「企業会計原則」は会計原則か (Ⅲ)

竹 下 昌 三

1. 問題の呈示
2. 記載方法に相当する規定
3. 削除すべき自明な規定
4. 原則に相当する規定 (以上13巻4号)
5. 諸会計規則における一般原則
6. 真实性の原則
7. 日本とドイツの正規の簿記の原則
8. 一般原則と貸借対照表原則の正規の簿記の原則
9. 正規の簿記と複式簿記 (以上14巻1号)
10. 修正試案における重要性の原則 (以下本号)
11. 重要性の原則の位置づけ
12. 剰余金の原則に関する一般原則, 貸借対照表原則, 注解間の矛盾
13. 資本剰余金に関する規定修正の経過
14. 「その他の資本剰余金」に対する批判
15. 商法との調整

10. 修正試案における重要性の原則

企業会計における処理と報告には、費用と時間がかかる。従って得られる効果とそれに要する費用及び時間を比較し、処理及び報告についていかなる方法を適用するかが検討される。会計処理及び報告についても経済性の原則

が作用する。しかし、経済性の原則に基づいて、処理や報告の方法を選択するならば、企業会計における真実性は低下せざるを得ない。

経営成績や財政状態について真実な報告を行う為に正確で論理的な方法を常に徹底して実施するか、或いは経済性を考慮して簡便な方法をとるかの選択を、利害関係者の判断に与える重要性に置いているのが注解1である。注解1は昭和49年の修正の際に一般原則2の正規の簿記の原則、4の明瞭性の原則及び貸借対照表原則1に対してつけられたが最初に公表されたのは昭和44年8月の大蔵省証券局幹事試案においてであった。試案の注解1は次のとおりである。

〔注1〕 重要性の原則について（一般原則2及び4）

企業会計は、定められた会計処理の方法に従って正確な計算を行うべきものであるが、企業会計が目的とするところは企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあるから、比較的重要性の乏しい項目については、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることが許される。これは財務諸表の表示においても同様であり、これを重要性の原則という。

重要性の原則の適用が認められる場合を例示すれば、次のとおりである。

(1)

- イ 貸借対照表には、決算日におけるすべての資産及び負債が記載されなければならないが、消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等で金額が重要でないものについては、簿外資産とすることができる。
 - ロ 前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益については、その発生が経常的であり、かつ、金額的にも重要でない場合には、経過勘定項目として処理しないことができる。
 - ハ 負債性引当金については、その引当計上の対象となる事実の発生が毎期経常的であり、かつ、その金額が重要でないものについては、これを計上しないことができる。
- (2) 棚卸資産の取得原価には、購入代価又は製造原価のほかに、運賃、引取費、関税、買入事務費、移管費、保管費等の一切の附随費用を含めることを原則とするが、これらの項目のうち金額が重要でないものについては、取得原価に算入しないことができる。
- (3) 特別損益に属する項目のうち、金額の僅少なもの又は毎期経常的に発生するものは、毎期の損益計算書に通常の損益（営業外損益として記載する場合を含む）として計上することができる。

試案の注解1はその後に、昭和44年12月の修正案において「本来の厳密な

会計処理によらないで他の簡便な方法によることが許される」が「本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則に従った処理として認められる。」に改められ「これを重要性の原則という。」が削除された。また試案の例示の中から重要性の乏しい特別損益を営業外損益として記載することを認める(3)が削除され代りに期限が一年以内に到来する長期債権債務で重要性の乏しいものを固定資産又は固定負債として表示することを認める(5)が加えられた。これによって注解1は現行の規定となった。

注解1の(1)に例示された簿外資産として認められる消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品については、昭和29年に注解が制定された時に、貸借対照表原則1のAの2項の「正規の簿記の原則に従って処理された場合生じた簿外資産は、貸借対照表の記載外におくことができる。」という規定に対する注解11として設けられた。

旧注解11は正規の簿記の原則に従った場合に簿外資産が生じることを明らかにし、その場合に生じる簿外資産を例示したものである。試案の注解1は、企業会計の処理と表示において重要性の原則が存在することを明らかにしたものである。

重要性の原則は重要性の乏しい事項についての処理と表示の方法を規定した原則である。企業会計においてはすべての事項について厳密に処理し、詳細な表示を行うことは不可能でありまた有意義でもない。従っていかなる場合に簡便な処理や表示を認めるかは極めて重要である。重要性の原則が取り上げられたことについて番場嘉一郎教授は「重要性の原則は一般原則の中に当然あって然るべき原則である。それが欠けているので注解注1という表現形式で追加したということ、追加の理由はこれに尽きる。」⁽¹⁾と述べておられる。では何故、試案発表以前は欠けていたのであろうか。企業会計原則の草案を起草された黒沢 清教授は「正規の簿記の原則は重要性の原則と密接に

(1) 番場嘉一郎『詳説企業会計原則』63ページ。

結びついて、真実な報告の原則の根拠をなしている。重要性の原則は、とくに金額または科目が重要なものでないかぎり、企業の経理の自由をみとめる⁽²⁾ところの原則である。」と解説しておられる。企業会計原則設定の当初から重要性の原則が意識されていたが、それは正規の簿記の原則と結びつくものと理解されていた。このような考え方のもとに「正規の簿記の原則及び減価償却方法に従って処理された場合生じた簿外資産は、貸借対照表の記載外におくことができる。」という貸借対照表原則1A第2項の規定が昭和24年に設けられ、昭和29年に旧注解11が設けられたものと思われる。黒沢教授は「1のAの第2項は『マテリアリアリティーの原則（重要性の原則）にほかならない。資本金1億円の会社にとってたとえば5千円の文房具は『マテリアリアリティー』のはなはだ低い科目に過ぎない。これを当期の損益計算書に費用として計上し、貸借対照表に資産として記載しないとしても、その処理方法が継続性を保っている限り、費用および収益の期間的配分は決してゆがめられないのであって、正規の簿記の原則に違反するものと認める必要はない。『グッド・アカウンティング・プラクティス』と認めてさしつかえないのである。これがマテリアリアリティーの原則にほかならない。」⁽³⁾と解説しておられる。

