

# 「株主資本等変動計算書」について

梶 岡 源一郎

## 1 はじめに

最近、商法の改正や会社法の成立に伴って、その処理をめぐる新しい会計基準がつぎつぎと公表されてきた。その一環として、平成17年7月に公布され平成18年5月に施行された「会社法」によって、すべての会社が作成することを求められた「株主資本等変動計算書」について、企業会計基準委員会は平成17年12月に企業会計基準第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号と略称する）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に関する適用指針」を公表して、その作成基準を明らかにした。

そこで、ここでは新しく作成が求められるようになったこの「株主資本等変動計算書」について、個別株主資本等変動計算書を中心にしてみてゆくこととする。

## 2 株主資本等変動計算書作成の経緯

これまで貸借対照表の「資本の部」は、株主資本をあらわすものと考えられてきたが、平成10年から始まったいわゆる会計ビッグバンの下、資産でも負債でもなくかつ株主資本以外の項目で、「資本の部」に計上される会計処理が公表されてきた。

まず、平成11年1月に公表された「金融商品に係る会計基準」において、その他有価証券に係る評価差額が損益計算書を経由せず資本の部に直接計上する考え方が示されたり<sup>(1)</sup>、また同年10月に公表された改訂「外貨建取引等会計基準」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た<sup>(2)</sup>。

さらに、平成13年に「商法等の一部を改正する等の法律」が公布され、当時の貸借対照表「資本の部」に大きく影響を与えるつぎのような変更が行われた<sup>(3)</sup>。

- ① 自己株式の取得と保有の容認
- ② 減資差益の資本準備金からの除外

資本減少によって減少した資本の額が株式の消却又は払戻しに要した金額及び欠損の補填に充てた額を超える場合であっても、その超過額を資本準備金として積み立てる必要がないものとする。

(1) 企業会計基準委員会，企業会計基準第十号「金融商品に関する会計基準」，Ⅳ・2(4)・18(1)，平成11年

(2) 同上委員会，「外貨建取引等会計処理基準」，三・4，平成11年

(3) 「商法等の一部を改正する等の法律」（法律第七十九号）

「商法等の一部を改正する等の法律案要綱」

③ 利益準備金の要積立額の変更

利益準備金として積み立てるべき額は、資本準備金の額と併せてその資本の4分の1に達するまでとするものとする。

④ 法定準備金の減少

会社は、株主総会の決議をもって、資本準備金及び利益準備金の合計額から資本の4分の1に相当する額を控除した額を限度として資本準備金又は利益準備金の減少をすることができるものとする。

これらの結果を受けて、企業会計基準委員会は平成14年に、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」等を公表して新たな会計処理基準を明らかにしてきた。

さらに、平成17年に公布された「会社法」では、剰余金の配当の回数制限が撤廃され、株主総会の決議または会計監査人設置会社では取締役会の決議があれば、いつでも剰余金の配当ができるようになった。法務省民事局が公表している「会社法の概要」では、つぎのように説明している<sup>(4)</sup>。

(3) 株主に対する利益の還元方法の見直し

株主に対する利益の還元方法の多様化・柔軟化を図る等の観点から、次のような見直しを行っています。

- ・株主に対する金銭等の分配及び自己株式の有償取得を「剰余金の分配」として整理し、これらについて統一的に財源規制をかけています。
- ・剰余金の分配は、いつでも、株主総会の決議により、決定することができるものとしています。
- ・委員会等設置会社以外の株式会社であっても一定の要件を充たすもの（取締役会のほか監査役会及び会計監査人を設置し、かつ、取締役の任期を1年とするもの）については、定款の定めを置くことにより、取締役会の決議をもって剰余金の分配を決定することができるものとしています。

こうしたことから、企業会計基準委員会は、平成17年12月にまず企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」を公表して、こうした新たな問題の会計表示基準を定めた。そして同じく同年12月には、企業会計基準第6号を公表して「株主資本等変動計算書」の作成基準を明らかにしたのである。

この企業会計基準第6号において、株主資本等変動計算書の作成理由について、「平成17年7月26日に公布された会社法では、すべての株式会社は、貸借対照表及び損益計算書に加え、株主資本等変動計算書を作成しなければならないこととされた。これは、会社法において、株式会社は、株主総会又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こととされたため、貸借対照表及び損益計算書だけでは、資本金、準備金及び剰余金の数値の連続性を把握することが困難となるためである。」<sup>(5)</sup>と説明している。

