

平成 25 年 1 月 11 日

企業会計基準公開草案第 52 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（案）」

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」（改正平成 21 年 3 月 27 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

公開草案	現行
<p>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」</p> <p>平成 17 年 12 月 9 日 改正平成 21 年 3 月 27 日 <u>最終改正平成 XX 年 XX 月 XX 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>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」</p> <p>平成 17 年 12 月 9 日 改正平成 21 年 3 月 27 日 企業会計基準委員会</p>
<p>会計基準 純資産の部の表示</p> <p>7. 株主資本以外の各項目は、次の区分とする。</p> <p>(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。</p> <p>(2) 連結貸借対照表上、評価・換算差額等（第 8 項参照）、新株予約権及び非支配株主持分に区分する。</p> <p>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非支配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、<u>非支配株主持分割合は非支配株主持分に含めて記載する。</u></p>	<p>会計基準 純資産の部の表示</p> <p>7. 株主資本以外の各項目は、次の区分とする。</p> <p>(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。</p> <p>(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<u>少数株主持分</u>に区分する。</p> <p>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<u>直接</u>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<u>少数株主持分割合</u>とに按分し、親会社持分割合は当該区分において記載し、<u>少数株主持分割合は少数株主持分に含めて記載する。</u></p>
<p>適用時期等</p> <p>10-2. 平成 21 年に改正された本会計基準（以下「平成 21 年改正会計基準」という。）は、平成 20 年 12 月に公表された企業会計基</p>	<p>適用時期等</p> <p>10-2. 平成 21 年に改正された本会計基準（以下「平成 21 年改正会計基準」という。）は、平成 20 年 12 月に公表された企業会計基</p>

公開草案	現行
<p>準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「平成 20 年連結会計基準」という。)が適用された連結会計年度から適用する。</p>	<p>準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」という。)が適用された連結会計年度から適用する。</p>
<p>10-3. 平成 XX 年に改正された本会計基準(以下「平成 XX 年改正会計基準」という。)は、平成 XX 年に改正された企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「平成 XX 年連結会計基準」という。)の表示に係る事項が適用された連結会計年度から適用する。</p>	<p>(新 設)</p>
<p>結論の背景 平成 17 年会計基準の公表</p> <p>14. 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」(平成 18 年 8 月に企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」として改正されている。)において、その他有価証券に係る評価差額は、損益計算書を經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ていた。</p>	<p>結論の背景 経 緯</p> <p>14. 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」(平成 18 年 8 月に企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」として改正されている。)において、その他有価証券に係る評価差額は、損益計算書を經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ている。</p>
<p>15. 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いことによる。</p>	<p>15. 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いことによる。</p>

公開草案	現行
この結果、少数株主持分は、負債の部と資本の部の間に独立の項目として表示することとされていた。	この結果、少数株主持分は、負債の部と資本の部の間に独立の項目として表示することとされている。
<p>平成 21 年改正会計基準及び平成 XX 年改正会計基準の公表</p> <p>17-2. 平成 21 年改正会計基準及びその適用指針の改正は、平成 20 年連結会計基準において、支配獲得時の子会社の資産及び負債の評価は全面時価評価法のみとされたことなどに対応して、技術的な改正を行ったものである。</p>	<p>17-2. 平成 21 年改正会計基準及びその適用指針の改正は、平成 20 年 12 月に公表された連結会計基準において、支配獲得時の子会社の資産及び負債の評価は全面時価評価法のみとされたことなどに対応して、技術的な改正を行ったものである。</p>
<p>17-3. 平成 XX 年改正会計基準は、平成 XX 年連結会計基準において、<u>少数株主持分を非支配株主持分に変更することに伴う改正を行ったものである。なお、本会計基準においては、過去の経緯等を示す場合にも、便宜上、非支配株主持分の用語を使用している場合がある。</u></p>	(新 設)
<p>貸借対照表の区分</p> <p>18. 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た。</p>	<p>貸借対照表の区分</p> <p>8. 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<u>きている</u>。</p>
<p>19. また、資産は、一般に、過去の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</p>	<p>19. また、資産は、一般に、過去の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、</p>