重要性の原則は決して重要性が乏しいわけではないにもかかわらず、重要性の原則を、重要性の原則として明示せず、何故正規の簿記の原則と結びつけて規定したのであろうか。中村 忠教授は「重要性のドクトリンは一般原則として採用されなかった。その理由は、企業会計原則の設定当時この原則の意味が正しく理解されていなかったためだと解してよいであろう。重要性の原則は記録、計算（処理）、報告の全面に及ぶのであるが、これを記録および計算にのみ作用するものと解したことや、一般原則の一つとして正規の簿

(2) 黒沢 清『近代会計学』初版、290ページ。

(3) 黒沢 清他『解説企業会計原則』昭和39年改訂版、103ページ。

記の原則という内容の不明確な原則を採り入れたことにより、重要性の原則は正規の簿記の原則に含まれるという解釈が作りあげられてしまったからである。その結果、報告原則としての重要性の原則は無視されることになった。⁽⁴⁾と述べておられる。

企業会計原則の中に重要性の原則を積極的に明示しようという意図で、試案における注解1の文言が作られたと思われる。試案の注解1は「……これを重要性の原則という。」と規定していた。この文言は修正案において削除されたが、現行の注解1は「重要性の原則について」という名称がつけられており、文中には「重要性の原則は、財務諸表の表示に関しても適用される。重要性の原則の適用例としては次のようなものがある。」と規定してある。このように「重要性の原則」という用語を積極的に用いたのは、旧注解とは異なる問題意識で注解1が設けられたからであろう。

11. 重要性の原則の位置づけ

正規の簿記の原則と結びつけてではなく、重要性の原則をそれ自体として企業会計原則の中に明示するにもかわからず、正規の簿記の原則、明瞭性の原則及び貸借対照表則1の注解として位置づけたのは何故であろうか。番場嘉一郎教授は「重要性の原則が一般原則の一つであるということは、当然なことだと思うのです。そこで重要性の原則という名称で、一般原則の中にもう一つ加えようという考えが当初あったわけです。しかし一般原則はあまりいじくらないほうがよいという強い意見に押されて〔注解1〕に格下げしたといいますが、注解に書くことにして、重要性の原則を入れたわけです。」⁽¹⁾と事情を説明しておられる。「一般原則はあまりいじくらないほうがよいという強い意見」とは、黒沢 清教授の意見のようである。黒沢教授は「私は、

(4) 中村 忠「重要性の原則の意義とその判定基準」『産業経理』31巻3号,14ページ。

(1) 番場嘉一郎・日下部与市『新企業会計原則の解説』44～45ページ。

いわゆる『修正案』は商法と企業会計原則との調整をはかるといふ目的のためにだけ作られた草案にすぎないのであるから、『一般原則は、絶対に修正すべきでないこと』ならびに、『損益計算書原則および貸借対照表原則については、本文はそのまま、存置して、単に注解の方法によって、商法の計算規定との調整をはかるべきであること』を強く要請しておいたのであった。⁽²⁾と述べておられる。「一般原則は絶対に修正すべきでない」ということは、一般原則には注解もつけてはならないということであろう。注解1について黒沢教授は「重要性の原則という言葉が、注解の中で明示されることになった。従来は重要性の原則が、企業会計原則の中に含まれているということについて、インプリシット・ジェネラル・コンセントが与えられていたわけであるが、それをエクスプリシットに表現したのが、新原則の特徴である。しかし私をして言わしめるならば、昭和24年以来、正規の簿記の原則の理解にあたり、重要性の原則を前提としなければならないことを指摘してきた立場上、重要性の原則は、やはり正規の簿記の原則や、明瞭性の原則を実際に適用するにあたって必要な原則の系として一般原則の注解に付する代わりに、貸借対照表原則ないし損益計算書原則の注解としてかけざる方が望ましいと考えている。⁽³⁾」と不満を表明しておられる。しかし黒沢教授は別の論文では「重要性の原則は、企業会計の一般原則を無理なく円滑に実際の上に適用するために必要な判断の基準であって、正規の簿記の原則や明瞭性の原則ばかりでなく、企業会計原則の適用の全面に浸透しているのが特徴となっている。⁽⁴⁾」と述べておられる。重要性の原則が、企業会計原則の適用の全面に浸透しているのであれば、正規の簿記の原則と明瞭性の原則及び貸借対照表原則1の注解として重要性の原則を設けるのではなく、一般原則の一つとして

(2) 黒沢 清『新企業会計原則訳解』107～108ページ。

(3) 黒沢 清「企業会計の一般原則解説」『企業会計』26巻11号、13ページ。

(4) 黒沢 清「重要性の原則——一般原則における重要性の原則の意味関連——」『企業会計』26巻12号、48ページ。

設けるほうが妥当である。企業会計原則の修正が、商法と企業会計原則との調整をはかるといふ目的で行われる場合は、「一般原則は絶対に修正すべきでない」というのは、いかなる根拠によるのかよくわからない。一般原則を「聖域」とすることなく、「一般原則の七つの原則は果してそれは必要にして十分であるか、何か足りないもの、或いは逆に不要なものがありはしないかこうといった問題提起⁽⁵⁾」こそ必要である。

注解1は会計処理に関する重要性の原則の適用例として(1)ないし(4)を、表示に関する適用例として(5)を例示している。処理及び表示に関して重要性の原則が適用されるべき場合は決して少なくない。注解1の(1)から(5)までの例示は限定列挙ではなく、重要性の原則の内容を説明するために用いたサンプルにすぎないであろう。黒沢教授の主張されるように、重要性の原則を実際に適用する場合の注解として貸借対照表原則や損益計算書原則に注解をつけるならば、貸借対照表原則と損益計算書原則の中の数多くの条項について注解をつけねばならなくなるであろう。