(4) 法務省民事局、「会社法」の概要

(5) 前掲委員会、企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書の作成に関する会計基準」、para.18、平成17年

### 3 株主資本等変動計算書の表示と様式

企業会計基準第6号によれば、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」に定める貸借対照表の純資産の部の表示区分に従うものとされ<sup>(6)</sup>、またその表示方法は、株主資本等変動計算書に表示される各項目の前期末残高及び当期末残高は、前期及び当期の貸借対照表の純資産の部における各項目の期末残高と整合したものでなければならない<sup>(7)</sup>とされている。なお、前述の企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」に定める貸借対照表の純資産の部の表示区分は、つぎのようになっている<sup>(8)</sup>。

＜純資産の部＞	
<b>I 株主資本</b>	
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) 利益準備金	
(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
<b>II 評価・換算差額等</b>	
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
<b>III 新株予約権</b>	
	純資産合計

株主資本等変動計算書の表示区分も、原則として、上記の「純資産の部」の表示に則し

(6) 同上委員会，企業会計基準第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」，para.4，平成17年

(7) 同上，para.5

(8) 前掲委員会，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」，para.3，平成17年

て行われることになるが、①その他利益剰余金については、その内訳科目を区分して記載せずその他利益剰余金の合計額で株主資本等変動計算書に記載し、内訳科目については注記によること、②評価・換算差額等については、その内訳科目を区分して記載せずその合計額で株主資本等変動計算書に記載し、内訳科目については注記によること<sup>(9)</sup>、が認められている。

また、税法上の積立金（たとえば圧縮積立金）は、これまで利益処分案の株主総会決議によって積立て及び取崩しがなされてきたが、会社法の下では、法人税等の税額計算を含む決算手続として会計処理することになる。具体的には、当期末の個別貸借対照表に税法上の積立金の積立て及び取崩しを反映させるとともに、個別株主資本等変動計算書に税法上の積立金の積立て及び取崩しを記載（注記により開示する場合も含む。）し、株主総会又は取締役会で当該財務諸表を承認することになる<sup>(10)</sup>。

つぎに株主資本等変動計算書の表示様式として、そこに記載される純資産の各項目を「横」に並べる様式と「縦」に並べる様式の2種類が示されている<sup>(11)</sup>。

### 株主資本等変動計算書の例示（純資産の各項目を横に並べる様式令）

	株主資本										評価・換算差額等 <sup>(※2)</sup>		新株予約権	純資産合計 <sup>(※3)</sup>
	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	評価・換算差額等 合計 <sup>(※3)</sup>		
		資本 準備金	その他 資本 剰余金	資本 剰余金 合計 <sup>(※3)</sup>	利益 準備金	その他利益 剰余金 <sup>(※1)</sup>		利益 剰余金 合計 <sup>(※3)</sup>						
					×× 積立金	繰越利益 剰余金								
前期末残高	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	△XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
当期変動額 <sup>(※4)</sup>														
新株の発行	XXX	XXX		XXX						XXX				XXX
剰余金の配当							△P	△XXX		△XXX				△XXX
剰余金の配当に伴う利益準備金の積立て					XXX		△XXX	XXX		XXX				XXX
当期純利益							Q	XXX		XXX				XXX
自己株式の処分									XXX	XXX				XXX
×××××														
株主資本以外の項目の当期変動額(純額)											XXX <sup>(※5)</sup>	XXX	XXX <sup>(※5)</sup>	XXX
当期変動額合計	XXX	XXX		XXX	XXX		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
当期末残高	A	B	C	D	E	F	G	H	△I	J	K	L	M	N

(※1) その他利益剰余金については、その内訳項目の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各金額を注記により開示することができる。この場合、その他利益剰余金の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の

