

# 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」

## はじめに

企業会計基準委員会は、平成14年9月25日に企業会計基準第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」）およ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」）を公表した。今回の会計基準および適用指針は、平成13年の商法改正における自己株式の取得および保有規制の見直し、種類株式制度の見直し、新株予約権および新株予約権付社債の導入などを契機として、国際的な会計基準の動向も踏まえつつ、1株当たり当期純利益および潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定方法について開発が行われたものであり、これらの会計基準および適用指針は、平成14年4月1日以後開始する会計期間に係る財務諸表から適用される。

本稿では、これらの会計基準および適用指針について解説するが、文中意見にわたる部分については私見であることをあらかじめお断りしておく。

## I 1株当たり当期純利益

### 1 基本的な算定方法

基本的な算定方法は会計基準第12項により下記算式1のとおりとされている。以下、計算式中の分子・分母について説明する。

#### 【算式1】

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

#### (1) 普通株式に係る当期純利益（分子）

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ため、普通株主に帰属しない金額は、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（会計基準14）。この普通株主に帰属しない金額には、例えば、以下が含まれる（適用指針11）。

- ① 利益処分による優先配当額（会計基準16）
- 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の配当への参加可能額（適用指針12）
- ④ 利益処分による役員賞与金の額（会計基準17）

これらのうち、優先配当については、累積型の場合には、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、非累積型の場合には、利益処分により決定する当該優先株主に帰属する額を、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（会計基準 16(2)）。

また、一株当たり当期純利益を財務諸表に開示する際に利益処分案がまだ決議されていない場合には、会計期間の利益に係る処分を基礎として算定される普通株主に帰属しない金額は、利益処分案に基づき算定されることとなる（会計基準 50）。

## (2) 普通株式の期中平均株式数（分母）

普通株式の期中平均株式数は、従来どおり、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（会計基準 18）。この際、期中平均株式数は、日数に基づいて算定する方法の他、合理的な基礎に基づいて算定することもできる（適用指針 13）。

なお、例えば、議決権制限株式（適用指針 8）のような普通株式と同等の株式が存在する場合、一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、普通株式と同様に扱うこととされている（会計基準 13 および 47）。

## 2 普通株式以外の株式に係る一株当たり当期純利益の算定

非転換型の参加型株式（適用指針 12）や優先的ではないが異なる利益配当請求権を有する株式（いわゆるトラッキング・ストック等が含まれる）が存在する場合には、普通株式に係る一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一株当たり当期純利益として算定し開示する。これは、国際的な会計基準で採用されている二種方式（ツークラス・メソッド）と呼ばれている方法である。

ただし、これらが、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、開示しないことができるとされている（適用指針 9 および 10）。

## II 潜在株式調整後一株当たり当期純利益

### 1 基本的な算定方法（会計基準 22 および下記【算式 2】）

これは、潜在株式が希薄化効果を有する場合（会計基準 21）に算定されるが、「潜在株式」とは、その保有者が普通株式を取得することができる権利もしくは普通株式への転換請求権またはこれに準じる権利が付された証券または契約をいい、例えば、ワラントや転換証券が含まれる（会計基準 9）。

なお、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一株当たり当期純利益を算定することとされている（会計基準 23）。また、次の場合は、従来どおり、その旨を開示し、潜在株式調整後一株当たり当期純利益の開示は行わない（会計基準 24）。

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>① 潜在株式が存在しない場合</li><li>② 潜在株式が存在しても希薄化効果を有しない場合</li></ul> |
|---|

### ③ 一株当たり当期純損失の場合

#### 【算式2】

$$\text{潜在株式調整後一株当たり当期純利益} = \frac{\text{普通株式に係る当期純利益}}{\text{普通株式の期中平均株式数}} + \frac{\text{当期純利益調整額}}{\text{普通株式増加数}}$$

## 2 ワラントが存在する場合

### (1) ワラント

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またはこれに準じる権利をいうが（会計基準 10）、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しており（会計基準 45）、例えば、新株予約権や従前の新株引受権（適用指針 23）、一定期間の勤務後に権利が確定するストック・オプション（適用指針 22）なども含まれる。

### (2) 普通株式増加数の算定（会計基準 25 から 27）

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、当該ワラントがすべて行使されたと仮定することにより算定した潜在株式調整後一株当たり当期純利益は一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。その場合には、潜在株式調整後一株当たり当期純利益の算定に当たって、普通株式の期中平均株式数に普通株式増加数を加える。

