

株主持分変動計算書の導入とその役割に関する一考察 — 会計基準の規定と具体的な例を手がかりとして —

岸川 公紀

A Study of the Introduction of the Equity Change Statement and its Role — Based on the Provisions of Accounting Standards and Concrete Examples —

Koki Kishikawa

(2017年11月22日受理)

1. はじめに

わが国の株主持分変動計算書¹⁾については、企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan : 以下 ASBJ) が2005年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』により株主資本等変動計算書として制定されている。さらに、この財務表の構成要素については、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』(ASBJ[2005a])において、示されている。

この持分変動計算書が、第4の財務表と称せられるとすれば、他の財務表である貸借対照表、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書とともに財務諸表の体系に位置づけられるはずである。そこで、私は先に、この財務表の構造と財務諸表の体系への位置づけについて明らかにしたところである²⁾。

しかしながら、この株主持分変動計算書の導入の経緯やその役割には、明らかにしないままにいた。そこで、本稿の目的は、この財務表の導入の経緯を示すとともに、この財務表の役割について明らかにすることにある。

そこで、まずわが国の株主持分変動計算書の制定の流れから、この財務表の意義を考察していきたい。その際には、アメリカにおける財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board, 以下 FASB) の基準、および国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board, 以下 IASB) の基準にも触れてみた

い。なぜなら、この財務表も国際的な流れから誕生してきたと考えられるからである。

そして、わが国の株主持分変動計算書の役割について、その構造と構成要素を改めて示し、企業のどのような活動、あるいはどのような実態が明らかにされるのかを考察したい。そして、この財務表が示す企業の活動および実態について、ケーススタディとして、具体的な財務表を例示して考察を加えたい。

これにより、わが国の株主持分変動計算書の導入の目的と役割が明らかにされると同時に、その限界についても示すことができるであろう。

2. 各基準にみる株主資本変動計算書

— FASB, IASB, ASBJ における基準を通して —

ここでは、各会計基準設定団体における株主持分変動計算書の制定の経緯を概観していく。その際には、同計算書の目的と表示範囲に焦点をあてたい。

2-1 FASB における株主持分変動計算書

アメリカにおける株主持分変動計算書は、株主持分増減計算書 (Statement of Investments by and Distributions to Owners) として、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, 以下 SFAC) の第5号 (SFAC 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

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 福岡市城南区別府5-7-1

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

¹⁾ 貸借対照表の資本 (純資産) の部の変動を示す財務表として、私は株主持分変動計算書と呼んでいる。これは、各会計基準設定主体における名称の煩雑さを避けるとともに、そもそも、この財務表が示す範囲が、資本、すなわち持分の中の株主に所属する部分を範囲とすると考えられるからである。なお、各会計基準設定団体における株主持分変動計算書を取り扱う際には、その団体特有の名称を使用する。

²⁾ 拙稿 [2016]

of Business Enterprises)』で示されている。

この時、FASBは、いくつかのSFACを発行し、近年の経済社会における企業活動を表現するために、会計基準を制定するための概念の転換を図っている時期であった。そのことを考えれば、この株主持分増減計算書は、その概念の変化とともに導入されるようになったとすることができる。

このSFAC No.5の中で、この財務表の目的は、「株主持分増減計算書は、どの程度までどのような方法で、企業の持分が一会計期間中の所有主とみなされる出資者との取引から増減したのかを示す」³⁾ ものであるとされている。

そして、この財務表の示す範囲は、「それは稼得利益および包括的利益計算書に示される企業の損益取引、すなわち出資者以外のものとの取引と対照をなす企業の資本取引を示すものである」³⁾ であるとする。

さらに、「包括的利益計算書および株主持分増減計算書には、一会計期間中において認識される持分(純資産)のすべての変動が含まれる」³⁾ として、株主持分増減計算書は、包括的利益計算書とともに純資産の変動を示すものと説明している。

そして、この株主持分増減計算書に記載される変動は、「出資者による投資は、当該企業に持分をもたらすかまたは増加させ、それは現金、財貨もしくは用役または企業の負債の弁済もしくは転換の形で受けとられる。分配は、出資者持分を減少させる。また、分配には、配当宣言時の現金の配当(または会社形態をとっていない事業体の所有主によるその他の現金の引き出し)のみならず当該企業の持分有価証券の再取得および非貨幣性資産の「現物」配当のような取引も含まれる」⁴⁾ として、株主持分の変動要因が示されている。

