



## 第26回

# IFRSによる「後発事象」(IAS10)、「1株当たり利益」(IAS33)、「中間財務報告」(IAS34)

IFRSコンサルタント い さ か く に こ 井坂 久仁子

IAS第10号「後発事象」では、IFRSによる財務諸表における後発事象の定義と修正及び開示要件を規定している。日本では、一般に監査報告書の日付けまでの期間について後発事象監査を実施することが要求されているが、IAS第10号では、期末日後「財務諸表の公表を承認した日まで」の期間について後発事象としての修正又は開示の要否を検討することが要求されている。

IAS第33号「1株当たり利益」では、継続事業と非継続事業に分けて1株当たり利益を算定することを要求しているが、日本基準では当期純利益についてのみ算定するなど、いくつかの差異はある。しかし、平成22年6月に公表された改正「1株当たり当期純利益に関する会計基準」により、遡及修正等において日本基準がIFRSに近づきつつある。

また、IAS第34号「中間財務報告」は、四半期や半期など1事業年度よりも短い期間の財務諸表について、年度よりも簡便な財務諸表を作成する場合に参照すべき基準書である。

本稿では、これらの3つの基準書について解説する。なお、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。

## I. IAS第10号「後発事象」

ポイント：IAS第10号では、後発事象は、期末日後、財務諸表の公表が承認される日までの期間に発生する事象とされている点が、監査報告書日までの期間に発生する事象を監査対象とする日本基準と異なる。さらに、IAS第10号では、配当や継続企業の前提に関する後発事象としての取扱いの規定がある。

### IAS第10号

後発事象はいつまでか？

財務諸表の公表を承認した日まで

誰が、いつ、承認したかを開示する

### 日本基準

後発事象はいつまでか？

監査報告書の日付けまで  
(有価証券報告書提出日まで)

会社法計算書類の会計監査人による監査報告書日後の修正後発事象は、開示後発事象に準じて取り扱う

### 1 はじめに

日本基準では、後発事象として開

示すべき内容は、会社計算規則と連結財務諸表等規則に記載されており、両者の間に相違はないと考えられる。また、重要な後発事象については、

企業会計原則注解及び財務諸表等規則ガイドラインに例示がある。

IFRSでは、後発事象はIAS第10号により規定されており、日本基準に

よる後発事象の例示内容は、IAS第10号とおおむね同様であると考えられる。

主な差異は、IAS第10号では、後発事象の期間として、期末日後から財務諸表の公表が承認されるまでの期間という明確な規定がある一方、日本基準では、そのような後発事象の期間について明確な規定がない点である。しかし、監査・保証実務委員会報告第76号「後発事象に関する監査上の取扱い」により、監査対象となる後発事象は、監査報告書日までに発生した後発事象のことをいう、とされているため、実務上、監査報告書日までを後発事象対象期間とみなしていることが多いと思われる。

既にIFRSを適用している欧州の企業数社の財務諸表によると、財務諸表の公表承認者としては、ほぼすべての企業の注記において、取締役会による承認との記載があり、また、多くの企業では、監査報告書の日付と取締役会による財務諸表公表承認日は一致しているか、又は数日間、監査報告書日付が遅くなっていた。そのため、実質的に、後発事象の対象期間がIFRSと日本基準で大きく乖離することはないと思われる。

次に、IAS第10号の概要を解説する。

## 2 IAS第10号の内容

IAS第10号において、「後発事象とは、期末日と財務諸表の公表の承認日との間に発生する事象で、企業にとって有利な事象と不利な事象の双方であり、後発事象は、①修正後発事象（期末日に存在した状況についての証拠を提供する事象）、②修正を要しない後発事象（期末日後に発生した状況を示す事象）に分類でき

る」とされている。②の修正を要しない後発事象のうち、開示を要するものが、いわゆる日本基準の開示後発事象となる。

### ➤ 「財務諸表の公表の承認日」とは

財務諸表が取締役会による検討と承認の後、一般公表され、株主総会で承認を受けた後に監督機関に提出されるような場合は、財務諸表が取締役会において承認された日付が「公表承認日」となるとみなされる。IAS第10号では、「財務諸表の公表を承認するプロセスは、経営組織、法的要請及び財務諸表の作成と最終決定の手続によって異なる」とされており、例えば、各国の法令等により財務諸表の承認プロセスについて特段の定めがある場合は、それに従うことになると思われる。なお、会社が、当期利益や売上高などの財務情報の抜粋を公表した後に発生した事象であっても、財務諸表一式の公表が承認される日の前であれば、すべての事象が後発事象に含まれる。日本の実務では、決算短信については取締役会等で承認を受けるが、有価証券報告書に含まれる財務諸表についての公表を承認するというプロセスが明確になっていない場合があるかもしれないため、何をもって財務諸表の公表の承認日とするかについて留意が必要である。

