

# 「資本の部」から「純資産の部」へ

梶 岡 源一郎

## 1 はじめに

我が国の企業会計基準の設定を担って平成13年年1月に設立された「財団法人 財務会計基準機構」の企業会計基準委員会は、平成17年12月に企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（以下、企業会計基準第5号と略称する）を発表した。

これは、平成10年後半から始まったいわゆる「会計ビッグバン」に伴う一連の新会計基準の公表や同時期に始まった「商法」の改正、平成17年6月に成立した「会社法」およびその後成立することになる「会社計算規則」（平成18年2月）との整合性を図るためと考えられている。

従来、貸借対照表の貸方は「負債の部」と「資本の部」に区分され、「資本の部」は資本金に属するものと剰余金に属するものとに区別しなければならないとし、資本金の区分には、法定資本の額を記載し、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とされてきた。その「資本の部」が今回の企業会計基準第5号では「純資産の部」に変更されたのである。

そこでここでは、昭和24年の企業会計原則制定以来の「資本の部」から「純資産の部」への変更に至る「企業会計原則」の変遷について整理することにする。

## 2 「資本の部」について

まずは、企業会計基準第5号が公表される前の企業会計原則時代における「資本の部」から振り返ってみることにしよう。

昭和24年に制定された企業会計原則・前文で、その性格をつぎのように明らかにしている<sup>(1)</sup>。

二 1 企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当たって従わなければならない基準である。

二 2 企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである。

このように、企業会計原則は、そもそも商法・税法に対して会計実務における「指導規

※フロリダ大学で半年のサバティカルを過ごさせて頂いた。

(1) 「企業会計原則の設定について」企業会計原則，昭和24年

範」としての役割をもって登場したものである。

① 昭和24年制定時の企業会計原則による「資本の部」

昭和24年に制定された企業会計原則は、その第一・一般原則の三において「資本取引と損益取引とを明瞭に区分し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない」（剰余金原則）と規定し、当時の商法・税法に対して会計の基本原則を示した。

黒沢清教授の解説では、わが国会計制度の統一改善という観点からいって最も重大な意義を有するものは、剰余金原則でなければならない。税法においても商法においても全くサープラス・プリンシプルは無視せられ、無視せられたというよりはこの原則に反する方法が認められて来たのである。したがって会計実務においても、剰余金の概念は全然認識されていない。さればわが国の場合では、この原則の確立の為には既存の法律の改正を先ず要求しなければならないという点で、最も重大な影響力をもつといわれる所以である<sup>(2)</sup>と指摘されている。

以下、この貸借対照表原則から関連する規定を抜き出したものを以下に示してみる<sup>(3)</sup>。

(第三・四(三)) 資本は、資本金及び剰余金に区分する。

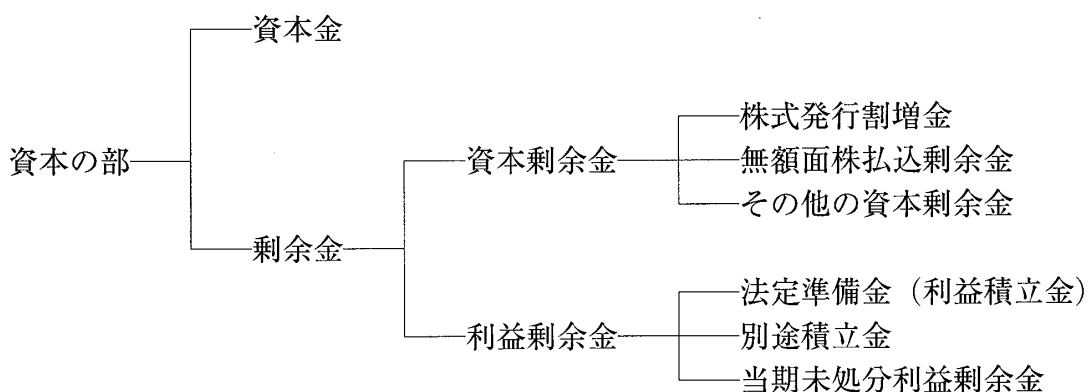
(第三・四(三)B) 剰余金は、利益剰余金と資本剰余金とに区分する。資本剰余金は、株式発行割増金、無額面株払込剰余金その他の資本剰余金を区別して表示する。株式発行割増金、無額面株払込剰余金を法定準備金に繰り入れときは、この法定準備金は、利益留保による法定準備金と区別して資本剰余金の区分に計上する。