その後につづいて、「これらの事業に関する情報は、それを他の財務諸表との関連で用いるならば、企業の財務的弾力性、およびリスクのような諸要因の事前評価を行う場合に役立つので、投資者、債権者その他の情報に有用である」⁴⁾ として、株主持分増減計算書の示す情報の有用性について言及している。

さらに、これまでの財務表では、「出資者との取引は、その発生時に認識されるのが一般的である。それらに関する認識問題は、難しいとされる」⁵⁾ として、株主持分増減計算書の導入の要因に触れている。このことは、「アメリカでは1982年から期首残高・期末残高の調整表の形式で株主持分の項目の変動分析を独立した表または注記することが求められていた」⁶⁾ という事実も関連

するのであろう。

そして、この株主持分増減計算書の示す持分または純資産の構成要素については、SFAC第6号(No.6)『財務諸表の構成要素 (Elements of Financial Statement)』において示されている。FASBは、SFAC No.6の中で、図1のような営利企業に影響をおよぼすすべての取引をあげ、「持分または純資産とは、負債を控除した後に残るある実態の資産に対する残余請求権である」⁷⁾ としている。この中で、株主持分の変動を示す取引は、「B 持分の変動を伴う資産または負債のすべての変動。この区分は本節の主題であり、以下のものから構成されている。

- 1 包括的利益。その内訳要素は以下のとおりである。
 - a. 収益
 - b. 利得
 - c. 費用
 - d. 損失
- 2 営利企業とその出資者との間の譲渡による持分のすべての変動。
 - a. 出資者による企業への投資
 - b. 企業による出資者への分配
- 3 資産または負債に影響しない持分内の変動。(例えば、株式配当、優先株から普通株への転換、何らかの株式再資本化)。この区分は持分内の変動のみを含み、持分の定義またはその金額に影響しない」⁸⁾ であるとされている。

それでは、次にIASBの株主持分変動計算書を概観してみよう。

2-2 IASBにおける株主持分変動計算書

IASBにおける株主持分変動計算書は、2007年に改定された国際会計基準(International Accounting Standard; 以下IAS)第1号『財務諸表の表示 (Presentation of Financial Statements)』において、所有主持分変動計算書(Statement of Changes in equity)という名称で、財務諸表の一つとして示されている。しかしながら、1997年のIASBの前身の国際会計基準委員会(International Accounting Standard Committee; IASC)時代に示された前IAS No.1において、「次のいずれかを示す計算書:(i) すべての資本の変動、または(ii) 所有者との資本取引および所有者への分配から生じるもの以外の資本の変動」⁹⁾ を示すものであるという記述があり、これが2007年に所有主持分変動計算書と名称が確定したことを考えれば、所有主持分変動計算書

