

# 会社法の施行等に伴う「会計」の指導内容の変更点

——全商 2 級・1 級会計の問題を題材に——

横浜市立横浜商業高等学校教諭 粕谷 和生

全商のホームページを是非ご覧いただきたい。

## I. はじめに

「会社法によって会計が変わった。」とよく言われるが、これは短絡的な見方である。会社法の会計に対する基本スタンスは、立法者の解説書等から要約すると「分配可能額の計算は、会社法固有の法政策上の問題であるから会社法が担当し、会計処理や計算書類の表示は、会計の問題であるから会社法はその独自性を主張せず、公正なる会計慣行に委ねる。」である。実際、会社法には会計処理や表示に関する従来のような規定は全くない。

しかしどうして「会社法によって会計が変わった。」と言うのであろうか。会社計算規則に詳細な定めがあるからか。しかし、会社計算規則は ASBJ などから公表される会計基準等に合わせて定められている。例えば「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（以下、繰延資産会計基準）が公表されると、会社計算規則はその一部を改正し、創立費等の資本控除規定を凍結した。要するに会社法サイド（本法および法務省令）は「会計の邪魔になるような規定は設けない」ということなのである。

会社法サイドが、このような立場を法 431 条で明確に打ち出したため、今後は、実務や教育はもとより、全ての場面で例外なしに会社法がいう公正なる会計慣行に従うことになる。しかし、この公正なる会計慣行は、これまでの商法会計とは違い、その範囲は非常に広く、高度に進化し続けている。

## II. 本稿の流れ

全商簿記検定 2 級・1 級会計の典型的な問題を題材に、会社法の施行及び会計基準の設定等によって指導内容に変更が生じた点（下記の問題文中の下線部分）を以下に検討する。なお、紙幅の制約から限られた事項しか触れることができないことを、あらかじめお断りするとともに細かい変更点については、

### 1. 株式の発行による増資

（第 58 回 1 級会計より変更）

例 1 宮城商事株式会社は、増資のため株式 600 株を 1 株につき ¥80,000 で発行し、全額の引き受け・払い込みを受け、払込金は当座預金とした。ただし、<sup>(1)</sup> 払込金額のうち資本金に <sup>(2)</sup> 計上しない金額は会社法に規定する最高限度額とした。なお、株式の発行に要した諸費用 ¥630,000 は小切手を振り出して支払い、<sup>(3)</sup> 全額繰延資産として処理した。

(借)当座預金 48,000,000 (貸)資本金 24,000,000  
資本準備金 24,000,000

(3) 株式交付費 630,000 当座預金 630,000

(1) 「発行価額の 2 分の 1」が「払込金額の 2 分の 1」に変更となった。

旧商法の「発行価額の 2 分の 1」の規定は、会社法では「払込み又は給付に係る額の 2 分の 1」というように変更となった。

(2) 「組み入れない」という表現に代わり「計上しない」という表現を採用した。

旧商法では「資本に組み入れ」という表現を使っていたが、会社法では、445 条 2 項・3 項・4 項・5 項に見られるように「資本金に計上」という表現を多く使っている。

(3) 「新株発行費」は「株式交付費」に変更となった。

繰延資産会計基準に従い、従来の新株発行費は自己株式処分費用とともに「株式交付費」となる。これは費用処理を原則とするが、例外として繰延資産として計上することもできる。上記例 1 の問題文中の下線 (3) は、例外処理であることを明示するためのものである。なお、繰延資産会計基準において繰延資産として列挙している項目は 5 つある。従来の繰延資産と比べて償却期間や償却方法などに、かなりの変更があるので確認しておきたい。

## 2. 純利益・純損失の計上

(第59回2級・55回2級より変更)

例2 ①東南商事株式会社は決算の結果、当期純利益 ¥1,840,000 を計上した。

(借)損益 1,840,000 (貸)<sup>(1)</sup>繰越利益剰余金 1,840,000

②愛知産業株式会社は決算の結果、当期純損失 ¥270,000 を計上した。

(借)<sup>(1)</sup>繰越利益剰余金 270,000 (貸)損益 270,000

### (1) 繰越利益剰余金勘定による処理

これまでの未処分利益・繰越利益・未処理損失・繰越損失の各勘定は、繰越利益剰余金勘定に包含される。すなわち、未処分利益と繰越利益は繰越利益剰余金勘定の貸方で表し、未処理損失と繰越損失は繰越利益剰余金勘定の借方で表す処理になる。

①これまで純利益を計上して、繰越利益がある場合は、両者の合計額を未処分利益勘定に振り替えた。また、繰越損失がある場合には、両者の差額を未処理損失勘定または未処分利益勘定に振り替えた。しかし今後は、このような場合分けをしないで、純利益は繰越利益剰余金勘定の貸方に振り替える。

②これまで純損失を計上して、繰越損失がある場合は、両者の合計額を未処理損失勘定に振り替えた。また、繰越利益がある場合には、両者の差額を未処理損失勘定または未処分利益勘定に振り替えた。しかし今後は、このような場合分けをしないで、純損失は繰越利益剰余金勘定の借方に振り替える。

## 3. 剰余金の処分 (第57回1級会計より変更)

例3 青森産業株式会社は、株主総会において、<sup>(1)</sup>繰越利益剰余金を次のとおり処分することを決議した。ただし、繰越利益剰余金勘定の借方残高は ¥2,150,000 である。なお、資本金は ¥20,000,000 資本準備金は ¥3,900,000 利益準備金は ¥800,000 である。

