

# 1株当たり当期純利益に関する会計基準(案)

平成14年7月25日

企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
会計基準	4
範囲	4
用語の定義	5
1株当たり当期純利益	12
1株当たり当期純利益の算定	12
普通株式に係る当期純利益	14
普通株式の期中平均株式数	18
潜在株式調整後1株当たり当期純利益	21
希薄化効果	21
潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定	22
ワラントが存在する場合	25
転換証券が存在する場合	28
開示	32
適用時期等	35
結論の背景	38
範囲	40
用語の定義	41
1株当たり当期純利益	45
1株当たり当期純利益の算定	45
普通株式に係る当期純利益	46
普通株式の期中平均株式数	52
潜在株式調整後1株当たり当期純利益	54
潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定	54
ワラントが存在する場合	56
転換証券が存在する場合	58
開示	61

## 目的

1. 本会計基準は、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の算定方法を定めることを目的とする。
2. 従来から、1株当たり当期純利益は商法及び証券取引法に基づいて、また、潜在株式調整後1株当たり当期純利益は証券取引法に基づいて開示が要求されている。平成13年6月及び11月の商法改正において、自己株式の取得及び保有規制の見直し、種類株式制度の見直し、新株予約権及び新株予約権付社債の導入などが行われたことを契機として、今般、本委員会は、国際的な会計基準の動向も踏まえて、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の算定方法を会計基準として定めることとした。  
なお、本会計基準は、開示項目としての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の算定方法を定めたものであり、損益計算書における当期純利益の算定等、会計処理に影響を与えるものではない。このため分子となる当期純利益の調整は、分母となる株式数の調整等に伴って必要とされるものに限定されることに留意する。
3. 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の算定及び開示の目的は、普通株主に関する一会計期間における企業の成果を示し、投資家の的確な投資判断に資する情報を提供することにある（第38項及び第39項参照）。

## 会計基準

### 範囲

4. 本会計基準は、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。  
なお、財務諸表以外の箇所において、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場合にも、本会計基準を適用することが望ましい。

### 用語の定義

5. 「普通株式」とは、商法上のいわゆる普通株式をいう。
6. 「普通株主」とは、普通株式を保有する者をいう。
7. 「配当優先株式」とは、普通株式よりも利益配当請求権が優先的な株式をいう。
8. 「優先配当」とは、配当優先株式における優先的な利益配当であって、本会計基準では留保利益から行われるものをいう。
9. 「潜在株式」とは、会計期間中又は会計期間末以降に、その保有者が普通株式を取得することのできる権利若しくは普通株式への転換請求権又はこれらに準じる権利が付された証券又は契約をいい、例えば、ワラントや転換証券が含まれる。

10. 「ワラント」とは、その保有者が普通株式を取得することのできる権利又はこれに準じる権利をいい、例えば、新株予約権が含まれる。
11. 「転換証券」とは、普通株式への転換請求権若しくはこれに準じる権利が付された金融負債（以下「転換負債」という。）又は普通株式以外の株式（以下「転換株式」という。）をいい、例えば、一括法で処理されている新株予約権付社債や転換予約権付株式が含まれる（第44項参照）。

## 1株当たり当期純利益

### 1株当たり当期純利益の算定

12. 1株当たり当期純利益は、普通株式に係る当期純利益（第14項参照）を普通株式の期中平均株式数（第18項参照）で除して算定する。

$$\begin{aligned}
 \text{1株当たり当期純利益} &= \frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} \\
 &= \frac{\text{損益計算書上の当期純利益} - \text{普通株主に帰属しない金額（第15項参照）}}{\text{普通株式の期中平均発行済株式数} - \text{普通株式の期中平均自己株式数}}
 \end{aligned}$$

また、損益計算書上、当期純損失の場合にも、当期純利益の場合と同様に、1株当たり当期純損失を算定する。

13. 普通株式と同等の株式が存在する場合には、これらの株式数を合計して1株当たり当期純利益を算定する。

### 普通株式に係る当期純利益

14. 第12項にいう普通株式に係る当期純利益は、損益計算書上の当期純利益から、利益処分に関連する項目で普通株主に帰属しない金額（以下「普通株主に帰属しない金額」という。）を控除して算定する。
15. 第14項にいう普通株主に帰属しない金額には、例えば、以下が含まれる。
- (1) 利益処分による優先配当額（第16項参照）
  - (2) 利益処分による役員賞与金（取締役及び監査役に対する賞与）の額（第17項参照）
16. 第15項(1)にいう普通株主に帰属しない金額に含まれる利益処分による優先配当額は以下により算定する。
- (1) 累積型配当優先株式の場合、1株当たり当期純利益の算定対象となる会計期間に係る要支払額を算定する。
  - (2) 非累積型配当優先株式の場合、1株当たり当期純利益の算定対象となる会計期間の利益に係る処分を基礎として算定する。
17. 第15項(2)にいう普通株主に帰属しない金額に含まれる利益処分による役員賞与金の額は、1株当たり当期純利益の算定対象となる会計期間の利益に係る処分を基礎として算定する。

### 普通株式の期中平均株式数

18. 第12項にいう普通株式の期中平均株式数は、普通株式の期中平均発行済株式数から期中平均自己株式数を控除して算定する。
19. 潜在株式は、実際に行使又は転換した時に、普通株式数に含める。
20. 当期に株式併合又は株式分割が行われた場合、普通株式の期中平均株式数は、当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。

### 潜在株式調整後1株当たり当期純利益

#### 希薄化効果

21. 潜在株式の行使又は転換を仮定した場合の潜在株式調整後1株当たり当期純利益が、1株当たり当期純利益を下回る場合に、当該潜在株式は希薄化効果を有するものとする。

#### 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

22. 潜在株式が希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益は、普通株式に係る当期純利益（第14項参照）に希薄化効果を有する各々の潜在株式に係る当期純利益調整額（以下「当期純利益調整額」という。）を加えた合計金額を、普通株式の期中平均株式数（第18項参照）に希薄化効果を有する各々の潜在株式の行使又は転換を仮定したことによる普通株式の増加数（以下「普通株式増加数」という。）を加えた合計株式数で除して算定する。

$$\text{潜在株式調整後1株当たり当期純利益} = \frac{\text{普通株式に係る当期純利益} + \text{当期純利益調整額}}{\text{普通株式の期中平均株式数} + \text{普通株式増加数}}$$

