

改正企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」等について

前研究員 こばやし のりこ
小林 央子

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成22年6月30日に次に掲げる会計基準等を公表した¹。

- 改正企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」（以下「本会計基準」という。）
- 改正企業会計基準適用指針第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」（以下「本適用指針」という。）
- 改正実務対応報告第9号「1株当たり当期純利益に関する実務上の取扱い」（以下「本実務対応報告」という。）

本会計基準等は、本年4月2日に公開草案として公表されており、公開草案に寄せられたコメントを踏まえ、公開草案を修正した上で公表に至っている。本稿では、本会計基準等の改正の概要について解説する。なお、文中、意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

II. 改正の概要

本会計基準等は、平成21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「企業会計基準第24号」という。）を受けての所要の改正のほか、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、国際会計基準審議会（IASB）における今後の検討でも影響を受けないと考えられる国際財務報告基準（IFRS）との既存の差異²や、我が国の市場関係者から実務上の対応要請がある点について短期的な対応を行うという観点から、一部改正されている。

したがって、本稿でも、これらの内容に沿って、概要を解説することとする。なお、短期的な対応が行われた主な改正箇所及び概要の一覧は、次頁の表のとおりである。

(1) 企業会計基準第24号関連の改正

- 当期及び当期の貸借対照表日後に株式併合又は株式分割が行われた場合

我が国では、これまで過年度遡及修正の定めがなかったため、1株当たり情報についても、前期以前への遡及的な修正は行われてこなかつ

1 詳細については、ASBJのウェブサイト（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/touki/）を参照いただきたい。

2 IASBは、2008年8月に、公開草案「1株当たり当期利益の簡素化」（IAS第33号改訂）を公表しているが、その後プロジェクトを一時中断しており、2010年度中はプロジェクトを再開しないこととされている。

改正箇所		概要
IFRSとの コンパ リゼン スに伴 う改正	会計基準第 24号 関連	<p>当期及び当期の貸借対照表日後に、株式併合又は株式分割が行われた場合の取扱い (会計基準第30-2項、第30-3項、第31項、適用指針第16項、第41項)</p> <p>普通株式の期中平均株式数及び普通株式増加数は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首に当該株式併合又は株式分割が行われたと仮定して算定する。</p>
		<p>会計方針の変更又は過去の誤謬の訂正が行われた場合の取扱い (会計基準第30-4項、第30-5項、適用指針第36-2項)</p> <p>遡及適用又は修正再表示の影響を、1株当たり当期純利益及び1株当たり純資産額に反映する。</p>
	その他	<p>ストック・オプションに関する取扱い (適用指針第22項)</p> <p>潜在株式調整後1株当たり当期純利益の計算上、自己株式方式を用いる際に、ストック・オプションの権利の行使により払い込まれると仮定された場合の入金額には、ストック・オプションの公正な評価額のうち、将来、企業に提供されるサービスに係る分を含める。</p>
		<p>子会社等が親会社の潜在株式を発行した場合の取扱い (適用指針第33項)</p> <p>子会社等が親会社の潜在株式を発行した場合には、連結上の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に当たり、親会社の潜在株式に含める。</p>
	<p>親会社の子会社等の潜在株式を発行した場合の取扱い (適用指針第33-2項)</p> <p>親会社が発行する子会社等の普通株式に転換等の可能な潜在株式について、その権利の行使を仮定することにより、親会社の持分比率が変動し、その結果、連結上の当期純利益が減少する場合、当該潜在株式は、連結上の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に当たって考慮する。</p>	
その他	<p>転換証券の転換価格(ワラントの行使価格)が期中に修正された場合の取扱い (実務対応報告Q5-2)</p> <p>期中における転換価格(行使価格)の修正を考慮する。</p>	

(筆者作成)

た。ただし、当期及び当期の貸借対照表日後に株式併合や株式分割が行われ、発行済株式のみが変動する場合で、前期の財務情報を比較形式で開示しているときは、前期首に当該事象が行われたものと仮定した前期の1株当たり情報を注記として開示していた。

今般、平成21年12月に企業会計基準第24号が公表されたことを受けて、これまでの取扱いについて、所要の改正が行われた。すなわち、当期及び当期の貸借対照表日後に株式併合又は株式分割が行われた場合には、普通株式の期中平均株式数及び普通株式増加数は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首に当該株式併合又は株式分割が行われたと仮定して、各表示期間の1株当たり情報を算定することとされ

た。

● 会計方針の変更又は過去の誤謬の訂正が行われた場合

企業会計基準第24号では、会計方針の変更又は過去の誤謬の訂正が行われた場合に、表示期間における遡及適用後又は修正再表示後の1株当たり情報に対する影響額を開示することを求めており、また、国際的な会計基準でも、同様の取扱いが定められている。このため、本会計基準においても、遡及適用後又は修正再表示後の1株当たり情報の開示を求めることとされた。

なお、過去の期間の潜在株式数調整後1株当たり当期純利益の算定に当たり、潜在株式の行使に関して仮定した事項について、その後の期

間の転換社債等の普通株式への転換や、普通株式の株価変動により当該仮定した事項が変化した場合であっても、過去の期間の潜在株式数調整後1株当たり当期純利益は、遡及的に修正しないこととされている。

