

(参考) 実務対応報告公開草案第 15 号「1 株当たり当期純利益に関する実務上の取扱い(案)」について

(Q 番号の修正については下線を入れていない。また、参照項番号の修正以外の修正がないものは記載していない。)

現行	改正案
<p>目 的</p> <p>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及び 1 株当たり純資産額の算定及び開示については、平成 14 年 9 月 25 日に企業会計基準委員会から企業会計基準第 2 号「1 株当たり当期純利益に関する会計基準」(以下「会計基準」という。)及び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「適用指針」という。)が公表されている。<u>これらの会計基準及び適用指針は、平成 14 年 4 月 1 日以降開始する中間会計期間及び事業年度から適用されているが、本実務対応報告では、これらの会計基準及び適用指針に関連する事項について、質問の多い点を中心に、実務上の取扱いを明らかにすることとした。</u></p>	<p>目 的</p> <p>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及び 1 株当たり純資産額の算定及び開示については、平成 14 年 9 月 25 日に企業会計基準委員会から企業会計基準第 2 号「1 株当たり当期純利益に関する会計基準」(以下「<u>企業会計基準第 2 号</u>」という。)及び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「<u>企業会計基準適用指針第 4 号</u>」という。)が公表されている。<u>さらに、企業会計基準第 2 号及び企業会計基準適用指針第 4 号に関連する事項について、質問の多い点を中心に、実務上の取扱いを明らかにするため、平成 15 年 3 月 13 日に実務対応報告第 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「<u>実務対応報告第 9 号</u>」という。)が公表されている。</u></p> <p><u>今般、会社法(平成 17 年法律第 86 号)が公布されたこと及び企業会計基準公開草案第 9 号「役員賞与に関する会計基準(案)」が公表されたことに伴い、平成 17 年 9 月 22 日に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)」(企業会計基準第 2 号の改正案。以下「<u>会計基準</u>」という。)及び企業会計基準適用指針公開草案第 13 号「1 株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針(案)」(企業会計基準適用指針第 4 号の改正案。以下「<u>適用指針</u>」という。)が公表されているため、実務対応報告第 9 号についても所要の改正を行うこととした。</u></p>

現行	改正案
<p data-bbox="237 261 768 304">1株当たり当期純利益の算定</p> <p data-bbox="237 344 546 371">自己株式の消却の取扱い</p> <div data-bbox="237 392 1111 595" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p data-bbox="248 400 1099 579">Q 1 1株当たり当期純利益を算定する際、当期に株式併合が行われた場合は、当期首に行われたと仮定して算定することになっているが、当期に自己株式を消却した場合にも、同様の取扱いとなるか？</p> </div> <p data-bbox="237 663 1111 839">A <u>株式の消却には、現状、①取締役会決議による自己株式の消却（商法第 212 条）、②減資による消却（商法第 213 条第 1 項）及び③定款の規定に基づく配当可能利益による消却（商法第 213 条第 1 項）がある。</u></p> <p data-bbox="237 863 1111 1382">このうち、<u>①取締役会決議による自己株式の消却の場合、これに先立って当該自己株式を取得することとなる。</u>自己株式の取得は、すべての株主に対して平等に行われるものではなく、また、通常、取得は時価により行われることから、株式併合の取扱い（会計基準第 20 項及び第 56 項参照）とは異なり、1株当たり当期純利益の算定上、自己株式の取得をその時点以降の自己株式の増加として期中平均株式数に反映させることとなる。この結果、すでに自己株式を取得した時点で、1株当たり当期純利益の算定上、分母から控除されており、自己株式の消却時には普通株式の発行済株式数と自己株式数がともに減少し社外に流通する株式数に変化はなく、自己株式の消却は、1株当たり当期純利益の算定上、影響がない。</p>	<p data-bbox="1133 261 1664 304">1株当たり当期純利益の算定</p> <p data-bbox="1133 344 1442 371">自己株式の消却の取扱い</p> <div data-bbox="1133 392 2007 595" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p data-bbox="1144 400 1995 579">Q 1 1株当たり当期純利益を算定する際、当期に株式併合が行われた場合は、当期首に行われたと仮定して算定することになっているが、当期に自己株式を消却した場合にも、同様の取扱いとなるか？</p> </div> <p data-bbox="1133 663 2007 1230">A <u>会社法においては、いわゆる株式の消却について、自己株式の取得及び取得した自己株式の消却（会社法第 178 条第 1 項）として整理されている。</u>自己株式の取得は、すべての株主に対して平等に行われるものではなく、また、通常、取得は時価により行われることから、株式併合の取扱い（会計基準第 19 項及び第 49 項参照）とは異なり、1株当たり当期純利益の算定上、自己株式の取得をその時点以降の自己株式の増加として期中平均株式数に反映させることとなる。この結果、すでに自己株式を取得した時点で、1株当たり当期純利益の算定上、分母から控除されており、自己株式の消却時には普通株式の発行済株式数と自己株式数がともに減少し社外に流通する株式数に変化はなく、自己株式の消却は、1株当たり当期純利益の算定上、影響がない。</p>

