

株主資本等変動計算書の財務諸表の体系への位置づけと その構造に関する一考察 —複式簿記の機構を手がかりとして—

岸 川 公 紀

A Study on the Position and the Structure of the System of Financial Statements of the Statement of Shareholders' Equity —Using the Mechanism of Double-Entry System—

Koki Kishikawa

(2016年11月25日受理)

1. 問題の所在

わが国の会計基準では、財務諸表として、貸借対照表、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書、ならびに株主資本等変動計算書^[1]を、規定している。これらの財務諸表は、複式簿記の機構に支えられており、その勘定体系と連繋がなされていると考えられる。それゆえに財務諸表のそれぞれは、密接に関連した体系となっているはずである。

そこで、本稿では、複式簿記の機構を使用することで、株主資本等変動計算書の構造と同表の財務諸表の体系のなかでの位置づけについて、考察しようとするものである。

しかしながら本稿は、現行の会計制度における株主資本等変動計算書の構成要素の性質、同表の表示形式、さらには現行の複式簿記についての修正を求めるものではない。あくまで複式簿記の勘定体系と株主資本等変動計算書が、他の財務表のように関連づけられ、株主資本等変動計算書が、財務諸表の体系の中でどのように位置づけられるのかを明らかにしようとするものである。

2. 先行研究と分析視角

株主資本等変動計算書は、アメリカの財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) の財務会計諸概念に関するステートメント (Statement of Financial Accounting Concepts : SFAC) の第5号 (No.5) 『営利企業の財務諸表における認識と測定 (*Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*)』において、株主持分増減計算書 (Statement

of Investments by and Distributions to Owners) として示されている。

その後、この株主資本等変動計算書についていくつかの文献が出されている。それらは、同計算書の作成方法、表示方法、ならびに採用された経緯を示している文献が多いように思われる。その中で、和田 [2011] は、杉本 [1991] の「資金的2勘定系統説」に焦点をあてつつ、キャッシュ・フロー計算書の財務諸表における位置づけを表す勘定体系を示している (和田 [2011] 180頁)。そして、同様な理論展開のもとで、株主資本変動計算書が作成されることを示唆し、株主資本変動計算書作成のための勘定体系を示している (和田 [2011] 181頁)。すなわち、和田 [2011] は、理論的展開をもとに株主資本変動計算書を財務諸表体系に位置づけようとする点で、他の文献とは大きく異なっているといえる。そこで、本稿は、杉本 [1991]、和田 [2011] に光をあてつつ、複式簿記の機構を使用することで、具体的に株主資本変動計算書が、財務諸表の体系に位置づけられるのかを考察しようとするものである。

3. わが国の株主資本等変動計算書の構成要素

わが国の株主資本等変動計算書は、ASBJ (Accounting Standard Board of Japan : 企業会計基準委員会) が2005年 (平成17年) 12月27日に公表した企業会計基準第6号『株主資本等変動計算書に関する会計基準』に示されている。

この企業会計基準第6号の中で、この財務表の目的については、「株主資本等変動計算書は、貸借対照表の純資

別刷請求先：岸川公紀，中村学園大学短期大学部キャリア開発学科，〒814-0198，福岡市城南区5-7-1

E-mail : kishi-k@nakamura-u.ac.jp

[1] この表記は、わが国の企業会計基準によっている。同様な財務表として、アメリカにおいては、株主持分増減計算書 (Statement of Investments by and Distributions to Owners) という名称が、IFRS では、所有主持分変動計算書 (Statement of Changes in equity) という名称が使用されている。しかしながら、その概念には違いがある。このことについては、次回に検討を加えたい。

産の部の一会計期間における変動額のうち、主として、株主（連結上は親会社株主）に帰属する部分である株主資本の各項目の変動事由を報告するために作成するものである」（ASBJ [2005c] par. 1）としている。さらにその構成要素については、「株主資本等変動計算書の表示区分は、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「純資産会計基準」という。）に定める貸借対照表の純資産の部の表示区分に従う」（ASBJ [2005c] par. 4）としている。

すなわち、株主資本等変動計算書は、貸借対照表のうち純資産の部における株主持分の変動を示す財務表であり、その構成要素は、2005年（平成17年）12月9日に公表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』に従うとしている。そこで次に、企業会計基準第5号が示す純資産の表示については、同基準書の par.4から par.8に示されている。それを、図に示すと次のようになる^[2]。

純資産の部			
株主資本	資本金		
	資本剰余金	資本準備金	
		その他資本剰余金	
	利益剰余金	利益準備金	
その他利益剰余金		任意積立金	
		繰越利益剰余金	
株主資本以外	評価・換算差額等		
	新株予約権		

