問題である。なにを資本とし、なにを利益とするかは、しばしば当事者の意図や取引の条件とか状況によってきまる。

すでに資本の払い込みが株主の贈与であるので、株主以外のひとの企業への贈与が資本取引でありえないはずはない。(10)

(e) 受贈益は、広義には『利益』であることはうたがいがいがないが、それが企業基金に属するか分配可能利益に属するかは、いちがいに言えない。受贈益というものを包括的にいづれかに属するときめてしまうべきではなくて、ばあいによって適切に資本剰余金か利益剰余金かいずれの性格のものであるかを判断して処理すべきである。判断の要点は贈与者と受贈経営の責任者とが贈与の趣旨をどのようなものとして理解しているかということにある。

国や地方団体が特定の経営に助成金・補助金を支給するようなばあい、多くは経営の恒久的設備のための援助であり、贈与は恒久的資金への寄与という趣旨のものであるのがふつうであるので、そのばあいには、経営はそれだけ企業基金の増大を見るべきで受贈益は資本剰余金に算入されるはずである。(11)

### 三 利益剰余金説

資本助成のための国庫補助金の利益性を主張する者の代表者として、まず岡部教授があげられる。

#### (1) 岡部教授説

岡部教授の主張を要約する。

(a) 営業補助、資本助成と区別していつているが、実質的にはなんら相違するものではない。建設助成金の名をもって与えられるものでも、本来からいえば、減価償却費なる費用の補助で、経費補助を意味する。ただ、営業補助の場合には年々分割して支給されるが、建設助成金の場合には、当初一括して支給され、減価償却費なる費用として年々配分されて処理されるというちがいがあにすぎない。建設助成金にしても、じつは実質的には利益助成を主旨とするものであるかぎり、もとも資本あるいは（それが費用化した場合における）減価償却費なる費用として回収しうるときものではないとみななければならない。したがって、このような建設助成金をもって資本として維持すべきであるというのは、少なくとも論理上からいえば、すでに成立し難い主張をなすものといわなければならない。

(b) 営業補助金とよばれるものであっても、少なくともその一部には、むしろ資本助成としての意味をもつものもあきらかに存在する。たとえば、いわゆる価格差補給金のごとき、とりわけ鉄鋼補給金はとくにその好例である。このような事実からみると、国庫補助金を建設助成金と営業補助金にわち、前者を資本剰余金、後者を利益剰余金とする通説は、根拠のない、たんなる名称にとらわれた皮相な見解にすぎない。

(c) 建設助成金を利益剰余金とみることによって、それが課税の対象とされることは、その支給意図が十分に達せられなくなることは否定されないが、課税の当否は別個のこととして考えるべきであり、会計学上の問題としては、その性格によって資本性か利益性かを決すべきである。（ただ、助成金支給の主旨からいつて、それが取得された年度に一挙に利益として計上することは合理的でなく、助成金による資産の耐用年数間に配分して計上することが妥当な方法である。「税経通信」19巻5号）

また、利益とみると株主の利益に転化せしめられるが、実質的には利益補助として与えられているものであるから、株主に分配されることは既に前提されていることである。もし分配されることが好ましくないとするれば、内部留保として保持する方途を講ずればよい。

(d) 企業実体説にもとづいて建設助成金の資本剰余金説を主張する者があるが、この場合、企業は資本の提供者よりはなれた独立別個の存在であり、株主は利益はもちろん、拠出資本にたいしても、なんら所有権をもつものではなく、所有という関係から絶たれているとされている。しかし、じつはこれは法律的にみてのことであって、経済的にみると、株主は会社財産ことに純財産＝自己資本にたいしては実質上所有権をもつ者であり、所有者であることはむしろ認められなければならない。配当請求権のごときは、株主は少なくとも彼らの拠出資本にたいして、経済的な意味における所有権をもつことを前提として成立するものと考えねばならない。

(e) 自己資本＝純財産についてみるかぎり、会社の所有するものは要するに株主の所有

するものであり、利益についても、会社の取得したものは同時に株主の取得したものであることを意味する。自己資本（純財産）は拠出資本と利益にわかれる。自己資本をこのように区別した場合、資本としてみられるものは、前者の拠出資本にほかならない。