³⁾ FASB [1984] par.55

⁴⁾ FASB [1984] par.56

⁵⁾ FASB [1984] par.57

⁶⁾ 増子 [2008] 210頁

⁷⁾ FASB [1985] par.49

⁸⁾ FASB [1985] par.60

⁹⁾ IASC[1997] par.7

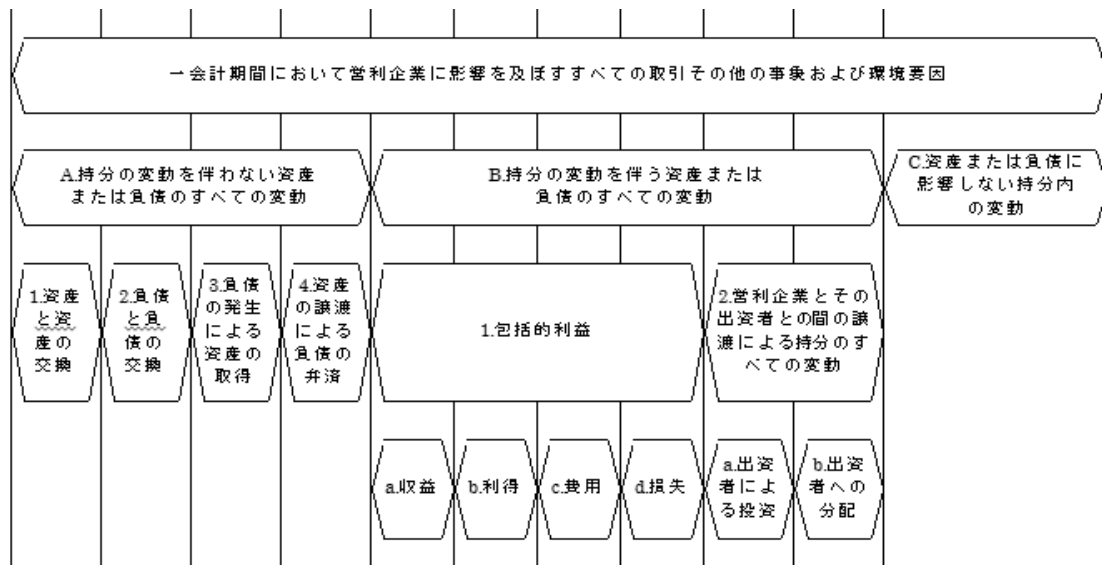


図1 営利企業に影響をおよぼすすべての取引

は、企業の経済活動のうち資本に関する活動の変動を示すことが目的であるといえる。

そして、この財務表は、「企業は、次の事項を示す所有者持分変動計算書を表示しなければならない」¹⁰⁾として、次のように、その表示範囲が示されている。

- 「(a) 親会社の所有者と非支配者に帰属する合計額を個別に表示している当期の包括合計。
- (b) 資本の各内訳項目について、IAS第8号に従って認識される遡及適用又は遡及修正再表示の影響額。
- (c) 〔削除〕
- (d) 資本の各内訳項目について、次の結果生じる変動を個別に開示する、期首及び期末残高の間の調整表
- (i) 純損益
- (ii) その他の包括利益の各項目
- (iii) 所有者の立場としての所有者との取引（所有者による抛出と所有者への分配、及び支配の喪失とならない子会社に対する所有者持分の変動を個別に示す）」¹⁰⁾。

以上、FASBとIASBの株主持分変動計算書について述べてきた。それでは次に、わが国の株主持分変動計算書について概観してみたい。

2-3 わが国における株主持分変動計算書

わが国の株主持分変動計算書は、2006年（平成18年）5月1日に施行された『会社法（平成17年法律第86号）』の制定により、個別株主資本等変動計算書および

連結株主資本等変動計算書として導入された。その結果、旧商法下での利益処分案または損失処理案、旧証券取引法に基づくディスクロージャー制度において、個別財務諸表を構成していた利益処分計算書または損益処理計算書、および連結財務諸表を構成していた連結剰余金計算書はいずれも廃止された。

この財務表が導入された理由としては、「会社法施行後は、株主または取締役会の決議により、剰余金の配当をいつでも決定でき、また、株主資本の計数をいつでも変動させることができるとされたため、貸借対照表および損益計算書だけでは、資本金、準備金および剰余金の数値の連続性を把握することが困難になる」¹¹⁾ことにある。

そして、この財務表の表示すべき構成については、2005年にASBJが会計基準として公表した企業会計基準第5号『貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準』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の適用指針』に示されている。それらにより、純資産部の構成要素として例に示せば、図2のようになる。

さらに、ASBJは、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』および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』を公表し、株主資本等変動計算書について規定している。

その中で、この財務表の目的は、「貸借対照表の純資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

¹⁰⁾ IASB[2007] par.106

¹¹⁾ 山本 [2008] 55-56頁

資本の各項目の変動事由を報告するため」¹³⁾ であるとしている。そして、この財務表の（純資産の各項目を横に並べる）様式として表1のような例を示している。

2-4 株主持分変動計算書の導入目的と表示範囲

これまで、FASB, IASB, およびわが国のASBJによる会計基準の規定の中から株主持分変動計算書の導入目的と表示範囲を概観してきた。それによると、株主持分

変動計算書は、貸借対照表の純資産の部の一会計期間における変動額のうち、主として、出資者からの投資、出資者への分配、資産または負債に影響しない持分内の変動といった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の財務表だといえる。

さらに、表示範囲については、純資産の部が各国の法律の規定によるので、何を表示範囲に含めるかについては、別の議論が必要であるが、わが国の株主資本等変動

| | | | | |
|----------|-----------|--------------|-----------|-----------|
| 純資産の部 | 株主資本 | 資 本 金 | | |
| | | 新株式申込証拠金 | | |
| | | 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 | | | |
| | 自 己 株 式 | | | |
| | 自己株式申込証拠金 | | | |
| | 評価・換算差額等 | その他有価証券評価差額金 | | |
| 繰延ヘッジ損益 | | | | |
| 土地再評価差額金 | | | | |
| 新株予約権 | | | | |

(出所：ASBJ[2005b] par.3 により筆者が作成¹²⁾)

