

## その他資本剰余金の表示を再考する

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学大学院会計専門職研究科 公開日: 2022-11-18 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 増田, 裕治 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10291/22707">http://hdl.handle.net/10291/22707</a>

## 【論文】

### その他資本剰余金の表示を再考する

#### Reconsider the display of “Other capital surplus”

明治大学専門職大学院会計専門職研究科 教育補助講師 増田 裕治

Yuji MASUDA

【キーワード】 配当規制、剰余金、資本と利益の区別、払込資本と留保利益、「その他の資本剰余金」、企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」、会社法の制定、資本金及び資本準備金の毀損、剰余金区分の必要性、

はじめに

現在の会計基準上、貸借対照表は「資産の部、負債の部及び純資産の部に区分し、純資産の部は、株主資本と株主資本以外の各項目に区分する。<sup>1)</sup>」と表示する事が規定され、株主資本は、「資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分する。<sup>2)</sup>」と表示する事が規定されている。

この純資産の部は企業会計原則が制定されて以来、長らく資本の部として表示されてきたものであり、株主資本における区分はそもそも資本の部の中身として、企業会計原則の改訂及び商法改正によってその表示内容が何度か変遷を経て、現在の形となった経緯が存在する。

長らく商法と会計制度は資本の部の表示規制においてそれぞれ異なった規定を設置してきたが、それが統一化されるきっかけとなったのが、2001（平成13）年商法改正によって自己株式の取得、保有及び処分に関する規制が大幅に変更され、自己株式の所有及び処分等が比較的自由になると共に法定準備金の取崩しに関する手続きが規定されたのを受けて、自己株式の会計処理に関する全面的な見直しと資本金及び法定準備金の減少により生じた剰余金及びそれらの処分の会計処理を定める必要が生じて、企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」が2002（平成14）年に公表された事である<sup>3)</sup>。

その後、同じく2002年に商法施行規則が制定されるとそれまで商法上においては剰余金が法定準

---

1) 企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」4項

2) 企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」5項

3) 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」p.8 結論の背景・検討の経緯26. 1～7行目

備金と「その他の剰余金」という区分であったのが、「資本金、資本剰余金及び利益剰余金の各部に区分しなければならない。」と変更され、剰余金に関する区分が会計規制上と統一される形となり、さらに2005（平成17）年に会社法が制定され、資本金及び資本準備金の額がゼロでも会社が成立する事になって、配当規制は純資産が300万円以上あれば配当ができる（会社法458条）様に変更された。

それを受けて会社法上の内容に即する形で企業会計基準第1号は改定される訳であるが、会社法ではそれまでの商法に存在した硬直的な資本制度から純資産全体での配当規制を行う様な姿勢に変化したにも関わらず、企業会計基準第1号においては企業会計原則一般原則三の「資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。」とする資本と利益の区別を歪曲して援用する様な規定が存在している。

それが制定当初より規定されていた「その他資本剰余金の残高が負の値となった場合には、会計期間末において、その他資本剰余金を零とし、当該負の値をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額する。<sup>4)</sup>」という規定であり、この規定は改定後もその理由に関する記述を変更されたのみで現在も残されている。

その理由とは、「払込資本の残高が負の値となることはあり得ない」というものであり、会計規制における資本と利益の区別に基づく、払込資本と留保利益に区分するという伝統的な思考に関する内容であると一瞬思うのであるが、かつての商法に存在した硬直的な資本制度がもはや無いであろうと考えられる会社法制定下において、果たしてそれが正答であるだろうかという事を再考するのが本稿の目的であり、それに付随してその他資本剰余金に関する表示の問題を考えるのが本稿の射程範囲である。

## 第1章 その他資本剰余金の歴史

### 1. 米国における剰余金の形成

純資産内の株主資本の部を資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分する事になった歴史を遡ると、元々その区分は米国において企業活動の源泉として株主より払い込まれた資本金と資本金にあらざるものに分ける事<sup>5)</sup>から開始している。

米国における1800年代のいまだ会計慣行もはっきりと確立もしくは伝播されていない時期からも、株式会社の出資の主たる目的は今と変わらず企業活動の結果得られた利益の中から株主への還元いわゆる配当が行われる事であり、この配当が資本の部における株主より払い込まれた資本金から行われてしまうと資本に毀損が発生し、会社財産の流出ひいては企業債務の債権者の保護がなされないため、ニューヨーク会社詐欺破産防止法が制定され、企業の活動の成果として獲得された利益以外からの配当が違法とされた事によって法による配当規制は開始された様である<sup>6)</sup>。

その後、1900年代に入るとニュージャージー会社法にて配当は「剰余金もしくは純利益」以外から行ってはならないとされた<sup>7)</sup>が、この時の剰余金は「会社の資産総額が負債と表示資本の総額を

---

4) 企業会計基準第1号 第12項

5) 伊藤邦雄1996『会計制度のダイナミズム』p.46 9行目

6) 伊藤邦雄 前掲注5 p.40 13~17行目

超える」部分とされ、企業の活動の成果として獲得された利益つまり純利益との違いがあまりはつきりとしておらず、株主より払い込まれた資本金以外の部分つまり払込剰余金と純利益が留保され、配当されずに残留した部分である利益剰余金の間の区別がついてなかった状態であった様である。

そんな中、1920年代には払込剰余金と見られる剰余金部分を配当して良いとするデラウェア州一般会社法が登場し始め<sup>8)</sup>、剰余金の配当可能部分に関する資本と利益の区別、つまりは払込剰余金と利益剰余金の区分を行った上での払込剰余金の配当可能性に関する可否両方の判例が出現する事となった<sup>9)</sup>。

並行して、オハイオ州一般会社法では、配当が払込剰余金もしくは資本剰余金から支払われる場合には、その事実を株主へと通知しなければならないとされており、株主より払い込まれた資本金以外の部分が初めて資本剰余金として条文に記載され<sup>10)</sup>、法律家によって作成された統一事業会社法では配当は剰余金から評価替剰余金を除いた残額から支払う事とされ<sup>11)</sup>、カリフォルニア州法では配当を支払う部分においては利益剰余金に限ると条文に記載されている事実が認められた様であった<sup>12)</sup>。

その他様々な州法にて配当規制の中で資本剰余金及び利益剰余金に記載されていた様であるが、必ずしも剰余金における取り扱いは統一化に至っておらず、それとは別にアメリカ会計学の研究者もしくは会計専門家はもう少し明確に剰余金を把握しようとしていた様であって、1900年代初めにハットフィールド (H.R.Hatfield) は既に剰余金という用語を使っており<sup>13)</sup>、その後コール (W.M.Cole) は資本剰余金の用語を使うのであるが、それはキャピタルゲインと株式プレミアムを意味していたとされている<sup>14)</sup>。

当時の株式は額面株式と無額面株式の双方が発行されていたが、株主の払込額を上回るいわゆるプレミアム発行を行っており<sup>15)</sup>、それにより発生する株式プレミアムと固定資産の売却益及び評価益、受贈益、償却債権取立益等のキャピタルゲインを資本剰余金とする事で、資本と利益の区別保持の強調に利用していた様である<sup>16)</sup>。

1920年代に入って、サリアーズ (E.A.Saliars) によれば剰余金は資本剰余金と利益剰余金の両方を含むと記述し<sup>17)</sup>、剰余金が資本剰余金と利益剰余金に区分されるいわゆる剰余金二分説<sup>18)</sup>の原型が垣間見える訳であるが、同時期にピンカートン (P.W.Pinkerton) は配当可能性を第一次的な基準として剰余金を配当可能な払込剰余金と利益剰余金、配当不能な積立金と評価替剰余金に区分する

---

7) 伊藤邦雄 前掲注5 p.46 17~p.47 28行目

8) 伊藤邦雄 前掲注5 p.49~p.54第1章第3節「2 1927および29年デラウェア一般会社法」

9) 伊藤邦雄 前掲注5 p.54~p.60第1章第3節「3 払込剰余金の配当可能性をめぐる判例法」

10) 伊藤邦雄 前掲注5 p.84~p.91第2章第5節「1 1927年オハイオ一般会社法」

11) 伊藤邦雄 前掲注5 p.91~p.96 第2章第5節「2 1928年統一事業会社法」

12) 伊藤邦雄 前掲注5 p.99~p.104 第2章第6節「2 1931年カリフォルニア一般会社法」

13) 中村忠1975『資本金論 (増訂版)』p.111 18行目

14) 中村忠 前掲注13 p.112 11~15行目

15) 佐藤孝一1955『剰余金論』p.34 14~p.35 5行目

16) 中村忠 前掲注13 p.55 18~19行目

17) 中村忠 前掲注13 p.113 21~p.114 5行目

18) 中村忠 前掲注13 p.111 1~2行目

剰余金三分説<sup>19)</sup>の原型を記述している<sup>20)</sup>。

その後、米国会計士協会（AIA<sup>21)</sup>、以後この略称を使用する）が1930年に剰余金は資本剰余金と利益剰余金から成り、資本剰余金は利益剰余金以外の一切の剰余金を含むと規定し<sup>22)</sup>、剰余金二分説が確立されたと見られる。

まとめると、剰余金、資本剰余金及び利益剰余金という概念は1800年代から1900年代初めにかけて株式会社に関する様々な判例及び州法において現れてきた訳であるが内容が統一されてはおらず、アメリカ会計学の研究者もしくは会計専門家達が内容を整理する形でそれが社会に認識されていき、会計慣行として明確な形となったプロセスを経ていると言えるだろう。

他方で、米国会計学会（AAA、以後この略称を使用する）は1936年に資本を資本金と剰余金に区分せず、払込資本と利益剰余金に区分し、その後1948年に剰余金という表現を排除して、払込資本と留保利益という用語を使用する事を原則にて記述している<sup>23)</sup>。

この払込資本と留保利益という区分を永続的に維持すべきであるとする考え方もこの原則では記述されているが、これはペイトン（W.A.Paton）とリトルトン（A.C.Littleton）が「健全な会計としては、株主によって会社に醸出された資本と、資産の有効な運営の結果として会社によって蓄積された剰余金とを明確に区別する事が必要となる<sup>24)</sup>」とする思考と同じ内容であり<sup>25)</sup>、我が国の会計制度において現在まで続いている払込資本と留保利益の区分の思考及びそれに基づく資本と利益の区別についてはそれを確保するために資本剰余金と利益剰余金の区分が重要になるとする考え方の原点であると言える<sup>26)</sup>。

