

	<b>実務対応</b>
プロジェクト	<b>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</b>
項目	<b>これまでの審議の概要及び会計基準等を見直す場合の公表物の形式に関する検討</b>

### 本資料の目的

1. 本資料は、第 344 回企業会計基準委員会（2016 年 9 月 9 日）及び第 90 回実務対応専門委員会（以下「専門委員会」という。）（2016 年 8 月 22 日）での審議（別紙を参照）を踏まえ、これまでの審議の概要を確認し、会計基準等を見直す場合の公表物の形式を審議することを目的とする。

### これまでの審議における検討

2. 第 344 回企業会計基準委員会及び第 90 回専門委員会では、3 つの論点について、今後の方向性を審議した。それぞれの論点及び事務局の提案は以下のとおりである（詳細は別紙を参照）。

論点	事務局の提案
(論点 1) 勤務条件及び業績条件が付されている有償新株予約権について、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べきか否か。	当該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ことでどうか。
(論点 2) 上記について、仮にストック・オプション会計基準の適用範囲に含めるために当該会計基準等を改正する場合、原則どおり遡及適用を求めるか、又は何らかの経過的な取扱いを設けるかどうか。	適用日以降に発行した勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権から新たな会計方針を将来に向かって適用してはどうか。 <sup>1</sup>
(論点 3) 勤務条件は付されていないが業績条件は付されている有償新株予約権について、ストック・オプション会計基準の適用範囲に含めるべきか否か。	当該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ことでどうか。

<sup>1</sup> 本論点については、3 つの案を提示し、【案 3】を提案した。

【案 1】当期の財務諸表と併せて表示される過去の財務諸表（以下「比較情報」という。）に遡及適用による影響を反映する。

【案 2】適用初年度の期首までに発行した「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」について、新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の期首時点における累積的影響額を、適用初年度の期首の剰余金等に加減する。

【案 3】適用日以降に発行した「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」から新たな会計方針を将来に向かって適用する。

3. 上述した論点についての事務局の提案に対し、第 344 回企業会計基準委員会では、反対する意見は特段聞かれていない（第 344 回企業会計基準委員会で聞かれた意見の詳細は、審議事項(3)-4 を参照）。

### 会計基準等の見直しの方法

4. 仮に会計基準等を見直す場合、現行の企業会計基準第 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。）の適用範囲を改正する方法と新たに権利確定条件付き有償新株予約権に関する実務対応報告を開発する方法が考えられる。
5. このうち、以下の理由により、権利確定条件付き有償新株予約権に関する実務対応報告を開発する方法が適切と考えられるがどうか。
- (1) 今回の検討は基準諮問会議から提言を受けたものであり、当該提言の内容は、現時点で発行されている権利確定条件付き有償新株予約権の会計処理を明確にすることであること。
- (2) 仮にストック・オプション会計基準の適用範囲を改正する場合、現時点で発行されている権利確定条件付き有償新株予約権の取引に類似の取引についても影響が及ぶ可能性があり、意図しない結果が生じる可能性があること。

### ディスカッション・ポイント

実務対応報告として開発する方向性について、ご意見をお伺いしたい。

以 上

## (別紙) 第 90 回専門委員会及び第 344 回企業会計基準委員会資料(抜粋)

## 「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」の検討

## 論点 1：付与日から権利確定日までの報酬費用として認識するか否か

## (論点の概要)

1. 「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」は、法形式上は新株予約権の発行であり、現状では、基本的に、新株予約権に関する会計基準（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。)) を利用しているケースが多いものと考えられる。
2. ここで、経済的な性質に着目し、無償のストック・オプションと同様に、会計上、報酬費用を認識するか否か、すなわち、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。）を適用すべきか否かが論点となる。
3. 仮にストック・オプション会計基準を適用した場合の会計処理は、以下のとおりになると考えられる。無償のストック・オプションと異なるのは下線部分である。
  - (1) 新株予約権の発行時において、発行に伴う払込金額を純資産の部に新株予約権として計上する。
  - (2) 新株予約権の付与時に、公正な評価単価に付与した新株予約権の数を乗じて公正な評価額を算定する。新株予約権の数は、権利不確定による失効の見積数を考慮する。