本会計基準では、潜在株式の代表的な例としてワラント（第25項から第27項参照）と転換証券（第28項から第31項参照）が存在する場合の当期純利益調整額及び普通株式増加数の算定について定めている。

23. 潜在株式が複数存在する場合は、最大希薄化効果を反映した潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定する。
24. 以下の場合は、希薄化効果を有しないため、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の開示は行わない。
  - (1) 潜在株式が存在しない場合
  - (2) 潜在株式が存在しても希薄化効果を有しない場合
  - (3) 1株当たり当期純損失の場合

#### ワラントが存在する場合

25. 普通株式の期中平均株価がワラントの行使価格を上回る場合に、当該ワラントのみをもって算定した潜在株式調整後1株当たり当期純利益が1株当たり当期純利益を下回るため、当該ワラ

ントは希薄化効果を有することとなる。

26. 各々のワラントが希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定（第22項参照）にあたっては、普通株式の期中平均株式数（第18項参照）に普通株式増加数（第27項参照）を加える。
27. 第26項にいう普通株式増加数は、下記の(1)により算定された普通株式数から、(2)により算定された普通株式数を差し引いて算定する。なお、ワラントが期中に消滅、消却又は行使された部分については、期首又は発行時から当該消滅時、消却時又は行使時までの期間に応じた普通株式数を算定する。
  - (1) 希薄化効果を有するワラントが期首又は発行時においてすべて行使されたと仮定した場合に発行される普通株式数
  - (2) 期中平均株価にて普通株式を買い受けたと仮定した普通株式数  
ワラントの行使により払い込まれると仮定された場合の入金額を用いて、当期にワラントが存在する期間の平均株価にて普通株式を買い受けたと仮定した普通株式数を算定する。

#### **転換証券が存在する場合**

28. 1株当たり当期純利益が、転換証券に関する当期純利益調整額（第30項参照）を普通株式増加数（第31項参照）で除して算定した増加普通株式1株当たりの当期純利益調整額を上回る場合に、当該転換証券のみをもって算定した潜在株式調整後1株当たり当期純利益が1株当たり当期純利益を下回るため、当該転換証券は希薄化効果を有することとなる。
29. 各々の転換証券が希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定（第22項参照）にあたっては、普通株式に係る当期純利益（第14項参照）に当期純利益調整額（第30項参照）を加え、普通株式の期中平均株式数（第18項参照）に普通株式増加数（第31項参照）を加える。
30. 第29項にいう当期純利益調整額は、以下の金額とする。
  - (1) 転換負債に係る当期の支払利息の金額、社債発行差金の償却額及び利払いに係る事務手数料等の費用の合計額から、当該金額に課税されたと仮定した場合の税額相当額を控除した金額
  - (2) 転換株式について、1株当たり当期純利益を算定する際に当期純利益から控除された当該株式に関連する普通株主に帰属しない金額（第14項参照）
31. 第29項にいう普通株式増加数は、下記の(1)及び(2)によって算定された普通株式数の合計とする。なお、当期に株式併合又は株式分割が行われた場合、普通株式増加数は、当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。
  - (1) 希薄化効果を有する転換証券が期首に存在する場合、期首においてすべて転換されたと仮定した場合に発行される普通株式数  
なお、転換証券の転換請求期間が期中に満了した部分又は転換証券が期中に償還された部分については、期首から当該満了時又は償還時までの期間に応じた普通株式数を算定する。

また、期中に転換された部分については、期首から当該転換時までの期間に応じた普通株式数を算定する。

- (2) 希薄化効果を有する転換証券が期中に発行された場合は、発行時においてすべて転換されたと仮定し、当該発行時から期末までの期間に応じた普通株式数  
上記(1)のなお書き及びまた書きは、転換証券が期中に発行された場合にも準用する。

## 開示

32. 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は、これらが当期の財務諸表とともに開示されている場合、当期に行われた株式併合又は株式分割が、前期首に行われたと仮定した普通株式数を用いて算定し、その影響を注記する。
33. 当期末後、株式併合又は株式分割が行われた場合には重要な後発事象として取り扱う。このため、以下によって算定された前期及び当期の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の影響を、当該株式併合又は株式分割が行われた旨とともに注記する。
- (1) 第32項に準じて算定された前期の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
- (2) 第20項に準じて算定された当期の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
34. 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場合には、以下も注記する。
- (1) 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の算定上の基礎
- (2) 希薄化効果を有しないため、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に含まれなかった潜在株式の概要

## 適用時期等

35. 本会計基準は、平成14年4月1日以後開始する中間連結会計期間及び中間会計期間（以下「中間会計期間等」という。）に係る中間連結財務諸表及び中間財務諸表（以下「中間財務諸表等」という。）並びに連結会計年度及び事業年度（以下「事業年度等」という。）に係る連結財務諸表及び財務諸表（以下「財務諸表等」という。）から適用する。
36. 本会計基準の公表後に終了する最初の中間会計期間等に係る中間財務諸表等及び最初の事業年度等に係る財務諸表等から、本会計基準を適用することができる。この場合には、その旨を注記するものとする。
37. 本会計基準を最初に適用する中間財務諸表等及び財務諸表等において、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が当期の中間財務諸表等及び財務諸表等とともに開示されている場合、本会計基準の適用による影響を注記する。

## 結論の背景

38. 本会計基準では、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の算定の目的は、普通株主に関する一会計期間における企業の成果を示すことにあるとしている（第3項参照）。これは、市場で流通する株式の多くは普通株式であり、また、同一企業の他の会計期間との経営成績の比較（時系列比較）及び他企業との経営成績の比較（企業間比較）等を向上させるための情報の開示を行うことが、投資家の的確な投資判断に資すると考えられることによる。

39. 本会計基準において潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定の目的は、必ずしも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ことであり、これにより時系列比較等を通じ将来の普通株式の価値の算定に役立つものと位置付けている。これは、企業の成果を示す会計情報が、基本的に過去の情報であるという考え方に基づくものである。したがって、本会計基準では、国際的な会計基準の考え方と同様に、期末の時点のみの株式数及び時価又は将来予測の要素は考慮せずに、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定を行うことを意図している。

これに対し、特に潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定の目的は、警告指標とすべきではないかという意見もある。このため、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理解できるように、本会計基準では、当期の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に含まれなかった潜在株式の概要を注記することとしている（第34項(2)参照）。

