

# 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」、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」及び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」の解説

企業会計基準委員会 専門研究員

出田吉孝

## I. はじめに

企業会計基準委員会では、平成 18 年 1 月 31 日に以下の会計基準等を公表した。

- 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「改正基準」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「改正適用指針」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「改正実務対応報告」という。）

ここでは、これらの内容を紹介するが、文中の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お断りしておく。

## 2. 今回の改正の概要

今回の改正は、会社法（平成 17 年法律第 86 号）の公布及び企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」（以下「役員賞与会計基準」という。）並びに企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（以下「純資産会計基準」という。）の公表に伴う用語等の修正及び基準間の整合性を保つ調整を基本としている。

## 3. 改正の内容

### (1) 役員賞与会計基準の公表に伴う修正

1 株当たり当期純利益及び 1 株当たり純資産額の算定に際し、従来、利益処分による役員賞与支給額を当期純利益及び純資産の金額から控除することとしていたが、役員賞与を発生する会計期間の費用として処理することとした役員賞与会計基準の適用により、1 株当たり当期純利益及び 1 株当たり純資産額の算定に際し、役員賞与支給額を考慮する必要がなくなったため、その旨の記載を削除した。

### (2) 主な用語等の修正

改正前	改正後	摘要
利益処分	剰余金の配当	(注 1)
利益配当請求権	配当請求権	(注 1)
発行金額	払込金額	(注 1)
新株式払込金、自己株式払込金	削除	(注 2)
株主となる時期：払込期日の翌日	株主となる時期：払込期日	(注 2)
資本の部	純資産の部	(注 3)

(注 1) 会社法の公布に伴う用語の修正である。

(注 2) 平成 16 年 10 月施行の改正商法から、株主となる時期が、払込期日の翌日か

ら払込期日となり、新株式払込金及び自己株式払込金という表示科目が使用されることがなくなったことによる。

(注3) 従来、資産の部、負債の部及び資本の部に区分されてきた貸借対照表の区分が、純資産会計基準の適用により、資産の部、負債の部及び純資産の部に区分されることになったことによる。

### (3) 1株当たり純資産額の算定

改正適用指針により、1株当たり純資産額は次の算式で算定することとされている。

改正前の適用指針における「貸借対照表の資本の部の合計額」という表現から「貸借対照表の純資産の部の合計額」という表現に改めているが、純資産会計基準の公表による調整であり、考え方自体に変更はない。

#### 1 株当たり純資産額の算定式

$$\begin{aligned} \text{1株当たり} & & \text{普通株式に係る期末の純資産額} \\ \text{純資産額} & = & \frac{\text{期末の普通株式の発行済株式数} - \text{期末の普通株式の自己株式数}}{\text{貸借対照表の純資産の部の合計額} - \text{控除する金額}} \\ & = & \frac{\text{期末の普通株式の発行済株式数} - \text{期末の普通株式の自己株式数}}{\text{控除する金額}} \end{aligned}$$

分子である「普通株式に係る期末の純資産額」は、貸借対照表の純資産の部の合計額から以下の金額を控除して算定するものとしている。

- ・新株式申込証拠金
- ・自己株式申込証拠金
- ・普通株式よりも配当請求権又は残余財産分配請求権が優先的な株式の払込金額  
(当該優先的な株式に係る資本金及び資本剰余金の合計額)
- ・当該会計期間に係る剰余金の配当であって普通株主に関連しない金額
- ・新株予約権
- ・少数株主持分（連結財務諸表の場合）

(改正適用指針 [設例 11] 参照)

#### ① 新株予約権及び少数株主持分

純資産会計基準の公表によって、貸借対照表上、資産性又は負債性をもつものを資産の部又は負債の部に記載することとし、それらに該当しないものを資産と負債の差額として純資産の部に記載することとした結果、新株予約権や少数株主持分は、純資産の部に区分して記載することとなった。しかしながら、1株当たり純資産額の算定及び開示の目的は、普通株主に関する企業の財政状態を示すことにあると考えられるため、新株予約権及び少

