

平成25年3月5日

公認会計士 蒲原良二

## 株主資本等変動計算書の様式について

|                                                                                                                                                                                                                                             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ーはじめにー                                                                                                                                                                                                                                      |
| 貸借対照表の資本等式は、資産-負債=資本(純資産)である。この計算式の右辺の資本(純資産)の連結グループにおける変動を開示するのが連結株主資本等変動計算書である。その内容は、「期首の純資産」(ストック)に「期中の当期純利益、少数株主損益、その他の包括利益および資本取引」(フロー)を加減して「期末の純資産」(ストック)を開示することになっている。つまり、連結株主資本等変動計算書は連結貸借対照表(ストック)と連結損益及び包括利益計算書(フロー)をつなぐ役割を担っている。 |
| 本稿では、日本基準の連結財務諸表のうち、連結株主資本等変動計算書が理解し難い点を事例によって問題提起しようとしている。                                                                                                                                                                                 |
| 国際会計基準(IFRS)や米国基準は、連結財務諸表の様式を特に定めていない。おなじ資本(純資産)の変動を開示する計算書であっても、「連結株主持分変動計算書」や「連結資本勘定計算書」等とその名称でさえ区々である。そこでまず、資本(純資産)の変動を開示する計算書がIFRS、米国基準及び日本基準の各事例において実務上それぞれどのように表示されているかを示すことにする。                                                      |
| 本稿で採り上げた事例は次の通り(いずれもEDINETの有価証券報告書より入手)。                                                                                                                                                                                                    |
| ・インフォシス(インディア)リミテッド・・・IFRS                                                                                                                                                                                                                  |
| ・スターライト(インディア)リミテッド・・・IFRS                                                                                                                                                                                                                  |
| ・住友商事・・・IFRS                                                                                                                                                                                                                                |
| ・東芝・・・米国基準                                                                                                                                                                                                                                  |
| ・武田薬品・・・日本基準                                                                                                                                                                                                                                |

## インフォシス・連結株主持分変動計算書(IFRS)

(単位:株式数データを除き、百万米ドル)

| 項 目                         | 株数(千株)      | 株式<br>資本金 | 資本<br>剰余金 | 利益<br>剰余金 | その他の<br>資本 | 当社株主<br>帰属株主<br>持分合計 |
|-----------------------------|-------------|-----------|-----------|-----------|------------|----------------------|
| 2011年3月31日現在残高              | 571,317,959 | 64        | 702       | 5,294     | 62         | 6,122                |
|                             |             |           |           |           |            |                      |
|                             |             |           |           |           |            |                      |
|                             |             |           |           |           |            |                      |
|                             |             |           |           |           |            |                      |
|                             |             |           |           |           |            |                      |
| 従業員ストックオプションの行使による<br>株式の発行 | 78,442      | 0         | 1         | 0         | 0          | 1                    |
| 配当(法人配当税を含む)                | 0           | 0         | 0         | -501      | 0          | -501                 |
|                             |             |           |           |           |            |                      |
| 当期純利益                       | 0           | 0         | 0         | 1,716     | 0          | 1,716                |
|                             |             |           |           |           |            |                      |
| 売却可能金融資産の公正価値の変動<br>(税効果後)  | 0           | 0         | 0         | 0         | -2         | -2                   |
| 海外業務の為替換算差損益                | 0           | 0         | 0         | 0         | -760       | -760                 |
|                             |             |           |           |           |            |                      |
|                             |             |           |           |           |            |                      |
| 2012年3月31日現在残高              | 571,396,401 | 64        | 703       | 6,509     | -700       | 6,576                |
|                             |             |           |           |           |            |                      |
|                             |             |           |           |           |            |                      |
|                             |             |           |           |           |            |                      |

