

## 資料

## 工事負擔金の性格とその會計處理

西 川 義 朗

公益事業施設が増設ないし擴張されるに當つて、直接その便益を受ける消費者ないし公共團體、或いは國家が、當該工事費の一部若しくは全部を負擔したり、或は土地や資材の如きが無償で提供する慣習が廣く行われていることは周知の如くである。これは事業自からがその施設に資本を投ずる餘裕が無い場合、若しくは投じても採算がとれないことが明かな場合、事業用役を切實に需要する消費者の事業に對する協力ないし公共政策によつて公共的資本形成が結實することを意味する。

ところでこのような工事負擔金は、公益事業會計上如何なる性格のものであり、またこれを取得した事業としては如何に處理すべきものであろうか。以下わが國の税法並びに公益事業會計規則に示されている會計處理を中心として若干の検討を試みよう。

二

今日企業經理に最も強い影響を與えているものは税法であるが、課税者はこの工事負擔金を利益と看做し、古くはこれに課税して來たのである。蓋し税法の建前としては、純財産の増加が資本主の拂込以外の原因によつて生じた場合には、すべて益金と看做されるからに外ならない。

然しながら、右の如き素朴な課税原則は、企業の資本形成の社會化に伴い、そのまま適用し得ざる事實を見るに至つて修正を餘儀なくされて來ている。特にそれは企業の公共性が高度化するにつれて、企業施設に對する資本の投入が、資本主以外の利害關係者によつて行われる場合に一層明瞭である。その最も典型的なるものは、企業をして資本的支出に充てしめるために交付されるところの國庫補助金である。ところで若し國家が、税法上の利益概念に基き、この補助金を益金として課税するならば、現在の如き高率税の下においてはその大半を再び國庫に徴收することとなり、所期の目的を達成せしめ得ない自己撞着に陥らざるを得ないであろう。そこで税法は特例を設けかゝる國庫補助金についてその収入金を一應益金に算入しない便法を構じたのである。(昭和二十二年三月法人税法施行規則第十一條)

その後税法は更に工事負擔金についても同様の措置を構するに至つた。即ち二十六年三月に改正された法人税法施行規則第十二條一項がそれであつて次の如く規定している。

「電氣事業、ガス事業、地方鐵道事業又は軌道事業を營む法人がその事業に必要な施設を設けるため、電氣若しくはガスの需要者又は鐵道若しくは軌道の利用者その他その施設によつて便益を受ける者から、金銭又は資材の提供を受けた場合において、その金銭又は資材をもつてその施設を構成する資産を取得し、その資産につきその價額から當該金銭の額又は資材の價格に相當する金額を控除した金額をその帳簿價格として財産目録に記載したときは、その價額と財産目録に記載した價額との差額に相當する金額は、各事業年度の所得の計算上、これを損失に算入する。」

右の規定は國庫補助金に對すると同様、所謂壓縮記帳を採用することを要求しているのである。従つて、例えば工事費百萬圓を要した公益事業施設の利用者が、その内八十萬圓を負擔した場合、事業がそれだけ資産が増した部分についての課税を免れるためには、當該施設の取得原價から八十萬圓を差引き、その帳簿價格を二十萬圓として處理しなければならぬのである。と云ふことは將來の所得計算上、當該施設の減價償却基礎價格は二十萬圓しか認められないことを意味し、依然として税法は工事負擔金自體の性質をやはり企業の收入面においては利益と見ているのである。たゞこれに直ちに課税することは公共政策上穩當を欠くため、課税技術的に當座の免税を圖る措置として、當該施設に對する負擔金に相當する金額の支出部分を同時に損金に計上することを認めているに過ぎないのである。だから建設された年度においてはこの負擔金に對する課税は行われなくなつたが、その施設が繼續して利用されていくとき、當該固定資産に投下された資本は、企業自身によつて支出された額、即ち前例によれば二十萬圓しか回收され得ず、その結果實際の投下額との差額八十萬圓は償却費に計上し得ないためにそれだけ利益を多く算出せざるを得ず、結局稅務損益計算上利益となつて徐々に課税されることになる譯である。