(9) 同上, para.4.5

(10) 同上, para.25

(11) 同上, para.3

中小企業の会計に関する指針, pp.48~55, 平成19年版

各合計額を株主資本等変動計算書に記載する。

- (\*2) 評価・換算差額等については、その内訳項目の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各金額を注記により開示することができる。この場合、評価・換算差額等の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各合計額を株主資本等変動計算書に記載する。
- (\*3) 各合計欄の記載は省略することができる。
- (\*4) 株主資本の各項目の変動事由及びその金額の記載は、おおむね貸借対照表における表示の順序による。
- (\*5) 株主資本以外の各項目は、当期変動額を純額で記載することに代えて、変動事由ごとにその金額を株主資本等変動計算書又は注記により表示することができる。

また、変動事由ごとにその金額を株主資本等変動計算書に記載する場合には、おおむね株主資本の各項目に関する変動事由の次に記載する。

注：A～Qの金額は、それぞれ貸借対照表、損益計算書の各「項目」の金額と一致し、また、Pの金額は、配当金支払額の例の「配当金の総額の計」と一致することになる。

### 株主資本等変動計算書の例示（純資産の各項目を縦に並べる様式令）

<b>株主資本</b>			
<b>資本金</b>	前期末残高		×××
	当期変動額	新株の発行	×××
	当期末残高		<u>A</u>
<b>資本剰余金</b>			
<b>資本準備金</b>	前期末残高		×××
	当期変動額	新株の発行	×××
	当期末残高		<u>B</u>
<b>その他資本剰余金</b>	前期末残高及び当期末残高		<u>C</u>
<b>資本剰余金合計<sup>(*3)</sup></b>	前期末残高		×××
	当期変動額	新株の発行	×××
	当期末残高		<u>D</u>
<b>利益剰余金</b>			
<b>利益準備金</b>	前期末残高		×××
	当期変動額	剰余金の配当に伴う積立て	×××
	当期末残高		<u>E</u>
<b>その他利益剰余金<sup>(*1)</sup></b>			
<b>××積立金</b>	前期末残高及び当期末残高		<u>F</u>
<b>繰越利益剰余金</b>	前期末残高		×××
	当期変動額	剰余金の配当	△P
		剰余金の配当に伴う利益準備金の積立て	△×××
	当期末残高	当期純利益	<u>Q</u>
<b>利益剰余金合計<sup>(*3)</sup></b>			
	前期末残高		×××
	当期変動額		×××
	当期末残高		<u>H</u>
<b>自己株式</b>	前期末残高		△×××

	当期変動額	自己株式の処分	×××
	当期末残高		△ I
株式資本合計	前期末残高		×××
	当期変動額		×××
	当期末残高		J
評価・換算差額等 <sup>(※2)</sup>			
その他有価証券評価差額金	前期末残高		×××
	当期変動額 (純額)		×××
	(※4)		
	当期末残高		K
評価・換算差額合計 <sup>(※3)</sup>	前期末残高		×××
	当期変動額		×××
	当期末残高		L
新株予約権	前期末残高		×××
	当期変動額 (純額)		×××
	(※4)		
	当期末残高		M
純資産合計 <sup>(※3)</sup>	前期末残高		×××
	当期変動額		×××
	当期末残高		N

(※1) その他利益剰余金については、その内訳項目の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各金額を注記により開示することができる。この場合、その他利益剰余金の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各合計額を株主資本等変動計算書に記載する。

(※2) 評価・換算差額等については、その内訳項目の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各金額を注記により開示することができる。この場合、評価・換算差額等の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各合計額を株主資本等変動計算書に記載する。

(※3) 各合計欄の記載は省略することができる。

(※4) 株主資本以外の各項目は、変動事由ごとにその金額を記載することができる。この場合、株主資本等変動計算書又は注記により表示することができる。

注1：期中における変動がない場合には、「前期末残高及び当期末残高」のみを表示することができる。(ただし、その他利益剰余金又はその内訳科目である繰越利益剰余金の変動事由として表示する当期純利益については、省略できないことに留意する。)

注2：A～Qの金額は、それぞれ貸借対照表、損益計算書の各「項目」の金額と一致することになる。また、Pの金額は、配当金支払額の例の「配当金の総額の計」と一致することになる。

なお、上記の株主資本等変動計算書の2様式中のA～QおよびPの金額に対応する貸借対照表、損益計算書および配当支払額の表による注記例は下記の通りである<sup>(12)</sup>。