各会計期間における費用計上額は、当該公正な評価額から発行に伴う払込金額を差し引いた額について、対象勤務期間を基礎とする方法等に基づき、当期に発生したと認められる額を算定し、当該金額を費用として計上する。
  - (3) 業績条件が達成される可能性が高くなったと判断される場合、権利不確定による失効の見積数について見直し、見直し後の新株予約権の数によった公正な評価額に基づきその期までに費用として計上すべき額と、それまでに計上した額との差額は、失効の見積数を見直した期の費用として計上する。
  - (4) 業績条件が達成されなかった等により、権利不確定による失効が明らかになった場合、その期までに費用として見積計上していた額があれば、ストック・オプション会計基準第 7 項により見直し時点に損益として認識する。

また、このような場合、新株予約権の払込金額については、当該新株予約権が行使されないことが明らかになることから、ストック・オプション会計基準第9項における権利不行使による失効が生じた場合に準じて、当該失効に対応する払込金額部分を利益として計上する。

### (事務局の提案)

4. これまでの審議における議論を整理すると、第332回企業会計基準委員会及び第82回専門委員会で行った提案を変えず、「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」の経済的な性質を踏まえ、ストック・オプション会計基準の適用範囲に含め、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価として報酬費用を認識することとしてはどうか。

### (事務局提案の理由)

5. スtock・オプション会計基準において無償のストック・オプションについて報酬と扱っていることとの整合性から、「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」についても、以下の理由により、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価として報酬費用を認識すべきと考えられる。
  - (1) 「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」は、資金調達としての性質や投資の機会の提供としての性質を有するものの、従業員等に限定して付与され、かつ、権利確定条件が設定されていることから、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価としての「報酬」（企業が従業員等から受けた労働や業務執行等のサービスの対価として、従業員等に給付されるもの）（ストック・オプション会計基準第2項(4)）としての性格を併せ持つこと
    - 一定期間の勤務を条件とする勤務条件が設定されていることにより、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価と考えられること
    - 将来の企業業績（営業利益等）の達成を条件とする業績条件が設定されており、権利確定日までの間のインセンティブ効果に結び付き、将来の労働サービスの提供に対する対価と考えられること
  - (2) 「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」は、付与時に従業員等が金銭を企業に払い込む点を除けば、取引条件が、無償のストック・オプションと基本的に同じであること
  - (3) 資金調達としての性質や投資の機会の提供としての性質は否定されないもの

の、ストック・オプション会計基準を適用すれば、それらの性質と報酬としての性質の両方が財務諸表に反映されること

- (4) 「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」の付与時点の価格に市場価格がない場合、業績達成の可能性の見積りには高い不確実性があると考えられることから、評価額には一定の幅があることとなる。従業員等が当該評価額を割安であると考えて当該新株予約権の応募に応じる場合、業績条件が達成されないと権利を得られないため、新株予約権に市場価格がある場合に比して、業績達成のインセンティブ効果は高くなると考えられること

**(事務局提案の理由(第5項(4))に関する補足説明)**

6. 前項の事務局提案のうち、以下では、第5項(4)の考え方について補足説明を行う。
7. これまでの審議において、付与時の評価額と市場価格の関係について、以下の意見が聞かれている。以下では、当該意見について分析する。

権利確定条件付き有償新株予約権の付与時の評価額の算定は、恣意性を排除するために過去の業績を重視した方法を採用しているとのことである。新株予約権に市場価格があるときは当該価格に将来の業績見通しが加味される可能性があることを考慮すると、市場価格と評価額が異なる可能性が高いと考えている。