(f) 利益ことに期間的利益とは、財産（資産——資本）に着目してみるならば、純財産（自己資本）の増加を意味する。

贈与剰余金についてみるならば、それは一般に第三者たる（または株主の場合には第三者の立場におけるものとしての）贈与者が所有権を放棄することによって、受贈者の所有財産となし、ひいてその純財産を増加せしめるものである。かかる意味において、それは受贈者たる企業ひいて株主にとってはあきらかに一種の利益（利得）をなすものとみななければならない。しかもそれは、究極的に（あるいは企業が解散した場合に）株主の利益に属するという条件付きのものではなく、企業において取得したとき、同時に株主にとっても所有財産の増加をもたらすものであり、ひいて利益としての意味をもつものである。しかも、贈与者の意志ないし目的などなんら問うところもなく、贈与によって前述の事実が生ずるならば、それでかかる利益としての意味をもつものであるといつてよい。(12)

さらにまた、岡部教授は、資本剰余金説を批判して、つぎのようにいう。

(1) 資本概念を明確にしていなことは致命的欠陥であり、そのことは論議の出発点において解決すべき問題をそのまま放置したことであり、すでにその論議の基礎を欠くことになる。

(2) 資本維持論は資本剰余金論者のいうように成立しうるものではない。

(3) 資本剰余金性の論拠を「企業体持分」を焦点として論じているが、いわゆる「持分」概念が明確にされていないし、この概念は人々によって理解の仕方が異なっている。その内容が明確にされない「企業体持分」概念をもって資本剰余金性の論拠とすることは、単なる意見の表明であって、理論の名に値するものではない。(13)

## (2) 沼田教授の見解

沼田教授は、補助金の資本剰余金性について、その交付取引が果たして資本取引であるかについては疑問があること、および会計の資産理論からみて妥当でないとして、つぎのような反論を表明している。

「国庫補助金を資本剰余金とする主張の生ずる根拠は、補助金として収受した資金の留保と購入資産について取得原価の総額を償却することにより資産の実質的維持をはかるためである。このような資金の留保ならびに資産の維持を行なう必要が生ずるのは、「資本的支出に充てられた」という条件だけでなく、さらに二つの前提が必要である。すなわち、

(1) 補助金が特定の固定資産について一回限り支給されること。(2) 会社はその固定資産を永久に維持しなければならないこと、これである。しかし、船舶建造についての補助金のごとく、資金を社内に留保し、または船舶の取得原価総額を償却する必要のない場合もある。

以上に加えて、補助金によって取得した固定資産は、その全額を償却する必要はなく、取得価額から補助金額を控除した金額のみを償却すればよい、という見解も成立しうる。すなわち、(1) 補助金を支給されたことは、当該固定資産の収益力が低いためである。このことは、会社は自己投資部分を償却するのが手いっばいであり、それ以上の償却は不

可能なはずである。(2) その結果、耐用年数が終了後において、自己投資額のみ資金が回収され、自力で当該固定資産の維持はできない。しかし、その生産が国家の立場から見て必要であれば、再び補助金が支給されるはずである。(3) 補助金が支給されず、かつ収益が償わない場合には、国から見ても会社から見てもその種の生産はもはや成立しえず、よって生産方法もしくは製品の変更を要する。(4) 収益が償う場合、国家は重ねて補助金を下付しないのが当然である。この場合、会社は増資または借入金によって新資金を調達し、自力で固定資産の更新を行なうべきである。

会計の資産理論からみて、圧縮記帳が一概に誤っているともいえない。その論拠はつぎの2点にある。第1に、資産とは将来の収益の現価である。将来の収益性が低いから補助金を交付されたのである。会社は自己負担の投下資金に対してのみ適正収益力を認めているはずである。この立場からの資産の評価額は、取得原価から補助金額を控除した金額でなければならない。

第2に、原価とは財貨の取得のため自己の支出した金額である。このため補助金を控除した金額こそ実際原価であるとも見うる。改正商法の原価評価主義もこのように解釈してさしつかえない。税法は、商法の原価評価主義と圧縮記帳との矛盾を配慮し、圧縮記帳法に代えて引当法を採用しうるように改めたが、私はその必要はないものと思う。」<sup>(14)</sup>

さて、両説を検討して、その論拠をまとめると、概略つぎのようになるであろう。

資本剰余金説にあっては、

(1) 贈与者の贈与意図が企業への資本助成であること。

(2) そのような資本助成のための建設助成金を企業への醸出資本と解し、したがってそれは資本取引とみること。

(3) 資本は株主の出資資本に限定せず、株主の醸出にかかる資本以外の資本もありうるとして、資本概念を広義に解していること。

(4) 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。

(5) 企業体の立場からみて、醸出資本と考えるから、資本の維持をはからなければならない。よって、課税や配当の財源たりえず、助成金を課税や配当によって企業外に流出させることは、贈与者の意図に反することになる。

