

# 政府補助金の会計處理について

植 野 郁 太

一

戦後、安本の企業会計原則によつて、我國の企業会計にはじめて「剰余金」なる概念が登場し、それは資本剰余金と利益剰余金の二者に大別され、表示されることになつた。剰余金とは結局、ある時点における自己資本が資本金を超過する額との意味で、そのこと自体さして意味があるわけではなく、むしろそれがいかに区別され、表示されるかが問題の中心であらう。しかして、我國で二分法を採用したのは資本金以外の自己資本部分につき、元來社外流出されるべきでないがために社内留保されているものと、社外流出は可能であるにかかわらず財務政策その他の配慮から敢えて社内留保されているものとを明瞭に区別し、表示しようとの狙いである。換云すれば、この種の超過額を各種の積立金、前期繰越利益金、当期純益に区別するだけで、いずれも利益処分の対象ないし結果として表示するに止まつていた在來の慣習から一歩すすめてそれより以前のもの、即ちかかる処分を根本的に規律する「資本は分配すべからず」、「資本と利益は明瞭に区別すべし」とのいわば根本的命題にそつて処理し、これらを貸借対照表上にも明確に示すといふことの必要最少限の要求がここに規定され、実行されるはこびとなつたわけである。さて安本の原則は剰余金を資本剰余金と利益剰余金との二者に区別することの説明として、「資本取引と損益取引とを明瞭に区分し」と云つてゐるが、これはいわば、「資本と利益の別」といふことをより會計的に表現したも

のであつて、ここにすでにはつきりと、資本取引という場合の「資本」と資本と利益の別という場合の「資本」とが同宏、同等 (co-terminous and co-equal) のものでなくてはならぬことが示されているのである。即ち、ここにいう資本は結局、一企業に、その営利活動のために拠出された金額ないしそれと同列とみることの妥当な金額の意であり、資本取引とはかかる金額に直接変動を生ずべき会計事象のことである。かくしてまた利益はいわゆる資本の調達の段階においてはではなく、その運用の結果として生ずるものであるとの、一般的な理解とも文字通り合致することが可能となる。

しかるに時として、資本取引における「資本」がさらに「資本的資産」(capital assets) 即ち固定資産を意味することもあり、これに関する問題も場合によつては資本取引に入れて考えてよいとするが如き説明がとられることもある。一方では、用語上の慣例に禍されて、このような結果になつてゐることもあらう。資本と資産の別を出発点としてゐる会計において資本を特に固定資産の意味にとることは矛盾も甚しいと考えられるが、これは旧くイギリスの鉄道事業等にもみられた「複会計制度」("double account system") に用ゐられた用語に源を發するもので、このように解釈すべき場合は今日でも案外多く、注意しなくてはならない。例えば、固定資産を取得した場合やまた修繕改良した場合にどこまでを固定資産の取得原価に入れるかの問題を「資本的支出と収益的支出との別」として説明すること、また固定資産の処分売却に伴う損益、さらに廣くその評価損益を「資本損益」("capital gain or loss") という如き、その適例である。しかしかかる特殊な慣習的用語例をもつて、ただちに他の場合にこれを援用しようとすることは一般的にみて、軽卒だとの批評はまぬがれえないだらう。