| 連結貸借対照表・連結包括利益計算書      |       |
|------------------------|-------|
| 項 目                    | 金額    |
| 期首・連結貸借対照表<br>(資本の部)   |       |
| 株式資本                   | 64    |
| 資本剰余金                  | 702   |
| 利益剰余金                  | 5,294 |
| その他の資本の構成要素            | 62    |
| 資本合計                   | 6,122 |
| (資本取引)                 |       |
| (資本取引)                 |       |
| 連結包括利益計算書<br>(当期純利益以降) |       |
| 当期純利益                  | 1,716 |
| その他包括利益                |       |
| 売却可能金融資産の公正価値の変動(税効果後) | -2    |
| 海外業務の為替換算差損益           | -760  |
| その他包括利益合計              | -762  |
| 包括利益合計                 | 954   |
| 期末・連結貸借対照表<br>(資本の部)   |       |
| 株式資本                   | 64    |
| 資本剰余金                  | 703   |
| 利益剰余金                  | 6,509 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |             |       |
|--|--|--|--|--|--|--|--|-------------|-------|
|  |  |  |  |  |  |  |  | その他の資本の構成要素 | -700  |
|  |  |  |  |  |  |  |  | 資本合計        | 6,576 |

(コメント)

- ・当社は、IFRS採用のインドのIT関連企業で、日経新聞に個別の記事として業績予想が出るくらいであるから、インドを代表する企業の1つである。
- ・当社について、まず感服するのは、財務内容が極めて良く堅実的であるということである。借入金はなく、資産総額の実に53%を「現金及び現金同等物」が占めている。
- ・この年度の当社には、非支配株主がない。連結株主持分変動計算書も単純であるので、まず最初に掲げさせていただくことにした。
- ・本表の左側が連結株主持分変動計算書、右側が期首と期末の連結貸借対照表(資本の部)と1計算書方式の連結包括利益計算書(当期純利益以降)である。
- ・連結株主持分変動計算書が、資本取引による株主持分の変動とともに、連結貸借対照表と連結包括利益計算書をつなぐ役割を果たしていることが理解できる。

## スターライト・連結持分変動計算書(IFRS)

(単位100万ルピー)・・・1ルピー=1.45円

| 項目                             | 親会社の所有者に帰属する持分 |           |             |              |                       |           |         | 非支配<br>持分 | 資本<br>合計 | 連結財政状態計算書<br>連結包括利益計算書          |         |
|--------------------------------|----------------|-----------|-------------|--------------|-----------------------|-----------|---------|-----------|----------|---------------------------------|---------|
|                                | 資本金            | 資本<br>剰余金 | 国外事業<br>の換算 | 売却可能<br>金融投資 | キャッシュ・<br>フロー・ヘッ<br>ジ | 利益<br>剰余金 | 合計      |           |          | 項 目                             | 金額      |
| 2011年3月31日現在残高                 | 3,361          | 181,117   | 1,610       | 197          | 690                   | 223,195   | 410,170 | 109,703   | 519,873  | 期首・連結財政状態計算書<br>(資本の部)          |         |
|                                |                |           |             |              |                       |           |         |           |          | 資本金                             | 3,361   |
|                                |                |           |             |              |                       |           |         |           |          | 資本剰余金                           | 181,117 |
|                                |                |           |             |              |                       |           |         |           |          | その他の資本項目<br>1,610+197+690=2,427 | 2,427   |
|                                |                |           |             |              |                       |           |         |           |          | 利益剰余金                           | 223,195 |
|                                |                |           |             |              |                       |           |         |           |          | 親会社の所有者に帰属す<br>る持分              | 410,170 |
|                                |                |           |             |              |                       |           |         |           |          | 非支配持分                           | 109,703 |
|                                |                |           |             |              |                       |           |         |           |          | 資本合計                            | 519,873 |
| 2011年4月1日現在残高                  | 3,361          | 181,117   | 1,610       | 197          | 690                   | 223,195   | 410,170 | 109,703   | 519,873  | 連結財政状態計算書<br>・・・上記に同じ           |         |
|                                |                |           |             |              |                       |           |         |           |          | 連結包括利益計算書<br>(当期純利益以降)          |         |
| 当期純利益                          | 0              | 0         | 0           | 0            | 0                     | 38,998    | 38,998  | 20,239    | 59,237   | 当期純利益                           | 59,237  |
| 国外事業の換算に係る為替差額                 | 0              | 0         | 4,959       | 0            | 0                     | 0         | 4,959   | 94        | 5,053    | 国外事業の換算に係る為<br>替差額              | 5,053   |
| 売却可能金融投資の変動                    | 0              | 0         | 0           | 1,337        | 0                     | 0         | 1,337   | 0         | 1,337    | 売却可能金融投資に係る<br>(損失)/利得          | 1,337   |
| キャッシュ・フロー・ヘッジの公正<br>価値の純変動、税引後 | 0              | 0         | 0           | 0            | -464                  | 0         | -464    | 10        | -454     | キャッシュ・フロー・ヘッジ                   | -454    |
| 関連会社のその他の包括利益に<br>対する持分、税引後    | 0              | 0         | 0           | 0            | -1,249                | 0         | -1,249  | 0         | -1,249   | 関連会社のその他の包括<br>(損失)/利益に対する持分    | -1,249  |
| 当期包括利益合計                       | 0              | 0         | 4,959       | 1,337        | -1,713                | 38,998    | 43,581  | 20,343    | 63,924   | 包括利益合計                          | 63,924  |
| ・みなし配当                         | 0              | 0         | 0           | 0            | 0                     | -616      | -616    | 0         | -616     | (資本取引)                          |         |