また、権利確定条件付き有償新株予約権について、多くの企業で高い応募率となっていることは、権利確定条件付き有償新株予約権を付与された側は割安と感じていることを示唆しているのではないかと。

仮に権利確定条件付き有償新株予約権が、従業員等の視点で割安と感じている場合には、報酬性があると言えるのではないかと。

8. まず、仮に「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」の付与時の価格に市場価格がある場合(例:実例はないと思われるが、公募などに伴い従業員等に付与される場合)、理屈の上では、業績達成の可能性が反映され、市場価格が決定されると考えられる。
9. 一方、公募ではなく、従業員等に限定されて「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」が付与されている場合、企業が最善の見積りにより価格を算出することとなるが、業績達成の可能性を見積ることについては高い不確実性があると考えられ、評価額は一定の幅があるものになると考えられる。

よって、従業員等に限定されて「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約

権」が付与されている場合、従業員等は、付与時の価格を割安ないしは割高と考えることが、市場価格がある場合に比して多いものと考えられる。

10. 仮に従業員等が新株予約権の付与時の価格を割安であると考え、当該新株予約権の応募に応じる場合、当該新株予約権に将来の企業業績（営業利益等）の達成を条件とする業績条件が設定されているときには、条件が達成されないと権利を得られないため、権利確定日までの間のインセンティブ効果に結び付く可能性があると考えられる。

（参考1：報酬費用とすることに反対する意見と、当該意見への対応）

11. これまでの審議において、以下のとおり、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価として報酬費用とすることについての反対意見が聞かれる。
  - (1) 報酬とインセンティブ効果は別であり、新株予約権の発行企業が労働サービスの提供を期待しているか否かは、経営者の意図によって様々である。
  - (2) 新株予約権の発行企業は、従業員等に投資の機会を与えるために発行しており、労働サービスの対価として発行している意図はない。
  - (3) 業績条件を付す理由は、一般的に、新株発行による希薄化を懸念する株主の不安を払拭し理解を求めることである。
12. これらの意見に対する考え方は以下のとおりである。
  - (1) インセンティブ効果については、役員、従業員の別や従業員の役職によって様々であると考えられるが、「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」については、第5項(1)に記載した理由により、報酬としての性格を持つと考えられる。
  - (2) 「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」については、投資の機会の提供としての性質を有するものの、同様に、第5項(1)に記載した理由により、報酬としての性格も併せ持っていると考えられ、両者は相反するものではないと考えられる。
  - (3) 業績条件の設定により「希薄化を懸念する株主の不安を払拭し理解を求めること」の効果は否定されないものの、第5項(1)に記載のとおり、当該設定は、権利確定日までの間のインセンティブ効果に結び付くことも否定できないと考えられる。

(参考2：IFRSにおける取扱い)