このように工事負擔金を利益視する處理は、去る九月に一部改正された法人稅取扱通達、九四の三において更に次の如く一層明瞭に示されている。

「規則第十二條の規定の適用を受ける法人が、同條の需要者、又は便益を受ける者から提供を受けた金錢又は資材の價格が、その提供の目的となつた施設の取得に要した金額を超える場合において、その超える部分の金額を資産として計上しなかつたときは、その實狀に應じてそれぞれ評價減又は減價償却をなしたものと認めるものとし、假受金等で經理しているときは、當該施設の完成の日の屬する事業年度の益金に算入するものとする。」

右は工事負擔金が當該施設の建設費以上に支拂れた場合の處理を指示するものである。例へば、或る事業が百二十

萬圓の工事負擔金の提供を受けて百萬圓でその施設を完成し得たときには、計理上次の如く處理することが要求されているのである。

(1) (借方) 預金 一、二〇〇、〇〇〇圓

(貸方) 工事負擔金若しくは假受金 一、二〇〇、〇〇〇圓

(2) (借方) 建設假勘定 一、〇〇〇、〇〇〇圓

(貸方) 預金 一、〇〇〇、〇〇〇圓

(3) (借方) 固定資産 一圓

工事負擔金若しくは假受金 一、二〇〇、〇〇〇圓

(貸方) 建設假勘定 一、〇〇〇、〇〇〇圓

減價償却引當金 二〇〇、〇〇一圓  
若しくは損益

右の如く負擔金を源泉として獲得した固定資産の帳簿價格は、一時の課税を免れるためには工事の竣成と同時にその源泉と相殺して、たんなる備忘價額にまで切り下げを要し(取扱通達九四の二)、當該施設に對する支出を資本化することは出来ない。更に負擔金が當該施設に要した金額を超える部分については、他の資産の價額即ち資本的支出額を控除することが要求されているのである。若し控除しないとすれば當該年度の益金に計上しなければならないのである。

以上によつて明かな如く、税法は工事負擔金の性格を本質的には利益と考えているのであつて、唯直接課税利益の對象とすることを避けるために、これを資本的支出の控除と云う手段によつて計理上將來損失に計上されるべきものと相殺せしめているのである。従つて負擔金によつて賄われた企業の設備資本は、將來再び資本としては回收される

工事負擔金の性格とその會計處理

ことなく所得として喰潰されることになるのである、公益事業用施設資本が、このような處理に委ねられてよいのであろうか。米國並びにわが國の公益事業設備財産に關する會計規則は、この問題について如何なる規定を設けて來てゐるかを次に明らかならしめよう。

三

鐵道を除く公益事業會計の分野において指導的な役割を果して來てゐるものは電氣事業である。米國においても公益事業の統一會計規程の發達を促進したものは電氣事業の會計規程であつた。古くは一九二二年に鐵道及び公益企業委員會全國協會(N・A・R・U・C)によつて制定された統一勘定分類(Uniform Classification of Accounts)並びに近くは連邦動力委員會(F・P・C)によつて一九三七年に制定された現行の統一勘定組織規程(Uniform System of Accounts, Prescribed for Public Utilities and Licensees, subject to the Provisions of the Federal Power Act)がその典型的なるものと云ふことが出来る。(拙稿「アメリカにおける公益企業統一會計制度の發達」(『一橋大學産業經營研究所編・現代商學の基本問題』一九三頁以下)

そこで先づ一九二二年の全國協會の規程についてみるに、公益事業が工事寄附金を收得して施設を擴張した場合に、建設費のすべてを資本化せしめると共に、收得額を準備金(Reserve)の一項目として留保することを命じてゐる。即ちそれを擴張費寄附金(Contributions for Expansions)として諸積立金と共に蓄積するべきものとしてゐるのである。然して原則として當該施設の更新を見るまではその取崩しをなすことは許されないものとされてゐたのである。またこの種寄附金に對する課税も行われなかつた。つまり免稅積立金制度によつて資本の維持が圖られていたと見ることが出来る。ところがこの舊規程を手本として、昭和七年にわが國において制定された舊電氣事業法に基