## 範囲

40. 1株当たり当期純利益については、昭和57年の企業会計原則の改正に伴い、商法及び証券取引法に基づいて開示が要求されてきた。また、潜在株式調整後1株当たり当期純利益については、証券取引法に基づいて開示が要求されてきた。このような経緯を踏まえ、本会計基準では、どのような場合に算定し開示するか個々には規定せず、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の開示が要求されているすべての場合に適用するものとしている（第4項参照）。

## 用語の定義

41. 本会計基準で対象とする普通株式（第5項参照）は、1株1議決権（商法241条第1項）並びに株式数に応じて利益配当を受ける権利（商法293条）及び残余財産の分配を受ける権利（商法425条）を基本とする。

42. 本会計基準で対象とする配当優先株式（第7項参照）には、利益配当請求権は普通株式より優先するが、残余財産分配請求権は劣後する混合株式も含むものとする。

43. 本会計基準で対象とするワラント（第10項参照）は、その保有者が普通株式を取得することのできる権利又はこれに準じる権利であるため、株式を発行する会社からみれば、普通株式を対象とした売建コール・オプションという性格を有する。

44. 本会計基準で対象とする転換証券（第11項参照）は、金融負債又は普通株式以外の株式の対価部分と普通株式への転換請求権又はこれに準じる権利の対価部分とに区分せず一体として処理する方法（一括法）により会計処理されたものに限られることとなる。

これは、転換証券が、金融負債又は普通株式以外の株式の対価部分と、普通株式への転換請求権又はこれに準じる権利の対価部分とに区分して処理する方法（区分法）により会計処理された場合には、区分して処理された普通株式への転換請求権又はこれに準じる権利は、ワラントと同様に取り扱われるためである。

## 1 株当たり当期純利益

### 1 株当たり当期純利益の算定

45. 普通株式と同等の株式が存在する場合、1株当たり当期純利益の算定上、それらを普通株式から区分して取り扱うことが困難であるため、1株当たり当期純利益を算定する際には、普通株式と同様に取り扱うこととした（第13項参照）。

### 普通株式に係る当期純利益

46. 1株当たり当期純利益の算定の目的は、普通株主に関する企業の成果を示すことにある（第3項参照）ため、普通株主に帰属しない優先配当は、1株当たり当期純利益の算定上、損益計算書上の当期純利益から控除することが適当である（第15項(1)参照）。

47. ある会計期間における優先配当が定められた額に達しない場合に、その不足額を累積し次の会計期間以降の利益からその累積した不足額を支払うかどうかにより、配当優先株式は累積型と非累積型とに分類される。普通株主に帰属しない金額に含まれる優先配当額は、累積型配当優先株式の場合、定められた優先配当額に達しないときの当該不足額が翌会計期間以降に優先的に支払われるため、社債に係る支払利息と同様に、当該会計期間に係る要支払額を算定し、また、非累積型配当優先株式の場合には、利益処分により決定する当該優先株主に帰属する額を基礎として算定することが適当であると考えられる。

48. 我が国の場合、現状、期末後の株主総会において利益処分案が決議され優先配当額が決定されるが、1株当たり当期純利益の算定上、普通株主に帰属しない金額に含まれる非累積型配当優先株式の優先配当額は、決議された株主総会の日属する会計期間の当期純利益から控除するのではなく、対象となる会計期間の利益に係る処分を基礎として算定し、当該会計期間の当期純利益から控除することが適当と考えられる（第16項(2)参照）。

なお、利益処分の会計処理については、通常、会計期間において確定した利益処分を基礎とする方式（以下「確定方式」という。）によって行われているが、連結決算の場合には、当該会計期間の利益に係る処分を基礎とする方式（以下「繰上方式」という。）によることもできる（連



結財務諸表原則 第六 — 3 参照)。普通株主に帰属しない金額に含まれる優先配当額を当該会計期間の利益に係る処分を基礎として算定することは、後者の方式と整合する考え方である。

ただし、第2項に示されているように、本会計基準は、開示項目としての1株当たり当期純利益の算定方法を定めるものであり、会計処理に影響を与えるものではないため、本会計基準の適用により、利益処分が確定方式ではなく繰上方式によって会計処理される訳ではない。

49. 我が国では慣行として、取締役及び監査役に対する賞与を、利益処分項目（役員賞与金）としている。しかしながら、1株当たり当期純利益の算定の目的は、普通株主に関する企業の成果を示すことにある（第3項参照）ため、普通株主に帰属しない役員賞与金は、1株当たり当期純利益の算定上、利益処分による優先配当と同様に、当期純利益から控除することが適当である（第15項(2)参照）。

ただし、第2項でも示されているように、本会計基準は、開示項目としての1株当たり当期純利益の算定方法を定めるものであり、会計処理に影響を与えるものではない。したがって、役員賞与金を、利益処分案に含めて株主総会で決議した上で支給する場合でも、本会計基準の適用により、現在の会計慣行に従った会計処理が変更されるわけではないことに留意する必要がある。

50. 利益処分による役員賞与金の額は、期末後の株主総会において決議されるが、非累積型配当優先株式の優先配当額の場合（第16項(2)参照）と同様に、1株当たり当期純利益の算定上、当該役員賞与金の額は、決議された株主総会の日の属する会計期間の当期純利益から控除するのではなく、対象となる会計期間の利益に係る処分を基礎として算定し、当該会計期間の当期純利益から控除することが適当であると考えられる（第17項参照）。

51. 利益処分による優先配当額や役員賞与金を普通株主に帰属しない金額として損益計算書上の当期純利益から控除するのは、1株当たり当期純利益の算定の目的に照らして、普通株主に係る当期純利益を算定するためである。したがって、利益処分に関連する項目でも別途積立金のように、普通株主に帰属する金額は損益計算書上の当期純利益から控除しない。また、優先配当積立金や役員退職慰労積立金のように、普通株主に帰属しないと考えられる利益処分項目であっても、1株当たり当期純利益の算定対象となる会計期間に係るものではない場合には、損益計算書上の当期純利益から控除する普通株主に帰属しない金額には該当しないことに留意する。

### 普通株式の期中平均株式数

52. 普通株式の期中平均株式数を算定するにあたっては、以下のいずれの方法も考えられるが、同様の結果となる。

- (1) 期首における普通株式の発行済株式数に、期中に普通株式が発行された場合は当該発行時から期末までの期間に応じた普通株式の発行済株式数を加算し、期中平均自己株式数を控除して算定する方法
- (2) 会計期間における日々の普通株式の発行済株式数から自己株式数を控除した株式数の累計を平均して算定する方法

