

利益の企業会計法構造

工藤市兵衛，早川巖

The Structure of the Business Accounting Method in the Profit.

Ichibei KUDO, Iwao HAYAKAWA

企業会計法の目的は、如何に、配当可能利益を算定するか、如何に、企業經理の実体を表示するかを、取り扱う事にある。配当可能利益を明らかにし、企業会計の実体を利害関係者の前に表わす為、収益と費用、財産と資本、損益計算書と貸借対照表の諸項目を研究する事が必要である。

企業会計法の内容はこの問題を中心として展開される。この論文の目的は、損益計算書と貸借対照表の理想型を構成する事にある。

第一章 緒 説

企業の利益概念は、二つの観点から把握される。第一は、動的な「決算利益」であって、損益計算書上にあらわれ、第二は、静的な「留保利益」であって、貸借対照表上にあらわれる。この二つは、ともに本質的な利益概念であるが、これに関連して、政策的に重要なのは、決算利益については、当期業績（当期損益）を明瞭に表示することであり、留保利益については、配当客体（配当可能利益）の範囲をあらかじめにすることである。

当期純利益は、決算利益の一部であり、配当可能利益は、留保利益の一部である。従って、当期純利益は損益計算書上に、配当可能利益は貸借対照表上に、それぞれ表示される。又、貸借対照表上の留保利益は、損益計算書上の決算利益の蓄積であり、従って、それは、当然のこととして当期の決算利益をふくんでいることに注意を要する。

第二章 損益法的決算利益の構成

第一節 決算利益の構成

成果計算主義のもとにおいては、企業の損益は、期間的な損益対応の原理によって、損益計算書上の収益と費用の差額としてあらわれる。この差額が、プラスならば利益、マイナスならば損失をあらわす。以下煩雑を避けるために、差額がプラスとなる場合についてのみ、企業会計原則並びに財務諸表規則を念頭において、決算利益の内容をあらかじめにすることにす。

(1) 売上利益

販売業の場合についていえば、「売上収益」と「売上費用」の対応、即ち、総売上高から売上値引高および戻り高を控除して、純売上高をもとめ（売上収益）、次に総仕入高から仕入値引高及び戻し高を控除して、その残

高に期首棚卸高を加え、期末棚卸高を控除して、「売上利益」を算定する。

$$\text{売上高} - \{ (\text{期首棚卸高} + \text{仕入原価}) - \text{期末棚卸高} \} = \text{売上利益 (営業収益)}$$

(2) 営業利益

「売上利益」から「営業費用」（販売費——販売員給料手当、販売員交通費、広告宣伝費、商品発送費、商品配達費等、および一般管理費——役員給料手当、事務員給料手当、減価償却費、地代家賃、修繕費、消耗品費、通信交通費、雑費など）を控除して「営業利益」を算定する。

$$\text{売上利益} - \text{営業費用} = \text{営業利益 (営業収益)}$$

営業利益は、会社の目的として定款に定められ（商法166条 I 項 I 号）、企業が、営業としてなす中心的義務（従って、商行為とは限らない——商法4条 II 項）を基準としてみた利益概念であるから、業種によってその内容を異にする。

(3) 営業外利益

「営業外利益」（受取利息、受取割引料、有価証券利息、受取配当、有価証券評価益、有価証券売却益、受取現金割引）から「営業外費用」（支払利息、支払割引料、有価証券評価損、有価証券売却損、支払現金割引、貸倒償却費、繰延勘定償却費など）を控除して、「営業外利益」を算定する。営業外利益は、営業利益と異って、主たる業務に属しない附属的な成果であり、従って又、業種によってことならない。

$$\text{営業外収益} - \text{営業外費用} = \text{営業外利益}$$

なお、企業会計原則（財準A I 号表・II 号表）、および財務諸表規則（財規70条）は、営業利益に営業外収益を加えたものを「当期総利益」として表示すべきものと

しているが、これはあまり意味のないことである。

(4) 当期利益

「営業利益」に「営業外利益」を加えて、「当期純利益」を算定する。

$$\text{営業利益} + \text{営業外利益} = \text{当期純利益}$$

当期純利益は、企業の当期の業績をあらわす。従って、後にのべるように、企業の収益力を表示するために、もっとも重要な項目であって、企業会計原則ならびに財務諸表規則における損益計算書の結論を示す。

(5) 期間外利益

「期間外収益」（前期損益修正額、固定資産売却益、臨時利益など）から「期間外費用」（前期損益修正額、固定資産売却損、臨時損失など）を控除して、「期間外利益」を算定する。

$$\text{期間外収益} - \text{期間外費用} = \text{期間外利益}$$

期間外損益は、一定の期間に必然的な帰属関係をもたない臨時損益であるが、なおある決算期に、あらたに計上された企業の損益であることには変りないので、期間利益とともに、決算利益の構成要素として損益計算書上に表示すべきである。

期間外損益の主な内容は、「前期損益修正額」、「固定資産売却差額」および「臨時損益」である。

「前期損益修正額」は、貸倒引当金又は、貸倒準備金、濁水準備金、特別修繕引当金等の戻入額、過年度減価償却の過不足修正額、過年度棚卸資産訂正額、価格変動準備金その他棚卸資産準備金の戻入額、過年度償却済債権の取立額、法人税更正決定等による追徴税額、または還付税額など（以上企業会計原則注解10）の諸項目をふくむ。これらは、いずれも、損益取引によるものであるが、当期の業績ではなく、前期の損益の修正額にすぎない。

「固定資産売却損益」は、固定資産は、ほんらい売却を目的とせず、従って、その売却によって生ずる損益は、当期の業績ではないという意味で、期間外損益に帰属する。

資産の売却差額であっても、貨幣価値の変動にもとづくものは、「資本」であるから、もちろんこれにふくまれない。逆に固定資産の評価差額又は保険差額であって、貨幣価値の変動に関係ないものは、「利益」であるから、期間外損益に帰属すると解され、又、棚卸資産以外の流動資産の売却損益、評価損益も、固定資産のそれと区別する理由はなく、期間外損益に帰属すると解すべきである。