注解1の(1)から(5)までに列挙してある例示は、会計処理と報告に関して重要性の原則を適用する場合の具体例を、網羅したものでもなく、適用する場合を性質別に分類しそれぞれの代表例を系統的に列挙したもののようにも思われぬ。重要性の原則は注解として設けるべきではなく、一般原則の一つとして一般原則に追加すべき性格の原則であるから、適用例を具体的に列挙する必要があるか疑問である。

注解1は「重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも、正規の簿記の原則に従った処理として認められる。」と述べている。岩村一夫教授はこの点に関して「重要性の概念には、重要事項は測定や報告において特に取り上げなければならないという積極的概念と、重要性の乏しい事項は測定や報告では省略しても支障がない

(5) 中村 忠「重要性の意義とその判定基準」『産業経理』31巻3号、13ページ。

という消極的概念があるが、『新企業会計原則』注解の重要性は後者の例である。⁽⁶⁾と解説しておられる。会計処理には、「特に厳密な方法」「厳密な方法」「簡便な方法」の三つの方法が存在するのであろうか。処理においては、原則として通常の方法で実施されるが、重要性の乏しいものについては簡便な方法で実施することが認められることを、注解1は明らかにするために、通常の方法を「本来の厳密な会計処理」と表現したと思われる。処理に関しては、本来の厳密な方法つまり通常の方法よりさらに一層「特に厳密な方法」を採用する場合はないと考えられる。しかし表示に関しては、重要性の特に高い項目について、通常の方法より「特に厳密な方法」を採用する必要のある場合は少なくない。岩村教授が指摘される重要性の積極的概念は、重要性の概念としてではなく、明瞭性の概念として理解すべきであろう。

重要性の原則は、重要性が乏しい場合に、簡便な方法の採用を例外的に容認する原則である。重要性の原則を適用するに当たっては、本来の厳密な方法（通常の方法）の緩和が許容されるか否かが問題になる。従って重要性の原則は、重要性の高い事項について通常の方法より特に厳密な方法を要求するために重要性を張調する原則ではない。昭和57年4月の企業会計原則の修正に際して追加された「重要な会計方法の開示について」「重要な後発事象の開示について」「注記事項の記載方法について」という注解が、明瞭性の原則につけられたのは、重要性の原則を消極的概念によって規定したからである。

正規の簿記の原則と重要性の原則との関係、旧注解11の廃止と新注解1の設定の経過を検討すると、重要性の原則は注解としてではなく一般原則として設けられるべきと考える。また適用例を具体的に示す必要はないと考える。従って重要性の原則は次のように改められるべきである。

「企業会計の処理及び報告において、重要性の乏しい事項については、本来の厳密な方法によらないで簡便な方法によることができる。」

(6) 岩村一夫「重要性の原則について」黒沢 滔他『新企業会計原則解説』51ページ。

12. 剰余金に関する一般原則，貸借対照表原則，注解間の矛盾

損益計算においては、維持されるべき資本と処分可能な利益を区別することが最も基本的な問題であるから、剰余金の原則は極めて重要な原則である。剰余金の概念をとり入れ、剰余金計算書を財務諸表に加えたことが、昭和24年に設定された企業会計原則の著しい特徴であった。ところが現在の企業会計原則は、剰余金についてどのような考え方をとっているのか、商法288条の2の資本準備金以外の資本剰余金の存在を肯定しているのか否定しているのか鮮明ではない。

企業会計原則は昭和24年の設定以後たびたび修正されたが、一般原則の剰余金の原則の文言は修正されていない。剰余金の定義については注解19に次のように規定してある。

〔注19〕 剰余金について（貸借対照表原則4の3）

会社の純資産額が法定資本の額をこえる部分を剰余金という。

剰余金は、次のように資本剰余金と利益剰余金とに分れる。

(1) 資本剰余金

株式払込剰余金，減資差益，合併差益等

なお、合併差益のうち消滅した会社の利益剰余金に相当する金額については、資本剰余金としないことができる。

(2) 利益剰余金

利益を源泉とする剰余金

また、資本剰余金と利益剰余金については注解2(1)に次のように定義してある。

〔注2〕 資本取引と損益取引との区分について（一般原則3）

(1) 資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金、すなわち利益の留保額であるから、両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。従って、例えば、新株発行による株式払込剰余金から新株発行費用を控除することは許されない。

一般原則の剰余金の原則，注解19及び注解2(1)によれば，会社の純資産は

法定資本と剰余金に区別され、さらに、剰余金は資本剰余金と利益剰余金に区別される。そして資本剰余金と利益剰余金とは混同されてはならないということになる。ところが貸借対照表原則4(3)Bと注解2(2)には次のように規定してある。

貸借対照表原則4(3)B

剰余金は、資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分して記載しなければならない。

株式払込剰余金、減資差益及び合併差益は、資本準備金として表示する。

その他の剰余金の区分には、任意積立金及び当期末処分利益を記載する。

[注解2] 資本取引と損益取引との区分について(一般原則3)

(2) 商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。従って、資本剰余金のうち、資本準備金及び法律で定める準備金で資本準備金に準ずるもの以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる。

企業会計原則は一般原則3及び注解19注解2(1)で資本取引と損益取引の区別及び資本剰余金と利益剰余金の区別を要求しながら、貸借対照表原則4(3)Bでは、この要求と異なる区分表示を指示し、商法288条の2以外の資本剰余金を、任意積立金及び当期末処分利益を記載する区分である「その他の剰余金の区分」に記載することを求めている。

貸借対照表原則4(3)の冒頭に注解19がつけてありながら、注解19と全く異なる内容が貸借対照表原則4(3)Bに規定してある。また、注解2の(1)において禁じられている記載が(2)において要求されている。

昭和44年8月に修正試案が公表される以前の貸借対照表原則4(3)Bの第1項と注解7は次のように規定されていた。

剰余金は、一定の基準に従って、資本剰余金と利益剰余金とに区別しなければならない。

(注7)

[注7] 剰余金とその区分について(損益計算書原則6の1項及び貸借対照表原則4の(3)Bの1項)

剰余金とは、会社の純資産が法定資本の額をこえる部分をいう。

剰余金は、次のように資本剰余金と利益剰余金とに区別する。(1)(2)は省略)