しかし他方ではさらに積極的に、意識的にこのような用語法を援用せんとする場合もみられるのである。この見

解はさらに掘下げてみれば、資本主義經濟下における會計が唯易々として貨幣的資本維持の観点からの計算のみに満足していることにあきたらず、一步前進して、實質的資本維持のための計算たらしめんとの意図に根差しているものと云えないこともないと思う。インフレが慢性化する傾向がみられ、とかく貨幣の計算尺度としての機能が失われがちになる時、ただ徒らに企業は投下された貨幣量から、より以上の貨幣量を追求している、「金を儲ける」ことだといつておられるか否か、一國生産の一體たる企業本来の使命に照してかかる表面的な理解ですべてことたりるか否か反省させられるのは当然である。ここに貨幣的資本維持をその基盤としながらもなお實質的資本維持の精神をいかし、かかる精神に答える會計処理法をも織込んでいこうとの考え方が次第に強くなっている。最近棚卸資産の評価につき後入先出法が強調されるのみでなく、さらに恒常在高法まで前進しようとの動きがみられるのは、これの典型的なあらわれである。更に固定資産についてもただ正直に取得原価による償却費計上のみで満足せず、「取替法」による処理範囲を拡大させ、また常に将来の取替における資金の準備を念頭において、あらゆる機会をとらえ、これに有利なような會計処理をせんとの動きがみられるのであつて、かかる配慮と結びつくところに、資本取引に「資本的資産」に関する一部の會計事象を含めて考えることの実質的な意義の一つがあると云えよう。しかし固定資産の實質的維持、特に将来の取替時における資金蓄積はいわば會計とは一応切離された財務政策の問題であつて、かかる配慮をはじめから會計処理に持込んでかかることは行過ではなからうか。勿論ここでは現実の問題として高率の租税負担から企業財務的配慮が十二分に実行され得ず、ために課税対象となる利益のはばをなんとかできれば少しでも縮少しようとの動きが生じ、これに有利なような解釈がでるのは当然であるが、これがために理論が無理に歪められたり、また會計計算が本来の姿を踏はずしていいはずはない。

とにかく、一部にはあまりに固陋な考え方のようにも見えるかも知れないが、資本取引における資本とはさき指摘したように拠出資本の意に解すべきで、むしろ固定資産ないしそれに変動をもたらすような一部の事象に「資本」なる云ばを附加する用法こそ、誤解を未然に防ぐ意味からもさけたいものである。このことに關して、ペイトン、リトルトンの次の説明を十分に吟味してみることも価値があらう。

「キヤピタル・アセツツ」を固定資産と同義に使用することは殆んど許されそうにない。けれど（經濟的財貨ないし企業に投入された資金 (fund) という意味では）固定資産と同様流動資産もまた「キヤピタル」であるから。従つて、固定資産のロスがすぐに「キヤピタル」の縮少をもたらすわけではないことは流動資産のロスの場合と同じである。さらにまた固定資産を出資者の出資と結合して考えようとしても、その妥當性は殆んど見出せない。何となれば、一般に個々の財貨はそれが調達の原因と同じではないから。このように考えてくれば、ある資産のロスをわざわざ「キヤピタル・ロス」とよぶことの正當性を認めることは、他の資産に同じと同様に、困難である。」(W. A. Paton & A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standard, 1940, p.101. 中島教授譯本 一七四頁)

## 二

上記の如く資本取引と損益取引の区別の尺度を一応明瞭にしてみても、なお現実にはその境界線上にあり、いずれとも判断の困難なことも多い。その代表的なものとして贈与がある。最近では贈与はその目的によつて次の三者に大別される。

(一) 追出資あるいは欠損補填の目的をもつて行われる株主の贈与さらに債務免除等。

(二) 固定的設備の調達あるいは建設に対して行われるもので、政府その他の公共団体からの建設助成金、工場

誘致のための土地の贈与等。

(三) 營業助成や利益補給等のために受ける贈与、即ち価格公定実施に伴つて政府が製品原価の補償のために  
だす価格差補給金をはじめ、買掛債務の一部免除等で、これらは継続的に行われることが多い。

