

設 例

[設例 1] 基本設例

A社は、X3年6月の株主総会において、従業員のうちマネージャー以上の者75名に対して以下の条件のストック・オプション（新株予約権）を付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① スtock・オプションの数：従業員1名当たり160個（合計12,000個）であり、ストック・オプションの一部行使はできないものとする。
- ② スtock・オプションの行使により与えられる株式の数：12,000株
- ③ スtock・オプションの行使時の払込金額：1株当たり75,000円
- ④ スtock・オプションの権利確定日：X5年6月末日
- ⑤ スtock・オプションの行使期間：X5年7月からX7年6月
- ⑥ 付与されたストック・オプションは、他者に譲渡できない。
- ⑦ 付与日におけるストック・オプションの公正な評価単価は、8,000円/個である。
- ⑧ X3年6月のストック・オプション付与時点における失効見込みは、X5年6月末までに7名が退職すると見込んでいる。
- ⑨ X5年6月末までに実際に退職したのは、5名であった。
- ⑩ 年度ごとのストック・オプション数の実績は以下のとおりである。

	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付与時	12,000	—	—	
X4/3期	11,840	160	—	退職者1名
X5/3期	11,520	480	—	退職者2名
X6/3期	8,000	800	3,200	X5/4～6月の退職者2名、行使20名
X7/3期	4,000	800	7,200	行使25名
X8/3期	—	1,120	10,880	行使23名、失効2名

- ⑪ 株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、権利行使に伴う払込金額及び行使された新株予約権の金額の合計額を資本金に計上する。

(1) X4年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)			
株式報酬費用	32,640,000	/	新株予約権
			32,640,000

(注) $(75名 - 7名) \times 8,000円/個 \times 160個/名 \times 9月/24月 = 32,640,000円$

- ・ 期末時点において、将来の失効見込みを修正する必要はないと想定している。
- ・ $[X3年7月 - X4年3月(9月)] / [X3年7月 - X5年6月(24月)]$

(2) X5年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	44,640,000	/	新株予約権	44,640,000

(注) $(75名 - 6名) \times 8,000円/個 \times 160個/名 \times 21月/24月 = 32,640,000円$
 $= 44,640,000円$

- ・期末時点において、将来の累計失効見込みを6名に修正した。
- ・[X3年7月-X5年3月(21月)] / [X3年7月-X5年6月(24月)]

(3) X6年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	12,320,000	/	新株予約権	12,320,000

(注) $(75名 - 5名) \times 8,000円/個 \times 160個/名 \times 24月/24月$
 $- (32,640,000円 + 44,640,000円) = 12,320,000円$

<ストック・オプションの行使：その1-新株を発行する場合>

ストック・オプションの行使を受け、A社は新株を発行する。

(仕訳)				
現金預金	240,000,000	/	資本金	265,600,000
新株予約権	25,600,000	/		

(注1) 払込金額

$160株/名 \times 20名 \times 75,000円/株 = 240,000,000円$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$160個/名 \times 20名 \times 8,000円/個 = 25,600,000円$

<ストック・オプションの行使：その2-自己株式を処分する場合>

ストック・オプションの行使を受け、A社は自己株式を処分する。処分する自己株式の取得原価は1株当たり70,000円であったとする。

(仕訳)				
現金預金	240,000,000	/	自己株式	224,000,000
新株予約権	25,600,000	/	自己株式処分差益	41,600,000

(注1) 払込金額： $160株/名 \times 20名 \times 75,000円/株 = 240,000,000円$

(注2) 処分した自己株式の取得原価： $160株/名 \times 20名 \times 70,000円/株$
 $= 224,000,000円$

(4) X7年3月期

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、A社は新株を発行する。

(仕訳)			
現金預金	300,000,000	資本金	332,000,000
新株予約権	32,000,000		

(注1) 払込金額

$160 \text{ 株/名} \times 25 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 300,000,000 \text{ 円}$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$160 \text{ 個/名} \times 25 \text{ 名} \times 8,000 \text{ 円/個} = 32,000,000 \text{ 円}$

(5) X8年3月期

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、A社は新株を発行する。

(仕訳)			
現金預金	276,000,000	資本金	305,440,000
新株予約権	29,440,000		

(注1) 払込金額

$160 \text{ 株/名} \times 23 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 276,000,000 \text{ 円}$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$160 \text{ 個/名} \times 23 \text{ 名} \times 8,000 \text{ 円/個} = 29,440,000 \text{ 円}$

<権利行使期間満了による失効分を利益に振替>

新株予約権のうち、権利行使期間中に権利行使されなかった(権利不行使による失効)分については、新株予約権戻入益として利益に計上する。

(仕訳)			
新株予約権	2,560,000	新株予約権戻入益	2,560,000

(注) $160 \text{ 個/名} \times 2 \text{ 名} \times 8,000 \text{ 円/個} = 2,560,000 \text{ 円}$

[設例 2] 親会社が自社株式オプションを子会社の従業員等に付与する場合

[設例 2-1] 子会社の従業員等に対する親会社株式オプションの付与が、子会社の報酬としては位置付けられていない場合

P1 社は、X3 年 6 月の株主総会において、子会社 S1 社の役員及び従業員のうちマネージャー以上の者 75 名に対して以下の条件のストック・オプション（新株予約権）を付与することを決議し、同年 7 月 1 日に付与した。

- ① スtock・オプションの数：従業員 1 名当たり 160 個（合計 12,000 個）であり、ストック・オプションの一部行使はできないものとする。
- ② スtock・オプションの行使により与えられる株式の数：12,000 株
- ③ スtock・オプションの行使時の払込金額：1 株当たり 75,000 円
- ④ スtock・オプションの権利確定日：X5 年 6 月末日
- ⑤ スtock・オプションの行使期間：X5 年 7 月から X7 年 6 月
- ⑥ 付与されたストック・オプションは、他者に譲渡できない。
- ⑦ 付与日におけるストック・オプションの公正な評価単価は、8,000 円/個である。
- ⑧ X3 年 6 月のストック・オプション付与時点における失効見込みは、X5 年 6 月末までに 7 名が退職すると見込んでいる。
- ⑨ X5 年 6 月末までに実際に退職したのは、5 名であった。
- ⑩ 年度ごとのストック・オプション数の実績は以下のとおりである。

	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付与時	12,000	—	—	
X4/3 期	11,840	160	—	退職者 1 名
X5/3 期	11,520	480	—	退職者 2 名
X6/3 期	8,000	800	3,200	X5/4～6 月の退職者 2 名、行使 20 名
X7/3 期	4,000	800	7,200	行使 25 名
X8/3 期	—	1,120	10,880	行使 23 名、失効 2 名

- ⑪ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、権利行使に伴う払込金額及び行使された新株予約権の金額の合計額を資本金に計上する。

(1) X4 年 3 月期

<人件費の計上>

[P1 社個別]

(仕訳)			
株式報酬費用	32,640,000	／	新株予約権
			32,640,000

[S1 社個別]

仕訳なし

[P1 社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注) $(75 \text{ 名} - 7 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 9 \text{ 月} / 24 \text{ 月} = 32,640,000 \text{ 円}$

- ・期末時点において、将来の失効見込みを修正する必要はないと想定している。
- ・[X3年7月-X4年3月(9月)] / [X3年7月-X5年6月(24月)]