53. 当期に株式併合又は株式分割が行われた場合、行われた時点以降の期間に反映させる考え方と、期首に行われたと仮定する考え方があるが、株式併合又は株式分割は期末に行われても既存の普通株主に一律に影響するものであるため、普通株主に関する企業の成果を示すためには、普通株式の期中平均株式数を、当該株式併合又は株式分割が期首に行われたと仮定して算定することが適当である（第20項参照）。

## **潜在株式調整後1株当たり当期純利益**

### **潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定**

54. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定する際に用いる普通株式に係る当期純利益（第14項参照）及び普通株式の期中平均株式数（第18項参照）は、1株当たり当期純利益を算定する際に用いられたものと同じものである。

55. 国際的な会計基準では、継続事業からの税引後利益のように、当期純利益以外の利益指標によって希薄化効果の有無を判定している（この際に用いる利益はコントロール・ナンバーと呼ばれている。）が、本会計基準においては、このような考え方を採用していない。これは、希薄化効果の意義（第21項参照）から、その有無は当期純利益によって判定することが適切であること、また、当期純利益以外に税金控除後の利益が存在しない我が国においては、現状、国際的な会計基準のような考え方を導入することが困難であると考えられたことによる。このように、本会計基準では、当期純利益によって希薄化効果の有無を判定することから、1株当たり当期純損失の場合には、希薄化効果を有しないため、潜在株式調整後1株当たり当期純損失の算定は行わない（第24項(3)参照）。

### **ワラントが存在する場合**

56. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定するにあたり、第26項及び第27項で示した方法によって、ワラントの希薄化効果を反映させる方式（以下「自己株式方式」という。）では、普通株式の期中平均株価がワラントの行使価格を上回る場合に、当該ワラントのみをもって算定した潜在株式調整後1株当たり当期純利益が1株当たり当期純利益を下回るため、当該ワラントは希薄化効果を有することとなる（第25項参照）。

57. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定するにあたり、ワラントの希薄化効果を反映させる方式としては、以下が考えられる。

- (1) 無調整方式（期末の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するが、行使による入金額の用途は考慮しない。）
- (2) 自己株式方式（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、自己株式の買受に用いたと仮定する。）
- (3) 利益調整方式（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、国債への投資又は負債の返済に用いたと仮定する。）

本会計基準では、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の目的が、1株当たり当期純利益と同

様に、企業の成果を示すこと（第3項参照）であり、それは過去の情報として算定することであることから期末の時点のみの株式数及び時価を考慮することは適当ではないこと、行使による入金額の用途は一概には決められないため、自己株式の買受に用いたと仮定することにも一定の合理性があること、また、自己株式方式は現在の方法に類似し比較的簡便で客観的であることから、国際的な会計基準と同様に、(2)の自己株式方式を採用している。

### 転換証券が存在する場合

58. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定するにあたり、第29項から第31項において示した方法によって、転換証券の希薄化効果を反映させる方式（以下「転換仮定方式」という。）では、1株当たりの当期純利益が転換証券に関する増加普通株式1株当たり当期純利益調整額を上回る場合に、当該転換証券のみをもって算定した潜在株式調整後1株当たり当期純利益が1株当たり当期純利益を下回るため、希薄化効果を有する（第28項参照）。

59. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定するにあたり、転換証券の希薄化効果を反映させる方式としては、以下が考えられる。

- (1) 期末転換仮定方式（期末の株価が行使価格を上回る場合、転換証券が普通株式に転換されたと仮定する。）
- (2) 転換仮定方式（1株当たり当期純利益が転換証券に関する増加普通株式1株当たり当期純利益調整額を上回る場合、転換証券が期首に普通株式に転換されたと仮定する。この結果、転換証券は当期には存在しなかったものとみなす。）
- (3) 修正転換仮定方式（1株当たり当期純利益が転換証券に関する増加普通株式1株当たり当期純利益調整額を上回り、かつ、期末の株価が行使価格を上回る場合、転換証券が期首に普通株式に転換されたと仮定する。この結果、転換証券は当期には存在しなかったものとみなす。）

従来から我が国では、国際的な会計基準と同様に、(2)の転換仮定方式を採用している。これに対して、転換仮定方式は、将来、転換の可能性が少ない場合でも転換を仮定しているため適切ではないという意見がある。このような意見に対しては、上述した(1)の期末転換仮定方式や(3)の修正転換仮定方式が考えられる。しかしながら、本会計基準では、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の目的は、1株当たり当期純利益と同様に、企業の成果を示すこと（第3項参照）であり、それは過去の情報として算定し開示することであることから、上記(1)及び(3)のように、期末の時点のみの時価を考慮することは適切ではないと考えられる。したがって、本会計基準では、従来どおり、(2)の転換仮定方式を採用することとしている。

60. 希薄化効果を有する転換証券が期首又は発行時においてすべて転換されたと仮定した場合に発行される普通株式数は、第31項に従って算定する方法の他、当期において転換証券が存在する期間について、転換されたと仮定した場合に発行される普通株式数を、当該期間に応じて算定しても同様の結果となる。

## 開示

61. 株式併合又は株式分割が当期に行われた場合、これは既存の普通株主に一律に影響するものであり、また、時系列比較を確保するため、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への影響を開示することが適当である（第32項参照）。同様に、株式併合又は株式分割が当期末後に行われた場合も、前期及び当期の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への影響を開示することが適当である（第33項参照）。

以 上

# 1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針(案)

平成14年7月25日

企業会計基準委員会

## 目的

1. 企業会計基準公開草案第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準(案)」(以下「会計基準」という。)が、平成14年7月XX日に公表されている。本適用指針は、当該会計基準を適用する際の指針を定めるものである。また、本適用指針は、会計基準で取り扱わなかった配当優先株式以外の種類株式の取扱い及び1株当たり純資産額の算定についても定めている。

## 適用指針

### 範囲

2. 本適用指針は、会計基準における適用範囲に加え、財務諸表において、1株当たり純資産額を開示するすべての場合に適用する。

なお、財務諸表以外の箇所において、1株当たり当期純利益若しくは潜在株式調整後1株当たり当期純利益又は1株当たり純資産額を開示する場合にも、本適用指針を適用することが望ましい。