普通株式増加数は、次の①から②を差し引いて算定する。なお、ワラントが期中に消滅、消却または行使された部分については、期首または発行時から当該消滅時、消却時また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また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

なお、これらの算定においては、実務上の事務負担等を考慮して、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する方法を用いることができるとされた（適用指針 20）。

## 3 転換証券が存在する場合

### (1) 転換証券

転換証券とは、普通株式への転換請求権もしくはこれに準じる権利が付された転換負債または転換株式をいう（会計基準 11）。ただし、転換証券が普通株式への転換請求権を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、当該普通株式への転換請求権はワラントと同様に取り扱われるため、ここでいう転換証券は、普通株式への転換請

求権の対価部分を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（会計基準 46）。

(2) 潜在株式調整後一株当たり当期純利益の算定における転換証券の取扱い

各々の転換証券が希薄化効果を有する場合（会計基準 28）、潜在株式調整後一株当たり当期純利益の算定に当たっては、以下の(3)および(4)のように、「普通株式に係る当期純利益」に「当期純利益調整額」を加え、「普通株式の期中平均株式数」に「普通株式増加数」を加える（会計基準 29）。

(3) 当期純利益調整額（会計基準 30）

分子の「普通株式に係る当期純利益」に加えられる「当期純利益調整額」は、次の金額とされている。

- 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およ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相当額を控除した金額
- ② 転換株式について、一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

(4) 普通株式増加数の算定（会計基準 31）

分母の「普通株式の期中平均株式数」に加える「普通株式増加数」は、次の①と②の合計とされている。

- 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、転換証券のうち転換請求期間が期中に満了した部分または期中に償還した部分については、期首から当該満了時また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算定した当該発行時から期末までの期間に応じた普通株式数（なお、①の括弧書きは、転換証券が期中に発行された場合にも準用する）

これらの算定においては、実務上の事務負担等を考慮して、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する方法を用いることができる（適用指針 26）。

#### 4 条件付発行可能普通株式が存在する場合

(1) 条件付発行可能普通株式

「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または契約をいう（適用指針 4）。

(2) 普通株式増加数の算定

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、潜在株式調整後一株当たり当期純利益の算定に当たっては、「普通株式増加数」を「普通株式の期中平均株式数」に加える。「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、期首また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となる（適用指針 28 および 29）。

## 5 条件付発行可能潜在株式が存在する場合

### (1) 条件付発行可能潜在株式（適用指針 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または契約をいい、例えば、行使制限条項が付された新株予約権が含まれる。

ところで、いわゆるストック・オプションは、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が、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、ワラントとして取り扱われ、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すでに行使期間が開始したものとして取り扱うこととなる（適用指針 22 および 54）。しかし、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（適用指針 54）。

### (2) 当期純利益調整額および普通株式増加数の算定

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、潜在株式調整後一株当たり当期純利益の算定に当たっては、「当期純利益調整額」を「普通株式に係る当期純利益」に加え、「普通株式増加数」を「普通株式の期中平均株式数」に加える。この場合、「普通株式増加数」は、次の①と②の合計となる（適用指針 30 から 32）。

- |  |
|--|
| <p>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まだ行使されていない場合には、潜在株式に含め、ワラントまたは転換証券の場合（会計基準 25 から 31）に準じて算定した普通株式数</p> <p>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、ワラントまたは転換証券の場合（会計基準 25 から 31 参照）に準じて算定した普通株式数</p> |
|--|

また、「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は、転換証券の場合（会計基準 30）に準じて算定する。

## 6 子会社または関連会社の発行する潜在株式が存在する場合

子会社また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一株当たり当期純利益の算定に当たって考慮することとなる（適用指針 33）。

### Ⅲ 一株当たり純資産額の算定

#### 1 一株当たり純資産額の算定（適用指針 34 および【算式 3】）

##### 【算式 3】

一株当たり純資産額			
普通株式に係る期末の純資産額		貸借対照表の資本の部の合計額	－ 控除する金額
＝	$\frac{\text{期末の普通株式の発行済株式数}}{\text{期末の普通株式の自己株式数}}$	＝	$\frac{\text{期末の普通株式の発行済株式数}}{\text{期末の普通株式の自己株式数}}$