更に、自己株式売却損益も、また利益であり、そのうち当期の業績に関係がないとみられるものは、期間外損益に帰属する。

「臨時損益」は、災害等の偶発的な事故による建物の

滅失のような場合で、当期の業績には関係ない損益である。一般に、資本助成を目的としない増与剰余金はこれに属する。

(6) 決算利益

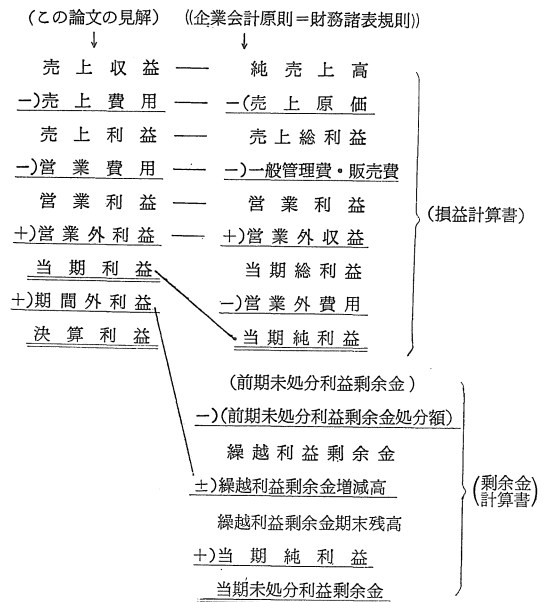
「当期純利益」に「期間外利益」を加えて、「決算利益」を算定する。

$$\text{当期純利益} + \text{期間外利益} = \text{決算利益}$$

これは、当該決算期に発生した損益計算書上の利益の総額であって、この論文の損益計算書の結論である。

企業会計原則並びに財務諸表規則では、期間損益としての当期純利益が損益計算書の結論であって、期間外損益計算は、剰余金計算書へと駆逐されている。

剰余金計算書では、前期貸借対照表上の「前期末処分利益剰余金」から「前期末処分利益剰余金」を控除して「繰越利益剰余金」をもとめ、これにその「当期増加高」を加え、「当期減少高」を控除して「繰越利益剰余金期末残高」を算定し、これに損益計算書の結論たる「当期純利益」を加えたものが「当期末処分利益剰余金」として剰余金計算書の結論を示し、貸借対照表に送られる。この繰越利益剰余金の「当期増減高」が、この論文にいう「期間外損益」である。以上の各段階について、この論文の計算体系と企業会計原則並びに、財務諸表規則による計算体系を対比すると次のようになる。



第二節 当期業績主義と包括主義

当期業績主義と包括主義の対立は、アメリカ会計学において発達した観念である。

当期業績主義は、当該期間の経営に関する項目以外の異常損益を、損益計算書から排除する立場であるのに対し、包括主義は当該年度の最終的な一切の損益を損益計

算書に記載する立場である。従って、両者の差異は、第一節で述べたように、「当期損益」を損益計算書の結論として、期間外損益を剰余金計算書に追放するか、期間外損益を包括する「決算利益」を損益計算書の結論とするかにある。

アメリカ会計士協会(AIA)は、当期業績主義の立場をとる。AIAの会計手続委員会(Committee on Accounting Procedure of A・I・A)が、その会計研究会報で、「財務諸表の利用者は、必ずしも異常損益を排除して報告書を分析する能力があるとは限らない。彼等は、実質上、企業のアウトサイダーであって、専門家ではないので、彼等に対して、純利益に異常な項目をふくめて報告することは、企業の当期業績について誤解を生ぜしめることになる」とのべているのは、その趣旨の適切な表明であるといつてよい。

これに対して、アメリカ会計学会(A・A・A)は、包括主義を採用している。1936年のA・A・A会計原則試案は、その期間の営業活動の結果たるかと否とを問わず、当該期間計上の一切の収益及び費用を、損益計算書に表示すべきであるとしており^(註2)、この立場は、1941年および1948年のA・A・A会計原則によっても確認されている^(註3)。

更に、アメリカの証券取引委員会(SEC)も、当期業績計算書は、当該期間の純利益を、「完全かつ正当」に反映することができないとして包括主義を支持し、「非循環的かつ非経常的な利得及び損失」(ただし、自己株式取引によるものを除く)も、通常の循環的経営にもとづくものと同様に、純利益の最終的決定にふくめ、期間外損益として、損益計算書の末尾に表示すべく、当期業績主義のように損益計算書項目と剰余金計算書項目とを区別することを、経営者に委ねることは、いわゆる「限界問題」がおこり純利益はもとよりの事、利益剰余金ならびに資本剰余金についても、その内容をゆがめることになると主張している。

以上のことから明らかなように、当期業績主義と包括主義とは、ともに一長一短がある。これは、主として企業の収益力を如何に表示すべきかという政策の問題である。期間利益は、それ自体、当期の業績を意味するから、これを明瞭に表示することは重要で、包括主義をとるものも、これに異存はないはずである。たとえば、包括主義を採用するA・A・Aの会計原則では、包括主義の損益計算書は、その期間の営業活動の内容を示す区分と、その期間の営業活動に関係のない損失および利得を示す区分に分けるべきことを要求し^(註4)、またSEC(アメリカの証券取引委員会)も当期業績を表示するために、損益計算書を二つに区分して、経営純利益を非経常的な利得および損失とに区分して表示し、両者の合計

を年度純利益として示すべきであるとしている。期間損益と期間外損益の区別の基準であるところの或る損益が、企業にとって通常か異常かということも、必ずしも明らかではなく、ことに「期間損益たる営業外損益」と期間外損益との限界は、あいまいで、とかく恣意的になりやすいので、当期業績主義をとっても、ともに企業の利益である期間利益と期間外利益のうち、一方を損益計算書から剰余金計算書に放逐してしまうことは、明瞭性の原則(企業会計原則第一・一般原則)に反するだけではなく、かえって企業の収益力をゆがめることになるし、だいいち、剰余金計算書自体が、煩雑なだけで、あまり有用とはいえないのである。従って、当期業績主義を採用するA・I・Aの会報も、当期業績を明瞭に表示する措置をこうずることを条件として、期間外損益を損益計算書の末尾に記載することを認めている。こうなると、当期業績主義とか包括主義とかいっても、結局、相対的な問題で、以上のような方向にそって、両者の長所を折衷するのが、もっとも妥当な道であろう。

わが国の企業会計原則並びに財務諸表規則が、すでにみたように、当期業績主義を採用していることは明らかであり、従って、当期業績主義に対する以上のような批判を免れないが、その上、企業会計原則並びに財務諸表規則による剰余金計算書自体にも不合理がないわけではない。剰余金計算書には、利益剰余金計算の区分と資本剰余金計算の区分とがあるが、この両者はまったく異質のものであるから、これをまとめて扱うことが、すでに理論的でないが、単にそればかりではない。複式簿記の原理からいえば、決算において、元帳勘定の一切の残高は、決算残高勘定と集合損益勘定に集計されるのであり、前者は貸借対照表の本質を、後者は損益計算書の本質を、それぞれあらわしているはずで、この意味でも、損益計算書と貸借対照表は、基本的な財務諸表であるといえるのである。

