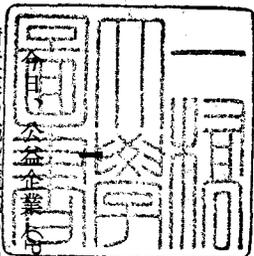


工事負擔金の會計機能

— わが國公益企業會計を中心として —



(1) 工事負擔金の會計機能

備産業の施設擴充のあとを振り返ってみるに、急激に増大する需要家の要望に應ずるため、不斷の追加投資を重ねることによってその供給力を増し、また供給領域の擴大化が圖られてきている。このように企業が絶えずその投資領域の擴大に努め、その發展を圖るといふことは、どの産業に屬する企業においても見受けられる當然の事柄である。しかしながら、一般企業における追加投資は、通常確固たる採算の見通しを持って進められる筈のものである。その場合企業としては、少くとも増設によ

つてもたらされる収益が、當該追加投資に基く諸費用を長期に亘って償い得ない擴張を強いられるようなことは殆んどないといつてよからう。

ところがこゝで問題にしようとする公益企業分野においては、しばしば採算上當然に不利となる施設の創設或いは擴張をなすことを、公益企業なるの故をもってあえて要請され、そのため企業としてそれに應ずる若干の方策を構することが認められてきている。その場合企業にとつて最も容易な方策として第一に考えられるのは、不採算施設の需要家に對する料金を採算點に達するまで特別に引上げておくことである。だがこの方策は料金體系の統一を亂し、また同種用役料金に差別を設けること

西 川 義 朗

になるので、公益企業料金政策上是認され難い。第二にかゝる不利な増設に基く超過費用を補填する方策として企業全体の料金水準 (rate level) を引上げることが考えられる。もしもその企業のすべての新設費が増大傾向を有するとするならば、企業がかゝる方策をとることも是認されるであろう。しかしある特定条件の下にある新規需要家の需要を充すための増設分が、明らかに不採算であるような場合、全體としての料金水準の引上げを認めることは、その他の需要家の犠牲においてその新規需要家を利することになり、いわゆる顧客の原價負擔上の公平を失することになるのでこれまた是認され得ない。さらに第三に政府その他の公共機關を通して、例えば低金利資本の融資を仰ぐとか、その他の資本調達上の恩典を受けることによつて、この種の擴張に伴う損失を補填することも考えられる。だがこの方策も、全體の利益に資すべきものをもつて一部需要家の利益を擁護する結果となり、一般的には妥當な方策とは見られない。そこで第四に考えられるのは、右のごとき新規需要家にその設備費の一部あるいは全部を醸出せしめ、企業にとつて不利な資本負擔の軽減を圖る方策をとることである。すなわ

ち新規の需要家から投資採算限度を上廻る施設費超過分に相當する工事負擔金あるいは設備負擔金を徴収することによつて、第一、第二ないし第三の方策による公益企業料金設定上の不合理を回避し、需要家に無差別公平にして統一的な料金を課すことが可能と考えられるのである。

このようにして公益企業分野においては、その施設擴充に要する資本の一部を個々の需要家の自己負擔となす制度が普及してきている。したがつて、これまで公益企業の資本源泉としては、自己資本の醸出はもとより、借入や證券發行による外部金融以外に、他産業にはその例が殆んどみられない需要家よりの企業に對する資本醸出が相當部分含まれてきているのである。このことは、公・私經營形態のいかに拘らず見受けられる。特に當該公益企業が創設早々で資金調達能力が低い場合とか、あるいは一般資本市場よりの長期資金の調達が著しく困難な状況にある場合には、新規建設に對する利用者の資本負擔割合は少なくないのである。かゝる場合には、通常増設によつてもたらされる新規利用者の便益が相對的に見て大であり、またその需要家に大きな利用の價値が

(3) 工事負擔金の會計機能

認められるので、いわゆる公共的施設の受益者負擔の見地からもこれが是認されてきたのである。

實際新に建設される公益企業設備の利用者側より相當の資本釀出がなされてきているものに、例えば鐵道事業における停車場新設費の寄附、鐵道用地の無償提供、新線建設費の負擔、あるいは新設水道事業における需要家の建設費分擔金等がある。また電話架設に對する設備負擔金のごときも同様である。なおこれまでこの制度に關し、異論のすくなくなかつた電氣事業やガス事業においても、需要家負擔の範圍や程度に相違こそあれ、何れもここにいう工事負擔金が釀出されてきていることは周知のごとくである。

このようにして公益企業の施設擴充には、ある程度利用者の資本釀出が餘議なくされてきている現狀であるが、これは前述のごとき共通理由のほか、公益企業用役の普及程度の低い地域とか、あるいは公共的資本形成の促進が困難な狀況の下において、低料金政策を保持せしめる場合にかゝる方策が採用されることも考えられる。實際、わが國における公益企業のこの種負擔金の釀出は、これまでかゝる理由に基くことが多かつたようである。

ある。

しからは、公益企業としてはかゝる新規建設費に充當する負擔金収入を如何なる性格のものとして受入れてきているのであろうか。また一般に公益企業會計上、この種負擔金はいかなる機能を果すものと考えられるべきであらうか。