利益剰余金は、法定準備金、別途積立金、当期末処分利益剰余金に区別して表示する。

なお、前記のその他の資本剰余金に何が含まれるかについては、貸借対照表原則でなく損益計算書原則につきのような文言を見ることができる。

(第二・七B) ……株式発行差金、資本払込剰余金、減資差益、合併差益、固定資産評価差益等その他の資本剰余金……

表1 昭和24年「企業会計原則」による「資本の部」



(2) 黒沢清編著『企業会計原則』中央経済社、昭和29年、pp.78-79

(3) 企業会計原則 昭和24年

② 昭和29年の修正企業会計原則による「資本の部」

先に見たように、昭和24年の企業会計原則は、商法の改正に先立ち、商法における会計に関する規定の改正に対する勧告書の意味を含めて公表されたものであった<sup>(4)</sup>。したがって、今回の修正は、その勧告を取り入れた商法改正によって不整合となった箇所を企業会計原則側が修正をし、同時に税法との関連に基づく修正を企業会計原則そのものを修正せず、「企業会計原則注解」という形式で行ったものである<sup>(5)</sup>。

かくして、「資本の部」に係る修正の結果は、下記に示すように、貸借対照表原則および注解において剰余金、とくに資本剰余金の具体的内容を明らかにしたことにある。

以下、この貸借対照表原則から関連する規定を抜き出したものを以下に示してみる<sup>(6)</sup>。

(第三・四(三)) 資本は、資本金に属するものと剰余金に属するものとに区別しなければならない。

(第三・四(三)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。

利益剰余金は、利益準備金、任意積立金、当期末処分利益剰余金に区別して表示する。

(注解6) 剰余金とその区分について

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分する。

(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与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づ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

(2) 利益剰余金

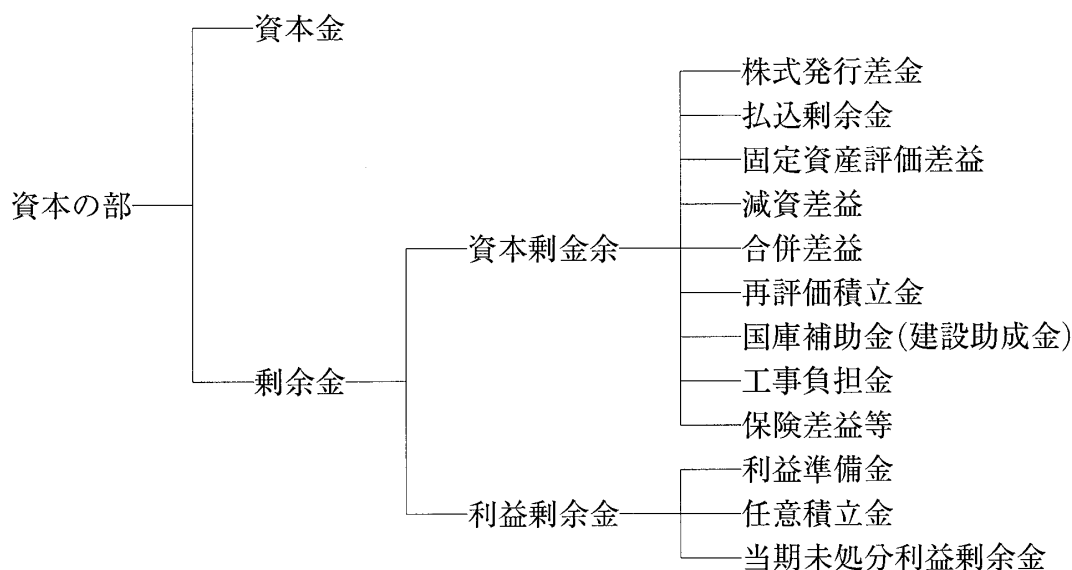
利益を源泉とする剰余金

(4) 黒沢清編著「前掲編著」p.98

(5) 同上書 pp.98-99

(6) 前掲原則 昭和29年

表2 昭和29年「改正企業会計原則」による「資本の部」



③ 昭和38年の修正企業会計原則による「資本の部」

昭和38年の企業会計原則の修正も、前年の商法改正をうけてのものである。同年の修正企業会計原則・前文によると、この修正は、つぎのような理由によるとされている<sup>(7)</sup>。すなわち、当初企業会計原則を設定するに当たり、企業会計原則は企業会計に関係ある諸法令が将来において改廃される場合に、尊重されなければならない旨を要望し、さらに昭和26年に「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」、翌27年に「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」、また昭和37年には「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」（第一から第五）の各種意見書を公表してきた。その結果、このような要望が反映して、昭和25年に法人税法および商法の改正が行われ、さらに昭和37年に企業会計原則を大幅に取り入れた商法の改正が行われた。しかし、商法の計算規定は、いまだ企業会計原則と矛盾する部分を残しているため、この部分については、商法が強行法規たることに鑑み、企業会計原則を修正しなければならないことになったのである。