(2) X5年3月期

<人件費の計上>

[P1 社個別]

(仕訳)

株式報酬費用	44,640,000	/	新株予約権	44,640,000
--------	------------	---	-------	------------

[S1 社個別]

仕訳なし

[P1 社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注) $(75 \text{ 名} - 6 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 21 \text{ 月} / 24 \text{ 月} - 32,640,000 \text{ 円}$
 $= 44,640,000 \text{ 円}$

- ・期末時点において、将来の累計失効見込みを6名に修正した。
- ・[X3年7月-X5年3月(21月)] / [X3年7月-X5年6月(24月)]

(3) X6年3月期

<人件費の計上>

[P1 社個別]

(仕訳)

株式報酬費用	12,320,000	/	新株予約権	12,320,000
--------	------------	---	-------	------------

[S1 社個別]

仕訳なし

[P1 社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注) $(75 \text{ 名} - 5 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 24 \text{ 月} / 24 \text{ 月} - (32,640,000 \text{ 円} + 44,640,000 \text{ 円}) = 12,320,000 \text{ 円}$

<ストック・オプションの行使：その1－新株を発行する場合>

ストック・オプションの行使を受け、P1社は新株を発行する。

[P1社個別]

(仕訳)			
現金預金	240,000,000	/ 資本金	265,600,000
新株予約権	25,600,000		

[S1社個別]

仕訳なし

[P1社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注1) 払込金額

$$160 \text{ 株/名} \times 20 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 240,000,000 \text{ 円}$$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$$160 \text{ 個/名} \times 20 \text{ 名} \times 8,000 \text{ 円/個} = 25,600,000 \text{ 円}$$

<ストック・オプションの行使：その2－自己株式を処分する場合>

ストック・オプションの行使を受け、P1社は自己株式を処分する。処分する自己株式の取得原価は1株当たり70,000円であったとする。

[P1社個別]

(仕訳)			
現金預金	240,000,000	/ 自己株式	224,000,000
新株予約権	25,600,000	/ 自己株式処分差益	41,600,000

[S1社個別]

仕訳なし

[P1社連結修正仕]

仕訳なし

(注1) 払込金額

$$160 \text{ 株/名} \times 20 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 240,000,000 \text{ 円}$$

(注2) 処分した自己株式の取得原価

$$160 \text{ 株/名} \times 20 \text{ 名} \times 70,000 \text{ 円/株} = 224,000,000 \text{ 円}$$

(4) X7年3月期

ストック・オプションの行使を受け、P1社は新株を発行する。

<ストック・オプションの行使>

[P1社個別]

(仕訳)			
現金預金	300,000,000	資本金	332,000,000
新株予約権	32,000,000		

[S1社個別]

仕訳なし

[P1社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注1) 払込金額

$$160 \text{ 株/名} \times 25 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 300,000,000 \text{ 円}$$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$$160 \text{ 個/名} \times 25 \text{ 名} \times 8,000 \text{ 円/個} = 32,000,000 \text{ 円}$$

(5) X8年3月期

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、P1社は新株を発行する。

[P1社個別]

(仕訳)			
現金預金	276,000,000	資本金	305,440,000
新株予約権	29,440,000		

[S1社個別]

仕訳なし

[P1社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注1) 払込金額

$$160 \text{ 株/名} \times 23 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 276,000,000 \text{ 円}$$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$$160 \text{ 個/名} \times 23 \text{ 名} \times 8,000 \text{ 円/個} = 29,440,000 \text{ 円}$$

<権利行使期間満了による失効分を利益に振替>

新株予約権のうち、権利行使期間中に権利行使されなかった（権利不行使による失効）分については、新株予約権戻入益として利益に計上する。

[P1 社個別]

(仕訳)				
新株予約権	2,560,000	/	新株予約権戻入益	2,560,000

[S1 社個別]

仕訳なし

[P1 社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注) 160 個/名 × 2 名 × 8,000 円/個 = 2,560,000 円

[設例 2-2] 子会社の従業員等に対する親会社株式オプションの付与が、子会社の報酬として位置付けられている場合

P2 社は、X3 年 6 月の株主総会において、子会社 S2 社の役員及び従業員のうちマネージャー以上の者 75 名に対して以下の条件のストック・オプション（新株予約権）を付与することを決議し、同年 7 月 1 日に付与した。

- ① スtock・オプションの数：従業員 1 名当たり 160 個（合計 12,000 個）であり、ストック・オプションの一部行使はできないものとする。
- ② スtock・オプションの行使により与えられる株式の数：12,000 株
- ③ スtock・オプションの行使時の払込金額：1 株当たり 75,000 円
- ④ スtock・オプションの権利確定日：X5 年 6 月末日
- ⑤ スtock・オプションの行使期間：X5 年 7 月から X7 年 6 月
- ⑥ 付与されたストック・オプションは、他者に譲渡できない。
- ⑦ 付与日におけるストック・オプションの公正な評価単価は、8,000 円/個である。
- ⑧ X3 年 6 月のストック・オプション付与時点における失効見込みは、X5 年 6 月末までに 7 名が退職すると見込んでいる。
- ⑨ X5 年 6 月末までに実際に退職したのは、5 名であった。
- ⑩ 年度ごとのストック・オプション数の実績は以下のとおりである。

	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付与時	12,000	—	—	
X4/3 期	11,840	160	—	退職者 1 名
X5/3 期	11,520	480	—	退職者 2 名
X6/3 期	8,000	800	3,200	X5/4～6 月の退職者 2 名、行使 20 名
X7/3 期	4,000	800	7,200	行使 25 名
X8/3 期	—	1,120	10,880	行使 23 名、失効 2 名

- ⑪ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、権利行使に伴う払込金額及び行使された新株予約権の金額の合計額を資本金に計上する。

(1) X4 年 3 月期

[P2 社個別]

(仕訳)			
株式報酬費用	32,640,000	／	新株予約権
			32,640,000

[S2 社個別]

(仕訳)			
給料手当	32,640,000	/	株式報酬受入益 32,640,000

[P2 社連結修正仕訳]

(仕訳)			
株式報酬受入益	32,640,000	/	給料手当 32,640,000

(注) (75名-7名) × 8,000円/個 × 160個/名 × 9月/24月 = 32,640,000円

- ・ 期末時点において、将来の失効見込みを修正する必要はないと想定している。
- ・ [X3年7月-X4年3月(9月)] / [X3年7月-X5年6月(24月)]

(2) X5年3月期

<人件費の計上>

[P2 社個別]

(仕訳)			
株式報酬費用	44,640,000	/	新株予約権 44,640,000

[S2 社個別]

(仕訳)			
給料手当	44,640,000	/	株式報酬受入益 44,640,000

[P2 社連結修正仕訳]

(仕訳)			
株式報酬受入益	44,640,000	/	給料手当 44,640,000

(注) (75名-6名) × 8,000円/個 × 160個/名 × 21月/24月 - 32,640,000円
= 44,640,000円

- ・ 期末時点において、将来の累計失効見込みを6名に修正した。
- ・ [X3年7月-X5年3月(21月)] / [X3年7月-X5年6月(24月)]

(3) X6年3月期

<人件費の計上>

[P2 社個別]