【図1】純資産の部の表示区分（個別貸借対照表）
（出所：ASBJ [2005a] par.4から par.8をもとに筆者が作成）

それでは、次にこれらの構成要素をもとにして、株主資本等変動計算書を作成するための勘定体系について、考察してみたい。

4. 株主資本等変動計算書作成の勘定体系のための分析視角

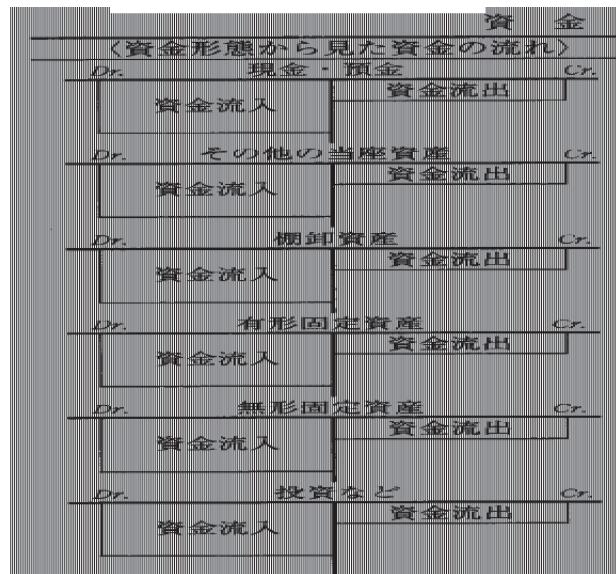
—杉本[1991]および和田[2011]を手がかりとして—
ここでは、株主資本等変動計算書の作成のための複式簿記の勘定体系を、杉本 [1991] および和田 [2011] を手がかりとして考察してみたい。

杉本 [1991] では、企業の経済活動の記録に際し、その記録を担当する会計担当者の思考に着目する。すなわち、「会計測定の対象としての『企業の経済事象』とは、基本的には、経済主体の支配下への『流入』、またはその支配下からの『流出』、である」（杉本 [1991] 62頁）とする。そして、「会計測定の対象としての『企業の経済事象』とは、基本的には、経済主体の支配下における『価値の流れ』として認識されるものにほかならない。」（杉本 [1991] 63頁）とする。すなわち、企業の経済活動

を記録する会計担当者は、経済主体である企業の支配下への「価値の流入」および「価値の流出」を会計測定の対象として、認識し、測定していることを指摘している。

さらに、「企業の会計担当者などは、一方向への『価値の流れ』（資金の流れ）についてさえも、これを「価値形態」（資金形態）と「価値源泉」（資金源泉）の2局面から認識し、さらに、そのようないわば『複眼』的認識を類別するためのまことに特異な複式の認識法を用いて、複式の勘定記録を作成しようとしている、とみなされる」（杉本 [1991] 78頁）としている。すなわち、複式簿記の記入の機構は、会計担当者の思考に着目すれば、企業の経済活動を、「価値の形態」（資金形態）と「価値の源泉」（資金源泉）の2局面から捉え記録していくのである。このことから、企業の経済活動である取引を記録する複式簿記における勘定もまた、「価値形態から見た価値の流れ」（資金形態から見た資金の流れ）を示す勘定と「資金源泉から見た価値の流れ」（資金源泉から見た資金の流れ）を示す勘定が存在することになる。このことを杉本氏は、「資金的2勘定系統説」と名づけて、次のような勘定体系を示している。

そして、杉本氏は、収益勘定と費用勘定とは、図2に示すように、当期利潤勘定を「本来の勘定」として「代位勘定」として位置づけている。すなわち、収益勘定とは、当期利潤勘定の貸方を複数の勘定に分離独立させた勘定であり、費用勘定とは、当期利潤勘定の借方を複数の勘定に分離独立させた勘定といえる。このことは、収益勘定と費用勘定で示された記録は、損益勘定といった集合勘定によって集計され、その残高は、最終的に「本



【図2】「資金的2勘定系統説」にもとづく勘定体系
（出所：杉本 [1991] 99頁より抜粋）

[2] 本稿では、対象を個別財務諸表に限定しているため、連結財務諸表については略している。

来の勘定」である当期利潤勘定へ振り替えられることにより、その手続きを終えることになることから明らかである（杉本 [1991] 115-116頁）。

そして、この勘定体系について、和田 [2011] は、「損益計算書が貸借対照表と同レベルの財務表となった理由は、純利益の詳細な発生原因を知りたいという会計情報利用者の情報欲求が増大したことに求められる。そうした情報欲求に応えるために、収益費用勘定が当期利潤勘定から分離独立し、損益計算書を総勘定元帳上の集合損益勘定から誘導法により作成しうる勘定体系が構築されたのである」（杉本 [1991] 121-122頁、和田 [2011] 179頁）と説明している。