電氣事業會計規程においては、工事負擔金を建設費に充當して資本的收支の相殺を圖るべきものとされたのである。従つてこれまでわが國では、前述の如き壓縮記帳の處理が採用されて來たのである。

つぎに一九三六年における動力委員會の規程を見るに、建設費のすべてを資本化せしめてゐることは勿論、特に工事寄附金(Contribution in Aid of Construction)の特性に鑑み、これを貸借對照表上において剩餘金及び引當金とは別個の貸方項目として示すことを命じている。従つてこの勘定は公益事業委員會の許可なくしては、剩餘金、其他の勘定に振替えることが出來ないものとしてゐる。その意義を問うことはしばらくおいて、この新しい統一會計規程を手本として制定されたわが國の公益事業會計規則の指示する處理をさきに示しておこう。

昨年三月、初め制定された電氣事業會計規則(公益事業委員會規則第八號)は、その第八條において工事負擔金に關し次の如く規定してゐる。

「電氣事業設備の建設のために、電氣使用者から金錢、資材、役務その他財産上の利益の提供を受けたときは、これを工事負擔金として整理しなければならない。

工事負擔金は、利益金として處分することができない。」

而して同規則第四條によつて要求される筈になつていた財務諸表並びに勘定科目には、右の工事負擔金を資本剩餘金に屬する項目として處理する案が示されてゐた。ところが、右の規則第八號が去る九月廢止され、新に公益事業委員會規則第二十號をもつて示されたものによると、第八條はそのまゝ繼承されたが、今度正式に決定された財務諸表並びに勘定科目から工事負擔金のみが削除されてゐるのである。而して電氣事業設備勘定準則中の建設原價の構成要素の末尾に工事負擔金の項を追加して、その具體的處理を示してゐるのである。即ち第八條に規定された工事負擔金を事業が收受した場合には、その目的とされた設備の建設原價からこれを控除すべきものとしてゐるのである。結局

工事負擔金の性格とその會計處理

これによつて利益處分を禁じた本則は骨抽きにされ、事實上資本を喰潰す結果を導くところの舊規程の壓縮記帳に復歸してしまつたのである。これは委員會としては工事負擔金を貸方記帳せしめ、全工事費の資本的支出化を圖らんとしたのであるが、前述の如く稅務上の減價償却費基礎價額計算においてこれが否認されることが確認されたがための止むなき處置であつたと解される。かくして第八條の規定は課稅政策のために有名無實と化したのである。

然しなおこゝに残された興味ある問題は、工事負擔金を貸方記帳する場合、米國におけるが如く、これを資本にも負債にも屬さない獨立の項目たらしめる解釋と、わが國で最初示された如く、資本剩餘金に歸屬せしめる見解との相違を訊すことである。

## 四

米國の公益事業統一會計規程において、需要者の提供せる建設寄附金を資本や負債の勘定から獨立せしめたのは、先づ既述の如く舊規程でこれを企業に歸屬するところの留保さるべき利益と看做していた考え方を改めるためであつたと解される。と云うのはこの種寄附金は、一般贈與におけるが如く會社に無條件で提供されるものではなく、その使途が特定され、然も需要者の施設利用權が反對給付として約束されていることを重視したからである。そこで若し會社が當該施設による用役の供給を廢止するが如き場合には、その寄附金は提供者に返却されねばならないものであり、またその事業が他に讓渡されるが如き場合には、會社債務と同様讓受けた事業によつて用役の供給を持續すべきものたることを明かにしたのである。而して寄附者全體のかゝる權利の保全は、實際上公益事業委員會によつて行はれるものと考えられた。これがたんなる強制留保利益であるならば、會社解散に際してかゝる問題を殘さない譯である。