(一) 左のガス事業並びに電氣事業の最近における工事負擔金徵集實績表の示すところによれば、年次設備投資額に對する工事負擔金の割合は全體として少い。特に電氣事業では三十二年度の實績は總工事費(電源開發資金を含む)約一、九七〇億圓の約一七パーセントに過ぎないといわれている。そこでこの制度を廢止しても、特にそのため資金の調達が困難となるとは考えられず、またその約半分餘りを占めている電燈、小口低壓、並びに變電設備については、最早負擔金を徵集するまでもないという意見が最近「電氣料金制度調査會の答申」(昭和三十三年十二月十九日)によつて示されている。しかし同答申案においても認められているごとく、この制度を全廢することは不都合を生じ、またこれが累積されれば相當の額に上るものであり、ガス事業においては、なおこの制度を廢止することは不可能であらう。

工事負担金徴集実績

(公益事業局ガス課調査) 単位: 1,000圓

31 年度			32 年度			33 年度			備 考
設備投資額A	工事負担金B	B/A	設備投資額A	工事負担金B	B/A	設備投資額A	工事負担金B	B/A	
8,874,247	132,485	1.49	9,511,800	132,787	1.77	8,644,063	292,107	3.38	内管賣渡
3,132,972	134,828	4.30	6,199,617	155,862	2.51	11,328,954	333,776	2.95	"
1,623,401	206,945	12.75	2,682,101	237,638	8.86	3,130,407	249,572	7.97	屋内管貸付
306,734	8,164	2.66	216,128	13,240	6.13	255,203	7,286	2.85	内管賣渡
63,035	12,125	19.24	102,294	14,071	13.76	258,649	10,732	4.15	屋内管貸付
138,965	6,388	4.60	395,378	7,001	1.77	1,306,463	3,952	3.02	"
137,799	11,967	8.68	98,032	6,402	6.53	141,985	16,487	11.61	"
109,530	14,536	13.27	136,212	17,388	1.28	149,382	15,634	10.47	"
107,728	9,484	8.80	162,208	8,058	4.97	49,205	3,683	7.49	"
179,294	885	0.49	97,289	1,296	1.33	32,215	*12,424	38.57	内管賣渡
154,829	12,001	7.75	210,924	3,567	1.70	119,835	11,529	9.62	"
14,828,534	649,808	3.71	19,811,983	597,310	3.36	25,416,361	957,182	3.77	

ものは、それにより、そうでないものは固定資産明細表より逆算されている。

配管のみならずその他の気蓄器等についても負担金が課せられたからである。

(昭和 31 年度実績内訳)

会 社	北海道	東 北	東 京	中 部	北 陸	關 西	中 國	四 國	九 州	合 計	
31年度実績内	電燈小口低 壓 變電設備	90,409	355,766	345,903	166,264	74,881	143,074	92,680	65,314	130,876	1,465,167
	計(B)	14,039	25,422	90,942	52,207	16,195	52,667	53,973	85	3,234	308,764
	B/A (%)	37.1	55.4	56.1	54.7	69.6	46.2	54.2	63.6	52.1	53.2

- (注) 1. 電気事業連合会資料による。
2. 電燈、小口低圧分は未點燈部落分を除く。

一般に企業が外部より財産を收得するのは、基本的には企業の提供生産物ないし用役の對價としてであるか、さもなければかゝる企業活動を營むための財源となる資本の受入としてである。前者はいわゆる收益收入を意味し、後者は廣義資本收入を意味する。この兩者を峻別、區分計算することが企業會計にとって不可缺であることはいままでもない。そして通常の企業取引においては、この收益收入と資本收入はそれぞれ自明の事柄として識別されている。すなわち會計上では、企業にもたらされた財産が、企業所有者ないし債権者に歸屬する資本としてそれぞれの持分を形成するか、それとも企業の生産活動その他を通し、企業自身が獲得したものとして、企業の所得を形成するかによって識別されている。だがかゝる一般的判斷基準の

(5) 工事負擔金の會計機能

ガス事業における

事業者名	規模 33/12 末取 付メータ	28 年度			29 年度			30 年度		
		設備投資額 A	工事負擔 金 B	B/A	設備投資額 A	工事負擔 金 B	B/A	設備投資額 A	工事負擔 金 B	B/A
東 京	1,414,595	3,640,902	49,488	1.36	4552,948	50,440	1.11	5,908,599	91,184	1.54
大 阪	1,088,363	3,396,119	121,961	3.59	4776,418	140,801	2.95	4,149,824	131,111	3.16
東 邦	249,675	1,127,634	118,083	10.47	1,555,582	134,236	8.63	1,123,562	146,459	13.04
北 海 道	35,414	53,562	7,794	14.55	99,177	6,921	6.98	180,395	16,589	9.20
東 部	27,596	36,230	3,336	9.21	81,409	8,356	10.26	39,787	6,320	15.88
廣 島	37,058	132,218	12,859	9.73	174,852	6,866	3.93	143,800	5,632	3.92
四 國	27,966	84,881	8,144	9.60	68,630	8,646	12.60	127,573	9,681	7.59
合 同 本	18,872	22,073	9,152	41.46	42,393	6,849	16.16	75,284	9,158	12.16
日 大	14,077	45,677	2,084	4.56	118,158	5,443	4.61	31,054	3,524	11.35
多 喜	6,603	23,551	784	3.33	73,715	1,140	1.55	54,204	1,058	1.95
静 岡	23,157	51,687	13,348	25.82	44,990	2,263	5.03	163,677	14,037	8.58
計		8,614,514	347,033	4.03	11,588,272	371,961	3.21	11,997,759	434,753	3.62

