

# 資本を巡る会計及び税務の包括的研究

## The comprehensive study of accounting and taxation related to capital

研究代表  
藤 井 誠  
FUJII Makoto

所 管：会計学研究所  
研 究 期 間：令和6年度～令和7年度  
研究代表者：藤井 誠（本学教授）  
研究分担者：濱本 明（本学教授）、小野 正芳（本学教授）

### 研究の目的・概要

会計学における「資本」は多義的に用いられる。最も狭義には株主からの拠出部分すなわち元本を意味する。これに果実部分を含めたものを資本の部と呼称し、これは株主資本や自己資本とも呼ばれたりもする。さらに、負債を自己資本に対する他人資本と捉え、貸借対照表の貸方すべてを総資本という。

本研究は、まず、資本概念を確認し、多様な資本概念がどのような趣旨で用いられるのかを整理する。今日では、貸借対照表における資本の部は純資産の部に置き換わっているが、それでも株主資本という区分は依然として残されているため、現在の会計基準等に限らず、制度的変遷や歴史的経緯を紐解くことが求められる。

資本及び純資産という概念は、利益概念と表裏一体である。日本の会計基準では、2つのクリーン・サープラス関係が成り立つ。すなわち、株主資本の増減としての純利益と、純資産の増減としての包括利益である。この2つのクリーン・サープラス関係は、IFRS（国際財務報告基準）においては成立しないものであり、それが日本の会計基準を特徴付けている。

一方、税務会計における資本は、かつて商法（会社法）に委ねられていた。その証拠に、法人税法には資本金の定義はなく、資本剰余金についても同様であった。法人税申告書においては、利益積立金に関する明細書が設けられ、これが税務貸借対照表の役割を担っていた。当時、減資や解散については、配当を資本等取引に含めたうえで、みなし配当の規定を置くことによって、法人税法独自の対応をしていた。しかし、会社法の方針転換により、法人税法は利益積立金に加え、資本積立金の定義を置き、今日では資本金等の額を独自に定める運用を行っている。

企業会計原則は、資本損益区分の原則を謳い、資本取引と損益取引を区分することを求めており、これは今日でも変わっていない。そのため、企業の業績に直接的な影響を及ぼさない資本取引は、損益取引に比べると軽視される傾向がある。しかしながら、利益は資

本増殖であるとの理解によれば、前述のように資本と利益は密接な関係にある。

伝統的な会計学では、貸借対照表は債権者保護の観点からの重要性が指摘され、その文脈における資本は、積極財産たる資産から消極財産たる負債を減算した差額としての純財産と捉えられ、これは債務弁済力を示す。

会計監査の目的を企業の存続可能性に見出すとすれば、監査論の観点から資本を検討することは不可欠となる。資本は、資産や負債と違い、これを直接確認することが難しいことがある。

以上のことから、資本の本質を改めて再確認し、会計、税務、そして監査という観点から、研究を行うことの必要性が浮かび上がる。それゆえ、財務会計、税務会計、監査という複数の切り口から、規範論的研究を行うものである。

本研究は企業の持続可能性の指標となりうる資本に着目したものであり、「持続可能な開発目標（SDGs）の達成に向けた研究の推進」の17の目標のうち、特に「目標8働きがいも経済成長も」に貢献するものと期待される。

## 【研究活動報告】

2月に1回のペースで、本研究課題に関する研究会を本学において開催しており、研究報告によるディスカッションを行うとともに、関連する研究について、最新の研究内容を把握するため、代表者または分担者が手分けして、以下の学会に参加した。

- |                   |              |
|-------------------|--------------|
| ① 2024年6月15日      | 日本簿記学会関東部会   |
| ② 2024年8月26日～28日  | 日本会計研究学会全国大会 |
| ③ 2024年8月31日～9月1日 | 日本簿記学会全国大会   |
| ④ 2024年9月14日～15日  | 日本監査研究学会     |
| ⑤ 2024年10月5日～6日   | 非営利法人研究学会    |
| ⑥ 2024年10月26日～27日 | 税務会計研究学会     |