### 用語の定義

3. 本適用指針における用語の定義(第4項から第6項参照)は、会計基準における用語の定義に追加して用いる。
4. 「条件付発行可能普通株式」とは、特定の条件(ただし、単に時間の経過により条件が達成される場合を除く。)を満たした場合に普通株式を発行することとなる証券又は契約をいう。
5. 「条件付発行可能潜在株式」とは、特定の条件(ただし、単に時間の経過により条件が達成される場合を除く。)を満たした場合に潜在株式を発行することとなる証券又は契約をいい、例えば、行使制限条項が付された新株予約権が含まれる。
6. 「優先的ではないが異なる利益配当請求権を有する株式」とは、普通株式より利益配当請求権が優先的ではなく、かつ、普通株式の利益配当請求権とは異なる内容の利益配当請求権に基づく金額が、予め定められた方法により算定可能な株式をいい、例えば、利益配当請求権に基づく金額が予め定められた方法により算定可能な非参加型の子会社連動株式や非転換型の配当劣後株式(後配株式)が含まれる。

## 1株当たり当期純利益

### 1株当たり当期純利益の算定

7. 損益計算書上、当期純損失の場合にも、当期純利益の場合と同様に、1株当たり当期純損失を算定する（会計基準第12項また書き参照）ため、当該1株当たり当期純損失は、普通株式に係る当期純損失を普通株式の期中平均株式数で除して算定することとなる。

この場合、普通株式に係る当期純損失は、普通株式に係る当期純利益と同様に、損益計算書上の当期純損失から普通株主に帰属しない金額（第11項参照）を控除して算定する。

$$\begin{aligned} 1 \text{株当たり当期純損失} &= \frac{\text{普通株式に係る当期純損失}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} \\ &= \frac{\text{損益計算書上の当期純損失} - \text{普通株主に帰属しない金額}}{\text{普通株式の期中平均発行済株式数} - \text{普通株式の期中平均自己株式数}} \end{aligned}$$

### 普通株式及び普通株式と同等の株式に係る1株当たり当期純利益の算定

8. 普通株式の株式数と合計して1株当たり当期純利益を算定することとなる普通株式と同等の株式（会計基準第13項参照）は、普通株式より利益配当請求権が優先的ではなく、かつ、普通株式の利益配当請求権とは異なる内容の利益配当請求権に基づく金額が、予め定められた方法により算定できない株式をいい、例えば、以下が含まれる（ただし、いずれの場合も、優先的ではないが異なる利益配当請求権を有する株式（第6項参照）を除く。）。

- (1) 普通株式より利益配当請求権が優先的ではないが、残余財産分配請求権は普通株式より優先的である株式
- (2) 普通株式より利益配当請求権が優先的ではなく、残余財産分配請求権は普通株式より劣後的である株式
- (3) 共益権は制限されているため商法上のいわゆる普通株式ではないが、普通株式より利益配当請求権が優先的ではない株式であり、例えば、議決権制限株式が含まれる。

この場合には、普通株式の数と普通株式と同等の株式の数を合計して1株当たり当期純利益を算定する。したがって、この場合の1株当たり当期純利益は、損益計算書上の当期純利益から普通株主及び普通株主と同等の株主に帰属しない金額を控除した普通株式及び普通株式と同等の株式に係る当期純利益を、普通株式及び普通株式と同等の株式の期中平均株式数で除して算定することとなる。

$$\begin{aligned} \text{普通株式及び普通株式と同等の株式に係る} & \text{普通株式及び普通株式と同等の株式に係る当期純利益} \\ 1 \text{株当たり当期純利益} &= \frac{\text{普通株式及び普通株式と同等の株式の期中平均株式数}}{\text{普通株式及び普通株式と同等の株式の期中平均株式数}} \\ &= \frac{\text{損益計算書上の当期純利益} - \text{普通株主及び普通株主と同等の株主に帰属しない金額}}{\text{普通株式及び普通株式と同等の株式の期中平均株式数}} \end{aligned}$$

### 普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益の算定

9. 第11項(3)にいう参加可能額を損益計算書上の当期純利益から控除した場合には、非転換型の参加型株式に係る当期純利益を、当該株式の期中平均株式数で除して算定した金額も、普通株式に係る1株当たり当期純利益とともに、普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益として算定し開示する[設例8]。
10. 優先的ではないが異なる利益配当請求権を有する株式(第6項参照)が存在する場合には、当該株式に係る当期純利益を、当該株式の期中平均株式数で除して算定した金額も、第9項と同様、普通株式に係る1株当たり当期純利益とともに、普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益として算定し開示する。

$$\text{普通株式以外の株式に係る} \quad \frac{\text{普通株式以外の株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式以外の株式の期中平均株式数}} \\ \text{1株当たり当期純利益} =$$

### 普通株式に係る当期純利益

11. 1株当たり当期純利益を算定する際の普通株式に係る当期純利益は、損益計算書上の当期純利益から普通株主に帰属しない金額を控除して算定する(会計基準第14項参照)。普通株主に帰属しない金額には、例えば、以下が含まれる。
- (1) 利益処分による優先配当額(会計基準第16項参照)
  - (2) 配当優先株式に係る消却(償還)差額
  - (3) 普通株主以外の株主が損益計算書上の当期純利益から当期の配当後の配当に参加できる額(以下「参加可能額」という。)(第12項参照)
  - (4) 利益処分による役員賞与金(取締役及び監査役に対する賞与)の額(会計基準第17項参照)
12. 第11項(3)にいう参加可能額は、非転換型の参加型株式が発行されており、予め定められた方法で算定できる場合に限る。この際、当該参加可能額は、当該会計期間の利益に係る処分を仮定して算定する。また、この場合には、普通株式以外の株式の1株当たり当期純利益も開示する(第9項参照)[設例8]。

なお、転換型の参加型株式が発行されている場合には、1株当たり当期純利益の算定上、転換仮定方式(会計基準第31項参照)に準じて算定された株式数を、普通株式数に加える。

### 普通株式の期中平均株式数

13. 普通株式の期中平均株式数を算定する際、期中に普通株式が発行された場合、発行時から期末までの期間に応じた普通株式数(会計基準第52項(1)参照)は、当該発行時から期末までの日数に応じた普通株式数を算定する方法の他、合理的な基礎に基づいて算定された当該平均株式数、例えば、当該発行時から期末までの月数に応じた普通株式数を算定する方法を用いることができる。同様に、例えば、会計期間における月末の普通株式の発行済株式数から自己株式数を控除した株式数の累計を平均して算定する方法(会計基準第52項(2)参照)を用いることでも