(注)1. 設備投資額は工事負擔金壓縮記帳前のものであって投資額が資金計畫その他によってははつきりしている。
 2. 内管費渡制度の場合は貸付制に比して内管代金だけ負擔金収入割合は低くなっている。
 ※ 33 年に特に多いのは住宅公園久米川園地における工事負擔金があるためであって、この場合には單に

9 電力會社別工事費負擔金徵集実績

(電気料金制度調査會答申資料) (單位千圓)

會 社	北海道	東 北	東 京	中 部	北 陸	關 西	中 國	四 國	九 州	合 計
29 年度	324,078	626,547	443,149	241,347	100,420	426,987	285,670	121,466	301,672	2,871,327
30 年 度	330,146	563,438	662,020	254,772	111,254	305,960	198,637	92,737	266,553	2,785,517
31 年 (A)	281,175	688,269	778,433	399,607	130,877	423,275	270,646	102,790	257,248	3,332,318
32 年 度	188,109	610,817	833,673	354,060	174,489	452,712	325,196	100,208	261,399	3,300,663

みをもってしては、必ずしも資本収入と収益収入の妥當な區分がなされ得ない領域が存在する。財務會計上、いわゆる資本と利益の境界線上にあるものとして、しばしば論議されてきている問題がそれであって、工事負擔金収入は正にその線上にあるものといつてよからう。

工事負擔金の一般的性格に關しては、企業がこれを收得する經營財務上の充當目的ないし需要家の醸出理由のいかんによつて料金収入不足補完説、資金借入説、公正報酬説或いは原價主義説等に分つ見解があるが、その何れもが工事負擔金制度の存在理由の一面をとらえての解釋であつて、必ずしも企業會計上の本質をそのまゝ示すものとは見られない。これまで企業會計上における工事負擔金収入の本質については、種々の議論がなされてきている

が、基本的には利益説に屬するか、資本説に組するかその何れかである。しかし前者の利益説にも、工事負擔金を、料金の前取と解して、文字通りこれを収益と見るものと、損失補填と解するものとに分たれる。また後者の資本説にも、資本剩餘金説、負債性引當金説並びにその他の剩餘金説等が存在する。このように議論が分かれ意見の一致を見ていないのは、現行工事負擔金制度を支援、これを實施せしめているところの法令その他の公益企業をめぐる諸規範が、工事負擔金の性格を正しく是認していないことによるか、あるいは本制度の運用に關して確固たる論據を缺いているからにほかならない。

わが國の公益企業における工事負擔金收入の性格を利益視せしめている根據は、實際的にはまだわが國公益企業の健全な會計制度が整備されていなかった時代に、負擔金を一般に事業収益と看做してきたことと、特に税法(法人税法施行規則第十二條)が現在に至るまでこの種負擔金を利益として取扱ってきたこと、さらにそれを理論上妥當視する解釋に立脚するものとみられる。^(二)わが國税法は昭和二十六年の改正に至るまで、工事負擔金收入を需要者よりの純然たる贈與と看做し、料金收入と同様に事業所得として收

得時に全額課税してきたのであるが、それ以後國庫補助金に對すると同様に、壓縮記帳の特例を適用してきている。すなわち公益事業がその事業に必要な施設を設けるため、需要者ないし受益者から金錢又は資財の提供を受け、それ等によって設備財産を取得した場合、その取得原價から當該金錢ないし資材の價額を控除した金額をもってその設備財産の帳簿價額とするならば、その控除分は所得に算入しないという主旨の規定が設けられている。しかしかゝる壓縮記帳法の實質は、工事負擔金を課税所得から除外するわけではなく、唯收得時に全額課税しないというにとどまり、爾後における壓縮資産の過少減價償却費計算を通して年度利益を大ならしめ、なし崩しに課税される結果となることは明らかである。^(三)

ところでわが國税法が、右のごとく間接的とはいへ、工事負擔金を利益視する根本理由は、稅務會計上の課税所得の主體を企業所有者に求めているからにほかならないものと見られる。といふことは、企業所有者の資本釀出以外の原因によって、企業の正味財産 (net worth) が増加した場合には、すべてそれ等は企業利潤として課税對象とされることを意味する。したがって、利益とし

(7) 工事負擔金の會計機能

ては處分し得ない資本支出に充當される収入であり、しかもそれによって利得が得られなくとも、その支出に基づく資産が企業に歸屬する以上、その資産額だけ企業の正味所有財産を増加せしめることになるので、税法はこれを利益と解しているのである。また實際に壓縮記帳を認めるまでは、かゝる見解に基き工事負擔金を収入した事業年度の益金にその全額を算入していたことは既述のごとくである。しかし工事負擔金を受贈益と同等視して直ちに課税することは、企業を壓迫するのみならず、需要家のためにこの制度が設けられている趣旨にも反するところが認められ、税法の改正を見ただのである。だが改正の根據は必ずしも明白にされていたわけではない。税法上は寧ろ妥協的な見地に立脚し、例えば工事負擔金は「將來低廉な料金で役務を提供するという條件附の前受収益」^(四)に實質上等しいものと解されたのである。というのは、税務上認められる前受収益は、取得時には課税されることなく、その収益に對する給付提供期間に互つて益金算入を行なうことになるからである。もちろん工事負擔金の處理は壓縮記帳方式をとるので、直接前受収益の取崩しは行われぬが、當該供給施設の耐用年數の経過

