

# 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17年9月22日

企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
適用指針	2
範囲	2
用語の定義	3
1株当たり当期純利益	7
1株当たり当期純利益の算定	7
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
普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益の算定	9
普通株式に係る当期純利益	11
普通株式の期中平均株式数	13
潜在株式調整後1株当たり当期純利益	17
潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定	17
ワラントが存在する場合	19
転換証券が存在する場合	24
条件付発行可能普通株式が存在する場合	28
条件付発行可能潜在株式が存在する場合	30
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
1株当たり純資産額の算定	34
中間会計期間の取扱い	37
開示	38
適用時期	42
結論の背景	43
経緯	43
1株当たり当期純利益	44
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	44
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	45
普通株式に係る当期純利益	47
普通株式の期中平均株式数	50

<b>潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益</b>	51
ワラントが存在する場合	51
転換証券が存在する場合	52
条件付発行可能普通株式が存在する場合	53
条件付発行可能潜在株式が存在する場合	54
<b>1 株当たり純資産額の算定</b>	56
<b>中間会計期間の取扱い</b>	60
<b>開示</b>	62
<b>設例</b>	

## 目的

1. 企業会計基準公開草案第 10 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 17 年 9 月 22 日に公表されている。本適用指針は、当該会計基準の実務上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企業会計原則で取り扱われている 1 株当たり純資産額の算定方法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、その算定方法については、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配当請求権を有する株式」とは、普通株式より配当請求権が優先的ではなく、かつ、普通株式の配当請求権とは異なる内容の配当請求権に基づく金額が、あらかじめ定められた方法により算定可能な株式をいい、例えば、配当請求権に基づく金額があらかじ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（いわゆるトラッキング・ストック）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、普通株式より配当請求権が優先的ではなく、かつ、普通株式の配当請求権とは異なる内容の配当請求権に基づく金額を、あらかじ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) 株主総会における議決権が制限されているため普通株式ではないが、普通株式より配当請求権が優先的ではない株式であり、例えば、議決権制限株式が該当する。

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。

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

### 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〕。ただし、当該非転換型の参加型株式が、証券取引所へ上

場（これに準じるものを含む。）されていない場合で、重要性が乏しいときには、当該株式に係る1株当たり当期純利益を算定し開示しないことができる。

10. 優先的ではないが異なる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。ただし、当該優先的ではないが異なる配当請求権を有する株式が、証券取引所へ上場（これに準じるものを含む。）されていない場合で、重要性が乏しいときには、当該株式に係る1株当たり当期純利益を算定し開示しないことができる。

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

### 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) 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）

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、あらかじ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、当該会計期間に係る剰余金の配当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30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48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48項(2)参照）を用いることもできる。

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。)を満したときに、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。)を満した潜在株式が、実際に権利が行使されたときに、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19項参照)[設例9]。

同一種類の株式が交付される株式無償割当て等、株式分割と同様の効果を有する事象については普通株式の期中平均株式数の算定にあたって、同様に取り扱うものとする。

なお、時価より低い払込金額にて株主への割当て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10]。

## **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21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項から第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22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21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25項及び第26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26項なお書き参照)及び期中に発行された部分(会計基準第26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26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（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」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その発行が決議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21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28項から第30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29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30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30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その発行が決議され、一括法にて処理されている転換社債も含まれる。

### **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21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はその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26項(1)及び会計基準第30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21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29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、当該潜在株式に係る権利が未だ行使されていない場合には、潜在株式に含め、会計基準第24項から第30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はその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24項から第30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に係る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、当該潜在株式は潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定にあたって考慮する〔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。

- (1) 新株式申込証拠金
- (2) 自己株式申込証拠金
- (3) 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）
- (4) 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
- (5) 新株予約権
- (6) 少数株主持分（連結財務諸表の場合）

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

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、あらかじ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、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、普通株式に係る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[設例 11]。ただし、当該株式が、証券取引所へ上場（これに準じるものを含む。）されていない場合で、重要性が乏しいときには、当該株式に係る1株当たり純資産額は、算定し開示しないことができる。

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

## 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 12]。また、中間期の1株当たり純資産額は、期末の1株当たり純資産額の算定に準ずるものとする。

## 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33項参照）には、以下の事項が含まれる。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) 損益計算書上の当期純利益、1株当たり当期純利益の算定に用いられた普通株式に係る当期純利益及びこれらの差額（普通株主に帰属しない金額（第11項参照））の主要な内訳

- (2) 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21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に用いられた普通株式増加数（会計基準第21項参照）の主要な内訳
  - (5) 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
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（第38項(5)参照）には、その旨、潜在株式の種類、潜在株式の数が含まれる。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. 当期において株式併合又は株式分割が行われた場合には、その旨及び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株当たり純資産額を注記することが望ましい。
41. 当期の貸借対照日後、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（会計基準第32項参照）ため、その旨及び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及び当期の1株当たり純資産額を、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。

## 適用時期

42. 本適用指針の適用時期は、会計基準と同様とする。

## 結論の背景

### 経緯

43. 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、平成14年9月25日公表の企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」（以下「改正前基準」という。）において1株当たり当期純利益の算定方法が定められたことに伴い、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、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「改正前適用指針」という。）にて、これを定めた。なお、改正前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」は廃止されている。

今般、会社法の公布等に伴い改正前会計基準が改正されたこと、また、平成17年8月10日に企業会計基準公開草案第6号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)」（以下「企業会計基準公開草案第6号」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第9号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針(案)」が公表されたことに伴い、改正前適用指針についても所要の改正を行った。このように、会計基準及び本適用指針は、他の会計基準等の公表に伴う文言修正を行ったものである。このため、会計基準及び本適用指針の適用については、会計基準の変更に伴う会計方針の変更としては取り扱わないものとする。

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定めず、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

44. 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項及び会計基準第42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項及び会計基準第16項参照）ことから、普通株式より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、普通株式より配当請求権が優先的ではなく、かつ、普通株式の配当請求権とは異なる内容の配当請求権に基づく金額