修正試案公表前の企業会計原則においては、一般原則の剰余金の原則と貸借対照表原則4(3)B（資本剰余金と利益剰余金の区分表示）及び注解7（剰余金の定義）の間には整合性が保たれていた。修正試案公表以後の一般原則、借貸対照表原則及び注解の規定は主尾一貫しなくなり、読む者を混乱させるようになった。

13. 資本剰余金に関する規定修正の経過

昭和24年に企業会計原則が設定された際には、例示してあった資本剰余金は、株式発行差金、資本払込剰余金、減資差益、合併差益及び固定資産評価益のみであった。関係条項を示すと次のとおりである。

損益計算書原則7B

資本剰余金計算書は、前期繰越資本剰余金に当期における株式発行差金、資本払込剰余金、減資差益、合併差益、固定資産評価益等その他の資本剰余金増加高を加え、当期の減資差損、合併差損、固定資産評価損等の資本剰余金の減少高並びに正当の処理方法による処分額を控除して次期繰越資本剰余金を表示する。

貸借対照表原則4(3)B

資本剰余金は、株式発行割増金、無額面株式払込剰余金その他の資本剰余金に区別して表示する。株式発行割増金、払込剰余金を法定準備金に繰り入れたときは、この法定準備金は、利益留保による法定準備金と区別して資本剰余金の区分に計上する。

企業会計原則が昭和24年に設定されたときに、一般原則に剰余金の原則をかかげたのは、当時の商法288条の規定が次に示すように、額面超過額から発行費用を控除した残額を、利益準備金に合算した上で、資本の四分の一まで積み立てることを定めていたから、これを是正する必要があることによると思われる。

第288条 会社ハ其ノ資本ノ四分ノ一ニ達スル迄ハ毎決算期ノ利益ノ十分ノ一以上ヲ準備金トシテ積立ツルコトヲ要ス。

2 額面以上ノ価額ヲ以テ株式ヲ発行シタルトキハ其ノ額面ヲ越ユル金額ヨリ発行ノ為ニ必要ナル費用ヲ控除シタル金額ハ前項ノ額ニ達スル迄之ヲ準備金ニ組入レルコトヲ要ス。

昭和25年の商法改正によって、法定準備金は利益準備金と資本準備金に区別され、資本準備金については288条の2で、5項目についてその無制限積立が強制されることになった。昭和25年の商法288条の改正について大隅健一郎・大森忠夫両教授は「額面超過額は株主の出資の一部であり、資本に準ずべきものであって、利益とは全くその性質を異にし、本来会社が利益として配当しうべきものではない。その意味で旧法の規定は資本と損益とを混同するものであるとの非難を免れなかった。それゆえ、企業会計制度対策調査会の中間発表にかゝる企業会計原則においては、剰余金を利益剰余金と資本剰余金に区別している。新法もこれにならぬ、法定準備金を毎決算期の利益から積立てる利益準備金とその他の財源から積立てる資本準備金とにわかつこととした。」⁽¹⁾と解説しておられる。

昭和25年改正商法は資本準備金として株式発行差金、無額面株式の払込剰余金、財産評価差益、減資差益、合併差益を列挙したが、企業会計基準審議会は昭和26年に「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」を発表し商法288条の2に規定された項目以外にも、以下に示す項目が資本準備金として処理されるべきことを主張した。

5 その他の資本準備金

会計原則上資本剰余金として一般にみとめられる左の諸財源も、資本準備金としてみとめるよう改めること。

(1) 自己株式の売却益

「理由」

自己株式の売却益は、所有有価証券の売却益と全く性質を異にし、株主の払込金額の一部であり、額面超過金と本質を等しくするものであるから、資本準備金に組入れることが妥当である。

(2) 追出費を意味する株主の贈与並びに欠損填補のための株主および債権者による債務免除益

(3) 資本的支出にあてた国庫補助金

(1) 大隅健一郎・大森忠夫『逐条改正会社法解説』418ページ。

- (4) 資本的支出にあてられた工事負担金
- (5) 再建設資金に充当した保険差益

企業会計基準審議会はさらに昭和27年に「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」を発表し、商法288条の2の資本準備金以外の資本剰余金とみなされるべき項目についての審議会の見解を明らかにした。

昭和29年に企業会計原則の一部修正と注解の制定が行われた際に、貸借対照表原則4(3)Bと注解6に次に示すように、国庫補助金(建設助成金)、工事負担金、贈与剰余金、債務免除益、保険差益等が資本剰余金として新たに例示された。

貸借対照表原則4(3)B

B 剰余金は、一定の基準に従って、資本剰余金と利益剰余金とに区別しなければならない。(注6)

資本剰余金は、株式発行差金(額面超過金)、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、保険差益等に区別して表示しなければならない。

注6 剰余金とその区分について(損益計算書原則6の1項及び貸借対照表原則4の(3)のBの1項)

剰余金とは、会社の純資産額が法定資本の額をこえる部分をいう。

剰余金は、次のように資本剰余金と利益剰余金とに区別する。

(1) 資本剰余金

株式発行差金(額面超過金)、無額面株式の払込剰余金、合併差益、資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)及び工事負担金、資本補填を目的とする贈與剰余金又は債務免除益、減資差益、固定資産評価差益、再評価積立金、貨幣価値の変動に基き生じた保険差益並びに自己株式の処分等の資本取引によって生ずる剰余金

昭和29年の企業会計原則貸借対照表原則4(3)Bの修正や注解6の制定は、前述の商法調整意見書や税法調整意見書の主張を取り入れたものである。貸借対照表原則4(3)Bも注解6も資本剰余金を列挙しただけであるから、商法288条の2の資本準備金以外の資本剰余金が、何故利益剰余金ではなく資本剰余金とされるかは、税法調整意見書における主張によって理解しなければならない。

昭和37年の商法改正の過程において商法調整意見書の主張が審議されたが、288条の2の資本準備金の源泉の種類を若干増加することは認められなかった。⁽²⁾さらに昭和38年に「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」(計算書類規則)が制定されて、企業会計原則とは異なる概念によって剰余金について、次のように規定された。