### 貸借対照表の例示

貸借対照表（平成××年×月×日現在）			
資産の部		負債の部	
流動資産		流動負債	
現金及び預金	×××	支払手形	×××
受取手形	×××	買掛金	×××
売掛金	×××	短期借入金	×××
有価証券	×××	未払金	×××
製品及び商品	×××	未払法人税等	×××
短期貸付金	×××	賞与引当金	×××
前払費用	×××	繰延税金負債	×××
繰延税金資産	×××	その他	×××
その他	×××	流動負債合計	<u>×××</u>
貸倒引当金	<u>△××</u>	固定負債	
流動資産合計	<u>×××</u>	社債	×××
固定資産		長期借入金	×××
(有形固定資産)		退職給付引当金	×××
建物	×××	繰延税金負債	×××
構築物	×××	その他	×××
機械及び装置	×××	固定負債合計	<u>×××</u>
工具、器具及び備品	×××	負債合計	<u>×××</u>
土地	×××	純資産の部	
建設仮勘定	×××	株主資本	
その他	×××	資本金	A
(無形固定資産)		資本剰余金	
ソフトウェア	×××	資本準備金	B
のれん	×××	その他資本剰余金	C
その他	×××	資本剰余金合計	<u>D</u>
(投資その他資産)		利益剰余金	
関係会社株式	×××	利益準備金	E
投資有価証券	×××	その他利益剰余金	×××
出資金	×××	××積立金	F
長期貸付金	×××	繰延利益剰余金	G
長期前払費用	×××	利益剰余金合計	<u>H</u>
繰延税金資産	×××	自己株式	<u>△I</u>
その他	×××	株主資本合計	<u>J</u>
貸倒引当金	<u>△××</u>	評価・換算差額等	
固定資産合計	<u>×××</u>	その他有価証券評価差額金	K
繰延資産	<u>×××</u>	評価・換算差額等合計	L
		新株予約権	<u>M</u>
		純資産合計	<u>N</u>
資産合計	×××	負債・純資産合計	<u>×××</u>

(12) 同上指針，pp.48～55，一部修正

## 損益計算書の例示

損益計算書	
(自 平成××年×月×日)	
(至 平成××年×月×日)	
売上高	×××
売上原価	×××
売上総利益	×××
販売費及び一般管理費	×××
営業利益	×××
営業外収益	
受取利息	×××
受取配当金	×××
雑収入	×××
営業外収益合計	×××
営業外費用	
支払利息	×××
手形譲渡損	×××
雑支出	×××
営業外費用合計	×××
経常利益	×××
特別利益	
固定資産売却益	×××
投資有価証券売却益	×××
前期損益修正益	×××
特別利益合計	×××
特別損失	
固定資産売却損	×××
減損損失	×××
災害による損失	×××
特別損失合計	×××
税引前当期純利益	×××
法人税、住民税及び事業税	×××
法人税等調整額	×××
当期純利益	Q

注：貸借対照表のA～N及び損益計算書のQの各項目の金額は、株主資本等変動計算書の各「当期末残高」欄の金額と一致することになる。



## 株主資本等変動計算書に関する注記の例示

### (2) 配当に関する事項

以下の注記例は、剰余金の配当決議を株主総会（中間配当は取締役会）で決議する会社（×08年3月期）を想定しています。

#### 1) 配当金支払額（例：表による方法）

決議	株式の種類	配当金の総額	1株当たり 配当額	基準日	効力発生日
×07年6月×日 定時株主総会	普通株式	33百万円	10円	×07年3月31日	×07年7月×日
×07年12月×日 定時株主総会	普通株式	33百万円	10円	×07年9月30日	×08年1月×日
計		P			

注：Pの金額は、株主資本等変動計算書の「剰余金の配当」の金額と一致することになる。

## 4 株主資本等変動計算書における変動事由と注記

株主資本等変動計算書は、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、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されるものである<sup>(13)</sup>ので、株主資本の各項目については、変動事由ごとにその金額を表示することとされ、「株主資本等変動計算書に関する適用指針」によれば、株主資本の各項目の変動事由として、つぎの項目が例示されている<sup>(14)</sup>。

- (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、株式移転など）による増加又は分割型の会社分割による減少
- (7) 株主資本の係数変動
  - ① 資本金から準備金又は剰余金への振替
  - 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) 省略

