

# 株主資本等変動計算書等の 作成に関する公開草案

制度調査部  
齋藤 純

会社法現代化に伴う会計処理の見直し

## 【要約】

「会社法」の制定を受けて、企業会計に関する見直しも急ピッチで進められている。

8月30日には、会社法の制定に伴い株主持分の変動に関する計算書の導入が義務付けられることを受けて、企業会計基準委員会が「連結株主資本等変動計算書等に関する会計基準(案)」等を公表した。

3月決算会社の場合、会社法の施行が2006年5月1日とすれば、2007年3月期から株主資本等変動計算書等の作成が必要となる。

## 株主資本等変動計算書等の導入と背景

企業会計基準委員会は、2005年8月30日、「連結株主資本等変動計算書等に関する会計基準(案)」及び「同適用指針(案)」(以下、公開草案)を公表した。会社法の制定に伴い、株主持分変動計算書の作成が義務付けられる<sup>1</sup>ことに対応するものである。

株主資本等変動計算書(連結及び個別。以下、株主資本等変動計算書等)では、貸借対照表における純資産(主として株主資本)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、その他有価証券の時価評価等による株主資本以外の純資産の変動状況が表示される。公開草案では、株主資本等変動計算書等の表示方法や注記事項、適用時期などを明らかにしている。

## 株主資本等変動計算書等の導入の背景

株主資本等変動計算書等の作成が義務付けられることとなった背景には、近年の会計基準の改正や商法改正などにより、資本の部の変動要因が増加したことがある。また、海外の会計基準では、「包括利益<sup>2</sup>」の開示との関係から、株主資本以外の純資産の変動を表示する財務諸表(株主持分変動計算書)が導入(又は導入の検討)されており、こうした状況も株主資本等変動計算書等の導入に少なからず関係している。

### 1) 近年の会計基準の改正による影響

会計基準の面では、1999年に設定された「金融商品に係る会計基準」により、有価証券の時価評価が導入された。金融商品会計では、その他有価証券の評価差額(税効果分控除後の金額)について、損益計算書を経由させずに資本の部に直接計上するという考え方が導入された。

同じく1999年に改訂された「外貨建取引等会計処理基準」では、金融商品会計において資本

<sup>1</sup> 「会社法現代化に関する要綱」(2005年2月9日)では、「株主持分変動計算書」の作成及び株主への送付を求めている。ちなみに、会社法における株主持分変動計算書(名称は未定)は、今後、法務省令で規定される予定となっているため、7月26日に公布された「会社法」には株主持分変動計算書に関する規定はない。

<sup>2</sup> 包括利益とは、一事業年度における純資産の変動額のうち、新株発行や配当の支払いなどの資本取引以外の額を意味する。

の部への直接計上という考え方が採り入れられたことを受けて、それまで資産又は負債に計上されていた為替換算調整勘定<sup>3</sup>を、資本の部に直接計上することとされた。

## 2) 商法改正の影響

2001年の商法改正では、自己株式の取得が原則可能となるとともに、消却をせずに金庫株として保有し続けることが可能となった。同年の改正では、資本の欠損の填補又は資本組入れに用途が限定されていた法定準備金について、資本の最低 1/4 を残すことを条件に、その取崩しも可能とされている。

また、会社法では、年間の配当に関する回数制限が設けられていないため、期末配当や中間配当以外にも期中での配当が可能となるほか、株主総会での決議を条件に、資本の部の計数をいつでも変動できることとされている。こうした規制緩和により企業経営の自由度が高まる反面、貸借対照表や損益計算書といったこれまでの計算書類だけでは数値の連続性を把握することが困難になると考えられることから、「株主持分変動計算書」が導入されることとなった。

## 3) 海外の会計基準による影響

### 米国会計基準

米国会計基準では、株主資本項目以外の純資産の変動を「その他包括利益」として開示することが義務付けられている<sup>4</sup>。その他包括利益には、「売却可能有価証券」の評価差額や為替換算調整勘定などが含まれる。「その他包括利益」は当期純利益と併せて表示され、両者の合計は「包括利益」と呼ばれる。

SFAS(米国財務会計基準書)第130号では、その他包括利益の開示様式を特定のものには限定しておらず、その附録で「1 計算書方式(One-Statement Approach)」「2 計算書方式(Two-Statement Approach)」「持分変動計算書方式(Statement-of-Changes-in-Equity Approach)」の3つを例示している。