数株主持分は、純資産の部に記載することとなっても、これまでと同様に、普通株主に関連しない金額として、純資産の部の合計額から控除して算定することとしている。

## ② 繰延ヘッジ損益

ヘッジ会計の原則的な処理方法における繰延ヘッジ損益（ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで繰り延べられるヘッジ手段に係る時価評価差額）は、貸借対照表上、これまで損益計算の観点から資産又は負債として繰り延べられてきたが、純資産会計基準においては、資産性又は負債性を有しない項目として純資産の部の評価・換算差額等に含まれることとされている。純資産会計基準により、純資産の部において評価・換算差額等に区分されるその他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定などの項目は、これまで 1 株当たり純資産額の算定上、「普通株式に係る期末の純資産額」としていることから、改正適用指針でも、従来と同様に、株主資本とともに「普通株式に係る期末の純資産額」とすることとしている。そのため、繰延ヘッジ損益には、ヘッジ対象の相場変動を相殺するものも含まれるが、改正適用指針では、その性格等にかかわらず、繰延ヘッジ損益を 1 株当たり純資産額の算定上、評価・換算差額等の他の項目と同様に、「普通株式に係る期末の純資産額」に含めることとしている。

## ③ 1 株当たり純資産額の算定上の基礎の開示

純資産会計基準の公表により、貸借対照表上の純資産の部の合計額と 1 株当たり純資産額の算定に用いられる純資産額との間に従来より差額が生ずることになったことなどにより、1 株当たり純資産額の開示についても、1 株当たり当期純利益と同様に、1 株当たり純資産額の算定上の基礎として以下の事項を注記することが望ましいこととされた（改正適用指針第 40 項）。なお、他に同様の開示を財務諸表において行っている場合には、その旨の記載をもって代えることができる。

(i) 貸借対照表上の純資産の部の合計額と 1 株当たり純資産額の算定に用いられた普通株式に係る期末の純資産額の差額（貸借対照表の純資産の部の合計額から控除する金額（改正適用指針第 35 項））の主要な内訳

(ii) 1 株当たり純資産額の算定に用いられた普通株式及び普通株式と同等の株式（改正適用指針第 8 項）の期末の株式数の種類別の内訳

## 4. 今回の改正による影響

今回の改正は、会社法の公布及び他の会計基準等の公表に伴う用語の修正及び基準間の整合性を保つ調整を基本としているため、改正基準及び改正適用指針の適用によって会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱われるものではない。すなわち、改正基準及び改正適用指針の適用によって、1 株当たり当期純利益及び 1 株当たり純資産額の算定方法に変更はない。ただ、純資産会計基準の公表によって繰延ヘッジ損益が、従来の資産の部又は負債の部での開示から税効果会計適用後の金額で純資産の部の評価・換算差額等に計上されることになったため、当該繰延ヘッジ損益の金額が 1 株当たり純資産額に重要な影響を与える場合には、追加情報として記載することが考えられる。

## 5. 改正実務対応報告

当委員会は、改正基準及び改正適用指針の公表にあわせて、改正実務対応報告も公表した。その主な改正点は、従来、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おいて、未公開企業である子会社が発行するストック・オプションは、原則として反映させる必要はないこととしていたが、ストック・オプションの会計処理等をする際に、未公開企業においても合理的な株式の価値を算定することになるため、改正実務対応報告においては、そのような株式の価値を用いた簡便な方法によって平均値を算定することを念頭に、当該ストック・オプションを反映させることとした点である。また、1株当たり当期純利益を算定する際の役員賞与の中間会計期間対応分の取扱いについて記載したQ&Aは、役員賞与が費用計上されることとなったため削除し、1株当たり純資産額を算定する際の連結子会社が有する親会社株式数の取扱いについて記載したQ&Aは、改正適用指針第34項において同様の内容を記載したため削除した。

## 6. 適用時期

改正基準、改正適用指針及び改正実務対応報告は、会社法施行日以後終了する中間連結会計期間及び中間会計期間に係る中間連結財務諸表及び中間財務諸表並びに連結会計年度及び事業年度に係る連結財務諸表及び財務諸表から適用する。

なお、改正基準、改正適用指針及び改正実務対応報告の適用前の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並びに1株当たり純資産額については、改正前の基準、適用指針及び実務対応報告による。