## 2. 日本における剰余金の導入

我が国の会計制度上で剰余金という概念が明示されたのは、1949（昭和24）年に企業会計原則が制定され、一般原則三にて「資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。」と明文化された時である<sup>27)</sup>と言えるが、本章1.にて確認した米国で形成されてきた剰余金、資本剰余金及び利益剰余金の概念を規範に我が国でまだ認識されていなかった剰余金概念を導入したと言う事ができ<sup>28)</sup>、剰余金は「株式会社における剰余金とは、一定の時に於ける、資本金を超える自己資本の超過額である<sup>29)</sup>」と導入当初から資本の部における明確な定義付けがなされていたと見られる。

---

19) 中村忠 前掲注13 p.111 2～3行目

20) 中村忠 前掲注13 p.114 15～p.116 15行目

21) 現在の AICPA の旧名である。

22) 中村忠 前掲注13 p.117 3～4行目、佐藤孝一 前掲注15 p.48（参考）表、新井清光1965『資本金論』p.45 19行目～24行目

23) 新井清光 前掲注22 p.46 7行目～19行目

24) 中島省吾訳1953『会社会計基準序説』p.177 16～p.178 1行目

25) 新井清光 前掲注22 p.46 19～23行目

26) 中村忠 前掲注13 p.130 19～p.131 6行目

27) 佐藤孝一 前掲注15 p.37 2～6行目

28) 佐藤孝一 前掲注15 p.37 9～p.37 8行目

29) 佐藤孝一 前掲注15 p.7 9～10行目



企業会計原則は米国において会計原則としてまとめられていた SHM 会計原則をモデルに作成されたため<sup>30)</sup>、本章1.にて記述した AAA の原則における払込資本と留保利益という用語を採用せず、資本の部は「狭義の資本は醸出資本と利益からの増加分とに分かれ、この二つの部分は資本と剰余金という言葉でいいあらわされる<sup>31)</sup>」とする資本金と剰余金に区分する原則として成立した。

企業会計原則では別の説明として資本剰余金は株式プレミアム又は払込剰余金、減資差益、合併差益、自己株式発行差益、固定資産再評価益などの資本取引によって発生する剰余金であり<sup>32)</sup>、利益剰余金は毎期の損益計算によって算定された純利益の内、配当その他の処分によって外部流出した金額を控除した残額で損益計算によって発生する剰余金であるとしている<sup>33)</sup>。

資本金の増減及び資本剰余金の変動に関する取引である資本取引と毎期の費用・収益の発生及び利益剰余金の変動に関する取引である損益取引を区別する事を「資本取引と損益取引とを明瞭に区別し」と企業会計原則が要請しているのは資本と利益の区別を達成するためであると言える。

それは企業会計原則のモデルとなった SHM 会計原則が「資本と利益の区別をできるだけ明確ならしめる<sup>34)</sup>」事を求めており、説明するとすれば「もし本来資本を構成する項目を収益として捉え、又は費用を資本から控除すれば、利益の過大計上を結果し、逆にまたもし本来資本控除たるべき項目を費用に計上し、又は収益たる項目を資本に加えたのでは、利益の過小表示を来たし、共に実質的に期間的損益計算目的をもつ企業会計の本来の要請に答えないこととなる。<sup>35)</sup>」となり、期間損益計算によって算出される利益を正しく捉える事を目的に、資本と利益の区別を達成しようとしていると考えられている。

その資本と利益の区別を達成しようとしている目的から「資本取引と損益取引とを明瞭に区別し」と規定をして、加えて資本に該当する部分を利益とみなして配当してしまう事や、利益を過少表示して資本を過大表示する事によって資本剰余金と利益剰余金とを混同してしまう事が多く、資本と利益の混同を生じさせるため、注意喚起の意味で「特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。」規定している<sup>36)</sup>と考えられる。

なお、この様な考え方がいわゆる企業会計原則が達成しようとしている資本と利益の区別の内容と言えるのであるが、企業会計原則が制定された1949年に AIA は剰余金 (Surplus) という用語が適当ではないため、別の用語に変更する事を勧告しており、その際に留保利益の用語を使用している<sup>37)</sup>事が影響しているのかは分からないが、この後我が国における会計学の発展において利益剰余金と留保利益が同一のものであると説明される様になり、資本金と資本剰余金を合わせたものが払込資本と説明される様になった。(表1)

---

30) 中村忠 前掲注13 p.122 3～5行目

31) 丹波康太郎1957『資博会計』p.13 10～12行目、又この定義は SHM 会計原則の資本と利益の定義の中の1文であり、日本語訳である山本繁・勝山勇・小関勇1979『SHM 会計原則』も参照したが、語句の表現的に丹波康太郎氏の訳を引用している。

32) 黒澤清 1975『新企業会計原則訳解』p.127 9～12行目

33) 黒澤清 前掲注32 p.131 11～13行目、この中で利益剰余金と留保利益は同意であると記述されている。

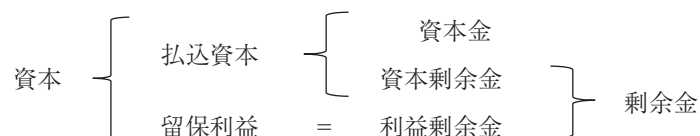
34) 丹波康太郎 前掲注31 p.9 12行目

35) 丹波康太郎 前掲注31 p.9 13～16行目

36) 黒澤清 前掲注32 p.121 8～11行目

37) 新井清光 前掲注22 p.45 25行目～p.46 6行目

(表1) 剰余金の日本における分類<sup>38)</sup>



AAAが剰余金という表現を避けるために払込資本と留保利益という用語を使った事とは裏腹に、我が国においては剰余金における資本剰余金と利益剰余金の区分と資本全体の払込資本と留保利益の区分が併存していく事になる。

ちなみに私自身は、資本と利益の区別は期間損益計算における資本取引と損益取引を区別する事を意味し、そのために資本剰余金と利益剰余金を区分する事が求められ、払込資本と留保利益の区分はあくまで剰余金と違う表示上の別の表現方法として捉えている。

### 3. 「その他の資本剰余金」の登場と消滅、そしてその他資本剰余金の登場

1950(昭和25)年に商法が改正され、法定準備金が資本準備金と利益準備金に区分される事になり、資本準備金が「株式発行差金、無額面株式払込剰余金、財産評価差益、減資差益、合併差益<sup>39)</sup>」を源泉とする事が288条ノ2にて制定され、資本剰余金はほぼ全て資本準備金へと置き換わる事となった。

その後、商法と企業会計原則の調整が議論され<sup>40)</sup>、1954(昭和29)年に企業会計原則が修正される事になり、資本剰余金が「株式発行差金、無額面株式の払込剰余金、固定資産評価差益、減資差益、合併差益、再評価積立金、国庫補助金(建設助成金)、工事負担金、保険差益等<sup>41)</sup>」に区別して表示される事となった。

ここで問題となったのが、商法が資本準備金として明文化していた5項目と企業会計原則が資本剰余金として明文化した9項目等の間の差異であり、「再評価積立金、国庫補助金(建設助成金)、工事負担金、保険差益等<sup>42)</sup>」される項目が商法上の資本準備金には該当しない資本剰余金のため、「その他の資本剰余金」としての認識が必要になったのである<sup>43)</sup>。

さらにその後、1962(昭和37)年に商法の条文から財産(固定資産)評価差益が削除され、資本準備金の源泉が払込資本に限定された事を受けて、1963(昭和38)年に企業会計原則は資本剰余金

38) 田中茂次1991『財務諸表論 改訂版』p.299、梅原秀継 2005企業会計 Vol.57 No.9「会計理論からみた資本の部の変容」p.34〔図表1〕剰余金の分類

39) 安藤英義2006企業会計 Vol.58 No.9「資本概念の変化—資本概念をめぐる商法と会計の離合の歴史」p.20 III 11~15行目

40) 企業会計基準委員会1951「商法と企業会計原則との調整に関する意見書(中間報告)」において、商法に対する要望を提案している。

41) 安藤英義 前掲注 p.39 IV 14~19行目

42) ちなみに、商法上の資本準備金に該当しない資本剰余金の内、国庫補助金(建設助成金)と工事負担金が贈与剰余金と見られていた項目であり、再評価積立金と保険差益が評価替剰余金と見られていた項目である。(丹波康太郎 前掲注31 第二章「贈与資本—贈与剰余金」及び第三章「資本修正—評価替剰余金」)

43) 証券取引委員会規則第十八号(財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則)1950 第二章 第四節 第三目「資本剰余金」内に資本準備金・再評価積立金の次に「その他の資本剰余金」の表記の規定がある。

を「株式発行差金（額面超過金）、無額面株式の払込剰余金、減資差益、合併差益、再評価積立金等」に区別して表示される事と修正され、1974（昭和49）年と1982（昭和57）年にさらなる修正がされた後には、資本剰余金は「株式払込剰余金、減資差益、合併差益等<sup>44)</sup>」と列挙されるだけとなって、資本準備金の範疇に収まり、「その他の資本剰余金」と認識されていた商法上の資本準備金には該当しない項目が明文として記載される事は無くなった<sup>45)</sup>。

しばらくして2001年に商法改正があり、金庫株の解禁や額面株式の廃止、法定準備金の規制緩和が行われ、それまで資本不変の原則もしくは資本維持の原則で強く守られていた資本の払戻しが自己株式の利用によって資本金の減少手続以外の方法として確立され、同時に法定準備金の減少手続が整備されて、債権者保護手続と株主総会決議が要求される事となり、既に同じ手続を経ている減資差益が資本準備金から削除される事になった<sup>46)</sup>。

そのため、資本準備金に計上する事が認められなくなった減資差益や規制緩和による資本準備金の減少額は資本の部におけるどの区分項目に表示するかの問題が発生し、同じく2001年に改正された計算書類規則では、資本の部を資本金、法定準備金、剰余金に区分し、剰余金の部を任意積立金、当期末処分利益（又は当期末処理損失）、「その他の剰余金」に区分する事にして、減資差益及び資本準備金の減少額は「その他の剰余金」に表示される事になったと考えられていた<sup>47)</sup>。