さらに、和田 [2011] は、株主資本等変動計算書に関する目的に言及し（和田 [2011] 180頁）、「株主資本等変動計算書も、純資産の部に属する各項目の詳細な変動原因を知りたいという会計情報利用者の情報欲求が増大したことにより、その作成が制度化された」（和田 [2011] 180頁）とし、株主資本等変動計算書を作成するための勘定として、「繰越利益剰余金勘定以外の純資産の部に属する諸勘定すべてを「親勘定」とする「代位勘定」群を開設する必要がある^[3]として、図3のような勘定体系^[4]を示している。

すなわち、株主持分の変動を表すための株主資本等変動計算書を複式簿記の機構を使用して示そうとすれば、純資産の部における各勘定を「本来の勘定」とし、その

「本来の勘定」から分離派生した「代位勘定」を各々設定する必要があるとしている。さらに、その代位勘定を集合させる集合勘定も設定させる必要がある。

そこで、本項では、純資産の部における各勘定を「本来の勘定」とし、それぞれに「代位勘定」準備する。それを示せば、図4のようになる。

なお図4には、わが国の企業会計基準では、図1に示したとおり株主資本に含まれないその他包括利益累計額勘定^[5]、自己株式勘定を示しているが、持分の変動について影響を与えると考えられるので、ここではそれぞれに「代位勘定」を設定している。それでは、次にこれらの勘定を使用して、複式簿記の機構における株主資本等変動計算書作成のためのモデルを取引例により考察したい。

5. 株主資本等変動計算書作成のためのモデル

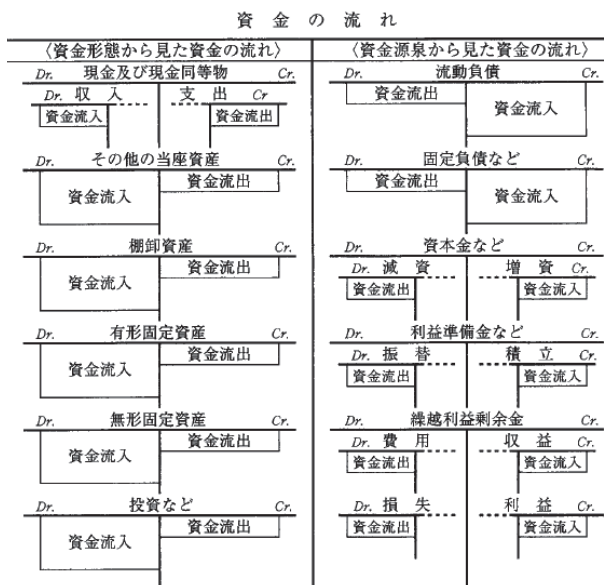
5-1 取引例と仕訳

ここでは、株主資本等変動計算書の作成のための取引例と仕訳を示す。ただし、現実には、例のような取引が頻繁に行われるとはかぎらないが、考察のためあえて設定している。

【取引例】

岸川商事株式会社（会計期間：1月1日から12月31日）の期首の純資産の部の残高は次の通りであった。

純資産の部	
株主資本	
資本金	¥2,000,000
資本剰余金	
資本準備金	300,000
その他資本剰余金	2,000
資本剰余金合計	¥302,000
利益剰余金	
利益準備金	80,000
その他利益剰余金	
別途積立金	0
繰越利益剰余金	550,000
利益剰余金合計	¥630,000
自己株式	△50,000
株主資本合計	¥2,882,000
その他包括利益累計額	¥10,000
純資産合計	¥2,892,000



【図3】株主資本等変動計算書を含む勘定体系

（出所：和田 [2011] 181頁より抜粋）

[3] 和田 [2011] では、「本来の勘定」を「親勘定」として説明を行っている（178頁）。

[4] ただし、この図3は、キャッシュ・フロー計算書を作成するための「本来の勘定」である現金および現金同等物勘定と、その「代位勘定」である収入勘定および支出勘定が示されているが、本稿では、株主資本等変動計算書を対象としているので、キャッシュ・フロー計算書を作成するための勘定については省略している。

