

１株当たり当期純利益基準等の改正

1. １株当たり利益基準における遡及的取扱いの国際比較

論点	日本（基準２号、適用指針４号）	国際会計基準（IAS33）	米国（ASC Topic260（SFAS128））
期中平均株式数（発行済普通株式数は変化するが、資産は対応して変化しない事象が期中に生じた場合の調整）			
(1) 株式分割（無償交付）	期首に遡及修正する（基 19 項）	最も早い期の期首に行われたものとして、遡及修正する（27（a）、28 項）	同左（260-10-55-12 項）
(2) 株式併合	同上（基 19 項）	同上（27（d）、29 項） ただし、特別配当と結合させた株式併合の場合、特別配当が認識された日から普通株式数の減少として調整する	同上（260-10-55-12 項） （ただし書きの取扱いなし）
(3) 有利発行（rights issue）	① 株主割当の場合、株式分割相当部分につき、期首に遡及修正する（基 19 項） ② 第三者割当の場合、考慮しない（適 52 項）	① 株主割当の場合、割当以前のすべての期に遡及修正する（27（b）、A2 項）	同上（260-10-55-13 項）
開示			
修正再表示 (1) 株式分割、株式併合、有利発行	その旨及び前期首に株式併合又は株式分割が行われたと仮定した場合における前期の 1 株当たり当期純利益及び潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益(31 項)（比較財務諸表が開示されている場合のみ） 貸借対照表日後に行われた場合は、重要な後発事象として、上記（31 項）に準じた開示を行う（32 項）。	基本的 1 株当たり利益及び希薄化後 1 株当たり利益とともに、遡及的に修正する期末日以降財務諸表公表までに発生した場合、すべての期間の 1 株当たり計算は、新株式数にて行う このような変更を反映している場合には、当該事実を開示する（64 項）	同左（260-10-55-12 項）
(2) 会計方針の変更、誤謬の修正	（記載なし）	表示されている全ての期間の基本的 1 株当たり利益及び希薄化後 1 株当たり利	反映する。この結果、潜在株式の行使等がなかったものとして

論点	日本（基準 2 号、適用 指針 4 号）	国際会計基準（IAS33）	米国（ASC Topic260 （SFAS128））
		<u>益に反映する（64 項）</u>	扱うこともある （260-10-55-16 項）
(3) 想定事項の変 更や転換等	<u>（記載なし）</u>	想定事項の変更や転換の 有無等により、過年度の希 薄化後 1 株当たり利益が修 正再表示されることはな い（65 項）	同左（260-10-45-21 項、260-10-45-25 項）

国際的な会計基準では、次の場合に遡及的な処理が行われている。

- (1) 会計上の変更及び過去の誤謬の訂正
- (2) 株式分割、株式併合、有利発行

以下ではそれぞれの場合における EPS 基準等の改正について、検討を行う。

2. 改正の方向性の検討

- (1) 会計上の変更及び過去の誤謬の訂正

国際的な会計基準では、会計上の変更又は誤謬の訂正を EPS に反映する旨が定められている。また、平成 20 年 12 月に公表された企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（以下、「会計基準第 24 号」という。）においても、遡及処理による 1 株当たり情報に対する影響額の開示が求められている。

このため、EPS 基準で、遡及処理後の EPS を開示する旨の取扱いを定めることかどうか。

- (2) 株式分割、株式併合、有利発行

- ① 1 株当たり当期純利益及び潜在株式調整後 1 株当たり利益

国際的な会計基準では、株式分割、株式併合等、発行済普通株式数は変化するが、資産は対応して変化しない事象が期中に生じた場合には、EPS 計算上、最も早い期の期首に行われたものとして、遡及修正する。

一方、我が国のこれまでの実務では、遡及処理が認められていなかったため、前期首に当該株式併合又は株式分割が行われたと仮定した場合における前期の EPS を当期の注記として開示している。

このように、我が国においても既に遡及処理に類似した開示が行われていること、及び国際的な会計基準とのコンバージェンスから株式分割等についても遡及的に処理することかどうか。

- ② 1 株当たり純資産額

国際的な会計基準では 1 株当たり純資産額の開示は求められていない。また、我が国の現行の取扱いにおいても、当期に株式併合等を行ったときは、前期首に当該株式併合又は株式分割が行われたと仮定した場合における前期の 1 株当たり純資産額は、記載することが望ましいとされている。

会計基準第 24 号による会計方針の変更等を行った場合や、これまでの後発事象の取扱いでは、1 株当たり当期純資産についても遡及処理後の数値の注記を求めているため、当期に株式分割等を行った場合も、任意ではなく注記を求めることでどうか。

③ 貸借対照表日後に株式併合等が行われた場合の取扱い

第 36 回の専門委員会において、貸借対照表日後に株式併合等が行われた場合、国際的な会計基準では、後発事象としての注記ではなく、開示される 1 株当たり情報を修正していることから、我が国でも同様の取扱いを定める方向にしてはどうかとの意見があった。

貸借対照表日後の株式併合等は修正後発事象（発生した事象の実質的な原因が決算日現在において既に存在しているため、財務諸表の修正を行う必要がある事象）には該当しないことから、貸借対照表日後に株式併合等が行われたことによる EPS 計算の修正は、国際的な会計基準とのコンバージェンス及び情報の有用性の観点からの開示後発事象の例外と考えられる¹。