ところが、企業会計原則並びに財務諸表規則による損益計算書は、期間外損益をふくまないから、それは集合損益勘定の全部ではなく、その一部は剰余金計算書の中に移されているわけである。従って、剰余金計算書も集合損益勘定の一部をあらわすという意味では、貸借対照表並びに損益計算書と対等の基本的財務諸表であることになるが、一方剰余金計算書の資本剰余金の区分並びに前期未処分利益剰余金に関する部分は、同時にその総額が、貸借対照表にも示されているので単に貸借対照表の内訳明細表といったものにすぎないから、以上のような意味での基本的財務諸表とはいえないのである。これは、如何にも奇妙な複合であって、ことをますます紛糾させ、ただでさえ煩らわしい剰余金計算書の内容を更に混乱したものにすることに寄与している。

更に、企業会計原則上の剰余金計算書では、資本剰余金の区分が、すでに積立てた資本準備金をふくむ「資本剰余金」のすべてを網羅しているのに対し、利益剰余金の区分の方は、すでに積立てた利益準備金並びに、任意積立金については、まったく黙殺するという片ちんばの状態を露呈しているのであって、この点では、かりにそれが貸借対照表の明細表であるとしてもなお、不可解である。かような問題は、当期業績主義の欠陥というよりは、むしろ静態的な留保利益と動態的な決算利益とを混同することから生ずるものと思われる。留保利益が決算残高勘定（貸借対照表）の構成要素であるのに対して、決算利益は、集合損益勘定（損益計算書）の構成要素であって、両者は本質的に異なる観念である。これに対して、当期業績又は配当客体を如何に表示するかは、政策的な問題であって、損益計算書ならびに貸借対照表が、この政策論を反映するのは当然であるが、それはあくまで、貸借対照表＝決算残高勘定、損益計算書＝集合損益勘定という本質を基礎として構成されるのが望ましく、そのみが無用の混乱を避ける道である。

又、配当客体の範囲を損益計算書に表示しようとすることは好ましくない。準備金の戻入額など、前期損益の修正としての性質をもつものを除いて、損益計算書に持込むべきではない。

損益計算書は、当期業績をあらわす期間利益をふくむ決算利益だけを表示すれば政策的にも十分なのであって、配当客体の範囲をあらわす剰余利益をふくむところの留保利益は貸借対照表に表示すべき性質のものである。

第三節 毎決算期の利益

商法 288条は、「会社ハ其ノ資本ノ四分ノ一ニ達スル迄ハ毎決算期ニ金銭ニ依ル利益ノ配当額ノ十分ノ一以上ヲ利益準備金トシテ積立ツルコトヲ要ス」と規定し、毎決算期に利益の十分の一以上を、利益準備金として積立てるべきことを定めている。この商法288条の利益とは何かという事については、問題が多い。これまでの考察にもとづいて、まず結論をいえば、この論文の立場からは、本条の「毎決算期ニ金銭ニ依ル利益ノ配当額…」という場合の利益は、損益計算書上の「決算利益」であると解される。

商法が、「利益」という場合には、貸借対照表上の利益を意味するのが通常であるが、本条は、とくに「毎決算期ニ金銭ニ依ル利益ノ配当額……」という表現を用いて、単純に「利益」という場合と区別していること、並びに、それが、毎期に利益の一定割合を積立てるための基準であることからみて、商法 第288条の利益は貸借対照表の利益ではなく、損益計算書上の利益であると解するのが妥当である。

従って、この見地に立てば、商法 288条の利益が、貸借対照表の繰越利益ないし未処分利益剰余金をふくまないのは当然である。また、一方、それは損益計算書上の利益であるとしても、企業会計原則並びに財務諸表規則にいわゆる「当期純利益」ではなく、それに「期間外損益」を加減した「決算利益」である。期間外損益も、決算に際して計上される企業の損益である点で、期間損益と変りはないのであって、これを利益準備金積立の基準から除外する理由はないからである。これに対して、剰余資本の当期増減高に関係がないことは、それが資本の増減であって、損益ではないということから当然である。

(1) 繰越損益

貸借対照表上の繰越利益が、商法 288条の利益にふくまれないと解する根拠は二つあって、通説が、これは過去において、すでに積立の基準となったものであるから、これを再び積立基準とすると二重積立となるということ（注7）を理由とする（注7）のに対し、少数説は、これがその年度の利益ではなく過去に発生した利益であるから、これを毎決算期の利益にふくめることは、理論的でないということ（注8）を理由としている（注8）。

上のいずれを根拠としても、「繰越利益」に関する限り、結論は同じであるが、「繰越損失」の取扱については、結果が逆になる。

通説のように、二重積立を避けるという趣旨だけでは、毎決算期の利益を算定するにあたって、繰越損失を控除すべきものとする主張は、（注9）必然的には、みちびかれないのであって、そのためには、別の根拠を必要とするのである。ところが、この点についての通説の根拠は、必らずしも明らかではない。毎決算期の利益が貸借対照表上の利益であることを理由として、繰越損失を控除した額を基準とすべきものとするようであるが、毎決算期の利益が、かりに貸借対照表上の利益であるとしても、貸借対照表上の利益は、損益計算書上の利益と異って、繰越損失と両立するのであるから、それによって、毎決算期の利益が、当然に繰越損失を控除したものとはいえないのである。又、損失の填補を命じている 290条 I 項が、288条にもかぶってくるということを根拠にする立場もあるが（注10）、288条は、利益準備金積立の基準を定めるものであるから、むしろ逆に、利益配当の要件を定める 290条の前提であることを考えれば、このような見解は妥当でない。

これに対して、繰越利益を排除する根拠を、それが過去の利益であるということに求める少数説の立場からは、同じく過去の損失である繰越損失についても、これを考慮に入れないのが当然である。

通説のように、繰越損失を貸借対照表上に利益から控除することになると、損失を準備金で填補した場合と填

補しないで繰越した場合とでは、利益準備金の積立額が異ってくるというのは、この少数説を主張される大住説による批判である(註11)。

この論文のように、利益概念を動的な損益計算書上の決算利益と静態的な貸借対照表上の留保利益という二つの観点からとらえる立場からは、利益準備金積立の基準に関しては、当然のこととして、繰越利益も、繰越損失も、ともに考慮の外におかれることになる。

利益準備金積立の基準は、繰越利益を加算せず、かつ繰越損失を控除しない損益計算書上の「決算利益」によるべきである。

このように解すると、貸借対照表上に繰越損失があるのに、なお、これを控除しないで、決算利益から利益準備金を積立なければならないことになり、その結果は過重のようにみえるが、繰越損失があるような場合こそ、まさに準備金積立——配当抑制の必要が大きいのであり、更にまた、繰越損失が、貸借対照表上の留保利益を超える場合、即ち、資本欠損の場合にもなお、損益計算書上に決算利益があるかぎり、利益準備金を積立なければならないというのは、一層過重のようであるが、このような場合には、その時に積立た利益準備金をもって、資本の欠損を填補すればよい(即ち、両者を対等額で相殺する)のであるから問題はないのである。