現行	改正案
<p><u>なお、すべての株主に対して平等に行われる減資による無償消却は、株式併合と同様の効果を有するため、算定及び開示について株式併合と同様に取り扱う。これは、時価より低い発行価額にて株主割当増資が行われた場合についても、株式分割相当分については、株式分割と同様の算定及び開示が必要となる(適用指針第16項参照)ことと同じ考え方である。</u></p>	
<p>中間会計期間における取扱い</p> <p><u>Q2 当年度に係る利益処分として、役員賞与金を支払うことが考えられる場合、中間会計期間の1株当たり中間純利益の算定上、その期間対応分を普通株主に帰属しない金額として、損益計算書上の中間純利益から控除することが必要か？</u></p> <p>A <u>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としている(適用指針第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非累積型配当優先株式に係る優先配当額は、中間配当を行う場合には当該金額、中間配当を行わない場合にはゼロとなるものと考えられるとされている(適用指針第62項参照)。</u></p> <p><u>ここで、1株当たり当期純利益の算定上、利益処分による役員賞与金の額は、非累積型の優先配当額の場合と同様に考えられる(会計基準第52項参照)。また、役員賞与金には中間配当のような制度はない。このような理由により、当年度に係る利益処分として役員</u></p>	<p>(削除)</p>

現行	改正案
<p><u>賞与金を支払うことが考えられる場合でも、中間会計期間の1株当たり中間純利益の算定上、利益処分による役員賞与金の中間会計期間対応分を普通株主に帰属しない金額として、損益計算書上の中間純利益から控除する必要はない。</u></p>	
<p>潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定</p> <p>時価発行増資の取扱い</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Q3 期末日現在、時価発行増資に係る<u>新株式払込金</u>や新株式申込証拠金が計上されている場合、申込人の普通株式を取得する権利を潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定にあたって考慮すべきか？</p> </div> <p>A 期末日現在、時価発行増資に係る<u>新株式払込金</u>や新株式申込証拠金が計上されている場合、申込人は、割当株数に従ってすでに申込証拠金を支払い、払込期日の翌日に<u>新株</u>を取得する権利を保有する。この場合、通常は申込期間が短く、また、時価相当分の入金により自己株式方式では希薄化効果を有していないことから、その算定にあたって、申込人が保有するこの権利をワラント(会計基準第10項)として取り扱う必要はないと考えられる。</p> <p>このため、当該取引は潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定には含まれず、また、算定上の基礎(会計基準第34項)として「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」(適用指針第38項(5))に開</p>	<p>潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定</p> <p>時価発行増資の取扱い</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Q2 期末日現在、時価発行増資に係る新株式申込証拠金や自己株式の処分に係る自己株式申込証拠金が計上されている場合、申込人の普通株式を取得する権利を潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定にあたって考慮すべきか？</p> </div> <p>A 期末日現在、時価発行増資に係る新株式申込証拠金や自己株式の処分に係る自己株式申込証拠金が計上されている場合、申込人は、割当株数に従ってすでに申込証拠金を支払い、払込期日に<u>株式</u>を取得する権利を保有する。この場合、通常は申込期間が短く、また、時価相当分の入金により自己株式方式では希薄化効果を有していないことから、その算定にあたって、申込人が保有するこの権利をワラント(会計基準第10項)として取り扱う必要はないと考えられる。</p> <p>このため、当該取引は潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定には含まれず、また、算定上の基礎(会計基準第33項)として「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」(適用指針第38項(5))に開</p>