ただし、今回の修正では「資本の部」に係る部分は少なく、下記に示すように、①合併差益のうち、被合併会社の利益準備金その他利益剰余金に相当する部分を資本準備金としないことができるとしたこと、②単に固定資産評価差益としていたものを、会社更生及び整理等に基づき生じた固定資産評価差益と修正したこと、にとどまっている。

以下、この貸借対照表原則から関連する規定を抜き出したものを以下に示してみる<sup>(8)</sup>。

(第三・四(三)) 資本は、資本金に属するものと剰余金に属するものとに区別しなければならない。

(第三・四(三)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7)

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

(7) 「企業会計原則の一部修正について」同原則 昭和38年

(8) 同原則 昭和38年

金、減資差益、合併差益、再評価積立金等に区別して表示しなければならない。

利益剰余金は、利益準備金、任意積立金、及び当期未処分利益剰余金に区別して表示する。

(注解7) 剰余金とその区分について

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分する。

(1) 資本剰余金

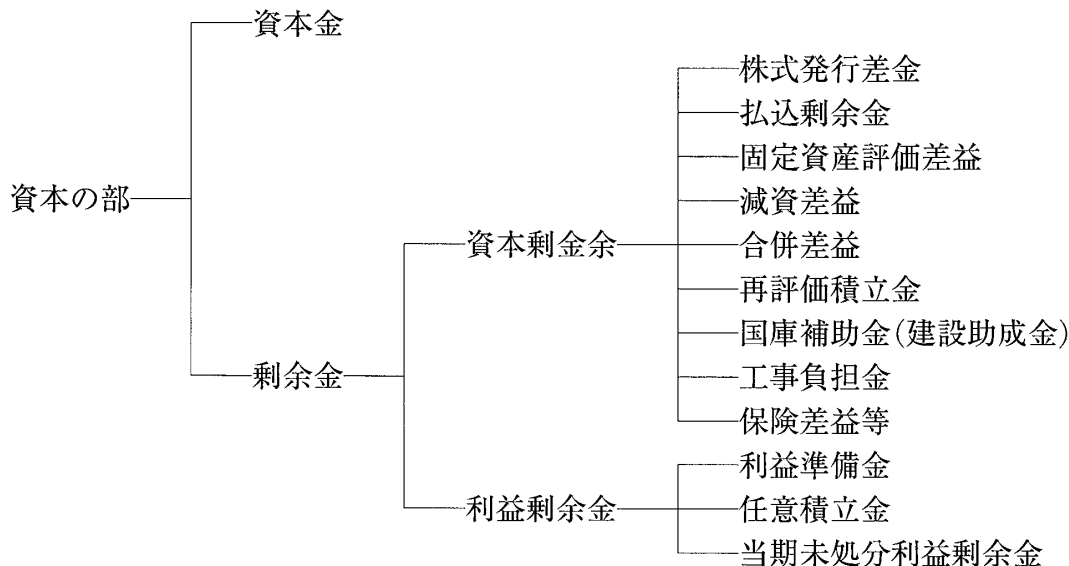
株式発行差金（額面超過金）、無額面株式の払込剰余金、減資差益、合併差益、再評価積立金、会社更生及び整理等に基づき生じた固定資産評価差益、資本的支出に充てられた国庫補助金（建設助成金）及び工事負担金、資本補填を目的とする贈与剰余金又は債務免除益、貨幣価値の変動に基づき生じた保険差益等資本取引によって生ずる剰余金

商法288条の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

表3 昭和38年の「修正企業会計原則」による「資本の部」



③ 昭和49年の修正企業会計原則による「資本の部」

今回の修正も、商法の改正をうけての結果ではあるが、過去の修正とは大きな違いがある。すなわち、これまで企業会計原則は「指導規範」としての性格をもち、商法・税法に対して会計原則の考え方を取り入れるよう要望していたわけであるが、今回の商法改正により、商法第32条第2項に「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」といういわゆる包括規定が設けられ、この公正なる会計慣行の実体を企