を、あらかじ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

45. 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。

同様に、優先的ではないが異なる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）。

46. 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、本適用指針では、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

47. 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。本適用指針では、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）。

48. 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16項(2)参照）のように、当該会計期間に係る剰余金の配当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、実際の剰

余金の配当の際に利益準備金の計上が必要であっても、これを考慮する必要はない。

49. 連結ベースでの普通株主に帰属しない金額は、親会社の普通株主に帰属しない金額であるため、基本的に子会社の優先配当額等については、1株当たり当期純利益の算定上、親会社負担分を考慮することが妥当と考えられる。

### **普通株式の期中平均株式数**

50. 時価より低い払込金額にて株主への割当てが行われた場合には、既存の普通株主に一律に影響する株式分割相当部分が含まれる。したがって、そのような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（第16項なお書き参照）。

ただし、時価より低い払込金額にて第三者への割当て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、時価と払込金額の差が株式分割相当部分に該当するわけではない。このため、時価より低い払込金額の場合でも、第三者への割当てのときには、普通株式の期中平均株式数の算定にあたって考慮し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41項参照）。一括法により会計処理することが認められている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36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、普通株主に関連しない金額は、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。

このため、企業会計基準公開草案第 6 号が公表されたことに伴い、1株当たり純資産額の算定におけ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を基礎とすることとなるが、これまでと同様に、普通株主に関連しない新株予約権及び少数株主持分の金額を控除して算定することとした。

57. 企業会計基準公開草案第 6 号により純資産の部の評価・換算差額等に区分されることとなった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、株主資本の項目とともに普通株式に係る期末の純資産額に含めていることから、本適用指針では、従来と同様に、普通株式に係る期末の純資産額とすることとした。

また、企業会計基準公開草案第 6 号において、これまで資産又は負債とされてきた繰延ヘッジ損益は評価・換算差額等に区分されることとされている。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、その性格等にかかわらず、本適用指針では1株当たり純資産額の算定上、評価・換算差額等の項目として、普通株式に係る期末の純資産額に含めることとした。

58. 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に係る金額は、当該株式の払込金額（第35項(3)参照）及び優先配当額（第35項(4)参照）以外に、本来、留保利益や評価・換算差額等の一部も該当する。しかしながら、通常、留保利益や評価・換算差額等のうち優先的な株式に係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係る金額を算定することができない限り、留保利益や評価・換算差額の一部を期末の純資産額から控除する必要はないと考えられる。

なお、普通株式に係る期末の純資産額を算定するに際して純資産の部の合計額から控除する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（第35項(4)参照）には、期末日までに株主総会等で決議された未払金額のみならず、期末日後に決議される剰余金の配当のうち基準日が当期に属するものがある場合、当該剰余金の配当の議案に基づく金額が含まれることに留意する必要がある。

59. その他資本剰余金の処分による優先配当等は、基本的に株主資本の払戻の性格を持つため、1株当たり当期純利益の算定上、当期純利益から控除される普通株主に帰属しない金額には該当しないと考えられる（会計基準第47項参照）。しかしながら、1株当たり純資産額の算定上、その他資本剰余金の処分による優先配当等の剰余金の配当は、普通株主に係る期末の純資産額にはあたらない。このため、優先配当等は、留保利益からのみならず、その他資本剰余金の処分による場合にも、1株当たり純資産額の算定上、普通株主に係る期末の純資産額には含めるべきではないものと考えられる。

## 中間会計期間の取扱い

60. 本適用指針では、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において、中間会計期間を一会計期間とみて事業年度における算定に準ずることとしている（第37項参照）。このため、普通株主に帰属しない金額に含まれる累積型配当優先株式に係る優先配当額は、期首から中間会計期間末日までの期間の特定の日を基準日とする配当を行うかどうかにかかわらず、中間会計期間に係る要支払額となり、また、非累積型配当優先株式に係る優先配当額は、期首から中間会計期間末日までの期間の特定の日を基準日とする配当を行う場合には当該金額、配当を行わない場合にはゼロとなるものと考えられる。
61. 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あたっては、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

62. 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23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)、(2)及び(5)の注記を行うこととなることに留意する。

## 設 例

### (潜在株式が存在する場合)

[設例 1] 潜在株式が複数存在する場合の希薄化効果の有無

[設例 2] ワラントが存在する場合

[設例 3] 転換負債が存在する場合

[設例 4] 転換株式が存在する場合

[設例 5] 条件付発行可能普通株式が存在する場合

[設例 6] 条件付発行可能潜在株式が存在する場合

[設例 7] 子会社の発行する潜在株式が存在する場合

### (その他)

[設例 8] 非転換型の参加型株式が存在する場合

[設例 9] 当期に株式分割が行われた場合

[設例 10] 時価より低い払込金額による株主への割当ての取扱い

[設例 11] 普通株式以外の株式に係る1株当たり純資産額の算定

[設例 12] 中間会計期間の取扱い

## 【設例 1】 潜在株式が複数存在する場合の希薄化効果の有無

### 1. 前提

(1) ×1年度（×1年4月1日～×2年3月31日）の当期純利益	500,000,000 円
(2) 新株予約権	
・行使価格	420 円
・発行数	1,500,000 個
（すべて行使されたと仮定した場合の普通株式の発行数	1,500,000 株）
・普通株式の期中平均株価	630 円
(3) 非累積型配当優先株式	
・発行済株式数	625,000 株
・×1年度末日を基準日とする剰余金の配当に係る優先配当額	15,000,000 円
・配当優先株式1株は普通株式1株に転換可能とする。	
(4) 第1回転換社債型新株予約権付社債（一括法で処理されている。）	
・転換価格	400 円
・社債発行額（額面）	300,000,000 円
（すべて転換されたと仮定した場合の普通株式の発行数	750,000 株）
・×1年度の支払利息	15,000,000 円
(5) 第2回転換社債型新株予約権付社債（一括法で処理されている。）	
・転換価格	500 円
・社債発行額（額面）	200,000,000 円
（すべて転換されたと仮定した場合の普通株式の発行数	400,000 株）
・×1年度の支払利息	20,000,000 円
(6) (2)～(5)について、期中に新株予約権の行使、転換等による普通株式の発行はなく、 残高の増減はなかった。	
(7) 普通株式 期中平均株式数	20,000,000 株
(8) 法人税等の法定実効税率	40 %

