

「資本の部」から 「純資産の部」へ

制度調査部
齋藤 純

純資産の会計処理に関する2つの変更点

【要約】

新しい会計基準の設定や会社法の制定に伴い、貸借対照表の「資本の部」の取扱いが変わる予定である。変更点は、大きく2つ。1つは「資本の部」の定義等の変更。表示項目の見直しなどを行い、呼称は「純資産の部」となる。もう1つは、純資産の変動状況を表示する「株主資本等変動計算書」の導入である。

いずれの変更も、未公開企業も含めたすべての会社を対象となる。予定通り審議が進めば、2006年度からの適用が見込まれている。

企業会計基準委員会(ASBJ)で、貸借対照表の「資本の部」の取扱いに関して、2つのプロジェクトが進められている。1つは貸借対照表の「資本の部」の定義の変更、もう1つは株主資本をはじめとする純資産の変動状況を表示する「株主資本等変動計算書」の導入である。

「資本の部」は「純資産の部」へ

「資本の部」の定義の変更は、現在進められているストック・オプション等の会計基準の検討を契機とする。2004年12月に公表された「ストック・オプション等に関する会計基準(案)」では、従業員等にストック・オプションを付与した場合、ストック・オプションの公正価値を費用に計上することとしており、費用の相手勘定として「新株予約権」を負債の部と資本の部の中間に計上することとした。

現在、連結貸借対照表には「少数株主持分」という中間区分があるが、個別貸借対照表に新たに中間区分を設けることについては意見集約に至らなかったことから、ASBJでは、資本の部の表示のあり方について改めて検討を行うこととなった。

8月10日に公表された「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)」では、まず、資産と負債の差額を純資産とし、これまで「資本の部」としていたところを「純資産の部」に変更することとした。

これとともに、ストック・オプション会計基準案で中間区分に表示することとされていた「新株予約権」や既存の「少数株主持分」は、純資産の部の中で表示することとし、また、ヘッジ会計において資産又は負債に計上していた繰延ヘッジ損益¹も、税効果を考慮した上で、純資産の部で表示することとしている(次ページの図表参照)。

¹ 資産等(ヘッジ対象)の相場変動等による損失発生リスクを、デリバティブ等のヘッジ手段で回避(ヘッジ)していることを財務諸表に反映させる会計手法をヘッジ会計という。このうち繰延ヘッジ会計では、ヘッジ手段の時価変動額をヘッジ対象の損益が認識されるまでの間、翌期以降に繰り延べる会計処理が行われる。このとき繰り延べられるヘッジ手段の損益が繰延ヘッジ損益である。現在の会計基準では、ヘッジ手段に生じている評価損は繰延ヘッジ損失として資産の部に、ヘッジ手段の評価益は繰延ヘッジ利益として負債の部に計上することとなっている。