業会計原則が果たすという役割を任じられることになった。その結果、企業会計原則は「指導規範」としての性格から「実践規範」しての性格をもつものへと変化したのである。

したがって、今修正では、企業会計原則を極力商法規定と矛盾がないように修正され、その結果、下記に示すように、「資本の部」の区分を商法規定に合わせる形で修正されることになった。

今修正の「資本の部」に関する最大の特徴は、これまでの企業会計原則で資本剰余金として例示されていたものをほとんど削除し、商法288条の2で資本準備金として例示されているものを資本準備金とすると明示すると同時に、注解19における資本剰余金の例示では、資本準備金に該当するものの末尾を「合併差益等」として示すことによって、資本準備金以外にも資本剰余金に該当するものがあるという考え方を残したのである。

以下、この貸借対照表原則から関連する規定を抜き出したものを以下に示してみる<sup>(9)</sup>。

(第三・四(三)) 資本は、資本金に属するものと剰余金に属するものとに区別しなければならない。(注19)

(第三・四(三)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。

株式発行差金(額面超過金)、無額面株式の払込剰余金、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未処分利益を記載する。

(注解19) 剰余金について

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

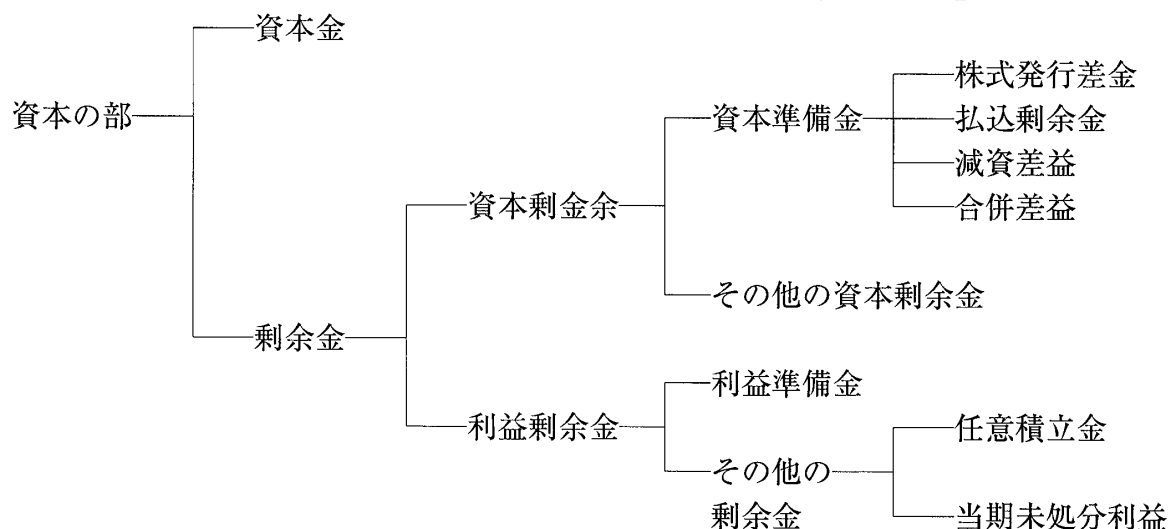
(2) 利益剰余金

利益を源泉とする剰余金

---

(9) 同原則 昭和57年

表4 昭和49年「修正企業会計原則」による「資本の部」



⑤ 昭和57年の修正企業会計原則による「資本の部」

昭和57年の修正では、「資本の部」に関する部分は少なく、以前は払込価額のうち法定資本に組み入れなかった部分を、額面株式については「株式発行差金」とし、無額面株式については「株式払込剰余金」としていたものを、両者を区別することなく、「払込剰余金」に統一した。

以下、この貸借対照表原則から関連する規定を抜き出したものを以下に示してみる<sup>(10)</sup>。

(第三・四(三)) 資本は、資本金に属するものと剰余金に属するものとに区別しなければならない。(注19)