(2) 法人税引当額

所得税は、企業の「所得」に対する課税であるから、法人税の本質が費用であるとしても、それは利益の確定を前提とするという意味で、特殊の費用である。

アメリカ(註12)及びドイツでも、これを費用として扱われているが、いずれも、取締役によって計算書類が確定されるので、問題はおこらない。

これに対して、日本では、株主総会が計算書類を確定することになっているため、利益準備金積立の基準額である「毎決算期の利益」に法人税引当額がふくまれるかどうかという問題があり(註13)、法人税引当額の利益処分性、費用性をめぐって争いがある(註14)。

この問題は、法人税そのものの費用性ということのほか、「利益準備金の積立」と「法人税引当の性質」という観点からも、これを解決することができる。

アメリカやドイツの場合と異って、商法上の株主総会の計算書類承認手続は、理論上、「計算書類の確定」とそれにもとづく「利益の処分」という二段階の手続の複合とみることができる。そして、「利益準備金の積立」は、この第二段階としての「利益処分」の一場合であることに注意を要する。毎決算期の利益の十分の一以上の準備金の積立は、法によって強制されるものであるけれども、それは、第一段階の計算書類の確定によって、当然に定まるものではなく、第二段階の利益の処分によ

てはじめて定まる。即ち、毎決算期の利益の十分の一以上という「限度」で、その額は不確定であり、そしてその確定は、株主総会の処分にゆだねられていることから、「利益準備金積立」の本質が、「利益の処分」であることはあきらかであって、ただ、この利益処分の最低限が、法による強制をうけているだけである。従って、理論上その積立の対象は、「処分可能利益」でなければならないことになる。(処分可能利益は、配当可能利益とは異なることに注意)。

一方、会社が納付義務を負う法人税額は、所得利益の確定を前提とするが、その利益の処分可能性の有無には関係がないはずであって、第二段階の利益の処分をまず第一段階の計算書類の確定により、決算利益＝当期所得額が定まることによって、当然に確定する。この場合における法人税引当金の性質は、発生した負債の会計上の確認である。従って、法人税が、費用であるかどうかという問題を除外して考えても、少くともそれは、「利益の処分」ではない。

しかるに、「利益の処分」としての利益準備金積立の対象は、以上のように処分可能利益であるから、その積立基準としての「毎決算期の利益」には、すでに負債として発生している法人税額をふくまないと解するのが理論的である。従って、具体的には、計算書類の確定と同時に、法人税引当額を決算利益から分離する措置を講ずべきであろう。

(3) 役員賞与額

役員賞与額が、「毎決算期の利益」にふくまれるかどうかは、その性質が、費用であるか利益処分であるかによる。それが費用であれば、ふくまれないのは当然であるが、その性質を論ずるには、場合をわけて考えることが必要である。

会社の役員が、部課長などの従業員を兼ねている場合に、従業員としての資格でうける賞与は、他の従業員の賞与と異らず、その本質は費用であると解されるが、この場合にも、株主からの贈与の性質を有するものは、やはり利益処分である。

役員が、役員としての資格でうける報酬のうち、そのサービスに対して、定期的に与えられる通常の給料は、利益の有無には関係がないから、それが費用であることに疑いはない。

もっとも、問題なのは、「役員としての資格でうける賞与」である(註15)。通常、「利益の何割」というように、利益を前提としている場合には、これを利益処分と解するのが自然であるが、そうでない場合にも株主からの贈与と考えられるものは、一般に利益処分であるとみてよい。

ここで、注意すべきことは、以上のいずれの場合であ

っても、商法 269条の適用をうけることには変りはないということである。同条は、役員のみならず「お手盛り」を防ぐための政策的な規定であるから、その報酬の費用性、利益処分性の如何には関係はない。ちなみに、商法 281条が、利益の「配当」という表現を用いていることから、利益処分の性質を有する賞与については、株主総会の権限の範囲を逸脱するのではないかという疑問があり、このことは、利益配当請求権との関係でも、全然問題がないわけではない。

(4) 退職給与見積額

退職給与見積額が、「毎決算期の利益」にふくまれるかどうか、退職給与の費用性、利益処分性の如何による。

退職給与は、一般には費用であって、その見積額は、負債性引当金としての性質を有するのであるが、会社がその従業員に対して有する退職給与支払義務の範囲を超えて、恩恵的に与えたり、増額したりする場合には、そのかぎりで、利益処分性を帯び、その見積額は、任意準備金としての性質を有することになる。

前者は、「退職給与引当金」、後者は、「退職給与積立金」として、それぞれの性質を表現するように区別するのが合理的である。

前者は、債務の見積額であるから、後に過大であることがわかれば、その分だけ利益に戻し入れることになるし、過小であれば、その分だけ利益が減殺されるという損益修正の必要が生ずる一方、それは、如何なる意味でも、株主総会の利益処分権の対象とはならない。これに対して、後者は、任意利益準備金の一環であるから、株主総会の利益処分権に服し、これを取崩して配当にあてることもできる一方、損益修正の問題はおこらないのである。

〔注 1〕 棚卸資産は、循環的回収を予定するものであるから、その売却損益は、営業損益であり、評価損益も営業外損益として期間損益に属する。

〔注 2〕 中島省吾訳「A.A.A会計原則」

〔注 3〕 中島省吾訳「A.A.A会計原則」

〔注 4〕 中島省吾訳「A.A.A 会計原則」

〔注 5〕 鈴木竹雄。会社法158頁。石井照久。商法441頁。田中誠二。「資本と準備金」株講4巻1300頁。大住達雄。株式会社社会計の法的考察228頁。繰越利益をふくむとする見解として田中耕太郎。改訂会社法概論 429頁。岡野敬次郎。会社法 471頁。

〔注 6〕 Godin-wilhelmi, Aktiengesetz, § 130. Ann. 3.

〔注 7〕 鈴木、石井、大住、各前掲。

〔注 8〕 大住。利益配当。ジュリスト選書 3頁。

〔注 9〕 石井441頁。田中誠二 1300頁。

〔注10〕 石井 441頁。田中誠二。現代会社社会計法 53頁。

〔注11〕 大住 292頁。

〔注12〕 丹波康太郎。資本金計 258頁。

〔注13〕 毎決算期の利益は、法人税引当額をふくむとするのは、石井 441頁、442頁。田中誠二 53頁、54頁。企業会計原則並びに財務諸表規則も、これを利益処分とみている。反対大住 230頁。

