

AZInsight

AZSA / KPMG NEWS LETTER エージーインサイト

Volume

22

2007
August

- 三角合併特集
 - ・ 三角合併の会計処理
 - ・ 三角合併の税務
 - ・ 三角合併の解禁とその影響
- 株主資本の計数変動の会計処理
- 「IT全般統制」の留意点
- 海外トピック - 中国

株主資本の計数変動の会計処理

あずさ監査法人 シニアマネジャー 前田 啓

会社法において、株主資本間の計数の変動は、株主総会の決議や債権者保護手続を行うことにより、いつでもできることになりました。この株主資本の計数変動に関して、損益取引と資本取引の区分の原則の徹底により、一定の制約を設けているため、旧商法下と比較して、増資、減資および欠損てん補などの会計実務に変更点が生じています。本稿ではこれらの会計処理について、仕訳例を用いて解説します。

なお、本稿の意見にかかる部分は筆者の私見であることを、あらかじめお断りしておきます。

I 株主資本の計数変動の概要

旧商法では、定時株主総会においてのみしか認められない株主資本の計数の変動がありました。しかし、会社法においては、定時株主総会に限らず、いつでも株主総会で変動させることができるようになりました。これは、剰余金の分配が、いつでも原則として株主総会でできることになったこととの平仄を保つためのものと考えられます。ここでいう計数の変動とは、会社財産の流出や流入を伴わない株主資本の各項目間における変動と剰余金の項目内における振替のみをいい、株主への財産の交付を伴う場合は、剰余金の配当等の規定に従うことになります。

株主資本の計数変動に関して、会社法が規定する第一義的な目的は、株主と債権者との利害の調整、すなわち、会社財産の流出を伴う配当等に拘束がかかるかどうか（資本金・準備金 or 剰余金）と、拘束の程度が強くなるかどうか（資本金 or 準備金）にあります。株主にとっては配当の分配を受ける観点から、剰余金、準備金、資本金の順番で充実しているほうが都合がよく、債権者にとっては資本充実の観点から、その逆が好ましいものといえます。したがって会社法は、計数の変動を行う場合は、計数の変動の内容に応じて株主と債権者の利害を調整するために、株主総会決議や債権者保護手続を定めています（図表1参照）。

実務において、株主資本の計数変動のニーズには、一例として次のようなケースがあげられます。

- ・ 分配可能額の増額を意図するケース
- ・ 資本金や準備金による欠損てん補により早期の配当復活をめざすケース
- ・ 企業規模の拡大などに伴い、準備金や剰余金を資本金に組み入れることにより会社の財政的基盤を強化するケース
- ・ 企業再生のスキームとして、新たなスポンサーから資金調達と同時に減増資を行うケース

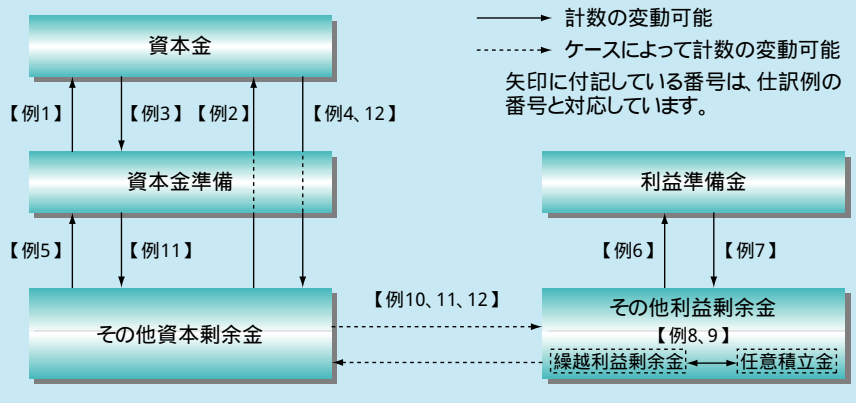
こうした多様なニーズに対応するため、会社法では株主資本項目間の行き来を原則としてすべて認めることとしました（図表2参照）。ただし、損益取引と資本取引の区分の原則を徹底させるため、株主資本項目を資本金・資本準備金・その他資本剰余金と利益準備金・その他利益剰余金とに区分し、それぞれ同一区分内での