この三者につき、第一のものが資本取引に、第三のものが損益取引に属するものとみることにについては別に異存  
はなかつたようだが、第二のものについては見解は全く対立しており、しかもそれぞれ一応的根拠をそなえて  
いるのである。即ち安本の會計原則の延長とされている「商法と企業會計原則との調整に関する意見書」第一、二  
のE、及び財務諸表規則取扱要領一六〇にはいづれもこれを資本取引とみ、資本剰余金の一つとしての贈与剰余金  
にいており、この見解を支持する説が非常に強い。これに対して、法人税法施行規則一一条には「資本的支出に  
充てるために交付された」国庫その他の公共団体からの補助金は、これを当該固定資産の取得原価から直接控除す  
る時には当期の益金から控除することを認める旨を規定しており、ここでは損益取引に属し、ただ取得時にただち  
に収益にせず、それを当該耐用年数にわたり繰延計上することを認めるものとしているのである。我々はいずれ  
をとるべきだらうか。(ここには特に政府からの建設助成金を念頭においてみていくが、爾餘の類似の固定資産の贈与もこれか  
ら容易に類推することができよう。)

さて前者の立場、即ちこれを資本取引とすることの理由はどこに求められようか。贈与される対象が固定資産で  
あるとの事実、また当該固定資産に投下された資金の完全な回收をはからうとの配慮にこれを求めることにはすで  
に前項の説明でも明かなように、一概に賛同するわけにはいかない。従つてこれを資本取引とみるからには、これ  
を特殊形態による資本の投入、即ち出資を得たものと考えるに居しいだけの根拠の説明がなくてはならない。しか

しこの種の説明には何か作爲的なものが感じられる。なるほど今日の企業の資金調達源泉として、政府の財政資金が重要な役割を果していることは否定し得ない。資本主義経済の発展、行詰りとともに国家の経済統制の面はますます狭がり、これが単に法的権力によつてではなく、国家資本の裏付けのもとに行われることが多い。また生産技術の発展に伴い、生産設備が非常に大規模化し、ここに龐大な資金固定化、ひいてまた相当長期に亘る多額の資金調達の必要が増大するのであつて、新規事業の設立、また拡張においては、採算に対する十分な保証が得られにくい場合とかく株式会社を中心とする民間からの資金調達では不十分となり、政府の資金援助が必要となる場合の多いことを認めなくてはならない。最近の経済審議庁の統計にみるも、我国の企業の資金調達源泉の構成において財政資金が全体の一〇%にもなつてゐることは、現下の我国の資本蓄積が薄弱であることに原因する一時的現象だと即断するわけにはいかない。このような点から考えるとき、建設助成金を一種の出資とみることも一概に誤りであるとはいえないようでもある。しかしここにもなお疑問は残る。

その一つはどういう理由で財政資金について建設助成金と日常の營業に対する各種の補給金との両者を一括して考えず、一方を資本取引、他方を損益取引というように、少くとも會計的にみれば本質的に異つた、対立的なものとして取扱わなくてはならないかということである。またいま一つの、また實質的にみればより厄介な問題は、建設助成金を得て取得した設備がその稼動によつて将来これに相当する分の償却費をもあわせてカバーするに十分な収益を獲得することができるかどうか、換云すれば、かかる採算の見通しがあるところに多額の助成金を提供するということが資本主義本来の立場、少くとも個々の私企業に対する当局のとる態度としてはたして至当なものだろうか、むしろ逆に一國の生産發展上その必要性が大きいにもかかわらず、採算の見通しが難しいところにおいてこ

そ助成金が活用されるべきではなからうか、もしこの見方が正しいとすれば、助成金を特に拠出資本とみて、これを資本取引に入れ、また資本剰余金として強制留保させるとの立場をとつてみても、それによる現実の營業が採算割れとなり、いわゆる資本の蚕食となつてきたのでは何の實際的な意義ももたえず、いわば画餅に等しいということになる、かかる危険をおかしてまで、助成金を資本取引としてみる必要があるかどうか、むしろ、多少ともかかる危険が考えられるのなら、はじめから、そんな無理な処理をとる必要はなからうということになりはしないか、即ち簡単に云つてしまえば、助成金と当該設備の稼働能力との關係に関する考察も同時に平行的に行われなくては最後の結論は下せないのではないかとということである。