[5] このその他包括利益累計額勘定が、企業会計基準第5号に示された「評価・換算差額等」の勘定である。

資 本 金		資 本 準 備 金	
減 少	増 加	減 少	増 加
減資資本金減	増資資本金増	組入資本準備金減	増資資本準備金増
	吸収合併資本金増		吸収合併資本準備金増
	組入資本金増		配当資本準備金増
その他資本剰余金		利 益 準 備 金	
減 少	増 加	減 少	増 加
配当その他資本剰余金減	自己株式処分その他資本剰余金増		利益処分利益準備金増
	減資その他資本剰余金増		
別 途 積 立 金		繰 越 利 益 剰 余 金	
減 少	増 加	減 少	増 加
取崩別途積立金減	利益処分別途積立金増	利益処分繰越利益剰余金減	利益計上繰越利益剰余金増
		費 用	収 益
その他包括利益累計額		自 己 株 式	
減 少	増 加	増 加	減 少
利益実現その他包括利益減	利益計上その他包括利益増	取得自己株式増	処分自己株式減

【図4】株主資本変動計算書作成のための「本来の勘定」と「代位勘定」

(出所：和田 [2011] 181頁を参考に筆者作成)

(1) 株主総会において、利益剰余金を財源として以下のように繰越利益剰余金の処分が行われた。

- ・配 当 金：¥300,000
- ・別途積立金：¥100,000
- ・利益準備金：会社法の定める必要額

(借) 利益処分繰越利益剰余金減	430,000	(貸) 未 払 配 当 金	300,000
		利益処分別途積立金増	100,000
		利益処分利益準備金増	30,000

(2) 800,000円の増資を行い、払込金は全額当座預金に預け入れた。なお、資本金は会社法が認める最低額を計上する。

(借) 当 座 預 金	800,000	(貸) 増 資 資 本 金 増	400,000
		増 資 資 本 準 備 金 増	400,000

(3) 株式会社宮城物産を吸収合併した。宮城物産の資産は、建物450,000円(時価500,000円)、商品80,000円(時価100,000円)、負債は借入金200,000円(時価200,000円)であった。合併の対価として、当社の株式1,000株(時価@400円)を交付したが、資本金増加額は200,000円、資本準備金増加額は200,000円とした。

(借) 建 物	500,000	(貸) 吸 収 合 併 資 本 金 増	200,000
仕 入	100,000	吸 収 合 併 資 本 準 備 金 増	200,000
		借 入 金	200,000

(4) 当社は保有する自己株式1,000株(簿価50円)のうち、300株を1株当たり55円で処分した。代金は、処分に際し要した手数料300円を差し引いたのち、直ちに当座預金とした。

(借) 当 座 預 金	16,200	(貸) 処 分 自 己 株 式 減	15,000
支 払 手 数 料	300	自己株式処分その他資本剰余金増	1,500

(5) その他資本剰余金を原資として、次の通り剰余金の配当が決議された。

配当金1,000円，資本準備金100

(借) 配当その他資本剰余金減	1,100	(貸) 未払配当金	1,000
		配当資本準備金増	100

(6) 資本金を50,000円減少させ、配当を現金35,000円で支払った。

(借) 減資資本金減	50,000	(貸) 現金	35,000
		減資その他資本剰余金増	15,000

(7) 資本準備金のうち、100,000円を資本金に組み入れた。

(借) 組入資本準備金減	100,000	(貸) 組入資本金増	100,000
--------------	---------	------------	---------

(8) 決算の結果、当期純利益985,000円，その他包括利益15,000円を計上した^[6]。

(借) 包括損益	1,000,000	(貸) 利益計上繰越利益剰余金増	985,000
		利益計上その他包括利益増	15,000

(9) 期末において、各勘定の代位勘定を集合勘定である持分増減勘定へ振替え集計し、残額を本来の勘定へ振替える。

①資本金勘定に関する振替え

(借) 資本金増減	50,000	(貸) 減資資本金減	50,000
(借) 増資資本金増	400,000	(貸) 資本金増減	700,000
吸収合併資本金増	200,000		
組入資本金増	100,000		
(借) 資本金増減	650,000	(貸) 資本金	650,000

②資本準備金勘定に関する振替え

(借) 資本準備金増減	100,000	(貸) 組入資本準備金減	100,000
(借) 増資資本準備金増	400,000	(貸) 資本準備金増減	600,100
吸収合併資本準備金増	200,000		
配当資本準備金増	100		
(借) 資本準備金増減	500,100	(貸) 資本準備金	500,100