図表1 株主資本の計数変動の手続

減少科目 (移動元)	増加科目等 (移動先)	原則的手続	債権者 保護手続	定款定めによる 取締役会決議	参照
資本金	1 資本準備金	株主総会・特別決議	必要	不可	
	2 その他資本剰余金	株主総会・特別決議	必要	不可	
	3 欠損のてん補	株主総会・特別決議	必要	不可	
	4 上記3の例外 定時株主総会における欠損のてん補で 分配可能な剰余金が発生しない場合	定時株主総会・普通決議	必要	不可	I(2)
	5 上記1~4の例外 新株発行を伴う減増資で資本金額が減少 しない場合	取締役会	必要		I(3)
資本準備金	6 資本金	株主総会・普通決議	不要	不可	I(1)
	7 その他資本剰余金	株主総会・普通決議	必要	不可	
	8 欠損のてん補	株主総会・普通決議	必要	不可	
	9 上記3の例外 定時株主総会における欠損のてん補で 分配可能な剰余金が発生しない場合	定時株主総会・普通決議	不要	可能	I(4)
利益準備金	10 上記1~4の例外 新株発行を伴う減増資で準備金が減少 しない場合	取締役会	必要		I(3)
	11 その他利益剰余金	株主総会・普通決議	必要	不可	
	12 欠損のてん補	株主総会・普通決議	必要	不可	
	13 上記2の例外 定時株主総会における欠損のてん補で 分配可能な剰余金が発生しない場合	定時株主総会・普通決議	不要	可能	I(4)
その他資本剰余金	14 新株発行を伴う減増資で準備金が減少 しない場合	取締役会	必要		I(3)
	15 資本金	株主総会・普通決議	不要	不可	
	16 資本準備金	株主総会・普通決議	不要	不可	
その他利益剰余金	17 利益剰余金(マイナスの場合)	株主総会・普通決議	不要	可能	I(4)
	利益準備金	株主総会・普通決議	不要	不可	
利益剰余金のその他の処分 (損失の処理や任意積立金の積立など)		株主総会・普通決議	不要	可能	I(4)
税法上の積立金の積立・取崩や、任意積立金の目的取崩		株主総会等の承認は不要 (決算手続に含まれる)			I(4)

図表中の参照番号は、解説の番号に対応しています。

図表2 株主資本の計数変動パターン



行き来は自由に行うことができますが、他の区分にまたがる行き来については、一定の制限が設けられています。

さらに欠損のてん補や減増資を迅速に行えるようにするために、その手続要件を緩和しています。

以下、手続面に関する主な改正内容について説明します。

(1) 準備金の資本金組入れ

準備金を資本金へ組み入れる場合は、株主総会の普通決議が必要となります(従来は取締役会決議)(会448)。

会計トピック

(2) 欠損てん補のための資本金の減少

定時株主総会における欠損てん補のための資本金の減少であって、減少後なお、分配可能な剰余金が生じないとき、その決議は普通決議で足りることとしています（従来は特別決議（会447、309 II 9））。

資本金の減少は原則として株主総会の特別決議を必要としますが、欠損てん補のための資本金の減少は、株主の持分に実質的な変動をもたらすものではなく、株主に特に不利益を与えるものではないため、欠損の金額が確定する定時株主総会における欠損てん補のための資本金の減少であって、減少後なお、分配可能な剰余金が生じないときは、普通決議で足りることとしています。

(3) 株式発行と同時にを行う資本金の減少

株式の発行と同時に資本金の額を減少させる場合において、その資本金の額の減少の効力が生ずる日後の資本金の額がその日前の資本金の額を下回らないとき（すなわち、株式の発行によって増加する資本金の範囲内で、減少させる場合）資本金の減少の決定は株主総会の決議ではなく取締役会の決議としています（従来は株主総会の特別決議（会447 III））。

