

プロジェクト 実務対応

項目 第 78 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 78 回・2015 年 11 月 18 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の企業における会計処理（設例）
 - (2) 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
 - (3) 権利確定条件付き有償新株予約権についての経過的な取り扱い等

権利確定条件付き有償新株予約権の企業における会計処理（設例）

2. [設例 3]の業績条件は充足したが権利不行使により失効したケースにおいて、企業会計基準第 8 号「ストック・オプション会計基準」（以下「ストック・オプション会計基準」という。）を適用した（ケース 2）の場合及び参考として提示されている無償のストック・オプションの場合では、費用処理にあたって株価との比較による権利不行使の可能性を考慮しないことで、業績条件の充足により費用を計上した後、権利不行使により戻入益が計上される結果に違和感がある。
3. スtock・オプション会計基準を適用した（ケース 2）の仕訳例において、X2 年 3 月期及び X3 年 3 月期における費用計上額は、公正な評価額から払込金額を差し引いた金額（この設例ではゼロ）について対象勤務期間を基礎とする方法に基づき算定した結果、ゼロになるという表し方がよいと考える。

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**権利確定条件付き有償新株予約権の付与を退職までの勤務期間にわたる労働等のサービスの対価とする考え方に対する意見**

4. 企業会計基準適用指針第 11 号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」第 18 項において、業績条件の内容によっては権利確定日を合理的に予測することが困難なため、予測を行わないときに対象勤務期間はないものとみなし、付与日に一時に費用を計上するケースが記載されている。権利確定条件付き有償新株予約権には、このケースに該当するものもあるのではないかと考える。
5. 退職者と退職していない従業員等を区別して費用を認識するのではなく、両者を区別せずに業績条件を充足する可能性が高くなった場合に費用を測定し認識する②の

方法が適切である。ただし、業績条件を充足する可能性が高くなった場合をどのように判断するのかという点が難しいと考える。

6. スtock・オプション会計基準における取扱いを勘案すると、失効の見積数に重要な変動が生じた場合に公正な評価額を見直すことから、「②業績条件を充足する可能性が高くなった場合に、費用を測定し認識する方法」が適切である。

権利確定条件付き有償新株予約権の付与を付与日以前の労働等のサービスの対価とする考え方に対する意見

7. 「費用を認識する」と記載されているが、付与日において公正な評価額と払込金額は一致しており、認識すべき費用額はないのではないかと考える。
8. 業績条件が付されていれば将来の追加的なサービスを期待していると分析しているが、このような場合に勤務条件が付されていないことをどのように説明できるのかについても分析する必要があると考える。

その他の意見

9. 業績条件が付されている場合に追加的な労働等のサービスの提供を期待するということが、IFRS に業績条件の定義に記載されている「相手方の所定の期間の勤務（すなわち、勤務条件）を完了すること（勤務の要求は明示的である場合も黙示的である場合もある）」のうち黙示的である場合に該当するのであれば、その旨を明確にした方がよいのではないかと考える。

権利確定条件付き有償新株予約権についての経過的な取扱い等

【案2】累積的影響額を適用初年度の期首の剰余金で処理する方法を支持する意見

10. 案1を採用し過年度の役員報酬の金額が見直される場合、会社法上の報酬規制について懸念が生じる可能性がある点について実務上配慮する必要があるものと考えます。案3を採用すると適用日前に発行した有償新株予約権と適用日後に発行したものとで会計処理が異なり、比較可能性が阻害される。これについて、仮に費用計上額の開示を求めるのであれば、実際に費用として計上すればよいものと考えます。従って、実務を配慮し案2を支持します。
11. 利用者の視点から比較可能性を担保する点で案1を支持したいが、現状200社を超える会社が適用していることに対する配慮が必要であり過去に遡ることの実務上の負担を勘案すると案2が考えられるのではないかと考える。同じ商品について、会計基準の適用前後で会計処理が変わる案3は利用者としては支持し難い。

【案3】適用日以降に発行した取引から将来に向かって適用する方法を支持する意見

12. 新たな会計基準の適用において遡及適用するケースが少ないことや、現行のストッ

ク・オプション会計基準の適用時にも会社法の施行日以後に付与されるストック・オプションから適用していたことを考慮すると、の適用日以降に発行した取引から新たな会計処理を適用することが適切と考える。

13. 企業にとっては、従来定まっていなかったルールの下で実施していた取引に関して、遡って適用することに負担感が大きいと考える。遡及することを任意に可能とする選択肢を認めた上で、将来に向かって適用する方法を選択する場合には比較可能性を担保するために開示で補完することが妥当と考える。
14. 現状の実務において、多く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」（以下「複合金融商品適用指針」という）に従った会計処理を適用していると考え。ストック・オプション会計基準を適用しないことを前提に取引を行っていたことを考慮すると、適用日以降に発行した取引から将来に向かって適用することが妥当と考える。また、比較可能性を担保するために注記は必要であるが、遡及して見積ることは困難であるため、精緻な情報を求めるべきではないと考える。

その他の意見

15. 適用初年度の取扱いは個々の基準の内容に応じて決めるものであることは承知しているが、参考までに直近に改正された日本基準の経過措置を確認したうえで、議論した方がよいのではないかと考える。

追加的な開示の要否の検討

16. 仮に案 3 を採用して定量的な情報を開示する場合、業績条件の充足可能性の判断を明確にしないと、開示にあたって負担があるのではないかと考える。
17. 仮に案 3 を採用する場合、定量的な情報については、利用者の視点からは案 2 と同じレベルで開示すべきと考える
18. 有償新株予約権について定性的及び定量的な情報を開示する場合、利用者にとって損益の将来情報を推測することが重要となる。そのため、仮に報酬費用の見込額を開示することが困難である場合には、報酬費用の概算額等を開示することが考えられるのではないかと考える。

その他の意見

19. 仮に権利確定条件付き有償新株予約権についてストック・オプション会計基準を適用する場合、業績条件が充足する可能性の判断が実務上は困難であるため、適用にあたって指針となるようなものを明示した方が適切ではないかと考える。

20. 有償にて払い込まれた部分は複合金融商品適用指針の範囲に含まれると考えられるので、権利確定条件付き有償新株予約権を有償部分と報酬部分に分けたうえで、それぞれを複合金融商品適用指針及びストック・オプション会計基準の範囲に含める方法も考えられる。
21. 遡及適用した場合に影響する会社は業績を達成した会社であると考えられることから、財務制限条項に対する影響はそれほど大きくはないと考えられるのではないか。

以 上