
プロジェクト 実務対応

項目 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の
企業における会計処理の検討（設 例）

1. 本資料の目的

1. 本資料は、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について、会計上の論点を具体的に分析することを目的とし、以下の3つのケースについて、理解を深めるために設例を示している。

【設例1】 業績条件を充足し、権利を行使したケース

【設例2】 業績条件が充足せず、権利不確定による失効が生じたケース

【設例3】 業績条件は充足したが、権利不行使による失効が生じたケース

2. なお、それぞれの設例については、（ケース1）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」（以下「複合金融商品適用指針」という。）を適用した場合及び（ケース2）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。）を適用した場合の仕訳及び純資産の額を示している。また、参考までに、無償のストック・オプションの場合の仕訳及び純資産の額も示している。

以 上

[設例 1] 有償新株予約権について複合金融商品適用指針又はストック・オプション会計基準を適用する場合
－業績条件を充足し、権利を行使したケース

A社は、X1年10月10日に、役員5名及び従業員15名に対して以下の権利確定条件付き新株予約権（以下「本新株予約権」）を付与することを決議し、同年11月1日に付与した。付与された本新株予約権は、他者に譲渡できない。本新株予約権には、X4年3月末日までの勤務を条件とした勤務条件及び、X4年3月期の営業利益が10億円を超えることを条件とした業績条件が付されており、X4年3月末日が権利確定日である。

- ① 本新株予約権の数：1名当たり40,000個（合計800,000個）であり、新株予約権の一部行使はできないものとする。
- ② 本新株予約権の行使により与えられる株式の数：合計800,000株
- ③ 本新株予約権の発行を決議した日（X1年10月10日）の前日の株価の終値：600円
- ④ 本新株予約権の行使時の払込金額：1株当たり600円
- ⑤ 本新株予約権の行使期間：X4年7月1日からX6年6月末日
- ⑥ 付与日における本新株予約権の業績条件を考慮しない公正な評価単価¹は、100円/個である。
- ⑦ 本新株予約権の払込価格は、4円/個（付与日における本新株予約権の業績条件を考慮した時価）であり、払込金額は3,200千円（＝4円/個×800千個）である。
- ⑧ 本新株予約権の付与時点（X1年11月1日）において、勤務条件について役員及び従業員の退職による失効見込みはゼロ、業績条件を考慮すると、権利確定が見込まれる本新株予約権の数量は32千個（業績の達成可能性は4%、見積失効数は768千個）であることを十分な信頼性をもって見積ることができるものと仮定する²。
- ⑨ X2年3月期及びX3年3月期において、権利不確定による失効数の見積りを変更する状況の変化はなかった。
- ⑩ X4年3月末日（X4年3月期）にX4年3月期の営業利益が10億円を超える業績条件を充足することが明らかとなった。そのため、権利確定が見込まれる本新株予約権の数量は800千個であることが判明した。
- ⑪ X5年5月（X6年3月期）に、20名全員が権利を行使した。

¹ スtock・オプション会計基準第6項に定める公正な評価単価に該当する。

² この場合、Stock・オプション会計基準を適用した場合の本新株予約権の公正な評価額は、3,200千円（＝100円/個×32千個）であり、払込金額と同額である。

⑫ 年度ごとの本新株予約権の数の実績は以下のとおりである。

	未行使数 (残数)	失効数 (見積りを含む) (累計)	行使数 (累計)	摘 要
付与時 X2年3月期	800,000	768,000	—	勤務条件及び業績条件を考慮すると、権利確定が見込まれる本新株予約権の数量は32千個(見積失効数は768千個)である。
X3年3月期	800,000	768,000	—	
X4年3月期	800,000	—	—	X4年3月期の営業利益が10億円を超える業績条件を充足することが明らかとなった。そのため、権利確定が見込まれる本新株予約権の数量は800千個であることが判明した。
X5年3月期	800,000	—	—	
X6年3月期	—	—	800,000	権利行使20名(800千個)

⑬ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、権利行使に伴う払込金額及び行使された新株予約権の金額の合計額を資本剰余金に計上する。

仕 訳

(単位：千円)