公開草案	現行
<p>て、返済義務のあるものは負債の部に記載するが、<u>非支配株主持分</u>や<u>為替換算調整勘定</u>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、連結財務諸表を中心に行われてきた（第 14 項及び第 15 項参照）。</p>	<p>返済義務のあるものは負債の部に記載するが、<u>少数株主持分</u>や<u>為替換算調整勘定</u>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、連結財務諸表を中心に行われて<u>きている</u>（第 14 項及び第 15 項参照）。</p>
<p>21. (省 略)</p> <p>また、平成 17 年会計基準の公開草案に対するコメントの中には、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。これに対しては、以前であれば、株主に帰属する資本が差額としての純資産となるように資産及び負債が取り扱われてきたが、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（第 14 項参照）が導入されて以降、株主に帰属する資本と、資産と負債との差額である純資産とは、既に異なっているという見方がある。平成 17 年会計基準では、資本と利益の連繫を重視し（第 29 項及び第 30 項参照）、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た。また、前項で示したように資産や負債を明確にすれば、これらの差額がそのまま資本となる保証はない。このため、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との単なる差額を適切に示すように、これまでの「資本の部」という表記を「純資産の部」に代えることとした。</p>	<p>21. (省 略)</p> <p>また、平成 17 年会計基準の公開草案に対するコメントの中には、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。これに対しては、以前であれば、株主に帰属する資本が差額としての純資産となるように資産及び負債が取り扱われてきたが、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（第 14 項参照）が導入されて以降、株主に帰属する資本と、資産と負債との差額である純資産とは、既に異なっているという見方がある。<u>本会計基準</u>では、資本と利益の連繫を重視し（第 29 項及び第 30 項参照）、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た。また、前項で示したように資産や負債を明確にすれば、これらの差額がそのまま資本となる保証はない。このため、<u>本会計基準</u>では、<u>貸借対照表</u>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との単なる差額を適切に示すように、これまでの「資本の部」という表記を「純資産の部」に代えることとした。</p>
<p>22. 前項までの考え方にに基づき、<u>平成 17 年会計基準</u>においては、<u>新株予約権</u>や<u>非支配株主持分</u>を純資産の部に区分して記載することとした。</p> <p>(1) 新株予約権</p> <p>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</p>	<p>22. 前項までの考え方にに基づき、<u>本会計基準</u>においては、<u>新株予約権</u>や<u>少数株主持分</u>を純資産の部に区分して記載することとした（<u>第 7 項参照</u>）。</p> <p>(1) 新株予約権</p> <p>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</p>

公開草案	現行
<p>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、純資産の部に記載することとした。</p> <p>(2) 非支配株主持分 非支配株主持分は、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、平成 17 年会計基準では、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。</p>	<p>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、<u>本会計基準では</u>、純資産の部に記載することとした。</p> <p>(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、<u>本会計基準では</u>、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。</p>
<p>23. さらに、平成 17 年会計基準では、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た。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損益又は時価評価差額）が該当する（第 8 項参照）。</p>	<p>23. さらに、<u>本会計基準では</u>、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損益又は時価評価差額）が該当する（第 8 項参照）。</p>
<p>24. 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、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平成 17 年会計基準では、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。</p>	<p>24. 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、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<u>本会計基準では</u>、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。</p>

公開草案	現行
<p>25. 平成 17 年会計基準公表前において資本の部には、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、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」と称するものとしている。</p> <p>平成 XX 年改正会計基準においても、これらの考え方を引き継いでいる。</p>	<p>25. 本会計基準では、第 13 項から第 16 項で示した経緯を踏まえ、貸借対照表の純資産の部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（第 21 項参照）、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（第 22 項及び第 23 項参照）。</p> <p>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。</p>
<p>純資産の部の表示</p> <p>30. 平成 17 年会計基準では、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。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、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の資本取引を除く当期変動額は一致することとなる。</p>	<p>純資産の部の表示</p> <p>30. 本会計基準では、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。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の資本取引を除く当期変動額は一致することとなる。</p>
<p>31. 平成 17 年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、新株予約権及び非支配株主持分に区分するという考え方も示された。しかし、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意義は薄いと考えられる。</p>	<p>31. 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、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意義は薄いと考え、本会計基準では採用していない。</p>