図2 純資産の部の表示（個別株主資本等変動計算書）

表1 株主資本等変動計算書の様式例

| | 株主資本 | | | | | | | | | | 評価・換算差額等 | | | | 新株予約権 | 純資産合計 | |
|-----------|------|-------|----------|---------|-------|--------|----------|----------|---------|------|----------|--------|--------------|---------|-------|-------|------------|
| | 資本金 | 資本剰余金 | | | 利益剰余金 | | | | | | 自己株式 | 株主資本合計 | その他有価証券評価差額金 | 繰延ヘッジ損益 | | | 評価・換算差額等合計 |
| | | 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 | 任意積立金等 | | その他利益剰余金 | 利益剰余金合計 | | | | | | | | |
| | | | | | ××積立金 | 圧縮積立金 | 任意積立金等合計 | | | | | | | | | | |
| 前期末残高 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | |
| 当期変動額 | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 新株の発行 | xxx | xxx | | xxx | | | | | | | xxx | | | | | xxx | |
| 剰余金の配当 | | | | | xxx | | | | △xxx | △xxx | | △xxx | | | | △xxx | |
| 圧縮積立金の確立 | | | | | | xxx | xxx | | △xxx | xxx | | xxx | | | | xxx | |
| 圧縮積立金の取崩 | | | | | | △xxx | △xxx | | xxx | xxx | | xxx | | | | xxx | |
| 当期純利益 | | | | | | | | | xxx | xxx | | xxx | | | | xxx | |
| ××××× | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 当期変動額(純額) | | | | | | | | | | | | | xxx | xxx | xxx | xxx | |
| 当期変動額合計 | xxx | xxx | — | xxx | xxx | — | xxx | xxx | xxx | xxx | — | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | |
| 当期末残高 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | |

(出所：ASBJ[2005d] par.3 より抜粋，なお注記は省略している)

¹²⁾ ASBJ [2005a] の pars.4-8においては、自己株式には言及していないが、適用指針においては、例として株主資本に含めて表示されており、会社法の規定においても自己株式は株主資本に含まれる（会社法第96条3の一）ことから株主資本に含めて表示している。ただし、自己株式および自己株式申込証拠金は、マイナスとして表示される。

¹³⁾ ASBJ [2005b] par.1

計算書に限って言えば、株主資本（自己株式を含む）と評価・換算差額、および新株予約権について表示することとなっている。

そして、この財務表の導入の目的としては、近年の経済社会の変化から企業の活動も多様となり、貸借対照表と損益計算書だけでは、株主持分の変動を把握できなくなったためであると考えられる。わが国での例を示せば、会社法の規定により、株主または取締役会の決議によって、剰余金の配当をいつでも決定でき、また、株主資本の各項目を目的に応じて、いつでも変動させることができるとされており、貸借対照表および損益計算書だけでは、資本金、準備金および剰余金の数値の連続性を把握することが困難になったため導入されたといえよう。

3. 株主持分変動計算書のもう一つの役割 —財務諸表の体系の視点から—

前節において、株主持分変動計算書の目的と開示する範囲について考察してきた。それによると、株主持分変動計算書は、貸借対照表及び損益計算書だけでは表示しえない資本に関する変動を開示するという役割をもっていることになる。それでは、株主持分変動計算書、貸借対照表、および損益計算書の関係はどうなっているのだろうか。すなわち、財務諸表の中で、株主持分変動計算書がどのように位置づけられるのかを考察することにより、同財務表のもう一つの役割が浮かび上がってくると考えられる。ここでは、この同財務表の持つ役割について考察してみたい。なお考察するにあたって、各会計基準設定団体が示す基準での構成要素の分類の仕方が違うので、ここではわが国の個別株主資本等変動計算書の構成要素にもとづいて考察する。

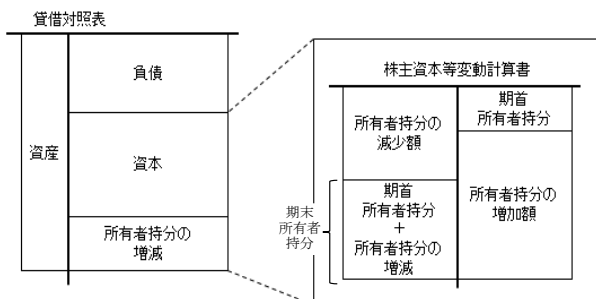


図3 株主資本等変動計算書と貸借対照表

3-1 株主資本等変動計算書と貸借対照表

前節において、株主資本等変動計算書の構成要素は、第2-3節の図2で示したように、貸借対照表の純資産の構成要素と同様である。そのことを踏まえ、株主資本等変動計算書と貸借対照表の関係を示せば、図3のようになるであろう。すなわち、貸借対照表の純資産を構成する勘定において、企業の活動が行われれば、その変動が記録され、その期末残高が貸借対照表に示されることになる。そして、この貸借対照表の純資産を構成する項目の勘定を集合させたのが株主資本等変動計算書である。