	(ケース1) 複合金融商品適用指針を適用した場合	(ケース2) ストック・オプション会計基準を適用した場合	(参 考) 無償のストック・オプションの場合 ³
(1) 付与日 (X1年11月1日)	(借) 現金預金 3,200 (貸) 新株予約権 3,200 払込金額3,200千円 =4円/個×40千個×20名	(借) 現金預金 3,200 (貸) 新株予約権 3,200 同左。なお、付与日における公正な評価額の考え方については、前頁の注2を参照のこと。	(2) 参照
(2) X2年3月期	仕訳なし((1)を除く)	仕訳なし((1)を除く) X2年3月期における費用計上額は、公正な評価額のうち、付与日から権利確定日までの対象勤務期間(29か月)を基礎とする方	(借) 費用 552 (貸) 新株予約権 552 X2年3月期における費用計上額は、公正な評価額のうち、付与日から権利確定日までの対象勤務期間(29か月)を基礎と

³ 前提条件⑦に示されている払込みがなかった場合を想定している。

	(ケース1) 複合金融商品適用指針を適用した場合	(ケース2) ストック・オプション会計基準を適用した場合	(参 考) 無償のストック・オプションの場合 ³
		<p>法に基づき、X2年3月期に発生したと認められる額として算定する。</p> <p>費用0千円 $= (\text{公正な評価単価 } 100 \text{ 円/個} \times 32 \text{ 千個} - \text{払込金額 } 4 \text{ 円/個} \times 800 \text{ 千個}) \times (5 \text{ か月} \div 29 \text{ か月})$</p> <p>また、付与日以降失効数の見積りに変化がないため、費用として計上する額はない。</p>	<p>する方法に基づき、X2年3月期に発生したと認められる額として算定する。</p> <p>費用552千円 $= \text{公正な評価単価 } 100 \text{ 円/個} \times 32 \text{ 千個} \times (5 \text{ か月} \div 29 \text{ か月})$</p> <p>また、付与日以降失効数の見積りに変化がないため、上記以外に費用として計上する額はない。</p>
(3)X3年3月期	仕訳なし	<p>仕訳なし</p> <p>費用0千円 $= (\text{公正な評価単価 } 100 \text{ 円/個} \times 32 \text{ 千個} - \text{払込金額 } 4 \text{ 円/個} \times 800 \text{ 千個}) \times (12 \text{ か月} \div 29 \text{ か月})$</p> <p>また、失効数の見積りに変化がないため、費用として計上する額はない。</p>	<p>(借) 費用 1,324 (貸) 新株予約権 1,324</p> <p>費用1,324千円 $= \text{公正な評価単価 } 100 \text{ 円/個} \times 32 \text{ 千個} \times (12 \text{ か月} \div 29 \text{ か月})$</p> <p>また、失効数の見積りに変化がないため、上記以外に費用として計上する額はない。</p>
(4)X4年3月期	仕訳なし	<p>(借) 費用 76,800 (貸) 新株予約権 76,800</p> <p>費用76,800千円 $= (\text{業績条件を反映させない時価 } 100 \text{ 円/1株} \times \text{権利確定すると見込まれる数量 } 800 \text{ 千株}) - \text{新株予約権の払込金額 } 3,200 \text{ 千円}$</p> <p>業績条件を充足する可能性が高くなった時点で勤務条件を満たしていることから、全額費用処理している。</p>	<p>(借) 費用 1,324 (貸) 新株予約権 1,324</p> <p>(借) 費用 76,800 (貸) 新株予約権 76,800</p> <p>費用1,324千円 $= \text{公正な評価単価 } 100 \text{ 円/個} \times 32 \text{ 千個} \times (12 \text{ か月} \div 29 \text{ か月})$</p> <p>費用76,800千円 $= (\text{公正な評価単価 } 100 \text{ 円/個} \times \text{権利確定すると見込まれる数量 } 800 \text{ 千株}) - \text{これまでの費用累計額 } 3,200 \text{ 千円}$</p> <p>業績条件を充足する可能性が高くなった時点で勤務条件を満たしていること</p>

審議事項(7)-2
PI-7 2015-4

	(ケース1) 複合金融商品適用指針を適用した場合	(ケース2) スtock・オプション会計基準を適用した場合	(参 考) 無償のStock・オプションの場合 ³
			から、全額費用処理している。
(5) X5年3月期 権利行使期間 開始	仕訳なし	仕訳なし 失効数の見積りに変化がないため、費用として計上する額はない。	仕訳なし
(6) X6年3月期 権利行使	(借) 新株予約権 3,200 現金預金 480,000 (貸) 資本剰余金 483,200 権利行使価額 480,000 =600円/個×40千個×20名	(借) 新株予約権 80,000 現金預金 480,000 (貸) 資本剰余金 560,000 権利行使価額 480,000 =600円/個×40千個×20名	(借) 新株予約権 80,000 現金預金 480,000 (貸) 資本剰余金 560,000 権利行使価額 480,000 =600円/個×40千個×20名