13. IFRS では、IFRS 第2号「株式に基づく報酬」においてストック・オプションを取り扱っている。

- (1) IFRS 第2号「株式に基づく報酬」は、受け取った財又はサービスの一部又は全部を具体的に識別できるかどうかを問わず、すべての「株式に基づく報酬取引」の会計処理に適用される (IFRS 第2号第2項)。
- (2) 「株式に基づく報酬取引」とは、「株式に基づく報酬契約」において財又はサービスの供給者 (従業員を含む。) から財又はサービスを受け取る取引、あるいは他のグループ企業が財又はサービスを受け取る場合に株式に基づく報酬契約においてその供給者との取引を決済する義務を負う取引である (IFRS 第2号付録A)<sup>2</sup>。
- (3) 「株式に基づく報酬契約」とは、企業 (又は他のグループ企業若しくはグループ企業の株主) と当事者 (従業員を含む。) との間の契約で、所定の権利確定条件 (もしあれば) が満たされた場合に、次のものを受け取る権利を当事者に与えるものをいうとされている (IFRS 第2号付録A)。
- ① 企業又は他のグループ企業の資本性金融商品 (株式又はストック・オプションを含む) の価格 (又は価値) を基礎とする現金又は他の資産
  - ② 企業又は他のグループ企業の資本性金融商品 (株式又はストック・オプションを含む。)
- (4) 権利確定条件とは、「株式に基づく報酬契約に基づいて、現金、その他の資産又は企業の資本性金融商品を受け取る権利を相手方に与えることとなるサービスを企業が受け取っているかどうかを決定する条件。権利確定条件は、勤務条件か業績条件のいずれかである。」と定義されている (IFRS 第2号付録A)。また、勤務条件及び業績条件の定義は下記のとおりである (IFRS 第2号付録A)。
- ① 勤務条件・・・相手方が所定の期間の勤務を完了することを要求する権利確定条件。相手方が、理由のいかんを問わず、権利確定期間中に勤務の提供を中止した場合には、当該相手方は条件を充足できていない。勤務条件は、業績目標が達成されることを要求しない。
  - ② 業績条件・・・次の両方を要求する権利確定条件

<sup>2</sup> 企業の資本性金融商品の所有者としての資格での従業員との取引 (例えば、企業が自社の特定の種類の資本性金融商品の所有者全員に、当該資本性金融商品の公正価値よりも低い価格で追加的な資本性金融商品を取得する権利を付与し、ある従業員がその種類の資本性金融商品の所有者であるために当該権利を受けた場合) は、株式に基づく報酬取引ではないとされている (IFRS 第2号第4項)。

- (a) 相手方が所定の期間の勤務（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。）
- (b) 相手方が(a)で要求されている勤務を提供している間に、所定の業績目標が達成されること

**論点2：仮に会計上、付与日から権利確定日までの報酬費用として認識する場合、過去に行われた取引に対して経過的な取扱いを設けるか否か**

**（論点の概要）**

14. 「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」について、仮にストック・オプション会計基準の適用範囲に含めるために当該会計基準等を改正する場合、現状では、基本的に、複合金融商品適用指針を利用しているケースが多いと考えられるため、原則どおり遡及適用を求めるか、又は何らかの経過的な取扱いを設けるかどうか論点となる。

当該論点への対応として、以下の3つの案が考えられる。

【案1】当期の財務諸表と併せて表示される過去の財務諸表（以下「比較情報」という。）に遡及適用による影響を反映する。

【案2】適用初年度の期首までに発行した「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」について、新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の期首時点における累積的影響額を、適用初年度の期首の剰余金等に加減する。

【案3】適用日以降に発行した「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」から新たな会計方針を将来に向かって適用する。

**（事務局の提案）**

15. これまでの審議における議論を整理すると、第332回企業会計基準委員会及び第82回専門委員会で行った提案と同様に【案1】を採用することは難しく、【案2】と【案3】のいずれかを採用する場合、【案3】を採用してはどうか。また、その際、無償のストック・オプションの適用初年度と同様に、以下の注記事項を付すこととしてはどうか。

- (1) 適用日より前に発行した「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」の概要（有償新株予約権の内容、規模（付与数等）及びその変動状況（行使数や失効数等））



(2) 適用日より前に発行した「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」について採用している会計処理の概要

16. 仮にストック・オプション会計基準を改正する場合、当該ストック・オプション会計基準（以下「改正ストック・オプション会計基準」という。）が公表される前に付与され、改正ストック・オプション会計基準が適用されていない「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」の条件を適用日以後に変更した場合には、「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」の条件変更日における公正な評価単価が付与日における公正な評価単価を上回った部分に見合う「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」の公正な評価額の増加額につき、条件変更日以後、改正ストック・オプション会計基準を適用して会計処理を行うこととしてはどうか。