### ➤ 修正を要する後発事象 (adjusting events)

具体的事例として、IAS第10号では、以下の5項目が示されている。

- (a) 期末日において、現在の債務を有していたことを証明する訴訟等の解決
- (b) 期末日において、ある資産が既に減損していたことを示す情報の入手

(c) 期末日前の資産の購入原価又は売却価額の期末日後の決定

(d) 期末日前の事象の結果として、法的又は推定的債務を期末日時点で有する場合の支払額の期末日後の決定

(e) 財務諸表が誤っていたことを示す不正又は誤謬の発見

上記、(a)については、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従い、引当金の認識又は計上額を修正する。ここで留意すべきは、あくまでも「期末日において」現在の債務があったか否かであり、もし、期末日後の期間において新たな情報の入手や進展により訴訟等が解決する場合でも、期末日に現在の債務がなかった場合は、修正後発事象には該当しない。

また、逆に、係争案件等で、企業が他者に対して損害賠償を請求している場合もある。この場合は、IAS第37号に従い、何らかの収益の実現が期末日時点で「ほとんど確実 (virtually certain)」となった場合に限り認識する。経済的便益の可能性がほとんど確実ではないが高い場合 (50%超) には、IAS第37号により、偶発資産を開示する。

### ➤ 修正を要しない後発事象 (non-adjusting events)

IAS第10号では、「修正を要しない後発事象は、修正してはならない」とされている。具体的事例として、期末日と財務諸表の公表承認日の間に発生した投資の市場価値の下落が紹介されている。これは、投資の市場価値の下落は、期末日後に発生した状況を反映しているからである。IAS第10号では、「開示後発事象」という用語を使用していないが、修正を要しない後発事象の中には、開

示を要する事象もあるとして、その例示が挙げられている。

➤ 配 当

IAS第10号では、特に、配当の取扱いについて明確に規定されている。すなわち、期末日後に配当の宣言(declare)をする場合、当該配当金を期末日の負債として認識してはならない。配当が、期末日後ではあるが財務諸表の公表の承認日の前に宣言される場合は、IAS第1号に従って財務諸表の注記で開示される。

なお、日本基準では、配当基準日が当期に属する配当のうち、配当の効力発生日が翌期となるものについては、株主資本等変動計算書に注記を行うことになっている。

➤ 継続企業の前提

IAS第10号では、また、継続企業の前提に重要な疑義が生じた場合についても規定されている。すなわち、期末日後における経営成績及び財政状態の悪化により、継続企業の前提に重要な疑義が生じた場合は、単なる後発事象としての修正や開示の要

否の検討のみならず、当該事業年度に関して、継続企業の前提で作成された財務諸表の作成基準自体を根本的に見直すことを要求している。例えば、ある企業の経営者が期末日後に、当該企業の清算又は営業の停止をする方針を決定するか、若しくはそうする以外に現実的に代替案がないと判断した場合には、その企業は、継続企業の前提で財務諸表を作成してはならないとされている。これは、IAS第1号「財務諸表の表示」とも整合しており、継続企業の前提以外の財務諸表作成基準としては、清算手続中の企業の資産負債を、すべて公正価値評価するliquidation basis of accountingなどが考えられる。継続企業の前提で財務諸表を作成していない場合は、その事実を財務諸表作成の基礎及び当該企業が継続企業とは認められない理由とともに開示することがIAS第1号において要求されている。

この点、日本基準では、継続企業を前提としない財務諸表についての

規定はない。継続企業の前提に重要な疑義がある場合は、その旨を注記することになっている。

➤ 開 示

企業は、財務諸表の公表承認日及び誰がその承認を行ったかを開示しなければならない。これによって、例えば、アニュアル・レポートに含まれる監査報告書が添付されていない財務諸表についても、いつまでの期間について後発事象が検討されているかを、財務諸表の利用者が一目で理解することができると考えられる。