	X2年3月期	X3年3月期	X4年3月期	X5年3月期	X6年3月期	計
(ケース1) 複合金融商品適用指針を適用した場合						
収益及び費用						収益及び費用累計 —
純資産－資本剰余金					483,200	
－利益剰余金						
－新株予約権	3,200	3,200	3,200	3,200		
合計	3,200	3,200	3,200	3,200	483,200	
(ケース2) Stock・オプション会計基準を適用した場合						
収益及び費用			△76,800			収益及び費用累計 △76,800
純資産－資本剰余金					560,000	
－利益剰余金			△76,800	△76,800	△76,800	
－新株予約権	3,200	3,200	80,000	80,000		
合計	3,200	3,200	3,200	3,200	483,200	
(参 考) 無償のStock・オプションの場合						
収益及び費用	△552	△1,324	△78,124			収益及び費用累計 △80,000
純資産－資本剰余金					560,000	
－利益剰余金	△552	△1,876	△80,000	△80,000	△80,000	
－新株予約権	552	1,876	80,000	80,000	—	
合計	—	—	—	—	480,000	

【設例 2】 有償新株予約権について複合金融商品適用指針又はストック・オプション会計基準を適用する場合
－業績条件が充足せず、権利不確定による失効が生じたケース

A社は、X1年10月10日に、役員5名及び従業員15名に対して以下の権利確定条件付き新株予約権（以下「本新株予約権」）を付与することを決議し、同年11月1日に付与した。付与された本新株予約権は、他者に譲渡できない。本新株予約権には、X4年3月末日までの勤務を条件とした勤務条件及び、X4年3月期の営業利益が10億円を超えることを条件とした業績条件が付されており、X4年3月末日が権利確定日である。

①～⑨までの前提条件は、【設例 1】と同様とする。

⑩ X4年3月末日（X4年3月期）にX4年3月期の営業利益が10億円を超えず業績条件を充足しないことが明らかとなった。そのため、権利不確定による見積り失効数は800千個であることが判明した。

⑪ （削 除）

⑫ 年度ごとの本新株予約権の数の実績は以下のとおりである。

	未行使数 (残数)	失効数 (見積りを含む) (累計)	行使数 (累計)	摘 要
付与時 X2年3月期	800,000	768,000	—	勤務条件及び業績条件を考慮すると、権利確定が見込まれる本新株予約権の数量は32千個（見積失効数は768千個）である。
X3年3月期	800,000	768,000	—	
X4年3月期	800,000	800,000	—	X4年3月期の営業利益が10億円を超えず業績条件を充足しないことが明らかとなった。そのため、権利不確定により見積り失効数は800千個であることが判明した。
X5年3月期	800,000	800,000	—	

仕 訳

(単位：千円)

	(ケース1) 複合金融商品適用指針を適用した場合	(ケース2) スtock・オプション会計基準を適用した場合	(参 考) 無償のStock・オプションの場合 ⁴
(1) 付与日 (X1年11月1日)	(借) 現金預金 3,200 (貸) 新株予約権 3,200 払込金額3,200千円 =4円/個×40千個×20名	(借) 現金預金 3,200 (貸) 新株予約権 3,200 同左。なお、付与日における公正な評価額の考え方については、【設例1】の注2を参照のこと。	(2) 参照
(2) X2年3月期	仕訳なし ((1)を除く)	仕訳なし ((1)を除く) X2年3月期における費用計上額は、公正な評価額のうち、付与日から権利確定日までの対象勤務期間(29か月)を基礎とする方法に基づき、X2年3月期に発生したと認められる額として算定する。 費用0千円 = (公正な評価単価 100円/個×32千個－払込金額4円/個×800千個) × (5か月÷29か月) また、付与日以降失効数の見積りに変化がないため、費用として計上する額はない。	(借) 費用 552 (貸) 新株予約権 552 X2年3月期における費用計上額は、公正な評価額のうち、付与日から権利確定日までの対象勤務期間(29か月)を基礎とする方法に基づき、X2年3月期に発生したと認められる額として算定する。 費用552千円 = 公正な評価単価 100円/個×32千個×(5か月÷29か月) また、付与日以降失効数の見積りに変化がないため、上記以外に費用として計上する額はない。
(3) X3年3月期	仕訳なし	仕訳なし 費用0千円 = (公正な評価単価 100円/個×32千個－払込金額4円/個×800千個) × (12か月÷29か月) また、失効数の見積りに変化がないため、	(借) 費用 1,324 (貸) 新株予約権 1,324 費用1,324千円 = 公正な評価単価 100円/個×32千個×(12か月÷29か月) また、失効数の見積りに変化がないため、上記以外に費用として計上する額はな