### 2. 1株当たり当期純利益の算定

#### (1) 普通株式に係る当期純利益の算定

当期純利益	500,000,000 円
普通株主に帰属しない金額	
優先配当額	<u>(15,000,000)</u>
普通株式に係る当期純利益	<u>485,000,000 円</u>

#### (2) 1株当たり当期純利益の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} = \frac{485,000,000 \text{円}}{20,000,000 \text{株}} = 24.25 \text{円}$$

### 3. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

#### (1) 潜在株式の希薄化効果

	当期純利益 調整額	普通株式 増加数	増加普通株式 1株当たりの 当期純利益 調整額	1株当 り当期 純利益	希薄化 効果
	円	株	円	円	
新株予約権	0	500,000 (*1)	0.00	< 24.25	有する(第1位)
非累積型 配当優先株式	15,000,000	625,000	24.00	< 24.25	有する(第3位)
第1回転換社債型 新株予約権付社債	9,000,000 (*2)	750,000	12.00	< 24.25	有する(第2位)
第2回転換社債型 新株予約権付社債	12,000,000 (*3)	400,000	30.00	> 24.25	有しない

(\*1) 1,500,000株×(630円-420円)/630円 (算定方法は[設例2]の(\*3)を参照のこと。)

(\*2) 15,000,000円×(1-0.4)

(\*3) 20,000,000円×(1-0.4)

第2回転換社債型新株予約権付社債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算定には含めない。

#### (2) 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

希薄化効果の大きな潜在株式から勘案する。

	普通株式に係る 当期純利益 + 当期純利益調整額	普通株式の 期中平均株式数 + 普通株式増加数	潜在株式調整後 1株当たり 当期純利益
1株当たり当期純利益	485,000,000 円	20,000,000 株	24.25 円
新株予約権		500,000	
第1回転換社債型 新株予約権付社債	485,000,000	20,500,000	23.66 (希薄化の増加)
	9,000,000	750,000	
	494,000,000	21,250,000	23.25 (希薄化の増加)
非累積型配当優先株式	15,000,000	625,000	
	509,000,000 円	21,875,000 株	23.27 (希薄化の減少)

よって、最大希薄化効果を有する潜在株式調整後1株当たり当期純利益は23.25円となる。

なお、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第2回転換社債型新株予約権付社債及び非累積型配当優先株式については、その概要を注記することとなる（第38項(5)参照）。

## 【設例 2】 ワラントが存在する場合

### 1. 前提

(1) ×1年度（×1年4月1日～×2年3月31日）の当期純利益	100,000,000 円
(2) 新株予約権	
・行使価格	500 円
・×1年10月31日に発行された数	880,000 個
（すべて行使されたと仮定した場合の普通株式の発行数	880,000 株）
・×2年2月1日に行使された数	200,000 個
・発行時から期末までの期間における平均株価	
（×1年10月31日～×2年3月31日）	750 円
・発行時から行使時までの期間における平均株価	
（×1年10月31日～×2年1月31日）	700 円
・新株予約権の行使を含む新株の効力発生日を払込期日としている。	
(3) 普通株式の発行済株式数の状況	
期首残高	2,500,000 株
×2年2月1日 新株予約権の行使	<u>200,000</u>
期末残高	<u><u>2,700,000</u></u> 株

### 2. 1株当たり当期純利益の算定

#### (1) 普通株式の期中平均株式数の算定

	<u>発行済株式数</u>	<u>期末まで の期間</u>	<u>期中平均株式数</u>
×1年4月1日 期首残高	2,500,000 株	365 日	2,500,000 株
×2年2月1日 新株予約権の行使	<u>200,000</u>	59	<u>32,329</u>
×2年3月31日 期末残高	<u><u>2,700,000</u></u> 株		<u><u>2,532,329</u></u> 株

又は

	<u>発行済株式数</u>	<u>期間</u>	<u>期中平均株式数</u>
×1年4月1日～×2年1月31日	2,500,000 株	306 日	2,095,891 株
×2年2月1日～×2年3月31日	2,700,000	59	<u>436,438</u>
		<u>365</u> 日	<u><u>2,532,329</u></u> 株

#### (2) 1株当たり当期純利益の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} = \frac{100,000,000\text{円}}{2,532,329\text{株}} = 39.49\text{円}$$

### 3. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

#### (1) 普通株式増加数の算定

	発行時における 普通株式 増加数	平均株価にて 買い受けたと 仮定した場合 の普通株式数	差引	期末又は 行使時ま での期間	期間に応 じた 普通株式 増加数
期末まで行使されていない 新株予約権 (×1年10月31日～×2年3月31日)	680,000 株	453,333 株(*1)	226,667 株(*3)	151 日	93,772 株
行使された新株予約権 (×1年10月31日～×2年1月31日)	<u>200,000</u>	142,857 (*2)	57,143 (*3)	92	<u>14,403</u>
	<u>880,000 株</u>				<u>108,175 株</u>

(\*1) 680,000株×500円÷750円

(\*2) 200,000株×500円÷700円

(\*3) 以下の方法で一括して計算しても同じ結果が得られる。

$$\text{発行時における普通株式増加数} \times \frac{\text{期中平均株価} - \text{行使価格}}{\text{期中平均株価}}$$

#### (2) 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数} + \text{普通株式増加数}} = \frac{100,000,000\text{円}}{2,532,329\text{株} + 108,175\text{株}} = 37.87\text{円}$$