利益準備金 <sup>(2)</sup>会社法に規定する額 株主配当金 ¥1,500,000  
別途積立金 ¥50,000

(借)繰越利益剰余金 1,700,000 (貸)利益準備金 150,000  
未払配当金 1,500,000  
別途積立金 50,000

(1) 「利益処分」は消え、「剰余金の処分」が登場した。

これまでの決算に連動した「利益処分」という概念はなくなり、会社法では「剰余金の処分」という

より広い概念が新たに登場した。剰余金の処分について、単純化して言うならば、剰余金の増減に関わる事項ということになる。また、会社法上剰余金とは、その他資本剰余金とその他利益剰余金であり、会計学上の剰余金とは異なる。本例は繰越利益剰余金の処分であり、仕訳の考え方は従来の利益処分と同じである。

(2) 利益準備金の積立額は、配当金の10分の1ピッチタリ。

利益準備金の積立額については「利益の処分として支出する金額の10分の1以上」から「分配した剰余金の10分の1」に変更となった。なお、積立限度額は旧商法と同じである。また、「配当原資の区分による積立」規定が新設された。

## 4. 資本金の減少 (減資)

(第51回1級会計より変更)

例4 山口産業株式会社は、株主総会の決議によって、<sup>(1)</sup>繰越利益剰余金勘定の借方残高 ¥14,300,000 をてん補するため、<sup>(2)</sup>資本金 ¥17,500,000 を減少した。

(借)資本金 17,500,000 (貸)<sup>(3)</sup>その他資本剰余金 17,500,000  
その他資本剰余金 14,300,000 繰越利益剰余金 14,300,000

(1) 未処理損失は繰越利益剰余金勘定の借方残高で表す。

下線(1)は、これまで「未処理損失」であったが、今後、未処理損失はマイナスの繰越利益剰余金として捉える。よって、繰越利益剰余金勘定の借方残高という表現を用いる。

(2) 株式併合と資本金の減少は切り離された。

会社法では、資本金の額と株式数の関係は完全に切断されているので、資本金の減少と株式併合は全く別の問題として捉えなければならない。つまり、資本金の減少は、単に資本金という計数の金額を減少させる行為であり、株式併合は株式数を単純に減少させる行為で会社法上、両者は切り離されている。よって、従来の問題文に欠かせなかった資本金の金額や発行済株式数、「4株を3株に併合して」などという表記は不要になった。

(3) 資本金を減少させた場合、増加するのは資本準備金とその他資本剰余金だけ。

会社法上、資本金の減少に伴い増加する項目は、資本準備金とその他資本剰余金に限定されている(会社法447条)。したがって、仕訳は上記のとおり



- 2. 資本剰余金
  - (1) 資本準備金
  - (2) その他資本剰余金
- 3. 利益剰余金
  - (1) 利益準備金
  - (2) その他利益剰余金
    - 任意積立金
    - 繰越利益剰余金
- II 評価・換算差額等
- III 新株予約権

以上、簡単ではあるが、会計の指導内容の変更点を見てきた。なお、本稿で触れていない大きな変更点として、のれんや吸収合併などがある。これらについては、全商のホームページでご確認願いたい。また、笈川先生の玉稿「会社法の理解を深めるために」において、科目「会計」の関心事とされている株主資本等変動計算書や注記表については、実教出版の平成19年度版教科書「新会計」「高校会計」に記載されている。

## 8. 財務会計の概念フレームワーク

昨年12月に企業会計基準委員会（ASBJ）から、先ものをブラッシュアップした「財務会計の概念フレームワーク」が公表された。これは将来の基準開発に指針を与える役割を有するが、すでに公表されている会計基準にもかなり強く影響している。

例えば、これまで資産については「増加・減少」という表現を用いてきたが、金融商品会計基準では「発生・消滅」という表現を用いている。これは概念フレームワークの第4章 財務諸表における認識と測定をベースにした表現である。また、純資産の部を株主資本とその他の各項目に区分するとした純資産会計基準も、概念フレームワークの第3章 財務諸表の構成要素の記述に強く影響を受けている。

したがって、概念フレームワークの理解は、新しい会計基準を理解するときの基礎といえる。

## III. おわりに

冒頭で述べたとおり、会社法は431条で公正なる会計慣行に従うことを宣言した。公正なる会計慣行には、会計基準をはじめ適用指針や実務指針など多くが含まれる。我々がこれまで指導してきた「会計」は、学習指導要領が伝統的に「商法会計」をベ

ースとしていたため、限られた内容を教えるだけで済んでいた。新しい会計基準が設定されても「商法会計では扱っていない」と言って避けて通ることができた。

しかしこれからは、新しい会計基準に目を向けなければならない。そして、その会計基準は、ASBJの概念フレームワークの影響を強く受けている。現在、このASBJとIASBの概念フレームワークはコンバージェンスの過程にある。つまり、我々の指導範囲は、従来の商法会計から国際会計へと格段に広がったことになる。IASBやFASB、ASBJの概念フレームワークでは、これまでの会計学とは違った用語や考え方が多く出てくる。今後の会計教育は、これらの概念フレームワークに十分対応できる内容であることが不可欠である。