
プロジェクト	実務対応 取締役等の報酬等として金銭の払込み等を要しないで株式の発行等をする場合における会計上の取扱いについて
項目	これまでの審議で聞かれた意見

I. 本資料の目的

1. 本資料は、第 128 回実務対応専門委員会（2020 年 5 月 12 日開催）、第 433 回企業会計基準委員会（2020 年 5 月 14 日開催）及び第 434 回企業会計基準委員会（2020 年 5 月 28 日開催）で議論された、取締役等の報酬等として金銭の払込み等を要しないで株式の発行等をする場合における会計処理の事務局の分析（以下、「前回までの事務局の提案」という。）についての聞かれた主な意見及び、第 130 回実務対応専門委員会（2020 年 6 月 17 日開催）で議論された、追加的な分析についての聞かれた意見をまとめたものである。

II. 前回までの事務局の提案に対して聞かれた意見

開発する基準の対象範囲について

第 128 回専門委員会で聞かれた意見

2. 今回の法改正は上場会社の取締役を対象としており、従来実務で行われていた現物出資構成については検討範囲に含めない方針であるが、従業員等で現物出資構成による取引が引き続き行われる場合、当該会計処理が異なることから、財務諸表利用者が理解できるように開示上で明確にすることが望ましいのではないかと。

会計処理について

(具体的な取引事例での検討を行うべきとの意見)

第 128 回専門委員会で聞かれた意見

3. 様々な条件が付されることが想定されるが、事例を踏まえた設例などで、論点となり得るものがないかを確認した方が良いのではないかと。

第 433 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

4. 今回検討の対象になるものは、我が国の法律に基づくものであるが、諸外国で同様のものがないのか。また、同様なものがある場合に、国際的には会計基準としてど

のような取扱いとなるか。

第 434 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

5. 設例は実務で一般的に行われている取引としたほうが、有用性がより高いと考える。取締役の報酬という点では、中長期の企業価値や業績の向上を狙いとして、複数年度の業績等の達成度合いを条件としている例が多いのではないかと。実務で一般的に行われている取引を設例としたほうが、毎期の費用処理や、交付する株式数の確定数が見積数より少なかった場合の取崩の処理の相手勘定等の論点がより見えやすいのではないかと。

(事前交付型の株式の発行の会計処理案に関する意見)

① 認識の時点に関する意見

第 128 回専門委員会で聞かれた意見

6. 同じ期間内で交付と没収による戻入が行われた場合など、期中の見積もり変更に関して、四半期財務諸表においてどのように処理するか明確にして頂きたい。

第 433 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

7. 事前交付型において配当請求権や議決権がある点は、取得者側の観点では大きな違いがある。今回は発行者側であるものの、取得者側の観点も踏まえて整理する必要があるのではないかと考えていたが、それは株主間の富の移転の問題であり、発行者の経済実態には影響がない点、理解した。
8. 会社法の改正の背景には、これまで会社法において労務出資が禁止されてきたこととの関係でどのように考えるかという議論があった。労務出資の禁止には2つの観点があり、労務出資の過大評価という点と、貸借対照表上に換金性がなく、会社債権者にとって引当財産となり得ない労務提供請求権が表示されるという点である。前者は会計の論点からは外れるが、後者については貸借対照表上の会計の問題であり、ストック・オプションの会計基準を準用し、勤務に応じて計上していくことは、改正法においても想定されていた望ましい処理であると考えられる。

② 変動する純資産の部の金額及び科目に関する意見

第 128 回専門委員会で聞かれた意見

9. 段階的に権利行使が可能となる場合、ストック・オプション会計基準の適用指針(20項及び58項)では、権利行使期間開始日の異なるごとに別個に会計処理する方法と、まとめて会計処理を行う方法が示されている。資料の仕訳例においては段階的に権利が確定するケースを扱っているが、いずれの方法を採用するかによって払込資本の金額が変わってくるものが考えられるため、整理をした方がよいのではないかと。

第433回企業会計基準委員会で聞かれた意見

10. 総論は賛成であり、割当時点で払込資本を増加させない点についても、既存株主の持分の希薄化の観点では、発行済株式総数は増加するため、その点では理解できる。一方で、配当が支払われる点では、株主資本配当率に影響するため、企業分析に影響があるのではないかと。

第434回企業会計基準委員会で聞かれた意見

11. 払込資本として資本金や資本準備金を計上していき、取り崩す場合にはその他資本剰余金とすることが想定されているが、当初からその他資本剰余金を計上することがあり得るとすれば、取崩と合わせてその他資本剰余金で計上していくという方がよいのではないかと。

(事前交付型の自己株式の処分の会計処理案に関する意見)

第128回専門委員会で聞かれた意見

12. その他資本剰余金が計上されていない場合、案1ではその他資本剰余金の残高がマイナスとなり、期末で利益剰余金に振り替えることになるが、その後の勤務による費用計上の相手勘定はその他資本剰余金となり、本来は取締役への報酬として1つの取引であるにも関わらず、計上される科目が異なってしまう結果となる。そのため、案2を採用し、自己株式を保有していない点を注記することも考えられる。

第433回企業会計基準委員会で聞かれた意見

13. 事前交付型の自己株式の処分について、案1で納得はできる。ただし、これによってその他資本剰余金がマイナスになり、期末で利益剰余金へ振り替えることになるため、資本と利益の混同となってしまうのではないかと。
14. 案1のデメリットとして、株主資本が減少したかのような誤解を与えるとされているが、このような誤解が生じることはあまりないのではないかと。