第34条 資本の部は、資本金、法定準備金及び剰余金の各部に区分しなければならない。
2 資本の欠損がある場合には、剰余金の部を欠損金の部としなければならない。

34条について「財務諸表規則等が資本剰余金としている国庫補助金(建設助成金)、工事負担金、保険差益、贈与益、債務免除益その他のものは、商法上は、配当可能な利益になると考える。この利益を留保したときは、任意積立金として剰余金の部に記載されることになる。資本準備金を除く資本剰余金を留保するには、利益処分案で承認決議を経て留保されなければならないのは当然である。」⁽³⁾という解説が行われた。

商法改正と計算書類規則の制定によって企業会計原則が修正され、貸借対照表原則4(3)Bから国庫補助金(建設助成金)、工事負担金、保険差益が削除された。しかし、注解7の例示からは削除されなかった。さらに、財務諸表規則63条3号に「前2号以外の資本剰余金で株主総会の承認を得て積み立てられたものをいう。以下同じ。」という文言が括弧書きでつけ加えられた。

財務諸表規則の改正について浅地芳年氏は「損益計算書に計上せず、当該剰余金の発生の際に直接資本剰余金として留保し、株主総会においてその事後承認を受ければよいとの解釈が認められれば問題はすべて解消することになる。本条の括弧内はそのような場合にも適応するものとして設けられた

(2) 田中誠二・久保欣哉『新株式会社会計法』260ページ。

(3) 上田明信『改正会社法と計算規則』243～244ページ。

もので、規定の重点は留保が株主総会の承認に係るものであることについて注意を喚起したものであって、括弧内の文言からは直ちに利益剰余金とみなすべきであるとか、一旦損益計算書に計上すべきことを示唆しているという⁽⁴⁾解釈は生れない筈である。」と解説しておられる。

現行の注解2は昭和49年の修正で新たに設けられた。昭和49年の修正の際には、剰余金と剰余金計算書に関する損益計算書原則6と7が削除された。6の1項につけてあった注解7(29年の注解6)が注解19になり、6の2項につけてあった注解8(29年の注解7)が注解2になった。注解7と注解19の冒頭の文言に変更はないが、注解8は大幅に修正されて現行注解2となった。これらを対照して示すとつぎのとおりである。

[注7] 剰余金とその区分について(損益計算書原則6の1項及び貸借対照表原則4の(3)のBの1項)

剰余金とは、会社の純資産額が法定資本の額をこえる部分をいう。

剰余金は、次のように資本剰余金と利益剰余金とに区別する。

(1) 資本剰余金

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、会社更生及び整理等に基づき生じた固定資産評価差益、資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)及び工事負担金、資本補填を目的とする贈与剰余金又は債務免除益、貨幣価値の変動に基づき生じた保険差益等の資本取引によって生ずる剰余金

商法第288条ノ2の第1項第5号の合併差益のうち、同条第2項によって利益準備金等に組入れたものについては、資本剰余金から除外するものとする。

(2) 利益剰余金

利益を源泉とする剰余金

[注19] 剰余金について(貸借対照表原則4の(3))

会社の純資産額が法定資本の額をこえる部分を剰余金という。

剰余金は、次のように資本剰余金と利益剰余金とに分れる。

(1) 資本剰余金

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、合併差益等

なお、合併差益のうち消滅した会社の利益剰余金に相当する金額については、資本剰余金としないことができる。

(4) 浅地芳年『新財務諸表規則逐条詳解』221～222ページ。

(2) 利益剰余金

利益を源泉とする剰余金

〔注 8〕 「正当な理由がなければ、資本剰余金を利益剰余金に直接又は間接に振り替えてはならない。」という意味について（損益計算書原則 6 の 2 項）

固定資産の償却不足額を陳腐化を理由として当該固定資産の評価差益（又は再評価積立金）に負担せしめ、又は新株の不正発行による株式引受人の追出資額から必要費用を控除するような会計処理は、正当な理由なしに資本剰余金を間接に利益剰余金に振り替えたこととなる。又資本的支出に充てられた工事負担金を利益剰余金に算入した場合は、正当な理由なしに資本剰余金を直接に利益剰余金に振り替えたことにほかならない。企業会計原則において認められる「正当な理由」による振替の主な例としては、次のような場合がある。

- (1) 利益剰余金をもってなお填補することのできない欠損の填補に充てるため資本剰余金を取り崩して使用する場合
- (2) 建設助成金又は工事負担金によって建設した固定資産が、災害その他の理由で滅失し又は廃棄されたことによって生じた財産損失を建設助成金又は工事負担金をもって填補する場合
- (3) 再評価した固定資産の陳腐化による減価を当該資産の評価差益（又は再評価積立金）に負担させる場合
- (4) 資本助成のため贈与された資産に関する評価損を当該贈与剰余金に負担させる場合

〔注 2〕 資本取引と損益取引との区別について（一般原則 3）

- (1) 資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金、すなわち利益の留保額であるから、両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。従って、例えば、新株発行による株式発行差金から新株発行費用を控除することは許されない。
- (2) 商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。従って、資本剰余金のうち、資本準備金及び法律で定める準備金で資本準備金に準ずるもの以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる。

注解 2 は昭和 44 年 8 月に試案として発表されたときは次のように規定されていた。

〔注 2〕 資本取引と損益取引との区別について（一般原則 3）

- (1) 資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金すなわち、利益の留保額であるから、両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。したがって、たとえば、固定資産の償却不足額を陳腐化を理由として当該固定資産にかかる再評価積立金に負担せしめ、又は新株発行による株式発行差金から新株発行費用を控除することは許されない。
- (2) 商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。したがって資本準