これにたいして、利益剰余金説の論拠を概括的にいえば、(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みるところの、いわば資本主理論を基礎としている。(2) ために、資本と利益を区別するにあたって、所有者の醸出資本のみを企業の資本と考える。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られる、ということになるであろう。

それゆえ、両説の根本的な対立点は、第一に、企業体理論と資本主理論との対立であり、第二に、この対立から生ずる資本概念の相違にあるということが出来る。

#### 四 別個の贈与剰余金とみる説

新井清光教授は国庫補助金の実態調査を分析した結果から考察して、独自の見解を主張しておられる。その要点はつぎのとおりである。

(1) 国庫補助金の用途を会計的にみると、資本的支出と収益的支出との両者が混在している場合が多い。



(2) しかも補助金の全部または一部を返還する条件つきの場合があり、企業への永久的ないし恒久的な資本助成を目的としたり、またはそれが企業の永久的資本の一部とすべきことを要求しているケースは見当たらないとする。

(3) 資本維持論は贈与の資本剰余金性を主張する論拠としては薄弱である。もし贈与資本の維持を図ることが必要であるとすれば、資本剰余金としなくとも、「拘束された利益剰余金」(restricted earned surplus)として配当や課税等による社外流出を防ぐ手段も考えられるからである。

(4) 企業体理論と資本主理論との対立は、根本的には今日の株式会社企業についての「現実認識の相違」あるいは「立場」の相違であるが、今日の株式会社を株主だけの利益に奉仕するための組織体とみることも、また株主の利益に超越した社会的な制度であると割り切ることも正しくない。今日の株式会社は私的な性格と公共的な性格とを合わせもった hybrid なものである。したがって、株式会社会計においては、両理論が、たとえ強弱の差はあっても、ともに妥当するという二元論をとらざるをえない。

(5) 資本剰余金論者は企業体の見地から資本概念をたて、資本概念の拡張解釈をしているが、その場合の「資本」とは一体いかなるものであるか、概念的に不明瞭である。この点、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、これをこえる純資産の増加部分を利益としているので、理論的には一貫しており明快である。

(6) 資本維持論は会計政策論や財務政策論、社会的な倫理観がその根底にあるようである。政策論を除外するならば、贈与剰余金は利益剰余金に属することのほうに妥当性があるように考えられる。

(4) よって、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、これ以外の自己資本部分は、その源泉のままに (a) 払込資本 (b) 贈与資本 (c) 稼得資本 (d) 評価替資本に区分経理・表示し、ついで政策論としては、これらのうち処分可能なものとそうでないものとに分類することが妥当である。

以上の諸論点から、つぎのように結論する。

(1) 貸借対照表の貸方側の源泉別分類をあくまで貫いて、国庫補助金は、資本剰余金および利益剰余金とは別個の贈与剰余金の部に属させるべきである。

(2) 贈与剰余金の一部としての国庫補助金は、その補助の目的・性格・条件などを十分考えて、つぎのように処分可能なものと、処分不可能なものに分けるべきである。

(a) 外航船舶建造利子補給金や離島航路補助金のごとき利益や配当の補助、利子の補給などのための国庫補助金は、処分可能な贈与剰余金部分として処理する。

(b) このような補助金以外の国庫補助金については、その国民経済的・社会的な性格を考えると、これをすべて処分不能な贈与剰余金部分として処理すべきであるが、返還義務が一定条件つきで課されている補助金については、その返還義務が確定するまでは、「国庫補助金仮受勘定」または「国庫補助金未決算勘定」のような仮勘定で処理しておき、その返還義務が確定し、その一部を返還した後の残り分についてはこれを処分不能な国庫補助金とすべきであると考えられる。例えば、この種の補助金としては、天然ガス補助金、工業化試験補助金、機械設備等試作補助金などをあげることができる。

具体例を仕訳で示す。

(1) 補助金 200万円を受けた。

現金	2,000,000	国庫補助金	2,000,000
----	-----------	-------	-----------

(2) 上の補助金を機械の購入に当てた場合（つまり資本的支出の場合）

機械	2,000,000	現金	2,000,000
----	-----------	----	-----------

(3) 減価償却費19万円を計上した場合

減価償却費	190,000	減価引当金	190,000
-------	---------	-------	---------

国庫補助金	190,000	利益剰余金	190,000
-------	---------	-------	---------

（贈与剰余金）

このような処理法によって、当該補助金は、それによって取得した固定資産の耐用年数が終り（またはなんらかの事情により途中で）廃棄されるときに、同時に消滅することになる。このような状態になるときこそ、むしろ、当該贈与の目的が終結を告げるときである。(15)