企業再生をめざす会社が、第三者割当増資により新しいスポンサーの出資を受け入れるような場合は、減増資を行わざるを得ない場合が多くありますが、そのような場合に減増資の手続をスムーズに行えるように新設された規定です。

準備金についても同様の規定があります（会448 III）。

(4) 剰余金の処分

剰余金の科目間の計数変動は、いつでも株主総会の決議により行うことができます（会452）。これは、旧商法の利益処分案（損失処理案）の中に含まれていた事項のうち、財産が流出しない剰余金内の振替が該当します。具体的には、損失の処理（その他利益剰余金がマイナスの場合にマイナス分のその他資本剰余金を振り替える場合を含む）や任意積立金の積立て・取崩しなどが該当します。

また、一定の要件のもとに、定款の定めにより剰余金の分配を取締役会で決定できますが（会459）、株主資本の計数の変動においても、株主や債権者に大きな利害をもたらす内容でないもの、具体的には、欠損てん補を目的とした定時株主総会における準備金の減少と、剰余金の科目間の振替についても、一定の要件のもとに取締役会の決議で決定できることとしています（会459 I 2 3）。

なお、法令・定款の規定により剰余金の項目を振り替える場合、たとえば、税法上の積立金の積立て・取崩し、定款の定めにもとづく積立金の積立て・取崩し、および任意積立金の目的取崩等は、株主総会の決議は必要ありません（計規181 II）。

II 増資・減資の会計処理

(1) 増資（無償）の会計処理

増資の会計処理を整理すると、金銭の払込みや財産の給付を伴う有償増資と、

単なる計数の変動として資本金の額を増加させる無償増資に分類されます。無償増資のケースとしては、準備金を資本へ組み入れるケースと、剰余金を資本へ組み入れるケースの2つがあります。

1 準備金の資本組入れ

準備金を資本金に組み入れる場合、旧商法において認められていた利益準備金からの資本組入れは禁止されており、資本準備金からのみ組み入れることができます（計規48 I 1）。会計処理は、株主総会の決議で定めた資本準備金の減少の効力発生日に行うことになると考えられます。【仕訳例1】

2 剰余金の資本組入れ

剰余金を資本金に組み入れる場合、その他利益剰余金からの資本組入れは禁止されており、その他資本剰余金からのみ組み入れることができます（計規48 I 2）。会計処理は、株主総会の決議で定めた資本金の増加の効力発生日に行うことになると考えられます。【仕訳例2】

【無償増資の会計処理】

（仕訳例1）資本準備金による資本組入れ

- 1 6月25日の株主総会の普通決議により、資本準備金を5,000減少させ、資本金を同額計上する旨が決定された。
- 2 資本準備金の減少の効力発生日は7月1日と決議された。

会計処理（7月1日）

資本準備金	5,000	/	資本金	5,000
-------	-------	---	-----	-------

（仕訳例2）その他資本剰余金による資本組入れ

- 1 6月25日の株主総会の普通決議により、その他資本剰余金を5,000減少させ、資本金を同額計上する旨が決定された。
- 2 資本金の増加の効力発生日は7月1日と決議された。

会計処理（7月1日）

その他資本剰余金	5,000	/	資本金	5,000
----------	-------	---	-----	-------

（2）減資の会計処理

会社法では、資本金を減少させること自体が当然に株主への払戻しを伴うものではないという考え方にもとづき、株主資本の計数の変動手続と剰余金の分配手続とは区分して規定されています。したがって、会社法においては、減資は資本金を減少させる手続により生じる、単なる計数の変動として整理されています。

1 準備金への計上

旧商法では規定されていなかった資本金から準備金への計上が会社法では認められるようになりました。計上科目は、資本準備金に限られています（計規49 I 1）。会計処理は、資本金の減少の効力発生日に行うことになると考えられます。効力発生日は、株主総会の決議の際に効力発生日として定めた日ですが、その時点で債権者保護手続が終了していない場合には、債権者保護手続の終了した日が効力発生日となります（会449 VI）。