③その他資本剰余金勘定に関する振替え

(借) その他資本剰余金増減	1,100	(貸) 配当その他資本剰余金減	1,100
(借) 自己株式処分その他資本剰余金増	1,500	(貸) その他資本剰余金増減	16,500
減資その他資本剰余金増	15,000		
(借) その他資本剰余金増減	15,400	(貸) その他資本剰余金	15,400

④利益準備金勘定に関する振替え

(借) 利益処分利益準備金増	30,000	(貸) 利益準備金増減	30,000
(借) 利益準備金増減	30,000	(貸) 利益準備金	30,000

⑤別途積立金勘定に関する振替え

(借) 利益処分別途積立金増	100,000	(貸) 別途積立金増減	100,000
(借) 別途積立金増減	100,000	(貸) 別途積立金	100,000

⑥繰越利益剰余金勘定に関する振替え

(借) 繰越利益剰余金増減	430,000	(貸) 利益処分繰越利益剰余金減	430,000
(借) 利益計上繰越利益剰余金増	985,000	(貸) 繰越利益剰余金増減	985,000
(借) 繰越利益剰余金増減	555,000	(貸) 繰越利益剰余金	555,000

⑦その他包括利益累計額勘定に関する振替え

(借) 利益計上その他包括利益増	15,000	(貸) その他包括利益累計額増減	15,000
(借) その他包括利益累計額増減	15,000	(貸) その他包括利益累計額	15,000

⑧自己株式勘定に関する振替え

(借) 処分自己株式減	15,000	(貸) 自己株式増減	15,000
(借) 自己株式増減	15,000	(貸) 自己株式	15,000

[6] ここで示した包括損益勘定については、岸川 [2015] を参照されたい。

以上、純資産の部の各勘定に変動をもたらす取引例を示し、それに対する仕訳を、純資産の部の各勘定を本来の勘定とする代位勘定を使用して示した。そして、現行の複式簿記の機構では、収益勘定と費用勘定が損益勘定に振替え集計され、その残額が本来の勘定である繰越利益剰余金勘定に振替えられる。それと同様に、純資産の各勘定を本来の勘定とする代位勘定を集合勘定で振替え集計させる振替仕訳、さらには、その集合勘定から本来の勘定に振替えるための仕訳を示した。その各勘定を示せば図5のようになる。

そして、現行の複式簿記の機構で言えば、収益勘定と費用勘定の集合勘定である損益勘定から損益計算書が作成されるように、ここで示した純資産の各勘定を本来の勘定とする代位勘定を集計するための集合勘定より、財務表が作成されることになる。

ただし、ここには、損益勘定から損益計算書が作成されるのとは違った点がみうけられる。そこで、次に、ここで示した純資産の部の各勘定の変動を示す集合勘定か

ら財務表を作成してみたい。

5-2 株主資本等変動計算書の作成

ここでは、純資産の部の各勘定の変動を表す集合勘定からの財務表作成を試みる。すなわち、前節の図5で示した、資本金増減勘定、資本金増減勘定、その他資本剰余金増減勘定、利益準備金増減勘定、別途積立金増減勘定、繰越利益剰余金増減勘定、自己株式増減勘定、その他包括利益累計額増減勘定から、財務表を作成したい。

まず始めに、資本金勘定から期首の残額を記入する。次に、資本金の変動を表す資本金増減勘定より、その変動を示す内容を記入、集計した後、当期の資本金の期末残高を計算して示す。同様にして、純資産の各勘定とその集合勘定から変動を表した表を順番に、記入していく。それを繰り返していけば、表1のような財務表が作成される。

さらに、これを一つのマトリックス的な表で示せば、表2のようになる。

資本金		1/1 前期繰越		2,000,000	
12/31 次期繰越	2,650,000	12/31 資本金増減	650,000		
	<u>2,650,000</u>		<u>2,650,000</u>		
減資資本金減		12/31 資本金増減		50,000	
(6) 諸口	50,000				
増資資本金増		(2) 当座預金		400,000	
12/31 資本金増減	400,000				
吸収合併資本金増		(3) 諸口		200,000	
12/31 資本金増減	200,000				
資本準備金		1/1 前期繰越		300,000	
12/31 次期繰越	800,100	12/31 資本準備金増減	500,100		
	<u>800,100</u>		<u>800,100</u>		
組入資本準備金減		12/31 資本準備金増減		100,000	
(7) 組入資本金増	100,000				
増資資本準備金増		(2) 当座預金		400,000	
12/31 資本準備金増減	400,000				
吸収合併資本準備金増		(3) 諸口		200,000	
12/31 資本準備金増減	200,000				
その他資本剰余金		12/31 前期繰越		2,000	
12/31 次期繰越	17,400	" その他資本剰余金増減	15,400		
	<u>17,400</u>		<u>17,400</u>		
配当その他資本剰余金減		12/31 その他資本剰余金増減		1,100	
(5) 諸口	1,100				