〔注14〕 費用説として 西川義郎「法人税の費用性とその引当区分について」12巻1号。

〔注15〕 役員賞与を費用として取扱うことをみとめる判例として、東京控訴、昭和3.11.5。法学新報 168号 22頁。

第三章 財産法的留保利益の構成

第一節 留保利益の構成

留保利益は、決算利益と異り、静態的な概念であって、損益計算書上の決算利益と貸借対照表上の繰越利益および積立利益の合計額として、貸借対照表上に表示される。従って、それは、貸借対照表上の資産から、負債プラス資本（法定資本プラス 資本準備金 プラス剰余資本）を控除した額と一致する。

$$\begin{cases} \text{留保利益} = \text{決算利益} + \text{繰越利益} + \text{利益準備金} \\ \text{留保利益} = \text{純財産} - (\text{法定資本} + \text{資本準備金} + \text{剰余資本}) \end{cases}$$

「留保利益」は、本質的な利益概念であるが、これをめぐって、政策的に重要なのは、「配当可能利益」の問題である。利益は、資本と異って、ほんらい分配を予定された額であるから、法が、とくに政策的にこれを拘束しない限り、配当の客体となる。

具体的にいえば、通常は貸借対照表上の留保利益から、拘束利益である利益準備金を控除した「剰余利益」が、即ち、配当可能利益であるが、ただ貸借対照表上に留保損失（いわゆる「欠損」、繰越損失プラス 決算損失）が存在する場合には、更にこれを控除（填補）した残額が配当可能利益となる。

$$\begin{cases} \text{留保利益} - \text{利益準備金} = \text{剰余利益} \\ \text{剰余利益} - \text{留保損失} = \text{配当可能利益} \end{cases}$$

利益の配当可能性の問題は、期間利益であると期間外利益であると、又は決算利益であると留保利益であるとかかわりなく、又、任意準備金のように処分済のものでも、それが株主総会の 処分権に服するという意味では、単純な繰越利益と異るところはない(註1)。

この意味で、任意準備金を控除した額を配当可能利益

と解する商法学者の見解^(註2)、および任意準備金のよ
うに処分済の利益は、資本化されたものであるから、配
当にあてるべきでなく、その配当は、配当準備のための
積立金と異って資本の払戻しであるというような会計学
者の見解^(註3)は、ともに適切でない。任意準備金は、
定款によるもの、株主総会の決議によるもの、結局、総
会の決議によって取崩し、配当にあてることのできるの
であるから、利益準備金とは異って、やはり配当可能利
益にふくまれる。任意準備金の積立によって、当然に利
益が資本化する理由はなく、任意準備金の取崩を「資本
の払戻」であるとか、その取崩額は分配不能であるべき
だとかいうのは、本質と政策とを混同した議論である。

通説は、商法上の利益概念を、貸借対照表上の純財産
が、法定資本プラス準備金を超える場合の差額として解
釈している^(註4)。ただ、その理由については必ずしも
一致はみられず、一般には、商法の立脚するとされる財
産計量的計理体系から演繹的にみちびかれるが、しか
し、商法上の利益概念は、財産計量的にとらえるべきで
なく、成果計量的に構成すべきであり、かつ、それが可
能であること等については、前述したところである。商
法上の利益概念は、各期の損益計算書によって算定され
る決算利益の集積として、貸借対照表上に表示される「
留保利益」であると解すべきである。従って、それは当
然に損益計算書上の決算利益および単純な繰越利益のほ
か、任意利益準備金のような積立利益ならびに法定利益
準備金のような拘束利益をふくむ。

第二節 配当可能利益の計算

(1) 会社の配当可能金額の算定基準

旧商法290条1項において「会社ハ損失ヲ填補シ且準備
金ヲ控除シタ後ニアラザレバ利益ノ配当ヲ為スコトヲ得
ズ」と規定されていたが、この条文をどう解釈するかに
ついて、意見が分かれていたし、又、この条文自体、か
ならずしも意を十分尽していなかった。

そこで、商法 290条は、利益配当の基準について、も
っとも分りやすく、かつ、明確な条文に改めるとともに
併わせて、新しく繰延資産を設けたこととの妥協点を、
利益配当の制限に求めた。即ち、商法²290条は、

「利益配当ハ貸借対照表上ノ純資産額ヨリ左ノ金額ヲ
控除シタル額ヲ限度トシテ之ヲ為スコトヲ得。

- 一. 資本ノ額。
- 二. 資本準備金及利益準備金ノ合計額
- 三. 其ノ決算期ニ積立テタルコトヲ要スル利益準備金ノ
額。
- 四. 第二百八十六条及二百八十六条ノ三ノ規定ニ依リ
貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上シタル金額ノ合計額
ガ前二号ノ準備金合計額ヲ超ユルトキハ其ノ超過

額」

と規定したが、この中の第一号から第三号までが、配
当可能金額の計算の基準を解りやすく定めた規定であ
り、第四号が、あらたに繰延資産を設けたこととの妥協
の規定である。そして、ここで言う純資産額とは、貸借
対照表の資産の部に記載された資産の合計額（流動資
産、固定資産、繰延資産の合計額）から、負債の部に記
載された負債と引当金（ただし利益の留保である引当金
を除く）の合計額を控除した残額を言うことは、言うま
でもない。

(2) 商法290条の根本観念

商法 290条の根本観念は、配当可能利益の算定につ
いては、資本維持の原則を尊重して、財産法の考え方をと
ることである。

株式会社における利益の算定と配当の規制につ
いては、収益力の表示と資本維持という二つの要請をどう調
和するかという問題が、たえず論議される。そして、利
益の算定について、現在、各国の会社法とも、損益法的
な考慮が一般的であるが、配当規制の面については、ド
イツやアメリカの立法においては、なお財産法的な考え
方を取るものが少なくない。たとえば、アメリカのモデル
・アクトにおいては、まず、決算期の貸借対照表上の
資本を超える純資産の額を、剰余金 (Surplus) とし (財
産法)、つぎに、その剰余金 (Surplus) 中、それまで
の各期の収益と費用の差額の合計を利益剰余金 (earned
Surplus) とし (損益法)、この利益剰余金以外の剰余
金を資本剰余金 (Capital Surplus) とする。

従って、アメリカのモデル・アクト (Model Business
Corporation Act, 1950) では、利益概念 (Earned
Surplus) は、損益法的観念に基づいて企業の収益力を
表示する一方、配当可能利益の概念は、財産法的観念に
もとづいて定められて、利益 (Surplus) 中の利益剰余
金だけから行なわれる結果、単純な損益法の立場と違っ
て、資本の欠損の填補が配当要件とされ、資本維持のた
めの財産的な考慮がめぐらされている。

商法290条の規定は、改正法が収益の表示について損
益法的な考え方を取ったにも拘らず、資本維持の原則を
貫ぬくために、財産法的考慮を取ったものといえる。

つまり、利益の算定については、損益計算書上の収益と
費用を対応させた差額によって明らかにする反面、この
集積が貸借対照表上の利益として計上されたうえで、そ
れから資本の欠損を填補した残りをもって、配当可能利
益とするものであって、これは、まさに、アメリカのモ
デル・アクトと同じ考え方にもとづくものである。