|                |       |         |       |       |        |         |         |         |         |                                     |         |
|----------------|-------|---------|-------|-------|--------|---------|---------|---------|---------|-------------------------------------|---------|
| ・支払配当金(配当税を含む) | 0     | 0       | 0     | 0     | 0      | -7,658  | -7,658  | -4,338  | -11,996 | (資本取引)                              |         |
| 2012年3月31日現在残高 | 3,361 | 181,117 | 6,569 | 1,534 | -1,023 | 253,919 | 445,477 | 125,708 | 571,185 | 期末・連結財政状態計算書<br>(資本の部)              |         |
|                |       |         |       |       |        |         |         |         |         | 資本金                                 | 3,361   |
|                |       |         |       |       |        |         |         |         |         | 資本剰余金                               | 181,117 |
|                |       |         |       |       |        |         |         |         |         | その他の資本項目<br>6,569+1,534-1,023=7,080 | 7,080   |
|                |       |         |       |       |        |         |         |         |         | 利益剰余金                               | 253,919 |
|                |       |         |       |       |        |         |         |         |         | 親会社の所有者に帰属する持分                      | 445,477 |
|                |       |         |       |       |        |         |         |         |         | 非支配持分                               | 125,708 |
|                |       |         |       |       |        |         |         |         |         | 資本合計                                | 571,185 |
|                |       |         |       |       |        |         |         |         |         |                                     |         |
|                |       |         |       |       |        |         |         |         |         |                                     |         |

(コメント)

- ・当社は、銅、アルミニウム及び亜鉛を採掘・精錬する鉱業を営むIFRS採用のインド企業であり、自己資本比率68%の健全優良企業である。
- ・当社には、非支配株主がいて事例としては一般性があるので、ここで掲げさせていただくことにした。
- ・この事例においても、左側の連結持分変動計算書が、資本取引による資本の変動とともに、右側の連結財政状態計算書と連結包括利益計算書をつなぐ役割を果たしている。前期首のストック ± 当期のフロー = 当期末のストック の関係が明らかですっきりして理解しやすい。
- ・後述の日本基準(武田薬品の事例)では、
  - ①非支配株主持分が「株主資本以外の項目の当期変動額(純額)」として一括され、非支配株主持分の変動の内訳が記載されない様式となっている。このため、日本基準では連結包括利益計算書のその他の包括利益が連結株主資本等変動計算書のどこへ行っただかが明らかとはならず整合性の確認ができない。
  - ②連結包括利益計算書の「関連会社のその他の包括(損失)/利益に対する持分」もまた、連結持分変動計算書の「株主資本以外の項目の当期変動額(純額)」の行に表示される(企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」第7項参照)ので、上記の事例では、「関連会社のその他の包括(損失)/利益に対する持分」(-1,249)がその他の包括利益の項目の「キャッシュ・フロー・ヘッジ」であることが明示されているが、日本基準の連結株主資本等変動計算書ではこれを明らかにすることができない。