備金に該当しない、いわゆる「その他の資本剰余金」は損益計算上収益項目として処理されることはやむをえない。

試案の注解2について、中村 忠教授は「注解の中でもっとも歯切れの悪いのが3につけられた注解2である。商法では『その他の資本剰余金』を利益とみる。会計学的にもこのグループに属する項目の資本剰余金性には問題がある。理論的に明快な説明ができないからである。そこで第1次試案では従来の企業会計原則の主張をひっこめることにし、3を削除したのであった。しかし、第3次試案で3を復活させたため『資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない』といいながら、注解において『その他の資本剰余金は収益項目として処理されることはやむをえない』という苦しい表現をとらざるを得なくなった。しかし、企業会計原則は依然として『その他の資本剰余金』は資本剰余金であるという従来の考え方を捨てては⁽⁵⁾ないのである。」と解説された。

試案の注解2(2)は昭和44年12月の修正案においてほぼ現行に近い文言に修正された。

剰余金の原則と注解2の関係について番場嘉一郎教授は「商法との衝突をさけるには会計実践上『その他の資本剰余金』を利益の積立金と同様に処理せざるをえないことになる。そこで実践規範としての企業会計原則を考えるならば、留保利益と資本剰余金とを混同してはならないという考え方を表面に大きく押し出すことは差し控えるべきであるという考え方も⁽⁶⁾出てくる。」と述べておられる。

商法との衝突を注解2(2)のような方法で避ける考え方は、昭和38年に財務諸表規則が改正された際に63条3号につけ加えられた括弧書きの文言と同じ考え方であろう。

(5) 中村 忠「企業会計原則修正試案について」『産業経理』29巻9号、164ページ。

(6) 番場嘉一郎『詳説企業会計原則』18ページ。

注解2(2)について黒沢 清教授は「これによって、会計固有の原理としての、資本剰余金原則を捨て去ることは許されないと思う。企業会計原則が法改正の原動力および会計実践の改善に対する指導力たる機能を、かかる妥協によって失うとしたら、企業会計原則は、空洞化してしまうであろう。」⁽⁷⁾と警告しておられる。しかし黒沢教授は別の論文では「会計原則上の資本剰余金を、商法上の資本準備金の範囲にとどめようとする考えを示したものである。……商法との矛盾を解消するために、新原則がこの程度の後退をしたのはやむを得ないこととして了解するほかないであろう。」⁽⁸⁾と述べられた。

昭和24年に企業会計原則が設定されて以来昭和44年8月に修正試案が公表されるまで、受贈資産の貸借対照表価額については、貸借対照表原則5のDの2項に「贈与によって固定資産を取得した場合には、公正な評価額による。」と規定してあった。

昭和44年8月の修正試案では、貸借対照表原則5のDの2項と投資について規定した5のFが削除され、Fが次のように新たに規定された。Fについてある注解24は贈与については何もふれていない。

F 贈与その他無償で取得した資産並びに現物出資及び交換によって取得した資産は、原則として、公正な評価額をもって取得原価とみなす。(注24)

昭和44年12月の修正案では貸借対照表原則5のDの2項とFが削除され、Dに次の注解24が付けられた。

[注24] 国庫補助金等によって取得した資産について(貸借対照表原則5のDの1項) 国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、当該補助金等に相当する金額を注記しなければならない。

昭和49年の修正において、貸借対照表原則5のFが次に示す文言で復活し、

(7) 黒沢 清他『新企業会計原則訳解』135ページ。

(8) 黒沢 清「企業会計の一般原則解説」『企業会計』26巻11号, 14ページ。

注解24が次のように修正されて、DとFにつけられた。

F 贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。(注24)

[注24] 国庫補助金等によって取得した資産について(貸借対照表原則5のDの1項及びF)

国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。

この場合においては、貸借対照表の表示は、次のいずれかの方法によるものとする。

- (1) 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法。
- (2) 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等の金額を注記する方法。

修正試案では公正な評価額の適用を広げようとしたが、修正案では国庫補助金や工事負担金の圧縮記帳を認めるため、試案で新たに定めたFが削除された。番場嘉一郎教授は「この点は税法の問題も合わせ考え、また法務省の係官の意見も強く反映されているので、今後大いに勉強して、もうちょっと正当な評価原則を打ち出したいという気持は十分あるわけです。」⁽⁹⁾と述べておられる。企業会計審議会はその後大いに勉強して昭和49年に修正案をさらに修正した。昭和49年の注解24について中村 忠教授は「これは『その他の資本剰余金』の考え方を完全にあきらめたことを意味する。」⁽¹⁰⁾と述べておられる。

企業会計原則は昭和57年4月にも修正されたが、商法改正に伴う株式発行差金等の用語の修正を除いて、一般原則の剰余金の原則、貸借対照表原則4(3)B、5F、注解2、19、24はいずれも修正されなかった。

(9) 番場嘉一郎・日下部与市『企業会計原則修正案の解説』37ページ。

(10) 中村 忠「貸借対照表原則に関する注解とその問題点」黒沢 清他『新企業会計原則訳解』334ページ。

14. 「その他の資本剰余金」に対する批判

資本と利益の区別は企業会計における基本的な問題であるから、維持されるべき資本剰余金と処分可能な利益剰余金の区別を要求する原則は、企業会計原則から削除したり、一般原則から他へ移すべきものではないであろう。それは「一般原則は絶対に修正してはならない」からではない。基本的に重要な原則だからである。問題は、商法が分配を禁じ無制限積立を強制している資本準備金の範囲を超えて、企業会計原則が資本剰余金の範囲を定める場合に、商法の規定に抵触しないで、どのように規定するかということである。

企業会計審議会の資本剰余金に関する主張に関連して商法288条の2の列挙項目は、限定的列挙か例示的列挙かが問われた。企業会計原則が資本剰余金を積極的に定義せず昭和24年の損益計算書原則6において「剰余金は、毎期の純利益の留保額から成る利益剰余金と毎期の純利益以外の源泉から生ずる剰余から成る資本剰余金とに区分しなければならない。」と規定していたので、商法側から「問題は何をもって資本剰余金とするかに係る。法はまず明白にして異論のないもののみを資本準備金として拘束する。しかし利益剰余金でないものはすべて資本剰余金とするという、いわば剰余金のごみ捨て場としての処遇の仕方は、企業会計理論上も問題がある。」⁽¹⁾という厳しい批判を受けた。昭和37年の商法改正以前は限定的列挙説が通説で、例示的列挙説は少数説として存在したが、37年の改正以後は少数説も限定的列挙説に同調し商法学会での見解の対立は解消したといわれている。⁽²⁾