(3) 配当可能利益の計算方法

開業費や開発費、試験研究費が貸借対照表に繰り延べ

られていない通常の会社では、配当可能利益は、次のようにして計算される。即ち、純資産額から、資本金と積立済み法定準備金及びその期に積立てるべき利益準備金を控除した残額である。ところが、その期に積立てるべき利益準備金の額は、その期の現金配当額の十分の一だから、結局、その期の配当可能利益の最高限は、

(純資産－資本金－積立済法定準備金)× $\frac{10}{11}$ となる。これを具体的に示せば、次のとおりである。

純資産額が二千万円で、資本金が一千万円、すでに積立してある法定準備金の合計額が五百万円、繰延資産なしの会社では、

(2,000万円－1,000万円－500万円)＝500万円 から、その期に積立てるべき法定準備金を差し引いた残額が配当可能利益となる。ところで、その期に積み立てるべき利益準備金は、現金配当額の十分の一以上であるから、厳密に言えば、現金配当額がきまらなければ、積立てるべき利益準備金の額もきまらないため、このやり方は、結局、循環論法に陥るようにみえる。しかし、その場合でも、配当可能利益の最高限は決まる。というのは、現金配当額の十分の一以上を積立てよというのだから、利益準備金の積立の最低限度は、現金配当額の十分の一である。従って、現金で十万円配当するとすれば、利益準備金は一万円積立てるべきことになる。そして、そのことは、現金配当額および利益準備金として積立てるべき金額の十一分の十が、配当可能利益の最高限となることを意味する。そこで前にのべた例で言えば、

(2,000万円－1,000万円－500万円)× $\frac{10}{11}$ ＝4,545,454円が、配当可能利益の最高限となる。

だから、会社はその期に四百五十万円を現金で配当することにすれば、その十分の一である四十五万円以上を利益準備金として積立てればよい。

さらに、五十万円を利益準備金として積み立て、四百五十万円配当することにすれば、配当可能限度額は、

(2,000万円－1,000万円－500万円－50万円)＝450万円

となるから、適な配当可能利益のワク内で行なわれたことになる。

要するに、実務上は、

(純資産額－資本金－積立済法定準備金)× $\frac{10}{11}$

が、その期に配当できる金額の最高限度を意味する。

(4) 特別な繰延資産の控除

商法290条は、繰延資産を大巾に認めた妥協として、新たに繰延資産として認めることにしたもののうち、開業費と開発費、試験研究費について、その合計額が、すでに積立済の法定準備金とその期に積立てるべき利益準備金の合計額を越えるときは、その差額を配当可能利益から控除しなければならないことにしたが(商法290条4

号)、なお、貸借対照表規則は、これを貸借対照表に注記しなければならないことにした(規則36)。

その結果、会社に、このような繰延資産があるときは、配当可能金額の計算は次のようになる。

即ち、純資産をA、資本金をB、積立済の法定準備金をC、その期に積立てるべき利益準備金をD、配当可能利益をX、開業費と試験研究費、開発費の合計をEとすると、

①…E>C+Dの場合

$$X=A-B-C-(E-(C+D))=A-B-E$$

②…E≤C+Dの場合

$$X=A-B-C-D$$

$$\leq(A-B-C) \times \frac{10}{11}$$

となる。

つまり、これらの繰延資産がある場合の配当可能利益は、①と②を比較して、いずれか少ない金額になる。

これをいいかえると、このような繰延資産がある場合の配当可能利益の最高限は、①純資産から、資本金とこれら繰延資産を控除した残額と、②純資産から、資本金およびすでに積立済の法定準備金と、その期に積立てるべき利益準備金の合計を差し引いた残額を比較して、そのいずれか少ない金額になる。

さて、商法290条4号は、本来、損益法と財産法の妥協という結果として生じたものである。というのは、開業費や、開発費、試験研究費は、いずれも、将来の収益に賦課せられるべき費用だからこそ、繰延が認められているのであって、これを配当可能金額から差し引くというのでは、筋が通らないというべきだからである。殊に、開業費の繰延処理を認める目的は、そうしないと、会社は開業早々多額の損失を生じて、当分の間利益配当ができなくなるので、それを防ぐということである。そうだとすると、一方において、利益配当を可能ならしめるために、開業費の繰延処理を認めながら、他方において、それを配当可能利益から差し引くというのでは、全く意味がなくなってしまう、という見解がある。しかし、会社の利益の算定の問題と、配当可能利益の規制の問題を分けて考える方法もある。アメリカのモデル・アクトでは、そのような見解に立っていて、利益の算定については損益法的に考え、配当可能利益の規制については財産法的に考えている。

商法290条は、このモデル・アクトにならって、利益の算定については損益法的立場を取りながら、配当可能利益の規制の段階では財産法的な立場を取ったのであって、資本維持ないしは債権者保護と、損益法原理とをたくみに調和したものともみられる。そして、立法者の意図はともあれ、できあがった[配当規制法の立場は、このようなモデル・アクトの立場と同様の意味にお

いて、その合理性を認めることができる(註5)。

解釈上、問題があるのは、会社に再評価積立金があるとき、それは積立済の法定準備金と同様に考えて、配当可能利益を算定する際に控除しなければならないかどうかである。

しかし、再評価積立金が、本来資本金と同様の性質(アメリカ法にいう資本剰余金に当る)を持つていること、現行法上資本組入れと欠損填補にしか用いることが許されていないことから考えて、積立済の法定準備金と同様に考えて、配当可能利益の計算をなすべきである、と思われる。

又、本来資本準備金とならない資本剰余金、たとえば、無償取得の固定資産の取得益や、固定資産の評価益を資本剰余金として処理しているとき、それも配当可能利益から控除すべきかどうかが問題だが、配当可能利益から控除すべきものは、厳格に法律の規定によって積立てるべき準備金に限られているので、このようなものは、たとえ資本剰余金たる性質をもっていても、配当可能利益から控除する必要はない。

なお、開業費、開発費及び試験研究費が繰越経理されている場合に、配当可能利益の計算に当ってこれらの繰延資産の合計額から控除すべき積立済の法定準備金の中に、再評価積立金が含まれるかどうかは問題であって、含まないという見解もあるが、含まれるものと解すべきである。

第三節 配当不能利益

(1) 利益準備金は、政策的な利益拘束額であって、「剰余利益」(配当可能利益)とともに、「留保利益」(貸借対照表上の利益)を構成する(配当不能利益)。利益準備金の本質は、「利益」であって、資本ではない(註6)。

利益準備金は、資本準備金とともに、「法定準備金」とされているけれども、それは、もっぱら政策的な観点であって、両者は、その本質を異にする。

資本準備金については、その源泉である金額が、性質上当然に積立てられるのに対し、利益準備金については、その源泉である「決算利益の一定割合」が「株主総会の決議によって」はじめて積立てられるのであり、また、資本準備金については、積立限度がなく、無制限に積立てられるのに対し、利益準備金については、一定額以上の積立を要しないこととされていることも、両者の本質を反映したものである。