なお、財務諸表の公表承認者が誰(又は、どのような組織)であるべきか、また、いつそのような財務諸表の公表承認を行うべきかについては、各国・地域の法令等により規定がある場合はその規定に従い、規定がない場合は、各企業の組織等により異なる可能性があることに留意が必要である。

3 日本基準との主な差異

	IAS第10号	日本基準
後発事象の対象期間	期末日後、財務諸表の公表承認日まで。	会計基準としては特に定めはないが、監査対象期間として、監査報告書日まで(又は有価証券報告書提出日まで)という規定はある。
配 当	配当が後発事象の対象期間中に宣言された場合は、注記を行う。	配当基準日が当期に属する配当のうち、効力発生日が翌期となるものは、株主資本等変動計算書に注記する。
継続企業の前提	継続企業の前提に疑義がある場合には、継続企業ベースで財務諸表を作成してはならない。その場合は、IAS第1号で要求される開示項目を注記する。	継続企業を前提とした財務諸表を作成している場合で、重要な疑義がある場合は、その旨注記する。
開 示	財務諸表公表の承認日と、その承認を行った者を開示する。また、企業の所有者その他が財務諸表公表後に訂正する権限を有している場合には、その旨開示する。	IAS第10号のような規定はない。

#### 4 今後の動向

IAS第10号については、今後の改訂やコンバージェンスによる影響について新たな動きはない。しかし、前述のとおり、後発事象で何を修正

すべきか否かは、IAS第37号による引当金の要件を期末日時点で満たしているか否かによるところが大きい。IAS第37号の要件とは、①現在の債務（法的又は推定的）、②経済的便益の流出可能性が高い（50%超）、③債務の金額について信頼性のある

見積りが可能、の3つの項目である。IAS第37号は、2005年の公開草案において、②の蓋然性の要件が削除されることが提案されていることから、今後の動向に留意する必要がある。

## II. IAS第34号「中間財務報告」

**ポイント：**半期や四半期財務諸表を年度の財務諸表と比較して簡略した要約財務諸表を作成する場合には、IAS第34号を参照する。IAS第34号では、日本基準のような四半期特有の会計処理や簡便な会計処理の規定はなく、基本的に、年度と同じ会計方針を適用する。

**定義：**中間期間とは、1事業年度全体より短い財務報告の期間をいう。よって、四半期財務諸表を含む。

- IAS第34号は、企業がIFRSに準拠した中間財務報告の公表を要求されたり、自ら選択したときに適用する。
- どのような企業が中間財務報告書を公表しなければならないか、その頻度及び作成期限についてはIAS第34号では定められていない。



#### 1 はじめに

IFRSでは、IAS第34号によって、半期財務諸表や四半期財務諸表等、1事業年度に満たない期間について、要約財務諸表を作成する場合の規定が定められている。日本では、四半期財務報告のあり方について議論されているところであるが、以下にIAS第34号の概要を解説する。

#### 2 IAS第34号の概要

IAS第34号では、中間財務諸表は最低限、以下の計算書等を含まなければならないとしている。

- 要約財政状態計算書
- 要約包括利益計算書（1計算書方式又は2計算書方式のいずれかを選択）

要約持分変動計算書  
 要約キャッシュ・フロー計算書  
 精選された説明的注記（2010年年次改善により「重要な事象と取引の注記」に変更）  
 中間財務諸表が、IAS第34号に基づき作成されている場合には、その旨を開示しなければならないが、もし、企業が中間財務諸表を要約ではなく完全な1組の財務諸表として公表するときは、IAS第34号ではなく、IAS第1号に基づき作成しなければならないとされている。なお、日本基準では、四半期財務諸表を年度と同じ基準で作成するという実務はない。表示に関して、IAS第34号では、企業が要約財務諸表を作成する場合は、少なくとも直近の年次財務諸表に掲記された各見出し及び小計に加

えて、前述の精選された説明的注記（2010年年次改善後は、「重要な事象と取引」の注記）を含まなければならないとしている。また、財務諸表利用者の誤解を防ぐため、必要があれば、追加的な表示項目や注記を記載しなければならない。

IAS第34号において、表示が要求される期間は、以下のとおりとなっている。

- 要約財政状態計算書（当中間期間の末日現在+直近事業年度の末日現在+過年度遡及修正がある場合は、直近事業年度の期首現在）
- 要約包括利益計算書（当中間期間+累計期間+直近事業年度の対応する中間期間+累計期間）
- 要約持分変動計算書（年初から当中間期間末までの累計期間+直近事業年度の対応する累計期間）