(仕訳)			
株式報酬費用	12,320,000	/	新株予約権 12,320,000

[S2 社個別]

(仕訳)			
給料手当	12,320,000	/	株式報酬受入益 12,320,000

[P2 社連結修正仕訳]

(仕訳)				
株式報酬受入益	12,320,000	/	給料手当	12,320,000

(注) $(75 \text{ 名} - 5 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 24 \text{ 月/24 月} - (32,640,000 \text{ 円} + 44,640,000 \text{ 円}) = 12,320,000 \text{ 円}$

<ストック・オプションの行使：その1-新株を発行する場合>

ストック・オプションの行使を受け、P2 社は新株を発行する。

[P2 社個別]

(仕訳)				
現金預金	240,000,000	/	資本金	265,600,000
新株予約権	25,600,000			

[S2 社個別]

仕訳なし

[P2 社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注1) 払込金額

$160 \text{ 株/名} \times 20 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 240,000,000 \text{ 円}$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$160 \text{ 個/名} \times 20 \text{ 名} \times 8,000 \text{ 円/個} = 25,600,000 \text{ 円}$

<ストック・オプションの行使：その2-自己株式を処分する場合>

ストック・オプションの行使を受け、P2 社は自己株式を処分する。処分する自己株式の取得原価は1株当たり70,000円であったとする。

[P2 社個別]

(仕訳)				
現金預金	240,000,000	/	自己株式	224,000,000
新株予約権	25,600,000		自己株式処分差益	41,600,000

[S2 社個別]

仕訳なし

[P2 社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注1) 払込金額

$160 \text{ 株/名} \times 20 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 240,000,000 \text{ 円}$

(注2) 処分した自己株式の取得原価

160株/名×20名×70,000円/株=224,000,000円

(4) X7年3月期

ストック・オプションの行使を受け、P2社は新株を発行する。

<ストック・オプションの行使>

[P2社個別]

(仕訳)			
現金預金	300,000,000	資本金	332,000,000
新株予約権	32,000,000		

[S2社個別]

仕訳なし

[P2社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注1) 払込金額

160株/名×25名×75,000円/株=300,000,000円

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

160個/名×25名×8,000円/個=32,000,000円

(5) X8年3月期

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、P2社は新株を発行する。

[P2社個別]

(仕訳)			
現金預金	276,000,000	資本金	305,440,000
新株予約権	29,440,000		

[S2社個別]

仕訳なし

[P2社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注1) 払込金額

160株/名×23名×75,000円/株=276,000,000円

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

160個/名×23名×8,000円/個=29,440,000円

<権利行使期間満了による失効分を利益に振替>

新株予約権のうち、権利行使期間中に権利行使されなかった（権利不行使による失効）分については、新株予約権戻入益として利益に計上する。

[P2 社個別]

(仕訳)				
新株予約権	2,560,000	/	新株予約権戻入益	2,560,000

[S2 社個別]

仕訳なし

[P2 社連結修正仕訳]

仕訳なし

(注) 160 個/名 × 2 名 × 8,000 円/個 = 2,560,000 円

[設例 3] ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定

[設例 3-1] 権利確定条件が付されておらず、付与と同時に権利行使可能な場合

B社は、X3年6月の株主総会において、従業員のうちマネージャー以上の者75名に対して以下の条件のストック・オプション（新株予約権）を付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① ストック・オプションの数：従業員1名当たり160個（合計12,000個）であり、ストック・オプションの一部行使はできないものとする。
- ② ストック・オプションの行使により与えられる株式の数：12,000株
- ③ ストック・オプションの行使時の払込金額：1株当たり75,000円
- ④ ストック・オプションの行使期間：付与時点からX7年6月
- ⑤ 付与されたストック・オプションは、他者に譲渡できない。
- ⑥ 付与日におけるストック・オプションの公正な評価単価は、8,500円/個である。
- ⑦ X3年6月のストック・オプション付与時点における失効見込みは、X5年6月末までに7名が退職すると見込んでいる。
- ⑧ X5年6月末までに実際に退職したのは、5名であった。
- ⑨ 年度ごとのストック・オプション数の実績は以下のとおりである。

	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付与時	12,000	—	—	
X4/3期	11,840	160	—	退職者1名
X5/3期	11,520	480	—	退職者2名
X6/3期	8,000	800	3,200	X5/4～6月の退職者2名、行使20名
X7/3期	4,000	800	7,200	行使25名
X8/3期	—	1,120	10,880	行使23名、失効2名

- ⑩ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、権利行使に伴う払込金額及び行使された新株予約権の金額の合計額を資本金に計上する。

(1) X4年3月期

<付与日において一括費用計上>

(仕訳)			
株式報酬費用	102,000,000	／	新株予約権
			102,000,000

(注) 75名×8,500円/個×160個/名=102,000,000円

<退職者1名に係る新株予約権の失効>

(仕訳)			
新株予約権	1,360,000	／	新株予約権戻入益
			1,360,000

(注) $8,500 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} = 1,360,000 \text{ 円}$

(2) X5年3月期

<退職者2名に係る新株予約権の失効>

(仕訳)				
新株予約権	2,720,000	/	新株予約権戻入益	2,720,000

(注) $8,500 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 2 \text{ 名} = 2,720,000 \text{ 円}$

(3) X6年3月期

<退職者2名に係る新株予約権の失効>

(仕訳)				
新株予約権	2,720,000	/	新株予約権戻入益	2,720,000

(注) $8,500 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 2 \text{ 名} = 2,720,000 \text{ 円}$

<ストック・オプションの行使：その1—新株を発行する場合>

ストック・オプションの行使を受け、B社は新株を発行する。

(仕訳)				
現金預金	240,000,000	/	資本金	267,200,000
新株予約権	27,200,000	/		

(注1) 払込金額

$160 \text{ 株/名} \times 20 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 240,000,000 \text{ 円}$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$160 \text{ 個/名} \times 20 \text{ 名} \times 8,500 \text{ 円/個} = 27,200,000 \text{ 円}$

<ストック・オプションの行使：その2—自己株式を処分する場合>

ストック・オプションの行使を受け、B社は自己株式を処分する。処分する自己株式の取得原価は1株当たり70,000円であったとする。

(仕訳)				
現金預金	240,000,000	/	自己株式	224,000,000
新株予約権	27,200,000	/	自己株式処分差益	43,200,000

(注1) 払込金額

$160 \text{ 株/名} \times 20 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 240,000,000 \text{ 円}$

(注2) 処分した自己株式の取得原価

$160 \text{ 株/名} \times 20 \text{ 名} \times 70,000 \text{ 円/株} = 224,000,000 \text{ 円}$

(4) X7年3月期

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、B社は新株を発行する。

(仕訳)				
現金預金	300,000,000	/	資本金	334,000,000
新株予約権	34,000,000			

(注1) 払込金額

$160 \text{ 株/名} \times 25 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 300,000,000 \text{ 円}$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$160 \text{ 個/名} \times 25 \text{ 名} \times 8,500 \text{ 円/個} = 34,000,000 \text{ 円}$