(参考) 無償のストック・オプションの適用初年度の取扱い

17. 無償のストック・オプションについてストック・オプション会計基準が適用されたときの適用初年度の取扱いは、以下のとおりである<sup>3</sup>。

- (1) 会社法の施行日以後に付与されるストック・オプションについて適用する。
- (2) スtock・オプション会計基準第16項(2)の開示(※)については、会社法の施行日より前に付与されたストック・オプションであっても、会社法の施行日以後に存在するものについて適用する。
- (3) 会社法の施行日より前に付与され、ストック・オプション会計基準が適用されていないストック・オプションの条件を会社法の施行日以後に変更した場合には、ストック・オプションの条件変更日における公正な評価単価が付与日における公正な評価単価を上回った部分に見合うストック・オプションの公正な評価額の増加額につき、条件変更日以後、ストック・オプション会計基準を適用して会計処理を行う。

※ストック・オプション会計基準第16項(2)の開示とは、「各会計期間において存在したストック・オプションの内容、規模（付与数等）及びその変動状況（行使数や失効数等）」である。

**(事務局提案の理由)**

18. 第15項の事務局提案は、以下の理由による。

<sup>3</sup> スtock・オプション会計基準第17項及び第18項

- (1) 「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」は、取引の開始から数年経過している企業が多数ある点を考慮すると、適用日より前に発行された当該有償新株予約権について過去に遡って付与日における公正な評価単価や失効の見積数を算定することを求める場合、以下のとおり、実務上の困難を伴う可能性が高いと考えられ、【案1】及び【案2】を採用することは難しいと考えられること

(付与日における情報の把握)

- 付与日における失効の見積数の算定において、業績達成の可能性を見積ることについては高い不確実性があるため、過去に遡って検討することは実務上困難な可能性がある。

(付与日以降における情報の把握)

- 付与日以降のどの時点で業績条件を充足する可能性等が高くなったかの判断において、その時点で入手可能であった情報と事後的に入手した情報とを客観的に区別した上で、付与日における業績達成の可能性が高くなったかどうかを見積る必要があるため、過去に遡って検討することは実務上困難な可能性がある。

- (2) 【案3】を採用するにあたっては、情報の有用性を補うために定量的な情報の開示(例えば、仮にストック・オプション会計基準を適用した場合に、開示する年度において計上される報酬費用の概算額等)を求めることが望まれる。

しかしながら、仮に計上される報酬費用の概算額等を開示するにあたっては、過去に遡って付与日における公正な評価単価を計算する必要があるため、また、業績条件が充足する可能性等についてどの時点で当該可能性が高くなり見積りの変更が生じたのかを遡って検討する必要があることから、上記(1)と同様に、実務上の困難を伴う可能性が高いと考えられる。

よって、一定程度影響が推測可能なように、無償のストック・オプションの適用初年度と同様に、第15項(1)及び(2)のように定性的な情報を開示することが考えられる。

### 「業績条件のみが付された有償新株予約権」の検討

#### 論点1：付与日から権利確定日までの報酬費用として認識するか否か

##### (論点の概要)

19. 第1項から第12項において検討しているように、「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」は、資金調達としての性質や投資の機会の提供としての性質に加えて、「報酬」(ストック・オプション会計基準第2項(4))としての性質も併せ持つと考えられる。
20. 一方、「業績条件のみが付された有償新株予約権」については、「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」と異なり、勤務条件が付されていないことから、「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」と結論が異なるか否かが論点となる。

#### (事務局の提案)

21. これまでの審議における議論を整理すると、第332回企業会計基準委員会及び第82回専門委員会で行った提案を変えず、「業績条件のみが付された有償新株予約権」の経済的な性質を踏まえ、ストック・オプション会計基準の適用範囲に含め、原則として、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価として報酬費用を認識することとしてはどうか。

ただし、企業が、付与日以前の過去の労働サービスの提供に対する対価として付与していることを反証する場合には、過去の報酬として、報酬費用を付与日に認識することとしてはどうか。この場合、その旨及びそのように判断した根拠の開示を求めているかどうか。