又別の問題として金庫株の解禁と法定準備金の取崩しの規定の新設によって、自己株式の会計処理に関する会計としての規定が必要となり、企業会計基準第1号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」が2002年に公表され、資本の部の表示を「資本金、資本剰余金、利益剰余金及びその他の項目に区分する<sup>48)</sup>」とし、剰余金の区分は1949年に企業会計原則が制定された当時の二分説に基づく資本剰余金と利益剰余金にほぼ戻る事となった<sup>49)</sup>と同時に、資本剰余金は「資本準備金と資本準備金以外の資本剰余金（以下「その他資本剰余金」という。）に区分する<sup>50)</sup>」とされ、加えて「その他資本剰余金は、資本金及び資本準備金減少差益（以前の減資差益及び資本準備金の減少額）や自己株式処分差益等その内容を示す科目に区分する<sup>51)</sup>」と明文化される事で「その他の資本剰余金」はその他資本剰余金として再び日の目を見る事になる。

なお、その中で「資本剰余金には、（1）株主からの払込資本を表す払込剰余金のほか、（2）贈与により発生する剰余金（資金的支出に充てた国庫補助金等）や、（3）資本修正により発生する剰余金（貨幣価値変動に伴う固定資産の評価替等）を含むとの考えがある。しかし、（2）については

---

44) 商法の資本準備金の項目の列挙は限定的列挙説と例示的列挙説が存在していたが、企業会計原則が資本剰余金として列挙していた資本準備金ではない項目の配当財源とならない理由が商法学側では見いだせず、限定的列挙説が多数派となり、企業会計原則が資本準備金ではない項目を削除した経緯がある。（田中誠二・久保欣哉 1975『全訂新株式会社社会計法』p.187 14行目～189 9行目）

45) 安藤英義 前掲注39 p.21 VI 5行目～p.22 VI 34行目、ただし、「等」に「その他の剰余金」が含まれているとする見解を持つ会計学の研究者もいたとされている。

46) 秋坂朝則 2006a 会計169巻4号「会社法における資本の意義」p.37～38 14行目

47) 弥永真生 2001企業会計 Vol.53 No.12「法定準備金と「その他の剰余金」」p.36 V 1～14行目

48) 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」2002制定時 15項

49) 安藤英義 前掲注39 p.23 VIII 24行目～37行目

50) 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」2002制定時 16項

51) 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」2002制定時 17項



實際上ほとんど採用されていないと思われ、(3)は我が国の現行の制度上生ずる余地がない。<sup>52)</sup>」として、商法上の資本準備金と企業会計原則の資本剰余金との差異であって、かつて商法上の資本準備金には該当せずに「その他の資本剰余金」とされた項目を明確に排除した<sup>53)</sup>。

この様に、企業会計基準は商法との関係で問題となっていたかつての「その他の資本剰余金」を除外し、株主との取引によって発生する払込剰余金とほぼ同じ内容をその他資本剰余金として再設定したが、前述した様に計算書類規則ではこのその他資本剰余金は「その他の剰余金」に表示されると考えられており、その表示方法にはいまだ乖離が見られる結果となったのである<sup>54)</sup>。

#### 4. 会社法の成立によるその他資本剰余金の確立

2002年に商法施行規則が新設される事で計算書類規則が廃止され、資本の部の表示が「資本金、資本剰余金及び利益剰余金の各部に区分しなければならない。<sup>55)</sup>」と規定され、計算書類規則とは異なり、明確に資本剰余金と利益剰余金を区分する事となった。

さらに2003(平成15)年に商法施行規則が改正されると、資本剰余金の部の表示は「資本準備金及びその他資本剰余金を記載し、その他資本剰余金は、資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益その他の内容を示す適当な名称を付した科目に細分しなければならない。<sup>56)</sup>」と規定されてその他資本剰余金が明記される事となり、加えてそれまでの減資差益が資本金及び資本準備金減少差益と称される事になって、企業会計基準第1号と調和される形に変更された。

2005年に会社法が成立すると、資本に関する規定は更に緩和され、資本金の額は株主となる者が払込みまたは給付した財産の額となる様に変更される事で資本充実の原則は会社法上存在しないものとなり、最低資本金制度が廃止され、資本金及び資本準備金は株主総会決議及び債権者保護手続を行えば、減少させてゼロにする事が可能となるため、資本維持及び不変の原則も配当規制及び分配可能額の算定上の意味しか持たなくなった<sup>57)</sup>。

法定準備金の規制に関しても、振替等に関する内容が2006(平成18)年に会社計算規則の制定によって整備され、資本準備金を増減させた場合はその他資本剰余金が増減する事を、企業会計基準第1号と合わせる様に処理・表示する形に明記された。

この段階で会社法は資本に関する規制はスタンスとして配当に関する規制を重視して、資本の部の表示に関する規制は会計基準等による会計規制に委ねる方向性にシフトしたと見られており、(表2)の様に資本剰余金が資本準備金とその他資本剰余金を利益剰余金が利益準備金とその他利益剰余金を内在する形の表示方法へと変更され、会社法と会計基準との表示方法の乖離は解消された。

---

52) 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」2002制定時 55項

53) 安藤英義 前掲注39 p.23 Ⅷ 11行目～23行目、ちなみに(1)払込剰余金以外の項目は、かつて「その他の資本剰余金」に該当すると議論された項目であり、(2)は贈与剰余金、(3)は評価替剰余金である。

54) 秋坂朝則2006b 企業会計 Vol.58 No.6「会社計算規則における剰余金区分の原則」p.26 I 15～20行目では、「その内容はその他資本剰余金に相当するものである。」と内容に相違が無い事が記されている。

55) 商法施行規則 2003制定時 88条

56) 商法施行規則 2003制定時 89条

57) 秋坂朝則 前掲注46 p.38～41 三を参照。

(表2) 企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」における純資産の部

I 株主資本	
1 資本金	
2 新株式申込証拠金	
3 資本剰余金	
(1) 資本準備金	
(2) その他資本剰余金	
	資本剰余金合計
4 利益剰余金	
(1) 利益準備金	
(2) その他利益剰余金	
XX 積立金	
繰越利益剰余金	
	利益剰余金合計
5 自己株式	
6 自己株式申込証拠金	
	株主資本合計
II 評価・換算差額等	
1 その他有価証券評価差額金	
2 繰延ヘッジ損益	
3 土地再評価差額金	
	評価・換算差額等合計
III 新株予約権	
	純資産合計

## 第2章 その他資本剰余金に関する企業会計基準第1号の問題点

### 1. 会社計算規則における資本と利益の区分

会社法の成立によって最低資本金制度が廃止され、株式会社の資本金がゼロでも認められると解釈される様になり、法定準備金の減少に関する規制が緩和された事で、資本不変もしくは資本維持の原則の役割が大きく減退したため、純資産における株主資本内のリデザインは債権者保護手続及び株主総会決議は必要となるが、かなり自由になったと言える。

又、会社計算規則の成立によって、企業会計基準との表示は統一される事となったが、会社計算

規則では「拘束の厳しい項目から拘束の緩い項目への計数の変更だけでなく、拘束の緩い項目から拘束の厳しい項目への計数の変更についても、原則として資本と利益の区分がなされている<sup>58)</sup>」と説明されるように、法定準備金とその他資本剰余金及びその他利益剰余金の増減に関してかなり細かく制定される事となった。

第1章4.にて前述した様に、資本準備金を増減させた場合はその他資本剰余金が増減すると明記されたが、同時に利益準備金を増減させた場合はその他利益剰余金が増減する事が明記され、資本剰余金もしくは利益剰余金内での金額の移動として規定がされている<sup>59)</sup>。

元々、企業会計原則の一般原則三で「資本取引と損益取引とを明確に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金を混同してはならない」として、資本剰余金と利益剰余金を区分する意味は、第1章2.にて前述した様に、期間損益計算によって算出される利益を正しく捉える事を目的としているからである。

したがって資本金及び資本準備金を減少させる資本取引の結果発生するのはその他資本剰余金となり、利益準備金及び積立金等を減少させる損益取引の結果発生するのはその他利益剰余金となる様に区分を行うのは資本と利益を区別するためであり、その区分を行う上では両者の振替は原則として行われてはならず、会社計算規則もその他資本剰余金の額を増減すべき場合にその他利益剰余金を理由として列挙していない（会社計算規則第27条1項及び2項）し、反対にその他利益剰余金の額を増減すべき場合にその他資本剰余金を列挙していない（会社計算規則第29条1項及び2項）。

この事に関して企業会計基準第1号は、「資本金及び資本準備金の額の減少によって生ずる剰余金を利益性の剰余金へ振り替えることを無制限に認めると、払込資本と払込資本を利用して得られた成果を区分することが困難になり、また、資本金及び資本準備金の額の減少によって生ずる剰余金をその他資本剰余金に区分する意味がなくなる。<sup>60)</sup>」としており、「資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止」と銘打って、資本剰余金と利益剰余金の振替を禁止する理由を説明している。

## 2. その他資本剰余金がマイナスになる状況

企業会計基準第1号における「資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止」の内容とは、「資本剰余金の各項目は、利益剰余金の各項目と混同してはならない。したがって、資本剰余金の利益剰余金への振替は原則として認められない。<sup>61)</sup>」と定められており、資本剰余金から利益剰余金への方向の振替を禁じているが、その他利益剰余金がマイナスである場合に会社法452条における剰余金の係数の変更によって、その他資本剰余金を振替えてその他利益剰余金のマイナスを解消するのは例外的に認められると考えられる。

その理由として、「もともと払込資本と留保利益の区分が問題になったのは、同じ時点で両者が正の値であるときに、両者の間で残高の一部又は全部を振り替えたり、一方に負担させるべき分を他方に負担させるようなケースであった。負の残高になった利益剰余金を、将来の利益を待たずにその他資本剰余金で補うのは、払込資本に生じている毀損を事実として認識するものであり、払込資