公開草案	現行
<p>また、純資産の部の区分においては、財務分析における重要な指標である ROE（株主資本利益率又は自己資本利益率）の計算上、従来から、資本の部の合計額を分母として用いることが多く、また、この分母を株主資本と呼ぶことも多いため、株主資本、評価・換算差額等及び新株予約権を括った小計を示すべきではないかという指摘がある。しかしながら、ROE のみならず、自己資本比率や他の財務指標については、本来、利用目的に応じて用いられるべきものと考えられ、平成 17 年会計基準の適用によっても、従来と同じ情報は示されており、これまでと同様の方法による ROE などの財務指標の算定が困難になるわけではないと考えられる。このため、企業の財政状態及び経営成績を示す上で、株主資本、評価・換算差額等及び新株予約権を一括りとして意味をもたせることが必ずしも適当ではないと考え、これらを括ることとはしていない。本会計基準では、これらの取扱いを踏襲している。</p>	<p>また、純資産の部の区分においては、財務分析における重要な指標である ROE（株主資本利益率又は自己資本利益率）の計算上、従来から、資本の部の合計額を分母として用いることが多く、また、この分母を株主資本と呼ぶことも多いため、株主資本、評価・換算差額等及び新株予約権を括った小計を示すべきではないかという指摘がある。しかしながら、ROE のみならず、自己資本比率や他の財務指標については、本来、利用目的に応じて用いられるべきものと考えられ、本会計基準の適用によっても、従来と同じ情報は示されており、これまでと同様の方法による ROE などの財務指標の算定が困難になるわけではないと考えられる。このため、<u>本会計基準では、企業の財政状態及び経営成績を示す上で、株主資本、評価・換算差額等及び新株予約権を一括りとして意味をもたせることが必ずしも適当ではないと考え、これらを括ることとはしていない。</u></p>
<p>32. 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、<u>株主資本及び非支配株主持分とは区別することとしている</u>（第 7 項及び第 22 項参照）。</p> <p>なお、本会計基準では、表示を除く会計処理については、従来と異なる定めはしていない（第 1 項及び第 26 項参照）。このため、従来どおり、権利が行使されずに権利行使期限が到来したときの新株予約権は、当期の利益として処理することとなる。</p> <p>また、平成 XX 年改正会計基準では、<u>連結貸借対照表上、非支配株主持分に、これまでと同様、連結子会社における評価・換算差額等の非支配株主持分割合を含めている</u>（第 7 項（2）なお書き参照）。</p>	<p>32. 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、<u>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、いずれも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した</u>（第 7 項及び第 22 項参照）。</p> <p>なお、本会計基準では、表示を除く会計処理については、従来と異なる定めはしていない（第 1 項及び第 26 項参照）。このため、従来どおり、権利が行使されずに権利行使期限が到来したときの新株予約権は、当期の利益として処理し、<u>子会社の時価発行増資等に伴い親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に生ずる差額は、原則として当期の損益として処理することとなる。</u></p> <p>また、連結貸借対照表上、<u>少数株主持分には、これまでと同様に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まれる</u>（第 7 項（2）なお書き参照）。さらに、<u>少数株主持分を純資産の部に記載することとしても、連結財務諸表の作成につい</u></p>

公開草案	現行
	<p>ては、従来どおり、親会社の株主に帰属するもののみを連結貸借対照表における株主資本に反映させる親会社説の考え方によることに留意する必要がある。</p>
<p>33. 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ている（第7項及び第8項参照）。</p> <p>なお、平成17年会計基準の公開草案に対するコメントの中には、評価・換算差額等の各項目は株主資本に含める方が妥当ではないかという意見があった。これは、その他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定などが、資本の部に直接計上されていたことなどの理由によるものと考えられる。しかしながら、一般的に、資本取引を除く資本の変動と利益が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。平成17年会計基準では、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。</p> <p>平成XX年改正会計基準においても、親会社株主に帰属する株主資本と親会社株主に帰属する当期純利益の関係を重視し、評価・換算差額等を親会社株主に帰属する株主資本を示す株主資本とは区別することとした。</p>	<p>33. 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）。</p> <p>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。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。</p> <p>また、平成17年会計基準の公開草案に対するコメントの中には、評価・換算差額等の各項目は株主資本に含める方が妥当ではないかという意見があった。これは、その他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定などが、現行の会計基準において資本の部に直接計上されていることなどの理由によるものと考えられる。しかしながら、一般的に、資本取引を除く資本の変動と利益が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。本会計基準では、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。</p>

以上