### 国際会計基準

IASB(国際会計基準審議会)では、損益計算書に代えて、包括利益を開示する財務諸表(包括利益計算書)を導入すべく、2001年から検討を行っている。そこでは、包括利益を「事業」「財務費用」「税金」「廃止事業」の4つ<sup>5</sup>の項目から構成する包括利益計算書(当期純利益は表示されない)で開示することで暫定合意に達した。

しかし、包括利益計算書の導入案については最終的な意見の統一に至らなかったことから、プロジェクトの見直しが必要となり、2003年10月には、会計基準のコンバージェンス(収斂)で合意しているFASB(米国財務会計基準審議会)と共同プロジェクトを進めることとなった。2005年4月に開催されたIASBとFASBとの合同会議では、小計として当期純利益を表示する「当期利益及び包括利益計算書」を導入することで暫定合意に至っている。

<sup>3</sup> 子会社の財務諸表を円換算する場合に、資産及び負債項目を換算する場合の為替レートと資本項目を換算する為替レートが異なることによって生じる換算差額をいう。

<sup>4</sup> SFAS(米国財務会計基準書)第130号「Reporting Comprehensive Income(包括利益の報告)」

<sup>5</sup> キャッシュ・フロー・ヘッジを行う企業の場合は、上記4つの項目に「キャッシュ・フロー・ヘッジ」の項目が追加される。

## 株主資本等変動計算書等に関する会計基準(案)

### 1．公開草案の適用対象

株主資本等変動計算書等の作成は、未公開企業も含めたすべての会社が対象となる<sup>6</sup>。

### 2．株主資本等変動計算書等の様式

株主資本等変動計算書等では、対象となる純資産項目につき、「前期末残高」「当期変動額」及び「当期末残高」を表形式で表示する。

株主資本等変動計算書等の様式は必ずしも特定されていない。公開草案では、純資産項目を横方向に展開する方式(連結及び個別)と、縦方向に展開する方式(連結及び個別)、都合4種類の様式を例示している<sup>7</sup>。

### 3．純資産項目の表示区分

貸借対照表の資本の部に関しては、ストック・オプション等会計基準の検討を契機に、企業会計基準委員会で検討が行なわれている<sup>8</sup>。8月10日に、「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)」及び「同適用指針(案)」が公表された。「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、現在の「資本の部」を「純資産の部」に改め、新株予約権、繰延ヘッジ損益及び少数株主持分の表示を純資産の部に変更することとしている<sup>9</sup>。

「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)」の規定に従うと、純資産の部は次ページの図のように区分されることとなる。株主資本等変動計算書等の純資産項目の表示区分は、この表示区分に従うこととされている<sup>10</sup>。

<sup>6</sup> 会社法における株主資本等変動計算書等の根拠は、今後設けられる法務省令で規定される予定とされている。もっとも、その内容は、「連結株主資本等変動計算書等に関する会計基準の適用指針(案)」等に準じたものになるものと思われる。

<sup>7</sup> 株主資本等変動計算書等の様式は、「連結株主資本等変動計算書等に関する会計基準の適用指針(案)」に記載されている。企業会計基準委員会のウェブ・サイト(<http://www.asb.or.jp/>)で閲覧できる。

<sup>8</sup> 企業会計基準委員会では、2004年12月28日に「ストック・オプション等に関する会計基準(案)」を公表した。同会計基準(案)では、報酬として従業員等に付与したストック・オプションの公正な評価額を、従業員等からのサービスの取得に応じて費用に計上することとしている。その際、費用の相手勘定は、負債の部と資本の部の間に独立の項目(新株予約権)として計上することとされた。

しかし、個別貸借対照表に中間区分を設けることについては慎重な検討が必要とする意見があったことなどから、企業会計基準委員会では貸借対照表表示検討専門委員会において検討を行い、8月10日に公開草案を公表したところである。

<sup>9</sup> 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)」の詳細については、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)を参照。

<sup>10</sup> 税法上の圧縮記帳では、取得価額の直接減額方式などとともに、利益処分による積立金方式が認められているが、会社法には利益処分に関する規定が存在しないため、会社法施行後も利益処分方式による圧縮積立金の計上が可能であるのが1つの論点となっている。