このため、国際的な会計基準と同様、貸借対照表日後、財務諸表を作成する日までに株式併合等が行われた場合に、開示される最も古い期の期首に行われたものと仮定して修正することとした場合、我が国では、会社法及び金融商品取引法（以下、「金商法」という。）に基づく財務諸表が作成されるため、「財務諸表を作成する日」をどのように解釈するか。

【案 1】会社法に基づく計算書類及び金商法に基づく財務諸表それぞれを作成する日までとする。

【案 2】会社法に基づく計算書類の作成日後に発生した場合は、金商法に基づく財務諸表においては、1 株当たり情報自体は修正せず、後発事象の記載の中で開示する。

	メリット	デメリット
案 1	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 国際的な会計基準と整合的である。 ➤ 株式併合又は株式分割の影響が、株価とともに 1 株当たり当期純利益にも反映されることによって、株価収益率（株価を 1 株当たり当期純利益で除した率）が適切に算定されるという見方とも整合する。 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 計算書類と財務諸表で開示される数値が異なる場合がある。
案 2	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 計算書類と財務諸表との単一性を重視する考え方と整合する。 ➤ 株式併合又は株式分割の影響を後発事象として記載することで、株価との対応も間接的に把握できる。 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 国際的な会計基準と一部整合しない。

¹ Topic855「後発事象」（当初 SFAS165 として公表）では、株式併合又は株式分割の際の EPS 修正を、Topic と整合しない基準の例として指摘し（855-10-15-4、5 項）、結論の背景で以下のように述べている。

「この会計基準の矛盾の分析-SFAS128 号は認識を要しない後発事象とみなされるであろうもの（貸借対照表日後の株式分割）が認識を要する後発事象として取り扱い、財務諸表上で変動を修正することを求めている。」（SFAS165 号 A6. b）

設例**【前提】**

平成 X2 年 5 月 1 日の取締役会決議により、平成 X2 年 5 月 30 日付で株式分割（1 株につき 1.2 株の割合で分割）を行った。

会社法監査報告書日付は 5 月 15 日である。

なお、簡略化のため、潜在株式は発行していないと仮定する。

	平成 X1 年 3 月末	平成 X2 年 3 月末
発行済株式	10,000 株	10,000 千株
当期純利益	1200 百万円	1,500 百万円
純資産	15,000 百万円	18,000 百万円

【案 1】 の場合**会社法計算書類**

(1 株当たり情報)

1 株当たり純資産額 1,800 円

1 株当たり当期純利益 150 円

(後発事象)

当社は平成 X2 年 5 月 1 日の取締役会において、平成 X2 年 5 月 30 日付で株式分割（1 株につき 1.2 株の割合で分割）を行うことを決議した。なお、当該株式分割が前期首に行われたと仮定した場合の当連結会計年度における 1 株当たり情報については、以下のとおりとなる。

1 株当たり純資産額 1,500 円

1 株当たり当期純利益 125 円

有価証券報告書

(1 株当たり情報)

	平成 X1 年 3 月末	平成 X2 年 3 月末
1 株当たり純資産額	1,250 円	1,500 円
1 株当たり当期純利益	100 円	125 円

当社は平成 X2 年 5 月 1 日の取締役会決議により、平成 X2 年 5 月 30 日付で株式分割（1 株につき 1.2 株の割合で分割）を行っている。前連結会計年度及び当連結会計年度の 1 株当たり情報は、当該株式分割が前期首に行われたと仮定した場合の株式数により算定している。

【案２】の場合

会社法計算書類（【案１】の場合と同様）

（１株当たり情報）

１株当たり純資産額	1,800 円
１株当たり当期純利益	150 円

（後発事象）

当社は平成 X2 年 5 月 1 日の取締役会において、平成 X2 年 5 月 30 日付で株式分割（１株につき 1.2 株の割合で分割）を行うことを決議した。なお、当該株式分割が前期首に行われたと仮定した場合の当連結会計年度における 1 株当たり情報については、以下のとおりとなる。

１株当たり純資産額	1,500 円
１株当たり当期純利益	125 円

有価証券報告書

（１株当たり情報）

	平成 X1 年 3 月末	平成 X2 年 3 月末
１株当たり純資産額	1,500 円	1,800 円
１株当たり当期純利益	120 円	150 円

（後発事象）

当社は平成 X2 年 5 月 1 日の取締役会決議により、平成 X2 年 5 月 30 日付で株式分割（１株につき 1.2 株の割合で分割）を行っている。当該株式分割が前期首に行われたと仮定した場合の前連結会計年度及び当連結会計年度の 1 株当たり情報は、それぞれ以下のとおりとなる。

	平成 X1 年 3 月末	平成 X2 年 3 月末
１株当たり純資産額	1,250 円	1,500 円
１株当たり当期純利益	100 円	125 円

3. 会計基準等の改正の時期

現在、IASB 及び FASB の EPS 基準の改正に関する検討が中断されており、1 株当たり利益専門委員会では IASB の今後の検討を踏まえ、2011 年中に EPS 基準の改正を予定しているため、遡及基準が先に適用される可能性がある。

このため、遡及基準公表後予定されている「他の会計基準等の改正」時に改正することかどうか。

なお、会計基準のコンバージェンスの観点から、既存の差異（ストック・オプションの取扱い）等も合わせて改正を行うことも考えられる。

以 上