に従い、自動的に益金が取り崩されると同じ効果をもたらすという意味においてである。さらにその益金相當部分は、當該供給施設の料金収入不足と見合つて相殺されることになれば、企業の税負擔も軽減されるというのがこの説の主張であるといつてよからう。

確かに税法が工事負擔金の取扱いを、取得時全額課税から、壓縮記帳によるなし崩し課税に改めたことは、本制度の存在理由から見れば課税政策上の進歩を示すものである。しかし既述のごとく工事負擔金の本質を利得と看做す點においては變りなく、このような考え方に基き會計處理は、そのまゝ現在の公益企業の會計規則にも導入されているのである。そこで壓縮記帳説を支持する見解をさらに検討するに先立ち、これがわが國公益企業會計の實務に導入された経緯を明らかならしめておこう。

- (一) 通商産業省公益事業局業務課編「電氣料金制度の概観」(昭和三十四年) 六六頁
- (二) 若林茂信・齋藤進共著「電氣事業會計」三四九頁
- (三) 拙稿「工事負擔金の性格とその會計處理」本誌第二十七卷第一號七五頁—七七頁
- (四) 黒澤清・湊良之助共著「企業會計と法人税」二九七頁

三

わが國において、工事負擔金の制度に關し、特にその會計處理が問題にされてきているのは電氣事業並びにガス事業の分野においてである。といふのはこれまで、これ等の事業では多かれ少なかれ新規需要家からの工事負擔金の徴集を企業採算上不可避としてきたからにほかならない。實際これ等企業の初期においては、負擔金收入を利益視して處理する傾向が強かつた。これはいうまでもなく可及的低料金を前提としつゝ、事業の急速なる擴張を餘儀なくされる場合には、當然に収益の不足を生じ、企業財政は苦況に追込まれるので、それを彌縫するため⁽¹⁾のやむを得ざる方策として、負擔金收入の益金計上が行われたのである。現在でも地方の小都市におけるガス事業の如きは、なおその必要があるものと見られている。このように施設の擴張される地域とか事業規模の相違によつて負擔金徴集程度の差こそあれ、少くとも過去においては一様にかゝる實際的需要が公益企業財務上存在したことは事實である。しかし工事負擔金收入を企業の収益に計上し、その結果としてこれが利益處分されること

の不合理であることは、その後企業自身が漸次自覺するようになった。それは企業的發展に伴い、資本の充實を期すことがある程度可能となつたからであることはいふまでもない。その先驅をなしたものは電氣事業であつた。

わが國の電氣事業において、工事負擔金收入を會計上問題にするようになったのは、昭和六年の電氣事業法（昭和六年四月一日法）の改正を契機として、翌昭和七年に電氣事業會計規程が逓信省令で設けられたことである。このとき始めて「電氣ノ需要者ヨリ工事ニ關スル寄附ヲ受ケタルトキハ其ノ金額ハ利益トシテ之ヲ處分スルコトヲ得ズ」（昭和七年十一月二十一日逓信省令第六條）（五十五號同年十二月一日施行第十條）という規定が制定されたのである。その際利益處分を行わずに工事負擔金を處理する方法までは規定に明示されなかつたので、その性格をどのように解しての措置であつたかを明確に判定することはできない。しかし當時の解釋としては、工事負擔金に相當する額を「當該工作物撤去にいたるまで社内留保として整理するか」⁽²⁾あるいは「當該建設費より直接銷却するに非ざれば、貸方雜勘定中に『工事負擔金』なる科目を設けて整理すべきもの」と考えられた。⁽³⁾これは

(9) 工事負擔金の會計機能

その頃まで工事負擔金を「雜收」あるいは「雜收益」として收得年度の利益に計上する會社も少くなかったので、そのように直接收益勘定に計上することのみを禁止したものと見られる。當時としては、會計上における資本剩餘金というごとき觀念もなく、積立金と引當金の區分すら曖昧にされていた時代であったので、かゝる負擔金收入の性格を、つきつめて考慮するまでには至らなかつたものと解される。それ故工事負擔金を積立金として留保せしめるか、あるいは壓縮記帳を認めるか、それとも引當金的性格のものとしてその財源を保持せしめるかの判断を下すまでには至らなかつたのである。

ところが昭和十九年に右の會計規程(昭和十八年十二月二十一日施行)が改正されたときには、「電氣ノ需要者ヨリ工事ニ關スル寄附ヲ受ケタルトキハソノ金額ハ當該工事ノ費用ニ充當スベシ」(第九條 第一項)として壓縮記帳をなすことが命ぜられたのである。そして當然のことながら「前項ノ規定ニ依リ工事ノ費用ニ充當シタル金額ハ之ヲ建設費ニ算入スルコトヲ得ズ」(第九條 第二項)という條項まで附されたのである。これは一般企業會計において、事業が建設中にその建設工事に關連して得た収益は、當該建設費の控除に

