

(参考3) 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」の新旧比較

以下の比較表では、改正部分（Q番号及び参照先を含む項番号の変更を除く。）に下線を付している。

改正前	改正後
<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、<u>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。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、<u>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」（最終改正平成18年1月31日。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」（最終改正平成18年1月31日。以下「適用指針」という。）が公表されている。本実務対応報告は、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ために公表するものである。</u></p> <p><u>当委員会は、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第4号「役員賞与に関する会計基準」が公表されたことなどに伴い、平成18年1月31日に会計基準及び適用指針を改正し、あわせて本実務対応報告についても所要の改正を行うこととした。</u></p> <p><u>平成18年1月31日改正の本実務対応報告（以下「改正実務対応報告」という。）は、第97回企業会計基準委員会に出席した委員12名全員の賛成により承認された。</u></p>
<p>1株当たり当期純利益の算定</p>	<p>1株当たり当期純利益の算定</p>

改正前	改正後
<p>自己株式の消却の取扱い</p> <p>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> <p>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><u>このうち、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><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、株式併合同様の効果を有するため、算定及び開示について株</u></p>	<p>自己株式の消却の取扱い</p> <p>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> <p>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51項）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>

改正前	改正後
<p><u>式併合と同様に扱う。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</u></p>	<p>(削除)</p>

改正前	改正後
<p>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。</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 data-bbox="241 512 1106 707" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Q 3 期末日現在、時価発行増資に係る<u>新株式払込金</u>や<u>新株式申込証拠金</u>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<u>新株式申込証拠金</u>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))に開示する必要もない。</p>	<p>潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の算定</p> <p>時価発行増資等の取扱い</p> <div data-bbox="1137 512 2002 707" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Q 2 期末日現在、時価発行増資に係る<u>新株式申込証拠金</u>や<u>自己株式の処分</u>に係る<u>自己株式申込証拠金</u>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>新株式申込証拠金</u>や<u>自己株式の処分</u>に係る<u>自己株式申込証拠金</u>が計上されている場合、申込人は、割当株数に応じて申込証拠金をすでに支払い、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))に開示する必要もない。</p>

改正前	改正後
<p data-bbox="235 263 1113 300">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="235 352 1113 555" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p data-bbox="248 359 1099 549">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="235 655 1113 1278">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="248 1294 1099 1375">この場合、何らかの方式により価額を算定し、それを潜在株式調整後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。</p>	<p data-bbox="1131 263 2009 347">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 352 2009 603" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p data-bbox="1144 359 1995 596">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 655 2009 1326">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）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55項）が適用される（適用指針[設例7]）。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）。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56項）<u>ため、原則として、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> <p data-bbox="1144 1342 1995 1375">しかしながら、<u>未公開企業である子会社の場合には、ワラントの</u></p>

改正前	改正後
<p>しかしながら、<u>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</u>なうえ、<u>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>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</u></p>	<p><u>行使により発行される株式に市場価格がない</u>うえ、<u>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>

改正前	改正後
<p>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>Q 5 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>A それぞれ以下のように取り扱うものと考えられる。</p> <p>(1) 転換仮定方式では、転換証券が期首に転換されたと仮定した結</p>	<p>転換負債の当期純利益調整額</p> <p>Q 4 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、<u>為替差損益</u>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 それぞれ以下のように取り扱うものと考えられる。</p> <p>(1) 転換仮定方式では、転換証券が期首に転換されたと仮定した結</p>

改正前	改正後
<p>果、転換証券が期首から存在しなかったとみなしている（会計基準第 63 項(2) 参照）。この仮定により、普通株式に係る当期純利益に、分母となる株式数の調整に伴う当期純利益調整額を加え、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の分子とするが、当期純利益調整額には、転換を仮定することに伴う収益及び費用の変動がすべて含まれるものと考えられる。したがって、例えば、期首に転換されたと仮定した場合には転換負債の償還は行われなくなるため、損益計算書上の当期純利益に含まれる償還損益や償還に伴って発生する支払手数料は、当期純利益調整額に含まれることとなる。これに対して、社債発行費は、転換を仮定しても発生額に変わりはなく、また、繰延資産として計上されている未償却残高を当期純利益調整額とした場合、翌年度以降の潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の算定にも反映されるおそれがあるため、当期の損益計算書に計上されている社債発行費（償却額を含む）は当期純利益調整額に含まれないとすることが適切と考えられる。</p> <p>なお、このような事務手数料等の費用で、重要性の乏しいものは、当期純利益調整額の算定に含めないことができるとされている（適用指針第 25 項(1) 参照）。</p> <p>(2) 当期純利益調整額の算定にあたって、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とされている（適用指針第 25 項(2) 参照）。</p>	<p>果、転換証券が期首から存在しなかったとみなしている（会計基準第 58 項(2)）。この仮定により、普通株式に係る当期純利益に、分母となる株式数の調整に伴う当期純利益調整額を加え、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の分子とするが、当期純利益調整額には、転換を仮定することに伴う収益及び費用の変動がすべて含まれるものと考えられる。したがって、例えば、期首に転換されたと仮定した場合には転換負債の償還は行われなくなるため、損益計算書上の当期純利益に含まれる償還損益や償還に伴って発生する支払手数料は、当期純利益調整額に含まれることとなる。<u>また、外貨建転換社債型新株予約権付社債の決算時あるいは権利行使時の換算によって生じた為替差損益も同様である。</u>これに対して、社債発行費は、転換を仮定しても発生額に変わりはなく、また、繰延資産として計上されている未償却残高を当期純利益調整額とした場合、翌年度以降の潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の算定にも反映されるおそれがあるため、当期の損益計算書に計上されている社債発行費（償却額を含む）は当期純利益調整額に含まれないとすることが適切と考えられる。</p> <p>なお、このような事務手数料等の費用で、重要性の乏しいものは、当期純利益調整額の算定に含めないことができるとされている（適用指針第 25 項(1)）。</p> <p>(2) 当期純利益調整額の算定にあたって、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とされている（適用指針第 25 項(2)）。これ</p>

改正前	改正後
<p>これは、一般的に永久差異に係る項目の影響は小さいこと、また、転換仮定後の繰延税金資産の回収可能性まで実務上の判断を求めない便宜的な取扱いであることによると考えられる。このため、将来にわたり税金費用（法人税等及び法人税等調整額）が発生しないことが見込まれる場合（例えば、税務上の繰越欠損金に対する繰延税金資産が計上されない場合など）に、税額相当額を控除する必要はないと考えられる。</p>	<p>は、一般的に永久差異に係る項目の影響は小さいこと、また、転換仮定後の繰延税金資産の回収可能性まで実務上の判断を求めない便宜的な取扱いであることによると考えられる。このため、将来にわたり税金費用（法人税等及び法人税等調整額）が発生しないことが見込まれる場合（例えば、税務上の繰越欠損金に対する繰延税金資産が計上されない場合など）に、税額相当額を控除する必要はないと考えられる。</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 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)</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、<u>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？</u></p>	<p>1 株当たり純資産額の算定</p> <p>(削除)</p>

改正前	改正後
<p>A <u>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会計基準適用指針」第12項参照）。</u></p>	
<p>(新設)</p>	<p>適用時期</p> <p>Q7 <u>改正実務対応報告はいつから適用されるか？</u></p> <p>A <u>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。</u></p> <p><u>なお、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株当たり純資産額の算定については、改正前の本実務対応報告による。</u></p>