組入資本金増		(7) 組入資本準備金減		100,000	
12/31 資本金増減	100,000				
資本金増減		12/31 増資資本金増		400,000	
12/31 減資資本金減	50,000	" 吸収合併資本金増	200,000		
" 資本金	650,000	" 組入資本金増	100,000		
	<u>700,000</u>		<u>700,000</u>		
配当資本準備金増		(5) 配当その他資本剰余金減		100	
12/31 資本準備金増減	100				
資本準備金増減		12/31 増資資本準備金増		400,000	
12/31 組入資本準備金減	100,000	" 吸収合併資本準備金増	200,000		
" 資本準備金	500,100	" 配当資本準備金増	100		
	<u>600,100</u>		<u>600,100</u>		
自己株式処分その他資本剰余金増		(4) 諸口		1,500	
12/31 その他資本剰余金増減	1,500				
減資その他資本剰余金増		(6) 減資資本金減		15,000	
12/31 その他資本剰余金増減	15,000				
その他資本剰余金増減		12/31 自己株式処分その他資本剰余金増		1,500	
12/31 配当その他資本剰余金減	1,100	" 減資その他資本剰余金増	15,000		
" その他資本剰余金	15,400		<u>16,500</u>		
	<u>16,500</u>		<u>16,500</u>		

利益準備金		利益処分利益準備金増	
12/31 次期繰越	110,000	1/1 前期繰越	80,000
		12/31 利益準備金増減	30,000
	110,000		110,000
別途積立金		利益準備金増減	
12/31 次期繰越	100,000	12/31 利益準備金	30,000
		12/31 利益準備金増	30,000
	100,000		30,000
利益処分別途積立金増		別途積立金増減	
12/31 別途積立金増減	100,000	12/31 別途積立金	100,000
(1) 利益処分繰越利益剰余金減	100,000	12/31 別途積立金増	100,000
繰越利益剰余金		利益計上繰越利益剰余金増	
12/31 次期繰越	1,105,000	12/31 繰越利益剰余金増減	555,000
			555,000
	1,105,000		1,105,000
利益処分繰越利益剰余金減		繰越利益剰余金増減	
(1) 諸口	430,000	12/31 繰越利益剰余金増減	430,000
			430,000
自己株式		利益計上繰越利益剰余金増	
1/1 前期繰越	50,000	12/31 繰越利益剰余金増減	555,000
			555,000
	50,000		1,105,000
その他包括利益累計額		利益計上繰越利益剰余金増	
12/31 次期繰越	25,000	12/31 繰越利益剰余金増減	555,000
			555,000
	25,000		1,105,000
利益計上その他包括利益増		繰越利益剰余金増減	
12/31 その他包括利益累計額増減	15,000	12/31 繰越利益剰余金増減	555,000
(8) 包括損益	15,000		555,000
			1,105,000

利益処分利益準備金増		利益計上繰越利益剰余金増	
12/31 利益準備金増減	30,000	12/31 繰越利益剰余金増減	555,000
(1) 利益処分繰越利益剰余金減	30,000		555,000
			1,105,000
利益準備金増減		繰越利益剰余金増減	
12/31 利益準備金	30,000	12/31 繰越利益剰余金増減	555,000
12/31 利益準備金増	30,000		555,000
			1,105,000
別途積立金増減		利益計上繰越利益剰余金増	
12/31 別途積立金	100,000	12/31 繰越利益剰余金増減	555,000
12/31 別途積立金増	100,000		555,000
			1,105,000
繰越利益剰余金増減		利益計上繰越利益剰余金増	
12/31 繰越利益剰余金増減	555,000	12/31 繰越利益剰余金増減	555,000
	555,000		555,000
	985,000		985,000
処分自己株式減		繰越利益剰余金増減	
12/31 自己株式増減	15,000	12/31 繰越利益剰余金増減	555,000
(4) 諸口	15,000		555,000
			1,105,000
自己株式増減		利益計上繰越利益剰余金増	
12/31 自己株式	15,000	12/31 繰越利益剰余金増減	555,000
12/31 処分自己株式減	15,000		555,000
			1,105,000
その他包括利益累計額増減		繰越利益剰余金増減	
12/31 その他包括利益累計額	15,000	12/31 繰越利益剰余金増減	555,000
12/31 利益計上その他包括利益増	15,000		555,000
			1,105,000

