

プロジェクト 実務対応

項目 第 77 回実務対応専門委員会で聞かれた意見

本資料の目的

1. 本資料は、前回の実務対応専門委員会（第 77 回・2015 年 10 月 27 日開催）（以下「専門委員会」という。）で議論された権利確定条件付きで従業員等に有償で発行される新株予約権（以下「権利確定条件付き有償新株予約権」という。）の企業における会計処理の下記項目について、聞かれた主な意見をまとめたものである。
 - (1) 権利確定条件付き有償新株予約権を企業会計基準第 8 号「ストック・オプション等に関する会計基準」（以下「ストック・オプション会計基準」という。）の適用範囲に含めるかどうか
 - (2) 報酬費用の測定
 - (3) 業績条件は付されているが、勤務条件は付されていないケースの取扱い
 - (4) 権利確定条件付き有償新株予約権について、仮にストック・オプション会計基準を適用する場合の追加論点

権利確定条件付き有償新株予約権をストック・オプション会計基準の適用範囲に含めるかどうか**事務局提案に賛成する意見**

2. 事務局の提案どおり、公正な評価額と払込金額との差額は、インセンティブ部分が含まれていると考えられるので、ストック・オプション会計基準を適用することが適切と考える。典型的には業績拡大及び企業価値の増大を目指して発行されているケースが多く、基本的には報酬という性質を有するものと整理することが適切と考える。
3. 実質的には無償のストック・オプションと同じものが、払込金額の有無の違いだけで別の会計処理及び開示が行われていることを考慮すると、事務局の提案どおりストック・オプション会計基準の適用範囲に含めることが必要と考える。
4. 今までは報酬として付与するという点が不明確であったため、ストック・オプション会計基準を適用して報酬費用を計上する会計処理が行われていなかったものと考えられる。今回、権利確定条件付き有償新株予約権は、役員又は従業員に限定して付与する点及び権利確定条件が付与されている点の観点から、ストック・オプション会計基準で定義する「報酬」と類似の性質を有するものと整理することで、ストック・オプション会計基準の適用範囲に含めることが適切と考える。
5. 権利確定条件付き有償新株予約権は、ストック・オプション会計基準の設定時には

想定されていなかった取引であり、かつ現在の会計基準上はどのように処理するかが明確ではないため、事務局の分析どおり、ストック・オプション会計基準の適用範囲に含めることが適切と考える。

その他の意見

6. 有償新株予約権の場合、払込金額が大きく、反対給付となる労働サービス相当額が僅少になるケースもあると考えられる。そのような場合は、企業会計基準適用指針第17号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」において、ストック・オプションを含めるという考え方もあるのではないかと。

報酬費用の測定

事務局提案に賛成する意見

7. 勤務条件が付されている典型的なケースであれば、事務局の提案しているとおりの権利確定条件付き有償新株予約権における報酬費用の総額は、無償のストック・オプションの報酬費用の総額に比べ、新株予約権の払込金額の分だけ少なくなると考える。

業績条件は付されているが、勤務条件は付されていないケースの取扱い

事務局提案に賛成する意見

8. 事務局提案のように、退職して業績に貢献しなくなった分については費用計上せず、在籍期間に費用計上することが妥当と考える。その場合、退職時点で費用を測定することになるが、退職者だけ厳密に計算するのではなく、退職時点で失効見積数に重要な変動が生じていれば、退職者と退職者以外の者を合わせて費用を測定することが考えられる。

業績条件が達成される可能性が高くなった時点で費用計上すべきとする意見

9. 役員又は従業員が業績条件達成前に退職したとしても、特段の処理はせず、業績条件の達成可能性が高くなった時点で費用処理すべきと考える。退職までに貢献した成果は業績条件の達成可能性が高くなった時点で顕在化するものであり、当該達成可能性が高くない退職日で費用を測定する必要はないと考える。

新株予約権の付与時に費用計上すべきとする意見

10. 新株予約権を付与してすぐに退職した場合であっても、業績条件が達成された場合に権利行使が可能なスキームであれば、過去の報酬と推定されることが考えられるため、付与時に一括で費用として処理することが妥当と考える。
11. 業績条件だけであれば、対象勤務期間はないものとみなして、付与時に一括費用処

理することで良いと考える。

権利確定条件付き有償新株予約権について、仮にストック・オプション会計基準を適用する場合の追加論点

原則どおり遡及適用すべきとする意見

12. 仮に遡及適用を任意の取扱いにすると、既存の取引について報酬費用を認識する会計処理と認識しない会計処理が併存することになるため、利用者の立場からは原則どおりすべて遡及適用することで比較可能性を確保すべきと考える。

経過的な取扱いを設けて遡及適用すべきでないとする意見

13. 有償新株予約権の発行会社にはベンチャー企業が多いことを踏まえると、過年度遡及は求めずに、追加的な開示を手当てすることとし、将来に向かって適用するという経過的な取扱いを設けることが適切と考える。
14. 過去の一定時点において業績条件の達成可能性を見積ることは実務上困難と考えられるため、一律に遡及適用せずに、将来に向かって適用するという経過的な取扱いを設けることが妥当と考える。仮に遡及適用したいニーズがあり、それを認める場合には、追加的な開示を求めることによって比較可能性を確保する必要がある。

その他の論点に関する意見

15. スtock・オプションかどうかの論点であることが明確に分かるように、ストック・オプション会計基準を改正することが適切と考える。
16. 業績条件の達成可能性を見積ることは難しい側面があると考えられるため、どのような場合に達成可能性が高いと判断されるか、その判断にあたってどのような情報が用いられるかについて設例で具体的に示す必要があると考える。

以 上