### 【設例 3】 転換負債が存在する場合

#### 1. 前提

(1) ×1年度（×1年4月1日～×2年3月31日）の当期純利益	100,000,000 円
(2) 転換社債型新株予約権付社債（一括法で処理されている。）	
・ 転換価格	500 円
・ ×1年10月31日の発行額（額面）	440,000,000 円
（すべて転換されたと仮定した場合の普通株式の発行数	880,000 株）
・ ×2年2月1日の転換により発行された普通株式数	200,000 株
・ ×1年度の支払利息	5,000,000 円
・ 転換社債型新株予約権付社債の転換を含む新株の効力発生日を払込期日としている。	
(3) 普通株式の発行済株式数の状況	
期首残高	2,500,000 株
×2年2月1日 転換社債型新株予約権付社債の転換	<u>200,000</u>
期末残高	<u><u>2,700,000</u></u> 株
(4) 法人税等の法定実効税率	40 %

#### 2. 1株当たり当期純利益の算定

##### (1) 普通株式の期中平均株式数の算定

	発行済株式数	期末までの期間	期中平均株式数
×1年4月1日 期首残高	2,500,000 株	365 日	2,500,000 株
×2年2月1日 転換社債型新株予約権付社債の転換	<u>200,000</u>	59	<u>32,329</u>
×2年3月31日 期末残高	<u><u>2,700,000</u></u> 株		<u><u>2,532,329</u></u> 株

又は

	発行済株式数	期間	期中平均株式数
×1年4月1日～×2年1月31日	2,500,000 株	306 日	2,095,891 株
×2年2月1日～×2年3月31日	2,700,000	<u>59</u>	<u>436,438</u>
		<u><u>365</u></u> 日	<u><u>2,532,329</u></u> 株

##### (2) 1株当たり当期純利益の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} = \frac{100,000,000\text{円}}{2,532,329\text{株}} = 39.49\text{円}$$

3. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

(1) 当期純利益調整額の算定

転換社債型新株予約権付社債の支払利息  $5,000,000 \text{ 円} \times (1 - 0.4) = 3,000,000 \text{ 円}$

(2) 普通株式増加数の算定

	発行時における 普通株式増加数	期末又は 転換時ま での期間	期間に応じた 普通株式増加数
期末まで転換されていない転換社債型新株 予約権付社債 (×1年10月31日～×2年3月31日)	680,000 株	151 日	281,315 株
転換された転換社債型新株予約権付社債 (×1年10月31日～×2年1月31日)	<u>200,000</u>	92	<u>50,411</u>
	<u>880,000 株</u>		<u>331,726 株</u>

又は

	発行時における 普通株式増加数	期間	期間に応じた 普通株式増加数
×1年10月31日～×2年1月31日	880,000 株	92 日	221,808 株
×2年2月1日～×2年3月31日	680,000	<u>59</u>	<u>109,918</u>
		<u>151 日</u>	<u>331,726 株</u>

(3) 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益} + \text{当期純利益調整額}}{\text{普通株式の期中平均株式数} + \text{普通株式増加数}} = \frac{100,000,000 \text{円} + 3,000,000 \text{円}}{2,532,329 \text{株} + 331,726 \text{株}} = 35.96 \text{円}$$

## 【設例 4】 転換株式が存在する場合

### 1. 前提

(1) ×1年度（×1年4月1日～×2年3月31日）の当期純利益	300,000,000 円
(2) 配当優先株式	
・ 期首の発行済株式数	2,000,000 株
・ 優先株式1株は普通株式2株に転換可能である。 （すべて転換されたと仮定した場合の普通株式の発行数	4,000,000 株)
・ ×1年10月1日に、500,000株について普通株式1,000,000株に転換された。	
・ 優先配当は、期末の配当優先株式1株当たり年4円であり、累積型である。ただし、普通株式配当後の配当に参加できない。	
・ 配当優先株式の転換を含む新株の効力発生日を払込期日としている。	
(3) 普通株式の発行済株式数の状況	
期首残高	50,000,000 株
×1年10月1日 配当優先株式の転換	<u>1,000,000</u>
期末残高	<u><u>51,000,000</u></u> 株

### 2. 1株当たり当期純利益の算定

#### (1) 普通株式に係る当期純利益の算定

当期純利益	300,000,000 円
普通株主に帰属しない金額	
優先配当額（(2,000,000－500,000)株×4円）	( 6,000,000 )
普通株式に係る当期純利益	<u><u>294,000,000</u></u> 円

#### (2) 普通株式の期中平均株式数の算定

	発行済株式数	期末までの期間	期中平均株式数
×1年4月1日 期首残高	50,000,000 株	365 日	50,000,000 株
×1年10月1日 配当優先株式の転換	<u>1,000,000</u>	182	<u>498,630</u>
×2年3月31日 期末残高	<u><u>51,000,000</u></u> 株		<u><u>50,498,630</u></u> 株

又は

	発行済株式数	期間	期中平均株式数
×1年4月1日～×1年9月30日	50,000,000 株	183 日	25,068,493 株
×1年10月1日～×2年3月31日	51,000,000	<u>182</u>	<u>25,430,137</u>
		<u>365</u> 日	<u><u>50,498,630</u></u> 株

#### (3) 1株当たり当期純利益の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} = \frac{294,000,000\text{円}}{50,498,630\text{株}} = 5.82\text{円}$$

3. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

(1) 当期純利益調整額の算定

優先配当額 (2,000,000-500,000) 株×4円 = 6,000,000 円

(2) 普通株式増加数の算定

	期首における 普通株式増加数	期末又は 転換時ま での期間	期間に応じた 普通株式増加数
期末まで転換されていない配当優先株式 (×1年4月1日～×2年3月31日)	3,000,000 株	365 日	3,000,000 株
転換された配当優先株式 (×1年4月1日～×1年9月30日)	<u>1,000,000</u>	183	<u>501,370</u>
	<u>4,000,000 株</u>		<u>3,501,370 株</u>