- ・ 要約キャッシュ・フロー計算書（年初から当中間期間末までの累計期間+直近事業年度の対応する累計期間）

➤ **重要性について**

重要性は、中間財務データとの関連において検討することされている。

➤ **認識と測定**

IAS第34号では、企業は、中間財務諸表において年次財務諸表で適用されるのと同じ会計方針を適用しなければならない。また、年次の経営成績の測定のために、中間報告目的のための測定は、年初からの累計を基準としなければならないとされている。これは、中間報告期間が、独立した期間というよりは、それより長い事業年度の一部であることを重視していることを示している。

そのため、季節的変動、不均衡に発生する費用についても、もし、年度末において見越し計上や繰延処理が不適切な場合には、中間期末においても、見越し計上や繰延処理をしてはならないことになっている。

一方で、見積りの使用は、年次財務報告書よりも、中間財務報告作成の場合に、より多用されることについては認めている。棚卸資産の評価減、リストラクチャリング費用、減損損失を、年次と同じ会計方針に基づき中間財務諸表で認識及び測定し、その後の中間期間において見積りが変更した場合には、当初の中間期末における見積りを修正することになる。しかし、中間期末において、資産の定義を満たさないコストを、費用の平準化のためや、将来の期間においては資産の定義を満たす情報が入手できるかもしれないという理由で繰延べてはならない。

法人所得税費用については、「各

中間期において、その事業年度全体についての予想加重平均税率の最善の見積りに基づいて認識される」ため、年次の税率の見積りの事後的な変更は、その後の中間期間において修正されることになる。

➤ **過去に報告された中間期間の修正再表示**

新たな会計方針の適用を含む会計方針の変更や誤謬の修正は、個別の基準等により経過措置が別途定められている場合を除き遡及適用し、表示されている要約財務諸表の最も古い期間の期首の累積的影響額を含めて修正再表示する。

➤ **重要な事象と取引の注記（2010年年度改善）**

IAS第34号では、次の項目を、直近の年度末からの財政状態計算書や、企業の業績の変動を理解するために重要な事象や取引として、注記しなければならないとされている。

- ・ 棚卸資産の正味実現可能価額までの評価減及びその戻入れ
- ・ 金融資産・負債、有形固定資産、無形資産及びその他の資産に関する

減損損失及びその戻入れ

- ・ リストラクチャリング引当金の戻入れ
  - ・ 有形固定資産の取得及び除却
  - ・ 有形固定資産取得に係るコミットメント
  - ・ 訴訟等の解決
  - ・ 過年度の誤謬の修正
  - ・ 金融資産・負債の公正価値に影響を与える事業や経済的状況の変化、これらの金融資産・負債が公正価値又は償却原価で測定されているか否か
  - ・ 借入金のデフォルト、借入条項違反（期末日までに改善できない場合）
  - ・ 関連当事者取引
  - ・ 公正価値で測定される金融商品の公正価値ヒエラルキー間の移動
  - ・ 使用目的変更による金融商品の区分変更
  - ・ 偶発負債又は偶発資産の変動
- 上記以外の項目についても、その他の開示項目及び個別のIFRS基準で要求されている項目は、注記しなければならない。

**3 日本基準との差異**

	IAS第34号	日本基準
会計方針	年度と同じ会計方針を適用する。	四半期特有の会計処理や簡便な会計処理が一部認められている。

日本基準では、「四半期財務諸表に関する会計基準」（企業会計基準第12号）、「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第14号）等において、一般債権の貸倒見積高、棚卸資産の評価方法、原価差異の配賦方法、固定資産の減価償却費の算定方法、経過勘定項目の算定方法、法人税等並びに繰延税金資産及び繰延税金負債の

算定方法、工事原価総額の見積方法等について、重要性があるにもかかわらず、簡便的な会計処理を適用した場合には、その旨及びその内容を注記することが要求されている。

**4 今後の動向**

中間財務報告は、財務諸表プロジェクトのフェーズCで取り扱われるこ

とになっているが、現在は、フェーズBが進行中であり、IAS第1号「財務諸表の表示」及びIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の改訂中のため、中間財務報告に関する改訂は、年度の財務諸表の表示及び