⁴ 前提条件⑦に示されている払込みがなかった場合を想定している。

	(ケース1) 複合金融商品適用指針を適用した場合	(ケース2) スtock・オプション会計基準を適用した場合	(参 考) 無償のStock・オプションの場合 ⁴
		費用として計上する額はない。	い。
(4)X4年3月期 権利不確定	(借) 新株予約権 3,200 (貸) 新株予約権戻入益 3,200	(借) 新株予約権 3,200 (貸) 新株予約権戻入益 3,200	(借) 費用 1,324 (貸) 新株予約権 1,324 (借) 新株予約権 3,200 (貸) 費用 ⁵ 3,200 費用 1,324 千円 = 公正な評価単価 100 円/個 × 32 千個 × (12 か月 ÷ 29 か月) 業績条件を充足しないことが明らかとなった時点で、それまで費用計上していた新株予約権相当額 3,200 千円 (= 552 千円 + 1,324 千円 + 1,324 千円) を戻し入れる。

⁵ 業績条件を充足しなかった期までに費用として見積計上していた額があれば、Stock・オプション会計基準第7項により見直し時点で損益として認識する（審議事項(7)-1 参考資料第17項(4)参照）。

	X2年3月期	X3年3月期	X4年3月期	X5年3月期	X6年3月期	計
(ケース1) 複合金融商品適用指針を適用した場合						
収益及び費用			+3,200			収益及び費用累計 3,200
純資産－資本剰余金						
－利益剰余金			3,200	3,200	3,200	
－新株予約権	3,200	3,200				
合計	3,200	3,200	3,200	3,200	3,200	
(ケース2) スtock・オプション会計基準を適用した場合						
収益及び費用			+3,200			収益及び費用累計 3,200
純資産－資本剰余金						
－利益剰余金			3,200	3,200	3,200	
－新株予約権	3,200	3,200				
合計	3,200	3,200	3,200	3,200	3,200	
(参 考) 無償のStock・オプションの場合						
収益及び費用	△552	△1,324	+1,876			収益及び費用累計 —
純資産－資本剰余金						
－利益剰余金	△552	△1,876	—	—	—	
－新株予約権	552	1,876	—	—	—	
合計	—	—	—	—	—	

〔設例 3〕 有償新株予約権について複合金融商品適用指針又はストック・オプション会計基準を適用する場合
－業績条件は充足したが、権利不行使による失効が生じたケース

A社は、X1年10月10日に、役員5名及び従業員15名に対して以下の権利確定条件付き新株予約権（以下「本新株予約権」）を付与することを決議し、同年11月1日に付与した。付与された本新株予約権は、他者に譲渡できない。本新株予約権には、X4年3月末日までの勤務を条件とした勤務条件及び、X4年3月期の営業利益が10億円を超えることを条件とした業績条件が付されており、X4年3月末日が権利確定日である。

①～⑨までの前提条件は、【設例 1】と同様とする。

⑩ X4年3月末日（X4年3月期）にX4年3月期の営業利益が10億円を超える業績条件を充足することが明らかとなった。そのため、権利確定が見込まれる本新株予約権の数量は800千個であることが判明した。

⑪ 権利行使期間開始時のX4年7月1日から権利行使期間終了時のX6年6月末日までの間、株価が権利行使時の払込金額（1株当たり600円）を一度も上回らなかった。X6年6月末日（X7年3月期）までに20名全員が権利行使しなかったために新株予約権全数（800千個）が失効した。

⑫ 年度ごとの本新株予約権の数の実績は以下のとおりである。

	未行使数 (残数)	失効数 (見積りを含む) (累計)	行使数 (累計)	摘 要
付与時 X2年3月期	800,000	768,000	—	勤務条件及び業績条件を考慮すると、権利確定が見込まれる本新株予約権の数量は32千個（見積失効数は768千個）である。
X3年3月期	800,000	768,000	—	
X4年3月期	800,000	—	—	X4年3月期の営業利益が10億円を超える業績条件を充足することが明らかとなった。そのため、権利確定が見込まれる本新株予約権の数量は800千個であることが判明した。
X5年3月期	800,000	—	—	
X6年3月期	800,000	—	—	
X7年3月期	—	800,000	—	権利不行使による失効（800千個）

仕 訳

(単位：千円)