58) 秋坂朝則 前掲注54 p.26 II 25～30行目

59) 武田隆二編 2006『新会社法と中小企業会計』第3章「新会社法と資本制度」p.98 9～19行目

60) 企業会計基準第1号 結論の背景・自己株式の会計処理及び表示 第60項6～9行目

61) 企業会計基準第1号 第19項

本と留保利益の区分の問題にはあたらないと考えられる。」と記述されており、「利益剰余金が負の残高のときにその他資本剰余金で補てんするのは、資本剰余金と利益剰余金の混同にはあたらないと考えられる。」として、年度決算期末時の処理に関しては認められる事が明記されている<sup>62)</sup>。

反対に利益剰余金から資本剰余金へ方向の振替えに関しては明確に記述されていないのであるが、元々利益剰余金から資本剰余金へ方向の振替えに関しては、硬直的な資本制度においてよりその拘束性が高まるため、会社財産の社外流出の危険が無くなり、特にそれを反対する根拠が無かった<sup>63)</sup>。

だが、2001年商法改正でその他資本剰余金による配当が可能となり、その他資本剰余金の会社財産としての拘束性はその他利益剰余金とあまり変わらないものとなった事で、「資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止」における利益剰余金から資本剰余金へ方向の振替えに関しては明確に記述されていないものの、もはやその事によって会社財産流出の危険が減る等のメリットは失われたため、資本剰余金から利益剰余金へ方向の振替えと同じく禁じられるべきものに変化したと考えられる。

しかし、企業会計基準第1号ではその他資本剰余金がマイナスになる状況はそもそもあり得ない事として考えられている様であり、その理由は、「その他資本剰余金は、払込資本から配当規制の対象となる資本金及び資本準備金を控除した残額であり、払込資本の残高が負の値となることはあり得ない以上、払込資本の一項目として表示するその他資本剰余金について、負の残高を認めることは適当ではない。<sup>64)</sup>」とされ、文章としては簡潔であるが、腑に落ちない点が私には見受けられる。

1点目は資本取引に対する想定である。

「払込資本の残高が負の値となることはあり得ない以上」という記述は、確かに払込資本を「株主によって払込まれた金額<sup>65)</sup>」として単純に考えれば株主が払込をした以上に減額される事は無いので、マイナスになる事はあり得ないのはその通りであるかもしれないが、払込資本は資本金と資本剰余金から構成され、資本剰余金には資本準備金だけではなくその他資本剰余金も含まれていて、会社法上現在はその他資本剰余金からの配当が認められ、分配可能額がその他資本剰余金の金額を超過している時には、その金額を超える払込資本の減額の可能性が存在しているのである<sup>66)</sup>。

その様な可能性を考慮すればその他資本剰余金がマイナスにならないとする根拠の理由を払込資本全体がマイナスにならない事と繋げるのはあまりにも無理があるし、ましてや企業会計基準第1号が自己株式及び準備金の減少等に関する基準である以上、その他資本剰余金を増減する資本取引に関する想定が狭すぎると感じられる<sup>67)</sup>。

もう少しその他資本剰余金自体に関連性のある理由付けが必要であると考えられるし、払込資本全体から理由を導き出すのではなく、むしろ第1章で見えた様に企業会計原則における資本取引と損益取引の区分に基づき、資本取引で発生する剰余金が資本剰余金であるとして、資本取引によってその他資本剰余金が増減する前提をもっと踏まえて理由付けをした方が良いのではないかと考え

---

62) 企業会計基準第1号 結論の背景・自己株式の会計処理及び表示 第61項1～3行目

63) 中村忠 前掲注13 p.135 13～16行目

64) 企業会計基準第1号 結論の背景・自己株式の会計処理及び表示 第41項4～7行目

65) 染谷恭次郎・武田安弘 1971『現代資本金論』p.49 1～2行目

66) 田宮治雄 2007企業会計 Vol.59 No.2「資本剰余金と利益剰余金を区分する意義の再考察」p.45 23～33行目

67) 弥永真生 2003『「資本」の会計』p.116 12～15行目



られる<sup>68)</sup>。

2点目はその他資本剰余金がマイナスになってはならないとする根拠である。

企業会計基準第1号設定当初は、「特に資本剰余金全体の金額が正の場合は、その他資本剰余金のマイナス残高とすべきであるとの意見があった。しかし、その他資本剰余金のマイナス残高を認めた場合、マイナスした金額だけ法的に維持すべき資本金及び資本準備金の合計額に毀損を生じさせることになり、商法の資本制度の趣旨を損なうことになりかねない。」と記述されていたが、2006年の改定時に前述の理由の記述に変更された。

元々維持すべき資本金及び資本準備金の合計額に毀損を生じさせるのは、商法の資本制度を損ねるという話であったので、「払込資本の残高が負の値となることはあり得ない以上、払込資本の一項目として表示するその他資本剰余金について、負の残高を認めることは適当ではない。」という記述がその内容を言い換えたものだとすれば、後段の「払込資本の一項目として」とする所が資本金及び資本準備金に毀損を生じさせないためにマイナスにならないための理由となっているのならば一定の理解を得る事はできる。

しかし、そもそも資本準備金に影響が無い限りは配当可能限度額計算にも影響を及ぼさないし<sup>69)</sup>、会社法の成立により資本維持及び資本不変の原則の役割が大きくその役割を失い、資本金及び資本準備金がゼロでも会社は成立すると解される様になった事で、維持すべき資本という概念が現在崩壊している以上、資本金及び資本準備金に毀損を生じさせない事はその意味を既に失っているのではないかと考えられる。

### 3. その他資本剰余金がマイナスになる状況での会計処理

本章2. の様な理由に加えて、実際にその他資本剰余金がマイナスになってしまう状況ではそれを回避するために、「その他資本剰余金の残高が負の値となった場合には、会計期間末において、その他資本剰余金を零とし、当該負の値をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額する。<sup>70)</sup>」とされ、その他資本剰余金のマイナス部分の金額をその他利益剰余金から振替える事が可能であるとしている。

その理由として、「その他資本剰余金の残高を超えた自己株式処分差損が発生した場合は残高が負の値になるが、資本剰余金は株主からの払込資本のうち資本金に含まれないものを表すため、本来負の残高の資本剰余金という概念は想定されない。したがって、資本剰余金の残高が負の値になる場合は、利益剰余金で補てんするほかないと考えられる。<sup>71)</sup>」としており、確かに資本剰余金の内、資本準備金がマイナスになるのは株主が払込をした以上に減額している事になるので、会社法に違反する（会社法448条2項）事になるが、その他資本剰余金がマイナスになっても資本準備金はそのマイナスを上回れば資本剰余金全体はプラスとなるので、問題の本質は資本剰余金に存在する資本準備金に毀損を生じさせるのが妥当か否かであり、会社法成立後の現在ではその意味をあまり見いだせないのは本章2. の最後にて前述したのと同じ理由である。

さらに「利益剰余金で補てんするほかない」とするのは、わざわざ「資本剰余金と利益剰余金の

---

68) 弥永真生 前掲注67 p.116 16～25行目

69) 弥永真生 前掲注67 p.116 7～10行目

70) 企業会計基準第1号 第12項

71) 企業会計基準第1号 結論の背景・自己株式の会計処理及び表示 第40項5～8行目

混同の禁止」と銘打たれ、両者の振替を禁じているにも関わらず、その他資本剰余金がマイナスになってしまう状況を回避するために利益剰余金から資本剰余金への方向の振替を認める規定を明記しているのである。

本章2. にて前述したその他資本剰余金がマイナスになる状況を回避する理由に関する記述の後に、「よって、その他資本剰余金が負の残高になる場合は、利益剰余金で補てんするほかないと考えられ、それは資本剰余金と利益剰余金の混同にはあたらないと判断される。したがって、その他資本剰余金の残高を超える自己株式処分差損については、その他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額することが適切であると考えた。<sup>72)</sup>」とする記述があり、重ねて「利益剰余金で補てんするほかない」と明記し、「資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止」のらち外にあるとも記述している。

この様な考え方の背景を推察すると、第1章にて剰余金は純資産の資本金以外の部分を意味すると説明したが、その他資本剰余金がマイナスになるのを想定できないという制約の中では、その穴埋めを出来るのが剰余金という概念の中の資本剰余金の他には利益剰余金しかなく、利益準備金や積立金が法令もしくは株主総会決議において使用が制限されているため、使用できるのはその他利益剰余金以外には存在しないという事ではないかと考えられる。

その意味で「利益剰余金で補てんするほかない」と限定的な表現しているのではないかと思われ、「資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止」に関しても、両者の振替を禁じているのは、株主から払い込まれた原資とその原資を利用して得られた成果を区分することが困難になる<sup>73)</sup>を防ぐためであり、それ以外に方法が存在しない場合にはその様な防止規定のらち外に該当するという意味で「それは資本剰余金と利益剰余金の混同にはあたらないと判断される。」と表現していると考えられる。

しかし、この様な会計処理は例えば株主から時価よりも高く自己株式を取得し、処分する際に低い価額にて自己株式を処分して自己株式処分差損を発生させる事が可能であるため、意図してその他資本剰余金がマイナスになる状況を作り出して、それをその他利益剰余金で穴埋めする事で、本来は「資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止」にて禁止されているその他利益剰余金からその他資本剰余金への振替を恣意的に行う事を理論上は可能とする。

その様な事が想定できる時点で、「資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止」の趣旨が没却しかねないし、元々その他資本剰余金がマイナスになる状況は資本取引によって資本剰余金に損失が計上された結果によるものであって、その状況をあえて会計基準自らが回避できる措置を設けており、さらにその他利益剰余金で補てんできるのはその事実を隠すような行為である<sup>74)</sup>と言え、会計事象を正確に表示していないのではないかと思うのである。

#### 4. その他資本剰余金がマイナスになる状況での会社計算規則の取り扱い

本章2. 及び3. を踏まえた上で、その他資本剰余金がマイナスになる状況での会社法上の規定はどの様に規定されているかを見ると、その他資本剰余金のマイナス部分の金額をその他利益剰余金から振替えて穴埋めする会計処理を、会社計算規則上では補助する様な条文が実は存在する。

会社計算規則第27条3項は、「前項、前三款並びに第四節及び第五節の二の場合において、これらの規定により減少すべきその他資本剰余金の額の全部又は一部を減少させないこととすることが必