3-2 株主資本等変動計算書と包括利益計算書

包括利益計算書（2区分式）は、企業の経済活動のうち収益と費用を集計した損益勘定から作成される損益計算書と有価証券評価差額金や為替ヘッジ差損を集計したその他包括損益勘定から作成されるその他包括利益計算書からなる。このうち損益勘定から計上された純利益（純損失）は、純資産の構成項目の勘定である繰延利益剰余金勘定へ振替えられ、株主資本等変動計算書の一部となる。そして、その他包括損益勘定で記録された変動は、株主資本外の項目として株主資本等変動計算書の一部になるのである。そこで、株主資本等変動計算書と包括利益計算書の関係を示せば、図4のようになるであろう¹⁴⁾。

3-3 貸借対照表、包括利益計算書と株主資本等変動計算書の関係

以上3-1および3-2をまとめると、包括利益計算書で表示された金額は、株主資本等変動計算書の一部となり、株主資本等変動計算書の金額は、純資産の部を表すものとして、貸借対照表の一部となるのである。ここで、貸借対照表、包括利益計算書、および株主資本等変

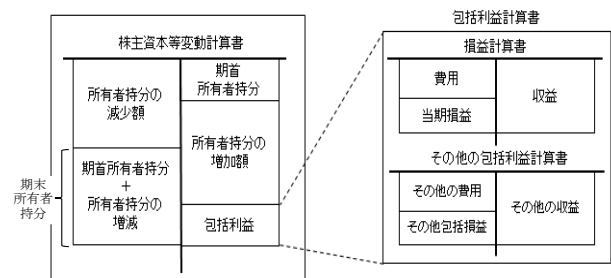


図4 株主資本等変動計算書と包括利益計算書

¹⁴⁾ わが国においては、評価・為替差額等については、その他包括利益計算書と株主資本等変動計算書の両方において表示されることとなっている。複式簿記の機構に支えられた企業会計の測定構造における財務諸表の体系の視点からいえば、このことは疑問の対象となるが、この考察については次回に譲りたい。

動計算書の関係を示せば、図5のようになるであろう。

この図5の関係から、株主資本等変動計算書は、貸借対照表と包括利益計算書を連携させるための調整表の役割をもっていることがわかる。

それでは、株主持分変動計算書が示す項目の変動理由とはどのようなものがあるのでしょうか。次にわが国の例をとり、株主資本等変動計算書の表示に影響する変動事由について考察する。

4. 企業の経済活動と株主持分変動計算書

ここでは、わが国の株主資本等変動計算書に焦点をあて、同財務表の各項目の変動事由について考察してみたい。

4-1 株主資本等変動計算書に記載すべき事由

株主資本等変動計算書に記載すべき事由については、企業会計基準適用指針第9号に示してある。まず、株主資本の各項目の変動事由を示せば次のようになる。

4-1-1 株主資本の各項目の変動事由

- 「(1) 当期純利益又は当期純損失
- (2) 新株の発行又は自己株式の処分
- (3) 剰余金（その他資本剰余金又はその他利益剰余金）の配当
- (4) 自己株式の取得
- (5) 自己株式の消却
- (6) 企業結合（合併、会社分割、株式交換、株式移転等）による増加又は分割型の会社分割による減少
- (7) 株主資本の計数の変動
 - ① 資本金から準備金又は剰余金への振替

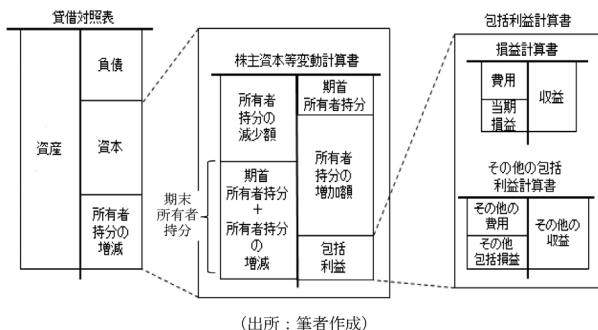


図5 財務諸表の体系への株主資本等変動計算書の位置づけ

② 準備金から資本金又は剰余金への振替

③ 剰余金から資本金又は準備金への振替

④ 剰余金の内訳科目間の振替

(8) 連結範囲の変動又は持分法の適用範囲の変動

(連結子会社又は持分法適用会社の増加又は減少)¹⁵⁾

これらを簿記上の取引にあてはめ、実際の企業活動を考察してみたい。

まず、(1)は、損益計算書（包括利益計算書の損益計算書部分）において計上した当期の純損益を記録することになる。続いて、(2)、(3)、(4)、(6)については、企業外部からの資金の流出入¹⁶⁾が認められる取引であり、(5)、(7)については、企業内部での資金の移転（振替・交換）が認められる取引である。すなわち、この株主資本等変動計算書では、企業外部からの資金の流出入のみならず、企業内部における資金移転の取引も表示することになっているのである。なお、(8)については、連結のみの規定である。

