

第11章 純資産の会計 —純資産の会計の外と内—

純資産は隣接領域から、どのように区分されるのか？

→ 純資産と負債の区分

純資産はどのような項目に分解され区分されるのか？

→ 純資産内部の区分 (2段階の区分)

① 株主資本とそれ以外

② 株主資本内での資本剰余金と利益剰余金の区別

会社法改正に伴う変化 (後出の負債確定アプローチ)

旧法下：純資産 = 株主資本

新法下：純資産 = 株主資本 + 評価換算勘定等 + 新株予約権

≠ 株主資本

純資産と負債の区分

資本 (純資産) 確定アプローチ

* 債権者保護の担保財産となる資本を先決的に確定し、残余を負債とする考え方

* 負債の中に負債本来の定義 (資産の引き渡しによって決済しなければならない債務) を満たさないものが混在する可能性

* B/S貸方 = [負債 + 擬似 (準) 負債] + 株主資本

負債確定アプローチ

* 負債の定義を満たすものを先決的に確定し、残余を純資産とする考え方

* 純資産の中に株主持分以外のものが加わる。

* B/S貸方 = 負債 + [株主資本 + 擬似 (準) 株主資本]

資本と利益の区別

—株主資本の部の会計の根本問題—

資本と利益を区別する意義

* 資本 (投資元本) と利益 (成果) を区別することは業績測定に不可欠

* 株主の有限責任限度額である株主資本と分配可能財源たる利益を区別することによって債権者保護に資する。(維持すべき資本からの配当 = 違法【たこ】配当)

資本と利益の区別の2つの次元

* フローの次元での区別：純資産の増加は資本の受け入れか収益か？ ($a^+ \leftrightarrow c^+$ vs $a^+ \leftrightarrow r^+$)

* ストックの次元での区別：資本剰余金と利益剰余金の区別 → 新会社法では両者の区別が緩和された。

株主資本の部の区分

資本金

資本剰余金

1. 資本準備金 (法令で積立てを義務付けられた資本剰余金)

2. その他資本剰余金 (会計上の解釈で資本性の剰余金とされるもの：資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益など)

利益剰余金

1. 利益準備金 (法令で積立てを義務付けられた利益剰余金)

2. その他利益剰余金 (任意積立金、繰越利益剰余金)

分配不能

分配可能財源

資本金の増加の会計

— (1) 実質的增加 —

実質的增加：会社財産の増加を伴う増資

① 金銭の払い込みによる通常増資

② 新株予約権の行使による増加

(買取防衛策として活用されることも)

③ 組織再編の際の現物出資

払込資本の受け皿 教科書p.257, 数値例11-1 参照

① 原則として払込額の全額を資本金とする。

② 払込額の2分の1を上限として資本準備金に計上可
資本金 $\geq 1/2 \times$ 払込額

資本準備金 = 払込額 - 資本金 $\leq 1/2 \times$ 払込額

資本金の増加の会計

— (2) 形式的増加 —

形式的増加：会社財産の増加を伴わない増資

① 資本準備金から資本金への振り替え

(資本準備金) $\times \times$ (資本金) $\times \times$

② その他資本剰余金から資本金への振り替え

(その他資本剰余金) $\times \times$ (資本金) $\times \times$

分配可能財源となる可能性のある資本剰余金を分配不能な資本金として拘束する処理 → 債権者保護を手厚くする処理 → 株主総会の普通決議で可

資本金の減少の会計

実質的減少（会社財産の流出を伴う減資）
 明文上で定めなし
 資本金 → 資本金減少差益（その他資本剰余金） → 分配可能財源（実質的な資本の払い戻し）（仕訳例①）
 形式的減少（会社財産の流出を伴わない減資）
 ① 資本金から資本準備金への振り替え
 ② 資本金からその他資本剰余金への振り替え
 → 大半は繰越損失填補のため（仕訳例②）
 拘束性の強い資本から拘束性の弱い（分配可能財源とされることもある）資本剰余金への振り替え → 債権者保護財産を減少させる取引 → 株主総会の特別決議