充てることを通則としていたのでこれに習つたものと見られる。このようにして電氣事業の分野においては、工事負擔金の會計處理は壓縮記帳法に統一されることになつたのである。

右の會計規定は、終戦後電氣事業の再編成を行うに際して制定された「公益事業令」(昭和二十五年十一月二十一日政令第三百四十三號)を基礎とする「電氣事業會計規則」(昭和二十六年三月十四日公)をもつて改訂されることになつた。そしてこの規則の第八條に「電氣事業設備の建設のために電氣使用者から金銭、資材、役務その他の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。(2)工事負擔金は利益金として處分することができない」という規定が設けられた。この規定は昭和七年の舊規程の表現を踏襲しているようであるが、その趣旨としては工事負擔金を資本剩餘金(Capital Surplus)として處理すべきものと解していたようである。もともとこの規則制定に際して意圖されたことは先ず第一に米國連邦動力委員會(Federal Power Commission)がこれまで採用してきた電氣事業統一會計規程(Uniform System of Accounts, prescribed for Public Utilities and Licensees,

effective January 1, 1937.) に準據すること、さらに當時の經濟安定本部の企業會計制度對策調査會(現在の^(四)大藏省理財局企業會計審議會)が發表した企業會計原則との調和を圖ることであつた。前者の會計規程においては、工事負擔金は恆久的投資の源泉を示す獨立の貸方項目として處理すべきことが指示されており、後者の會計原則においても、これを資本剩餘金に算入することが示されていた。そこでこの規則の勘定科目としては、工事負擔金を資本剩餘金の一科目に入れた原案が公表されていたのである。ところがこの規則は聽聞の手續を経ないで特別措置として制定されたものであつたので、その後本文は殆んど同じ内容のものを正式に聽聞にかけ公益事業委員會規則第二十號(昭和二十六年九月十五日)として公布しなおされた。このとき正式に制定された勘定科目表から工事負擔金項目は削除されたのである。このようにして從來通りの壓縮記帳が採用されることになつた直接の動因は、前述のごとく税法がこのとき始めて工事負擔金について壓縮記帳を採用し得る特例を認めたことによるものと見られる。なおその他の實務上の要請にも應ずるためであつたことも事實である。

右の電氣事業會計規則は、さらに昭和二十九年四月一日、現行規則(通商産業省令第十二號)に改正されたのであるが、このときも工事負擔金に關する限り、實質的には壓縮記帳法によるものと異らない會計處理を採用せしめることにしている。^(五)唯改正規則では固定資産勘定の内部に控除項目として「工事費負擔金」勘定を設け、財務表上において工事費負擔金を伴つた現有固定資産の取得價格を示す工夫がなされている點において、直接壓縮するよりも財務の明瞭性を増している。だが減價償却計算は、その取得價格から工事費負擔金を差引いたものをもって償却の基礎價額とし、當該固定資産の除却に際して、その帳簿原價に對應する工事費負擔金を相殺する方法をとらせているので、損益計算上は壓縮記帳による場合と何等異らないのである。

かくてわが國電氣事業における工事負擔金に對する會計上の取扱いは、最初から現在に至るまでこれを基本的に利益とみなす方策が採用されてきたのである。この點が事業も全く同様であつて、昭和二十六年七月十二日に始めて統一會計制度(公益事業委員會規則第十七號)が制定されるまでは、殆んどすべてのガス事業は工事負擔金を雜收入の一項目

(11) 工事負擔金の會計機能

として處理してきたのである^(七)。同規則第七條に、電氣事業の舊規則と同じ内容の規定が設けられたのであるが、その會計處理はやはり壓縮記帳によらしめ、現行規則(通商産業省令第十五號、ガス事業會計規則、昭和二十九年四月一日)が新に制定されたときには、さらに一層明確にそのことを規定している^(八)。

さてこのように税法上のみならず、公益企業統制を目的とする會計規則上においてまで、工事負擔金を利益視して處理することが果して妥當視されるであろうか。

- (一) 電氣協會「電氣事業會計解説」(昭和八年) 四三頁
- (二) 電氣事業貸借対照表説明書貸方科目二〇項(昭和七年會計規程解説)
- (三) 公益事業委員會事務局編「電氣事業會計規則要覽」七頁(昭和二十六年七月)
- (四) 通商産業省公益事業局編「改正電氣事業會計規則の概要」四一頁(昭和二十九年四月)
- (五) 拙稿 前掲誌 七八頁七九頁
- (六) 改正電氣事業會計規則 第十條
- (七) 若林茂信著「ガス事業會計」一八三頁
- (八) ガス事業會計規則(通商産業省令第十五號、昭和二十九年四月一日) 第四條

四

公益企業における工事負擔金を利益視し、またこれを壓縮記帳法で處理することに對しては、わが國企業會計原則は、「税法と企業會計原則との調整に關する意見書」(昭和二十七年六月十六日企業會計基準審議會小委員會)第七項をもって一應反對していることは周知のごとくである。すなわち「會計原則において