ドイツ株式法は、資本準備金と利益準備金の区別を設けていないのであるが、それにもかかわらず、同法150条(1965年法)(註7)の積立限度は、法定準備金のうち、年度純利益を源泉とするもののみ適用され、実質資本を源泉とするその他のものについては適用がないと解さ

れているのであって、これはその本質に着目したものであるとよい。

利益準備金を「利益」として把握することは、「資本の欠損」には利益準備金の欠損をふくまないこと、利益準備金の法定資本への組入を解釈論としてもみとめるべきでないことと利益準備金を財源とする株式配当も可能であることおよび法定の積立限度を超えて積立てられた額は、政策的見地からは「任意準備金」であるが、本質的には「利益準備金」であること(任意利益準備金)などの理論的根拠として実益がある。

次に、利益準備金の政策的意義は、ほんらいは、企業維持の要請によるものと考えられるが、資本準備金とは異って、その本質が、「配当客体たる利益の拘束」であるところから、株主よりもむしろ債権者の保護を主とするものと解される。従って、その政策的意義は、法定資本のそれと相通ずる。

法定資本が、「資本」の拘束額(拘束資本)であるのに対応して、利益準備金は、「利益」の拘束額(拘束利益)であり、ともに政策的な制度である。企業維持の要請だけでなく、債権者保護の要請(註8)からいっても、利益準備金の制度の政策的重要性は大きい。

この点に関連して、利益留保は、企業自衛上のものであるから、その自治にまかせておけばよいこと、その取崩順序の問題と関連して、企業会計原則との矛盾を調整しうることなどを理由として、利益準備金制度の廃止を主張する立場がある。

しかし、財産計算的計理体系のもとでは、単に企業維持の要請によるものにすぎなかった利益準備金制度も、成果計算的計理体系のもとでは、むしろ有機的、動態的な債権者保護制度の一環として、あらたな意義をもつことを考えると、廃止論には賛成できない。

成果計算主義のもとにおける貸借対照表は、財産計算主義のもとにおけるそれと異って、原価主義による評価主義が貫かれ、繰延勘定が存在するので、それは、財産の客観的価値の端的な表現とはいえない。それにもかかわらず、利益配当は、この貸借対照表上の利益から「現金」をもって行われるので、資本だけではなく、利益の一部についても、その外部への流出を拘束することが、債権者保護のために政策上不可欠であると思う。それは、資本を源泉とし、主として株主の利益を考慮した制度である資本準備金とは、本質的にも政策的にも異った「場」に立っているのであって、単なる企業の自衛の問題ではない。

従って、資本準備金が十分にあれば、利益準備金は要らないという考え方は、この両者の「場」のちがいを認識しないものであり、また、会計原則との関係で準備金の取崩順序の問題を解決するために、この制度を廃止す

るといのは、本来が逆である。

法定資本制度は、しばしば「有限責任の代償」であるといわれるが、この筆法をもってすれば、利益準備金制度は、まさに「成果計算の代償」であるといつてよい。

もともと、利益準備金制度は、継続企業を前提としてはじめて意味をもつのであって(註9)、それは、企業の「収益力の表示」と「債権者の保護」という一見相容れない二つの要求を、同時にみたすために役立つ。

ドイツ株式法(第150条(2))のように、この資本準備金と利益準備金を区別しないことは、本質への認識を欠いたものであり、又、アメリカの模範法(第64条(2))のように、利益剰余金の資本剰余金への組入を容易にみとめることは、株主の利益持分を害するので、政策上好ましくないのである。

なお、資本減少と同程度の手続によれば、利益準備金の取崩・分配をみとめてよいことは、資本準備金の場合と同様であると解されるが、利益準備金は、資本準備金とは異って株主保護ではなく、債権者保護の制度として構成すべきものであるから、立法論としては、債権者保護手続を要するほかは、株主総会の通常決議によって、その取崩をみとめてよいと思う。その取崩によって、それは、「利益として」配当可能となる。

(2) 特殊の配当不能利益

現行法上の利益準備金は、利益の一定割合を、一般的に拘束する趣旨のものであるが、このほかにも、成果計算主義のもとにおける債権者保護その他の政策的理由にもとづいて利益の流出を拘束すべき場合がある。

(1) 自己株式引当額

自己株式の本質は資産であるが、それが危険性をはらんだ資産であることは、繰延資産と同じである。

従って、その取得価額を、貸借対照表の借方に計上するとともに、配当の関係では貸方における対等額の配当可能利益を凍結し、自己株式の処分によってのみ、これを解放するという政策が考えられる。この場合の会計処理は次のようになる。

(1) 自己株式の取得

(借方) 自己株式 ××× (貸方) 現金 ×××
 剰余利益 ××× 拘束利益×××

〔(2)A〕 自己株式の売却

(借方) 現金 ××× (貸方) 自己株式×××
 拘束利益 ××× 剰余利益×××

〔(2)B〕 自己株式の消却(資本による)

(借方) 法定資本 ××× (貸方) 自己株式×××
 拘束利益 ××× 剰余利益×××

〔(2)C〕 自己株式の消却(利益による)

(借方) 拘束利益 ××× (貸方) 自己株式×××
 利益による消却の場合には、自己株式の取得価額を、

この拘束利益に賦課するわけである。

(ロ) 繰延勘定引当額、繰延勘定は、それ自体では配当に適しない資産である。従って、自己株式の場合と同様に、貸借対照表借方に計上される繰延勘定と対等額で、貸方の剰余利益を拘束し、繰延勘定の消却に応じて、これを解放するという政策が考えられる。例えば、繰延勘定を配当から排除すべきであるとする議論によると、次のような貸借対照表の場合、配当をするのは、実質的には資本の引出と変わらないことになるから、配当に当たってはその額を利益(剰余)から控除すべきであるということになる。

(借方)		貸借対照表		(貸方)	
現金	100,000	資本		100,000	
繰延資産	5,000	利益		5,000	
	<u>105,000</u>			<u>105,000</u>	

商法290条I項4号が、繰延勘定に関して配当を拘束する規定をおいているのも、これと同じ趣旨から、本質と政策の調和をはかったものである。

商法290条I項4号では、繰延資産の合計額が、資本準備金および利益準備金の合計額をこえる場合の超過額を、配当対象から控除することを要求しているが、その趣旨は、貸借対照表上少くとも、資本の額に相当する。これらの繰延資産を除く純財産がなければ、配当をしてはならないことにするというのであるから、繰延資産の金額を拘束する立場よりもゆるやかである。