会計トピック

なお、最低資本金制度が廃止されたため、資本金の減少手続により理論上、資本金を0円にすることも可能と解されています（ただし、マイナスにすることはできません）。【仕訳例3】

2 剰余金への計上

資本金の減少によって生じる剰余金の計上科目は、その他資本剰余金に限られています（計規50 I 1）。【仕訳例4】

【減資の会計処理】

（仕訳例3）資本準備金への振替

- 1 6月25日の株主総会の特別決議により、資本金を5,000減少させ、資本準備金を同額計上する旨が決定された。
- 2 資本金の減少の効力発生日は8月1日と決議された。なお、債権者保護手続は8月1日までに完了した。

会計処理（8月1日）

資本金	5,000	/	資本準備金	5,000
-----	-------	---	-------	-------

（仕訳例4）その他資本剰余金への振替

- 1 6月25日の株主総会の特別決議により、資本金を5,000減少させ、その他資本剰余金を同額計上する旨が決定された。
- 2 資本金の減少の効力発生日は8月1日と決議された。なお、債権者保護手続は8月1日までに完了した。

会計処理（8月1日）

資本金	5,000	/	その他資本剰余金	5,000
-----	-------	---	----------	-------

III 準備金の額の増減

(1) 準備金の額の増加

資本金から準備金への計上は、前記Ⅱ(2)1のとおりです。

剰余金から準備金への計上は、会社法によって新しく規定された内容です。準備金は、将来、資本の欠損の状態が発生した時にてん補することを目的として積み立てられるものであり、いわゆる資本と欠損の間のクッションとしての役割があります。会社法では、準備金のこのような役割に柔軟に対応することができるよう、剰余金の配当に伴う積立とは別に、いつでも、株主総会の普通決議により、剰余金から準備金へ繰り入れることができるようになっています。

会計処理については、その他資本剰余金を減少させる場合には資本準備金を増加させ、その他利益剰余金を減少させる場合には利益準備金を増加させます（計規49 I 2、51 I）。【仕訳例5】【仕訳例6】

(2) 準備金の額の減少

旧商法では、法定準備金の用途は欠損てん補と資本の組入れに限定され、それ以外の目的で取り崩す場合、取崩額は資本金の4分の1を超える分しか認められていませんでしたが、会社法では準備金の用途に制限はなくなり、また、取崩額にも制限はなく、剰余金の分配可能額の増額を目的として、準備金の

【剰余金から準備金への会計処理】

(仕訳例5) その他資本剰余金による準備金組入れ

- 1 6月25日の株主総会の普通決議により、その他資本剰余金を5,000減少させ、資本準備金を同額計上する旨が決定された。
- 2 資本準備金の増加の効力発生日は7月1日と決議された。

会計処理(7月1日)

その他資本剰余金	5,000	/	資本準備金	5,000
----------	-------	---	-------	-------

(仕訳例6) その他利益剰余金による準備金組入れ

- 1 6月25日の株主総会の普通決議により、その他利益剰余金を5,000減少させ、利益準備金を同額計上する旨が決定された。
- 2 利益準備金の増加の効力発生日は7月1日と決議された。

会計処理(7月1日)

その他利益剰余金	5,000	/	利益準備金	5,000
----------	-------	---	-------	-------

全額を剰余金へ計上することも可能となっています。

会計処理については、資本準備金を減少させる場合にはその他資本剰余金を増加させ、利益準備金を減少させる場合にはその他利益剰余金を増加させます(計規50I2、52I1)。

【仕訳例7】
準備金を資本金に組み入れるケースは、前記Ⅲ(1)1のとおりです。

【準備金の減少の会計処理】

(仕訳例7) 利益準備金による剰余金組入れ

- 1 6月25日の株主総会の普通決議により、利益準備金を5,000減少させ、繰越利益剰余金を同額増加させる旨が決定された。
- 2 利益準備金の減少の効力発生日は8月1日と決議された。なお、債権者保護手続は8月1日までに完了した。