現行	改正案
示する必要もない。	示する必要もない。
<p data-bbox="235 314 1113 352">非公開会社である子会社が発行するストック・オプションについて</p> <div data-bbox="235 403 1113 603" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p data-bbox="248 416 1099 593">Q 4 子会社が、一定の期間の勤務を条件とするストック・オプションを発行しているが、当該子会社の普通株式は公開しておらず、市場価格が存在しない。この場合、連結上の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定はどのように行えばよいか？</p> </div> <p data-bbox="235 711 1113 1331">A 子会社が発行した一定の期間の勤務を条件とするストック・オプションも、すでに行使期間が開始した子会社のワラントとして取り扱われる（適用指針第22項参照）ため、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は自己株式方式（会計基準第60項参照）が適用される（適用指針[設例7]参照）。このため、その行使価格が子会社株式の期中平均株価を下回る場合、権利の行使を仮定し、親会社の持分比率の変動があったとみなして算定した連結上の当期純利益が減少するときは、当該ストック・オプションを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あたって考慮することとなる（適用指針第33項参照）。自己株式方式では、期首にワラントが行使され、この入金額を用いて期中平均株価で自己株式の買受を行うと仮定する（会計基準第61項参照）が、<u>市場価格がない場合など、期中平均株価の算定が難しい場合も考えられる。</u></p> <p data-bbox="293 1347 1113 1378">この場合、何らかの方式により価額を算定し、それを潜在株式調</p>	<p data-bbox="1131 314 2009 394">未公開企業である子会社又は関連会社が発行するストック・オプションについて</p> <div data-bbox="1131 403 2009 651" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p data-bbox="1144 416 1995 643">Q 3 子会社（<u>関連会社を含む。</u>）が、一定の期間の勤務を条件とするストック・オプションを発行しているが、当該子会社の普通株式は公開しておらず、市場価格が存在しない。この場合、連結上の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定はどのように行えばよいか？</p> </div> <p data-bbox="1131 711 2009 1378">A 子会社が発行した一定の期間の勤務を条件とするストック・オプションも、すでに行使期間が開始した子会社のワラントとして取り扱われる（適用指針第22項参照）ため、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は自己株式方式（会計基準第53項参照）が適用される（適用指針[設例7]参照）。このため、その行使価格が子会社株式の期中平均株価を下回る場合、権利の行使を仮定し、親会社等の持分比率の変動があったとみなして算定した連結上の当期純利益が減少するときは、当該ストック・オプションを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あたって考慮することとなる（適用指針第33項参照）。自己株式方式では、期首にワラントが行使され、この入金額を用いて期中平均株価で自己株式の買受を行うと仮定する（会計基準第54項参照）ため、原則として、<u>子会社株式の期中平均株価（市場価格がない場合、市場価格に準ずると認められる価格によることを含む。以下同じ。）を用いる必要がある。</u></p>

現行	改正案
<p><u>整備後1株当たり当期純利益の算定に反映させることが考えられる。</u> <u>しかしながら、株価の算定には、純資産方式、比準方式などいくつかの方法が提案されているが、どの方法を採用するか状況に応じた判断が必要なおえ、採用される方法により結果が大きく異なる場合がある。</u>株価については「<u>金融商品会計に関する実務指針</u>」第60項を参照することとされている（<u>適用指針第21項参照</u>）が、<u>同実務指針第63項では、非公開株式を含む株式については、市場価格に基づく価額が存在する場合にのみ時価のある有価証券とするとされている。</u>また、<u>非公開会社である子会社のワラントが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与える影響は、通常小さいものと考えられる。</u>このため、<u>開示項目としての潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定にあたって、子会社のワラントの行使により発行される株式に市場価格に基づく価額がない場合には、原則として、当該ワラントを反映させる必要はないと考えられる。</u>ただし、<u>通常の場合と異なりその影響が大きいと想定される場合（例えば、子会社の当期純利益が連結上の当期純利益の重要な部分を占めており、ワラント行使の仮定により子会社の持分比率が大きく変動する場合など）には、このような非公開会社である子会社のワラントを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反映させていない旨を開示することが適当である。</u></p> <p><u>なお、市場価格はないが、市場価格に準じると認められる価格の算定が可能な場合には、当該ワラントを潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に反映することは妨げられない。</u></p>	<p><u>しかしながら、未公開企業である子会社の場合には、ワラントの行使により発行される株式に市場価格がないおえ、未公開企業である子会社のワラントが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与える影響は、通常小さいものと考えられる。</u>このため、<u>ストック・オプションの価値を算定する際に算出した付与日（条件変更が行われ、見直した場合は条件変更日を含む。）の子会社株式の価値や各期末において合理的と考えられる評価方法によって算出した子会社株式の価値をもとに、前期末（付与日の属する会計期間においては付与日）と当期末の平均値を期中平均株価とみなすような簡便的な方法を採用することも認められる。</u></p>