企業会計審議会がこれまで公表した文書の中で、「その他の資本剰余金」が資本剰余金であると認められる根拠を説明したものは「税法調整意見書」である。税法調整意見書における国庫補助金、保険差益、贈与及び債務免除益

(1) 久保欣哉「資本準備金」鈴木竹雄他『注釈会社法(6)株式会社の計算』増補版、2155ページ。

(2) 田中誠二・久保欣哉『全訂新株式会社法』187～188ページ。

こついでの主張の要点を示すと次のとおりである。

6 国庫補助金（建設助成金）

資本的支出の対象となった国庫補助金の会計理論上の本質は、明らかに営業利益ではなくて、資本剰余金である。株主の醗出によらずして、企業に帰属する資本が、国民経済的目的のため国庫から補充せられたものであるという点がその特質をなしているのである。

7 工事負担金

会計原則においては、工事負担金をもって、企業資本の補填のための醗出額とみなし、これを資本剰余金に計上すべきものとしている。とくに企業会計の実務において、工事負担金を益金に算入し、配当その他に処分することは、不健全な会計慣行であるから、会計原則上一般に承認されていない。

8 保険差益

保険差益は、財産損失の補填である限り、会計理論上においても、租税理論上においても、真の意味における所得を構成するものでないことは、明らかである。その場合現実においても、窮極においても、株主に帰属すべき利得は全く存在しないのである。したがって、圧縮記帳の根拠を、保険差益は窮極において株主に帰属すべき利得であるから当然課税所得であるが、一時に課税するのは苛酷のおそれがあるから、長期にわたり課税を猶予する措置であるとす点に求めるのは、条理に合致しないようにおもわれる。とくに著しい貨幣価値変動の発生した時期においては、固定資産の帳簿価額と保険金との間に相当の差額を生ずることは当然である。この差額は元の固定資産の再建設のために再投資されるかぎり、単に損失を補充したにとどまり、何人も利得するものではない。

この種の保険差益は、固定資産に投下されている資本価値の修正を意味するにすぎず、会計理論上資本剰余金であることについては疑問の余地はない。

保険差益は貨幣価値変動時に発生するのをつねとするが、安定時に発生することがある。もし貨幣価値の安定時において、保険差益が生じた場合においては、これをもってただちに資本価値修正額であるとみなすことは困難である。それは通常過大償却その他の原因による秘密積立金の存在を意味するものである。この場合においては、かかる保険差益はこれを利益剰余金に操入れるか、圧縮記帳するかは、企業会計の選択に委ね、いずれの場合でも、減価償却の基礎は旧資産の帳簿価額におくごとく措置することが望ましい。

9 株主の贈与および債務免除益

株主の会社に対する贈与（私財提供および債務免除をふくむ。）は、通常会社の財産整理または欠損填補のため行われるものであるが、それは法的に資本払込の方法によらない資本補填の方法であって、追出資とみなすべきものであり、これを取得した企業にとっては資本剰余金の発生を意味するものである。株主外の者によって贈与がなされた場合においても、資本補填の性質を有するものについては、これを資本剰余金に算入し、益金に算入しないことが会計上一般に認められた原則である。

企業会計原則ないし税法調整意見書に示された国庫補助金に関する見解に対して、国庫補助金について綿密な実態調査を行い多くの論文を発表してこられた新井清光教授は「国庫補助金が企業に対する永久的もしくは恒久的な、いわゆる『資本助成』を目的としたり、またはそれが企業の永久的資本の一部とすべきことを要求しているケースはみあたらない。」という事実認識に基づいて、国庫補助金を、払込資本、評価替資本、稼得資本とは異なる贈与資本として性格づけ「国庫補助金はそれによって取得した固定資産の耐用年数が終り、または廃棄されるときに、同時に消滅することになる。」と判断されて、国庫補助金を、固定資産の耐用年数にわたって、贈与資本勘定から利益剰余金勘定へ振替える会計処理法を提案しておられる。⁽³⁾

昨年9月に公表された国際会計基準公開草案21号「国庫補助金の会計処理および政府援助の開示案」は、国庫補助金の会計処理には、キャピタル・アプローチとインカム・アプローチがあるが、補助金を一期または数期間にわたり利益として計上するインカム・アプローチが一般的な見解であると述べ、表示に関しては、補助金を繰延利益として計上し、資産の耐用年数にわたり、組織的かつ合理的に、損益計算書において利益として計上する方法と、資産の帳簿価額を算定する際に、その取得価額から補助金額を控除する方法の二つの選択的方法を提示している。

工事負担金について新井清光教授は、その性格を、無差別料金の原則と新旧需要者間の公平負担の原則による「負担付贈与」と判定され、会計処理については、工事負担金を当額固定資産の耐用期間にわたって減額し、期間的減額分を損益勘定へ振替える方法を提案しておられる。⁽⁴⁾

保険差益に関する企業会計原則や税法調整意見書の主張について、沼田嘉穂教授は「設備が災害にかからなかった場合には低い帳簿価額による償却よ

(3) 新井清光『資本金論』181～185ページ。

(4) 新井清光、前掲書、191～193ページ。

りできない。災害を被り仮りに前と全く同一の資産を保険収入で取得しえたと仮定した場合、災害を被ったため高い時価評価に還元評価され、これに基づいて高い償却費を計上することができるとするれば、全く焼け太りである。企業会計原則がその主張を正しいものとして通すには、悉くの固定資産についての償却費の計上は時価によることをまず主張し、これを前提としなければ⁽⁵⁾ならない。」と批判された。