きる。

14. 条件付発行可能普通株式は、特定の条件（ただし、単に時間の経過により条件が達成される場合を除く。）を満たした時に、普通株式数に含める。
15. 条件付発行可能潜在株式は、特定の条件（ただし、単に時間の経過により条件が達成される場合を除く。）を満たした潜在株式が、実際に行使又は転換された時に、普通株式数に含める。
16. 当期に株式併合又は株式分割が行われた場合、普通株式の期中平均株式数の算定にあたっては、当期首に当該株式併合又は株式分割が行われたと仮定する（会計基準第20項参照）[設例10]。

なお、時価より低い発行価額にて株主割当が行われた場合に含まれる株式分割相当部分も、普通株式の期中平均株式数の算定にあたっては、当期首に行われたと仮定する [設例11]。

## 潜在株式調整後1株当たり当期純利益

### 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

17. 潜在株式が希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益は、普通株式に係る当期純利益に当期純利益調整額を加えた合計金額を、普通株式の期中平均株式数に普通株式増加数を加えた合計株式数で除して算定する（会計基準第22項参照）。本適用指針では、以下のような潜在株式が存在する場合の当期純利益調整額及び普通株式増加数の算定について記載している。
  - (1) ワラントが存在する場合（第19項から第23項参照）
  - (2) 転換証券が存在する場合（第24項から第27項参照）
  - (3) 条件付発行可能普通株式が存在する場合（第28項及び第29項参照）
  - (4) 条件付発行可能潜在株式が存在する場合（第30項、第31項及び第32項参照）
18. 潜在株式が複数存在する場合、潜在株式を各々の発行単位に分け、希薄化効果の大きな潜在株式から順に勘案し、最大希薄化効果のある潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定する（会計基準第23項参照）[設例1]。

### ワラントが存在する場合

19. 各々のワラントが希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定（会計基準第22項参照）にあたっては、自己株式方式により算定された普通株式増加数を、普通株式の期中平均株式数に加える（会計基準第26項及び第27項参照）[設例2]。
20. 自己株式方式において普通株式増加数を算定する際、希薄化効果を有するワラントで期中に消滅、消却又は行使された部分（会計基準第27項なお書き参照）及び期中に発行された部分（会計基準第27項(1)参照）については、期首又は発行時から当該消滅時、消却時若しくは行使時又は期末までの日数に応じた普通株式数を算定する方法の他、合理的な基礎に基づいて算定された当該平均株式数、例えば、当該発行時から期末までの月数に応じた普通株式数を算定する方法を用いることができる。



21. 自己株式方式において、ワラントの行使により払い込まれると仮定された場合の入金額を用いて、普通株式を買い受けたと仮定した普通株式数を算定する場合の平均株価（会計基準第27項(2)参照）は、各営業日の株価の平均の他、合理的な基礎に基づいて算定された平均株価、例えば、当期にワラントが存在する期間の各週又は各月の末日の株価の平均を用いることができる。これらの場合の株価は、市場において公表されている取引価格の終値を優先適用する（金融商品会計に関する実務指針<sup>1</sup> 第60項参照）。
22. 希薄化効果を有するワラントは、未だ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、既に行使期間が開始したものとして取り扱う。したがって、いわゆるストック・オプションのうち一定期間の勤務後に権利が確定するものも、希薄化効果を有する場合には、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。
23. ワラントには、平成14年の商法改正施行前に発行された新株引受権も含まれる。

### 転換証券が存在する場合

24. 各々の転換証券が希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定（会計基準第22項参照）にあたっては、転換仮定方式により算定された当期純利益調整額を普通株式に係る当期純利益に加え、また、普通株式増加数を普通株式の期中平均株式数に加える（会計基準第29項から第31項参照）[設例3][設例4]。
25. 転換仮定方式における当期純利益調整額（会計基準第30項(1)参照）の算定においては、以下の点も考慮する。
  - (1) 利払いに係る事務手数料等の費用で重要性の乏しいものは、当該算定に含めないことができる。
  - (2) 転換負債に係る当期の支払利息等の金額に課税されたと仮定した場合の税額相当額は、法定実効税率を用いて算定する。
26. 転換仮定方式において普通株式増加数を算定する際、希薄化効果を有する転換証券が期中に発行され、発行時においてすべて転換されたと仮定した場合に発行される普通株式数（会計基準第31項(2)参照）は、当該発行時から期末までの日数に応じた普通株式数を算定する方法の他、合理的な基礎に基づいて算定された当該平均株式数、例えば、当該発行時から期末までの月数に応じた普通株式数を算定する方法を用いることができる。また、会計基準第31項(1)のなお書き及びまた書きも同様に行うことができる。
27. 転換証券には、平成14年の商法改正施行前に発行され、一括法にて処理されている転換社債も含まれる。

---

<sup>1</sup> 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（最終改正平成13年7月3日）

### 条件付発行可能普通株式が存在する場合

28. 各々の条件付発行可能普通株式が希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の算定（会計基準第22項参照）にあたっては、普通株式増加数（第29項参照）を普通株式の期中平均株式数に加える〔設例5〕。
29. 第28項にいう普通株式増加数は、希薄化効果を有する条件付発行可能普通株式が期末までに条件を満たさないが、期末を条件期間末としたときに当該条件を満たす場合には、会計基準第27項(1)及び第31項に準じて算定する。

### 条件付発行可能潜在株式が存在する場合

30. 各々の条件付発行可能潜在株式が希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の算定（会計基準第22項参照）にあたっては、当期純利益調整額（第31項参照）を普通株式に係る当期純利益に加え、普通株式増加数（第32項参照）を普通株式の期中平均株式数に加える〔設例6〕。
31. 第30項にいう当期純利益調整額は、希薄化効果を有する条件付発行可能潜在株式が、期末までに条件を満たさないが、期末を条件期間末としたときに当該条件を満たす場合に発行されると仮定した転換証券について、会計基準第30項に準じて算定する。
32. 第30項にいう普通株式増加数は、下記の(1)及び(2)によって算定された普通株式数の合計とする。
- (1) 希薄化効果を有する条件付発行可能潜在株式が期末までに条件を満たした場合であっても、当該株式が未だ行使又は転換されていない場合には、潜在株式に含め、会計基準第25項から第31項に準じて算定した普通株式数
  - (2) 希薄化効果を有する条件付発行可能潜在株式が期末までに条件を満たさないが、期末を条件期間末としたときに当該条件を満たす場合には、潜在株式に含め、会計基準第25項から第31項に準じて算定した普通株式数

