
	実務対応
プロジェクト	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
項目	第 352 回企業会計基準委員会及び第 97 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、第 352 回企業会計基準委員会（2017 年 1 月 10 日開催）及び第 97 回実務対応専門委員会（2017 年 1 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) 会計基準等を見直す場合の公表物の形式に関する検討
 - (2) 仮に実務対応報告を開発する場合の適用に関する取扱い
 - (3) 実務対応報告の形式で公表する場合の文案の検討

会計基準等を見直す場合の公表物の形式に関する検討

2. 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について、仮に会計基準等を見直す場合の方法として、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によるという事務局の提案に対して、以下の意見が聞かれた。なお、第 352 回企業会計基準委員会で聞かれた意見については、審議事項(3)-2に記載している。

事務局の提案に賛成する意見

3. 権利確定条件付き有償新株予約権に関する議論が開始してから一定の時間が経過しているという状況や既に多くの権利確定条件付き有償新株予約権が発行されているという状況から、可能な限り早い対応が望まれると考えるため、現時点で合意が形成された内容について実務対応報告として開発を進めることに賛成である。
(第 97 回専門委員会)
4. ストック・オプション会計基準の包括的な見直しを行う場合、これまで検討してきた内容とは異なり、ストック・オプション会計の基礎的な考え方から議論することが必要となるため、本件については実務対応報告を開発するという対応に賛成する。
(第 97 回専門委員会)

5. スtock・オプション会計基準の全面的な見直しを行うべきかどうかについては、実務対応報告の開発の過程で、Stock・オプション会計基準の基本的な考え方に重大な問題が見出された等の問題が生じた場合に検討を行えば足りると考えるため、実務対応報告として開発を進めることに賛成する。(第97回専門委員会)

その他の意見

6. 本件は、本来的には、Stock・オプション会計基準等の全面的な見直しによる対応が望ましいと考えている。仮に実務対応報告による対応を行うとしても、適用範囲を限定した実務対応報告を開発する理由に関して、「ASBJの判断で検討範囲を大幅に広げる状況にはない」と審議資料に記載されている点については、客観的な判断を行った結果であることが明らかになるように、表現の見直しを行うことが望ましいと考える。(第97回専門委員会)
7. 有償新株予約権に関する会計処理の多様性が見受けられない中で、実務対応報告による対応を行う場合、既存の会計基準等との整合性が重要になると考えられるため、Stock・オプション等に関する会計基準等に照らした整理は適切に行う必要があると考える。(第97回専門委員会)

仮に実務対応報告を開発する場合の適用に関する取扱い

8. 仮に実務対応報告を適用する場合の取扱いとして、実務対応報告の公表日を基準とするものとし、公表日以前の過去の取引については遡及適用を求めない取扱いを認めるという事務局の提案に対して、以下の意見が聞かれた。なお、第352回企業会計基準委員会で聞かれた意見については、審議(3)-3に記載している。

事務局の提案に賛成する意見

9. 仮に実務対応報告の公表日以外の一定の時点を基準として、異なる会計処理を定める経過措置を設ける場合には、当該時点を採用することについて相当な理由が必要であると考えられるが、本件においては特にそのような定めを設けることについての強い理由は存在しないと考えられるため、実務対応報告の公表日を基準として経過措置を定めるという事務局の提案に賛成である。(第97回専門委員会)

実務対応報告の形式で公表する場合の文案の検討

10. 実務対応報告の形式で公表することを前提として事務局が作成した文案に対して、以下の意見が聞かれた。

(適用する会計基準)

ストック・オプション会計基準を適用する根拠の説明が不十分であるとする意見

11. 将来において有償新株予約権と払込金額とに差額が生じる場合に、当該差額が報酬としての性格を有するとの説明（文案の第 18 項）について、以下の意見が聞かれた。
- (1) 「有償新株予約権を付与する取引は、権利確定条件が付いているため、付与時点（払込時点）に取引は完結しておらず」という表現については、何らかの価値のあるものについて金銭を対価として引き渡しているため、取引は完了していると考えべきではないか。（第 352 回企業会計基準委員会）
 - (2) 有償新株予約権の付与時点において等価交換がなされている説明と、有償新株予約権の権利確定時点においても等価交換がなされている説明が不足しており、異なる時点で再度等価交換がなされているのかを理解することが困難であると考え。仮に付与時点において、公正価値を払込むことにより等価で交換されているとした上で、その後に労働の対価性やインセンティブ効果との関連で費用が計上されると取り扱うのであれば、当該事項を明確に記載する必要があるのではないか。（第 97 回専門委員会）
 - (3) 仮に無償のストック・オプションに業績条件が付されている場合、公正な評価額は、業績達成の可能性を勘案した失効数の見積りを見直すことにより増加し、当該評価額の増加分は労働サービスの対価であると考えられる。他方で、有償新株予約権については、付与時に見積られた公正な評価額を金銭で払い込む点で無償のストック・オプションとは異なるが、失効数の見積りを見直した評価額の増加分は、無償のストック・オプションと同様に労働サービスの対価と考える。（第 97 回専門委員会）
 - (4) スtock・オプション会計基準は、無償又は低廉での払込みによるものを対象に会計処理を定めていることから、付与時点において時価で払込みがあるものについて同会計基準に従った処理を定めることは難しいのではないか。（第 97 回専門委員会）
 - (5) 「有償新株予約権の価値」という表現について、新株予約権の公正な評価単価の話と、数の見積りの話を明確に書き分けられていない結果、有償新株予約権の価値が増加したという表現の意図するところが不明確となっているのではないか。（第 97 回専門委員会）
12. 文案第 17 項(1)において、「一定の額の金銭を企業に払い込むという特徴を除けば」ストック・オプション会計基準が想定しているものと類似していると記載されているが、払込むという行為をどのように解釈すべきかを記載することが望ましい。（第 97 回専門委員会）

13. 文案の第 17 項(4)における「割安」という表現は、付与時点において有利発行だったのではないかとの誤解を生じさせる懸念がある。(第 97 回専門委員会)
14. 文案の第 20 項において、「対価性の存在しないことを立証できる場合」の取扱いが定められているが、どのような場合を想定しているのかを明らかにする必要があるのではないか。(第 97 回専門委員会)

(会計処理)

権利確定日に関する取扱いに関する意見

15. 文案の第 30 項において、対象勤務期間、すなわち報酬と関係する役務提供期間が存在しないにも関わらず、ストック・オプション数の見直しにより付与時点以降において報酬費用が生じる点についての説明が不足しているのではないか。
16. 文案の第 30 項について、有償新株予約権を付与された従業員が大量に退職するケースにおいて、退職後にストック・オプション数の見直しにより報酬費用を認識することについては疑問があり、記載の見直しが必要と考える。(第 352 回企業会計基準委員会)(第 97 回専門委員会)

その他の修文に関する意見

17. 文案の第 30 項については、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を付与する場合の権利確定日に関する例外規定を定めているものと誤解される可能性があるため、審議の過程を示したに過ぎないことが分かるように表現を見直すべきと考える。

(その他)

IFRS との差異について整理すべきとの意見

18. 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、原則として付与日以降のサービスの提供を期待しているものとみなす点については、IFRS との差異に該当する可能性があると考えられるため、当該取扱いに関する考え方を明らかにすべきと考える。

以上