又は

	期首における 普通株式増加数	期間	期間に応じた 普通株式増加数
×1年4月1日～×1年9月30日	4,000,000 株	183 日	2,005,480 株
×1年10月1日～×2年3月31日	3,000,000	<u>182</u>	<u>1,495,890</u>
		<u>365 日</u>	<u>3,501,370 株</u>

(3) 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益} + \text{当期純利益調整額}}{\text{普通株式の期中平均株式数} + \text{普通株式増加数}} = \frac{294,000,000\text{円} + 6,000,000\text{円}}{50,498,630\text{株} + 3,501,370\text{株}} = 5.56\text{円}$$

## 【設例 5】 条件付発行可能普通株式が存在する場合

### 1. 前提

- (1) ×1年度（×1年4月1日～×2年3月31日）の当期純利益 100,000,000 円
- (2) 前年度の合併に際し、×1年4月1日～×4年3月31日の当期純利益の累計が80,000,000円以上の場合、被合併会社の旧株主に普通株式2,000,000株を発行することが合意されている。
- (3) 普通株式の期中平均及び期末の発行済株式数 10,000,000 株

### 2. 1株当たり当期純利益の算定

最終的な条件の判定が将来（×4年3月31日）であり、条件を満たしていないため、条件付発行可能普通株式は普通株式の期中平均株式数に含めない。

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} = \frac{100,000,000\text{円}}{10,000,000\text{株}} = 10.00\text{円}$$

### 3. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

×2年3月31日を条件期間末としたときに当該条件を満たすため、将来条件が満たされたときに発行することが合意されている2,000,000株を普通株式増加数として分母に加算する。

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数} + \text{普通株式増加数}} = \frac{100,000,000\text{円}}{10,000,000\text{株} + 2,000,000\text{株}} = 8.33\text{円}$$

## 【設例 6】 条件付発行可能潜在株式が存在する場合

### 1. 前提

- (1) ×1年度（×1年4月1日～×2年3月31日）の当期純利益 100,000,000 円
- (2) 前年度の合併に際し、×1年4月1日～×4年3月31日の当期純利益の累計が80,000,000円以上の場合、被合併会社の旧株主に付与された新株予約権が行使可能となることが合意されている。
- ・新株予約権の行使価格 450 円
  - ・新株予約権の発行数 2,000,000 個
  - （すべて行使されたと仮定した場合の普通株式の発行数 2,000,000 株）
  - ・普通株式の期中平均株価 500 円
- (3) 普通株式の期中平均及び期末の発行済株式数 10,000,000 株

### 2. 1株当たり当期純利益の算定

最終的な条件の判定が将来（×4年3月31日）であり、新株予約権は行使条件を満たしていないため、普通株式の期中平均株式数に含めない。

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} = \frac{100,000,000\text{円}}{10,000,000\text{株}} = 10.00\text{円}$$

### 3. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

×2年3月31日を条件期間末としたときに当該条件を満たし、かつ、条件付発行可能潜在株式が希薄化効果を有する（新株予約権の行使価格 450円 < 期中平均株価 500円）ため、潜在株式に含めて普通株式増加数を算定する。

#### (1) 普通株式増加数

$$2,000,000\text{株} \times \frac{500\text{円} - 450\text{円}}{500\text{円}} = 200,000\text{株}$$

#### (2) 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数} + \text{普通株式増加数}} = \frac{100,000,000\text{円}}{10,000,000\text{株} + 200,000\text{株}} = 9.80\text{円}$$

## 【設例 7】 子会社の発行する潜在株式が存在する場合

### 1. 前提

(1) ×1年度（×1年4月1日～×2年3月31日）の当期純利益

連結上の当期純利益	700,000,000 円
子会社の当期純利益	240,000,000 円

(2) 子会社は、×1年10月31日に次の条件で新株予約権を発行した。

・行使価格	200 円
・×1年10月31日に発行された数	1,800,000 個
(すべて行使されたと仮定した場合の子会社普通株式の発行数	1,800,000 株)
うち親会社引受分	400,000 個 (22.2%)
・発行時から期末までの期間における子会社普通株式の平均株価	250 円

(3) 子会社は、×1年11月30日に次の条件で転換社債型新株予約権付社債（一括法で処理されている。）を発行した。

・転換価格	220 円
・発行額（額面）	264,000,000 円
(すべて転換されたと仮定した場合の子会社普通株式の発行数	1,200,000 株)
うち親会社引受分	26,400,000 円 (10%)
・×1年度の支払利息	2,400,000 円

(4) 期中に新株予約権の行使、転換権の行使等による子会社普通株式の発行はないものとする。

(5) その他

・親会社の普通株式の発行済株式数	50,000,000 株
・子会社の普通株式の発行済株式数	10,000,000 株
うち親会社の持株数	8,000,000 株 (80%)
・法人税等の法定実効税率	40 %
・(2)の新株予約権及び(3)の転換社債型新株予約権付社債の発行時において、それらの行使又は転換により普通株式を取得したと仮定した場合、持分変動差額（みなし売却価額と親会社の持分の減少額との間の差額）は生じないとする。	

2. 1株当たり当期純利益（連結）の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} = \frac{700,000,000\text{円}}{50,000,000\text{株}} = 14.00 \text{ 円}$$

3. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益（連結）の算定

(1) 当期純利益調整額の算定

	行使及び転換 の仮定前	行使の仮定後 転換の仮定前	行使及び転換 の仮定後
子会社の当期純利益	240,000,000 円	240,000,000 円	240,000,000 円
転換社債型新株予約権付社債の転換を仮定したことによる支払利息（税額相当額控除後）の減少			1,440,000 (*1)
	<u>240,000,000 円</u>	<u>240,000,000 円</u>	<u>241,440,000 円</u>
親会社持分比率	80.00 %	79.15 %(*2)	76.54 %(*2)
親会社に帰属する子会社の当期純利益 新株予約権の行使及び転換社債型 新株予約権付社債の転換仮定前の 親会社に帰属する子会社の当期純 利益	192,000,000 円	189,960,000 円	184,798,176 円
	<u>192,000,000</u>	<u>192,000,000</u>	<u>192,000,000</u>
差引 転換社債型新株予約権付社債の転換を仮定したことによる親会社の受取利息（税額相当額控除後）の減少	0	(2,040,000)	(7,201,824)
			<u>(144,000) (*3)</u>
当期純利益調整額	<u>0 円</u>	<u>(2,040,000) 円</u>	<u>(7,345,824) 円</u>