(事後交付型の会計処理案に関する意見)

① 純資産の部の株主資本以外の項目に関する意見

第 128 回専門委員会で聞かれた意見

15. 純資産の株主資本以外の項目に計上する理由として、新株発行がなされるかが不確実である点、返済義務のある負債ではない点がストック・オプションと同様であると記載されているが、段階的に権利確定する場合のように、権利確定してから株式を発行するまでの状態では、不確実とは言えない場合も想定されるため、株式が発行されていない点を主な理由としてはどうか。

第 434 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

16. 企業会計原則の注解 18 との関係はどのように整理されているのか。要件を満たす場合は引当金として計上することもあり得るのではないか。

② 付与日に関する意見

第 128 回専門委員会で聞かれた意見

17. 付与日を契約日とする点について、事前交付型との整合性も含めてなぜ、そのようにしたかの理由を明確にする必要がある。

第 434 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

18. 公正な評価単価の計算に利用される「付与日」を契約日とする点について、会社法第 445 条第 1 項に基づき割当日における株価を用いて払込資本の額を算定する実務もあり、いずれを「付与日」とすべきかについて改めて検討していただきたい。
19. 毎期の計上する費用につき、費用計上時の実際の株価ではなく付与日現在で算定した公正な評価額に基づいた金額を計上する会計処理において、払込資本として計上する金額が計上時の株価を考慮した金額よりも小さい場合には、解釈によっては会社法上の有利発行と判断される可能性があり、慎重な検討が必要であると考えられる。

開示について

第 128 回専門委員会で聞かれた意見

20. 株主資本等変動計算書の注記において、発行済株式総数や自己株式数の変動を種類毎に開示することとなっているが、事前交付型においては、当初に払込がなく発行

済株式総数が増えている点を明確するなど、当該注記についても検討が必要ではないか。

21. 事前交付型と事後交付型で会計処理や考え方が異なっており、発行済株式総数や1株当たり情報等、丁寧な開示が必要になると考える。

III. 追加的な分析に対して聞かれた意見

報酬費用を計上する際の貸方項目について

(事前交付型(株式の発行)に関する意見)

第130回専門委員会で聞かれた意見

22. 払込資本の表示科目については、最終的には、法務省令で定められるということかもしれないが、会計基準の中でもある程度の方向性が分かるように、基準の結論の背景などに記載できるように進める必要があるのではないか。

(事後交付型に関する意見)

第130回専門委員会で聞かれた意見

23. 従来、実務で行われている現物出資構成の事後交付型について、負債として処理される例も見られることから、今回検討している事後交付型において純資産の株主資本以外の項目に計上する場合、差異が生じることになり、実務が混乱する可能性があるため、合わせて検討対象とすることはできないか。
24. 実務対応報告第30号における受給権を付与された従業員に信託を通じて自社の株式を交付する取引では、引当金を計上することとされており、当該処理と事後交付型における処理につき整合させるべきかの検討が必要ではないか。
25. 純資産の株主資本以外の項目を新設する場合、連結財務諸表上の投資と資本の相殺消去や非支配株主持分への按分の対象となるか否かといった点にも影響するため、その科目の性質についても合わせて整理して頂きたい。

(付与日測定に関する意見)

第130回専門委員会で聞かれた意見

26. 事後交付型において、「契約日」を基準日として測定を行う場合、事前交付型についても当初の取引の流れや考え方は同様であることから、同様とすべきではないか。

27. 従来、実務で行われている現物出資構成の事後交付型について、最後の割当日の単価で測定し、毎期洗い替えを行っている例も見られることから、合わせて整理して頂きたい。
28. スtock・オプション会計基準では、対象勤務期間は付与日が起点とされているが、現行の実務では株主総会から次の株主総会までの1年間としているような例もあり、測定の基準日と勤務対象期間の起点との関係についても合わせて整理して頂きたい。

段階的に譲渡制限が解除される場合の取扱いについて

第130回専門委員会で聞かれた意見

29. まとめて処理することの方がメリットは大きいと考えられるが、案2とした場合、IFRSと基準上で差異が生じる点に懸念がある。
30. 選択適用を認めた場合、会計方針の選択によって資本金の額が変わってくるという点は懸念がある。Stock・オプションの実務において、どちらの方法が採用されるケースが多いかなども踏まえて検討して頂きたい。
31. IFRSを考慮した場合、案2とするのではなくStock・オプションと同様の取り扱いの案1とし、注記等で選択した処理を開示するということが良いのではないか。
32. 案2の理由として、「権利確定までの期間が異なる株式の価格には大きな差異はない」との記載につき、事後交付型の場合は配当を受領できないことから差異は生じると考えられ、大きな差異がないと言えるかについては確認が必要なのではないか。
33. 別個の処理をする場合に、異なるグループで費用の計上と戻入がそれぞれ生じた際にそれらを相殺して、純額で処理することは考えられないか。

会計処理の設例案について

(事前交付型(自己株式の処分)に関する意見)

第130回専門委員会で聞かれた意見

34. 自己株式の処分の場合に、報酬費用の計上に応じて対応する自己株式の消滅を認識していくという考え方もあるのではないか。
35. 自己株式の処分の案1について、無償取得される自己株式を当初の帳簿価額で計上する処理とするのが良いのではないか。

以 上