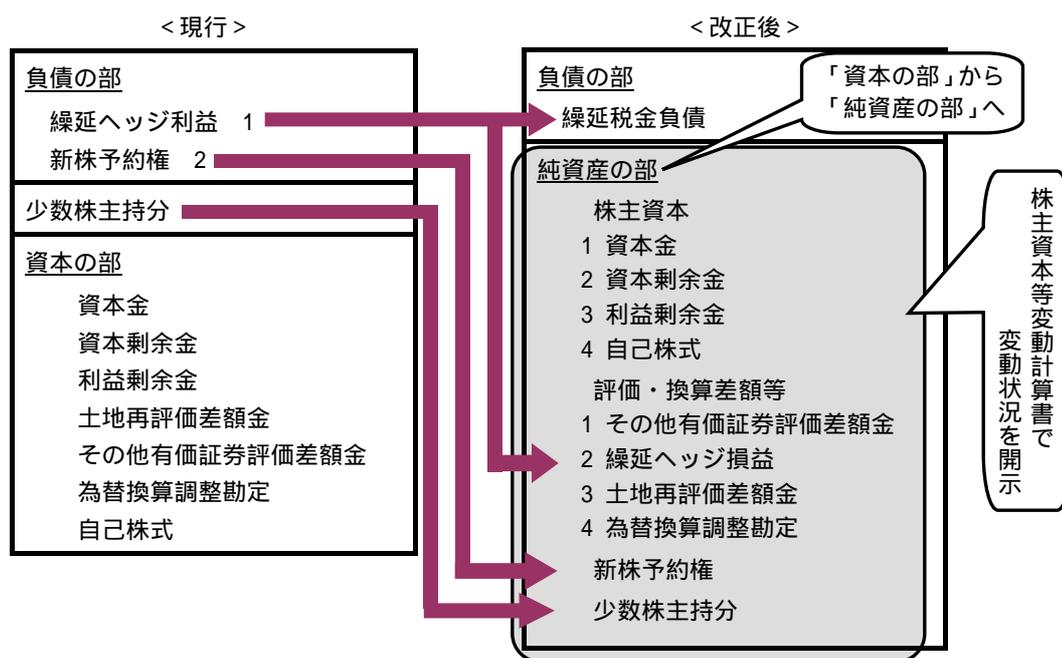
純資産の表示は大幅に変更されるわけだが、こうした見直しは、ROE(株主資本利益率)等の財務指標にも影響を及ぼしかねない。現在 ROE は、「当期純利益 / 株主資本」として計算されている。これまでは株主資本と純資産はほぼ同義と考えられてきたため、貸借対照表の資本の部をそのまま分母として計算してきたものと思われる。しかし、今回の見直しにより株主資本と純資産は異なる概念であることが明確になるため、ROE 等の算出方法も変わる可能性がある²。

純資産の変動状況は「株主資本等変動計算書」で

純資産に関しては、「株主資本等変動計算書」も導入される。株主資本等変動計算書では、純資産の前期末残高及び当期末残高とともに、純資産の期中の変動額を表示することとされており、増資や自己株式取得による「株主資本」の変動、及びその他有価証券の評価差額など「株主資本以外の純資産」の変動状況が表示される³。

会社法の制定により、期中での資本の部の計数変動が可能となることなどから、貸借対照表や損益計算書等だけでは数値の連続性を把握することが困難となると考えられるため、株主資本等変動計算書が導入されることとなった。もっとも、近年の会計基準の改正により、損益計算書を経由せずに直接資本の部を変動させる会計処理(その他有価証券の評価差額の会計処理など)が導入された

図表 貸借対照表の表示方法の比較(連結財務諸表の場合)



1 繰延ヘッジ損益は、純資産の部で表示されることに伴い税務との取扱いとに差異が生じるため、繰延税金資産(繰延ヘッジ損失が生じる場合)又は繰延税金負債(繰延ヘッジ利益が生じる場合)を認識することとなる。

2 「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・オプションとしての新株予約権は、負債の部と資本の部の中間に計上することとされている。

(出所)企業会計基準委員会資料をもとに大和総研制度調査部作成

² 詳しくは、吉井 一洋、制度調査部情報「改訂版 資本が変わる！ROEが変わる！ 株主資本は、純資産の一部として定義」(2005年8月19日)参照。

³ 詳しくは、齋藤 純、制度調査部情報「株主資本等変動計算書等の作成に関する公開草案 会社法現代化に伴う会計処理の見直し」(2005年9月16日)参照。

ことや、米国会計基準や国際会計基準では、「包括利益⁴」という概念に基づいて株主資本以外の純資産の変動状況を開示する動きがあることなども関係している。

なお、株主資本等変動計算書で表示される純資産項目は、前述した「純資産の部」の表示区分に従うこととなっている。

2006年度から適用予定

純資産の部の表示の見直し及び株主資本等変動計算書はいずれも、未公開企業も含めたすべての会社に適用される。純資産の部の表示は2006年4月1日以後に開始する事業年度から、株主資本等変動計算書等は会社法の施行期日以後終了する事業年度から、適用される予定である(会社法の施行日は2006年5月1日となる可能性が高い)。

⁴ 一事業年度における純資産の変動額のうち、企業の所有者である株主、及び子会社の少数株主等との直接的な取引(新株発行や配当の支払いなどの資本取引)以外の額を指す。仮にわが国に包括利益の概念が導入された場合には、当期純利益のほか、資本の部に直接計上されるその他有価証券評価差額や為替換算調整勘定などの未実現の損益も、包括利益に含まれることとなる。