新株予約権の行使を仮定した場合の当期純利益調整額は、2,040,000円である。これに加えて転換社債型新株予約権付社債の転換を仮定した場合の当期純利益調整額は、7,345,824円へ増加する。分母の親会社株式数は変わらないことから、新株予約権の行使と転換社債型新株予約権付社債の転換の両方を仮定する場合が最大の希薄化効果を有する。このため、この場合について、潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定する。

(\*1) 2,400,000円 × (1-0.4)

(\*2) 親会社持分比率の変更

	発行済株式数	行使による 普通株式 増加数	小計	転換による 普通株式 増加数	普通株式の 期中平均株式数 + 普通株式増加数
連結子会社	10,000,000 株	148,932 (#1)	10,148,932 株	397,808 (#3)	10,546,740 株
親会社の持株数	8,000,000	33,096 (#2)	8,033,096	39,781 (#4)	8,072,877
親会社持分比率	80.00%		79.15%		76.54%

$$(\#1) 1,800,000 \text{株} \times \frac{250 \text{円} - 200 \text{円}}{250 \text{円}} \times 151 \text{日} / 365 \text{日} = 148,932 \text{株}$$

$$(\#2) 400,000 \text{株} \times \frac{250 \text{円} - 200 \text{円}}{250 \text{円}} \times 151 \text{日} / 365 \text{日} = 33,096 \text{株}$$

$$(\#3) 1,200,000 \text{株} \times 121 \text{日} / 365 \text{日} = 397,808 \text{株}$$

$$(\#4) 1,200,000 \text{株} \times \frac{26,400,000 \text{円}}{264,000,000 \text{円}} \times 121 \text{日} / 365 \text{日} = 39,781 \text{株}$$

$$(*3) 2,400,000 \text{円} \times \frac{26,400,000 \text{円}}{264,000,000 \text{円}} \times (1-0.4) = 144,000 \text{円}$$

(2) 潜在株式調整後1株当たり当期純利益（連結）の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益} + \text{当期純利益調整額}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} = \frac{700,000,000 \text{円} - 7,345,824 \text{円}}{50,000,000 \text{株}} = 13.85 \text{円}$$

## 【設例 8】 非転換型の参加型株式が存在する場合

### 1. 前提

- (1) ×1年度（×1年4月1日～×2年3月31日）の当期純利益 200,000,000 円
- (2) 配当優先株式
- ・ 期中平均及び期末の発行済株式数 6,000,000 株
  - ・ 優先配当は、期末の配当優先株式1株当たり年11円支払う累積型であり、普通株式に1株当たり4.2円の配当を支払った後、配当優先株式は普通株式と1：4の比率（1株当たりベース）で配当に参加できる。
  - ・ 配当優先株式は、普通株式に転換できない。
- (3) 普通株式 期中平均及び期末の発行済株式数 10,000,000 株

### 2. 1株当たり当期純利益の算定

#### (1) 参加可能額の算定

当期純利益		200,000,000 円
配当優先株式への配当（6,000,000株×11円）	(66,000,000)	
普通株式への配当（10,000,000株×4.20円）	(42,000,000)	(108,000,000)
当期純利益のうち当期の配当後に参加できる額		92,000,000 円

ここで、配当優先株式1株当たりの参加可能額をXとすれば、普通株式1株当たり配当可能額は4Xとなる。

$$(X \times 6,000,000) + (4X \times 10,000,000) = 92,000,000$$

したがって、配当優先株式1株当たりの参加可能額Xは2円と算定される。

#### (2) 普通株式に係る当期純利益の算定

当期純利益		200,000,000 円
普通株式に帰属しない金額		
優先配当額（6,000,000株×11円）	(66,000,000)	
配当優先株式の参加可能額（6,000,000株×2円）	(12,000,000)	(78,000,000)
普通株式に係る当期純利益		122,000,000 円

#### (3) 配当優先株式に係る当期純利益の算定

優先配当額（6,000,000株×11円）		66,000,000 円
配当優先株式の参加可能額（6,000,000株×2円）		12,000,000 円
		78,000,000 円

#### (4) 1株当たり当期純利益の算定

・ 普通株式	$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} = \frac{122,000,000\text{円}}{10,000,000\text{株}} = 12.20\text{円}$	
・ 配当優先株式	$\frac{\text{配当優先株式に係る当期純利益}}{\text{配当優先株式の期中平均株式数}} = \frac{78,000,000\text{円}}{6,000,000\text{株}} = 13.00\text{円}$	

## 【設例 9】 当期に株式分割が行われた場合

### 1. 前提

(1) ×1年度（×1年4月1日～×2年3月31日）の当期純利益	1,000,000,000 円
(2) 転換社債型新株予約権付社債（一括法で処理されている。）	
・当初の転換価格	450 円
・期首残高（額面）	5,000,000,000 円
（20%の株式分割が期首に行われたと仮定し、期首に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13,333,333株である。）	
・×2年1月1日の株式分割後の転換価格	375 円
・×1年7月1日の転換により発行された株式数	2,500,000 株
・×2年2月1日の転換により発行された株式数	2,000,000 株
・×1年度の支払利息	200,000,000 円
(3) 株式分割については基準日を新株の効力発生日とし、その他については払込期日とする。	
(4) 普通株式の発行済株式数の状況	
期首残高	20,000,000 株
×1年7月1日 転換社債型新株予約権付社債の転換	2,500,000
×1年9月1日 時価発行増資	5,000,000
×2年1月1日 20%の株式分割	5,500,000
×2年2月1日 転換社債型新株予約権付社債の転換	<u>2,000,000</u>
期末残高	<u>35,000,000 株</u>
(5) 法人税等の法定実効税率	40 %