### 子会社又は関連会社の発行する潜在株式が存在する場合

33. 子会社又は関連会社の発行する潜在株式が、行使又は転換されたと仮定することにより親会社の持分比率が減少し、その結果、連結上、親会社に帰属する子会社又は関連会社の当期純利益が減少する場合、当該潜在株式は潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の算定に含める〔設例7〕。

### 1株当たり純資産額の算定

34. 1株当たり純資産額は、普通株式に係る期末の純資産額（第35項参照）を、期末の普通株式の発行済株式数から自己株式数を控除した株式数で除して算定する。
35. 第34項にいう普通株式に係る期末の純資産額は、貸借対照表の資本の部の合計額から以下の

金額を控除して算定する。

- (1) 新株式払込金又は新株式申込証拠金
- (2) 普通株式よりも利益配当請求権又は残余財産分配請求権が優先的な株式の発行金額（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）
- (3) 当期に係る利益処分による社外流出項目であって普通株主に帰属しない金額

なお、当該金額には、優先配当や役員賞与金が含まれ、それらは、当該会計期間の利益に係る処分を基礎として算定する。

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

36. 普通株式よりも利益配当請求権及び残余財産分配請求権が優先的ではなく、かつ、普通株式の利益配当請求権及び残余財産分配請求権とは異なる内容の権利に基づく金額が、予め定められた方法により算定可能な株式が存在する場合には、留保利益のうち当該株式に帰属する部分を含む当該株式に係る期末の純資産額を、当該株式の期末の株式数で除して算定した金額も、普通株式1株当たり純資産額とともに、普通株式以外の株式に係る1株当たり純資産額として算定し開示する。

$$\text{普通株式以外の株式に係る1株当たり純資産額} = \frac{\text{普通株式以外の株式に係る期末の純資産額}}{\text{普通株式以外の株式の期末の株式数}}$$

### 中間会計期間の取扱い

37. 1株当たり中間純利益及び潜在株式調整後1株当たり中間純利益の算定は、中間会計期間を一会計期間とみて、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の算定に準ずるものとする[設例9]。

### 開示

38. 開示する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の算定上の基礎（会計基準第34項(1)参照）には、以下が含まれる。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。

- (1) 1株当たり当期純利益の算定に用いられた普通株主に帰属しない金額（第11項参照）の主要な内訳
- (2) 普通株式と同等の株式が存在する場合には、1株当たり当期純利益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の期中平均株式数（第8項参照）の種類別の内訳
- (3) 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に用いられた当期純利益調整額（会計基準

第22項参照)の主要な内訳

(4) 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定の際に用いられた普通株式増加数(会計基準第22項参照)の主要な内訳

39. 希薄化効果を有しないため、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に含まれなかった潜在株式の概要(会計基準第34項(2)参照)には、その旨、潜在株式の種類、潜在株式数、普通株式を発行する条件が含まれる。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。

また、ここで開示の対象となる株式には、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に含まれなかった条件付発行可能普通株式及び条件付発行可能潜在株式も含むものとする。

40. 前期の1株当たり純資産額は、これが当期の財務諸表とともに開示されている場合、当期に行われた株式併合又は株式分割が、前期に行われたと仮定した前期末の普通株式数を用いて算定し、その影響を注記する。

### 適用時期等

41. 本適用指針の適用時期は、会計基準と同様とする。

42. 前期の1株当たり純資産額が、当期の財務諸表とともに開示されている場合、本適用指針の適用による影響を注記する。

43. 本適用指針の適用により、実務対応報告第3号「潜在株式調整後1株当たり当期純利益に関する当面の取扱い」は廃止する。

## 結論の背景

### 範囲

44. 1株当たり当期純利益と同様に、1株当たり純資産額についても、昭和57年の企業会計原則の改正に伴い、証券取引法に基づいて開示が要求されてきた。これらは従来、1株当たり情報として開示されており、また、会計基準にて1株当たり当期純利益の算定方法を定めたことに伴い、1株当たり純資産額の算定方法についても見直す必要が生じたため、本適用指針にて定めることとした（第1項参照）。

なお、本適用指針では、1株当たり当期純利益と同様に、どのような場合に算定し開示するか個々には規定せず、財務諸表において、1株当たり純資産額の開示が要求されているすべての場合に適用するものとしている（第2項参照）。

### 1株当たり当期純利益

#### 普通株式及び普通株式と同等の株式に係る1株当たり当期純利益の算定

45. 会計基準では、1株当たり当期純利益の算定上、普通株式と同等の株式が存在する場合には、これらを普通株式から区分して取り扱うことが困難であるため、1株当たり当期純利益を算定する際には、普通株式と同様に扱うこととしている（会計基準第13項及び第45項参照）。この場合、普通株式と同等の株式とは、まず、1株当たり当期純利益の算定上、普通株式と配当優先株式は区別されている（会計基準第15項(1)及び第16項参照）ことから、普通株式より利益配当請求権が優先的ではない株式が該当すると考えられる。また、優先的ではないが異なる利益配当請求権を有する株式が存在する場合には、当該株式に係る1株当たり当期純利益を算定し開示する（第10項参照）ことから、これに該当しない株式となる。したがって、本適用指針では、普通株式と同等の株式とは、普通株式より利益配当請求権が優先的ではなく、かつ、普通株式の利益配当請求権とは異なる内容の利益配当請求権に基づく金額が、予め定められた方法により算定できない株式をいうとしている（第8項参照）。

#### 普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益の算定

46. 配当優先株式を含む参加型の株式は、普通株式とともに配当可能利益の分配を受けるため、1株当たり当期純利益を算定する場合、損益計算書上の当期純利益から参加可能額を控除することが適当であると考えられる（第12項参照）。この場合、当期純利益は普通株主と普通株主以外の株主に各々帰属すると考えられるため、当該参加可能額を含む普通株式以外の株式に係る当期純利益を、普通株式以外の株式の期中平均株式数で除して算定した金額も、普通株式の1株当たり当期純利益とともに、普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益として算定し開示することが適当である（第9項参照）。これは、国際的な会計基準で採用している2種方式（ツークラス法）と呼ばれている方法に相当するものである。