上記の2点は、日本基準におけるその他の包括利益を理解し難くする様式上の問題点であるようにおもう。

- ・以下の事例では、連結財政状態計算書(連結貸借対照表)と連結持分変動計算書(連結株主資本等変動計算書)とは、期首と期末ともに整合的に一致していることを確認しているので、冗長を避けるため、右側の連結財政状態計算書(連結貸借対照表)の掲記を省略し、連結(損益)包括利益計算書のみを掲記する。

## 住友商事・連結持分変動計算書(IFRS)

(単位100万円)

|                     | 親会社の所有者に帰属する持分 |           |        |                     |           |           | 非支配<br>持分 | 資本合計      |
|---------------------|----------------|-----------|--------|---------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
|                     | 資本金            | 資本<br>剰余金 | 自己株式   | その他の<br>資本の構<br>成要素 | 利益<br>剰余金 | 合計        |           |           |
| 期首残高(2011年4月1日)     | 219,279        | 288,868   | -1,053 | -4,819              | 1,068,193 | 1,570,468 | 111,622   | 1,682,090 |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
|                     |                |           |        |                     |           |           |           |           |
| 非支配持分の取得及び処分        | 0              | -5,426    | 0      | 0                   | 0         | -5,426    | 0         | -5,426    |
| 持分法適用会社において認識した資本取引 | 0              | -1,185    | 0      | 0                   | 0         | -1,185    | 0         | -1,185    |

| 連結財政状態計算書<br>連結包括利益計算書               |         |
|--------------------------------------|---------|
| 項 目                                  | 金額      |
| (連結財政状態計算書と一致)                       |         |
| 連結包括利益計算書<br>(当期利益以降)                |         |
| 当期利益<br>250,669+13,003=263,672       | 263,672 |
| 当期利益の帰属:                             |         |
| 親会社の所有者                              | 250,669 |
| 非支配持分                                | 13,003  |
| その他の包括利益                             |         |
| 在外営業活動体の換算差額                         | -67,465 |
| FVTOCIの金融資産                          | -1,352  |
| キャッシュ・フロー・ヘッジ                        | 2,005   |
| 確定給付制度の数理計算上の差異                      | -12,045 |
| 持分法適用会社におけるその他の包括利益に対する持分            | 4,782   |
| 税引後その他の包括利益<br>-70,636-3,439=-74,075 | -74,075 |
| 当期包括利益合計                             | 189,597 |
| 当期包括利益合計の帰属:                         |         |
| 親会社の所有者                              | 180,033 |
| 非支配持分                                | 9,564   |
| (資本取引)                               |         |
| (資本取引)                               |         |