(第三・四(三)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未処分利益を記載する。

(注解19) 剰余金について

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

払込剰余金、減資差益、合併差益等

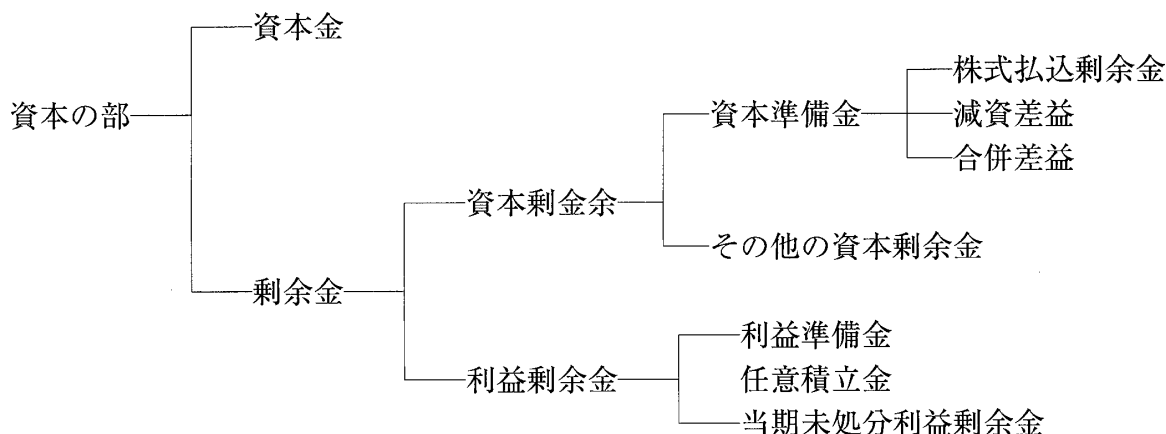
なお、合併差益のうち消滅した会社の利益準備金に相当する金額については、資本剰余金としないことができる。

(2) 利益剰余金

利益を源泉とする剰余金

(10) 同原則 昭和57年

表5 昭和57年「修正企業会計原則」による「資本の部」



### 3 「純資産の部」について

平成17年12月9日に企業会計基準委員会（以下、同委員会と略称する。）により発行された企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」の第3項では、「すべての会社の貸借対照表における純資産の部の表示を定める」として、つぎのように規定されている<sup>(11)</sup>。

4 貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部に区分し、純資産の部は、株主資本と株主資本以外の各項目（第7項参照）に区分する。

5 株主資本は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分する。

6 個別貸借対照表上、資本剰余金及び利益剰余金は、さらにつきの区分とする。

(1) 資本剰余金は、資本準備金及び資本準備金以外の資本剰余金（以下「その他資本剰余金」という。）に区分する。

(2) 利益剰余金は、利益準備金及び利益準備金以外の利益剰余金（以下「その他利益剰余金」という。）に区分し、その他利益剰余金のうち、任意積立金のように、株主総会または取締役会の決議に基づき設定される項目については、その内容を示す科目をもって表示し、それ以外については繰越利益剰余金にて表示する。

7 株主資本以外の各項目は、次の区分とする。

(1) 個別貸借対照表上、評価・換算差額等（第8項参照）及び新株予約権に区分する。

(2) 連結貸借対照表上、評価・換算差額等（第8項参照）、新株予約権及び少数株主持分に区分する。

なお、連結貸借対照表において、連結子会社の個別貸借対照表上、純資産の部に直接計上されている評価・換算差額等は、持分比率に基づき親会社持分割合と少数株主持分割合とに按分し、親会社持分割合は当該区分において記載し、少数株主持分割合は少数株主持分に含めて記載する。

8 評価・換算差額等には、その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益のように、資産又は負債は時価をもって貸借対照表価額としているが当該資産又は負債に係る評価