仕訳例①：資本金の実質的減少の場合

* 減資をした時：
 (資本金) × × (資本金減少差益) × ×
 ↳ その他資本剰余金
 * その他資本剰余金を財源にして分配を行った時：
 (その他資本剰余金) × × (未払配当金) × ×
 (未払配当金) × × (現金預金) × ×
 * 【注】株主側の会計処理（教科書p.262参照）
 資本剰余金からの分配 → 投資の払戻し → 保有する株式の帳簿価額の切下げ（「受取配当」として営業外収益に計上しない。）
 (現金) × × (その他有価証券等) × ×

仕訳例②：資本金の形式的減少の場合

* 目的：大半は繰越損失を填補するため
 （教科書、p.259の【数値例11-2】を参照すること）
 * 資本金を無償減資したとき：
 (資本金) × × (資本金減少差益) × ×
 ↳ その他資本剰余金
 * 繰越損失を相殺するため、資本金減少差益をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の増加に充てたとき：
 (資本金減少差益) × × (繰越利益剰余金) × ×

資本準備金と利益準備金

剰余金から分配を行う場合：
 減少する剰余金の10分の1をいずれかの準備金に繰入
 分配財源がその他資本剰余金の時
 → 資本準備金へ繰入
 分配財源がその他利益剰余金の時
 → 利益準備金へ繰入
 ↓
 資本剰余金と利益剰余金をクロスする振替の禁止
 （ストックのレベルでの資本と利益の区別）
 資本剰余金 利益剰余金

その他資本剰余金とその他利益剰余金

* 共通点
 ① 法令によらない剰余金の留保分
 ② 分配可能財源
 * 相違点
 増減の場合の振り替えの相手先
 その他資本剰余金 ↔ 資本剰余金
 その他利益剰余金 ↔ 利益剰余金
 * 会社法は柔軟な資本政策を支援する目的から、資本剰余金と利益剰余金の区別に関する規制を緩和する一方、資本剰余金と利益剰余金をクロスする振り替えを禁止することによって、資本と利益の区別にも配慮をしている。

自己株式

* 企業が市場から買い戻して消却しないまま保有している自社株式のこと（別称：金庫株）
 * 会計上の扱い
 ① 資産説：自己株式を有価証券の一種とみる。
 自己株式の処分差額を有価証券売却損益とみなす。
 ② 資本減少説：（現行制度上の考え方）
 * 自己株式の取得 = 資本減少の手続き
 * 自己株式の処分 = 株式の再発行
 * 処分差額（= 処分価額 - 取得時の原価）をその他資本剰余金とみなす。

剰余金の分配

剰余金分配の多様性

- ①決算と連動した利益配当 **その他資本剰余金**
- ②期中での分配（臨時配当）
- ③資本金の有償減資（「**資本金減少差益**」を経由して）
- ④自社株式の有償取得

分配財源＝その他資本剰余金＋その他利益剰余金

分配可能額の算定方法（詳しくはpp.261）

- ①最終事業年度末現在での剰余金の算定
- ②分配可能額の算定

(注) その他資本剰余金から分配がされた場合の(法人)
株主側の処理→資本の払い戻し→保有する株式の簿価引き下げ

評価・換算差額等

*この区分に計上する主な項目

- ①その他有価証券評価差額金（全部または部分純資産直入法を採用するものとして）
- ②繰延ヘッジ会計を採用した場合の繰延ヘッジ損益
- ③土地再評価差額金
- ④外貨換算調整勘定

*会計処理

処分時または決済時に損益に振り替え

新株予約権

*会社の株式を所定の金額（権利行使価格）で購入できる権利

株価＞権利行使価格の時 → 権利行使する

株価－権利行使価格＝権利行使益

株価＜権利行使価格の時 → 権利放棄

この場合は市場で購入した方が割安だから

*会計処理（ストック・オプションを例に説明）

権利付与時～権利行使時：

「新株予約権」として純資産の部に計上

権利行使時：

資本金または資本準備金に振り替え

建設助成金・工事負担金

*建設助成金

独立採算が見込めない公益的事業に対して国や地方公共団体が交付する補助金

*工事負担金

公益事業の新規契約者が自己の用に供する施設の工事費の一部を負担するもの

*会計上の処理（詳しくは、教科書pp.265～で説明）

①今日の制度：圧縮記帳方式（＝繰延収益方式）

②異説（旧制度）：その他資本剰余金方式

助成金・負担金を国・地方公共団体や新規契約者による資本拠出とみなす見解