この点につき特に興味深いのは個別企業的費用と社会的費用の相異と政府補助金との關係に対するミードの説明である。J. E. Mead, *An Introduction to Economic Analysis & Policy*, 1937, pp.123~5. 北野熊喜男譯「ミード・競争・獨占・計畫經濟六八―七三頁」。少し冗長になされるが、同教授の説明をここにそのまま引用してみよう。「ある一つの商品をもつ一單位多くつくるために、社會の負担する追加費用 (the extra cost to the community) はかたらずしも個々の生産者の負担する追加費用 (the extra cost to the individual producer) と一致しない。ある商品をより多くつくるために社會の負担する費用は個々の生産者の負担する費用より大きいことも、また小さいこともある。」

次に我々はある商品をつくるために社會の負担する費用が問題の個々の生産者の負担する費用より小さい場合の例を示すことにしよう。いま農夫または地主がある特定の地所の排水に伴う便益を考えておき、しかもこの排水工事を行うためには五パーセントの利息で一〇〇ポンドを借入なくてはならないと假定しよう。もし排水が彼の年々の收穫に年間四ポンドで賣れるだらう量を増加せしめるだけだとするならば、かかる開發を行うことは彼にとつて意味をなさない。しかもこれが彼の活動の全成果で

あるならば、彼がかかる工事をやるうとしないことが社會にとつても最も有利なわけである。けだし他の人々が資本に對して五パーセントを出していることは、これらの他の人々が一〇〇ポンドの追加資本に對して、消費者にとつて年間五ポンドの價值があるだけのものを彼の生産量にさらに追加せしめるような用途を見出しうるといふことを意味しているから。しかしこの農夫の地所の排水が間接にさらに近隣の農夫の地所の排水にも役立ち、結局近隣の生産量に、消費者にとつて年間二ポンドの價值ある量を増加せしめるといつた場合もあるう。もしこれが事實だとすれば、上記の投資は望ましいことである、何となれば、その眼界生産物は社會の観点からすれば六パーセントであるから。しかも農夫自身はこれをやるうとはしない。かかる場合、そこに完全競争によつてもたらされるだろう限界をこえて生産を増大せしめるよう社會が介入することを是とする議論がなりたつことになる。このことは、この農夫が近隣の農夫から彼の投資によつて与えた便益に對する報償を受取り得るような法的契約を設けるか、またこの種の投資に對して、公共團體から補助金を出すかすることによつて、達成することができる。」

この説明のうちに補助金の經濟的意義が最も端的に表明されているとみるべきではなからうか。私企業間の自由競争による生産を建前とする資本主義經濟下において、政府からの補助金は價格統制に伴う私企業の過少収益を個別的に補給するか、また國民經濟的に必要な生産が私企業の観点からの費用、収益の比較評量の結果、容易に行われ得ない時、どちらかといえはむしろ私企業的費用の外部からの引下げを通じてこれを促進せんとする目的で行われるのであつて、政府出資があえて補助金の形もつて行われるといつたことは例外的な事象だとみるのが、むしろ妥当な見解ではなからうか。もしそうだとすれば、先にも述べた如く、企業會計においてもすべての補助金を損益取引に属するものとみて別に支障なく、固定資産に對する補助金ないし贈与だけを切離して資本取引とみるべき根拠はいま一つ薄弱であると思う。

しかしてこのように補助金を損益取引とみる時、なお、そこに一つ残されている問題は、補助金を受入れる時、



それがいつ収益として計上されるべきかということである。本項のはじめに示した贈与のうちの三に示したような補給金、例えば価格差補給金等反覆的なもの、またその給付が比較的短期間に履行されるものについては問題は簡単である。当該給付履行の時ないし当該商品の提供の時に収益に計上すべきことについては何人も別に異論はなからうと思われる。これに対し、建設助成金については、それが一回限りのものであり、また金額も比較的大きいため少少問題が厄介となり、もしそれがミードのいわゆる個別企業の費用の引下げのため、あるいはまたかかる固定資産よりの将来の収益への追加分のための全額一時払である限り、それを受入れた時ないし、当該固定設備完成の時に収益とするといつたことは勿論考えられないのであつて、やはりこれをかなり長期間に分割配分していくことが必要であり、その基準としては、期間計算である會計においては当該固定資産の耐用年数をとるのが最も妥当ではないかと思われる。