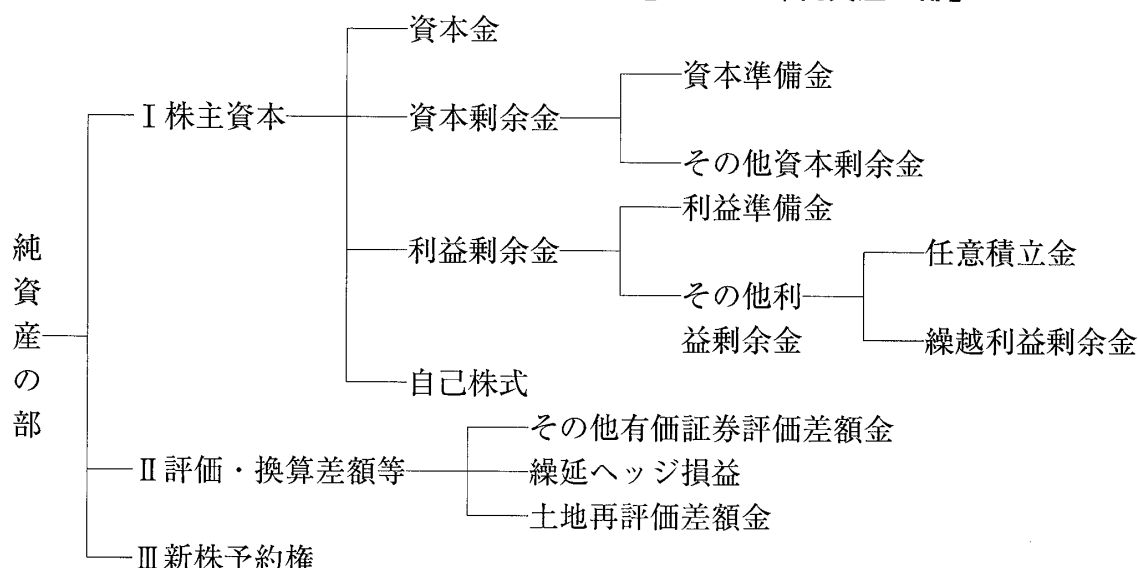
(11) 企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」平成17年



差額を当期の損益としていない場合の当該評価差額や、為替換算調整勘定等が含まれる。当該評価・換算差額等は、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益等その内容を示す科目をもって表示する。

なお、当該評価・換算差額等については、これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額を控除した金額を記載することとなる。

表6 平成17年「企業会計基準第5号」による「純資産の部」<sup>(12)</sup>



なお、連結貸借対照表では、III新株予約権のつぎにIV少数株主持分を設けて表示することになる。

(1) 「純資産の部」の新設について

企業会計基準第5号で「純資産の部」を新設することとなった経緯はおおよそつぎのようなものである。すなわち、元来、貸借対照表上の「資本の部」は、株主の払込資本と利益の留保額(留保利益)に区分する考え方が反映されてきたが、平成11年1月に公表された「金融商品に係る会計基準」において、その他有価証券に係る評価差額が損益計算書を經由せず資本の部に直接計上する考え方が示されたり<sup>(13)</sup>、また同年10月に公表された改訂「外貨建取引等会計基準」において、在外子会社等の財務諸表の換算によって生じた換算差額(為替換算調整勘定)も連結貸借対照表の資本の部に直接計上することとされた<sup>(14)</sup>。さらに、平成9年6月に公表された改訂「連結財務諸表原則」において、連結貸借対照表には、資産の部、負債の部、少数株主持分及び資本の部を設けるものとされ、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は少数株主持分として、負債の部の次に区分して記載するものとされている。これは、親会社説の考え方による連結原則の下において、資本の部は、原則として、親会社の株主に帰属するものを示すこと、少数株主持分は、返済義務のある負債ではないことによる。この結果、少数株主持分は、負債の部と資本の部の中間に独立の項目として表示することとされている<sup>(15)</sup>。

(12) 企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」平成17年

(13) 「金融商品に係る会計基準」, IV・2(4)・18(1), 平成11年

(14) 「外貨建取引等会計処理基準」, 三・4, 平成11年

このように、近年、資本の部に対する考え方の変更や中間区分の設定が見られる中、当委員会から平成16年12月に公表された企業会計基準公開草案第3号「ストック・オプション等に関する会計基準（案）」では、ストック・オプションに対応する金額の貸借対照表上の表示について、負債の部と資本の部の間に独立の項目として計上するものとしている。しかしながら、このような項目の性格についてはいまだに論争が多く、概念上の整理が定着しているとはいえないこと及び個別財務諸表に新たに中間区分を設けることについては、慎重な検討が必要という意見も多いことから<sup>(16)</sup>、さらなる審議を踏まえることにしたのである。

その結果、同委員会は「純資産の部」を新設する理由をつぎのように結論づけている。すなわち、貸借対照表上で区分され資本については、一般に、財務諸表を報告する主体の所有者（株式会社の場合には株主）に帰属するものと理解されており、また連結貸借対照表の資本も、親会社の個別貸借対照表の延長線上に位置づけて、親会社株主の帰属に属するもののみを反映させている<sup>(17)</sup>。負債は、一般に、過去の取引又は事象の結果として、報告主体の資産やサービス等の経済的資源を放棄したり引渡したりする義務という特徴を有すると考えられており、このような理解を踏まえて、返済義務のあるものは負債の部に記載するが、少数株主持分や為替換算調整勘定のように返済義務のないものは負債の部に記載しないこととする取扱いが、近年、連結財務諸表を中心に行われてきている<sup>(18)</sup>。このように、資本は報告主体の所有者に帰属するもの、負債は返済義務のあるものとそれぞれ明確にした上で貸借対照表の貸方項目を区分する場合、資本や負債に該当しない項目が生ずることがある。この場合には、独立した中間的な区分を設けることが考えられるが、中間区分自体の性格や中間区分と損益計算との関係などを巡る問題が指摘されており、また国際的な会計基準においては、中間区分を解消する動きがみられる<sup>(19)</sup>。