## 五 アメリカにおける見解

贈与剰余金の性格についてのアメリカの多数説は、わが国と同じく、資本剰余金とする見解であるが、その論拠については明らかにされているとはいえない。いま、その2、3をひろってみる。

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。」(16)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。」(17)としている。

マーブルが、贈与剰余金の性格は贈与者の意図ないし目的のいかんによるものとしていることは、さきの中村教授説のところで引用した。

ヴァンスは贈与剰余金を払込剰余金の一部にふくめ、「払込剰余金という用語は、株式の対価として、または贈与として払い込まれたすべての醸出額をいう。……資本目的で会社に醸出された額で、それに対し株式が発行されないものはすべて払込剰余金に貸方記入される。たとえば、会社は市、郡または州から工場敷地として土地をもらうことがあり、また発起人から資産の贈与をうけることがある。……」(18)と。

ニューラヴ・ガーナーは贈与者を株主と外部者にわけ、株主からのものは払込剰余金にふくめるが、株主以外の贈与者からの贈与は贈与剰余金という別個の科目で処理すべきであるとして、つぎのようにいう。

「株主による会社への贈与に関連して、極めてしばしば、“贈与剰余金”という用語が用いられるのはよくないことである。そのような贈与は醸出資本の一部であるから、払込剰余金と考えられなければならない。……

非株主による無条件の贈与および債務免除は、時に利益剰余金として取り扱われるけれども、通常は払込剰余金と考えられる。しかし、そのような贈与は会社にとって課税所得ではないから、利益剰余金勘定としないことが望ましい。けれども非株主による贈与や債務免除は醸出資本を構成するものではない。払込剰余金はずねに醸出資本でなければならないから、非株主による無条件の贈与や債務免除は“贈与剰余金”という特別の剰余金勘定に貸方記入されるべきである。」(19)

上述の多数説に対して、贈与剰余金の利益性をとなえるものに、モイヤー・マウツ<sup>(4)</sup>やギルマン<sup>(5)</sup>等があげられる。

モイヤー・マウツの場合、贈与剰余金は払込剰余金や評価替剰余金とは区別されなければならないが、贈与された固定資産は適正評価額で計上すべきであるとする。しかし、それが償却資産であるときには、償却額に相当する額だけ贈与剰余金を減少して行くか、あるいは償却額を計上したと同額だけ贈与剰余金を未処分利益剰余金に振り替えることが妥当であるとする。つまり償却資産の償却を行なっても、贈与剰余金を原始額のまま維持してゆくことに反対し、償却による資金の留保や資産の維持をしようとは考えていない。したがって、贈与剰余金の性格は仮勘定または未実現利益とも解されるのである。新井清光教授のさきの仕訳例 (3) の仕訳法は、おそらくモイヤー・マウツ説と同じ考え方であろうと思われる。

## 六 む す び

以上、わが国およびアメリカの諸説の一部について、あらましの展望をおえた。わが国における資本剰余金説と利益剰余金説の根本的な対立は、第一に、企業体理論と資本主義理論のいずれを採るかのちがいに、第二に、それにもとづく「資本」概念の相違にあることは、さきに指摘しておいた。いずれがより妥当であるかは、にわかには断じがたいのであるが、ここでは新井教授説への、わたくしなりの単純な疑問の一端から導き出した、現在のわたくしなりの意見をのべて、結びとすることにしよう。

新井教授が、建設助成金を資本剰余金、利益剰余金のいずれからも分離して、これを「別個の贈与剰余金」に分別表示することを主張される主旨は納得できる。とくに実態調査の結果にもとづいて、これを分析検討した多年にわたる真摯な研究業績は、貴重なものであり高く評価されるべきであろう。源泉別分類を強く説かれる教授の見解を、もとのもくあみにかえずというそしりを受けることをおそれるものであるが、それにもかかわらず、あえていうならば、教授の説は結局、本質的には利益剰余金説に帰するものではないかと、わたくしには考えられる。その理由は、教授の主張の基盤が資本主義理論と企業体理論のどちらか一方に偏せず、二元論をとっておられること、「資本」の概念は株主の払込資本に限定していること、このような理論基底から、建設助成金は原則論としては利益であるとする説が理論的に一貫性があるとする一連の教授の主張からくみとることができるからである。また、教授は助成金を資本として永久に維持する趣旨の助成金は実際的には見当らないので、資本としての永久維持を説くこと自体に問題があるとしており、助成金に見合う資本の維持は必要としないと考えておられることから推測できるであろう。