キャッシュ・フロー計算書の改訂後に検討されることになる。

なお、2010年5月に公表されたIFRS年次改善において、「精選された説明的注記」から「重要な事象と取引の注記」として、上記2. で列

挙された事項について開示することが要求されている（15項A～Cの追加ほか）。この年次改善は、2011年1月1日以後開始事業年度から適用される。

### Ⅲ. IAS第33号「1株当たり利益」

ポイント：IFRSでは、1株当たり利益の会計基準を適用すべき企業は、上場又は上場準備企業に限定される。また、1株当たり利益を継続事業と非継続事業のそれぞれについて算定し、表示する。潜在株式調整後1株当たり当期純損失の場合も表示する（名称は、「希薄化後1株当たり損失」という）。当期中又は後発事象として株式の分割等については遡及的調整を行う。

#### IAS第33号 連結包括利益計算書

##### 継続事業

- ・ 基本的1株当たり利益（損失）
- ・ 希薄化後1株当たり利益（損失）

##### 非継続事業

- ・ 基本的1株当たり利益（損失）
- ・ 希薄化後1株当たり利益（損失）

株式分割等の前期への影響は  
遡及修正する

#### 日本基準 (個別・連結) 損益計算書

- ・ 1株当たり当期純利益（損失）
- ・ 潜在株式調整後1株当たり当期純利益（損失の場合は表示しない。その旨の開示のみ）

株式分割等の前期への影響は  
注記する（現行）\*

※ 平成22年6月改正後は遡及修正する。

## 1 はじめに

1株当たり利益は、証券アナリスト、投資家、財務諸表の利用者により広く利用されている企業の収益率と1株の価値を測る指標の1つであり、普通株式の株主から提供された資金をどのように効果的に活用しているかを示すことが目的である。そのためは、会計基準間の1株当たり利益算定基準の差異がある場合には、比較可能性を損なうことになりかねない。日本基準においては、平成22年（2010年）6月30日改正「1株当たり当期純利益に関する会計基準」（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の適用指針」（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実務上の取扱い」（実務対応報告第9号）により開示要求等が規定されている。一方、IFRSでは、IAS第33号「1株当たり利益」により開示要求が規定されている。基本的な考え方や計算式に大きな差異はないが、以下に、IAS第33号の概要を解説する。

## 2 IAS第33号の概要

### ➤ 適用範囲：

IAS第33号が適用される企業は、普通株式又は潜在的普通株式が公開

市場で取引されている企業、又は公開市場での普通株式発行目的で、財務諸表を監督当局に提出するか、又はその過程にある企業となっている。一方、日本基準の「1株当たり当期純利益に関する会計基準」は、財務諸表において、1株当たり当期純利益又は潜在株式調整後1株当たり当期純利益を開示するすべての場合に適用することとなっており、上場企業又は上場予定の企業に適用範囲が限定されない。

また、企業が連結財務諸表と個別財務諸表の両方を同時に表示する場合には、IAS第33号では、基本的に、「連結情報のみ」を表示する必要がある。個別財務諸表を基に1株当た

り利益を開示することを選択する場合は、当該1株当たり利益情報を包括利益計算書に表示し、連結財務諸表に表示してはならないとされている。また、包括利益計算書作成に当たり、2計算書方式を採用する場合は、分離した損益計算書にのみ表示しなければならないことが規定されている。

#### ➤ 基本的1株当たり利益：

計算式は、日本基準と同じく、以下のとおりとなっている。

(分子)：親会社の普通株主に帰属する損益

(分母)：当期中発行済普通株式の加重平均株式数

基本的1株当たり利益計算式の分子である「利益」に含まれるものは、親会社に帰属する継続事業からの純損益+親会社に帰属する純損益-優先株式等調整となる。優先株式等調整には、優先配当額、優先株式決済により生じる差額、資本に分類される優先株式による類似の影響のいずれも税引後金額を調整する。

優先株式には、累積型配当優先株式と非累積型配当優先株式があるが、日本基準と同様、累積型配当優先株式については、配当宣言の有無にかかわらず、当該期間について要求される優先配当の税引後金額、非累積型配当優先株式については、当該期間について宣言(declare)された優先配当の税引後額を純損益から控除する。

株式数の計算において、株式は、対価が受取り可能になった日(一般的には株式の発行日)から加重平均株式数に算入される。条件付発行可能株式は、その条件がすべて満たされた日からのみ発行済みとして取り扱われ、基本的1株当たり利益計算