(5) X8年3月期

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、B社は新株を発行する。

(仕訳)				
現金預金	276,000,000	/	資本金	307,280,000
新株予約権	31,280,000			

(注1) 払込金額

$160 \text{ 株/名} \times 23 \text{ 名} \times 75,000 \text{ 円/株} = 276,000,000 \text{ 円}$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$160 \text{ 個/名} \times 23 \text{ 名} \times 8,500 \text{ 円/個} = 31,280,000 \text{ 円}$

<権利行使期間満了による失効分を利益に振替>

新株予約権のうち、権利行使期間中に権利行使されなかった(権利不行使による失効)分については、新株予約権戻入益として利益に計上する。

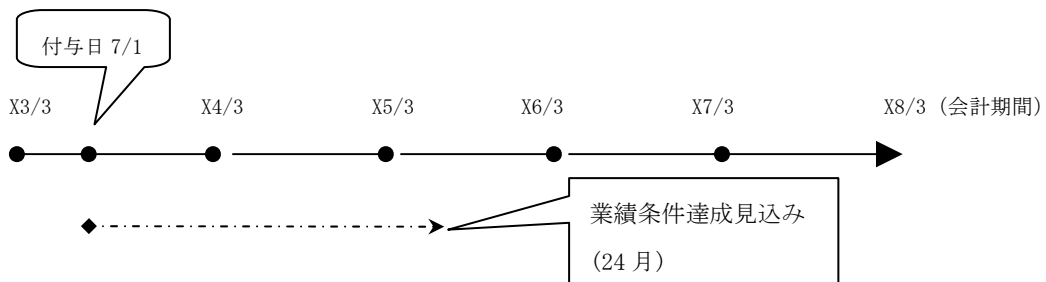
(仕訳)				
新株予約権	2,720,000	/	新株予約権戻入益	2,720,000

(注) $160 \text{ 個/名} \times 2 \text{ 名} \times 8,500 \text{ 円/個} = 2,720,000 \text{ 円}$

[設例 3-2] 権利確定条件として業績条件のみが付されている場合

C社は、X3年6月の株主総会において、取締役11名及び従業員14名に対して以下の条件のストック・オプション(新株予約権)を付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① 新株予約権の数：(取締役) 200 個/名×11 名＋(従業員) 160 個/名×14 名＝4,440 個
- ② 新株予約権の行使により与えられる株式の数：4,440 株
- ③ 新株予約権の行使時の払込金額：1 株当たり 75,000 円
- ④ 新株予約権の行使期限：X7 年 6 月まで
- ⑤ 行使する会計期間の直前会計期間の利益が X3 年 3 月期の利益に比して 110% 以上である場合のみ新株予約権の行使が認められる(7 月から翌年 6 月まで)。
- ⑥ X5 年 3 月期における行使見込み：直前会計期間(X4 年 3 月期)の利益は、X3/3 期比 105%と予想され、新株予約権は行使されないと見込んでいる。
- ⑦ X6 年 3 月期における行使見込み：直前会計期間(X5 年 3 月期)の利益は、X3/3 期比 115%と予想され、新株予約権が行使可能と見込んでいる。
- ⑧ X7 年 3 月期における行使見込み：直前会計期間(X6 年 3 月期)の利益は、X3/3 期比 120%と予想され、新株予約権が行使可能と見込んでいる。
- ⑨ X8 年における行使予想：直前会計期間(X7 年 3 月期)の利益は、X3/3 期比 120%と予想され、新株予約権が行使されると見込んでいる。
- ⑩ 付与日における新株予約権の時価は、8,000 円/個である。
- ⑪ 行使条件として、新株予約権を保有する者は、行使時において取締役又は従業員であることを要し、退職した時点で新株予約権は失効する。
- ⑫ 当設例においては、各会計期間における人件費の計算に際して、従業員の退職による失効見込み及び業績条件が達成されないことによる失効見込みは、考慮しない。
- ⑬ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、全額資本金に計上する。



(1) X4年3月期

当会計期間において、従業員1名が退職した。当会計期間の利益実績は、X3年比で105%であったこと、また、X5年3月期、X6年3月期及びX7年3月期の利益見込みは、X3年3月比で変わっていないため、X5年7月から権利行使が可能になると想定される。

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	12,840,000	/	新株予約権	12,840,000

(注) $(200 \text{ 個} \times 11 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 13 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 9 \text{ 月} / 24 \text{ 月} = 12,840,000 \text{ 円}$

・ $[\text{X3年7月} - \text{X4年3月 (9月)}] / [\text{X3年7月} - \text{X5年6月 (24月)}]$

(行使時において取締役又は従業員であることが行使条件であるので、権利行使が可能になる直前のX5年6月まで勤務条件が付されているものとみなす。)

(2) X5年3月期

当会計期間において、取締役1名が退職した。当会計期間の利益実績は、X3年3月期比で114%であったこと、また、X6年3月期及びX7年3月期の利益見込みは変わっていないことから、X5年7月から権利行使が可能であると考えられる。

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	15,720,000	/	新株予約権	15,720,000

(注) $(200 \text{ 個} \times 10 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 13 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 21 \text{ 月} / 24 \text{ 月} - 12,840,000 \text{ 円} = 15,720,000 \text{ 円}$

(3) X6年3月期

当会計期間の利益実績は、X3年3月期比で108%であったため、翌会計期間においては新株予約権の行使ができない。ただし、X7年3月期に関する利益見込みは変わっていないため、X8年3月期において権利行使が可能であると想定される。

<人件費の計上>

X5年6月までに退職した取締役、従業員はいない。3ヶ月間の人件費を計上する。

(仕訳)				
株式報酬費用	4,080,000	/	新株予約権	4,080,000

(注) $(200 \text{ 個} \times 10 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 13 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 24 \text{ 月} / 24 \text{ 月} - (12,840,000 \text{ 円} + 15,720,000 \text{ 円}) = 4,080,000 \text{ 円}$

<新株予約権の行使>

X5年7月からX6年3月までに新株予約権を権利行使したのは、取締役8名及び従業員10名であった。その結果期末時点で新株予約権を行使していない取締役は2名及び従業員は3名である。

(仕訳)			
現金預金	240,000,000	／ 資本金	265,600,000
新株予約権	25,600,000		

(注1) 払込金額

$$(200 \text{ 株} \times 8 \text{ 名} + 160 \text{ 株} \times 10 \text{ 名}) \times 75,000 \text{ 円/株} = 240,000,000 \text{ 円}$$

(注2) 行使された新株予約権の金額

$$(200 \text{ 個} \times 8 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 10 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} = 25,600,000$$

(4) X7年3月期

当会計期間の利益実績も昨年度に引き続き、X3年3月期比107%であるため、行使期間の満了を待たずに、翌会計期間において権利行使することができないことが明らかになった。権利行使期間中に権利行使されないことが明らかとなった分については、新株予約権の残額を新株予約権戻入益として特別利益に計上する。

<新株予約権の失効>

(仕訳)			
新株予約権	7,040,000	／ 新株予約権戻入益	7,040,000

(注) $(200 \text{ 個} \times 2 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 3 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} = 7,040,000$

