

実務対応

プロジェクト **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**

項目 **その他の論点**

I. 本資料の目的

1. 本資料は、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（以下、「取締役の報酬等としての株式の無償交付」という）の会計処理に関して、これまでの審議で聞かれた意見のうち、前回までに対処案を示していない論点についての分析をお示しすることを目的としている。

II. 四半期財務諸表における取扱い

2. 「取締役の報酬等としての株式の無償交付」の審議において、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、期中の見積もりの変更に関して、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との意見が聞かれている。
3. まず、ストック・オプション数の見直しに関しては、ストック・オプション会計基準では、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ことが定められているのみであり（ストック・オプション会計基準第7項(2)）、数を見直すタイミング（例：年度ごと、四半期ごと）については定めがない。

「取締役の報酬等としての株式の無償交付」においては費用の認識や測定についてストック・オプション会計基準を準用することとしていることから、ストック・オプション会計基準と同様に、数を見直すタイミングについては、特段、追加の定めを置かないことが考えられる。

4. 一方、「取締役の報酬等としての株式の無償交付」の事前交付型(株式の発行)においては、報酬費用を計上する際の貸方項目を資本金又は資本剰余金とし、取り崩す場合はその他資本剰余金を減額することとする場合、資本金又は資本準備金を四半期毎に確定させるのか、又は資本金及び資本準備金を年度で確定させる（四半期毎に計算し直し、洗い替える）のかによって、資本金又は資本準備金とその他資本剰余金の金額が異なる可能性がある。
5. この点、会社法第 911 条第 3 項 5 号において、資本金の額は登記事項とされてお

り、資本金の確定のタイミングについては、法令に従うこととなり、会計基準で定める事項ではないと考えられ、特段の定めを置かないことが考えられる。

ディスカッション・ポイント

事務局の提案について、ご意見を伺いたい。

III. 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との整合性

6. 事後交付型の会計処理及び開示について、実務対応報告第 30 号で定められている「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」との整合性を検討すべきではないかとの意見が聞かれている（「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」のスキームについては別紙に記載している。）。

(1) 費用計上の際の貸方項目

事後交付型においては、報酬費用の計上の際の貸方項目を純資産の部の株主資本以外の項目として計上することを提案しているが、「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、勤務によって割り当てられたポイントに応じて計上費用に対応して引当金を計上することとされている(実務対応報告第 30 号第 12 項)

(2) 潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益における取扱い

事後交付型においては、権利確定後に交付することとなる株式を潜在株式として取扱い、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の算定においてはストック・オプションと同様に取扱うことを提案しているが、「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、信託の保有する株式は潜在株式として取り扱わないこととしている。

第 6 項(1)「費用計上の際の貸方項目」について

7. 「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」においては、企業は信託による自社の株式の取得に相当する資金を信託に拠出しているにす

がないため、「ストック・オプション会計基準」は適用されないものと扱うとともに、ポイントの付与について引当金として認識することとしている。

一方、事後交付型では、企業が取締役等に対して直接株式を交付するため、ストック・オプションにおける新株予約権との類似性から、純資産の部の株主資本以外の項目に計上することとしている。

よって、両者は異なる性質を踏まえて異なる会計処理を採用しているため、両者の整合性を図る必要はないものと考えられる。

第6項(2)「潜在株式調整後1株当たり当期純利益における取扱い」について

8. 「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」において、信託の保有する株式は、潜在株式として取り扱わないこととしており、結論の背景に以下のとおり記載している。

信託の保有する株式は、本実務対応報告においては1株当たり情報の算定上、控除対象の自己株式に含めることとしたが、当該株式は将来従業員等への交付に伴い1株当たり情報の算定の分母に含められることになることから、潜在株式に該当するか否かが論点となる。この点について、企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」では、ワラントや転換証券あるいはストック・オプションといった、保有者が普通株式を取得できる権利若しくは普通株式への転換請求権又はこれに準ずる権利が付された証券又は契約を主に潜在株式として想定していることから、本実務対応報告においては当該株式を潜在株式として取り扱わないこととした(実務対応報告第30号第66項)。

9. すなわち、信託が保有する株式は、総額法によって「自己株式」として株主資本から控除して表示されるものの、従業員への株式の交付は企業から行われるのではなく信託から行われるため潜在株式には該当しないこととしているものと考えられる。
10. 一方、事後交付型において交付されることとなる株式は、ストック・オプションにおける新株予約権と類似の性質を有すると考えられると共に、「潜在株式」の定義を満たすものである。

よって、両者は異なる性質を踏まえて異なる取扱いを採用しているため、両者の整合性を図る必要はないと考えられる。

ディスカッション・ポイント

事務局の提案について、ご意見を伺いたい。

以 上

別紙：「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」の概要

1. 「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」は概ね以下から構成される（実務対応報告第 30 号 4 項）。
 - (1) 企業を委託者、当該企業の一定の要件を満たした従業員を受益者、信託会社を受託者とする信託契約を締結し、企業は金銭の信託を行う。当該信託契約は、受託者が信託にて企業の株式を取得し、企業の従業員へ当該株式を交付することを目的とする。委託者である企業は、信託の変更をする権限を有している。
 - (2) 受託者は、信託された金銭により、信託にて企業の株式を取得する。この取得は、企業による募集株式の発行等の手続による新株の発行若しくは自己株式の処分又は信託における市場からの株式の取得により行われる。
 - (3) 企業は、あらかじめ定められた株式給付規程に基づき、受給権の算定の基礎となるポイントを、信託が保有する株式の範囲で従業員に割り当てる。
 - (4) 割り当てられたポイントは、一定の要件を満たすことにより受給権として確定する。受託者は、信託契約に従い、確定した受給権に基づいて、信託にて保有する企業の株式を従業員に交付する。
 - (5) 受託者は、信託契約に従い、信託の決算を毎期行う。
 - (6) 信託終了時に、信託において配当金の受取りなどにより資金に余剰が生じた場合にはその余剰金は従業員に分配され、企業に帰属することはない。
2. 「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」の会計処理の主な概要は以下のとおりである。
 - 個別財務諸表における総額法の適用(実務対応報告第 15 項)

企業は期末に総額法を適用し、信託の財産を企業の個別財務諸表に計上する。
 - 従業員へのポイントの割当等に関する会計処理(実務対応報告第 12 項及び第 13 項)

企業は、従業員に割り当てられたポイントに応じた株式数に、信託が自社の株式を取得したときの株価を乗じた金額を基礎として、費用及びこれに対応する引当金を計上する。

信託から従業員に株式が交付される場合、企業はポイントの割当時に計上した引当金を取り崩す。引当金の取崩額は、信託が自社の株式を取得したときの株価

審議事項(3)-4

に交付された株式数を乗じて算定する。

以 上