



会社法における概念変更

— 会計に影響する部分を中心に —

横浜市立横浜商業高等学校教諭 粕谷 和生

今回のQファイルは前号に続き、会社法を取り上げます。会社法が施行されて3年以上たちますが、会社法で採用されている概念が旧商法のそれと異なる部分が多いため、会計の分野では今日でも混乱がみられます。そこで会計に影響する部分を中心に会社法における概念変更のいくつかを整理してみます。

Q1 利益の処分と剰余金の処分は同じか？

従来、利益処分の仕訳は次のとおりでした。

(借) 未処分利益×× (貸) 利益準備金××
未払配当金××
〇〇積立金××

今日の教科書では、上記の借方が繰越利益剰余金になっているだけですから、利益の処分と剰余金の処分は同じカテゴリーの概念と考えてよいのでしょうか。

旧商法では、利益の配当や任意積立金の積立などを「利益の処分」という概念で括っていましたが、会社法ではこれを「剰余金の配当」と「剰余金の処分」という概念に分けて再整理しています。

利益の処分 → 剰余金の配当 + 剰余金の処分

立法担当者によると剰余金の配当は「会社財産の外部流出を伴う剰余金の減少をいい、株式会社が株主（当該株式会社を除く）に対して会社財産を払い戻す行為」と定義しています。この定義のポイントは2つです。

まず、配当されるのは剰余金、すなわち、その他利益剰余金とその他資本剰余金であるという点です。旧商法で配当といえるのは、利益配当および中間配当（会社法におけるその他利益剰余金の配当に相当）だけでしたから、会社法ではその他資本剰余金の分だけ、配当できる範囲が広がりました。（もっとも、今日のその他資本剰余金からの配当は、平成13年の商法改正以後会社法成立まで、資本金の減少または資本準備金の減少による払い戻しと呼ば

れ、配当という語の使用は避けられてきました。）

定義の二番目のポイントは、会社財産の外部流出、すなわち、会社の財産が株主に与えられれば、それは配当にあたるということです。したがって、自己株式の有償取得も会社の金銭が株主に与えられることから、これを含めて剰余金の配当等といいます。

次に、会社法における剰余金の処分とはいかなる概念でしょうか。立法担当者によれば「会社財産の外部流出を伴わない損失の処理や任意積立金の積立など剰余金項目間の内訳変更」と定義しています。この定義からもわかるとおり、剰余金の配当と剰余金の処分を区別するメルクマールは、会社財産の外部流出があるか否かです。

剰余金の処分の例として、①任意積立金の積立や②任意積立金の取崩などが挙げられます。

- ① (借) 繰越利益剰余金×× (貸) 〇〇積立金××
- ② (借) 〇〇積立金×× (貸) 繰越利益剰余金××

なお、繰越利益剰余金勘定の借方残高（従来の未処理損失）を任意積立金で填補する場合も上記②と同じ仕訳になります。これは従来「損失の処理」と呼ばれていましたが、会社法では剰余金項目間の内訳変更ですので、剰余金の処分に該当します。

ところが、会社法452条1項では「損失の処理」という用語が出てきます。これは「その他利益剰余金がマイナスである場合に、その他資本剰余金で填補する場合」をさします。ただし、これも剰余金項目間の内訳変更ですので、剰余金の処分であることに変わりありません。つまり会社法では、剰余金の処分の一類型として「損失の処理」を位置づけています。

以上のとおり、旧商法の「利益の処分」は、会社法では「剰余金の配当」と「剰余金の処分」の二つの概念に分けられました。全商簿記検定第67回の仕訳問題で「配当および処分することを決議した。」と表記されているのは、このような概念変更を反映したものと思われます。

Q2 計数変動とは？

「会社法制の現代化に関する要綱案」で使用されていた計数変動とは、どんな概念ですか？。この概念は会社法でどのように具体化されていますか？

計数変動とは、株主資本内部での資本金・準備金・剰余金の間の金額の移動を意味します。会社法で認められている計数変動のパターン（会社計算規則48条～52条）は、平成21年4月現在、以下のとおりです。

- ①資本金 → 資本準備金
- ②資本金 → その他資本剰余金
- ③資本準備金 → 資本金
- ④資本準備金 → その他資本剰余金
- ⑤その他資本剰余金 → 資本金
- ⑥その他資本剰余金 → 資本準備金
- ⑦利益準備金 → その他利益剰余金
- ⑧その他利益剰余金 → 利益準備金

上記の①～⑥は資本性項目間の移動であり、⑦⑧は利益性項目間の移動です。このことからわかるとおり、資本性項目と利益性項目の間の移動は認められていません。これは、資本と利益は区別しなければならないという要請によるものです。したがって、旧商法で認められていた利益準備金と配当可能利益を資本金に組入れることは、会社法では禁止されています。これを受け教科書からも例題は削除されました。

しかし、次の2つの場合に限って、一定の条件のもと、資本性項目と利益性項目の間の計数変動が認められています。

- (1) その他資本剰余金 → その他利益剰余金
- (2) その他利益剰余金 → その他資本剰余金

上記の計数変動が認められる一定の条件については、会社計算規則50条1項3号・52条2項3号と自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準第12項・40項・60項を参照してください。

Q3 実質的減資概念は分離？

これまでの会計の教科書には、実質的減資という用語が載っていましたが、今日の会計の教科書にはありません。その理由を教えてください。

旧商法には実質的減資（純資産の減少を伴う資本金の減少）という概念があったため、会計の教科書には必ず載っていました。しかし、会社法において実質的減資は、計数変動と剰余金の配当等という二つの概念に分けられました。すなわち、資本金を減少してその他資本剰余金を増加させる計数変動と財産の払戻しである剰余金の配当等に分けたのです。従来の実質的減資 → 資本金の減少（計数変動）

+ 財産の払戻し（剰余金の配当等）

したがって、旧商法における実質的減資の仕訳

(借) 資本金 × × (貸) 現金預金 × ×

これは、会社法の下では次のようになります。

まず、計数変動として

(借) 資本金 × × (貸) その他資本剰余金 × ×

次に剰余金の配当等として

(借) その他資本剰余金 × × (貸) 現金預金 × ×

また、形式的減資概念も二つの計数変動に分離されました。たとえば旧商法の減資による欠損填補の仕訳は、次のとおりでした。

(借) 資本金 × × (貸) 繰越損失 × ×

会社法では、繰越損失は、マイナスのその他利益剰余金として表すため、その他利益剰余金勘定の借方残高を資本金の減少により填補することになります。

(借) 資本金 × × (貸) その他利益剰余金 × ×

しかし、上記のような仕訳は、資本金とその他利益剰余金との計数の移動が、会社法上認められていませんので誤りとなります。

よって、資本金を減少してその他資本剰余金を増加する仕訳を行い、次に、その他資本剰余金でマイナスのその他利益剰余金を填補する仕訳を行います。その他資本剰余金とその他利益剰余金の間の計数変動は、Q2でみたとおり一定の場合には認められるからです。

(借) 資本金 × × (貸) その他資本剰余金 × ×

(借) その他資本剰余金 × ×

(貸) その他利益剰余金 × ×