

企業会計基準公開草案第 6 号

貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)

平成 17 年 8 月 10 日
企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
会計基準	3
範囲	3
純資産の部の表示	4
適用時期等	9
結論の背景	11
経緯	11
貸借対照表の区分	16
純資産の部の表示	23
株主資本の区分	30
適用時期等	34

目的

1. 本会計基準は、貸借対照表における純資産の部の表示を定めることを目的とする。
貸借対照表の表示に関して、既存の会計基準と異なる取扱いを定めているものについては、本会計基準の取扱いが優先することとなり、本会計基準において特に定めのないものについては、既存の会計基準の定めによる。また、貸借対照表項目の認識及び消滅の認識、貸借対照表価額の算定などの会計処理については、原則として、既存の会計基準によることとなる。
2. 平成 17 年 8 月 10 日に、本会計基準を適用する際の指針を定めた企業会計基準適用指針公開草案第 9 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（案）」が公表されているため、本会計基準の適用にあたっては、当該適用指針も参照する必要がある。

会計基準

範囲

3. 本会計基準は、すべての会社の連結財務諸表及び個別財務諸表に適用する。

純資産の部の表示

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、さらに次の区分とする。
 - (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、任意積立金等及びこれら以外の利益剰余金（以下「その他利益剰余金」という。）に区分する。
7. 株主資本以外の各項目は、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とする。

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に区分する。

なお、当該評価・換算差額等については、税効果会計を適用し、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。

適用時期等

9. 本会計基準は、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。
10. 適用初年度においては、これまでの資本の部の合計に相当する金額を注記するものとする。

結論の背景

経緯

11. これまで貸借対照表は、資産の部、負債の部及び資本の部に区分するものとされ、さらに資本の部は、会計上、払込資本と留保利益に区分する考え方が反映されてきた。
12. 平成 11 年 1 月に企業会計審議会から公表された「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は、損益計算書を経由せず資本の部に直接計上する考え方が導入された。同様に、平成 11 年 10 月に企業会計審議会から公表された改訂「外貨建取引等会計処理基準」により、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ている。
13. 平成 9 年 6 月に企業会計審議会から公表された改訂「連結財務諸表原則」（以下「連結原則」という。）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く、連結固有の項目であることによる。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。
14. 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中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、当該公開草案第 38 項では、「別途早急に貸借対照表における貸方項目の区分表示のあり方全般について検討を行うこととし、その検討の中でストック・オプションに対応する金額の表示区分について引き続き議論することとした。」とされた。

このため、当委員会では、貸借対照表表示検討専門委員会を設置し、当該専門委員会での討議を含め、これらの問題に対する審議を行い、今般、「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」の公開草案をとりまとめ、広く各界からの意見を求めること

とした。

15. なお、わが国の会計基準を設定するにあたって、概念フレームワークを明文化する必要性が各方面から指摘されたのを受け、当委員会は、外部の研究者を中心としたワーキング・グループを組織して、その問題の検討を委託し、平成 16 年 9 月に討議資料『財務会計の概念フレームワーク』を公表している。この討議資料に示されているのは、当委員会の見解ではなく、当委員会に報告される当ワーキング・グループの見解であるが、今後の基準設定の過程で有用性をテストされ、市場関係者等の意見を受けてさらに整備・改善されれば、いずれはデファクト・スタンダードとしての性格を持つことも想定されている。このため、本会計基準を検討するにあたり、当委員会では、この討議資料の一部も素材に議論を重ねた。

貸借対照表の区分

16. これまで、貸借対照表上で区分されてきた資産、負債及び資本の定義は必ずしも明示されてはいないが、そこでいう資本については、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、連結貸借対照表における資本に関しては、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主に帰属するもののみを反映させるという親会社説の考え方によることとされている。
17. また、資産は、一般に、過去取引又は事象の結果として、財務諸表を報告する主体が支配している経済的資源、負債は、一般に、過去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それぞれ有すると考えられている。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（第 12 項及び第 13 項参照）。
18. 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いる。また、国際的には、中間区分を解消する動きがみられる。
19. 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を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（第 4 項参照）。この結