4-1-2 株主資本以外の各項目の変動事由

さらに、株主資本等変動計算書では、株主資本以外の項目も表示することになっている。この株主資本以外の各項目の主な変動事由については、以下のようになる。

「(1) 評価・換算差額等

① その他有価証券評価差額金

その他有価証券の売却又は減損処理による増減純資産の部に直接計上されたその他有価証券評価差額金の増減

② 繰延ヘッジ損益

ヘッジ対象の損益認識又はヘッジ会計の終了による増減

純資産の部に直接計上された繰延ヘッジ損益の増減

③ 為替換算調整勘定（連結のみの規定）

在外連結子会社等の株式の売却による増減
連結範囲の変動にともなう為替換算調整勘定の増減
純資産の部に直接計上された為替換算調整勘定の増減

(2) 新株予約権

① 新株予約権の発行

② 新株予約権の取得

③ 新株予約権の行使

¹⁵⁾ ASBJ [2005d] par.6

¹⁶⁾ 資金の流出入は価値の流出入と言い換えてもよいかもしれない。企業の外部から資金の流入あるいは流出を認識した場合、複式簿記では記録を行う。なお、企業の内部での項目から項目への移し換えは、振替と呼ばれる。

- ④新株予約権の失効
- ⑤自己新株予約権の消却
- ⑥自己新株予約権の処分
- (3) 少数株主持分
 - ①少数株主利益又は損失
 - ②連結子会社の増加又は減少による少数株主持分の増減
 - ③連結子会社株資金取得又は売却による持分の増減
 - ④連結子会社の増資による少数株主持分の増減¹⁷⁾

なお、(3)の少数株主持分は連結のみの規定である。

それでは、これらの取引は、具体的には企業のどのような活動によるのであろうか。次に2つの例を示してみたい。

4-2 企業の経済活動と持分変動の具体的例示

現行の企業会計制度は、複式簿記の機構に支えられている。すなわち、企業が経済活動を行った時、それが認識された場合、企業の会計系の思考のもとで仕訳が行われ、分類・記録、集計・整理されて財務諸表が作成される。すなわち、株主資本等変動計算書の示す項目は、すべて企業の会計係が認識した企業の資本に関する取引に他ならない。それでは、株主資本等変動計算書は、どのような取引を示しているのであろうか。ここでは、株主資本等変動計算書が示す企業の取引とその仕訳の例を示したい。

(1) 資本金による欠損金の補填

×年6月30日の定時株主総会の普通決議により、資本金¥10,000,000を減少させ欠損金¥10,000,000を補てんすることが決定し、そこで決議された債権者保護手続きが7月31日までに完了した。

<会計処理>

(借) 資本金 10,000,000 (貸) その他資本剰余金 10,000,000
 その他資本剰余金 10,000,000 その他利益剰余金 10,000,000

この場合、株主資本等変動計算書では、何を原資として欠損金を補填したのかの事由が明らかとなる。

(2) 個別財務諸表における分社型の会社分割の会計処理¹⁸⁾

X事業とY事業を営むA社の社長であるKさんは、将

来、息子に経営を引き継がせたいと考え、息子が望まないY事業を手放すために、X年4月1日に、A社を分割し、既存のB社にY事業を移転させた。なおその際の条件は次のとおりである。

- ①B社が分割に伴い発行する新株600株は@ ¥50で、A社に割り当てることとする。
- ②A社のX事業とY事業の公正な評価額は、分割日現在で、それぞれ¥150,000、¥40,000である。
- ③取得費用及び法人税等は無視するものとする。
- ④A社のX年4月1日現在の個別貸借対照表は、次のとおりである。

| | | | |
|-------|---------|-------|--------|
| X事業資産 | 130,000 | 負債 | 0 |
| Y事業資産 | 35,000 | 資本金 | 60,000 |
| | | 資本準備金 | 4,000 |
| | | 利益準備金 | 12,500 |
| | | 剰余金 | 88,500 |