### 三

すべて會計処理はある會計事象の性格の理解と、さらにかかる理解をある勘定を利用して正しく表現することと二つの段階よりなることはいまさら指摘するまでもなからう。前項で政府補助金の性格につきみてきたので、ここには特にその表示につかわれる勘定につきみていくことにしよう。

まず価格差補給金等については当該給付の提供とともに収益に計上されるのであるが、この種収益は売上収益と同列に取扱つてよい。なお給付未提供に対応する補給金にしてすでに現金收納済の分は前受収益として計上すべき

である。なおこれは前受金でもいいようではあるが、大体前受金とは商品その他一定の給付の提供によつて決済される債務であり、これを純然たる負債として示すことが許されるのは当該商品ないし財貨の予想調達原価が受入金額を超えるかまたは逆にそれ以下であるにしても、両者間にそれほど大きな差がなく、調達原価が受入金額の主要部分を占めると考えられるときのみである。従つて今の場合のようにそのかなりの部分がそのまま利益となつて表われる可能性が強い時には前受収益とするのがまさつていると思われる。また反対に補給金を受けることは確定しているがまだそれを収納しておらず、しかもその一部は給付提供済で収益に計上したような場合には未收収益勘定に計上すべきである。

次に建設助成金であるが、これについては前項の説明と符合させるためには大体次の如き勘定処理を行うべきことにならう。

(一) まず建設助成金を得ることが確定した場合、ただちに次の勘定で整理し

未收建設助成金  $\times \times \times$  — 建設助成金  $\times \times \times$

助成金を収納した時、現金ないし預金勘定への計上とともに未收建設助成金を切崩す方法が考えられる。これに對して、もし現金収納の時、

現金ないし預金  $\times \times \times$  — 建設助成金  $\times \times \times$

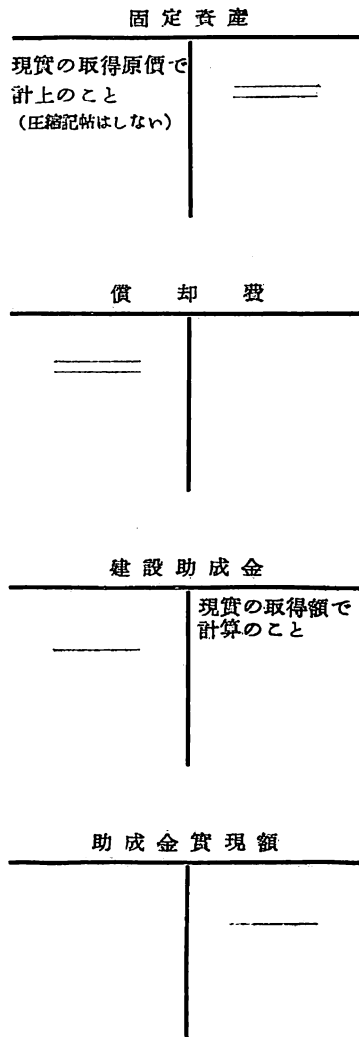
の記録をするとすれば、当然決算時において貸借対照表の脚註に未收分の計上が必要となるから、いづれかといえば前の処理がすぐれていると思う。

さてこの場合の建設助成金勘定は、すでに前項で述べたところから明かなように、資本剰余金の一つに数えられ

る贈与剰余金ではない。当該固定資産勘定に対する評価勘定とみることも許されそうだが、正確には繰延収益勘定ないし将来の生産費の引下げ勘定、即ち当該固定資産の取得原価による毎期の償却費を引下げるべき金額を一括計上しておく経過勘定と考えるのが至当であろう。