|                    |         |         |        |         |           |           |         |           |                             |  |
|--------------------|---------|---------|--------|---------|-----------|-----------|---------|-----------|-----------------------------|--|
| ストックオプション付与による増加額等 | 0       | 150     | 0      | 0       | 0         | 150       | 0       | 150       | (資本取引)                      |  |
| ストックオプション権利行使等     | 0       | 0       | 19     | 0       | 0         | 19        | 0       | 19        | (資本取引)                      |  |
| その他の包括利益           | 0       | 0       | 0      | -70,636 | 0         | -70,636   | 0       | -70,636   | 税引後その他の包括利益<br>(親会社の所有者に帰属) |  |
| 利益剰余金への振替          | 0       | 0       | 0      | 12,448  | 0         | 12,448    | 0       | 12,448    | (資本取引)                      |  |
| その他の資本の構成要素からの振替   | 0       | 0       | 0      | 0       | -12,448   | -12,448   | 0       | -12,448   | (資本取引)                      |  |
| 当期利益(親会社の株主に帰属)    | 0       | 0       | 0      | 0       | 250,669   | 250,669   | 0       | 250,669   | 当期利益<br>(親会社の所有者に帰属)        |  |
| 配当金                | 0       | 0       | 0      | 0       | -55,003   | -55,003   | 0       | -55,003   | 配当金                         |  |
| 非支配持分              |         |         |        |         |           |           |         |           |                             |  |
| 非支配持分株主への配当        | 0       | 0       | 0      | 0       | 0         | 0         | -6,287  | -6,287    | (資本取引)                      |  |
| 非支配持分の取得及び処分等      | 0       | 0       | 0      | 0       | 0         | 0         | -2,767  | -2,767    | (資本取引)                      |  |
| 当期利益(非支配持分に帰属)     | 0       | 0       | 0      | 0       | 0         | 0         | 13,003  | 13,003    |                             |  |
| その他の包括利益           | 0       | 0       | 0      | 0       | 0         | 0         | -3,439  | -3,439    |                             |  |
| 期末残高(2012年3月31日)   | 219,279 | 282,407 | -1,034 | -63,007 | 1,251,411 | 1,689,056 | 112,132 | 1,801,188 | (連結財政状態計算書と一致)              |  |

(コメント)

・IFRSには様式が定められていないことから、当社は日本基準における「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」の様式例「連結株主資本等変動計算書」の

次の脚注を参照して作成されているものと推定される。

「(\*5)株主資本以外の各項目は、当期変動額を純額で(一括して・・筆者注)記載することに代えて、変動自由ごとにその金額を連結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(第9項から第12項参照)。また、変動理由ごとにその金額を連結株主資本等変動計算書又は注記に記載する場合には、概ね株主資本の各項目に関係する変動事由の次に記載する。」

・この(\*5)の脚注(…の次に記載する)を採用すると、項目ごとに親会社の所有者に帰属する持分と非支配持分とがそれぞれ2行に分離されてしまうことになるが、2つの数字

を各合計することによって包括利益計算書との一致を確認することができる。後に述べるように、日本基準における一般的な開示ではこの確認をすることができない。

・なお、勝手ではあるが、他社の事例との比較上、縦に並べる様式を横に並べる様式に書き換えさせていただいている。

## 東芝・連結資本勘定計算書(米国基準)

(単位百万円)