果、新株予約権や少数株主持分は、純資産の部に区分して記載することとした（第 7 項参照）。

(1) 新株予約権

新株予約権は、将来、権利行使され払込資本となる可能性がある一方、失効して払込資本とはならない可能性もある。このように、発行者側の新株予約権は、権利行使の有無が確定するまでの間、その性格が確定しないことから、これまで、仮勘定として負債の部に計上することとされていた。しかし、新株予約権は、返済義務のある負債ではなく、負債の部に表示することは適当ではないため、本会計基準では、純資産の部に記載することとした。

(2) 少数株主持分

少数株主持分は、子会社の資本のうち親会社に帰属していない部分であり、返済義務のある負債でもなく、また、連結財務諸表における親会社株主に帰属するものでもないため、これまで、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た。しかし、本会計基準では、独立した中間区分を設けないこととし、純資産の部に記載することとした。

20. さらに、本会計基準では、貸借対照表上、これまで損益計算の観点から資産又は負債として繰り延べられてきた項目についても、資産性又は負債性を有しない項目については、純資産の部に記載することが適当と考えている。このような項目には、ヘッジ会計の原則的な処理方法における繰延ヘッジ損益（ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで繰り延べられるヘッジ手段に係る時価評価差額）が該当する（第 8 項参照）。
21. なお、この他にも、例えば、仮受金や未決算勘定、割賦未実現利益、負ののれん、修繕引当金など、損益計算の観点から資産又は負債として繰り延べられてきたのではないかと考えられる項目もある。しかしながら、仮受金や未決算勘定については、将来、収益に計上される可能性ではなく外部に返済される可能性を重視すれば負債に該当すること、割賦未実現利益や負ののれん、修繕引当金については、利益の繰り延べではなく資産の控除項目という見方もあることなどから、貸借対照表の表示を取り扱う本会計基準では、繰延ヘッジ損益以外の項目について、既存の会計基準と異なる取扱いを定めることはしないものとした。
22. 本会計基準では、貸借対照表の表示を定めることを目的としており、表記上、これまでの資本の部を純資産の部に代え、その上で新株予約権や少数株主持分、繰延ヘッジ損益を当該純資産の部に記載することとした。また、これまで資本の部には、払込資本や留保利益のほか、その他有価証券評価差額金など、払込資本でもなく損益計算書を経由した利益剰余金でもない項目が含まれて表記されていた。このため、本会計

基準では、純資産のうち株主に帰属する部分を、「資本」とは表記せず、株主に帰属するものであることをより強調する観点から「株主資本」と称するものとした。

しかし、表示を除く会計処理については、基本的に既存の会計基準と異なる定めはしていないため、貸借対照表項目の認識及び消滅の認識、貸借対照表価額の算定などの会計処理については、原則として、既存の会計基準によることとなる（第1項参照）。

ただし、繰延ヘッジ損益については、純資産の部に計上されることとなる結果、その他有価証券評価差額金などと同様に税効果会計の対象となり、当該繰延ヘッジ損益に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額を控除して計上することとなる（第8項なお書き参照）。

純資産の部の表示

23. 以前、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年における商法の改正により、資本金及び資本準備金の取崩によって、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となった。また、同改正に伴う自己株式の取得や処分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。これらに対応するために、当委員会では、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、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。
24. このような区分は、債権者保護の観点から資本金、法定準備金、剰余金に区分してきた商法の考え方と、払込資本と留保利益に区分する企業会計の考え方の調整によるものと考えられる。もちろん、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く、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ている（第5項参照）。
25. 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。

26. 本会計基準では、貸借対照表上、資産及び負債の差額を純資産としたため、負債にも該当しないが株主資本にも該当しないものが純資産に分類されることとなる。ただし、前項で示したように、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（第 4 項参照）。この結果、損益計算書の当期純利益と貸借対照表の株主資本は関連づけられる。
27. 本会計基準の検討においては、第 4 項及び第 7 項のように純資産を株主資本と株主資本以外の各項目に並列的に区分するのではなく、株主資本をより強調するように、純資産を株主資本とその他純資産に大きく区分し、その他純資産をさらに評価・換算差額等、新株予約権及び少数株主持分に区分するという考え方も示された。しかし、この考え方では、関連のない株主資本以外の各項目をその他純資産として一括りにするため、そのような意義は薄いと考え、本会計基準では採用していない。
28. 新株予約権は、報告主体の所有者である株主とは異なる新株予約権者との直接的な取引によるものであるため、また、少数株主持分は、子会社の資本のうち親会社に帰属していない部分であり、親会社株主に帰属するものではないため、それぞれ株主資本とは区別することとした（第 7 項参照）。