#### (事務局提案の理由)

22. 「業績条件のみが付された有償新株予約権」についても、以下の理由により、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価として報酬費用を認識すべきと考えられる。
  - (1) 「業績条件のみが付された有償新株予約権」は勤務条件がなく、一定期間の勤務が明示的には要求されていない点で「勤務条件及び業績条件が付された有償新株予約権」とは異なる側面があるものの、従業員等に限定して付与され、かつ、業績条件が設定されている限り、少なくともインセンティブ効果はあると考えられること
  - (2) 業績条件の設定が2~3年後の業績指標などにされている場合には、その期間において従業員等が大量に退職されるケースは、通常、多くは想定されないと考えられ、その場合、勤務条件が明示されていなくとも権利確定日までの勤務が期待されていると考えられること

- (3) 第5項(4)に記載のとおり、付与時点の価格に市場価格がない場合、業績達成の可能性の見積りに高い不確実性があることにより、評価額には一定の幅があることとなり、従業員等が当該評価額を割安であると考えて当該新株予約権の応募に応じる場合、業績達成のインセンティブ効果は高くなると考えられること

23. ただし、以下のようなケースでは、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価とすることが適当でない可能性があるため、反証規定を設けることとした。

- (1) 付与対象者が、権利確定期間中に退職することが予定されている者に限定されている。
- (2) 離職率が極めて高いことにより、付与対象者が権利確定期間中に退職することが合理的に見込まれる。

(参考1: 付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価として報酬費用を認識することに反対する意見への対応)

24. これまでの審議において、以下のとおり、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価として報酬費用を認識することについての反対意見が聞かれる。

- (1) 勤務条件がない場合、例えば、過去の労働サービスの提供に対する対価として支給され、支給日以降の将来に労働サービスを提供する義務のない業績連動ボーナスと類似していると考えられ、付与の直後に退職する場合においても権利は失効しないため、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価ではなく、付与日以前の過去の労働サービスの提供に対する対価として考えるべきである。
- (2) 勤務条件が付されていない場合には、勤務が要求されていないことは明白であるため、労働サービスの提供に対する対価と考えるべきではない。
- (3) 仮にストック・オプション会計基準の適用範囲に含める場合、権利確定日前に退職した者に対する分についても退職日以後、費用を追加計上することは、対象勤務期間と費用とが対応していない点で違和感がある。

25. これらの意見に対する考え方は以下のとおりである。

- (1) 「業績条件のみが付された有償新株予約権」については、第22項に記載のとおり、業績条件の設定は権利確定日までの間のインセンティブ効果に結び付くと考えられるほか、従業員が大量に退職されるケースは、通常、多くは想定さ

れないと考えられるため、基本的には、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価として付与するものと考えられる。

ただし、勤務条件が付されていないことから、ケースによっては、付与日以前の過去の労働サービスの提供に対する対価として付与することもあり得るものと考えられるため、反証規定を設けている。

- (2) 第 22 項(2)に記載のとおり、従業員が大量に退職されるケースは、通常、多くは想定されないと考えられるため、形式的に勤務条件が設定されていなくとも、業績条件が設定されていれば、権利確定日までの間のインセンティブ効果に結び付き、将来の労働サービスの提供に対する対価とみなせるものと考えられる。
- (3) ストック・オプション会計基準の考え方からは、失効の見積り数に重要な変動が生じた場合には失効の見積り数を見直し、権利確定日前に退職した者に対する分についても付与日に認識した費用を修正することになるものと考えられる（詳細は第 28 項から第 31 項に記載している。）。

(参考 2：IFRS における取扱い)

- 26. 第 13 項に記載のとおり、IFRS では、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」においてストック・オプションを取り扱っている。
- 27. ここで、IFRS では、業績条件の要件として勤務を要求しており、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とされている。よって、「業績条件のみが付された有償新株予約権」が IFRS 第 2 号の適用範囲に含まれるかどうかにあたっては、勤務が黙示的に要求されているかどうかについて、個々の事実関係に即した判断が求められるものと考えられる。