ただ、教授は建設助成金の交付をうけた年度のみの利益とすることは、交付の社会公共性にそわないので、原則論としては利益である助成金ではあるが、助成金で取得した固定資産の耐用年数間に配分して、每期償却した金額分だけ、贈与剰余金から利益剰余金に振り替えてゆく（前出仕訳3）という政策論を加味しておられる。ところが、この每期償却額を贈与剰余金から利益剰余金に振り替える会計処理法をとる結果は、贈与剰余金は、助成金で取得した資産の未償却残高に相当する額だけが、経過的に貸借対照表の資本の部へ贈与剰余金として表示されることになるようである。そうであるとすれば、教授の考え方は、贈与剰余金を原始額のまま維持してゆくことにたいして反対するモイヤー・マウツの

主張と同じである。

つぎに、教授は助成金交付の実態調査では永久維持を目的とする助成金は見当らなかつたといっておられるが、はたして絶無であると言い切ってよいのか疑問である。

さきに引用したマーブルや中村忠教授が指摘したように、助成金は、もともと、非営利事業体への贈与の処理方式が企業会計にもちこまれた結果であると考えられるであろう。非営利事業体への贈与が、その贈与によって目的とする事業遂行に必須の設備を取得せしめ、その設備を利用して事業目的を達成させるためである場合には、贈与された資金は事業体が存続するかぎり永久的に事業体に維持されなければならないであろう。現に、わたくしが調査した非営利財団法人においては、県財政より 1,000万円、郵政省より 1,600万円合計 2,600万円の助成金を受け、同額の建物を建設して、目的たる事業を遂行しつつあるが、この公益事業体では建物の記帳額は 2,600万円とし（圧縮記帳はしない）、それを基礎として毎期減価償却費を計上することを、その本部より指示されている。そして、この事業体は完全な独立採算制であって、事業遂行上、いわゆる収益補助は本部からは全くえられないので、建物への投下資本の維持は自らの努力によって達成されなければならないものと考えている。

単なる一例にとどまるが、この公益非営利事業体の場合の助成金の受贈およびその会計処理法は、そのまま営利企業体への贈与にもみられるのではないかと考えられる。すなわち、企業体へのいわゆる資本助成なる贈与が絶無であるとは断言できないのであって、たとえ僅少例ではあるにしても、ありうるのではないかとの疑問が生ずるのである。そしてそのような僅少例がかりにあるとすれば、それは資本助成のための贈与であり、贈与された資本の維持は、企業が存続するかぎり、企業自らの努力によって達成されるべきではないかと考えられる。

「そもそも会計理論は資本維持の理論だと考えている。企業に投下された資本（貸方）を維持して余りある部分が、利益として処分の対象となるのである。その維持されるべき額がどれほどであるかを確定し、企業の維持存続をはかるための基準が会計理論だと考える。贈与剰余金についていえば、それは永久的に維持されるべきであるから資本とされるのである。なぜ維持されねばならないか。それは贈与者の贈与目的にてらしてである。企業の恣意によって決定されるのではない。」<sup>22</sup> との中村忠教授の趣旨には、うなずけるものがある。なぜならば、たとえば、後入先出法は、一般に公正妥当であるとみとめられている期末たな卸資産評価法の一方法であるが、後入先出法が妥当な会計処理法としてみとめられるにいたった基盤には、資本維持の考え方があるものと想像されるからである。

さきの素朴な疑問から生じたわたくしの考え方に、もし是認されるものがあるとするれば、わたくしの考え方は、とりもなおさず、資本助成のための資本醸出がありうることをみとめることになり、資本概念を拡張解釈し、株主の立場からでなく企業の立場を基礎としていることにならざるをえない。

最後に、贈与剰余金の利益説を主張する者は、多く償却資産を対象として論じているが、償却を要しない土地を企業体が地方公共団体等から無償で贈与を受けたような場合には、どのように考えるのが問題になる。

新井教授は「真のアカウントビリティーの見地から、帳簿および財務諸表に記載すること、その評価額は、近く誕生する不動産鑑定士によることが適切である。」<sup>23</sup> と説かれ