右の如き見地から、この勘定を永久負債と解して資本と區分する説もあるが、然し當該施設の所有權自體は會社に歸屬するものであり、事業の繼續を前提とする限り、これを單純に負債視することは適當とは思われない。

更にこの寄附金、即ち工事負擔金が資本にも負債にも屬さない貸方項目としてそれ自體の意義を有するものと見られるのは、當該施設に投ぜられた資本の採算面から見た場合の財産評價勘定としてである。もともと企業の施設費が需要者によつて負擔されるのは、當該施設よりの収益がその投下資本額に對して適正率以下であることが明瞭な場合これを資本的に補うためである。例えば利潤率が普通の三分の一であるとするとすれば、企業としては、それに當該施設費の三分の一以上の資本を投じないであろう。そこで施設費の三分の二が需要者によつて負擔されることになるのであるが、その施設の企業にとつての財産價值は、右の利潤率を一定とする限り、企業自身が投下した資本額若しくは總建設費から、負擔金を控除せる額でなければならぬであろう。ところで直接建設費から控除することは既述の如く繼續して利用される設備資本の回收維持を不可能ならしめるために不合理である。そこで間接的に當該設備財産額に對して評價引當勘定を別個に置く必要があると解されるのである。

以上の如く米國では、工事負擔金は據出者の持續的な用役享受權を示すと共に、企業の立場から見ても一種の引當勘定として財務會計上獨自の地位が與えられているものと見られるのである。

右に對しわが國の會計規則において工事負擔金を資本剩餘金に歸屬せしめた積極的な理由は次の三點にあつたようである。その第一は、負擔金収入が經濟的に見て需要家の資本参加であると云うことである。第二は法律的に見て負擔金によつて賄われた施設の所有權はその提供者が放棄したものと解される。そこでこれを企業資本に歸屬せしめるからには、「永久に處分不可能な資産」と對應せしめてともに保持すべきであるとするのである。(小島慶三氏「電氣事業會計規則について」『會計』五十九卷五號 五六八頁)換言すれば充當と運用の對象を限定されている資本の收支對應狀

態を示すためには、資本剰餘金への繰入が妥當であると考えられたのである。第三はわが國の「企業會計原則」の解釋に従えば、工事負擔金は國庫補助金を受けた場合と同様、資本取引と見られ「其他の資本剰餘金」の範疇に屬せしむべきものであると云うのである。

以上の如く、わが國の委員會規則第八號では、主として企業的立場から工事負擔金の資本的性質を重視してこれを資本剰餘金に屬せしめたものと見ることができるところで剰餘金概念の發達せる米國において、何故これを資本剰餘金勘定に含ましめられなかつたかを再省して見る必要がある。

先づ第一に米國の規程においては、需要者の立場ないし公益事業委員會の統制的立場が重視されたものと考えられる。即ち工事負擔金は事業資本を構成するとは云え、會社としては解散の場合すらも自由に處分し得ざる公共的のものとして資本と區分されているのである。第二にこれを企業本位に見た場合には、かゝる負擔金を得ていることはそれだけ不利な財産の運用が行われているのが普通であり、従つてこれを當該施設に對する引當金的な性質を帯びるものとも解されるのである。第三に資本剰餘金概念から見て、負擔金は抱拂し得ないものと見られる。即ち統一會計規程に示されている資本剰餘金は、専ら會社の自己資本額の變動剩餘部分を計上すべきものとしてゐるからである。

端的に云つて兩者の根本的な相違は、公益事業の工事負擔金に關する限り、わが國では企業 (Enterprise) を會計單位 (Accounting Unit) とする立場を貫いた解釋であるのに對し、米國では會社 (Corporation) をその單位とする立場がとられていることにあると解されるのである。何れが工事負擔金の性格をより正しくとらえるものであるかをここで問うことは控へよう。唯問題たる資料を提起するにとどめておく。

なお現行税法の下においては、兩者の何れを採用することも出来ないが、然し以上の如き工事負擔金の性格並びに公共的資本蓄積の必要から見るならば、その何れかを認めることが望ましい。