- ⑤会計処理にあたっては、簿価引継法による。

<会計処理>

①分割会社（A社）の会計処理

(借) B社株式 35,000 (貸) Y事業資産 35,000

②継承会社（B社）の会計処理

(借) Y事業資産 35,000 (貸) 資本金 30,000
 資本準備金 5,000

この場合には、B社の株主資本等変動計算書に、新株による事業の取得が変動事由として示されることになる。

このように、株主資本等変動計算書を見ることにより、欠損金の補填、組織再編成などの活動を実施したことが明らかにされることとなる。それでは、次に事例をあげて解説をこころみたい。

4-3 株主資本等変動計算書の事例

ここでは、事例研究として株式会社 東芝の2017年8月10日に関東財務局長に提出された第178期（自2016年4月1日 至2017年3月31日）の財務諸表の中から個別株主資本等変動計算書を使用したい。次にあげた表3は、東芝の第178期の有価証券報告書から作成した東芝の株主資本等変動計算書である。

この財務表においては、特に繰越利益剰余金に着目したい。同財務表の当期首残高はマイナス479,859百万円であり、当期に純損失が1,092,006百万円計上されている。そうすると、損失が1,571,865百万円となるが、この欠損金の補填を何でまかになったかを見てみる。すると、資本金がマイナス239,901百万円、この金額がその

¹⁷⁾ ASBJ [2005d] par.11

¹⁸⁾ 日本公認会計士協会 [2001] 41-42頁を参考に作成した。また、この企業結合会計は、重要な論点になりうるが、ここでは主旨が違うために一つの例のみを示すにとどめている。

表2 東芝の株主資本等変動計算書

| | 株主資本等変動計算書 | | | | | | | | | | | |
|---------------------|--|----------|---------|---------|------------|------------|--------|------------|----------|----------|--------|------------|
| | 株式会社 東芝 第178期(自 2016年4月1日 至 2017年3月31日) (単位:百万円) | | | | | | | | | | | |
| | 資本金 | 株主資本 | | | | | 自己株式 | 株主資本合計 | 評価・換算差額等 | | | 純資産合計 |
| | | 資本剰余金 | 利益準備金 | 利益剰余金 | | | | | 株主資本合計 | 評価・換算差額等 | 純資産合計 | |
| その他資本剰余金 | | | | 圧縮記帳積立金 | 繰越利益剰余金 | 利益剰余金合計 | | | | | | |
| 当期首残高 | 439,901 | 380,836 | 13,974 | 3,835 | △479,859 | △462,049 | △1,887 | 356,801 | 17,399 | △2,653 | 14,745 | 371,547 |
| 当期変動額 | | | | | | | | | | | | |
| 減資 | △239,901 | 239,901 | | | | | | — | | | | — |
| その他資本剰余金の処分 | | △462,049 | | | 462,049 | 462,049 | | — | | | | — |
| 利益準備期の取崩 | | | △13,974 | | 13,974 | — | | — | | | | — |
| 剰余金の配当 | | | | | | | | — | | | | — |
| 圧縮記帳積立金の積立 | | | | 6,400 | △6,400 | — | | — | | | | — |
| 当期純損失(△) | | | | | △1,092,006 | △1,092,006 | | △1,092,006 | | | | △1,092,006 |
| 会社分割による減少 | | 0 | | | | | | 0 | | | | 0 |
| 自己株式の取得 | | | | | | | △58 | △58 | | | | △58 |
| 自己株式の処分 | | 0 | | | | | 0 | 0 | | | | 0 |
| 株主資本以外の項目の当期変動額(純額) | | | | | | | | | 447 | △10,267 | △9,820 | △9,820 |
| 当期変動額合計 | △239,901 | △222,147 | △13,974 | 6,400 | △622,382 | △629,957 | △58 | △1,092,064 | 447 | △10,267 | △9,820 | △1,101,884 |
| 当期末残高 | 200,000 | 158,688 | — | 10,235 | △1,102,242 | △1,092,006 | △1,945 | △735,262 | 17,846 | △12,921 | 4,925 | △730,337 |

(出所:株式会社東芝の第178期有価証券報告書, 165頁から作成)

他資本剰余金に加えられ、その他資本剰余金マイナス462,029百万円、この金額が繰越利益剰余金に加えられている。すなわち、資本金からその他資本剰余金へ、その他資本剰余金から繰越利益剰余金へと金額が振替えられていることがわかる。そして、利益準備金の取崩による13,974百万円が加算され、476,023百万円分の欠損金の補填が行われていることがわかる。ここでは、下記の仕訳が行われたはずである。

(借) 資 本 金 239,901 (貸) その他資本剰余金 239,901
 その他資本剰余金 462,049 繰越利益剰余金 462,049
 利益準備金 13,974 繰越利益剰余金 13,974