	(ケース1) 複合金融商品適用指針を適用した場合	(ケース2) スtock・オプション会計基準を適用した場合	(参 考) 無償のStock・オプションの場合 ⁶
(1)付与日 (X1年11月1日)	(借) 現金預金 3,200 (貸) 新株予約権 3,200 払込金額3,200千円 =4円/個×40千個×20名	(借) 現金預金 3,200 (貸) 新株予約権 3,200 同左。なお、付与日における公正な評価額の考え方については、【設例1】の注2を参照のこと。	(2)参照
(2)X2年3月期	仕訳なし((1)を除く)	仕訳なし((1)を除く) X2年3月期における費用計上額は、公正な評価額のうち、付与日から権利確定日までの対象勤務期間(29か月)を基礎とする方法に基づき、X2年3月期に発生したと認められる額として算定する。 費用0千円 = (公正な評価単価100円/個×32千個－払込金額4円/個×800千個) × (5か月÷29か月) また、付与日以降失効数の見積りに変化がないため、費用として計上する額はない。	(借) 費用 552 (貸) 新株予約権 552 X2年3月期における費用計上額は、公正な評価額のうち、付与日から権利確定日までの対象勤務期間(29か月)を基礎とする方法に基づき、X2年3月期に発生したと認められる額として算定する。 費用552千円 =公正な評価単価100円/個×32千個×(5か月÷29か月) また、付与日以降失効数の見積りに変化がないため、上記以外に費用として計上する額はない。
(3)X3年3月期	仕訳なし	仕訳なし 費用0千円 = (公正な評価単価100円/個×32千個－払込金額4円/個×800千個) × (12か月÷29か月)	(借) 費用 1,324 (貸) 新株予約権 1,324 費用1,324千円 =公正な評価単価100円/個×32千個×(12か月÷29か月) また、失効数の見積りに変化がないため、

⁶ 前提条件⑦に示されている払込みがなかった場合を想定している。

	(ケース1) 複合金融商品適用指針を適用した場合	(ケース2) ストック・オプション会計基準を適用した場合	(参 考) 無償のストック・オプションの場合 ⁶
		また、失効数の見積りに変化がないため、費用として計上する額はない。	上記以外に費用として計上する額はない。
(4)X4年3月期 権利確定	仕訳なし	(借) 費用 76,800 (貸) 新株予約権 76,800 費用76,800千円 ＝(業績条件を反映させない時価100円/1株×権利確定すると見込まれる数量800千株)－新株予約権の払込金額3,200千円 業績条件を充足する可能性が高くなった時点で勤務条件を満たしていることから、全額費用処理している。	(借) 費用 1,324 (貸) 新株予約権 1,324 (借) 費用 76,800 (貸) 新株予約権 76,800 費用1,324千円 ＝公正な評価単価100円/個×32千個×(12か月÷29か月) 費用76,800千円 ＝(公正な評価単価100円/個×権利確定すると見込まれる数量800千株) －これまでの費用累計額3,200千円 業績条件を充足する可能性が高くなった時点で勤務条件を満たしていることから、全額費用処理している。
(5)X5年3月期 権利行使期間開始	仕訳なし	仕訳なし 失効数の見積りに変化がないため、費用として計上する額はない。	仕訳なし
(6)X7年3月期 権利不行使による失効 権利行使期間満了	(借) 新株予約権 3,200 (貸) 新株予約権戻入益 3,200	(借) 新株予約権 80,000 (貸) 新株予約権戻入益 80,000	(借) 新株予約権 80,000 (貸) 新株予約権戻入益 80,000

	X2年3月期	X3年3月期	X4年3月期	X5年3月期	X6年3月期	X7年3月期	計
(ケース1) 複合金融商品適用指針を適用した場合							
収益及び費用						+3,200	収益及び費用合計 3,200
純資産－資本剰余金							
－利益剰余金						3,200	
－新株予約権	3,200	3,200	3,200	3,200	3,200		
合計	3,200	3,200	3,200	3,200	3,200	3,200	
(ケース2) スtock・オプション会計基準を適用した場合							
収益及び費用			△76,800			+80,000	収益及び費用合計 3,200
純資産－資本剰余金							
－利益剰余金			△76,800	△76,800	△76,800	3,200	
－新株予約権	3,200	3,200	80,000	80,000	80,000		
合計	3,200	3,200	3,200	3,200	3,200	3,200	
(参 考) 無償のStock・オプションの場合							
収益及び費用	△552	△1,324	△78,124			+80,000	収益及び費用累計 -
純資産－資本剰余金							
－利益剰余金	△552	△1,876	△80,000	△80,000	△80,000	-	
－新株予約権	552	1,876	80,000	80,000	80,000	-	
合計	-	-	-	-	-	-	

以上