

「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」について

“ Accounting Standards for Presentation of Net Assets in the Balance Sheet ”

田 中 薫
Kaoru Tanaka

(要 約)

近年、資本会計は様々な商法改正等にもなって大きく変化している。これらの資本制度の変化に関連して、平成17年12月に企業会計基準委員会（ASBJ）より公表された貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準では、従来の資本の部にかえて純資産の部が設置された。

(キーワード)

企業会計基準第5号、貸借対照表の表示、純資産の部

はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成17年12月、以下の会計基準等を公表している。

- ・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規準」（以下「企業会計基準第5号」とする。）
- ・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」（以下「適用指針第8号」とする。）
- ・企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」（以下「企業会計基準第6号」とする。）
- ・企業会計基準適用指針第9号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」（以下「適用指針第9号」とする。）

本稿では、これらの会計基準等のうち、企業会計基準第5号および適用指針第8号の概要説明を目的とする。なお、企業会計基準第6号および適用指針第9号については稿を改めることとする。

I 企業会計基準における純資産の部の表示

企業会計基準委員会は、平成17年12月9日、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」とする。）および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」（以下「適用指針第8号」とする。）を公表した。企業会計基準第5号および適用指針第8号では、従来の「資本の部」にかえて「純資産の部」が設置されたが、これは国際会計基準への調和化のため、すなわち、国際財務報告基準（IFRS）の表示形式に今後あわせていくという狙いがあると考えられている。

企業会計基準第5号では、まず貸借対照表上、資産性または負債性を有するものを資産の部および負債の部に表示することとし、それらに該当しないものは資産と負債の差額として「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

るものと考えられている。つまり、純資産の部は資産の部と負債の部の差額としての意味を有し、そのため資産でも負債でもない項目、すなわち新株予約権や少数株主持分、繰延ヘッジ損益も純資産の部に記載されることになった。

純資産の部は、株主資本と株主資本以外の項目に区分し、株主資本は、資本金、資本剰余金および利益剰余金に区分し、株主資本以外の項目は、評価・換算差額等と新株予約権に区分される。そして、資本剰余金は、資本準備金とその他資本剰余金に区分し、利益剰余金は、利益準備金とその他利益剰余金に区分され、さらにその他利益剰余金は、任意積立金と繰越利益剰余金とに細分される。また、評価・換算差額等は、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益および土地再評価差額金に区分される。

この「純資産の部」という表記については、「株主資本の部」とすべきという意見もあった。しかし、単なる差額概念以上の意味があり、資産と負債の差額を表すには純資産のほうが適切であると考えられたのである。

さらに、資本と純資産とが相違することに対する懸念も見られた。以前であれば株主に帰属する資本が資産負債の差額である純資産となるように資産および負債を取り扱ってきたが、前述のようにその他有価証券評価差額金を資本の部に直接計上する考え方が導入されて以来、資産と負債の差額である純資産と株主に帰属する資本とでは、すでに異なっているという見方もある。そこで、企業会計基準第5号では、資本は株主に帰属するものであること、資産や負債を明確にすると、その差額は必ずしも資本となるとはいえないことや、利益が資本取引を除く資本（株主資本）の変動をもたらすという関係を重視し、これまでの「資本の部」を「純資産の部」という表記に変えることで、資本とは異なる差額を示すものとして純資産を表したのである。

従来、資本の部は、資本金、資本準備金、利益準備金およ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、資本金およ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じることとなった。また、同改正に伴い、自己株式の取得や処分規制の緩和がなされたことにより生じることとなった自己株式処分差益も、同様の性格をもつものと考えられている。これら払込資本でありながら資本金および資本準備金で処理できないものに対応するために、企業会計委員会では、平成14年2月、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」を公表した。当該会計基準では、資本性の剰余金を計上する資本剰余金の区分を設け、これに併せて利益性の剰余金を計上する利益剰余金の区分を設けた。

このような区分は、債権者保護の観点から、資本の部を資本金、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であると考えられる。払込資本も留保利益も、株主からの拠出資本であることに変わりはないが、会計上は留保利益を含む株主資本の変動と、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ため、配当制限を離れた情報開示の面から考えても従来から強い要請があったものと考えられるのである。そこで、企業会計基準第5号でもその考え方を引き継いで、株主資本を資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分するものとしている。

そこで、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純資産の部とし、負債でも

「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」について

資本でもないものが純資産の部に記載されることとなった。そこで、株主に帰属する資本とそれ以外を区別して株主資本と株主資本以外に区分した。この結果、損益計算書における当期純利益の額と、貸借対照表における株主資本取引を除く当期変動額が一致することとなったのである。