株主資本等変動計算書等において積立金の積立額及び取崩額が記載されることとなれば、積立金方式による圧縮記帳は会社法施行後も利用できるようである。

図表 株主資本等変動計算書等における純資産項目の表示区分

連結財務諸表	個別財務諸表
株主資本	株主資本
1 資本金	1 資本金
2 資本剰余金	2 資本剰余金
3 利益剰余金	(1)資本準備金
	(2)その他資本剰余金
評価・換算差額等	3 利益剰余金
1 その他有価証券評価差額金	(1)利益準備金
2 繰延ヘッジ損益	(2)任意積立金
3 土地再評価差額金	(3)その他利益剰余金
4 為替換算調整勘定	4 自己株式
新株予約権	評価・換算差額等
少数株主持分	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
	新株予約権

#### 4 . 純資産項目の表示方法

貸借対照表の純資産の部の表示に従い区分された純資産項目については、それぞれ「前期末残高」「当期変動額」及び「当期末残高」を表示する。

当期変動額の表示は、株主資本項目については変動事由ごとに変動額を表示するが、株主資本以外の項目については、当期変動額を純額で表示する。

株主資本以外の項目の当期変動額の表示に純額表示が認められたのは、そもそも会社法が求める開示項目が株主資本項目で足りると考えられることや、株主資本項目と株主資本以外の項目とでは情報の有用性に差があることなどが理由とされている。もっとも、株主資本以外の項目の当期変動額について、主な変動事由ごとにその金額を表示(注記による開示を含む)することも可能である。

なお、株主資本以外の項目の当期変動額を、純額表示するか、主な変動事由ごとに金額を表示するかは、変動事由又は金額の重要性などを勘案して、事業年度ごと、項目ごとに選択できる。主な変動事由ごとに金額を表示することとした場合に、計算書の中で主な変動事由ごとに金額を表示するか、注記により開示するかについても、事業年度ごと、項目ごとに選択することが認められる。

純資産項目の主な変動事由としては、次のものが挙げられている。

##### [株主資本項目の主な変動事由]

- 当期純利益又は当期純損失
- 新株の発行、自己株式の処分又は新株予約権の行使
- 剰余金(その他資本剰余金又はその他利益剰余金)の配当
- 自己株式の取得
- 自己株式の消却
- 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
- 株主資本の計数の変動
  - ・ 資本金から準備金又は剰余金への振替え

- ・準備金から資本金又は剰余金への振替え
  - ・剰余金から資本金又は準備金への振替え
  - ・剰余金の内訳科目間の振替え
- 連結範囲の変動(連結子会社又は持分法適用会社の増加又は減少)

[株主資本以外の項目の主な変動事由]

(1) 評価・換算差額等

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損益への振替え
- ・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

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損益への振替え
- ・純資産の部に直接計上された繰延ヘッジ損益の増減

為替換算調整勘定

- ・在外子会社等の株式の売却による損益への振替え
- ・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
- ・新株予約権の失効
- ・自己新株予約権の消却
- ・自己新株予約権の処分

(3) 少数株主持分

- ・少数株主利益又は少数株主損失
- ・連結子会社の増資による少数株主持分の増加

## 5 . 注記事項

株主資本等変動計算書等には、次の注記が必要となる。

株主資本等変動計算書

- ・発行済株式の種類及び総数に関する事項
- ・自己株式の種類及び株式数に関する事項
- ・配当に関する事項

連結株主資本等変動計算書

- ・自己株式の種類及び株式数に関する事項

配当に関する事項としては、株式の種類ごとの基準日、効力発生日、配当金の総額及び1株当たり配当金を開示することとされている(配当財産が金銭の場合)。

## 6 . 中間決算の取扱い

中間決算においても、株主資本等変動計算書等に準じて、中間連結株主資本等変動計算書及び中間株主資本等変動計算書の作成が求められる。

## 7 . 適用時期

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作成が義務付けられる。3月決算会社の場合、会社法の施行が2006年5月1日とすれば、2007年3月期から株主資本等変動計算書等の作成が必要となる。

中間株主資本等変動計算書等に関しては、会社法の施行期日以後終了する事業年度の翌中間会計期間から作成が義務付けられる。3月決算会社の場合、会社法の施行が2006年5月1日とすれば、2007年9月期から中間株主資本等変動計算書等の作成が必要となる。もっとも、中間株主資本等変動計算書等に関しては、2006年4月1日以後開始する中間会計期間からの早期適用も妨げないこととされている。