---

72) 企業会計基準第1号 結論の背景・自己株式の会計処理及び表示 第41項7～10行目

73) 企業会計基準第1号 結論の背景・自己株式の会計処理及び表示 第60項8～9行目

74) 田宮治雄 前掲注66 p.45 41～67行目

要かつ適当であるときは、これらの規定にかかわらず、減少させないことが適当な額については、その他資本剰余金の額を減少させないことができる。」と明記し、第29条3項は「第二十七条第三項の規定により減少すべきその他資本剰余金の額を減少させない額がある場合には、当該減少させない額に対応する額をその他利益剰余金から減少させるものとする。」と明記しており、その他資本剰余金を減少させない事が要かつ適当である時には、代わりにその他利益剰余金を減少させる事が出来ると読み取る事が出来る。

どうやら企業会計基準第1号の公表された時期（2002年）より後に会社計算規則は施行された（2006年）ため、元々会社法及び会社計算規則はその他資本剰余金がマイナスになる事を前提に規定が設けられているが、会計基準上はその他資本剰余金がマイナスになる事が適切でないため、この条文が配慮として規定された様である<sup>75)</sup>。

ただ、会社計算規則の規定はその他資本剰余金を減少させない事が要かつ適当である時には、代わりにその他利益剰余金を減少させる事が出来るとしているため、その他利益剰余金からその他資本剰余金への振替を規定しているというよりは、その他資本剰余金がマイナスになりそうな状況では初めからその代わりとしてその他利益剰余金を減額して構わないとする規定である。

企業会計基準第1号では、「その他資本剰余金の額の増減が同一会計期間内に反復的に起こり得ること」としてその他資本剰余金がマイナスになったらその都度その他利益剰余金で補てんする方法を採用すると「その他資本剰余金の額の増加と減少の発生の順番が異なる場合に結果が異なることなど」を理由に挙げて、その他資本剰余金が期末時点でマイナスである場合にその他利益剰余金で補てんする事が明記され、期間の途中ではその他資本剰余金がマイナスになる事を許容している<sup>76)</sup>。

会社計算規則が規定しているのは、その他資本剰余金がマイナスになる場合には、ゼロより減額する事は無く、直接その他利益剰余金をマイナスする内容であり、その他資本剰余金がマイナスになったらその都度その他利益剰余金で補てんする方法と整合的である。

だが、企業会計基準第1号の会計処理が会社法上認められるか否かはその他資本剰余金がマイナスになった場合にその他利益剰余金を振替える事が認められるかという話であって、結局、会社計算規則におけるその他資本剰余金が増加する場合（会社計算規則第27条1項）及びその他利益剰余金が増加する場合（会社計算規則第29条2項）の問題であると解するのが自然である<sup>77)</sup>。

会社法上可能であるならばそれぞれの会社計算規則の条文（会社計算規則第27条1項及び第29条2項）にその内容が列挙されると見るのが自然であり、両者の振替えに関する記載がされていないのは両者の振替え自体を認めていないので、その他資本剰余金のマイナス部分の金額をその他利益剰余金から穴埋めする会計処理を認めていないと読み取るべきである<sup>78)</sup>と解するのが正しいと考えられる<sup>79)</sup>。

---

75) 相澤哲・葉玉匡美・郡谷大輔 2006『論点解説 新・会社法一千問の道標』p.550 Q751

76) 企業会計基準第1号 結論の背景・自己株式の会計処理及び表示 第42項、なお2006年8月11日改正時の「公表にあたって」に会社法452条の制定を受けてこの第42項を明記したと記述されている。

77) 弥永真生 2006a『コンメンタル会社計算規則・改正性法施行規則』p.276 17～27行目

78) 武田隆二編 前掲注59 p.99 4～18行目

79) 小林量 2010『会社法コンメンタル11—計算等（2）』p.109 6～13行目、その他資本剰余金がマイナスになる状況でのその他利益剰余金によるてん補は会社法452条の適用範囲外であり、この場合の解釈に利用する事ができないと記述されている。



## 5. その他資本剰余金に関する企業会計基準第1号の問題点のまとめ

本章をまとめると、企業会計基準第1号においては、公表時にそれまで自己株式に関する処分及び消却において資本取引として取り扱うか損益取引として取り扱うかがかねてより議論されてきた事に関して、はっきりと資本取引である事を明記し、自己株式に関する取引における増減額はその他資本剰余金に計上される事を明記した。

無論それは2001年商法改正によって金庫株の解禁と法定準備金の取崩しの規定の新設に影響を受けての事であるが、その後の2002年商法施行規則制定において剰余金に関する区分が会計規制上と統一される形になり、自己株式処分差損益は資本取引としてその他資本剰余金を増減する事を会社法上も規定される形となって、資本の部の表示に関する取引規制は会計規制に委ねられた<sup>80)</sup>と言えるだろう。

その根底にあるのが資本と利益の区別に基づく資本剰余金と利益剰余金の区分であり、「資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止」として両者の振替を禁じている理由を、企業会計基準第1号内では詳細に説明が行われている。

だが、企業会計基準第1号は自らで定めた資本剰余金と利益剰余金の振替の禁止を解除して良い状況を想定しており、それはその他資本剰余金がマイナスになる状況であって、「払込資本の残高が負の値となることはあり得ない」との理由でその他利益剰余金からの穴埋めを許容しているのである。

企業会計基準第1号はその様な状況ではその他利益剰余金からの穴埋め以外に方法は無く、「資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止」のらち外にあると考えているみたいだが、その根本にある資本金及び資本準備金に毀損が生じるのでその他資本剰余金をマイナスにしてはならないとする考え方は会社法が成立し、維持すべき資本の概念が崩壊した事で例外的措置としての根拠の意義を失う結果となった。

会社計算規則においてもその他資本剰余金を減少させずにその他利益剰余金を減少させる規定が存在するが、実は企業会計基準第1号においては期中のその他資本剰余金のマイナスに関してはその他利益剰余金で穴埋めする事は無く、期末時点で穴埋めする事を明記しているため、その規定は利用が難しいと解され、結局はそれぞれ両者の振替に対応するその他資本剰余金を増額して良い場合とその他利益剰余金を減額して良い場合に相手科目が明文化されていないので、振替を規定していないと考えるしかない。

この様にその他資本剰余金がマイナスになる状況において、その他利益剰余金を振替えて穴埋めをする会計処理は、その理由の正当性及び振替を禁じている規定を度外視してまで行う必要性は感じられず、私はこの問題点は、払込資本や剰余金における旧来からの概念に囚われすぎている結果、発生してしまったと考えている。

払込資本は株主が払込をした金額であり、資本の払戻しにおいても払込をした以上に行われる事が考えられないため、払込資本全体がマイナスにならないというのは従来から変わらずその通りであるが、もはや会社法上は資本金及び資本準備金が維持される制度は大きく役割を弱め、組織再編行為においては全額をその他資本剰余金に計上して良いとする<sup>81)</sup>現在において、払込資本を構成す

80) 安藤英義2002会計162巻2号「商法における資本制度の揺らぎと「資本の部」の表示」p.12 七 1～10行目

81) 弥永真生2006b 企業会計 Vol.58 No.9「払込資本の会計」p.40「2 会社法の発想と将来の展望」1～8行目



る一部でしかないその他資本剰余金がマイナスにならないというのは、資本金及び資本準備金に毀損を生じさせないとする旧来の商法上の資本制度から導かれる概念に囚われていると言わざるを得ない。

剰余金が余りを意味するため、マイナス表示があまりそぐわないという話<sup>82)</sup>があるかもしれないが、貸借対照表において資産及び負債であれば、その勘定科目がマイナスになった際に借方もしくは貸方を入れ替えて反対サイドの別の勘定科目として計上する事が可能であるのに対して、純資産の場合基本的に資産から負債を差し引いた残額として表示されるため、資産及び負債の様な措置は取れないので、自ずとマイナスで表示するしかない。

又、その他利益剰余金に関してはマイナス表示される事が規定されているため<sup>83)</sup>、剰余金が余りである事を理由としてその他資本剰余金がマイナスにならないのは非対称的であり、それならば剰余金がマイナスである場合に余りを意味する剰余金という表現を例えば欠損金という表現に変更するのが整合的であるが、現在の会計制度はその様な表現の変更をしない事とされている。

むしろ、その他資本剰余金がマイナスとなるのが自己株式の処分等の資本取引を行った事を理由として発生する事を考慮すれば、資本取引の結果として資本金及び資本準備金に毀損を生じさせているのは事実であるから、それをそのままその他資本剰余金がマイナス表示される事で株主に対してシグナルとして知らせる方が、ディスクロージャー上の注意喚起という意味としてもメリットがあると感じられる。

### 第3章 企業会計基準第1号の問題点の改善の考察

#### 1. その他資本剰余金がマイナスになる状況での会計処理を行った後の対応

本章では企業会計基準第1号の問題点の改善を考察していくが、その他資本剰余金がマイナスになる状況での会計処理を行った後の期間に、その他資本剰余金が資本取引によって増額した場合、その他資本剰余金のマイナスを穴埋めした分の範囲内で戻入れは行われない。

それでは、この規定を戻入れが行われる形へ変更すれば、その他資本剰余金がマイナスになった分の金額をその他利益剰余金へと返還する事になるため、その他資本剰余金がマイナスになった状況で行われた会計処理は数期間後には無かったものとなり、企業会計基準第1号の問題点の復旧が出来るのではないかと考える余地はあると思われる。

戻入れを行わない理由として、「払込資本に生じた毀損を留保利益で埋め合わせるのは、その期に完結する処理であり、そこで充当した留保利益を翌期以後の資本取引に基づく剰余金と入れ替えて元に戻すのは適切ではないと考えられる。数期間を通算したときに結果が変わってしまうのは、自己株式処分差損だけに特有の問題ではないと思われる。<sup>84)</sup>」としており、この書き方によれば、その他資本剰余金がマイナスになる状況での会計処理を行った後には払込資本に生じた毀損は留保利益

---

82) 斎藤静樹（座長）2007会計171巻3号「円卓討論 新会社法と会計基準」p.449 七 17～19行目、万代勝信発言内に、「ただ、剰余金というのは余りということですね。余りがマイナスというのは、直観的によくわかりませんと思うんです。」とある。