これは、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現す利益の情報であると考えられているためである。利益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および将来の所有者（株主）であると考えられるため、当期純利益と株主資本が重視された。

1 株主資本

株主資本の区分については、これまでと同様、資本金、資本剰余金および利益剰余金に区分された。資本性の剰余金が計上される資本剰余金は、個別貸借対照表ではさらに、資本準備金とその他資本剰余金に区分される。これまで、その他資本剰余金は、その内容を表す科目に区分して表示されていたが、企業会計基準第5号の適用時期（会社法施行日以後終了する中間連結会計期間及び中間会計期間に係る中間連結財務諸表及び中間財務諸表並びに連結会計年度及び事業年度にかかる連結財務諸表及び財務諸表から適用する。第9項。）と同時期に導入される株主資本等変動計算書を見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別に表示する必要はないと判断された。

利益性の剰余金が計上される利益剰余金は、個別財務諸表においては、利益準備金とその他利益剰余金の2区分で表示するものとされている。さらに、その他利益剰余金のうち、株主総会または取締役会の決議により設定される項目については、その内容を示す科目により表示し、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している。

企業会計基準第5号公表以前の利益剰余金は、利益準備金、任意積立金および当期未処分利益の3区分とされていた。しかし、当該会計基準では、①任意積立金と当期未処分利益を別に区分する必要性に乏しく、②任意積立金およびその他の項目が、その他利益剰余金の内訳項目として表示されれば足りる、③資本剰余金の区分に対応するように、といった理由から2区分とされた。

また、繰越利益剰余金については、これまでの決算日後に利益処分として行ってきた配当を、会社法の制定により、株主総会の決議があれば随時行うことが可能となったことなどから、これまで使い分けられていた当期未処分利益と繰越利益をまとめて繰越利益剰余金としたものである。

2 株主資本以外

(1) 新株予約権

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り、親会社株主に帰属するものではないため、株主資本とは区別することとされた。

(2) 評価・換算差額等

企業会計基準第5号では、評価・換算差額等は、払込資本ではなく、かつ、いま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。

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、国際的な会計基準において「その他包括利益累積額」として区分されているが、包括利益が開示されていない中でそのような表記は適当ではないため、企業会計基準第5号では、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としている。また、一般に資本取引を除く資本の変動と利益は一致するという関係は、会計情報の信頼性を高め、企業評価に役立つものと考えられているため、当期純利益が資本取引を除く株主資本の変動をもたらすという関係を重視し、評価・換算差額等を株主資本とは区別することとしたとしている。

(3) 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、親会社株主に帰属するものではないため、株主資本とは区別することとされている。なお、これまでと同様に、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・換算差額等が資本連結における相殺消去の対象となることから、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求められる。

図表1 個別貸借対照表の純資産の部

I 株主資本

1. 資本金

2. 新株式申込証拠金

3. 資本剰余金

(1) 資本準備金

(2) その他資本剰余金

資本剰余金合計

4. 利益剰余金

(1) 利益剰余金

(2) その他利益剰余金

××積立金

繰越利益剰余金

利益剰余金合計

5. 自己株式

6. 自己株式申込証拠金

株主資本合計

II 評価・換算差額等

1. その他有価証券評価差額金

2. 繰延ヘッジ損益

「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」について

3. 土地再評価差額金

評価・換算差額等合計

III 新株予約権

純資産合計

また、連結貸借対照表における純資産の部の表示は以下の通りである。

図表2 連結貸借対照表の純資産の部

I 株主資本

1. 資本金
2. 新株式申込証拠金
3. 資本剰余金
4. 利益剰余金
5. 自己株式
6. 自己株式申込証拠金

株主資本合計

II 評価・換算差額等

1. その他有価証券評価差額金
2. 繰延ヘッジ損益
3. 土地再評価差額金
4. 為替換算調整勘定

評価・換算差額等合計

III 新株予約権

IV 少数株主持分

純資産合計

むすび

企業会計基準第5号および適用指針第8号の純資産や株主資本の考え方は、平成18年5月より実施された会社法および会社計算規則にも反映されており、貸借対照表の表示のうち、従来の資本の部（現在の純資産の部）の表示は、企業会計基準と会社法で一致することとなった。企業会計基準第5号は、会社法成立に先立ち公表されたが、会社法施行を待って適用されている。