|                           | 資本金     | 資本<br>剰余金 | 利益<br>剰余金 | その他の<br>包括利益<br>(損失)<br>累計額 | 自己株式   | 株主資本<br>合計 | 非支配<br>持分 | 資本合計      | 連結貸借対照表<br>連結損益計算書      |        |
|---------------------------|---------|-----------|-----------|-----------------------------|--------|------------|-----------|-----------|-------------------------|--------|
|                           |         |           |           |                             |        |            |           |           | 項 目                     | 金 額    |
| 2011年3月31日現在残高            | 439,901 | 399,552   | 551,523   | -521,396                    | -1,461 | 868,119    | 311,497   | 1,179,616 | (連結財政状態計算書と一致)          |        |
| 非支配持分との資本取引及び<br>その他      | 0       | 1,576     | 0         | 0                           | 0      | 1,576      | 57,455    | 59,031    | (資本取引)                  |        |
| 当社株主への配当金                 | 0       | 0         | -29,645   | 0                           | 0      | -29,645    | 0         | -29,645   | (資本取引)                  |        |
| 非支配株主への配当金                | 0       | 0         | 0         | 0                           | 0      | 0          | -7,629    | -7,629    | (資本取引)                  |        |
| 包括利益(損失):                 |         |           |           |                             |        |            |           |           |                         |        |
| 当期純利益                     | 0       | 0         | 73,705    | 0                           | 0      | 73,705     | 12,441    | 86,146    | 連結損益計算書(末尾部分)           |        |
|                           |         |           |           |                             |        |            |           |           | 非支配持分控除前当期純利益           | 86,146 |
|                           |         |           |           |                             |        |            |           |           | 非支配持分に帰属する<br>当期純利益(控除) | 12,441 |
|                           |         |           |           |                             |        |            |           |           | 当社株主に帰属する<br>当期純利益      | 73,705 |
| その他の包括利益(△損失)、<br>税効果控除後: |         |           |           |                             |        |            |           |           | (連結損益計算書に記載なし)<br>...改正 |        |
| 未実現有価証券評価損益               | 0       | 0         | 0         | -5,362                      | 0      | -5,362     | 38        | -5,324    | (連結損益計算書に記載なし)<br>...改正 |        |
| 外貨換算調整額                   | 0       | 0         | 0         | -11,018                     | 0      | -11,018    | -337      | -11,355   | (連結損益計算書に記載なし)<br>...改正 |        |
| 年金負担調整額                   | 0       | 0         | 0         | -29,667                     | 0      | -29,667    | -3,952    | -33,619   | (連結損益計算書に記載なし)<br>...改正 |        |
| 未実現デリバティブ評価損益             | 0       | 0         | 0         | -400                        | 0      | -400       | -259      | -659      | (連結損益計算書に記載なし)<br>...改正 |        |
| 包括利益(△損失)合計               | 0       | 0         | 73,705    | -46,447                     | 0      | 27,258     | 7,931     | 35,189    | (連結損益計算書に記載なし)<br>...改正 |        |
| 自己株式の取得及び処分(純額)           | 0       | -3        | 0         | 0                           | -37    | -40        | 0         | -40       | (資本取引)                  |        |
| 2012年3月31日現在残高            | 439,901 | 401,125   | 595,583   | -567,843                    | -1,498 | 867,268    | 369,254   | 1,236,522 | (連結財政状態計算書と一致)          |        |

(コメント)

・米国基準には、その他の包括利益の開示方式として強制様式は特になく、これまで以下の3つの方法を例示していた(あずさ監査法人「英文財務諸表の実務」9版661頁)

①損益計算書の中で開示する方法

②別の報告書(包括利益計算書)を作成する方法

③株主持分計算書(当社の名称では、連結資本勘定計算書)の中で開示する方法

当社は、このうち③の方法を採用していることになる。

・IFRSでは、①(1計算書方式)および②(2計算書方式)の方法しか認められておらず、③の方法は認められていない。

・そこで、米国のFASBとIFRS側のIASBによる検討の結果、米国基準においては2011年12月16日以降開始する会計年度から、③の方法は廃止されることになった。

・当社の場合、2012年4月1日(平成24年4月1日)以降の年度から、この改正の適用を受け、すでに四半期について2計算書方式による連結損益計算書と連結包括損益計算書が作成されているが、四半期財務諸表では株主持分計算書(当社名称は連結資本勘定計算書)は開示されないの、改正後の最初のものは2013年3月31日現在で開示されることになる。

・現在でも、連結損益計算書の部分(当期純利益)と資本取引については非支配持分の内訳が開示されて連結資本勘定計算書との金額の照合ができるようになっているのであるから、改正後も前記のスターライト(IFRSの事例)と同じ様式で開示されることになるものと考えられる。