(イ) 未実現増価は、貨幣価値の変動にもとづく評価剰余とは異って、「資本」ではなく「利益」である。本質論としては、かような増価を利益として認識することを妨げる理由はないはずであり、一方、政策論としては、それが未実現であるという点で確実性を欠いているので、その未実現額を利益準備金として拘束し、実現とともに解放するという政策が考えられる。

(ニ) 自己株式受取配当額

会社は、その保有する自己株式について、利益配当請求権を有すると解されるが、自己株式に対する配当利益を、他の株式に対するのと同様に処理すると、いわゆる利益の二重表示の問題がおこるので、はじめからこの受取配当額に相当する額を配当可能利益から控除し、拘束利益として留保すべきである(註10)。

アメリカの証券取引委員会は、自己株式の受取配当額は、すでに利益として表示されているので、損益計算書から除くべきであるとしている。

〔注1〕 木村重義、体系近代会計学 402頁。

〔注2〕 田中誠二、現代会社会計法 65頁。

大住達雄、株式会社社会計の法的考察 202頁。

- 石井照久. 商法 I 450頁.
- 〔注 3〕 太田哲三. 「再び株式配当について」企業会計10巻11号2頁.
- 〔注 4〕 鈴木竹雄. 会社法 166頁.
石井照久. 商法 I 450頁.
田中誠二. 前掲 65頁.
- 〔注 5〕 (矢沢教授は、これは配当計算固有の要請のあらわれで、その限度で、財産計算原理が残っていると考えられる。ジュリスト 280号8頁).
- 〔注 6〕 なお、この点について、木村重義教授は、利益準備金は、その源泉が利益であるとしてもそれは分配可能性がなく、実質的には、企業資金と同列であって、利益剰余金の I 項目としてこれを示すことは、実質の意味において疑問があるとされる。木村重義. 前掲403頁. この見解もまた、本質と政策との混同であると考えられる。
- 〔注 7〕 ドイツ株式法邦訳, 神戸法学雑 16巻 4号842頁. なお、775頁には、ハンブルグ大のハンス・ヴェルディンガー教授の講演の全訳「株式法の発展と改正」が所収されている。なお、神戸大学経営学部「研究年報」1967. XIII号 59頁.
- 〔注 8〕 鈴木竹雄. 前掲 165頁. 石井照久. 前掲 440頁. 田中誠二. 前掲 52頁. 大住達雄. 前掲 228頁.
- 〔注 9〕 成果計算のもとにおける債権者保護については、矢沢「商法会計規定の改正問題」産経20巻20号20頁.
- 〔注10〕 なお、大住説は、これを別途積立金として処理させるか或は、利益剰余金調整勘定に組入れることを提案されている。大住・111頁.

第四章 当期業績の表示と配当客体の表示

一. 当期業績と配当客体を、如何に表示するかということが、政策論として、もっとも重要な問題であることは、いうまでもない。

ドイツ株式法 (157条) のように、配当可能利益を損益計算書上に表示することは、ほんらい、動態的な性質を有する損益計算書の本質に適しない。

損益計算書は、すべからく企業の収益力を表示すべきであって、かつそれ以上を望むべきでない。この見地から、わが国の企業会計原則や財務諸表規則のように、剰余金計算書の制度を、貸借対照表と損益計算書の間にはさむことも、また適当でない。ことに、わが国の剰余金計算書は、その構成自体が混乱したものであるばかりでなく、企業の収益力と配当客体の範囲のいずれを

も、表示するのに役立つ無用の制度である。この点で、連続意見書のいわゆる「結合計算書」も、単に損益計算書と剰余金計算書とを機械的に結合しただけであって、同じ批判をまぬがれない。従って、剰余金計算書は、これを廃止し、企業の主なる財務諸表は、損益計算書と貸借対照表の二本とし、附属財務諸表として財産目録、営業報告書その他の明細書を整備・活用して、これを補充すべきである。

この構想のもとでは、損益計算書は、もっぱら当期業績を中心とする決算利益を表示し、配当客体の範囲は、拘束利益とともに貸借対照表に表示するように構成される。つまり、当期業績は損益計算書で、配当客体は貸借対照表で、それぞれ表示するわけである。

これらの点については、いずれもすでに考察したところであるから、以下には、その結論のみをかかげる。

二. 当期業績の表示

企業の当期業績が、主として期間利益としての「当期純利益」によってあらわされることは、いうまでもないが、当期業績を「企業の収益力」という意味で、広義にとらえれば、当期発生「期間外利益」をも無視すべきではない。

従って、当期利益と期間外利益の合計が、「決算利益」として、損益計算書の結論となるが、当期利益の重要性は、これを否定しえないので、ゴシック活字、その他の特別の表示方式を定めて、当期業績の中心的要素を強調することが必要である。

三. 配当客体の表示

損益計算書の結論である決算利益は、当然のこととして貸借対照表に送られ、留保利益を構成するのであるが、ここで、更に当期利益ないし決算利益を表示する必要はなく、これらは、繰越利益ならびに任意準備金とともに一括して、「剰余利益」として表示されるのであって、貸借対照表では配当客体の範囲を示すことが重要なのである。これまでの研究の結論として、配当可能利益は、貸借対照表上の留保利益から利益準備金などの拘束利益を控除した残額としての「剰余利益」であって、表示の面でこれを強調する措置を講ずべきである。

なお、貸借対照表の構成としては、資本と利益を区別する趣旨から、企業会計原則ならびに財務諸表規則にいわゆる「資本の部」を狭義の「資本の部」と「利益の部」に二分し、後者の一部を「剰余利益」として配当可能利益の範囲を示すのが適当である。

四. 理想的損益計算書と貸借対照表の構成

損 益 計 算 書

売上収益 (売上高)		×××
売上費用 (売上原価)		<u>×××</u>
1. 売上利益		×××
営業費用 (販売費・一般管理費)		<u>×××</u>
2. 営業利益		×××
営業外収益	×××	
営業外費用	<u>×××</u>	
営業外利益	×××	→ ×××
3. 当期利益		<u>×××</u>
期間外利得	×××	
期間外損失	<u>×××</u>	
期間外利益	×××	→ <u>×××</u>
4. 決算利益		<u>×××</u>

貸 借 対 照 表

((資 産 の 部))		((負 債 の 部))	
1. 流動資産	×××	1. 流動負債	×××
		2. 固定負債	×××
		3. 引当勘定	<u>×××</u>
		負債合計	<u>×××</u>
2. 固定資産	×××	((資本の部))	
		1. 法定資本	×××
		2. 剰余資本	<u>×××</u>
		資本合計	<u>×××</u>
3. 繰延勘定	×××	((利益の部))	
		1. 拘束利益	×××
		2. 剰余利益	<u>×××</u>
		利益合計	<u>×××</u>
資産合計	<u>×××</u>		
総 計	<u>×××</u>	総 計	<u>×××</u>