また、株主資本以外の項目については、原則として、当期変動額を純額で表示することとされるが、これは純資産の部における株主資本以外の各項目について変動事由ごとにそ

(13) 前掲企業会計基準第6号，para.1，平成17年

(14) 前掲適用指針，para.6，平成17年

なお、連結株主資本等変動計算書に係る事項は省略した。

の金額を表示することを妨げる趣旨ではないため、重要性等を勘案の上、株主資本以外の各項目についても主な変動事由及びその金額を株主資本等計算書に表示（注記による開示を含む。）することができる<sup>(15)</sup>とされている。そして、前掲適用指針では、株主資本以外の各項目の変動事由として、つぎの項目が例示されている<sup>(16)</sup>。

(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ヘッジ損益の増減

③ 為替換算調整勘定

省略

省略

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

新株予約権の発行

新株予約権の取得

新株予約権の行使

新株予約権の失効

自己新株予約権の消却

自己新株予約権の処分

(3) 省略

つぎに株主資本等変動計算書の注記について、下記の事項が例示されている<sup>(17)</sup>。

(1) 発行株式の種類及び総数に関する事項

発行株式の種類ごとに、前期末及び当期末の発行済株式総数、並びに当期に増加又は減少した発行済株式数を記載する。また、発行済株式の種類ごとに変動事由の概要を記載する。

(2) 自己株式の種類及び株式に関する事項

自己株式の種類ごとに、前期末及び当期末の自己株式総数、並びに当期に増加又は減少した自己株式数を記載する。また、自己株式の種類ごとに変動事由の概要を記載する。

以下、省略

(3) 新株予約権及び自己新株予約権に関する事項

① 新株予約権の目的となる株式の種類

② 新株予約権の目的となる株式の数

(15) 前掲企業会計基準第6号，para.21，平成17年

(16) 前掲適用指針，para.11，平成17年

なお、連結株主資本等変動計算書に係る事項は省略した。

(17) 同上，para.13

なお、連結株主資本等変動計算書に係る事項は省略した。

権利行使されたものと仮定した場合の増加株式数をいい、新株予約権の目的となる株式の種類ごとに、新株予約権の目的となる株式の期末及び当期末の数並びに当期に増加又は減少する株式の数（変動事由の概要を含む。）を記載する。この場合、権利行使期間（会社法第二百三十六条第一項第4号）の初日が到来していない新株予約権については、それが明らかになるように記載する。

ただし、当期期末における新株予約権の目的となる株式の数が当期末の発行済株式総数（住戸株式を保有している場合には当該自己株式の株式数を控除した株式数）に対して重要性が乏しいと認められる場合には、①及び②の注記事項を省略することができる。

以下、省略

③ 新株予約権の当期末残高

以下、省略

④ 自己新株予約権に関する事項

以下、省略

(4) 配当に関する事項

① 配当財産が金銭の場合には、株式の種類ごとの配当金の総額、1株当たり配当額、基準日及び効力発生日、

② 配当財産が金銭以外の場合には（分割型の会社分割を含む。）には、株式の種類ごとの配当財産の種類並びに配当財産の帳簿価額（配当の効力発生日における時価をもって純資産を減少させる場合には、当該時価により評価した後の帳簿価額をいう。）、1株当たり配当額、基準日及び効力発生日、

③ 基準日が当期に属する配当のうち、配当の効力発生日が翌期になるものについては、配当の原資及び①又は②に準ずる事項

## 5 おわりに

新しく作成が求められるようになった「株主資本等変動計算書」をみてきたのであるが、これは貸借対照表の「純資産の部」の変動を表示しようとするものである。その意味においては、この「株主資本等変動計算書」という名称はいささかミスネーミングな感がしないでもない。企業会計基準6号では、計算書の名称については、純資産の部のすべての項目を開示対象としているため「純資産変動計算書」という名称も検討したが、本計算書は、主として、株主資本の各項目の変動を示すものとしていることから「株主資本等変動計算書」とした。なお、「株主持分変動計算書」という名称も検討したが、貸借対照表の純資産の部の表示区分と異なるため採用していない<sup>(18)</sup>としている。

かくして新しく開示されることになった「株主資本等変動計算書」は、貸借対照表の「純資産の部」の新設とともに現れたものであり、今後ともその内容についてより十分な検討が求められよう。

(18) 前掲企業会計基準第6号，para.22，平成17年