|                         |        |        |           |      |           |        |     |          |     |        |           |                  |  |
|-------------------------|--------|--------|-----------|------|-----------|--------|-----|----------|-----|--------|-----------|------------------|--|
| 当期純利益                   | 0      | 0      | 124,162   | 0    | 124,162   | 0      | 0   | 0        | 0   | 0      | 124,162   | (照合できるのはこの項目だけ)  |  |
| 自己株式の取得                 | 0      | 0      | 0         | -16  | -16       | 0      | 0   | 0        | 0   | 0      | -16       | (資本取引)           |  |
| 剰余金の配当                  | 0      | 0      | -142,104  | 0    | -142,104  | 0      | 0   | 0        | 0   | 0      | -142,104  | (資本取引)           |  |
| 自己株式の処分                 | 0      | 0      | -50       | 222  | 172       | 0      | 0   | 0        | 0   | 0      | 172       | (資本取引)           |  |
| 株主資本以外の項目の<br>当期変動額(純額) | 0      | 0      | 0         | 0    | 0         | 13,103 | -16 | -75,050  | 169 | 14,789 | -47,005   | (株主資本以外の変動を一括表示) |  |
| 当期変動額合計                 | 0      | 0      | -17,992   | 206  | -17,786   | 13,103 | -16 | -75,050  | 169 | 14,789 | -64,791   |                  |  |
| 当期末残高<br>(平成24年3月31日)   | 63,541 | 49,638 | 2,254,075 | -808 | 2,366,446 | 87,046 | 2   | -441,653 | 504 | 59,522 | 2,071,867 | (連結貸借対照表と一致)     |  |

(コメント)

- ・当社は、日本の一般の会社と同様、連結損益計算書と連結包括利益計算書の2計算社方式を採用している
- ・連結株主資本等変動計算書は、日本基準では縦に並べる様式の事例が多い。他の基準との比較をする上で、これを勝手ながら、横に並べる様式に書き換えさせていただいている。
- ・連結包括利益計算書の各項目が連結株主資本等変動計算書のなかの数値と照合できないのは、その他の包括利益のうち「持分法適用会社に対する持分相当額」が、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定等を一括して一つの数字で「株主資本以外の項目の当期変動額(純額)」の行に記載されること、また、「少数株主持分(非支配持分)」が項目別にではなく、当期純利益、その他の包括利益及び資本取引のすべてを一括して一つの数字で、同じく「株主資本以外の項目の当期変動額(純額)」の行に記載されることが原因である。
- ・この点について、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」第21項では  
「…株主資本とそれ以外の項目とでは…情報の有用性が異なること、及び…事務負担の増大などを考慮し、表示方法に差異を設けることにした。」とされているが、当期純利益や包括利益及び支払配当等に関する少数株主持分は連結グループ外へ流出する部分であり、持分比率のいかんによっては数値も大きくなりうるし、IFRSや米国基準と対比してみると、簡略化することによるデータ不足の後進性をもたらすものと考えられる。

—結論としての問題提起—

連結株主資本等変動計算書は、IFRSや米国基準による事例のように、期首・期末の連結貸借対照表と連結損益計算書・連結包括利益計算書とをつなぐ役割を担っている。そこで、日本基準においても当期純利益と同様、包括利益についてもクリーン・サープラス関係を維持することによって財務諸表間の整合性の確認が可能なものにしてほしい、当期純利益と包括利益とのどちらが重要であるか、あるいは、未実現のその他の包括利益が実現したときに当期純利益にリサイクルするかどうか、といった内容の議論ではない。整合性の確認ができない苛立たしさと分かり難さ及びデータ不足の後進性を問題として提起しているのである。

この点について、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」第8項では

「貸借対照表の純資産の部における株主資本以外の各項目は、当期首残高、当期変動額及び当期末残高に区分し、当期変動額は純額で表示する。ただし、当期変動額について主な変動理由ごとにその金額を表示(注記による開示を含む)することができる。」

として、IFRSや米国基準と同じような整合的な記載が認められているようではある。

しかし、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」3項の②連結株主資本等変動計算書の下部の「株主資本以外の項目の当期変動額」(純額)についての脚注(\*5)では、

「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連結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記載する場合には、概ね株主資本の各項目に係る変動事由の次に記載する。」

とされて、株主資本以外の各項目に係る当期変動額が別行に記載されてしまう。現に日本の実務では純額によって一つの数字で開示され、変動事由ごとの記載はなされていないようである。

そこで、とりあえず、「・・・の次に・・・」の文言を、「・・・の次に」又は「株主資本の各項目の行に」と改めることで足りるのかもしれない。

米国基準も、東芝の事例で述べたように、様式の改正が行われた。日本基準における株主資本等変動計算書の様式についても、再考されるべきではないかとおもう。