このような状況に鑑み、本会計基準では、まず、貸借対照表上、資産性又は負債性をもつものを資産の部又は負債の部に記載することとし、それらに該当しないものは資産と負債との差額として「純資産の部」に記載することとした。この結果、報告主体の支払能力などの財政状態をより適切に表示することが可能となるものと考えられる<sup>(20)</sup>。

こうして、同基準委員会は、資本については、株主に帰属するものであることを明確にすることとし、貸借対照表の区分において、資本とは必ずしも同じとはならない資産と負債の単なる差額を適切に示すように、これまでの「資本の部」という標記を「純資産の部」に代えることにした<sup>(21)</sup>のである。

(15) 「連結財務諸表原則」、第四・九・1、平成9年

(16) 前掲企業会計基準第5号、平成17年、para.16

(17) 同上、para.18

(18) 同上、para.19

(19) 同上、para.20

(20) 同上、para.21

(21) 同上、para.21

## (2) 「純資産の部」の区分について

### ① 株主資本について

企業会計基準第5号で「株主資本」は、資本金、資本剰余金および利益剰余金に区分される<sup>(22)</sup>。元来、資本の部は資本金、資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分されていたが、平成13年の商法改正により、資本金及び資本剰余金の取崩によって、株主からの払込資本でありながら資本金、資本準備金では処理されないものが生ずることになった<sup>(23)</sup>。また、同改正に伴う自己株式の取得や処分規制の緩和により生ずることとなった自己株式処分差益も、同様の性格を有するものと考えられていることから、これらに対応するため、同委員会は、平成14年2月に企業会計基準第1号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」を公表して、資本性の剰余金を計上する資本剰余金の区分を設け、また、これに合わせ、利益性の剰余金を計上する利益剰余金の区分を設けた<sup>(24)</sup>。

さらにはまた、払込資本も留保利益も株主資本であることには変わりはないが、会計上はこの留保利益を含む株主資本の変動（増資や配当など）と、その株主資本が生み出す利益との区分が本質的に重要である。しかし、同じ株主資本でも株主が拠出した部分と利益の留保部分を分けることは、配当制限を離れた情報開示の面でも従来から強い要請があったと考えられる。このため、本会計基準でも従来の考え方を引き継ぎ、株主資本は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分するものとした<sup>(25)</sup>のである。

また、「株主資本」を他の純資産に属する項目と区分したことについて、つぎのように明らかにしている。すなわち、財務報告における情報開示の中で、特に重要なのは、投資の成果を表す利益の情報であると考えられている。報告主体の所有者に帰属する利益は、基本的に過去の成果であるが、企業価値を評価する際の基礎となる将来キャッシュ・フローの予測やその改訂に広く用いられている。当該情報の主要な利用者であり受益者であるのは、報告主体の企業価値に関心を持つ当該報告主体の現在及び将来の所有者（株主）であると考えられるため、当期純利益とこれを生み出す株主資本は重視されることとなる<sup>(26)</sup>。企業会計基準第5号では、貸借対照表上、これまでの資本の部を資産と負債との差額を示す純資産の部に代えたため、資産や負債に該当せず株主資本にも該当しないものも純資産の部に記載されることとなった。しかしながら株主資本を他の純資産に属する項目から区分することが適当であると考えられるため、本会計基準では、純資産を株主資本と株主資本以外の各項目に区分することとした<sup>(27)</sup>のである。

なお、資本剰余金は、個別貸借対照表上、会社法で定める資本準備金とそれ以外のその他資本剰余金に区分されるが、ここでいうその他資本剰余金には、今回の改正以前には含まれると考えられていた(1)贈与により発生する剰余金(資本的支出に充てた国庫補助金等)や、(2)資本修正により発生する剰余金(貨幣価値変動に伴う固定資産の評価替