### 2. 1株当たり当期純利益の算定

#### (1) 普通株式の期中平均株式数の算定

20%の株式分割が期首に行われたと仮定する。

	発行済株式数		期末までの期間	期中平均株式数
期首残高	24,000,000 株	(*1)	365 日	24,000,000 株
×1年7月1日 転換社債型新株予約権付社債の転換	3,000,000	(*2)	274	2,252,055
×1年9月1日 時価発行増資	6,000,000	(*3)	212	3,484,932
×2年1月1日 20%の株式分割				
×2年2月1日 転換社債型新株予約権付社債の転換	<u>2,000,000</u>	(*4)	59	<u>323,288</u>
	<u>35,000,000 株</u>			<u>30,060,275 株</u>

(\*1) 20,000,000株×1.2

(\*2) 2,500,000株×1.2 又は 2,500,000株×450円/375円

(\*3) 5,000,000株×1.2

(\*4) 株式分割後に行われているため、20%の調整は要しない。

#### (2) 1株当たり当期純利益の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} = \frac{1,000,000,000\text{円}}{30,060,275\text{株}} = 33.27 \text{ 円}$$

3. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

(1) 当期純利益調整額の算定

転換社債型新株予約権付社債の支払利息  $200,000,000円 \times (1-0.4) = 120,000,000円$

(2) 普通株式増加数の算定

	期首における 普通株式増加数	期末又は 転換時ま での期間	期間に応じた 普通株式増加数
期末まで転換されていない転換社債型新株予約権付社債 (×1年4月1日～×2年3月31日)	8,333,333 株	365 日	8,333,333 株
×1年7月1日に転換された転換社債型新株予約権付社債 (×1年4月1日～×1年6月30日)	3,000,000	91	747,945
×2年2月1日に転換された転換社債型新株予約権付社債 (×1年4月1日～×2年1月31日)	<u>2,000,000</u>	306	<u>1,676,712</u>
	<u>13,333,333 株</u>		<u>10,757,990 株</u>

又は

	普通株式増加数
20%の株式分割が期首に行われたと仮定し、期首に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	13,333,333 株
普通株式の期中平均株式数に含まれている転換済普通株式数	
×1年7月1日に転換された転換社債型新株予約権付社債	( 2,252,055 )
×2年2月1日に転換された転換社債型新株予約権付社債	<u>( 323,288 )</u>
	<u>10,757,990 株</u>

(3) 潜在株式調整後1株当たり利益の算定

$$\frac{\text{普通株式に係る当期純利益} + \text{当期純利益調整額}}{\text{普通株式の期中平均株式数} + \text{普通株式増加数}} = \frac{1,000,000,000円 + 120,000,000円}{30,060,275株 + 10,757,990株} = 27.44円$$

## 【設例 10】 時価より低い払込金額による株主への割当ての取扱い

### 1. 前提

#### (1) 各期の当期純利益

×1年度（×1年4月1日～×2年3月31日）	220,000,000 円
×2年度（×2年4月1日～×3年3月31日）	300,000,000 円

#### (2) 株主への割当て（払込日 ×2年6月1日）

・発行済株式5株に対し新株1株（新株合計は1,000,000株）	
・払込金額	200 円
・株主への割当て直前の普通株式の時価	440 円
・新株の効力発生日については払込期日とする。	

#### (3) 普通株式の発行済株式数の状況

×1年度期首及び期末残高	5,000,000 株
×2年6月1日 株主への割当て	<u>1,000,000</u>
×2年度期末残高	<u><u>6,000,000</u></u> 株

### 2. 1株当たり当期純利益の算定

#### (1) 1株当たり理論的権利落価値の算定

$$\frac{\text{割当て前発行済株式の時価総額} + \text{割当てによる発行額}}{\text{割当て前発行済株式数} + \text{割当てによる発行株式数}}$$

$$= \frac{440\text{円} \times 5,000,000\text{株} + 200\text{円} \times 1,000,000\text{株}}{5,000,000\text{株} + 1,000,000\text{株}}$$

$$= 400\text{円}$$

#### (2) 調整係数の算定

$$\frac{\text{1株当たり割当て前時価}}{\text{1株当たり理論的権利落価格}} = \frac{440\text{円}}{400\text{円}} = 1.1$$

調整係数が1.1なので、10%の株式分割に相当する。

#### (3) 普通株式の期中平均株式数の算定

10%の株式分割相当部分は期首に行われたと仮定する。

	発行済株式数	期末又は 割当時ま での期間	期中平均株式数
①×1年度	5,500,000 株 (*1)	365 日	5,500,000 株
②×2年度			
株主への割当て前 (×2年4月1日～×2年5月31日)	5,500,000 (*1)	61	919,178
株主への割当て後 (×2年6月1日～×3年3月31日)	6,000,000	304	<u>4,997,260</u>
			<u><u>5,916,438</u></u> 株

(\*1) 5,000,000株×1.1

(4) 1株当たり当期純利益の算定

①×1年度の1株当たり当期純利益（株主への割当ての影響を含む）

$$\frac{220,000,000\text{円}}{5,500,000\text{株}} = 40.00 \text{ 円}$$

②×2年度の1株当たり当期純利益（株主への割当ての影響を含む）

$$\frac{300,000,000\text{円}}{5,916,438\text{株}} = 50.71 \text{ 円}$$

## [設例 11] 普通株式以外の株式に係る1株当たり純資産額の算定

### 1. 前提

#### (1) 純資産の部 (×1年3月31日)

資本金 (普通株式)	1,000,000,000 円
資本金 (議決権制限株式)	100,000,000
利益剰余金	<u>500,000,000</u>
合計	<u>1,600,000,000 円</u>