に含まれる。もし、その条件が「一定期間の経過」を満たせば発行可能となる場合、時間の経過は事実であるため、1株当たり利益計算の目的上、条件付発行可能株式とはみなされない。また、条件付変換可能な発行済普通株式の場合は、株式がリコール対象とならなくなるまで基本的1株当たり利益の計算の株式数からは除外する。

無償交付(株式配当)や株式分割の場合は、普通株式が対価の払込みなしに既存株主に発行されるため、対応する資産は増加しない。このような場合は、表示されている財務諸表の最も早期の期首に無償交付や株式分割が行われたかのように取り扱い、調整する。

一方、平成22年6月改正前の日本基準では、前年度期首に無償交付等が実施された場合の1株当たり当期純利益及び潜在株式調整後1株当たり利益を「注記する」こととなっているが、改正後は、IAS第34号と同様に、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こととなり、差異は解消されている。なお、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る場合の改正後の日本基準での取扱いは、本来、開示後発事象に該当するものを修正後発事象として取り扱う点で例外的であるが、いつの時点までに行われた株式併合又は株式分割の影響を反映するかという点については、開示後発事象の現行実務に委ねられる、とされている。

#### ➤ 希薄化後1株当たり利益

すべての希薄化性潜在的普通株式の影響について、分母の発行済株式数を調整すると同時に、分子である

利益は、基本的1株当たり利益に、希薄化性潜在的普通株式に係る配当その他の項目、当期に認識された利息、転換により発生するその他の利益又は費用の増減額について調整する。例えば、希薄化性潜在的普通株式に係る利息は、普通株式に転換された場合には発生しないため、基本的1株当たり利益計算式の分子から調整する。

分母の株式数は、すべての希薄化性潜在的普通株式が、期首に普通株式に転換されたとみなし、加重平均株式数の計算をする。なお、希薄化性潜在的普通株式の発行日が期首以降である場合は、その発行日に転換されたものとする。この点は、日本基準と同様である。

ただし、開示に関して、IAS第33号では、希薄化後1株当たり損失の場合でも開示するが、日本基準では、潜在株式調整後1株当たり当期純損失の場合は開示しないで、その旨(当期純損失となる旨)を開示する。

#### ➤ 算定順序

希薄化効果が最も高いものから低いものへの順序で検討することは、日本基準と同様である。オプションやワラントは、計算の分子に影響を与えないので、通常、最初に計算に含める。

#### ➤ オプション、ワラント及び同等物

オプションやワラントが行使されると仮定する場合の入金額は、期中の平均市場価格での普通株式発行により受領したものとみなすが、実際に発行された普通株式数と期中に平均市場価格で発行されたであろう普通株式数との差は、無償で発行された普通株式として取り扱う。ワラントが存在する場合についても、日本基準と同様である。

なお、2008年の公開草案では、この計算をより簡便にするため、オプションやワラントが行使されたと仮定する場合は、期中の平均市場価格ではなく、期末の市場価格で普通株式を買い戻したと仮定することを提案していた。

➤ 条件付発行可能株式

条件付株式発行契約に定める特定の条件を満たす場合に、現金やその他の対価をほとんど又は全く必要とせず発行可能となる普通株式をいう。条件が満たされた場合には発行済みとして取り扱うが、条件が満たされない場合は、希薄化後1株当たりの利益の計算に含まれる条件付発行可能株式数は、期末が条件期間の終わりであった場合に発行可能となるであろう株式数を基に計算される。条件期間の終了時に条件が満たされていない場合には、修正再表示は求められない。

➤ 遡及的調整

IAS第33号では、比較対象年度の1株当たり利益を修正再表示する場合が定められている。すなわち、対応する資産に変動がなく、発行済株式が変動する場合、及び、遡及適用される会計方針の変更や誤謬の修正により1株当たり利益に影響がある場合は、過年度の1株当たり利益を修正再表示しなければならない。

日本基準においても、平成21年12月に公表された「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（企業会計基準第24号）により、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は、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度を開示することを求めている。

➤ 開示

1株当たり利益は、IAS第33号では、基本的1株当たり利益と希薄化後1株当たり利益を、全社ベース、継続事業からの利益、非継続事業からの利益（該当があれば）の3項目について開示することが要求されているが、日本基準では、継続・非継続