(22) 同上, para.5

(23) 同上, para.27

(24) 同上, para.27

(25) 同上, para.28

(26) 同上, para.29

(27) 同上, para.30

等)は含まれない。その理由は、現状では、(1)については實際上ほとんど採用されていないと思われ、(2)はわが国の現行制度上生ずる余地がない<sup>(28)</sup>ことによるとされた。

かくして、昭和24年に企業会計原則が制定されて以来考えられていたその他資本剰余金の中味が外され、資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金や自己株式の処分等がその他資本剰余金の中味となったのである。そしてまた、その表示については、本会計基準の適用時期と同時に導入される株主資本等変動計算書があれば当期の変動状況が把握できることなどから継続的にその他資本剰余金の残高を内容に応じて区別しておく必然性は乏しことから、その内訳表示はしない<sup>(29)</sup>こととされたのである。

また、利益性の剰余金を計上する利益剰余金の区分について、資本剰余金の区分と対称とすることとして、利益準備金及びその他利益剰余金に区分し、その他利益準備金のうち、任意積立金のように、株主総会または取締役会の決議に基づき設定される項目については、その内容を示す科目をもって表示し、それ以外については「繰越利益剰余金」として表示するものとされた。この繰越利益剰余金は、今後、決算日後の利益処分としてではなく剰余金の配当を行うことができるようになることなどから、これまで利益処分の前後で使い分けられてきた「当期末処分利益」と「繰越利益」に代え、「繰越利益剰余金」と称したものである。なお、その他利益剰余金又は繰越利益剰余金の金額が負となる場合には、マイナス残高として表示することとなる<sup>(30)</sup>。

#### ② 株主資本以外のその他純資産に属する項目について

純資産の部のうち株主資本以外のものは、「評価・換算差額等」と「新株予約権」（連結貸借対照表では、さらに少数株主持分がある）である。

評価・換算差額等を純資産の部に計上することとなった理由について、同委員会は、それらは払込資本ではなく、かつ、未だ当期純利益に含められていないことから、株主資本とは区別し、株主資本以外の項目とし<sup>(31)</sup>と説明している。これは、企業会計基準第5号以前に公表された企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（平成11年1月）において、その他有価証券は時価をもって貸借対照表価額とし、その評価差額の合計を純資産の部に計上するとされたことや、また同年10月に公表された「外貨建取引等会計処理基準の改定に関する意見書」の中で、その他有価証券に係る換算差額も評価差額として資本の部に計上することとしており、同様に、在外子会社等の資本にかかる換算差額についても損益計算書を経由せずに貸借対照表の資本の部に直接計上することが可能であるとされたこと等をより明確に株主資本と峻別するため株主資本以外の純資産項目とされたものであるということができよう。

## 4 おわりに

これまで昭和24年の企業会計原則制定以来維持されてきた貸借対照表上の「資本の部」が、平成17年の企業会計基準第5号によって「純資産の部」に置き換えられてきた経緯を

(28) 同上, para.37

(29) 同上, para.34

(30) 同上, para.35

(31) 同上, para.33

概観してきた。

このことによって、企業会計基準第10号等によって損益計算書を経由せずに、直接、貸借対照表の、それも「資本の部」に計上されていた項目が（少数株主持分は、連結貸借対照表上では、「負債の部」と「資本の部」の中間に表示されていた。）、「純資産の部」として株主資本と区別されて表示されることになり、明確に株主資本以外ものの存在を認識してハッキリさせたことは大きな特徴である。

ただ、平成13年の商法改正に伴って、減資差益が資本準備金から削除されたことや法定準備金（資本準備金と利益準備金）の総額が資本金の四分の一を超える部分は、株主総会の決議により取り崩すことができるようになり、配当可能利益に算入することができるようになった。しかしながら、これらは、会計の基本原則である「資本と利益の峻別」を蔑ろにするものと言うことができよう。このことに対しては、今一度、昭和24年の企業会計原則設定の基本理念たる「指導規範性」を発揮することが求められよう。

## 〔抄 録〕

平成13年の商法改正およびその後の会社法の制定にあわせて新たな会計基準「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」が平成17年に発表された。この新基準では、それまでの「資本」に該当しないものが認識されるようになったことから、「資本の部」から「純資産の部」へと変更されるようになったことが説明されている。

そこで、昭和24年に公表された「企業会計原則」にまで遡って、「資本の部」に表示される内容の検討と変遷を見直し、新基準でいかなる検討がなされてきたかについて明らかにしてみた。