#### (2) 普通株式の発行済株式数 (×1年3月31日)

5,000,000 株

#### (3) 議決権制限株式について

- ・議決権制限株式を有する株主は、剰余金の配当の決議についてのみ議決権を行使できる。
- ・利益配当金は、普通株式1に対して、議決権制限株式1.2 (1株当たり) を支払う。ただし、普通株式よりも優先的ではない。
- ・発行済株式数 (×1年3月31日) 500,000 株
- ・残余財産の分配を行うときは、資本金を超える残余財産の分配について、普通株式1に対して、議決権制限株式1.2 (1株当たり) を支払う。ただし、普通株式よりも優先的ではない。

### 2. 1株当たり純資産額の算定

#### (1) 利益剰余金の議決権制限株式への残余財産相当額

$$500,000,000 \text{円} \times \frac{500,000 \text{株} \times 1.2}{5,000,000 \text{株} + 500,000 \text{株} \times 1.2} = 53,571,429 \text{円}$$

#### (2) 普通株式に対する1株当たり純資産額の算定

$$\frac{1,600,000,000 \text{円} - 100,000,000 \text{円} - 53,571,429 \text{円}}{5,000,000 \text{株}} = 289.29 \text{円}$$

#### (3) 議決権制限株式に対する1株当たり純資産額の算定

$$\frac{100,000,000 \text{円} + 53,571,429 \text{円}}{500,000 \text{株}} = 307.14 \text{円}$$

## 【設例 12】 中間会計期間の取扱い

### 1. 前提

(1) ×1年度（×1年4月1日～×2年3月31日）の当期(中間)純利益は以下のとおりとする。

×1年 4月1日～×1年9月30日	30,000,000 円
×1年10月1日～×2年3月31日	<u>50,000,000</u>
事業年度合計	<u>80,000,000 円</u>

(2) 転換社債型新株予約権付社債（一括法で処理している。）

・ 転換価格	500 円
・ 期首残高（額面）	100,000,000 円
（すべて転換されたと仮定した場合の普通株式の発行数	200,000 株）
・ 転換社債型新株予約権付社債の利率	4 %
・ すべての転換社債型新株予約権付社債は×1年11月1日に転換された。	

(3) 新株予約権

・ 行使価格	500 円
・ 発行数	500,000 個
（すべて行使されたと仮定した場合の普通株式の発行数	500,000 株）
・ すべての新株予約権は×1年12月1日に行使された。	
・ ×1年度中、各期間の普通株式の平均株価は以下のとおりとする。	

×1年4月1日～×1年9月30日	450 円
×1年4月1日～×1年11月30日	600 円

(4) 普通株式の発行済株式数の状況

期首残高	3,300,000 株
×1年9月1日 時価発行増資	100,000
×1年11月1日 転換社債型新株予約権付社債の転換	200,000
×1年12月1日 新株予約権の行使	<u>500,000</u>
期末残高	<u>4,100,000 株</u>

(5) 新株（転換社債型新株予約権付社債の転換、新株予約権の行使を含む）の効力発生日を払込期日としている。

(6) 法人税等の法定実効税率 40 %

### 2. 中間会計期間（×1年 4月1日～×1年9月30日）の取扱い

(1) 1株当たり中間純利益の算定

普通株主に係る中間純利益			30,000,000 円
普通株主の期中平均株式数	発行済株式数	中間末までの期間	期中平均株式数
期首残高	3,300,000 株	183 日	3,300,000 株
×1年 9月1日 時価発行増資	100,000	30	<u>16,393</u>
			<u>3,316,393 株</u>

1株当たり中間純利益（30,000,000円÷3,316,393株） 9.05 円

(2) 潜在株式調整後1株当たり中間純利益の算定		
普通株主に係る中間純利益		30,000,000 円
中間純利益調整額（転換社債型新株予約権付社債の支払利息）		<u>1,203,288</u> (*1)
		<u>31,203,288</u> 円
普通株主の期中平均株式数		3,316,393 株
普通株式増加数		
転換社債型新株予約権付社債の転換		200,000 株
新株予約権の行使		<u>0</u> (*2)
		<u>3,516,393</u> 株
潜在株式調整後1株当たり中間純利益（31,203,288円÷3,516,393株）		8.87 円
(*1) 100,000,000円×4%×（1-0.40）×183日/365日		
(*2) 希薄化効果を有していないため、行使を仮定しない。		

### 3. 事業年度（×1年4月1日～×2年3月31日）の取扱い

#### (1) 1株当たり当期純利益の算定

普通株主に係る当期純利益				80,000,000 円
普通株主の期中平均株式数		期末ま での 期間	期中平均株式数	
期首残高	発行済株式数			
×1年 9月1日 時価発行増資	3,300,000 株	365 日	3,300,000 株	
×1年11月1日 転換社債型新株予約 権付社債の転換	100,000	212	58,082	
×1年12月1日 新株予約権の行使	200,000	151	82,740	
	500,000	121	<u>165,753</u>	
			<u>3,606,575</u> 株	
1株当たり当期純利益（80,000,000円÷3,606,575株）				22.18 円

#### (2) 潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定

普通株主に係る当期純利益			80,000,000 円
当期純利益調整額（転換社債型新株予約権付社債の支払利息）			<u>1,407,123</u> (*3)
			<u>81,407,123</u> 円
普通株主の期中平均株式数			3,606,575 株
普通株式増加数			
転換社債型新株予約権付社債の転換			117,260 株 (*4)
新株予約権の行使			<u>55,708</u> (*5)
			<u>3,779,543</u> 株
潜在株式調整後1株当たり当期純利益（81,407,123円÷3,779,543株）			21.54 円

(\*3) 100,000,000円×4%×（1-0.40）×214日/365日

(\*4) 200,000株×214日/365日

(\*5) 500,000株×（600円-500円）/600円×244日/365日