現行	改正案
<p>また、このような子会社のストック・オプションを潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に反映させなかった場合、算定上の基礎（会計基準第34項）として「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」（適用指針第38項(5)）に開示する必要はない。これは、会計基準第9項の「潜在株式」の定義における「普通株式」は、親会社等の普通株式を指し、また、子会社の発行する潜在株式の影響は、持分比率の変動があったとみなした場合の分子に係る「当期純利益調整額」だけであることによる。</p>	
<p>転換負債の当期純利益調整額</p> <p>Q5 転換負債の当期純利益調整額は、「転換負債に係る当期の支払利息の金額、社債発行差金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」（会計基準第30項(1)）とされている。</p> <p>(1) 転換社債型新株予約権付社債に関する償還損益、償還手数料及び社債発行費は、当期純利益調整額に含まれるか？</p> <p>(2) 税効果を考慮しても税額が発生しない場合、税額相当額を控除する必要はないか？</p>	<p>転換負債の当期純利益調整額</p> <p>Q4 転換負債の当期純利益調整額は、「転換負債に係る当期の支払利息の金額、社債金額よりも低い価額又は高い価額で発行した場合における当該差額の当期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」（会計基準第29項(1)）とされている。</p> <p>(1) 転換社債型新株予約権付社債に関する償還損益、償還手数料及び社債発行費は、当期純利益調整額に含まれるか？</p> <p>(2) 税効果を考慮しても税額が発生しない場合、税額相当額を控除する必要はないか？</p> <p>A (変更なし。参照項番号の変更を除く。)</p>

現行	改正案
<p>転換請求可能期間が未到来である転換株式の取扱い</p> <p>Q 6 発行済の転換株式について、転換請求可能期間が未到来の以下のケースは、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の算定上、どのように取り扱われるか？</p> <p>(1) 当初転換価格が株価に依存せず、固定的に決まっているケース</p> <p>(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、当期末までには決まっていないケース</p>	<p>転換請求可能期間が未到来である転換株式の取扱い</p> <p>Q 5 発行済の転換株式について、転換請求可能期間が未到来の以下のケースは、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益 (EPS) の算定上、どのように取り扱われるか？</p> <p>(1) 当初転換価格が株価に依存せず、固定的に決まっているケース</p> <p>(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、当期末までには決まっていないケース</p> <p>A (変更なし。参照項番号の変更を除く。)</p>
<p>1 当たり純資産額の算定</p> <p>連結子会社が有する親会社株式数の取扱い</p> <p>Q 7 連結財務諸表における 1 株当たり純資産額を算定する場合、分母の期末株式数の算定において、連結子会社の有する親会社株式数はどのように取り扱われるか？</p> <p>A 連結財務諸表における 1 株当たり純資産を算定する場合、分母となる期末株式数の算定上、連結子会社の有する親会社株式については、期末時点における親会社持分に相当する株式数を控除することとなる。また、持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社等が保有する親会社等の株式についても同様に取り扱われる (企業会計基準適用指針第 2 号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する取扱い」)</p>	<p>1 株当たり純資産額の算定</p> <p>連結子会社が有する親会社株式数の取扱い</p> <p>Q 6 連結財務諸表における 1 株当たり純資産額を算定する場合、分母の期末株式数の算定において、連結子会社の有する親会社株式数はどのように取り扱われるか？</p> <p>A 連結財務諸表における 1 株当たり純資産を算定する場合、分母となる期末株式数の算定上、連結子会社の有する親会社株式については、期末時点における親会社持分に相当する株式数を控除することとなる。また、持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社等が保有する親会社等の株式についても同様に取り扱われる (企業会計基準適用指針公開草案第 10 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する取扱い」)</p>

現行	改正案
る会計基準適用指針」第 12 項参照)。	に関する会計基準の適用指針 (案)」第 16 項参照)。
	<p>適用時期</p> <p>Q 8 <u>本実務対応報告はいつから適用されるか。</u></p> <p>A <u>本実務対応報告は、会社法施行期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。</u></p>