ているが、この場合の贈与剰余金を利益剰余金に振り替えることが必要であるかないか、必要であるとすればその時期、金額等はどうか等については言及していないようである。もし、贈与剰余金を利益剰余金に振り替えることが必要でないというのであれば、同じ受贈であっても、償却資産と非償却資産とによって、その取り扱いが異なることになり、不合理である。

同じことは沼田教授の場合についてもいうことができよう。沼田教授は「資産の原価」理論から、国庫補助金の利益性を主張していることについては前に引用した。しかるに、無償贈与および部分的贈与（不当に安い価格による固定資産の取得を教授は部分的贈与または一部贈与といっている）については、企業会計原則の貸借対照表原則五のDの2項や連続意見書の文章を引用したのち、つぎのように述べている。

「かくて企業会計原則は原価評価を基礎とするが原価が不当に低い場合または零の場合には時価等の公正な価額に評価して貸借対照表に記載すべきものとの意見を表明している。理論的には正しい見解と思われる。」<sup>(4)</sup> とか、あるいはまた、「貸借対照表真実性の上からは正しい金額をもってすることが望ましく、また動態計算の上からみても事実と全く異なった評価額によることは誤りである。このため不当に低い価額によって取得した資産については、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。ただ問題はこのために生ずる評価益の処理である。これを資本剰余金に算入することによって損益計算の破壊からはまぬがれることができる。よってこの部面の課題は一応は解決された。……」<sup>(5)</sup> とのべている。

これらの文章から判断すると、沼田教授の場合、土地の無償贈与を受けた場合には、土地を適正価額で評価して借方記入するとともに、貸方は資本剰余金の設定を認めるものようであり、国庫補助金を受けた場合とその会計処理法は異なっているようである。資産の原価は財貨の取得のため企業が実際に支出した金額であるという教授の論法からすれば、無償贈与または部分的贈与による取得の場合に、なにゆえに、ここにのべたような異なった取り扱いをしなければならないのか、その理由が判然としない。

注(1) 山下勝治著 「新版会計学一般理論」 175頁

(2) 中村忠著「最新株式会社会計」 76頁。ほかに丹波康太郎著「資本会計」 200頁。また、新井清光教授は「国庫補助金の実態とその会計学的性格」（会計 82巻4号）の論稿において、妥当でない理由として6点をあげている。

(3) 太田哲三著 「固定資産会計」 101頁

(4) 黒沢 清著 「近代会計学」普及版三訂 384頁

(5) 山下勝治著 前掲書 174～ 179頁

(6) 山下勝治稿 「その他の資本剰余金性理解のために」会計87巻4号

(7) 中村忠稿 「贈与剰余金の会計的性格」企業会計16巻6号

(8) 高松和男著 「現代会計の原理」 136～141頁

(9) 丹波康太郎著 前掲書 38～40頁，198頁

(10) 木村重義稿 「『資本』概念への探求」企業会計16巻4号

(11) 木村重義稿 「資本会計の諸問題」企業会計16巻5号

(12) 岡部利良稿 「贈与剰余金の利益性」(≡)企業会計11巻15号

(13) 岡部利良稿 「山下教授建設助成金論の反批判」会計93巻2号

- (14) 沼田嘉穂著 「精説会計学」 328～331頁
- (15) 新井清光稿 前掲稿 会計82巻4号  
「国庫補助金の会計処理に関する試論」企業会計16巻8号  
「贈与益の会計学的性格」企業会計14巻2号  
「会計学における理論構成の再検討と資本剰余金概念」企業会計16巻6号  
「資本と利益の区別および資本概念の再検討」産業経理23巻8号
- (16) Paton and Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940,  
P.29 (中島省吾訳 49頁)
- (17) W.A.Paton and W.A.Paton Jr., *Corporate Accounts and Statements*, 1955,  
P.57, P.297
- (18) Lawrence L. Vance, *Accounting Principle and Control*, 1960, P.429
- (19) Newlove and Garner, *Advanced Accounting*, Vol 1, 1951, PP. 122—3
- (20) Moyer and Mautz, *Intermediate Accounting*, 1962, P.311, P.85
- (21) Stephen Gilman, *Accounting Concepts of Profit*, 1939, P.479
- (22) 中村 忠稿 前掲稿 企業会計16巻6号
- (23) 新井清光稿 「国庫補助金の会計処理に関する試論」企業会計16巻8号
- (24) 沼田嘉穂著 前掲書 178頁
- (25) 沼田嘉穂著 「固定資産会計」67頁