贈与剰余金の資本剰余金性の根拠として、中村 忠教授は「端的に私は贈与者の贈与目的から考えて、これを利益とすべきものではないから資本剰余金にするのだ、という解釈をとりたい。」⁽⁶⁾と述べられ、さらに「非営利団体への贈与は、その贈与が当座の目的に使われるという了解のもとになされる場合と、その贈与からの収益だけが当座の目的に使われるという了解のもとになされる場合がある。事業会社への贈与も、その贈与が会社の永久資本の一部となることを贈与者が目的としてなされた場合は、それは資本剰余金として取り扱われなければならない。これに対して、その贈与が当座の利用に役立てられるのであればそれは利益剰余金として取扱われなければならない」というマーブルの所説を引用されて、「贈与剰余金の資本剰余金性を基礎づける論拠としてこれほど明快な記述をした文献を私は他に知らない。」⁽⁷⁾と述べられた。しかし中村 忠教授はその後の著書において「企業が受入れた国庫補助金や工事負担金も繰延収益と考えれば、圧縮記帳するよりも会計的に筋のとった処理が可能である。これらを資本剰余金とすることには会計学的に難点があることを認めなければならない。政府や消費者が資本を拠出し、しかも、それが株主持分を形成するというのは、やはり、おかしいからである。」⁽⁸⁾と述べられ、さらに最近の著書では、国庫補助金、工事負担金、私財

(5) 沼田嘉穂『企業会計原則を裁く』126ページ。

(6) 中村 忠『資本会計論』増補版、125ページ。

(7) 中村 忠「贈与剰余金の会計的性格」『企業会計』16巻6号、52～53ページ。

(8) 中村 忠『財務諸表論セミナー』85ページ。

提供益と債務免除益について「法律は、このような非株主による資本拠出という考え方を認めない。会計学的にも説明は苦しい。一部の学者は、いわゆる企業体理論をとれば、その資本性を説明できるという。しかし、企業体理論は現行の株式会社制度にあてはまらないのであり、この部分についてだけ企業体理論を採ることはできない。」⁽⁹⁾と述べておられる。

15. 商法との調整

昭和44年12月の修正案以後の注解2(2)は結局昭和38年に修正された財務諸表規則63条3号の括弧書きの規定と同じ方法で商法との調整を図ったものと思われる。注解2(2)について番場嘉一郎教授は「その他の資本剰余金に該当する項目を計上する場合には、商法の規定の趣旨を考慮する以上、当該項目を収益項目と同じく、決算に際していったん損益勘定に振りかえ、当期利益に含め、その金額を株主総会の議を経て『その他の資本剰余金』たることを示す科目名称で積立て、しかる後に貸借対照表に記載するという手続をとらなければならない。そうでなく『その他の資本剰余金』の項目をいきなり貸借対照表に記載する科目として扱うと、株主総会の利益処分権をおかすことになる。」⁽¹⁾と説明しておられる。しかし、江村 稔教授は「その他の資本剰余金なるものを資本準備金とすることは、商法の認めるところではないが、一方これを損益計算書に収益として計上し、当期利益に含ませねばならない」ということはなんら商法の規定するところではない。」⁽²⁾と解釈しておられる。番場嘉一郎教授も別の著書では「発生した期のバランスシートにいきなりもって行って『その他の剰余金』の区分に書くことも考えられないではない。このように当期未処分利益の中に含めない経理が果して商法違反でないかど

(9) 中村 忠『新版株式会社会計の基礎』89ページ。

(1) 番場嘉一郎『詳説企業会計原則』21ページ。

(2) 江村 稔「修正案による『資本の部』の問題点」『産業経理』29巻10号, 104ページ。

うか、これはもうちょっと詰める必要があるのではないか。」と述べておられる。⁽³⁾

剰余金の原則に関する企業会計原則の規定と商法の計算規定との調整は、その他の資本剰余金が配当可能な利益ではないとの判断に基づいている。その他の資本剰余金の資本剰余金性についての諸批判を検討すると、これらを税法調整意見書の主張のように単純に資本剰余金と認めることは困難である。では利益剰余金と認めるべきか、これらが課税や配当の対象となっても差し支えないのか、税法が何故圧縮記帳を認めるのか、という疑問は解消しない。

会社解散時に純資産はすべて株主に帰属するから、現在の株式会社会計において株主の払込資本以外に、維持されるべき資本の存在を認めることはできないであろう。しかし、継続企業の期間損益計算においては、企業活動の継続を前提とするならば、課税されず分配されず維持されるべき資本には株主以外からの拠出資本が含まれねばならないと考える。中村 忠教授が「これほど明快な記述をした文献を私は他に知らない」といわれたマーブルの所説のように、非営利団体に対する贈与が、継続企業にもあてはまるとされる。従って資本剰余金を商法288条の2の資本準備金に限定することはできない。一般原則の剰余金の原則は次のように規定されるべきと考える。

「維持すべき資本と処分可能な利益を明瞭に区別して、会計処理と報告を行わなければならない。(注)」

注 「会社の純資産が資本金と法定準備金の合計額をこえる部分を剰余金という。」

剰余金は維持すべき資本剰余金と処分可能な利益剰余金に区別しなければならない。」

利益処分は株主総会のみが行えるものであるから、商法290条による配当限度額から過去の株主総会において積み立てられた任意積立金を控除した残

(3) 番場嘉一郎・日下部与市『新企業会計原則の解説』42ページ。

余つまり当期末処分利益は、株主総会以外の機関がその用途を決定することはできないと解すべきであろう。企業会計の理論上利益ではなく資本剰余金とみなされるべき項目の金額が、株主総会において内部留保されることを予定して、それを未処分利益に含めて利益処分を株主総会に提案することは条理に反する。また、それは株主総会の利益処分の権限をおかすことになるであろう。

現行注解2(2)や財務諸表規則65条の処理にはやはり無理があると考えられる。

288条の2は会計上の資本剰余金の一部を資本準備金として限定したものであるから、企業会計の理論上明白に資本剰余金と認められる項目がある場合は、商法32条2項の斟酌規定を適用し、その項目の金額を290条1項各号の金額に加えて290条を解釈できると考える。