

2020年11月11日

企業会計基準委員会 御中

有限責任監査法人トーマツ
テクニカルセンター**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**

貴委員会から2020年9月11日付で公表されました、以下の公開草案(以下「本公開草案」という。)に対して、下記のとおり意見を申し上げます。

- 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)」
- 企業会計基準公開草案第70号(企業会計基準第5号の改正案)
「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)」
- 企業会計基準適用指針公開草案第69号(企業会計基準適用指針第8号の改正案)
「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針(案)」

記

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ものを提案しています。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。

【コメント】

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。

【コメント】

以下の事項を除き同意する。

本公開草案第4項(10)の「譲渡制限が解除されるか否かが確定した日」は、譲渡制限が解除される時期を問わず、譲渡制限が解除されるための条件を達成した日であることを明確にすべきであるとする。

(理由)

取締役等の報酬等として株式を交付する取引においては、譲渡制限期間とは別に譲渡制限が解除

されるための条件が設定されることがある。本公開草案では、「権利確定日」を「譲渡制限が解除されるか否かが確定した日」と定義することを提案しているが、この表現の意味するところは具体的には示されていない。結論の背景において、譲渡制限期間とは別に譲渡制限が解除されるための条件が設定される場合の権利確定日を具体的に示すことなどにより、実務への適用において誤解が生じる可能性を低減することができると思われる。

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。

【コメント】

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。

【コメント】

適用範囲をストック・オプション会計基準及びストック・オプション適用指針に類似する取引又は事象の定めがある場合に限定することを条件に同意する。

（理由）

本公開草案第 50 項には、結論の背景として、「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。」と記載されている。「その他の会計処理」を具体的に想定できないのであれば、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。しかし、ストック・オプション会計基準及びストック・オプション適用指針に類似する取引又は事象の定めがある場合は、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考えられる。

ストック・オプション会計基準及びストック・オプション適用指針に類似する取引又は事象の定めがない場合は、実態に応じて適切な会計処理を決定することになると考えられる。

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。

【コメント】

同意する。

ただし、1 株当たり情報に関する注記に関して、事後交付型（単に時間の経過により条件が達成される場合を除く。）と企業会計基準適用指針第 4 号「1 株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」（以下「1 株当たり当期純利益適用指針」という。）第 4 項に定める「条件付発行可能普通

株式」との関係性を明確にすべきである。また、事後交付型のうち企業による一定期間のサービスの取得後に権利が確定するものは、ストック・オプションのうち一定期間の勤務後に権利が確定するものと同様に取扱うことになるのであれば、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の算定の設例を示すことが必要と考える。

(理由)

本公開草案第 22 項では、事後交付株式は、潜在株式（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」（以下「1 株当たり当期純利益会計基準」という。）第 9 項）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、ストック・オプションと同様に取扱う旨が記載されている。しかし、発行されるのは新株予約権ではなく普通株式であるため、1 株当たり当期純利益適用指針第 4 項において、「特定の条件（ただし、単に時間の経過により条件が達成される場合を除く。）を満たした場合に普通株式を発行することとなる証券又は契約」と定義されている「条件付発行可能普通株式」に該当するものとも考えられる。

また、行使制限条項が付された新株予約権は、条件付発行可能潜在株式に含まれる（1 株当たり当期純利益適用指針第 5 項）が、ストック・オプションのうち一定期間の勤務後に権利が確定するものは、条件付発行可能潜在株式に該当せず、通常の新株予約権と同様に、行使期間が開始していても、普通株式増加数の算定上、付与された時点から既に行使期間が開始したものとして取り扱われる（1 株当たり当期純利益適用指針第 22 項、第 53 項及び第 56 項）。しかしながら、事後交付型について 1 株当たり当期純利益適用指針第 22 項、第 53-2 項及び[設例 2-2]のみを参照して潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の具体的な算定方法を正しく理解することは容易ではないと考えられる。

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。

【コメント】

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。

【コメント】

1. 現物出資構成による取引の会計処理

本公開草案の提案と併せて、いわゆる現物出資構成による取引の会計処理を明らかにする必要があると考える。

(理由)

本公開草案第 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。」とされている。

しかし、いわゆる現物出資構成による取引の会計処理を明らかにしないままでは、ある企業が、取締役に対しては本公開草案の対象となる取締役の報酬等として株式を無償交付する取引を実施し、従業員に対してはいわゆる現物出資構成による取引を実施する場合、前者は本公開草案に従って処理する一方で、後者は現在行われている様々な実務を継続することが想定される。その結果、報酬として株式を交付する取引について首尾一貫しない会計処理が行われることになる。

いわゆる現物出資構成による取引は、本公開草案の対象となる取引に類似する取引として、現在多くの会社が導入している。また、従業員等、より多くの対象者に株式が交付されることから、本公開草案の対象となる取引よりも金額的に重要性のある取引となる可能性もあり、一般に公正妥当と認められる会計処理を明らかにする必要性は高い。

2. 業績条件が付されている場合の設例

[設例 2]では、事後交付型における会計処理が示されているが、業績条件が付されている場合の設例を示すべきである。

(理由)

いわゆる現物出資構成による事後交付型に類似する取引には、権利確定条件としての業績条件が達成された場合に株式の発行等が行われるものが比較的多く見受けられ、本公開草案における事後交付型にも、権利確定条件に業績条件を含むものが比較的多くなると考えられる。設例は、実務対応報告で示された内容について理解を深めるためのものであり、想定される典型的な実務に即したものを示すことが適切と考えられる。

3. 株式報酬に関する包括的な会計基準の開発

将来的には、株式を報酬として交付する取引について、包括的な会計基準を開発することが必要であると考える。

(理由)

株式に基づく報酬は、株式の価格を基礎とする金額で現金等の財産を交付するもの、信託を通じて株式を交付するもの、株式オプションを交付するもの(ストック・オプション)を含め、会社法の規定に関わらず、様々な類型のものがある。今後も新たな類型のものが生じる可能性があるが、こうした類型ごとに会計処理を定めるのではなく、経済的実態が類似した取引には同様の会計処理を定めることが適切と考えられる。

以 上