は、工事負擔金をもつて企業資本の補填のための釀出額とみなし、これを資本剩餘金に計上すべきものとしてゐる。とくに企業會計の實務において工事負擔金を益金に算入し、配當その他に處分することは、不健全な會計慣行であるから、會計原則上一般に承認されていない。」ことが指摘されている。このように工事負擔金が會計理論上「企業資本の補填のための釀出額」であると解されるのは、一般的に企業會計の歸屬主體がいわゆる企業實體(Business Entity)ないし企業そのものに求められているからにはかならない。この點、税法にあっては企業所有者に會計の歸屬主體が置かれていることは前に述べたごとくであつて、兩者は根本的にその立脚點を異にしている。

こゝで一般企業會計における主體論ないし基礎前提(basic assumption)を詳述するまでもなく、近代企業

資本的存立とその運用成果が、その所有者のみに歸せしめられるべきものではないことは明らかである。近代企業の財務關係は、所有者のみならずその他企業の利害關係者の利害が相互に交錯し、しばしば相剋する關係において存在するものであり、企業會計はかかる企業の財務活動を對象としている。このように様々の利害關係者への財務情報 (accounting information) を提供することを使命とする企業會計としては、その何れの立場にも偏しない客觀性を保持するためには、會計の中心を企業自體に求めざるを得ないのである。然してかかる意味における企業自體を支える資本の性格は、特定の生産活動を營む企業そのものの自立を中心として觀念されねばならない。このことは一般近代企業についていわれるばかりでなく、特に公益企業においてかかる見地に立脚することが要請される。というのは、公益企業の存立と發展については、明らかにその企業の所有者本位に考えられるべきものでなく、むしろ需要家やその他の資本提供者間の利害の公平を期すことが重視されねばならないからである。したがってかかる企業の財務關係を示す公益企業會計としては、企業自體の見地に立脚することが正當視

されるのである。

そこで以上のごとき會計觀に基いて工事負擔金の本質をみるに、最初に明らかならしめたこの制度の存在理由から考えても明らかなく、工事負擔金は、需要家の企業への資本醸出にはかならないものと解される。したがって公益企業にとっては、負擔金収入は資本の産み出す利益である筈はなく、公益企業資本の一部を構成するものとみなされねばならない。また公益企業自體も、これを資本収入として取扱う會計責任 (Accountability) を有するものと解されるのである。またその限りにおいてわれわれは企業會計原則の主張を正當視するものである。

ところが右の根本的主張と税法との調整意見として提案されている措置については必ずしも全面的に贊意を表し難いのである。というのは、意見書では、特に財務報告書の表示方式に重點をおくがごとき見解が示されているからである。すなわち右の本質論の前段においては「工事負擔金の價額を貸借對照表の貸方に記載するとともに、當該固定資産の取得價額を貸借對照表の借方に記載する方法」をもって「最も健全な會計慣行」であると

(13) 工事負擔金の會計機能

して、「税法上の壓縮記帳が公正表示の原則に反し、正規の簿記の原則に干渉するおそれのあること」を指摘するとともに、かゝる會計慣行に従うことは「工事負擔金を所得であると認めると否とにかゝらず必要である」と述べられている。さらにこの意見の最後の附記事項として「もし工事負擔金が窮極において株主の利益に歸屬するものであるという理由で租稅政策上これに課稅することが必要であるとすれば、單に減價償却およびキャピタル・ゲインの計算の基礎となる金額に工事負擔金の額を含ましめないように措置すれば足りる」という讓歩が示され、實質論としては、前述の現行「電氣事業會計規則」における間接的壓縮記帳の取扱いと大差のない處理をも認容する見解が示されているのである。つまり會計原則としては、工事負擔金が企業にとって資本たる本質を備えることを認めながら、他方これが課稅政策上所得とみなされる根據、すなわち「窮極において株主の利益に歸屬する」ということを消極的ながら一應認容する態度をとり、キャピタル・ゲインの場合についてのみならず、經常的損益計算に影響を及ぼす減價償却費計算まで調整する方策を提案するということは、理論上首尾一貫せざ

る意見であるといわねばならない。

しからば租稅政策上、工事負擔金收入が窮極において株主の利益に歸屬するという見解に對し、われわれはどのように考えるかといへば、そのような豫想を最初からたてながら會計措置を構することは、そもそも公益企業に工事負擔金の徵集をなすことが認められている本旨（設備資本費負擔の公平を期すこと）に反するものと見られるのである。たとえ窮極において會社の利益となる場合が實際上考えられるにしても、それが株主の利益に歸屬せしめられるとは云えない。かゝる利益を株主に歸屬せしめることは、負擔金徵集の趣旨から考へて、公益企業の正當な財務活動としては許されない筈である。かかる事態が生ずるに至つた場合には、負擔金を原則として需要家に返却すべきである。實際上返却することが不可能であれば、それだけ需要家の負擔の輕減を圖る資金に充當すべきであらう。かくすることによつて、租稅政策上必ずしもこれに課稅すべきであるという必要はなくなるのである。

さて、このように企業會計原則の調整方策は工事負擔金本來の財務的特質を看過するものとみられるのである

が、さらにこれを資本剰餘金とみなして處理することに對しても異論が存在する。それは、建設助成金をも含めて、この種の採算的に引合はない建設を行わしめるために提供された財産の取得は、その損失補填という據出目的から考えて、その部分を資本として維持せしめる必要がないばかりでなく、むしろ企業損益の均衡を圖るという點から考えれば、壓縮記帳法が採用されて然るべきであるという説である。^(一)この説を工事負擔金にあてはめて見れば、負擔金を資本剰餘金に計上し、當該設備の取得原價を基礎とする減價償却を行うことにしても、その企業収益が償却費を補填し得ないならば、資本の維持は不可能となり、たゞにそれだけ財務上損失を出して企業政策を貧困ならしむる結果を生ずるといふことになる。これは企業にとつても好ましくないからざる處理を強制することになるので不合理だと解されるのである。