会計処理(8月1日)

利益準備金	5,000	/	その他利益剰余金 (繰越利益剰余金)	5,000
-------	-------	---	-----------------------	-------

IV 剰余金の処分

剰余金の処分は大きく分けると、1 剰余金による資本組入れ・準備金組入れ、2 剰余金の配当、3 任意積立金の積立でその他の剰余金の処分に分類されます。このうち、3が会社法452条でいう剰余金の処分にあたり、たとえば、その他利益剰余金がマイナスのときにその他資本剰余金で埋め合せをすることや、任意積立金の積立で・取崩しをいれます。【仕訳例8】

なお、その他資本剰余金の残高が会計期間末においてマイナスとなった場合には、その他資本剰余金をゼロ円とし、当該金額をその他利益剰余金(繰越利益剰余金)から減額します。その他資本剰余金は、払込資本から資本金・資本準備金を控除した残額であり、払込資本の残高がマイナスとなることはあり得ない以上、表示の上では、マイナス残高を認めることは適当ではないためです(「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」41項)。

【剰余金処分の会計処理】

(仕訳例8) 任意積立金の積立

1 6月25日の定時株主総会の普通決議により、別途積立金を5,000増加させ、繰越利益剰余金を同額減少させる旨が決定された。

会計処理

その他利益剰余金 (繰越利益剰余金)	5,000	/	別途積立金	5,000
-----------------------	-------	---	-------	-------

V 欠損てん補の会計処理

会社法上、「欠損」とは分配可能額がマイナスである場合をいいますが(会309 II 9口、449 I 2、施規68、計規179)、実務上、この欠損てん補を含め、繰越利益剰余金のマイナスをてん補する方法としては、1 任意積立金の取崩し、2 その他資本剰余金の取崩し、3 準備金の取崩し、4 資本金の取崩しが考えられます。

(1) 剰余金の処分による繰越利益剰余金のてん補

1 任意積立金から繰越利益剰余金への振替

その他利益剰余金の繰越利益剰余金がマイナスのときに、任意積立金が存在している場合には、欠損の状態ではありませんが、剰余金の処分として、任意積立金を取り崩して繰越利益剰余金に組み入れることができます。当該取引は会計上、その他利益剰余金内の科目間の振替といえます。【仕訳例9】

2 その他資本剰余金からその他利益剰余金への振替

資本剰余金から利益剰余金への振替は、資本と利益の混同に該当するため、原則として認められません。ただし、利益剰余金がマイナスのときに、その他資本剰余金を取り崩してその他利益剰余金をゼロ円にするまでてん補することは例外的に認められます。会社法上は、1と同様に欠損の状態ではなく、剰余金の処分となります。

もともと払込資本と留保利益の区分が問題になるのは、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または全部を振り替えたり、一方が負担すべき分を他方に負担させるようなケースであり、利益剰余金がマイナスのときに、将来の利益を待たずにその他資本剰余金で補うのは、払込資本に生じた毀損を事実として認識するものであり、資本と利益の混同にはあたらないと考えられるため、振替処理が許容されます(「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」61項)。

なお、会計上、その他資本剰余金によっててん補できる利益剰余金は、年度決算時の残高がマイナスの場合に限られます。これは、期中において発生したマイナスの利益剰余金を、その都度、資本剰余金で補てんすることは、年度決算単位でみた場合、資本と利益の混同になるからです。【仕訳例10】

(2) 準備金の取崩しによる欠損てん補

準備金を取り崩して欠損てん補を行う場合、利益準備金が資本準備金かに

よって会計処理が異なります。利益準備金の減少によって生じる剰余金の計上科目は、その他利益剰余金に限られているため、利益準備金の取崩しによる欠損てん補は、会計上、利益剰余金内の振替ということになります。

資本準備金の減少によって生じる剰余金の計上科目は、その他資本剰余金に限られています。そのため、マイナスのその他利益剰余金を資本準備金の取崩しによっててん補する場合、欠損てん補を目的とした資本準備金の減少の議案と併せて、その他資本剰余金をその他利益剰余金へ振り替える議案を付議する方法が考えられ、会計処理はこれに対応して行うことになると考えられます。