(二) いよいよ当該建設が完成した時、これについての建設仮勘定から適当に分割されたいくつかのグループの各固定資産勘定への転記が行われる。この処理には助成金の有無は問題にされず、文字通り取得原価で計上するとは勿論である。この場合にも建設助成金勘定が繰延収益勘定だとすればあえてこれを分割する必要はないが、もしそれを生産費引下げの経過勘定だとすれば、上記固定資産への分割に応じて建設助成金勘定もグループ別にわけるのが正しいと思う。この場合の分割基準は各当該固定資産の取得原価割合をそのままるのが最も簡単であり、また無難な方法である。いずれにしても、当該固定資産が取得され、稼動しうる状態にはいるまでは建設助成金勘定もそのまま維持されるわけである。

(三) 当該固定資産の取得後においては、一方で固定資産の償却費が計上されるのと平行して、他方では建設助成金勘定も当該固定資産の耐用年数間に亘り順次一部ずつ「実現」したものととして切崩していくわけである。この場合、助成金を繰延収益とみるとすれば、さらにこれを毎期末に收納れる一定金額の年金現価と考へ、それから逆算して每期切崩すべき金額を算定するという方法も許されるように見えるが、実際には助成金に相当する金額はすでに収納済であり、それは何らかの形で營業に利用され収益をあげているはずであるから、ここに年金現価の考へを入れることはその場合の利子額だけ二重に収益を計上する結果となり、不合理だといわなくてはならない。従つて繰延収益勘定とみるか、生産費引下げの経過勘定とみるかにかかわることなく、毎期の切崩額は一般の償却計



算法に基いて計上することになるのであつて、これは当該固定資産に利用する償却法と同一のものを採用するのが一番妥当な方法であらう。さてここに念のためこの場合の記録を簡単に表示すれば右の如くなる。

しかしして貸借対照表上には建設助成金は負債の最後に他の経過勘定と並べて計上することになり、また助成金切崩し額（または實現額）は營業収益の一つとしてか、あるいはまた当該償却費からの控除の形で表示すればよい。なお法人税法の規定によつて表示するにあつては当該固定資産の帳簿価額から建設助成金の切崩し残額を控除し、また償却費から助成金の当期切崩し額を控除した残額をそれぞれ固定資産、償却費として表示すればよいのである。（尤もかかる處理をするためにははじめから償却計算法を兩者同一にするのみでなく、残存價額についても、兩者同一に、例えば當該固定資産の残存價額が取得原價の一刻とされているならば、建設助成金についても、その取得額の一刻を残存價額として残すような計算をしておくことが必要となる。

四

さて以上要約すれば、政府補助金はすべて損益取引に属するもので、問題の多い建設助成金も贈与剰余金として資本剰余金に計上すべきではないし、また固定資産の取得原価から直接控除せず、これを独立の勘定として認め、当該固定資産の償却と平行してこれを切崩し、その金額を各期の営業収益とするか、または償却費からの控除とする処理法が最も妥当だとするものである。かかる考え方は根本的には法人税法の圧縮記帳の制度を是認するものであるが、なおそこにはこれと異つた処理法を要求しているのであつて、そこから得られる利点としては次の二点をかかげることができよう。

(一) 固定資産は實際の取得原価で計上し、これに基いた償却費を計上することによつて「個別企業的費用」を知りうるとともに、助成金の毎期の切崩し額によつて、これが補償額が明瞭になる。またこの切崩し額と償却費との差額は一応「社会的費用」を示すとみることが出来る。

(二) 建設助成金の毎期の切崩し額はまた他の面からは、当該資産の取替維持について、さらに毎期の利益からどの程度の社内留保をしておくべきかの基準額として、財務政策上利用することができる。

(昭二八・一〇)