さらに、實際上右のごとき不合理を生ずるといふだけではなく、この説を裏付ける根據として、工事負擔金徵集計算の方式と料金設定との關連が指摘されている。それは電氣事業の場合のごときは、新規需要家のために施設するに要する工事が、供給規程料金の原價に算入さ

れる減價償却費の對象設備の平均建設費（事業者の工事費負擔限度額）を超過する場合に、その超過分を工事費負擔金として徵集し得る建前になっているからである。したがって、工事負擔金徵集分に相當する設備財産の償却費は料金原價に織り込まれないので、その通りの料金収入が獲得されるならば、取得原價を基礎とする償却を行う場合には、企業としては當然に負擔金分だけ缺損を生ずることになるわけである。

そこで私的資本で賄われている公益企業に、右のごとき財政上の壓迫を加えてまで資本の維持を圖らしめる必要はなく、また當該設備のもたらす収益をもつてしては、その投下資本を維持すること自體不可能であることが最初から豫定されているのであるから、寧ろその収入不足を當該設備の耐用年數に互つて補填する効果をもたらす壓縮記帳方策をとる方が企業會計としてより、望ましいと主張されている。^(二)しかしてこのような見解の下においては、工事負擔金の性格は、會計理論上企業の負擔する減價償却費の軽減を圖らしむる役割を果すという意味において、損失補填のための利益剰餘金とみなされるのである。

(15) 工事負擔金の會計機能

- (一) 山下勝治著「會計學一般論」昭和三十年度版二六〇頁、昭和三十四年度版においては、資本剩餘金説が支持されている。二二九頁
- (二) 前掲若林・齋藤共著、三五八頁—三六四頁

五

さて、これまで述べてきた工事負擔金の性格に關する諸説は、結局においてこれを資本剩餘金と解するか、それとも消極的ながら利益剩餘金的なものと見るかの何れかに屬するといつてよからう。兩説とも工事負擔金の設備財産への充當目的に照して、それぞれの解釋がなされているのであるが、このように見解が對立するのは、企業、工事負擔金の受入に伴う資本計理上の會計責任をどのように理解するかにあると考えられる。

資本剩餘金説では、公益企業が工事負擔金を徴集して施設の擴張を行った場合には、當然にそれに伴う新規需要家への供給義務の持續を圖る責任を伴うので、その財源のすべてを資本として會計上保持し、設備財産の繼續的保全を圖る必要があるという意味においてこれが資本剩餘金としての性格を有するものと考えられるのである。

これに對して利益剩餘金説では、工事負擔金収入はもと料金収入の不足分を補うものとして收得するのであるから、その資金を設備費に投下しても、企業としてはその回收を圖る必要は最初からないものと考えられているのである。したがって企業としてはたとえそれだけ資本の食い込みが生じて、止むを得ないものとして、その部分についての資本維持責任を企業から解除するところが返って企業採算を保持せしめる點から見ても、考慮されるのである。

このように兩説は企業資本維持責任の限度という點において、全く見解を異にしている。だが社會に必需用役を提供する公益企業としては、一度用役の供給を開始した以上、その繼續を圖ることは不可缺であり、したがって企業にその運用をまかされた資本については、その源泉の如何を問わず、やはりすべてこれを維持するための措置が構ぜられねばならないであらう。もちろん當該資本の維持責任が企業に課せられていない場合、すなわちその施設の更新に際して再び工事負擔金が醸出される保證があれば別であるが、そうでない限り、無限に供給義

務を有する企業としては、資本的にそれを可能ならしむる手續をとる必要がある。だが利益剰餘金説の見解では、資本を維持することが望ましいにしても、そうすることが不可能な筈だから敢えて企業財政を壓迫してまで財源を固持せしめる必要はないと考えられる。しかしそれは工事費徴集時における負擔計算の方式から見ての豫想であつて、その時の料金原價計算の前提通りに當該施設からの収入不足がいつまでも續くとは限らないのである。もしそのような状態が假りに續くとすれば、企業の報酬率は逐次低下し、それでも最後まで料金改訂が行われなるとすれば、あるいは缺損を出すことも考えられないこともない。かゝる場合には公益企業の持續が不可能であることが會計上において立證され、統制機關の責任が追求されることになるであらう。しかしこれは理論上はそうであるというにとどまり、寧ろ實際問題として考えられることは、企業の供給區域間における需要密度が漸増することによって、企業の採算が逐次好轉するであらうということである。しかし當該設備のみについて當初見込まれた損失を補填してなお餘剩を産み出すことも考えられる。かゝる場合にはその負擔金を醸出者に