## 【研究概要】

### （1）会計の視点からの資本

今年度の研究は、特に非営利組織における資本の問題に焦点を当てて実施した。現在、公益法人会計基準の改正が議論されており、本共同研究では、つぎのような問題意識を共有することとなった。

公益法人制度改革に伴い、財務諸表の透明性向上、わかりやすい情報開示が必要という認識のもと、財務諸表本表はできるだけ簡素なものとし、法令による開示すべき詳細情報は注記開示とする方針を打ち出し、財務諸表の見直しが議論されている。

資金提供者による使途拘束のほか、法人の決定機関による使途拘束を表示すべきという考えから、新たに創設される公益充実資金をはじめ、使途拘束を行うことにより法的効果が生じる財産について、財務諸表における情報開示が必要となる。

具体的には、法令に基づく控除対象財産とされる内部資金の積立て、外部の資金提供者により使途を指定された資源等により得た資産に対する使途の制限という資産の区分の概念に基づき、資産を法令に基づく控除対象財産と性格付けられる使途拘束資産と使途非拘束資産に区分する。

一方、純資産については、従来の指定正味財産・一般正味財産の区分を踏襲し、指定純

資産・一般純資産の区分とする。

なお、この区分は、貸借対照表・活動計算書の本表における区分は行わず、注記による開示とする方向性が示された。つまり、貸借対照表は、引き続き流動性配列法によるが、資源調達源泉としての純資産における資源提供者による使途拘束の有無による区分と、資源運用形態としての資産における法人による使途拘束の有無による区分とが同居する。一例を挙げると、控除対象財産のうち6号財産（寄附者等による使途拘束資金）は、使途拘束財産かつ指定純資産に該当することになる。

## （2）監査の視点からの資本

監査の基準においては、監査手続に関する規定は資産・負債に関するものが中心となっている。そのため、資本に関する監査証拠の内容について問題となるが、今年度においては特に資本に関する手続の法令への準拠性についての検討について研究を進めた。中でも会社の清算においては、残余財産を巡って株主と債権者の利害が最も激しく対立すると想定される。そこで、会社の清算という利害調整が必要となる極端なケースを想定して、そこであるべき監査のあり方について研究を行った。

具体的には、平成26（2014）年監査基準改正以降、一般目的の財務諸表のほか、特別目的の財務諸表に関する監査の位置づけが監査基準上明確にされていることから、会社の清算時における特別目的の財務諸表に関する監査を中心に研究を進めた。まず、監査意見については、従来の適正性に関する意見表明に加えて、会計基準への準拠性に関する意見表明の形式が新たに導入されている。

これによって、公認会計士監査の対象が拡大し、利用者の様々なニーズに対応することが期待される。そのため、清算手続中の会社、すなわち継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない企業の財務報告についても、公認会計士による任意監査を実施することも考えることができるが、果たして、このような企業の財務報告について公認会計士監査が必要であるかが問題である。また、当該企業の財務報告について公認会計士監査を実施する場合には、ここで採用される財務報告の枠組みを一般目的と考えるべきか特別目的と考えるべきか、表明される監査意見は準拠性意見か適正性意見かの位置づけを明確にすることが、利用者の誤解を生じさせないために必要である。さらに、多くの場合、監査基準や実務指針が継続企業を前提として財務諸表を作成する場合を想定しているため、既存の監査基準や実務指針が必ずしもこのような企業の監査に適合しないおそれも考えられる。そこで、本研究では、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない企業として清算株式会社を例に、そこにおける財務報告の概要と、これに関する公認会計士監査の必要性について明らかにし、財務報告の枠組みや監査意見の内容に関する位置付けを明らかにするとともに、既存の監査基準や実務指針がそのままでは適合しない問題点とその解決策について明らかにすることを狙いとした。