#### **(過去の報酬として、報酬費用を付与日に認識する場合の会計処理)**

- 28. ストック・オプション会計基準においては、過去の報酬として、報酬費用を付与日に認識する場合の取扱いが必ずしも明らかではないため、以下ではこの点を整理する。

(なお、第 24 項(3)に記載している、付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価として報酬費用を認識することに反対する意見への対応も、以下で整理していることと関連している。)

- 29. ストック・オプション会計基準では、対象勤務期間の取扱いを設けることにより労

働サービスとの対応関係を明らかにし、付与日以前の過去の労働サービスの提供に対する対価か付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価かによって費用の計上時期が異なることが示されている。具体的には、以下のとおりである。

- (1) 「「対象勤務期間」とは、ストック・オプションと報酬関係にあるサービスの提供期間であり、付与日から権利確定日までの期間をいう。」(ストック・オプション会計基準第2項(9))とされている。
- (2) 「勤務条件等、条件達成に要する期間が固定的である権利確定条件が付されている場合には、付与日からその期間の末日までが対象勤務期間である。」(ストック・オプション適用指針第51項)とされている。
- (3) 「権利確定条件が付されていない場合(すなわち、付与日にすでに権利が確定している場合)には、対象勤務期間はなく、付与日に一時に費用を計上する。」(ストック・オプション適用指針第18項)とされている。

また、「株価条件が付されている等、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は、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。」(ストック・オプション適用指針第18項)とされている。

30. この対象勤務期間の取扱いにより費用の計上時期に相違は生じるものの、ストック・オプション会計基準では、下記(1)及び(2)のとおり、付与日以前の過去の労働サービスの提供に対する対価か付与日以降の将来の労働サービスの提供に対する対価かにかかわらず、権利が確定した場合に報酬費用の総額が確定するものとしている。

- (1) 「付与日から権利確定日の直前までの間に権利不確定による失効の見積数に重要な変動が生じた場合には、これに応じてストック・オプション数を見直す。」(ストック・オプション会計基準第7項(2))。
- (2) 「権利確定日には、ストック・オプション数を権利確定数と一致させる。」(ストック・オプション会計基準第7項(3))。この結果、権利が確定した場合の報酬費用の総額は、付与日に決定される単価に権利の確定したストック・オプション数を乗じた金額となる。

このため、ストック・オプション会計基準の考え方からは、付与日以前の過去の労働サービスの提供に対する対価として報酬費用を付与日に認識し、付与日以降の費用配分は行わないとしても、失効の見積り数に重要な変動が生じた場合には失効の見積り数を見直し、付与日に認識した費用を修正することになると考えられる。

(また、第24項(3)に記載した、退職日以後に費用を追加計上することは対象勤務期間と費用とが対応していない点で違和感があるとの意見に対して、上記の整理により権利確定日前に退職した者に対する分についても付与日に認識した費用を修正することとなる。)

31. これらをまとめると、企業が、付与日以前の過去の労働サービスの提供に対する対価として付与していることを反証する場合の会計処理は、次のとおりになると考えられる。
- (1) 新株予約権の付与時に、公正な評価単価に付与した新株予約権の数を乗じて公正な評価額を算定する。新株予約権の数は、権利不確定による失効の見積数を考慮する。当該公正な評価額から発行に伴う払込金額を差し引いた額を、報酬費用として一時に認識する。
  - (2) 業績条件が達成される可能性が高くなったと判断される場合、権利不確定による失効の見積数について見直し、見直し後の新株予約権の数によった公正な評価額に基づきその期までに費用として計上すべき額と、それまでに計上した額との差額は、失効の見積数を見直した期の費用として計上する。

以 上