償還するか、それが不可能であれば需要家の負擔の軽減を圖る資金とすべきことは前に指摘したごとくである。

もともと工事負擔金は、劃一的な無差別供給料金制度の財務的調整方策として採用されているものである。したがつてかゝる調整が果されたか否かが明らかにされる必要がある、企業としても、それを明らかならしむる財務責任を有するものと見られる。公益企業がかゝる資本計理上の責任をとる觀點からしても、負擔金を最初から壓縮記帳することは是認され難い。また企業自體も、工事負擔金を資本収入として維持することが會計の健全性の建前から望ましいことはいふまでもない。

たゞこゝで特に問題になる點は、負擔金を伴う財産の會計上における歸屬關係ないし持分をどのように解すべきかということである。會計原則ではこれが建設助成金と同様に企業所得として消費すべきものでなく、しかも会社に寄附(donation)されたものであるから、「投資者の投資に準ずるものとして資本剰餘金に計上すること」を妥當視している。しかし工事負擔金を伴った設備財産は、それを醸出した特定需要家の繼續的利用に供されねばならないという拘束を受けるものであり、これを株主

(17) 工事負擔金の會計機能

の持分 (Equity) たる性格を帯びる資本剰餘金の範疇に屬せしめることは必しも當を得たものとはいへ得ないであろう。というのは、そもそも企業をして負擔金収入を資金源泉として保持せしめる根據は、當該需要家に對する持續的役供給義務を有するが故にほかならないからである。しかしてかゝる供給の持續と資本の維持がもたらす企業採算上の影響を明らかならしむる機能を果すものとしても、これを資本剰餘金に算入すべきではなからう。工事負擔金の會計上における歸屬源泉は、それが右の如き機能を果すものとして理解される限り、その醸出者たる需要家に求められるべきものと考えられるのである。

かくて工事負擔金の持分としての性格は、利益剰餘金にも、また資本剰餘金にも屬さない固定負債的性格を持つものとして解されるのである。もちろん需要家に對する負債であるといつても、それはこの工事負擔金制度に隨伴する需要家の負擔軽減のために配慮さるべきものであるという意味において、第一義的に負債性を有するということにすぎない。したがって工事負擔金は通常の支拂債務でないことは明らかである。これが貸借對照表上における

地位を求めるとすれば、それは引當金をおいてほかにないであろう。

われわれは工事負擔金の「持分」としての性格を引當金と解するのであるが、それはもちろん評價性引當金としてではない。これを評價性引當金と見る説では、負擔金を伴った設備財産の資本價格を収益還元價值で示すとすれば、採算的にみて取得價額から負擔金を控除した額に等しくなる筈であり、負擔金はかゝる資産額の修正値を示すものとして評價性を有するものと解するのである。だが企業の設備財産の稼働に先立って、その利益還元價值を算定することは、いかに公益企業料金収入が固定的性格を有するといつても、企業會計上不合理である。またこれを特別減價償却引當金と同様の機能を果すものとしてその評價性を意義づける見地も存在するが、この解釋は利益剰餘金説に立脚するものであつてくり返し反論するまでもないであろう。

そこで最後に残された妥當な見解として、工事負擔金を固定的負債性引當金に類する独自の性格を持つものとしてこれを理解せんとする立場が考えられる。もちろん負債性引當金に類するといつても、それは不確定見積債

務としてのいわゆる負債性引当金そのものであるとはい
 い得ない。^(六)これが負債性引当金に類する性格を持つもの
 と見られるのは、負擔金をもたらした設備財産に對し、
 評價性引当金としてではなく、會計上負債性引当金の機
 能を有する持分勘定としてこれが對應するという意味に
 おいてである。というのは、これまで繰返し述べたごと
 く、工事負擔金は、企業所有者の持分に屬せしめられる
 べきものでなく、さりとて債権者の持分でもなく、しか
 も企業としては設備財産の繼續的使用のための資金源泉
 として、長期に互り保持さるべき性質を有する持分領域
 に屬するという點で負債性引当金とその會計機能を等し
 くするからである。

かくて工事負擔金は、會計上需要家の醸出資本を示す
 ものとして企業に保持さるべきものであり、その性格は
 負債性引当金に類するものとして、會社對需要家並びに
 需要家相互の事業費負擔の公平を期すための利害調整機
 能を果すべきものと解されるのである。なおかゝる見解
 と、持分會計におけるその他の贈與に關する一般理論と

の關連が追求されねばならないが、別稿に譲ることゝす
 る。^(七)

- (一) 丹波康太郎著「資本會計」二〇三頁
- (二) 黒澤清著「新商法と會計原則」一一一頁—一二二頁
- (三) 近時わが國公益企業料金の算定基準として米國流のレ
 ート・ベイス方式が普及されようとしているが、この算定
 方式の下では、工事負擔金累積額は需要家の醸出資本部分
 として、公正報酬の對象財産額たるベイスから控除されて
 いる。

(四) 米國における公益企業の現行統一會計制度 (Uniform
 Account System) 上の勘定分類では、工事負擔金は資本、
 剩餘金、負債、繰延勘定、引当金の何れにも屬さざる獨自
 の貸借對照表貸方項目として示されている。しかしこれは
 通常の評價性引当金と區別するためではないかと思われ
 る。

(五) Foster and Rodey; Public Utility Accounting,
 1951. p. 188.

(六) 前掲丹波康太郎著二〇五頁

(七) 拙稿「持分會計における工事負擔金の性格」(『會計』
 七六卷三號)

(一橋大學助教)