すなわち、欠損金の補填に、資本金を239,901百万円、その他利益剰余金を222,148百万円、利益準備金を13,974百万円使用していることがわかる。さらに、これにより資本金の期末残高が、200,000百万円となっている。この結果、1株あたりの株価が下がることになるであろう。このような情報は、企業の利害関係者にとって、有用であるといえるのではないだろうか。

5. 小 括

ここでは、わが国の企業会計基準に少なからず影響を与えたFASBとIASBの基準書とわが国の企業会計基準ならびに企業会計基準適応指針を概観した。それによると、株主持分変動計算書の役割(目的)は、貸借対照表の純資産の部の変動を外部の利害関係者に開示することであるといえる。さらに、財務諸表の体系との関連から考察すると、株主持分計算書は、貸借対照表と包括利益

計算書とを連携させる役割をもっていることも明らかとなった。そして、同財務表の示す範囲は、わが国の株主資本等変動計算書では、資本取引による部分、損益取引に関する部分、さらに評価・換算等に関する部分であることがわかった。

それでは、企業のどのような経済活動がわが国の株主資本等変動計算書に表示されるのであろうか。そこで、その変動事由について概観するとともに、2つの例を挙げ、仕訳を示した。それによると、例えば欠損金の補填、あるいは、会社の組織再編成等が行われた際に、同財務表にあらわれることが明らかとされた。

そして、企業の有価証券報告書で示された株主資本等変動計算書を具体的に示すことで、企業の利害関係者に有用な情報を与えることを明らかとした。

ところが、上記に挙げた企業の経済活動が、頻繁に行われるとはかぎらないことも事実である。なぜなら、この純資産の部の株主資本の範囲は、いわば企業の心臓とも言える部分であるため、当期損益を計上した際の繰越利益剰余金の変動と利益の処分に関わる取引以外は、起こりにくいと考えられるからである。このことは、この株主資本等変動計算書の単独での分析の限界であろう。やはり、企業の状態を知るためには、財務諸表全体を分析・考察する必要があると考える。

とはいうものの、現在、中小企業・小規模企業においては、経営者が高齢化しつつあり、その継承問題の方策がねられている¹⁹⁾。このことを考えれば企業継続のため、何らかの組織再編成が行われた場合、この株主資本変動計算書に明示される可能性が高くなるであろう。そ

¹⁹⁾ 中小企業庁 [2017] 230-341頁

うなれば、この財務表の有用性も高まると考えられる。

<参考文献>

Financial Accounting Standards Board [1984], Statement of Financial Accounting Concepts No.5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 [2002], 『FASB 財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社。)

FASB [1985], SFAC No.6, *Elements of Financial Statements, a replacement of FASB Concepts Statement No.3*, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 [2002], 『FASB 財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社。)

International Accounting Standards Committee [1997], International Accounting Standard No.1, *Presentation of Financial Statements*, IASC.

International Accounting Standards Board [2007], International Accounting Standard No.1, *Presentation of Financial Statements*, IASB.

市原順二 [2008], 「株主資本等変動計算書の役割」日本経営分析学会『年報経営分析研究』第24号, 17-24頁。

岩崎勇 [2010], 「会社法会計の到達点と問題点」『経済学研究』第77巻第4号, 17-31頁。

企業会計基準委員会 (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』, ASBJ。

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』, ASBJ。

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』ASBJ。

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』ASBJ。

岸川公紀 [2016], 「株主資本等変動計算書の財務諸表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—」中村学園大学・中村学園大学短期大学部『研究紀要』第49号, 125-133頁。

公認会計士協会 [2001], 会計制度委員会研究報告第7号『会社分割に関する会計処理』公認会計士協会。

杉山晶子 [2008], 「会社法における会計情報開示の拡充—株主資本等変動計算書の役割を中心に—」東洋大学『経営論集』第71号, 197-207頁。

東芝 [2017], 『有価証券報告書』東芝, (<http://www.toshiba.co.jp/about/ir/jp/library/sr/sr2016/tsr2016.pdf>: 2017年9月26日現在)

中小企業庁 [2017], 『2017年版 中小企業白書・小規模企業

白書』中小企業庁。

増子敦仁 [2008], 「株主資本等変動計算書管見」東洋大学経営学部『経営論集』第71号, 209-232頁。

松尾聿正 [2007], 「株主資本等変動計算書」關西大學商學會『關西大學商學論集』第52巻第1・2号合併号, 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『名古屋経営短期大学紀要』第49号, 55-64頁。