(2) IFRS との既存の差異を解消するための改正

• ストック・オプション³に関する取扱い

我が国では、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の計算上、自己株式方式⁴を用いる際に、ストック・オプションの権利の行使により払い込まれると仮定された場合の入金額には、行使時の払込金額のみを含めることとされている。しかしながら、国際的な会計基準では、当該入金額には、ストック・オプションの公正な評価額のうち、将来、企業に提供されるサービスに係る分を含める取扱いとされている。

潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定上、当該入金額にこのような未履行のサービスに係る分を含めることとすると、それに相応する部分だけ価値が多く計上されることから、現行よりも希薄化効果が少なく計上されることとなる。

しかしながら、将来、企業に提供されるサービスに係る分は、従業員が支払わなければならない対価と考えるべきであり、また、このような取扱いをすることは、国際的な会計基準の取扱いとも整合することから、本適用指針では、当該分を行使による入金額に含めることとされ

ている。

なお、この場合、普通株式の期中平均株価が、将来企業に提供されるサービスに係る公正な評価単価を含めたストック・オプションの行使価格を上回るときに、希薄化効果を有することとなる。

• 子会社等が親会社の潜在株式を発行した場合及び親会社の子会社等の潜在株式を発行した場合

我が国では、これまでこうした商品が発行した場合の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定の方法について、基準上、特段明記はされていなかった。しかしながら、制度上、こうした商品の発行が可能である⁵ことや、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点を踏まえ、本会計基準では、次のような取扱いをすることとされた。

- 子会社等が、親会社の普通株式に転換等可能な潜在株式を発行し、その権利の行使を仮定することにより希薄化する場合には、連結上の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に当たり、親会社の潜在株式に含める。
- 親会社が発行する子会社等の普通株式に転換等の可能な潜在株式について、その権利の行使を仮定することにより、親会社の持分比率が変動し、その結果、連結上の当期純利益が減少する場合、当該潜在株式は、連結上の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に当たって考慮する。

3 ストック・オプションは、通常、付与後に一定期間の勤務のほか、一定の利益水準や株価水準の達成などの特定の条件を満たした場合に、その権利が確定する。前者のように、一定期間の勤務後に権利が確定する場合には、行使期間が開始していなくとも、普通株式増加数の算定上、付与された時点から既に行使期間が開始したものとして取り扱うこととなる。これに対して、後者のように、単に時間の経過ではなく、特定の利益水準や株価水準の達成などの条件が付されている場合には、条件付発行可能潜在株式として取り扱うこととなる。ここで対象とされているのは、前者の場合である（適用指針第53項、第53-2項）。

4 期中平均株価が行使価格を上回る場合、ワラントが行使されたと仮定し、また、行使による入金額は、自己株式の買受けに用いたと仮定する（会計基準第56項(2)）。

5 子会社等が親会社の潜在株式を発行した場合としては、例えば、取得請求権付株式（会社法第2条第18号）のうち、取得対価を親会社株式とするものなどが考えられる。

(3) 我が国の市場関係者から実務上の対応要請がある点に関する改正

● 転換証券の転換価格（ワラントの行使価格）が期中に修正された場合

これまで、転換証券の転換価格が期中に修正された場合であったとしても、実務対応報告第9号Q5「(2) 当初転換価格が将来の株価に基づいて決定されるため、期末までには決まっていないケース」の取扱いの中で、転換請求可能期間が未到来の場合の考え方と同様に、転換仮定方式における転換の時点と転換価格の算定時点の整合性を重視して、「当期中に転換価格が修正されても、潜在株式調整後1株当たり当期純利益算定上の転換価格として、当期首における転換価格を利用することが適当と考えられる。」とされていた。

しかし、財務諸表利用者からは、期中に転換価格が修正されたにもかかわらず、修正前の転換価格を用いて潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定し、開示することは適当ではないのではないかという意見があった。こうした財務諸表利用者の意見を踏まえ、本実務対応報告では、転換請求可能期間中に株価の変動によって転換価格が修正される場合、転換価格の修正前については、修正前の転換価格を用い、転換価格の修正後については、修正後の転換価格を用いて潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定することとされた。また、当該取扱いは、ワラントの行使価格が、行使請求可能期間中に株価の変動によって修正された場合も同様である。

なお、本実務対応報告の改正は、潜在株式調

整後1株当たり当期純利益の算定の際に、期中における転換価格の変更という事象を考慮するというものである。したがって、「1株当たり当期純利益に対する将来の潜在的な変動性を示す警告指標とすることではなく、1株当たり当期純利益と同様に、原則として、過去の情報として開示する」（会計基準第38項）という、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定目的自体を変更するものではないという点に留意する必要がある。

(4) その他

● 四半期財務諸表における取扱い

企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」では、1株当たり四半期純利益、潜在株式調整後1株当たり四半期純利益及び四半期の1株当たり純資産額の開示を求めているが、本会計基準等では、四半期財務諸表における算定方法が明記されていなかったため、中間会計期間の算定と同様に取り扱うことを確信的に記載している（適用指針第37-2項）。

Ⅲ. 適用時期

上記Ⅱ.の改正について、本会計基準等では、平成23年4月1日以後開始する事業年度から適用することとし、早期適用は認めていない。これは、財務諸表の企業間比較及び時系列比較を確保する観点から、企業会計基準第24号と併せて適用することが適当と考えられたためであるとされている。