同様に、優先的ではないが異なる利益配当請求権を有する株式（第6項参照）が存在する場合にも、普通株式に係る1株当たり当期純利益とともに、普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益として算定し開示することが適当である（第10項参照）。

47. 転換型の参加型株式については、1株当たり当期純利益の算定上、以下の方法によることが考えられる。

- (1) 非参加型の転換証券と同様に扱う方法
- (2) 非転換型の参加型株式と同様に扱う方法
- (3) 転換後の普通株式と同様に扱う方法

非転換型の参加型株式は、第12項のように1株当たり当期純利益の算定上、考慮されていることから、転換型の参加型株式を(1)のように非参加型として1株当たり当期純利益の算定上、考慮しないことは適当ではない。また、転換型の参加型株式を(2)のように非転換型の参加型株式と同様に扱う方法では、転換に関する希薄化効果を反映できない。したがって、転換型の参加型株式は、転換後の普通株式と同様の性格を有する面を重視して、本会計基準では、国際的な会計基準の考え方と同様に、(3)の方法によることとした（第12項なお書き参照）。

### **普通株式に係る当期純利益**

48. 定められた額の優先配当を有する配当優先株式の償還差額は、社債のように、優先配当額の大小に依存する側面があるため、優先配当と同様に、1株当たり当期純利益の算定上、損益計算書上の当期純利益から控除することが考えられる。一方、配当優先株式の償還差額は、普通株主にも帰属する資本取引であるため、1株当たり当期純利益の算定上も、損益計算書上の当期純利益から控除しないことが考えられる。本会計基準では、国際的な会計基準と同様に、前者の考え方を採り入れている（第11項(2)参照）。

49. 参加可能額の算定は、非累積型配当優先株式の優先配当額の算定（会計基準第15項(1)参照）のように、当該会計期間の利益に係る処分を仮定して行うことが適当であると考えられる（第11項(3)参照）。この場合、当期純利益の帰属を算定するにすぎないため、実際の処分の際に利益準備金の積立が必要であっても、これを考慮する必要はない。

### **普通株式の期中平均株式数**

50. 時価より低い発行価額にて第三者割当が行われた場合には、既存の普通株主に一律には影響しないため、時価と発行価額の差が株式分割相当部分に該当するわけではないことに留意する必要がある。

### **潜在株式調整後1株当たり当期純利益**

#### **ワラントが存在する場合**

51. ワラントには、いわゆるストック・オプションも含まれるが、これは、通常、付与後に特定の条件を満たした場合、その権利が確定する。特定の条件には、一定期間の勤務の他、一定の

利益水準や株価水準の達成などが考えられる。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、通常の新株予約権と同様に、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（第22項参照）。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（第30項参照）。

### **転換証券が存在する場合**

52. 本適用指針で対象とする転換証券は、一括法により会計処理されたものである（会計基準第44項参照）。一括法により会計処理された新株予約権付社債は、通常、転換社債型新株予約権付社債と呼ばれている。

### **条件付発行可能普通株式が存在する場合**

53. 条件付発行可能普通株式が、期末までに条件を満たさない場合でも、希薄化効果を有する限り、潜在株式調整後1株当たり当期純利益に反映させる必要がある。この場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益は過去の情報として算定し開示するという位置付け（会計基準第39項参照）から、当期の状況のみを勘案することが適当である。したがって、条件付発行可能普通株式を潜在株式調整後1株当たり当期純利益に反映させるにあたっては、当期の状況が条件期間末まで変化がないことを仮定することとした（第29項参照）。

なお、同様の理由により、期末後、当期の状況と異なる状況となっても、条件付発行可能普通株式に関して、当期の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の修正又はこれに関する後発事象とする必要はない。

### **条件付発行可能潜在株式が存在する場合**

54. 条件付発行可能潜在株式が、期末までに条件を満たさない場合でも、希薄化効果を有する限り、潜在株式調整後1株当たり当期純利益に反映させる必要がある。例えば、ワラントの権利行使を行うためには一定の利益水準を達成するという条件が付されている場合、期末までに当該条件を満たさないが、期末を条件期間末としたときに当該条件を満たす場合には、潜在株式に含め、普通株式増加数を算定する（第32項参照）。

なお、いわゆるストック・オプションのうち一定期間の勤務後に権利が確定するものは、条件付発行可能潜在株式に該当せず、通常の新株予約権と同様に、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に留意する（第22項及び第51項参照）。

55. 条件付発行可能普通株式と同様に、条件付発行可能潜在株式を潜在株式調整後1株当たり当期純利益に反映させるにあたっては、当期の状況が条件期間末まで変化がないことを仮定することとしている。また、条件付発行可能普通株式と同様に、期末後、当期の状況と異なる状況

となっても、条件付発行可能潜在株式に関して、当期の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の修正又はこれに関する後発事象とする必要はない(第53項参照)。

### 1株当たり純資産額の算定

56. 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、普通株主に帰属しない金額は、1株当たり純資産額の算定上、期末の純資産額には含めないことが適当である。
57. 普通株式よりも利益配当請求権又は残余財産分配請求権が優先的な株式に帰属する金額は、当該株式の発行金額(第35項(2)参照)及び当該会計期間の利益に係る処分を基礎として算定された優先配当額(第35項(3)参照)以外に、本来、留保利益の一部も該当する。しかしながら、通常、留保利益のうち優先的な株式に帰属する金額を算定することは困難であるため、定められた方法により優先的な株式に帰属する金額が算定することができない限り、留保利益の一部を期末の純資産額に含める必要はないと考えられる。

### 中間会計期間の取扱い

58. 事業年度における潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定において、中間会計期間において算定された普通株式増加数を前提に加重平均する考え方もある。しかし、年度の財務諸表の作成に当たっては、中間会計期間を含む事業年度全体を対象として、年度末の情報に基づいて改めて会計処理が行われ、その結果、年度決算では、中間決算の基礎となった金額とは異なる金額が計上される場合もある(中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書 六 5参照)。したがって、潜在株式調整後1株当たり中間純利益は、中間会計期間を一会計期間とみて算定し、潜在株式調整後1株当たり当期純利益は、年度末の情報に基づいて改めて算定されることとなる。

### 開示

59. 希薄化効果を有しないため、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の開示は行わない場合(会計基準第24項参照)でも、1株当たり当期純利益の算定上の基礎として、第38項の(1)及び(2)の注記を行うこととなることに留意する。

以上