

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）」等に対する意見

2020 年 11 月 11 日
日本公認会計士協会

当協会は、このたび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。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

質問 1（ストック・オプション会計基準の定めに関する質問）

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関する取扱い（案）」等（以下「本公開草案」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

【意見】

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取扱い（案）」等（以下「本公開草案」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

【意見】

同意する。ただし、以下の点について明確化が必要である。

1. 事前交付型の場合の「権利確定日」を明確化すべきである。

（理由）

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 4 項（10）において、「権利確定日」とは、権利確定条件を達成するか否かが確定した日をいい、事前交付型においては、譲渡制限が解除されるか否かが確定した日」とであるとされている。

例えば、退任時に譲渡制限解除される場合でも、退任日より前に没収されないことが確定する条件であれば、没収されないことが確定した日が、「譲渡制限が解除されるか否かが確定した日」となると考えられる。

したがって、「譲渡制限が解除されるか否かが確定した日」とは、譲渡制限解除日とは限らず、没収されないことが確定した日であることを記載すべきである。

2. 事前交付型においても、取締役等が付与日から当該募集株式に係る割当日前までにその職務の執行として当該募集株式を対価とする役務の提供をした場合には、株式引受権が計上されることになることを事前交付型の会計処理において明確化すべきである。

(理 由)

事前交付型については、新株発行以降における会計処理しか示されていないものと考えられる。

会社計算規則案第 54 条の 2 では、取締役等が株式会社に対し、会社法第 202 条の 2 第 1 項の募集株式に係る割当日前にその職務の執行として当該募集株式を対価とする役務を提供した場合には、当該役務の公正な評価額を増加すべき株式引受権の額とすると規定している。

そのため、事前交付型においても、取締役等が付与日から当該募集株式に係る割当日前までにその職務の執行として当該募集株式を対価とする役務の提供をした場合には、株式引受権が計上されることになると考えられるが、事前交付型の会計処理においては、対象勤務期間の開始日までに速やかに新株が発行されない事例も生じ得る可能性もあるため、新株が発行されるまでの期間においては、新株引受権が計上される場合があることを記載すべきである。

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】

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】

同意しない。取引の詳細が定かではないにもかかわらず、無条件にストック・オプション会計基準の定めに基づいて会計処理を行うことを定めるべきではないと考える。

(理 由)

実務対応報告案第 50 項において「本実務対応報告の適用対象としている取締役の報酬等として株式を無償交付する取引は、本実務対応報告の開発段階においては改正

法の施行前であり、当該取引の詳細は定かではないことから、基本となる会計処理のみを定めている。そのため、本実務対応報告に定めのないその他の会計処理については、ストック・オプション会計基準やストック・オプション適用指針の定めに基づいて会計処理を行うこととした（第19項参照）」とされている。

「その他の会計処理」を具体的に想定できないのであれば、無条件にストック・オプション会計基準の定めに基づいて会計処理を行うことが適切であると結論付けることはできないと考えられる。ストック・オプション会計基準等の取引に類似しない場合又は定めがない場合などは、実態に応じて適切に会計処理することになるものと考えられる。

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】

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】

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】

1. 各会計期間における費用計上額を「株式の公正な評価額」に基づくものとする根拠を結論の背景に記載すべきである。

（理由）

実務対応報告案においては、各会計期間における費用計上額は「株式の公正な評価額」に基づくものとされているが、会社計算規則案第42条の2第1項及び第54条の2第1項では、増加する資本の額や株式引受権の額は「役務の公正な評価額」に基づくものと規定されている。

当該不整合については、実務対応報告案の考え方を結論の背景に追加して記載することが必要であると考えられる。

2. 実務対応報告案の適用範囲について明確化すべきである。

(理 由)

実務対応報告案第 25 項では、「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。」とされており、この記載は、実務対応報告案の定めを適用範囲に含まれない取引に類推適用することを禁止していないようにも読めるため、実務対応報告案の類推適用により実務に多様性が生じることが懸念される。したがって、実務対応報告案の定めを類推適用することを禁止する意図であれば、当該根拠とともにその旨を明確に記載すべきである。

例えば、「本実務対応報告は、第 3 項に記載した取引のみを対象としており、その他の取引については、取引の内容が当該取引に類似していても本実務対応報告の対象とはならない」などの記載をすることも考えられる。

3. 株式引受権は、取締役等がその職務の執行として株式会社に対して提供した役務の対価として当該株式会社の株式の交付を受ける場合についてのみ用いることができ、それ以外の場合には株式引受権を用いた会計処理ができないことを「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」において明確化すべきである。

(理 由)

実務対応報告案に株式引受権の適用範囲について記載されていないため、当該科目の利用について、実務上判断に迷う場面が生じる可能性がある。

株式引受権について、会社計算規則案第 54 条の 2 に規定されている場合、すなわち、取締役等が株式会社に対し、会社法第 202 条の 2 第 1 項の募集株式に係る割当日前までにその職務の執行として当該募集株式を対価とする役務を提供した場合以外は株式引受権を用いた会計処理ができないことを意図しているのであれば、当該根拠とともにその旨を「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」に明確に記載すべきである。

なお、質問 2 に対する意見 2 で記載したとおり、事前交付型においても株式引受権が生じる可能性があるため、事後交付型に限定されるものではない点についても明確になるような記載にするべきものとする。

4. 会社法第 202 条の 2 による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を明確にする実務対応報告案に同意する。ただし、今後、改正法施行前から存在する、いわゆる現物出資構成による取引など、会社法第 202 条の 2 によらない、金銭（報酬支払請求権を除く。）による払込みがなされない取引を含めた、包括的な取扱いを定めることを検討すべきである。

（理 由）

意見 2 に記載のとおり、実務対応報告案に関しては、その適用範囲に含まれない取引に対して実務対応報告の類推適用を禁止する意図であるものと理解している。そのため、実務対応報告案の適用範囲の明確化を求める。

一方で、会社法第 202 条の 2 に基づく、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取引は、改正法施行前から規定されている現物出資構成による役員や従業員との取引とは法的な建付けは異なるものの、いずれも職務執行の対価の性質を持つものであるため、それらの経済的実態は類似しているものと考えられる。

例えば、事後交付型でなされるいわゆる現物出資構成による取引については、これまで当該権利を負債として計上する実務が見られる（日本公認会計士協会会計制度委員会研究報告第 15 号「インセンティブ報酬の会計処理に関する研究報告」VI6 (3) ①イ等）が、このような取引についても、実務対応報告案の事後交付型の取引において、取締役等がその職務の執行として株式会社に対して提供した役務の対価として当該株式会社の株式の交付を受けることができる権利が付与される点では同様の経済実態を有するものと考えられるため、会計処理についても同様の処理とすることが望ましいと考えられる。

したがって、今後も、役員や従業員に対して現物出資構成の考え方に基づく制度が引き続き採用されることが見込まれる状況においては、包括的な会計処理及び開示に関する定めを検討することが必要であると考ええる。

以 上