なお、本会計基準では、表示を除く会計処理については、基本的に従来と異なる定めはしていない（第 1 項及び第 22 項参照）。このため、連結貸借対照表上、少数株主持分には、連結子会社における評価・換算差額等の少数株主持分割合が含められ（第 7 項なお書き参照）、また、従来どおり、連結財務諸表の作成については親会社説の考え方によることに留意する必要がある。

29. さらに、本会計基準では、評価・換算差額等は、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ている（第 7 項及び第 8 項参照）。

なお、その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定などは、国際的な基準において、「その他包括利益累積額」として区分されている。本会計基準の検討においては、国際的な調和を図る観点などから、このような表記を用いてはどうかという考え方も示されたが、包括利益が開示されていない中で「その他包括利益累積額」という表記は適当ではないため、本会計基準では、その主な内容を示すよう「評価・換算差額等」として表記することとした。

株主資本の区分

30. 株主資本は、これまでと同様に、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分する。

資本性の剰余金を計上する資本剰余金は、個別貸借対照表上はさらに、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する。これまで、その他資本剰余金は、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差益等がその内容を示す科目に区分して表示されていた。しかし、本会計基準の適用時期と同時に導入が検討されている株主資本等変動計算書（仮称）があれば当期の変動状況は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く、本会計基準では、個別貸借対照表上においても、その他資本剰余金の内訳を示さないものとした（第6項(1)参照）。

31. 利益性の剰余金を計上する利益剰余金は、利益準備金、任意積立金等及びその他利益剰余金に区分する。これまで、利益剰余金は、利益準備金、任意積立金及び当期末処分利益（又は当期末処理損失）に区分されていた。これは、任意積立金と当期末処分利益を括るだけの区分を設ける実益に乏しいことなどの理由による。本会計基準では、現状と同じ区分としつつ、今後は、決算日後の利益処分に限らず、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、「当期末処分利益」に代えて「その他利益剰余金」として表示するものとした（第6項(2)参照）。

なお、その他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。

32. これまで、個別損益計算書においては、前期繰越利益に当期純利益やその他当期に生じた利益剰余金の変動額（一定の目的のために設定した積立金のその目的に従った取崩額、中間配当額、中間配当に伴う利益準備金の積立額等）を加減して当期末処分利益が表示されてきた。これを受けて個別貸借対照表では「当期末処分利益」が表示され、決算日後の利益処分を経て、利益処分計算書において当期末処分利益から利益処分額を控除し「次期繰越利益」が示されていた。今後は、本会計基準の適用時期と同時に導入が検討されている株主資本等変動計算書（仮称）により、前期末のその他利益剰余金に当期純利益や配当額などの当期の変動額を加減して当期末のその他利益剰余金が示されることとなる。

33. なお、資本剰余金には、(1)株主からの払込資本を表す払込剰余金のほか、(2)贈与により発生する剰余金（資金的支出にあてた国庫補助金等）や、(3)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等）を含むとの考えがある。現状では、(2)については實際上ほとんど採用されていないと思われ、(3)は我が国の現行の制度上生ずる余地がない。したがって、これらの論点については、本会計基準で

は検討の対象とはしていない。

適用時期等

34. 本会計基準は、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。

ただし、本会計基準の実施により、商法との関係で障害が生じないように措置することが適当であるため、会社法（平成 17 年法律第 86 号）の施行が、この時期と異なる場合には、当該施行時期を考慮することが考えられる。

35. 適用初年度においては、時系列比較を容易にするように、これまでの資本の部の合計に相当する金額を注記することが適当である。

以 上