(5) X8年3月期

仕訳なし			
------	--	--	--

[設例 3-3] 権利確定条件として株価条件のみが付されている場合

D社は、X3年6月の株主総会において、取締役11名及び従業員14名に対して以下の条件の新株予約権を付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① 新株予約権の数：(取締役) 200個/名×11名＋(従業員) 160個/名×14名＝4,440個
- ② 新株予約権の行使により与えられる株式の数：4,440株
- ③ 新株予約権の行使時の払込金額：1株当たり75,000円
- ④ 新株予約権の行使可能期限：X7年6月まで
- ⑤ 新株予約権の行使は、株価が1株当たり100,000円以上の場合に可能であり、100,000円未満の場合には、行使はできない。
- ⑥ 付与日における新株予約権の時価は、8,000円/個である。
- ⑦ 当設例では、退職による失効率は見込まない。

(1) X4年3月期

株価条件が権利確定条件として付されている場合には、権利確定日の合理的な見積りができないため、対象勤務期間はないものとみなされ、付与日に一時に費用として計上する([設例 3-1]参照)。

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	35,520,000	／	新株予約権	35,520,000

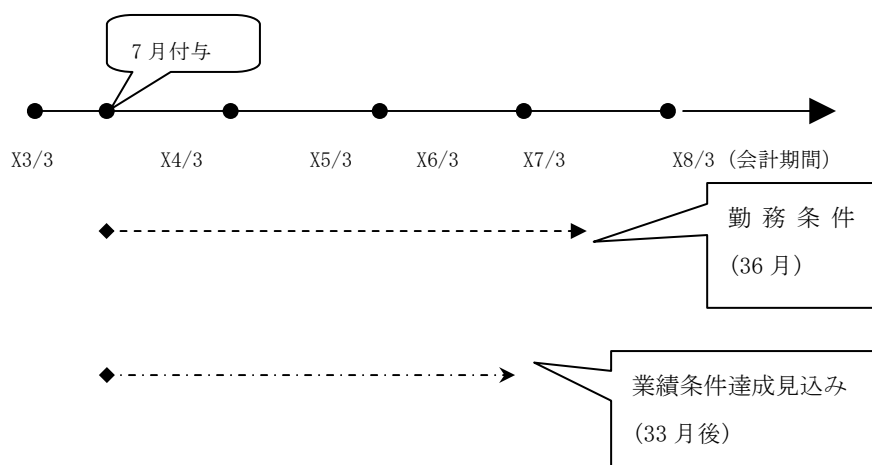
(注) $(200 \text{ 個} \times 11 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 14 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} = 35,520,000$

(以下、省略)

[設例 3-4] 権利確定条件として勤務条件と業績条件が付されており、いずれかを達成すれば権利が確定する場合

E社は、X3年6月の株主総会において、取締役11名及び従業員14名に対して以下の条件の新株予約権を付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① 新株予約権の数：(取締役) 200個/名×11名 + (従業員) 160個/名×14名 = 4,440個
- ② 新株予約権の行使により与えられる株式の数：4,440株
- ③ 新株予約権の行使時の払込金額：1株当たり 75,000円
- ④ 権利確定のためには、以下のいずれかの条件を達成した場合である。権利が確定した場合、権利行使期間末日(X8年3月)まで無条件に行使可能である。
- ⑤ 勤務条件：X3年7月からX6年6月まで在籍すること(3年間)。
- ⑥ 業績条件：行使する会計期間の直前会計期間の利益がX3年3月期の利益に比して110%以上である場合のみ新株予約権の行使が各会計年度の7月以降に認められる。
- ⑦ 業績条件を達成できると見込まれるのは、X6年3月である。したがって、X6年7月以前は行使できないと見込まれる。
- ⑧ 付与日における新株予約権の公正な評価単価は、8,000円/個である。
- ⑨ 当設例においては、各会計期間における人件費の計算に際して、従業員の退職による失効見込み及び企業業績条件が達成されないことによる失効見込みは考慮しない。



(1) X4年3月期

当会計期間において対象者のうち、退職した者はいない。また、業績条件の達成見込みも付与時と変わっていない。この前提条件下では、業績条件の方が早期に達成されると見込まれることから業績条件の達成見込月数で費用配分する¹。

¹本設例では、勤務条件と業績条件のいずれかを達成すれば権利が確定するが、仮に権利確定のために両条件をともに達成することが必要な場合には、勤務条件の達成時期の方が遅いと見込まれるので、勤務条件月数で費用配分する。

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	9,687,272	/	新株予約権	9,687,272

(注) $(200 \text{ 個} \times 11 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 14 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 9 \text{ 月} / 33 \text{ 月} = 9,687,272 \text{ 円}$

・ $[X3 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X4 \text{ 年} 3 \text{ 月} (9 \text{ 月})] / [X3 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X6 \text{ 年} 3 \text{ 月} (33 \text{ 月})]$

(いったん権利確定した場合、権利行使期間末日まで、無条件に行使可能であるので、業績条件が達成する見込みのX6年3月までの33月が対象勤務期間となる。)

(2) X5年3月期

当会計期間において対象者のうち、退職した者はいない。なお、当期末において、業績条件の達成見込みはX7年3月期(45月)に変更された。その結果、業績条件の達成見込みよりも勤務条件の達成時期の方が早く到来すると見込まれる。

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	11,032,728	/	新株予約権	11,032,728

(注) $(200 \text{ 個} \times 11 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 14 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 21 \text{ 月} / 36 \text{ 月} - 9,687,272 \text{ 円}$

$= 11,032,728 \text{ 円}$

(3) X6年3月期

当会計期間において、対象者のうち退職した者はいない。業績条件の達成見込みは、X7年3月期であり、前期と変わっていない。

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	11,840,000	/	新株予約権	11,840,000

(注) $(200 \text{ 個} \times 11 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 14 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 33 \text{ 月} / 36 \text{ 月} - (9,687,272 \text{ 円}$

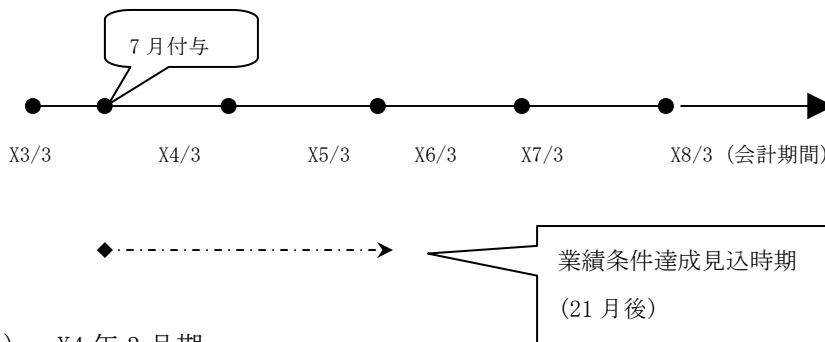
$+ 11,032,728 \text{ 円}) = 11,840,000 \text{ 円}$

(以下、省略)