83) 企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」第35項14～15行目

84) 企業会計基準第1号 結論の背景・自己株式の処分 第43項 4～8行目

で埋め合わせたため、その後留保利益を回復させる必要はないと考える訳である。

しかし、資本剰余金と利益剰余金の区分を永続的に保持しなければならない理由は、企業活動の継続性という近代企業会計の前提において、資本剰余金を企業内に維持拘束する事で資本の維持が達成されるからであると考えられるため、単年の資本と利益の区別を行っただけでその後の期間にて資本と利益の振替えを行ってしまえば元も子もなく、企業が継続している間の複数の期間に渡り資本と利益の区別が行われなければ、資本剰余金と利益剰余金の区分をする意味が無くなると考えられてきた<sup>85)</sup>。

そのため、「その期に完結する処理であり」とする記述は企業が継続しているという前提を完全に無視しており、数期間に渡ってマイナスになった金額を一旦補てんされたその他資本剰余金が資本取引の結果としてその補てんを解消できるまでに金額が増額した場合に、逆にその他利益剰余金に対して補てん分を返還するのは、むしろ継続的に資本と利益の区分を行っていると考える事ができる。

ただ、継続的に資本と利益の区分を行う理由が資本剰余金を企業内に維持拘束する事で資本維持が達成されるとする考え方は、その他資本剰余金が配当可能となった時点で、その意義を失ってしまった。

加えて、この補てんを戻入れする会計処理を認めるとその他利益剰余金がマイナスである際に会社法452条における剰余金の係数の変更によってその他資本剰余金を減額した場合にもその後その他利益剰余金がプラスに転じた際は、同じ理由によってその他資本剰余金への戻入れを行って良いと考える事ができ、会社法452条の規定の趣旨が没却する可能性がある<sup>86)</sup>。

又、その他資本剰余金もしくはその他利益剰余金のマイナスを穴埋めする様な会計処理自体は、払込資本に生じた毀損を事実として認識するあるいは留保利益にて補てんする行為であって、その方法以外に無く、「資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止」のらち外にあるとしている以上、その他資本剰余金もしくはその他利益剰余金がプラスに転じたから返還あるいは戻入れするために、再びその他資本剰余金とその他利益剰余金の間の振替えを行うのは、元々その振替えを禁じている理由から考えると、「適切ではない」とするのも理由として十分であると考えられる。

よって、その他資本剰余金のマイナスをその他利益剰余金にて穴埋めした分を戻入れる事は継続的に資本と利益の区分を行っていると考える面では有効であり、企業会計基準第1号の問題点の復旧としては意味があるかもしれないが、既に継続的に資本と利益の区分を行う理由がその意義を失ってしまっている事や例外的措置としての内容を考慮すれば、現在の取り扱いにも納得できる意味があるし、そもそもの問題点であるその他資本剰余金のマイナスをその他利益剰余金にて穴埋めする会計処理の改善としては根本的な解決とはならないと考えられる。

---

85) 丹波康太郎 前掲注31 p.10 11~14行目に、「企業活動の継続性という近代企業会計の前提は、期間的損益計算を生み出したものではあるが、単にそれだけではなく、それはいわば超期間的な資本と利益の区別の保持をも要請する根拠を提供するものであろう。」とあり、永続的に資本剰余金と利益剰余金の区分を保持する理由を記述している。

86) 相澤哲・葉玉匡美・郡谷大輔 前掲注74 p.548 Q747では、その他資本剰余金とその他利益剰余金の振替えについて、他方の剰余金で他方を埋合せする想定がなされているが、他方によって埋合せされた金額を返還する想定まではなされていないと考えられる。

## 2. 剰余金区分の必要性

本稿では第1章において、剰余金の形成及び剰余金が資本剰余金と利益剰余金に区分される経緯及びその区分が資本と利益の区別のために必要であると確認してきた内容から、資本剰余金と利益剰余金に区分する事が当然の様に論じてきているが、元々剰余金が純資産における資本金以外の部分であり、その剰余金に関する処分等の権限は株式会社の所有者である株主に帰属しているという、第1章の冒頭にて記述した様に米国の様々な判例や州法等における配当規制の歴史が発生したのはその根源的な要因を原因としていると考え、剰余金の本質は取引等によって計上されたその後の分配等における規定にこそ存在する、つまりは配当規制にあると言える。

その意味で言えば、資本と利益の区別は企業活動の継続性という近代企業会計の前提による適正な期間損益計算が達成され、当期利益及び配当等の分配後の留保利益を確定させるために必要であると言えるが、それが永続的に保たなければならない理由として留保利益から配当等の分配が行われるのはそれが株主の出資の目的であるため当然であり、反対に資本剰余金を分配するのは資本の払戻しに該当するので本来認められるべきではなく、そのためには資本剰余金と利益剰余金の区分が必要であると考えられる<sup>87)</sup>。

つまり、資本と利益の区別には元々2つの機能があると考えられ、1つは一会計期間における資本金及び資本剰余金の増減である資本取引と収益及び費用たる損益取引を区別する事によって適正な期間損益計算が保証される機能であり、もう1つは本質的に分配可能性をその特質とする利益剰余金とは異なり、資本剰余金は企業活動の元手となるもので維持拘束性をその特質とするため、それを確保するために資本取引と損益取引の区別の結果生じた資本剰余金と利益剰余金を期間を超えて区別する機能である<sup>88)</sup>。

しかし、2001年に計算書類規則が改正されたのは、資本金及び資本準備金が十分にプラスの金額であるのにその他利益剰余金がマイナスであるために配当が行えない（資本のパラドックス<sup>89)</sup>）様な状況を解消できる様にするためであり、資本金及び資本準備金の減少における手続の設置とその他の資本剰余金からの配当を認める形での配当規制に変更された。

これに加えて、資本の欠損の填補に関して法定準備金の使用順序の規定がなくなり、法定準備金の積立限度額は従来利益準備金のみ資本の4分の1までであったのが、資本準備金と利益準備金を合わせて資本の4分の1までと変更され、資本準備金と利益準備金の取扱いにほとんど差が無くなり、両者を区別している意味が無くなった<sup>90)</sup>。

又、資本と利益の区別の1つの機能である適正な期間損益計算が保証される事は、当期利益及び配当等の分配後の留保利益を確定させるために現在も必要である事は変わらないが、もう1つの機能である資本剰余金と利益剰余金を期間を超えて区別する事は、その他資本剰余金が配当可能となった現在では、「企業が正常な状態であれば資本剰余金は処分してはならず、利益剰余金は処分し

---

87) 中村忠 前掲注13 p.131 5～14行目

88) 森川八洲男 2001企業会計 Vol.54 No.7「新会計基準における「資本の部」の分類の特徴」p.18 38行目～p.19 29行目

89) 片木晴彦 2003『新しい企業会計法の考え方』p.57 4.3「資本のパラドックス」

90) 岸田雅雄 2001b 企業会計 Vol.53 No.12「新株式制度の企業会計への影響」Ⅲ 2 p.20 9行目～p.21 24行目、ちなみに会社法制定時には準備金の区分を無くす事が検討されていた。



て良いとする区分によって確保すべき資本が維持される<sup>91)</sup>」とする考え方の根拠を完全に喪失してしまった。

したがって、剰余金の本質を配当規制にあると考える研究者からは、法定準備金の取扱いに差が無くなり、その他の資本剰余金もその他利益剰余金と同じく配当可能となったのであるから、資本剰余金と利益剰余金の区分が永続的に保たれる必要は無いと考える事が可能となり<sup>92)</sup>、もはや資本剰余金と利益剰余金の区分は必要が無いと主張される事がある。

剰余金区分において、資本と利益の区別の1つの機能である適正な期間損益計算を行う目的は、期中における資本取引と損益取引を明確に区別すれば達成されるため、それ以外の剰余金区分を行う別の目的に関する根拠を示す事が出来なければ、配当規制を理由とする資本と利益の区別の目的は既にその必要性を見いだせない以上、表示上の剰余金区分を行う必要性は無いと言わざるを得ない<sup>93)</sup>。

もし資本剰余金と利益剰余金の区分をやめて剰余金のみを表示に変更すれば、資本剰余金と利益剰余金との振替えの問題は無くなり、本稿で考察してきた企業会計基準第1号の問題点は解決されると言えるのだが、それはあくまでその他資本剰余金がマイナスになった状況において行った会計処理の話であり、その他資本剰余金がマイナスになる状況の対応とすれば話はそう簡単ではない。

資本剰余金と利益剰余金の区分をやめるとして、剰余金の中で準備金や積立金等の会社法規定や株主総会決議に基づいて拘束される金額以外において、全てを合算して内訳を表示しない事とするのか、期中取引や会社法規定に従って処理された勘定科目をそのまま記載する<sup>94)</sup>のかを考えると、資本剰余金と利益剰余金の区分が永続的に保たれる必要は無いとする考え方によれば全てを合算して内訳を表示しない方法と整合的であると考えられる。

そうすれば、企業会計基準第1号の問題点であるその他資本剰余金をマイナス表示できない事理由とする規定は、剰余金の中での個別の勘定科目の振替えが必要なくなるため、元からいらぬものとなり、背景にある根拠としても分配等を待っている状態であるストックとしての剰余金になる前のフローの段階での期中取引及び期間損益計算において資本と利益の区別を守れば、解決できると考えられる。

ただ、その様な考え方によっても期中取引で発生する勘定科目の性質が資本取引によるものなのか損益取引によるものなのかを混同する事を避けるために、剰余金の中でその発生した勘定科目に基づいてそのまま内訳にする事も十分に根拠がある方法であり、その場合には元々その他資本剰余金に合算して計上されていた自己株式処分差損益等がマイナスで表示する事が認められるかという

---

91) 弥永真生 前掲注67 p.158 9～14行目

92) 大日方隆 1994『企業会計の資本と利益』p.207 15～23行目によれば、「会計上、拠出資本と留保利益が区分されているのは、会社法によって株主への財の分配が規制されているからである。拠出資本の取り崩しによる分配は厳しく制限される一方で、過年度分を含めた留保利益の処分は自由に認められるという非対称的な規制が、資本ストックを拠出資本と留保利益とに分ける事を必要にさせている。それに対して、年度利益の計算にとっては、そうした区分は全く問題にならない。各年度において、維持すべき資本と利益とが区別されるだけで十分である。拠出資本と留保利益との区分は、あくまでも、財の分配に対する法の制約、すなわち配当規制に由来するものなのである。」とされている。