を分けて開示することはない。

3 日本基準との差異

以下の表に、主な日本基準との差異をまとめた。

	IAS第34号	日本基準
適用範囲	上場企業又は上場予定企業が財務諸表を監督官庁等に提出する場合に適用	財務諸表上、1株当たり当期純利益等を開示する場合に適用
遡及修正	修正再表示する	修正再表示しない (平成22年6月改正後は修正再表示する)
株式併合又は分割が当期に行われた場合の比較対象年度(前期)の期首に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株当たり利益の取扱い	修正再表示する	注記する (平成22年6月改正後は修正再表示する)
1株当たり当期純損失の場合	開示する	潜在株式調整後について、金額は開示しないで、損失となることを開示する
非継続事業と継続事業	継続事業と非継続事業のそれぞれについて開示する	継続事業と非継続事業に区別しない
用語	<ul style="list-style-type: none"> <li>基本的1株当たり利益(損失)</li> <li>希薄化後1株当たり利益(損失)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1株当たり当期純利益(純損失)</li> <li>潜在株式調整後1株当たり当期純利益</li> </ul>

4 今後の動向

1株当たり利益プロジェクトは、IASBとFASBの短期コンバージェンス・プロジェクトとして、計算の簡素化と両基準間の差異の解消を目指すものである。IASBは、2008年8月にIAS第33号改訂公開草案「1株当たり利益の簡素化」を公表し、基本的1株当たり利益計算に含めるべき金融商品の決定に関する原則を提案し、また、企業が自社の発行する株式の対価として現金又はその他の金融資産を受け取る契約の取扱いの明確化、自己株式を現金又はその他

の金融商品によって買い戻す契約の原則の明確化、参加型金融商品及び2クラス普通株式の希薄化後1株当たり利益計算式を修正することを提案した。しかし、現在は、活動が休止している。

日本基準においても、IASBとFASBのコンバージェンスの動きに合わせて、ASBJによりIASB/FASBのMoU以外のIASBでの検討に関連するプロジェクト項目(中長期)に属する項目の1つとして企業会計基準第2号の改訂が掲げられているが、現在、休止している。

5 まとめ

1株当たり利益の考え方や計算方法において、日本基準とIAS第33号には大差はないが、継続事業及び非継続事業からの損益を分けて計算する点等において差異があるため、留意が必要である。

当期又は当期貸借対照表日後の期間における株式併合及び分割の取扱

いや会計方針の変更又は過去の誤謬の訂正等の遡及適用については、平成22年6月改正の日本基準（平成23年4月1日以後開始事業年度から適用、早期適用は認められない）では、修正再表示することが要求されることになり、IAS第33号との差異は解消されることになる。

〈参考文献〉

本稿の作成に当たっては、国際財

務報告基準委員会財団編「国際財務報告基準（IFRS）2009」（日本語訳）を参照したほか、以下の文献を参照した。

あらた監査法人編「IFRSの実務マニュアル」（中央経済社、2009年）

教材コード	J 0 2 0 6 0 5
研修コード	2 1 0 3 0 2
履修単位	1単位

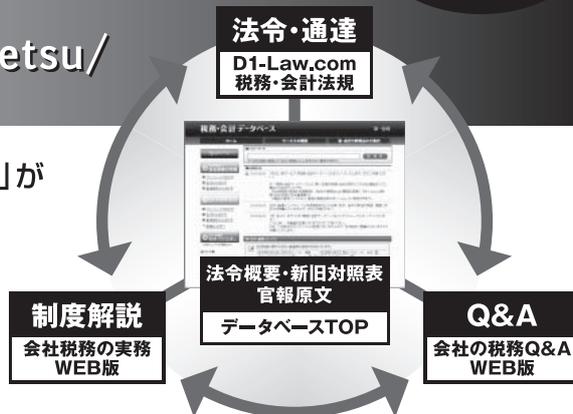
法令も解説もQ&Aもいつでも素早くWEBで検索!

# 税務・会計データベース

無料トライアル  
実施中

<https://www.d1-law.com/zei/kaisetsu/>

- 実務に必須の「法令・通達」、「制度解説」、「Q&A」がすぐに参照できる!
- 解説情報(制度解説・Q&A)を一括検索。調べたい項目をダイレクトに表示できる!
- 定期的な情報更新により、最新の法令情報をいち早くご提供!



詳細はコチラ

第一法規 税DB

検索

CLICK!



第一法規

東京都港区南青山2-11-17 〒107-8560  
<http://www.daiichihoki.co.jp>

Tel. 0120-203-696  
Fax. 0120-202-974