[設例 3-5] 権利確定条件として業績条件と株価条件が付されている場合

F社は、X3年6月の株主総会において、取締役11名及び従業員14名に対して以下の条件の新株予約権を付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① 新株予約権の数：(取締役) 200個/名×11名＋(従業員) 160個/名×14名
＝4,440個
- ② 新株予約権の行使により与えられる株式の数：4,440株
- ③ 新株予約権の行使時の払込金額：1株当たり75,000円
- ④ 権利確定のためには、以下のいずれかの条件を達成した場合である。権利が確定した場合、権利行使期間末日(X8年3月)まで、無条件に行使可能である。
- ⑤ 株価条件：X3年7月以降、株価が100,000円を超えた段階で権利確定する。株価が100,000円を超えると見込んでいる時期は、X4年12月である。
- ⑥ 行使する会計期間の直前会計期間の利益がX3年3月期の利益に比して110%以上である場合のみ新株予約権の行使が各会計年度の7月以降に認められる。業績条件を達成できると見込まれるのは、X5年3月である。
- ⑦ 付与日における新株予約権の公正な評価単価は、8,000円/個である。
- ⑧ 当設例においては、各会計期間における人件費の計算に際して、従業員の退職による失効見込み及び業績条件が達成されないことによる失効見込みは、考慮しない。



(1) X4年3月期

当会計期間において、対象者のうち退職した者はいない。また、業績の条件の達成見込みも付与時と変わっていない。なお、株価条件に関しては、権利確定日の合理的見積りができないため、対象勤務期間はないものとみなされ、業績条件のみを考慮して会計処理する。

<人件費の計上>

(仕訳)			
株式報酬費用	15,222,857	/	新株予約権
			15,222,857

(注) (200個×11名＋160個×14名)×8,000円/個×9月/21月＝15,222,857円

・ [X3年7月－X4年3月(9月)] / [X3年7月－X5年3月(21月)]

(権利が確定した場合、権利行使期間末日まで無条件に行使可能であるので、業績条件が達成する見込みのX5年3月までの21月が対象勤務期間となる。)

(以下、省略)

[設例 3-6] 段階的に権利行使が可能となるストック・オプション

G社は、X3年6月の株主総会において、従業員のうちマネージャー以上の者75名に対して以下の条件のストック・オプション（新株予約権）を付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① スtock・オプションの数：従業員1名当たり160個×75名＝12,000個
- ② スtock・オプションの行使により与えられる株式の数：12,000株
- ③ スtock・オプションの行使時の払込金額：1株当たり75,000円
- ④ スtock・オプションの行使期間：X5年7月からX7年6月
- ⑤ 権利行使条件(その1)：権利行使期間1年目は割当数の50%について、2年目はすべてについて権利行使できる。
- ⑥ 権利行使条件(その2)：行使時において取締役又は従業員の地位にあることを要し、退職した時点でストック・オプションは失効する。
- ⑦ 付与されたストック・オプションは、他者に譲渡できない。
- ⑧ 付与日におけるストック・オプションの公正な評価単価は、X5年6月末に権利確定する部分（Ⅰ）について8,000円/個、X6年6月末に権利確定する部分（Ⅱ）については8,400円/個である。
- ⑨ X3年6月のストック・オプション付与時点における失効見込みは、X5年6月末までに7名、X6年6月末までに9名が退職すると見込んでいる。
- ⑩ X5年6月末までに実際に退職したのは5名、X6年6月末までに実際に退職したのは6名であった。
- ⑪ 年度ごとのストック・オプション数の実績は以下のとおりである。

グループⅠ	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付与時	6,000	—	—	
X4/3期	5,920	80	—	退職者1名
X5/3期	5,760	240	—	退職者2名
X6/3期	4,000	400	1,600	X5/4～6月の退職者2名、 行使20名
X7/3期	1,920	480	3,600	行使25名、退職者1名
X8/3期	—	560	5,440	行使23名、失効1名

グループⅡ	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付与時	6,000	—	—	
X4/3期	5,920	80	—	退職者1名
X5/3期	5,760	240	—	退職者2名
X6/3期	5,600	400	—	退職者2名
X7/3期	2,720	480	2,800	X6/4～6月の退職者1名、 行使35名
X8/3期	—	560	5,440	行使33名、失効1名

- ⑫ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、権利行使に伴う払込金額及び行使された新株予約権の金額の合計額を資本金に計上する。

会計処理（権利行使期間開日ごとに別個のストック・オプションとして取扱う方法）

(1) X4年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)			
株式報酬費用	27,408,000	/	新株予約権 27,408,000

(注) 期末時点において、将来の失効見込みを修正する必要はないと想定している。

- ・ I : (75名 - 7名) × 8,000円/個 × (160 × 50%) 個/名 × 9月/24月 = 16,320,000円
- ・ II : (75名 - 9名) × 8,400円/個 × (160 × 50%) 個/名 × 9月/36月 = 11,088,000円
- ・ I 期間 : [X3年7月 - X4年3月 (9月)] / [X3年7月 - X5年6月 (24月)]
- ・ II 期間 : [X3年7月 - X4年3月 (9月)] / [X3年7月 - X6年6月 (36月)]
- ・ I + II = 16,320,000円 + 11,088,000円 = 27,408,000円

(2) X5年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)			
株式報酬費用	37,888,000	/	新株予約権 37,888,000

(注) 期末時点において、将来の累計失効見込みを6名（I部分）、7名（II部分）にそれぞれ修正した。

- ・ I : (75名 - 6名) × 8,000円/個 × (160 × 50%) 個/名 × 21月/24月 - 16,320,000円 = 22,320,000円
- ・ II : (75名 - 7名) × 8,400円/個 × (160 × 50%) 個/名 × 21月/36月 - 11,088,000円 = 15,568,000円
- ・ I + II = 22,320,000円 + 15,568,000円 = 37,888,000円

(3) X6年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	21,392,000	/	新株予約権	21,392,000

(注) 期末時点において、Ⅱ部分に関する将来の失効見込みを修正する必要はないと想定している。

$$\cdot \text{I} : (75 \text{名} - 5 \text{名}) \times 8,000 \text{円/個} \times (160 \times 50\%) \text{個/名} \times 24 \text{月} / 24 \text{月} - (16,320,000 \text{円} + 22,320,000 \text{円}) = 6,160,000 \text{円}$$

$$\cdot \text{II} : (75 \text{名} - 7 \text{名}) \times 8,400 \text{円/個} \times (160 \times 50\%) \text{個/名} \times 33 \text{月} / 36 \text{月} - (11,088,000 \text{円} + 15,568,000 \text{円}) = 15,232,000 \text{円}$$

$$\cdot \text{I} + \text{II} = 6,160,000 \text{円} + 15,232,000 \text{円} = 21,392,000 \text{円}$$

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、G社は新株を発行する。

(仕訳)				
現金預金	120,000,000	/	資本金	132,800,000
新株予約権	12,800,000			

(注) ・払込金額Ⅰ : 80個/名 × 20名 × 75,000円/株 = 120,000,000円

$$\cdot \text{行使されたストック・オプションの金額Ⅰ} : 80 \text{個/名} \times 20 \text{名} \times 8,000 \text{円} = 12,800,000 \text{円}$$

(4) X7年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	4,480,000	/	新株予約権	4,480,000

(注) Ⅱ : (75名 - 6名) × 8,400円/個 × (160 × 50%)個/名 × 36月 / 36月 -

$$(11,088,000 \text{円} + 15,568,000 \text{円} + 15,232,000 \text{円}) = 4,480,000 \text{円}$$