【仕訳例11】

(3) 資本金の取崩しによる欠損てん補

資本金の取崩しによりマイナスのその他利益剰余金をてん補する場合も、資本準備金の取崩しによる欠損てん補と同様に、資本金を減少させる議案と、その他資本剰余金をその他利益剰余金へ振り替える議案を付議する方法が考えられ、会計処理はこれに対応して行うことになると考えられます。【仕訳例12】

【欠損てん補の会計処理】

(仕訳例9) 任意積立金から繰越利益剰余金への振替

- 1 6月25日の株主総会の普通決議により、別途積立金を5,000減少させ、繰越利益剰余金を同額増加させる旨が決定された。
- 2 当該時点における繰越利益剰余金の残高は5,000であった。

会計処理

別途積立金	5,000 /	その他利益剰余金 (繰越利益剰余金)	5,000
-------	---------	-----------------------	-------

(仕訳例10) その他資本剰余金からその他利益剰余金への振替

- 1 6月25日の定時株主総会の普通決議により、その他資本剰余金を5,000減少させ、繰越利益剰余金を同額増加させる旨が決定された。
- 2 前期末(3月31日)における利益準備金の残高は0、繰越利益剰余金の残高は5,000で、利益剰余金の残高は5,000であった。

会計処理

その他資本剰余金	5,000 /	その他利益剰余金 (繰越利益剰余金)	5,000
----------	---------	-----------------------	-------

(仕訳例11) 資本準備金による欠損てん補

- 1 6月25日の定時株主総会の普通決議により、資本準備金を5,000減少させ、その他資本剰余金を同額増加させる旨が決定された。
- 2 同じく6月25日の定時株主総会の普通決議により、その他資本剰余金を5,000減少させ、繰越利益剰余金を同額増加させる旨が決定された。
- 3 前期末(3月31日)における利益準備金の残高は0、繰越利益剰余金の残高は5,000で、利益剰余金の残高は5,000であった。
- 4 資本準備金の減少の効力発生日は7月1日と決議された。
- 5 欠損てん補の前後で、分配可能額は生じていないものとする。

会計処理(7月1日)

資本準備金	5,000 /	その他資本剰余金	5,000
-------	---------	----------	-------

その他資本剰余金	5,000 /	その他利益剰余金 (繰越利益剰余金)	5,000
----------	---------	-----------------------	-------

会計トピック

(仕訳例 12) 資本金による欠損てん補

- 1 6月25日の定時株主総会の普通決議により、資本金を5,000減少させ、その他資本剰余金を同額増加させる旨が決定された。
- 2 同じく6月25日の定時株主総会の普通決議により、その他資本剰余金を5,000減少させ、繰越利益剰余金を同額増加させる旨が決定された。
- 3 資本金の減少の効力発生日は8月1日と決議された。なお、債権者保護手続は8月1日までに完了した。
- 4 前期末(3月31日)における利益準備金の残高は0、繰越利益剰余金の残高は5,000で、利益剰余金の残高は5,000であった。
- 5 欠損てん補の前後で、分配可能額は生じていないものとする。

会計処理(8月1日)

資本金	5,000	/	その他資本剰余金	5,000
-----	-------	---	----------	-------

その他資本剰余金	5,000	/	その他利益剰余金 (繰越利益剰余金)	5,000
----------	-------	---	-----------------------	-------

〒162-8551

東京都新宿区津久戸町1番2号

あずさセンタービル

TEL : 03-3266-7500(代表)

FAX : 03-3266-7600

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で下す適切なアドバイスに従ってください。

© 2007 KPMG AZSA & Co.,
an audit corporation incorporated under the
Japanese Certified Public Accountants Law and
a member firm of the KPMG network of
independent member firms affiliated with
KPMG International, a Swiss cooperative.
All rights reserved. Printed in Japan.