

2020年11月10日

企業会計基準委員会 御中

PwCあらた有限責任監査法人 品質管理本部  
アカウントティング・サポート部**実務対応報告公開草案第60号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い（案）」等に対するコメント**

貴委員会から2020年9月11日付で公表されました実務対応報告公開草案第60号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い（案）」等（以下「本公開草案」という。）について、私どもの意見を下記のとおり提出いたします。

## 記

私どもは、貴委員会が、会社法第202条の2に基づいて取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に係る会計処理および開示について、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。）の定めに従ったものとする方向性を支持する。

ただし、現状、株式に基づく報酬取引に関する包括的な会計基準がなく、現物出資構成による譲渡制限付株式報酬や株式給付信託など、従業員等にその職務の執行や労働サービスの対価として自社の株式やストック・オプションを付与するという点で経済実態が類似するその他の取引について、さまざまな会計処理および開示が行われている場合がある。会社法の規定を受けて会計基準が開発されることは理解しているものの、経済実態が類似する取引については、同様の会計処理および開示を求めることにより財務諸表の有用性が高まると考えるため、今後、株式に基づく報酬取引に関する包括的な会計基準の開発が望まれる。

なお、本公開草案に付された質問項目に対する私どもの意見について、以下に記載する。

**質問1（ストック・オプション会計基準の定めに従うことに関する質問）**

本公開草案では、費用の認識や測定については、ストック・オプション会計基準の定めに従うことを提案しています。当該提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

**【意見】**

本公開草案の提案に同意する。

**質問2（事前交付型の会計処理に関する質問）**

本公開草案の事前交付型の会計処理に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

**【意見】**

本公開草案の提案に同意する。ただし、次の事項をご検討いただきたい。

払込資本の内訳項目について異なる項目を用いる理由の明確化

実務対応報告公開草案第60号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い（案）」（以下「実務対応報告案」という。）第9項において、年度通算で費用が計上される場合は対応する金額を資本金または資本準備金に計上するが、年度通算で過年度に計上した費用の戻入れとなる場合は対応する金額をその他資本剰余金から減額するとされている。見積りの修正による戻入れは、一般的に、その同質性に基づいて過去に計上した項目と同じ項目を用いるものと考えられるが、実務対応報告案第41項では、計上した項目と異なる項目で戻し入れることとした理由が記載されていないため、理由を記載することをご検討いただきたい。

また、実務対応報告案第9項において、年度通算で費用が計上される場合は対応する金額を資本金または資本準備金に計上するとされているが、実務対応報告案第10項において、四半期会計期間で費用を計上する場合は対応する金額をその他資本剰余金に計上するとされている。四半期と年度の首尾一貫性の観点から、四半期と年度で同じ項目に計上することも想定され得るが、実務対応報告案第41項では、四半期と年度で異なる項目に計上することとした理由が記載されていないため、理由を記載することをご検討いただきたい。

**質問3（事後交付型の会計処理に関する質問）**

本公開草案の事後交付型の会計処理に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

**【意見】**

本公開草案の提案に同意する。

**質問4（その他の会計処理に関する質問）**

本公開草案のその他の会計処理に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

**【意見】**

本公開草案の提案に同意する。

**質問5（開示に関する質問）**

本公開草案の開示に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

質問6（適用時期等に関する質問）

本公開草案の適用時期等に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

質問7（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

【意見】

その他、本公開草案に関して、以下の意見がある。

1. 適用範囲の明確化

実務対応報告案第25項において、「いわゆる現物出資構成による取引については、会計処理に関する定めはなく、様々な実務が行われているものと考えられる。この点、本実務対応報告は、当該取引には適用されず、また、その適用範囲に含まれない取引に関して、これまでの実務で行われている会計処理及び開示に影響を与えることを意図したものではない。」と記載されている。当該記載では、これまでの実務で行われている会計処理および開示を変更する必要がないことは明確であるが、実務対応報告案第3項の適用範囲に含まれないが経済実態の類似するその他の取引に、実務対応報告案を類推適用できるのか否かが明確ではないと考える。このため、類推適用の可否の判断について実務に多様性が生じることが懸念される。仮に経済実態の類似するその他の取引に実務対応報告案を類推適用することを認めない意図であれば、その旨と根拠を明確に記載することをご検討いただきたい。

なお、結論の背景において、実務対応報告案の適用範囲に関する説明（実務対応報告案第25項）が「経緯」の見出しの中に記載されているが、上述のとおり類似取引への類推適用の可否を明確化することは重要であり、「経緯」の次に「範囲」との見出しを設けて記載することが適切であると考ええる。

2. 対象勤務期間の定義に関する結論の背景の記載の明確化

実務対応報告案第4項（11）および第32項第1段落に基づくと、契約において株式の発行等と引換えに提供されるサービスの提供期間が定められている場合には、当該期間を対象勤務期間とするとされている。これに対して、第32項第2段落（なお書き）では、「対象勤務期間は、勤務条件や業績条件を考慮して、条件を達成す

るために実質的に取締役等の勤務が求められる期間となると考えられる。」とされており、実務対応報告案第4項(11)および第32項第1段落とは異なる内容が定められていると見える可能性がある。このため、契約において対象勤務期間が定められているものの、条件を達成するために実質的に取締役等の勤務が求められる期間が契約において定められている対象勤務期間と異なる判断される場合には、いずれかを対象勤務期間とすべきかが明確でないとする。したがって、実務において、いずれかを対象勤務期間とすべきか判断に迷う可能性を排除するため、実務対応報告案第32項第2段落(なお書き)の記載の意図を明確化すべきと考える。当該記載が、例えば、契約において対象勤務期間が定められているものの、条件を達成するために実質的に取締役等の勤務が求められる期間を対象勤務期間とすべき場合があることを想定しているのであれば、そのような場合について記載することが考えられる。

以 上