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、G社は新株を発行する。

(仕訳)				
現金預金	360,000,000	/	資本金	399,520,000
新株予約権	39,520,000			

(注) ・払込金額Ⅰ : 80株/名 × 25名 × 75,000円/株 = 150,000,000円

$$\cdot \text{払込金額Ⅱ} : 80 \text{株/名} \times 35 \text{名} \times 75,000 \text{円/株} = 210,000,000 \text{円}$$

$$\cdot \text{行使されたストック・オプションの金額Ⅰ} : 80 \text{個/名} \times 25 \text{名} \times 8,000 \text{円/個} = 16,000,000 \text{円}$$

- ・行使されたストック・オプションの金額Ⅱ：80個/名×35名×8,400円/個
=23,520,000円

(5) X8年3月期

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、G社は新株を発行する。

(仕訳)				
現金預金	336,000,000	/	資本金	372,896,000
新株予約権	36,896,000			

(注)・払込金額Ⅰ：80株/名×23名×75,000円/株=138,000,000円

・払込金額Ⅱ：80株/名×33名×75,000円/株=198,000,000円

・行使されたストック・オプションの金額Ⅰ：80個/名×23名×8,000円/個
=14,720,000円

・行使されたストック・オプションの金額Ⅱ：80個/名×33名×8,400円/個
=22,176,000円

<新株予約権の失効>

(仕訳)				
新株予約権	1,312,000	/	新株予約権戻入益	1,312,000

(注)・失効分Ⅰ：80個/名×1名×8,000円/個=640,000円

・失効分Ⅱ：80個/名×1名×8,400円/個=672,000円

・失効分Ⅰ+失効分Ⅱ=640,000円+672,000円=1,312,000円

会計処理（付与された単位でまとめて取扱う方法）

(1) X4年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	21,968,000	/	新株予約権	21,968,000

(注) { [(75名-7名)×8,000円/個×(160×50%)個/名] + [(75名-9名)×8,400円/個×(160×50%)個/名] } ×9月/36月=21,968,000円

(2) X5年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	30,448,000	/	新株予約権	30,448,000

$$\begin{aligned} & \text{(注) } \{ [(75 \text{ 名} - 6 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times (160 \times 50\%) \text{ 個/名}] + [(75 \text{ 名} - 7 \text{ 名}) \times \\ & 8,400 \text{ 円/個} \times (160 \times 50\%) \text{ 個/名}] \} \times 21 \text{ 月} / 36 \text{ 月} - 21,968,000 \text{ 円} \\ & = 30,448,000 \text{ 円} \end{aligned}$$

(3) X6年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)			
株式報酬費用	30,538,667	/	新株予約権
			30,538,667

$$\begin{aligned} & \text{(注) } \{ [(75 \text{ 名} - 5 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times (160 \times 50\%) \text{ 個/名}] + [(75 \text{ 名} - 7 \text{ 名}) \times \\ & 8,400 \text{ 円/個} \times (160 \times 50\%) \text{ 個/名}] \} \times 33 \text{ 月} / 36 \text{ 月} - (21,968,000 \text{ 円} + \\ & 30,448,000 \text{ 円}) = 30,538,667 \text{ 円} \end{aligned}$$

(4) X7年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)			
株式報酬費用	8,213,333	/	新株予約権
			8,213,333

$$\begin{aligned} & \text{(注) } \{ [(75 \text{ 名} - 5 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times (160 \times 50\%) \text{ 個/名}] + [(75 \text{ 名} - 6 \text{ 名}) \times \\ & 8,400 \text{ 円/個} \times (160 \times 50\%) \text{ 個/名}] \} \times 36 \text{ 月} / 36 \text{ 月} - (21,968,000 \text{ 円} + \\ & 30,448,000 \text{ 円} + 30,538,667 \text{ 円}) = 8,213,333 \text{ 円} \end{aligned}$$

[設例 4] 未公開企業における取扱い

H社は、X3年6月の株主総会において、従業員のうちマネージャー以上の者15名に対して以下の条件のストック・オプション（新株予約権）を付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① スtock・オプションの数：従業員1名当たり160個（合計2,400個）であり、ストック・オプションの一部行使はできないものとする。
- ② スtock・オプションの行使により与えられる株式の数：2,400株
- ③ スtock・オプションの行使時の払込金額：1株当たり75,000円
- ④ スtock・オプションの行使期間：X5年7月からX7年3月
- ⑤ 実際に株式が公開されたのは、予定どおりX5年7月であった。
- ⑥ 付与されたストック・オプションは、他者に譲渡できない。
- ⑦ 付与日におけるストック・オプションの公正な評価単価を合理的に見積もることができないことから、本源的価値の見積りに基づいて会計処理を行う。
- ⑧ DCF法による算定された株価は、付与時において50,000円/株、X4年3月期で70,000円/株、X5年3月期で120,000円/株である。
- ⑨ 株式公開後の株価は、以下のとおりである。
 - ・ X6/3期：行使時135,000円/株、期末130,000円/株
 - ・ X7/3期：行使時140,000円/株、期末150,000円/株
- ⑩ X3年6月のストック・オプション付与時点における権利不確定による失効見込みは、ゼロと見込んでおり、実際にX5年6月末までに権利不確定により失効したのは、1名であった。
- ⑪ 年度ごとのストック・オプション数の実績は以下のとおりである。

	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付与時	2,400	—	—	
X4/3期	2,400	—	—	
X5/3期	2,400	—	—	
X6/3期	640	160	1,600	権利不確定による失効者1名、 行使10名
X7/3期	—	320	2,080	行使3名、権利不行使による失効1名

- ⑫ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、権利行使に伴う払込金額及び行使された新株予約権の金額の合計額を資本金に計上する。

(1) X4年3月期

【会計処理】

<人件費の計上>

仕訳なし

(注) 行使価格(75,000円)がDCF法により算定された株価(50,000円)を上回っていることから、付与時の本源的価値は、0である。

【注記】

ストック・オプションの単位当たりの本源的価値による会計処理を行う場合に求められる注記

・期末における本源的価値合計額 0

⇒(期末時価70,000－行使価格75,000)×2,400個<0

(2) X5年3月期

【会計処理】

<人件費の計上>

仕訳なし

(注) 付与時の本源的価値が0であるため。

【注記】

・期末における本源的価値合計額 108,000,000円

⇒(期末時価120,000円/個－行使価格75,000円/個)×2,400個=108,000,000円

(3) X6年3月期

【会計処理】

<人件費の計上>

仕訳なし

(注) 付与時本源的価値が0であるため。

<ストック・オプションの行使：新株を発行する場合>

ストック・オプションの行使を受け、H社は新株を発行する。

(仕訳)