【図5】株主資本等変動計算書作成のための勘定と記入例

(出所：筆者作成)

これらは、いわゆる企業会計基準摘要指針第9号(ASBJ [2015d])で例示されている株主資本等変動計算書である。

以上のことから、現行の複式簿記の機構である損益勘定から損益計算書が作成されるように、純資産の部の各勘定を本来の勘定とする代位勘定を振替えた集合勘定から株主資本等変動計算書を作成することができた。すなわち、株主資本等変動計算書も、株主持分の変動を示す財務表として複式簿記の機構に位置づけることができたのである。

ここで株主資本等変動計算書の構造を考察してみると、同表は、純資産の変動を示した各勘定の集合勘定を集めた表であるということが出来る。すなわち、同表は、資本金の変動を示す表、資本準備金の変動を示す表、その他資本剰余金を示す表といった純資産のそれぞれの各勘定の変動を示す表を集合させて、全体を形作っているのである。

このことは、大陸式の残高勘定から貸借対照表が、損益勘定から損益計算書が作成されるといった一勘定一財務表という関係とは違って、株主資本等変動計算書は、

多勘定一財務表という構造を持っていることがわかるのである。

6. 小括

ここでは複式簿記の機構を使用して、株主資本等変動計算書の財務諸表としての位置づけと構造について考察した。すなわち、貸借対照表の純資産の部の各勘定を本来の勘定とする代位勘定を設定し、その代位勘定を振替え集計する集合勘定を設けることで、株主資本等変動計算書を作成することができたのである。財務諸表である要件を、日常の取引から作成される仕訳から誘導法によって作成された勘定(集合勘定)によって、作成されるとするならば(佐藤靖・佐藤清和 [2000] 16頁)、株主資本等変動計算書もまた、株主持分の変動を表す財務表として、複式簿記の機構に位置づけられるのである。

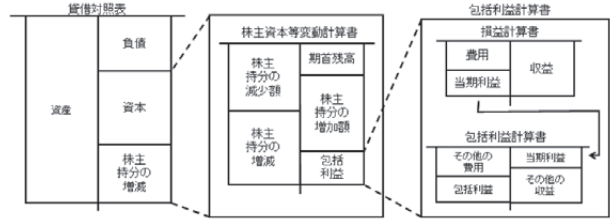
そして、ここで他の財務表である貸借対照表、包括利益計算書と株主資本変動計算書の関係を示すと図6のようになるであろう。

さらに、株主資本等変動計算書の位置づけを考察する中で、同表の構造は、一勘定一財務表という貸借対照表、

【表1】 純資産の各項目を縦に並べた株主資本等変動計算書の例

株主資本等変動計算書（報告式的）				
資本金				
期首残高		2,000,000		
当期増減：				
増資	400,000			
吸収合併による増資	200,000			
準備金より資本金組入れ	100,000			
減資	△50,000	650,000		2,650,000
資本準備金				
期首残高		300,000		
当期増減：				
増資	400,000			
吸収合併による増資時	200,000			
配当による増加	100			
資本金に組入れ	△100,000	500,100		800,100
その他資本剰余金				
期首残高		2,000		
当期増減：				
自己株式処分による増加	1,500			
減資による増加	15,000			
配当のため減少	△1,100	15,400	17,400	817,500
利益準備金				
期首残高		80,000		
当期増減：				
利益処分による増加	30,000	30,000	110,000	
別途積立金				
当期増減：				
利益処分による積立	100,000	100,000	100,000	
繰越利益剰余金				
期首残高		550,000		
当期増減：				
利益処分による減少	△430,000			
利益計上による増加	985,000	555,000	1,105,000	1,315,000
自己株式				
期首残高		△50,000		
当期増減：				
処分による減少	15,000	15,000		△35,000
株主資本合計				4,747,500
その他包括利益累計額（評価・換算差額金）				
期首残高		10,000		
当期増減：				
利益計上による増加	15,000	15,000		25,000
純資産合計				4,772,500