93) 斎藤静樹2012企業会計 Vol.64 No.1「資本と利益の区分と剰余金の区分」p.23「5 おわりに」5～19行目

94) 梅原秀継 前掲注38 p.39《おわりに》11～15行目



話の問題点の議論はスライドする事を意味する。

企業会計基準第1号の記述する「払込資本の残高が負の値となることはあり得ない」とする理由から、払込資本の一項目として表示するその他資本剰余金についてもマイナスで表示する事が認められないという説明は、資本取引によって発生した自己株式処分差損益が累積する残高においてマイナスにならないとする理由としてそのまま記述する事もできるため、剰余金区分を無くす事で自己株式処分差損益をマイナスで表示する事が可能になるとはストレートには考えられず、現状と同じ規定が残る可能性もあると言わざるを得ない。

もし今後剰余金区分が撤廃される時が来た際には、企業会計基準第1号の規定を全面的に見直す必要があるのと同時に、会計規制に伴って会社計算規則の規定も見直さなければならなくなると考えられ、あくまで我が国に剰余金の概念が導入されて以来模索されてきた資本剰余金及び利益剰余金の概念を刷新する事を意味するので、資本取引によって発生する残高と損益取引によって発生する残高を合算して良いかの問題である剰余金の内訳表示を行うか否かについては、根拠を含めて会計理論として会計基準の利用者が納得する様なものを制定する事が求められるであろう。

### 3. 企業会計基準第1号の問題点の改善のまとめ

以上まで本稿にて今まで考察してきたのは、企業会計基準第1号のその他資本剰余金がマイナスになる状況において、払込資本であるその他資本剰余金がマイナスになる事があり得ないという理由から、その他利益剰余金から振替えをしてその他資本剰余金をゼロまで回復する様に補てんする会計処理の是非であった。

結論から言うと、この様な会計処理はすべきではないと考えられる。

それは、以下の要因から導き出されると私は考える。

- ① 資本剰余金と利益剰余金は資本と利益の区別の確保のため、混同すべきでなく、両者の振替えも原則として認められないのは、剰余金の歴史からも明らかである。
- ② 払込資本の金額がマイナスになってはいけないとする理由は、商法の硬直的な資本制度が存在した以前ならまだしも、法定準備金の取崩し及びその他資本剰余金からの配当が可能となった現在では、その一部でしか無いその他資本剰余金がマイナスにならない根拠と繋げるのは無理があるし、資本取引に関する想定が狭すぎる。
- ③ その他資本剰余金がマイナスになってはいけないとする根拠の維持すべき資本金及び資本準備金に毀損を生じさせるためとする概念は、会社法成立後の資本金及び資本準備金がゼロでも会社が成立する現在では、その意味を失っている。
- ④ 利益剰余金から補てんするほかないと説明するその他利益剰余金からの振替えは、元々資本取引によって発生した払込資本における損失を穴埋めする事であり、損失が発生した状況を回避できる規定を設ける事はその事実を隠す様な行為と言え、資本剰余金と利益剰余金の混同のらち外にあるとするのは間違いである。

現在の剰余金区分を前提とした上で、この企業会計基準第1号の問題点を改善する一番簡単な方法は、その他資本剰余金がマイナスになる状況においては、そのままマイナスで表示する事である。

その事は、以下の要因からそのマイナスの表示を妨げる理由は無いと私は考える。

- ① 払込資本が維持すべきものであり、そこからの配当は資本の払戻しであるため、行うべきでは無いとする思考は、払込資本の一部であるその他資本剰余金からの配当が認められた現在、完全にその意味を喪失した。

- ② 自己株式の処分及び償却に関する差損益をその他資本剰余金から増減させる事を企業会計基準第1号は定めており、資本取引を行った結果としてその他資本剰余金がマイナスになる状況は十分に考えられる。
- ③ 資産及び負債ではその勘定科目がマイナスになった際に借方もしくは貸方を入れ替えて別の勘定科目として計上する事が可能となるが、純資産の場合、資産から負債を差し引いた残額として表示される性質上、自ずとマイナスで表示するしかない。
- ④ 会社計算規則はその他資本剰余金がマイナスになる状況において、その他資本剰余金を減額せずに、その他利益剰余金を減額する事が可能となる規定を設置しているが、それは会計規制への配慮から設けられており、本来その他資本剰余金の額がマイナスになる事もありうる事を前提として規定が設けられている。

本章2. にて検討している剰余金区分を無くすというのもその方法の1つであるが、その他資本剰余金がマイナスになる状況のみならず、その他利益剰余金をも含めた表示を見直す事となり、剰余金の内訳表示を行うか否かについてだけ考えても、内訳表示を行う場合にはその他資本剰余金に計上されていた自己株式処分差損益をマイナスで表示して良いかの問題は現状の問題点から内容は何も変わらない。

そのため、その他資本剰余金がマイナスになる状況においてそのままマイナスで表示する事を先に改定しなければならない必要があると考えられ、つまりは剰余金区分を無くすという内容は、本稿で考察している様な問題点のみならず、剰余金勘定に集合する個々の勘定科目における規定の見直しとすり合わせが行われる大規模な改正であると言えるため、その他資本剰余金がマイナスになる状況においてそのままマイナスで表示する事の解決に利用するというよりは、解決された後にさらなる改正を行っていき、その先で初めて実現できるものであると私は考えている。

おわりに

剰余金の概念は、米国における1800年代の判例法の変遷及び1900年代初めの会計学の研究者達の考察によって形成されてきたものが、企業会計原則が1949年に制定される際に我が国に導入されて、資本と利益の区別の考え方を資本取引と損益取引の区別として制定し、さらに我が国の会計学の研究者達が商法及び会社法の立法担当者側との議論を経て、現在の株主資本における資本金、資本剰余金及び利益剰余金の区分に構成してきた。

資本と利益の区別が今もなお会計理論を支える根底にある考え方であるのは、企業会計の目的が正しい期間損益計算が行われ、それによって算出された純利益が蓄積された金額から、配当等の分配を除いた残高が留保利益に該当する内容として株主資本の部に表示される必要があるためであり、その意味では資本剰余金及び利益剰余金の区分も確保されるべきであったと言える。

ただし、資本金や法定準備金の減少が比較的自由に認められ、その他資本剰余金からの配当が自己株式の所有と同意義なものとして認められた現在、それまで商法の資本制度に支えられていたと言える払込資本に該当する資本金と資本剰余金の維持拘束性に関する概念を改める必要があり、それに伴って資本準備金をあくまで資本剰余金の一部として取扱う事が正しいのかも含めて資本剰余金のあり方をもう一度再考する必要があるのではないかと考えられる。

その他資本剰余金のマイナス表示を認めない現行の会計基準はいまだ商法の資本制度に支えられていた時の払込資本の概念に囚われており、誤った規定が存在するのでもう一度背景の考え方から

再考する必要があると私は思うし、会社法が成立して株主資本における表示規制を会計基準等に委ねる形になっている現在では、なおさら会計規制の方が株主資本における表示を正当と認められる根拠に基づく内容で規定をしなければならないと言えるであろう。

又、私が本稿を記述してきて気に掛かる事は果たして剰余金という表現は本当に正しいのであろうかという疑問である。

AAAは1948年の原則の公表の際に剰余金という表現はやめており、AIAも1949年に剰余金という表現は適切でないので変更すべきと勧告しているのは、余りを意味する剰余金の表現が貸借対照表における資産から負債を控除した純資産の中の表示として妥当とは言えないからであり、本稿の中でも脚注81に記載されている「余りがマイナスというのは、直観的によくわからない」という発言からも余りを意味する剰余金の表現自体が相応しくないのではないかと考えさせられる面が多くある。

元々剰余金の余りを意味する感覚は資本金以外のものという所から来ていると考えられるので、直感的に相応しいものであったのかもしれないが、もはや資本金や法定準備金がゼロでも会社が成立する法制度の元では、剰余金が純資産のほとんどになる可能性がある現在において、資本金あるいは法定準備金以外のものとする前提すらあるのか疑問となる状態であり、余りとかそれ以外と言うより別の意味を持つ用語に変更すべきではないかと思ってしまう。

本稿内で剰余金区分を無くすという話をした訳であるが、その資本剰余金と利益剰余金の区分があるのも剰余金という大枠が存在するためであり、剰余金という表現をやめて資本剰余金と利益剰余金にそれぞれ相応しい用語、例えば資本取引と損益取引の結果としての意味に伴った用語に変更すれば、株主資本内に資本性のものと利益性のものを大きく分ける様な区分を残したまま、より資本と利益の区別が明確になる様な株主資本内での表示が可能になるかもしれないと考えてしまう訳である。

ただ、その様な話をするには本稿では考察していない株主資本におけるより深い部分、例えば資本剰余金における払込剰余金以外の贈与剰余金及び評価替剰余金はその他の包括利益の表示がある現在においてどの様に取り扱うべきか、あるいは資本剰余金と利益剰余金の区分は資本取引から発生するものと損益取引から発生するものを完全に分けられると本当に言えるのか、また資本剰余金のみならず利益剰余金の本質等を研究しないといけないと感じる次第であり、今後の研究課題とさせて頂く事で、本稿を締めさせて頂きたいと思う。

## 【参考文献】

### [書籍]

American Accounting Association 原文 中島省吾訳編 (1972)『増訂 A.A.A.会計原則：原文・解説・訳文および訳註』第6版 中央経済社

American Institute of Certified Public Accountants 原文 加藤盛弘・鶴飼哲夫・百合野正博共訳著 (1981)『会計原則の展開』森山書店