一株当たり純資産額の算定および開示の目的は、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、一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とされている（適用指針 59）。したがって、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次の金額を控除して算定する（適用指針 35）。

- ① 新株式払込金または新株式申込証拠金
- ② 自己株式払込金または自己株式申込証拠金
- ③ 普通株式よりも利益配当請求権また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および資本剰余金の合計額）
- ④ 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（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）

なお、普通株主に帰属しない金額には、③や④の金額以外に、本来は留保利益の一部も該当する。しかしながら、通常、留保利益のうち普通株主に帰属しない金額を算定することは困難であるため、留保利益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（適用指針 60）。

#### 2 普通株式以外の株式に係る一株当たり純資産額の算定

普通株式よりも利益配当請求権およ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およ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、当該株式に係る資本金および資本剰余金の合計額のみならず、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、普通株式一株当たり純資産額とともに、普通株式以外の株式に係る一株当たり純資産額として算定し開示する。

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、開示しないことができるとされている（適用指針 36 参照）。

#### IV 中間会計期間の取扱い

一株当たり中間純利益および潜在株式調整後一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、一株当たり当期純利益および潜在株式調整後一株当たり当期純利益の算定に準ずるものとされ、また、中間期の一株当たり純資産額は、期末の一株当たり純資産額の算定に準ずるものとされている（適用指針 37）。

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、中間配当を行う場合でも中間配当を行わない場合でも、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、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（適用指針 62）。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の考え方となり、期末後の株主総会において決議されることが考えられる場合でも、中間期はゼロとなる。

#### V 開示

##### 1 株式併合または株式分割

###### (1) 当期に行われた場合

当期において株式併合または株式分割が行われた場合には、その旨および前期首に当該株式併合または株式分割等が行われたと仮定した場合における前期の一株当たり当期純利益および潜在株式調整後一株当たり当期純利益を注記する。

ただし、前期の一株当たり当期純利益および潜在株式調整後一株当たり当期純利益が、当期の財務諸表との比較形式で開示されていない場合には、この限りではないとされている（会計基準 32）。

なお、当期において株式併合または株式分割が行われた場合、当期の一株当たり当期純利益および潜在株式調整後一株当たり当期純利益の算定において、普通株式の期中平均株式数は、当期首に当該株式併合または株式分割が行われたと仮定して算定する（会計基準 20）。

###### (2) 当期の貸借対照表日後に行われた場合

当期の貸借対照表日後、株式併合また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い、次のように当該株式併合または株式分割の影響を反映した前期および当期の一株当たり当期純利益および潜在株式調整後一株当たり当期純利益を、当該株式併合または株式分割が行われた旨とともに注記することとなる（会計基準 33）。

① 前期の額は、前期首に当該株式併合または株式分割が行われたと仮定して算定される（会計基準 32）。
--

② 当期の額は、当期首に当該株式併合または株式分割が行われたと仮定して算定される（会計基準 20）。

## 2 算定上の基礎の開示

財務諸表において、一株当たり当期純利益または潜在株式調整後一株当たり当期純利益を開示する場合には、次のような算定上の基礎も注記する。

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（会計基準 34 および適用指針 38）。

- (1) 損益計算書上の当期純利益、一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およびこれらの差額（普通株主に帰属しない金額）の主要な内訳
- (2) 一株当たり当期純利益の算定に用いられた普通株式および普通株式と同等の株式の期中平均株式数の種類別の内訳
- (3) 潜在株式調整後一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の主要な内訳
- (4) 潜在株式調整後一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、潜在株式調整後一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

## 3 適用時期等

この会計基準および適用指針は、平成 14 年 4 月 1 日以後開始する会計期間から適用されるが、これらを最初に適用する中間財務諸表等および財務諸表等においては、会計基準の変更による追加情報に該当するため、追加的に開示する額は、次の(1)または(2)の方法によるものとする（会計基準 37 および適用指針 43）。

- (1) 前期において採用していた方法により算定した一株当たり当期純利益、潜在株式調整後一株当たり当期純利益および一株当たり純資産額
- (2) 本会計基準および適用指針を適用して算定した一株当たり当期純利益、潜在株式調整後一株当たり当期純利益および一株当たり純資産額

なお、平成 15 年 3 月決算に係る財務諸表の監査から、会計基準の変更に伴う会計方針の変更については、正当な理由による会計方針の変更として取り扱われることとなる（適用指針 65）。