（出所：筆者作成）



【図6】 貸借対照表、包括利益清算書と株主資本等変動計算書の関係

（出所：筆者作成）

包括利益計算書と違って、多勘定一財務表の構造となっていることが明らかになった。

しかしながら、ここでは、株主資本変動計算書の財務諸表の体系への位置づけと同表の構造についてのみ考察している。すなわち、ここでは純資産の項目の内容、性質、さらには表記法については検討がなされてはいない。さらに、純資産の各勘定の区分については、わが国の企業会計基準を手がかりとして考察を行っている。それでは、他国の株主資本等変動計算書はどうであろうか。特に、わが国の会計制度に影響を与えている国際的な基準である IFRS (International Financial Reporting Standards：国際財務報告基準) では、どう規定されているのか。それらのことを、考察することが今後の課題である。

参考文献

ASBJ [2005a], 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12月9日。

ASBJ [2005b], 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12

【表2】 純資産の各項目を横に並べた株主資本等変動計算書の例

	株主資本等変動計算書											
	資本金	株主資本							自己株式	株主資本合計	その他包括利益累計額	純資産合計
		資本準備金	その他資本剰余金	資本剰余金合計	利益準備金	任意積立金	繰越利益剰余金	利益剰余金合計				
当期首残高	2,000,000	300,000	2,000	302,000	80,000	0	550,000	630,000	△50,000	2,882,000	10,000	2,892,000
当期変動額												
剰余金の処分					30,000	100,000	△430,000	△300,000		△300,000		△300,000
新株の発行	400,000	400,000		400,000						800,000		800,000
吸収合併	200,000	200,000		200,000						400,000		400,000
準備金振替増資	100,000	△100,000		△100,000						0		0
追加配当		100	△1,100	△1,000						△1,000		△1,000
自己株式処分			1,500	1,500					15,000	16,500		16,500
減資	△50,000		15,000	15,000						△35,000		△35,000
当期包括利益							985,000	985,000		985,000	15,000	1,000,000
当期変動額合計	650,000	500,100	15,400	515,500	30,000	100,000	555,000	685,000	15,000	1,865,500	15,000	1,880,500
当期末残高	2,650,000	800,100	17,400	817,500	110,000	100,000	1,105,000	1,315,000	△35,000	4,747,500	25,000	4,772,500

（出所：筆者作成）

月9日。

ASBJ [2005c], 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』, 平成17年12月27日。

ASBJ [2005d], 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』, 平成17年12月27日。

IASB [2007], International Accounting Standards (IAS) No.1: *Presentation of Financial Statements*, 2007. (国際会計基準委員会財団編, 企業会計基準委員会 公益財団法人財務会計基準機構監訳『2009国際財務報告基準 IFRS®』中央経済社, 2009年。)

FASB [1984], *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No.5, Recognition and Measurement in financial Statements of Business Enterprises*, FASB, December 1984. (平松一夫・広瀬義州訳, 『FASB 財務会計の諸概念<改訂新版>』中央経済社, 1994年)。

FASB [1985], *SFAC No.6, Elements of Financial Statement*, FASB, December 1985. (平松一夫・広瀬義州訳, 『FASB 財務会計の諸概念<改訂新版>』中央経済社, 1994年)。

岸川公紀 [2015], 「包括利益計算書の構造と作成プロセスの問題点—その他の包括利益のリサイクリングに関わらして—」『中村学園大学・中村学園大学短期大学部研究紀要』第47号, 2015年3月。

佐藤靖・佐藤清和 [2000], 『キャッシュ・フロー情報—ブームの異現象を超えて—』同文館, 2000年。

杉本典之 [1989], 『企業会計原理—会計記号論—』同文館, 1989年。

杉本典之 [1991], 『会計理論の探求—会計情報システムへの記号論的接近—』同文館, 1991年。

杉本典之・洪慈乙 [1995], 『キャッシュフロー計算書—その国際的調和化の現状と課題—』東京経済情報出版, 1995年。

榎岡源一郎 [2007], 「『株主資本等変動計算書』について」(影山僖一先生、高木泰典先生退職記念号)『千葉商大論叢』第45巻第3号, 2007年12月, 101-111頁。

増子敦仁 [2008], 「株主資本等変動計算書管見」『経営論集』第71号, 2008年3月, 209-232頁。

松尾聿正 [2007], 「株主資本等変動計算書」『関西大学商学論集』第52巻第1・2号合併号, 2007年6月, 47-58頁。

山本芳功 [2008], 「株主資本等変動計算書の考察」『名古屋経営短期大学紀要』第49巻, 2008年6月, 55-64頁。

和田博士 [2011], 「誘導法による株主資本等変動計算書の作成」『日本簿記学会年報』第26号, 2011年, 176-183頁。

和田博士 [2014], 「資金的2勘定系統説の現代的意義—負債評価損益の勘定理論的考察—」『日本簿記学会年報』第29号, 2014年, 165-171頁。