W.A.Paton, A.C.Littleton 共著 中島省吾訳 (1958)『会社会計基準序説』森山書店

T.H.Sanders, H.R.Hatfield, U.Moore 共著 山本繁・勝山勇・小関勇共訳 (1979)『SHM 会計原則』同文館

相澤哲・葉玉匡美・郡谷大輔編著 (2006)『論点解説 新・会社法一千問の道標』商事法務

新井清光 (1965)『資本金論』中央経済社



新井清光 (1999) 『日本の企業会計制度—形成と展開』 中央経済社  
 飯野利夫 (1983) 『財務会計論』 全訂版 同文館  
 伊藤邦雄 (1996) 『会計制度のダイナミズム』 岩波書店  
 井上達雄 (1963) 「剰余金会計」 日本会計学会編 『近代会計学の展開』 森山書店  
 上柳克郎・鴻常夫・竹内昭夫編 (1987) 『新版注釈会社法 (8) 株式会社の計算 (1)』 有斐閣  
 内川菊義 (1966) 『資本剰余金論』 中央経済社  
 大隅健一郎・今井宏・小林量 (2009) 『新会社法概説』 有斐閣  
 大隅達雄 (1974) 『新版商法の会計理論』 同文館  
 大日方隆 (1994) 『企業会計の資本と利益』 森山書店  
 片木晴彦 (2003) 『新しい企業会計法の考え方』 中央経済社  
 神田秀樹・武井一浩 (2002) 『新しい株式制度—実務・解釈上の論点を中心に』 有斐閣  
 神田秀樹 (2007) 『会社法』 第9版 弘文堂  
 岸田雅雄 (2001a) 『株式制度改革と金庫株』 中央経済社  
 黒澤清・飯野利夫・中村忠・江村稔 (1980) 『新企業会計原則訳解』 中央経済社  
 黒澤清 (1990) 『解説企業会計原則』 中央経済社  
 郡谷大輔・和久友子・小松岳志 (2007) 『「会社計算規則」逐条解説』 税務研究会出版局  
 郡谷大輔・和久友子編著 (2008) 『会社法の計算詳解』 第2版 中央経済社  
 斎藤静樹 (2006a) 『企業会計とディスクロージャー [第3版]』 東京大学出版会  
 佐藤孝一 (1950) 『剰余金の研究』 中央経済社  
 佐藤孝一 (1955) 『剰余金論』 中央経済社  
 佐藤孝一編 (1963) 『資本剰余金会計』 中央経済社  
 寫村剛雄 (1985) 『会計原則コンメンタール—解説文献の研究』 増補改訂版 中央経済社  
 須田一幸編著 (2008) 『会計制度の設計』 白桃書房  
 染谷恭次郎・武田安弘 (1971) 『現代資本会計論』 中央経済社  
 武田隆二編著 (2006) 『新会社法と中小企業会計』 中央経済社  
 田中茂次 (1991) 『財務諸表論改訂版』 改訂版 税務経理協会  
 田中誠二・久保欣哉 (1975) 『全訂新株式会社会計法』 中央経済社  
 田中久夫編 (2003) 『逐条解説改正商法施行規則 (計算規定)』 税務経理協会  
 竹内昭夫 (1962) 『剰余金の資本組入—株式配当の本質について』 東京大学出版会  
 竹内昭夫・弥永真生 (2001) 『株式会社法講義』 有斐閣  
 丹波康太郎 (1957) 『資本会計』 中央経済社  
 丹波康太郎 (1971) 『企業資本の研究』 千倉書房  
 中村忠 (1975) 『資本会計論』 増補版 中央経済社  
 中村忠 (1997) 『新版財務会計論』 白桃書房  
 西山忠範 (1961) 『株式会社における資本と利益』 勁草書房  
 野口晃弘 (2004) 『条件付新株発行の会計』 白桃書房  
 蓮井良憲・田村茂夫・片木晴彦・小林量・末永敏和・河村博文・西山芳喜 (1991) 『会社会計法』 中央経済社  
 番場嘉一郎 (1986) 『詳説企業会計原則』 全訂版 森山書店  
 藤田敬司 (2006) 『資本・負債・デリバティブの会計』 中央経済社



- 伏見多美雄 (1966) 「資本会計論」山榘忠恕編『文献研究 現代の会計学』国元書房
- 森川八洲男 (1985) 『制度会計の理論』森山書店
- 森本滋・弥永真生編 (2010) 『会社法コンメンタール11—計算等 (2)』商事法務
- 矢沢惇 (1981) 『企業会計法の理論』有斐閣
- 弥永真生 (1998) 『デリバティブと企業会計法』中央経済社
- 弥永真生 (2000) 『商法計算規定と企業会計』中央経済社
- 弥永真生 (2003) 『「資本」の会計』中央経済社
- 弥永真生 (2004a) 『コンメンタール商法施行規則』改訂版 商事法務
- 弥永真生 (2006a) 『コンメンタール会社計算規則・改正性法施行規則』商事法務
- 山下勝治 (1968) 『会计学一般理論』決定版 千倉書房
- 山榘忠恕・寫村剛雄 (1992) 『体系 財務諸表論〈理論篇〉』四訂版 税務経理協会  
[論文]
- 相澤哲 (2005) 「会社法制定の経緯と該当」Jurist No.1295 pp.8~16
- 赤塚尚之 (2005) 「わが国における法定準備金制度の変遷と「払込資本と留保利益の区別」の意義」  
早稲田商学 第404号 pp.85~127
- 秋坂朝則 (2006a) 「会社法における資本の意義」會計169巻4号 pp.29~44
- 秋坂朝則 (2006b) 「会社計算規則における剰余金区分の原則」企業会計58巻6号 pp.25~30
- 秋坂朝則 (2009) 「会計上の負債と払込資本の区分をめぐる国際的な動向とわが国への適用可能性に  
ついて」金融研究 28巻1号 pp.99~117
- 新井清光 (1964) 「会计学における理論構成の再検討と資本剰余金概念」企業会計 16巻6号  
pp.56~62
- 安藤英義 (2002) 「商法における資本制度の揺らぎと「資本の部」の表示」會計162巻2号 pp.1~14
- 安藤英義 (2006) 「資本概念の変化—資本概念をめぐる商法と会計の離合の歴史」企業会計 58巻9  
号 pp.18~25
- 壹岐芳弘 (2007) 「資本と利益の区分—会社法における剰余金の会計規制と配当規制を中心として」  
企業会計59巻2号 pp.25~32
- 石川和正 (2006a) 「自己株式等会計基準について」企業会計 58巻3号 pp.61~67
- 石川和正 (2006b) 「自己株式等及びその他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理に  
ついて」企業会計 58巻5号 pp.61~67
- 梅原秀継 (2005) 「会計理論からみた資本の部の変容」企業会計 57巻9号 pp.34~41
- 梅原秀継 (2006) 「会计学上の資本と会社法の動向」年報財務管理研究 17巻 pp.15~21
- 尾崎安央 (2007) 「剰余金区分原則の会社法的意義」企業会計 59巻2号 pp.33~40
- 神田秀樹 (2004) 「剰余金の分配、資本・準備金」Jurist No.1267 pp.82~85
- 神田秀樹 (2006) 「会社法の企業会計への影響」企業会計 58巻1号 pp.27~30
- 岸田雅雄 (2001b) 「新株式制度の企業会計への影響」企業会計 53巻12号 pp.18~25
- 小林量 (2005) 「新会社法による資本の変容」企業会計 57巻9号 pp.18~32
- 小林量 (2006) 「資本(資本金)の意義」企業会計 58巻9号 pp.26~32
- 斎藤静樹 (2006b) 「新会計基準と基準研究の課題—資本会計の論点を中心に」企業会計 58巻1号  
pp.20~26
- 斎藤静樹 (2012) 「資本と利益の区分と剰余金の区分—資本剰余金を原資とする配当にふれて—」企

業会 計 64巻1号 pp.17~24

島原宏明 (2005)「債権者保護機能からみた資本制度」企業会計 57巻9号 pp.27~33

田宮治雄 (2007)「資本剰余金と利益剰余金を区分する意義の再考察」企業会計59巻2号 pp.41~49

野口晃弘 (2013)「資本会計をめぐる IFRS と会社法」企業会計 65巻5号 pp.38~42

野間幹晴 (2012)「資本剰余金からの配当の決定要因」一橋大学大学院国際企業戦略研究科 ワーキングペーパー FS -2012-J-003

古市峰子 (2006)「会社法の企業会計への影響」金融研究 25巻2号 pp.187~222

中村忠 (1964)「贈与剰余金の会計的性格」企業会計 16巻6号 pp.49~55

増子敦仁 (2006)「剰余金の会計」企業会計 58巻9号 pp.44~55

万代勝信 (2007a)「資本・利益の区分をめぐる歴史的動向と理論—資本取引と損益取引の区分を中心として」企業会計 59巻2号 pp.18~24

万代勝信 (2007b)「新会社法と会計基準—資本と利益の区別を中心として—」會計171巻3号 pp.11~22

森川八洲男 (2001)「新会計基準における「資本の部」の分類の特徴」企業会計53巻12号 pp.18~26

弥永真生 (1993a)「資本準備金に関する考察」會計144巻4号 pp.59~73

弥永真生 (1993b)「未実現評価益と配当規制」企業会計45巻11号 pp.91~96

弥永真生 (2001)「法定準備金と「その他の剰余金」」企業会計53巻12号 pp.32~38

弥永真生 (2002)「商法施行規則の制定と資本の部の変容」企業会計54巻6号 pp.34~40

弥永真生 (2004b)「『会社法制の現代化に関する要綱試案』の論点 (10) 会社の計算」商事法務 No.1689 pp.46~52

弥永真生 (2004c)「組織再編の会計・剰余金の分配・開示」Jurist No.1267 pp.86~93

弥永真生 (2005)「会社の計算 (特集 新会社法の制定—株式会社関係)」Jurist No.1295 pp.85~94

弥永真生 (2006b)「払込資本の会計」企業会計 58巻9号 pp.33~43

弥永真生 (2007)「会計基準の会社法における受容」會計171巻3号 pp.23~34

弥永真生 (2013)「企業会計法と制度会計」會計183巻1号 pp.38~51

[記事]

斎藤静樹・安藤英義・奥山章雄・神田秀樹・弥永真生 (2005)「座談会 新会社法と企業会計」企業会計 特別保存版『新「会社法」詳解』pp.104~127

斎藤静樹 (座長)・桜井久勝・秋坂朝則・万代勝信・弥永真生・秋葉賢一・山田康裕・武田隆二・梶田龍三・守屋俊晴・池田幸典 (2007)「円卓討論 新会社法と会計基準」會計171巻3号 pp.93~133