現金預金	120,000,000	/	資本金	120,000,000
------	-------------	---	-----	-------------

(注1) 払込金額

160個/名×10名×75,000円=120,000,000円

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

付与時公正価値が0であるため、ゼロ。

【注記】

・期末における本源的価値合計額 35,200,000 円

⇒(期末時価 130,000 円/個－行使価格 75,000 円/個)×640 個=35,200,000 円

・当期中に権利行使されたストック・オプションの権利行使日における本源的価値の合計額 96,000,000 円

⇒(行使時時価 135,000 円/個－行使価格 75,000 円/個)×1,600 個=96,000,000 円

(4) X7 年 3 月期

【会計処理】

＜ストック・オプションの行使＞

ストック・オプションの行使を受け、H 社は新株を発行する。

(仕訳)				
現金預金	36,000,000	/	資本金	36,000,000

(注 1) 払込金額

160 個/名×3 名×75,000 円/株=36,000,000 円

(注 2) 行使されたストック・オプションの金額

付与時公正価値が 0 であるため、0。

＜権利行使期間満了による失効分を利益に振替＞

新株予約権のうち、権利行使期間中に権利行使されなかった（権利不行使による失効）分については、新株予約権戻入益として利益に計上する。

仕訳なし

(注) 付与時本源的価値が 0 であるため。

【注記】

・当期中に権利行使されたストック・オプションの権利行使日における本源的価値の合計額 31,200,000 円

⇒(行使時時価 140,000 円/個－行使価格 75,000 円/個)×480 個=31,200,000 円

[設例 5] 財貨又はサービス取得の対価として、自社株式オプション又は自社の株式を用いる取引

[設例 5-1] 財貨等の公正な評価額の方が、自社株式オプションの公正な評価額より高い信頼性をもって測定可能な場合

J社は、X3年5月、翌月の株主総会において新株予約権の付与決議が可決されることを条件として、購入対価を新株予約権として機械装置の購入契約を締結した。同年6月の株主総会では議案のとおり可決された。同年7月1日、機械装置はJ社に引き渡され、J社は新株予約権を付与した。

- ① 機械装置の購入契約締結日における時価は、5,000,000円であることが調査により判明している。
- ② 付与された新株予約権の数：650個
- ③ 新株予約権の行使により与えられる株式の数：650株
- ④ 新株予約権の払込金額：1株当たり75,000円
- ⑤ 新株予約権の行使期間：X3年7月からX5年3月
- ⑥ 付与日における新株予約権の時価：8,000円/個
- ⑦ 新株予約権は、X4年10月にすべて行使された。
- ⑧ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、全額資本金に計上する。

(1) X4年3月期

<機械装置の購入>

(仕訳)			
機械装置	5,000,000	/	新株予約権
			5,000,000

(注) 機械装置の取得価額は購入契約締結日の時価で測定する。

(2) X5年3月期

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、J社は新株を発行する。

(仕訳)			
新株予約権	5,000,000	/	資本金
現金預金	48,750,000		53,750,000

(注) 払込金額

650株×75,000円/株=48,750,000円

[設例 5-2] 自社株式オプションの公正な評価額の方が財貨等の公正な評価額より高い信頼性をもって測定可能な場合

K社は、X3年5月、翌月の株主総会において新株予約権の付与決議が可決されることを条件として、報酬対価を新株予約権としたコンサルティング契約（契約期間：X3年6月末日まで）を締結した。同年6月の株主総会では議案のとおり可決され、同年7月1日、K社は新株予約権を付与した。

- ① 当該コンサルティング契約は特殊なものであるため、参考となる取引価額は存在しない。
- ② 付与された新株予約権の数：650個
- ③ 新株予約権の行使により与えられる株式の数：650株
- ④ 新株予約権の払込金額：1株当たり75,000円
- ⑤ 新株予約権の行使期間：X3年7月からX5年3月
- ⑥ 契約締結日における新株予約権の時価：8,000円/個
- ⑦ 付与日における新株予約権の時価：8,200円/個
- ⑧ 新株予約権は、X4年10月にすべて行使された。
- ⑨ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、権利行使に伴う払込金額及び行使された新株予約権の金額の合計額を資本金に計上する。

(1) X4年3月期

<業務委託費の計上>

(仕訳)			
支払報酬	5,200,000	/	新株予約権
			5,200,000

(注) 契約締結日の新株予約権の時価8,000円/個×650個=5,200,000円

(2) X5年3月期

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、K社は新株を発行する。

(仕訳)			
新株予約権	5,200,000	/	資本金
現金預金	48,750,000		53,950,000

(注) 払込金額

650株×75,000円/株=48,750,000円

〔設例 5-3〕 財貨又はサービスの取得の対価として自己株式を用いる場合

L 社は、X3 年 5 月、翌月の株主総会において自己株式の付与決議が可決されることを条件として、購入対価を自己株式とした機械装置の購入契約を締結した。同年 6 月の株主総会は、議案のとおり可決され、同年 7 月 1 日、機械装置は、L 社に引き渡され、L 社は自己株式を処分した。

- ① 機械装置の購入契約締結日における時価は、5,000,000 円であることが調査により判明している。
- ② 付与する自己株式数：80 株
- ③ 付与日における自己株式の時価：65,000 円/株
- ④ 自己株式の帳簿価額は、60,000 円/株である。

会計処理

(仕訳)			
機械装置	5,000,000	自己株式	4,800,000
		自己株式処分差益	200,000

(注) 機械装置の取得価額は購入契約締結日の時価で測定する。

[設例 6] ストック・オプションに係る条件変更

[設例 6-1] 公正な評価単価に影響を及ぼす条件変更：行使価格の引下げ（条件変更日のストック・オプションの公正な評価単価が、付与日の公正な評価単価を上回る場合）

M社は、X3年6月の株主総会において、従業員のうちマネージャー以上の者75名に対して以下の条件のストック・オプションを付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① ストック・オプションの数：従業員1名当たり160個（合計12,000個）であり、ストック・オプションの一部行使はできないものとする。
- ② ストック・オプションの行使により与えられる株式の数：12,000株
- ③ ストック・オプションの行使時の払込金額：1株当たり75,000円
- ④ ストック・オプションの権利確定日：X5年6月末日
- ⑤ ストック・オプションの行使期間：X5年7月からX7年6月
- ⑥ 付与されたストック・オプションは、他者に譲渡できない。
- ⑦ 付与日におけるストック・オプションの公正な評価単価は、8,000円/個である。
- ⑧ M社の株式は全体的な株式相場の下落の影響を受け、ストック・オプションの付与日からX4年3月まで株価は、一度も75,000円を上回らないだけでなく、その間のM社の平均株価は30,000円であり、インセンティブ効果が大幅に失われたと考えられた。そこで、ストック・オプションの価値を復活させ従業員のインセンティブを高めるために、X4年6月の株主総会において行使時の払込金額を1株当たり75,000円から1株当たり31,000円に行使条件の一部変更を行った。
- ⑨ 条件変更日におけるストック・オプションの公正な評価単価は、9,000円/個である。なお、同日における当初付与したストック・オプションの公正な評価単価は、800円/個である。
- ⑩ X5年6月末までに実際に退職したのは、5名であった。
- ⑪ 年度ごとのストック・オプション数の実績は以下のとおりである。（なお、単純化のため、行使可能となる日の前日までの期間（＝権利確定期間）中の各期末における失効見込率は0とする。）

	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付与時	12,000	—	—	
X4/3期	11,840	160	—	退職者1名
X5/3期	11,520	480	—	退職者2名
X6/3期	8,000	800	3,200	X5/4～6月の退職者2名、行使20名
X7/3期	4,000	800	7,200	行使25名
X8/3期	—	1,120	10,880	行使23名、失効2名

⑫ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、権利行使に伴う払込金額及び行使された新株予約権の金額の合計額を資本金に計上する。

(1) X4年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)			
株式報酬費用	35,520,000	／	新株予約権
			35,520,000

(注) $(75 \text{ 名} - 1 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 9 \text{ 月} / 24 \text{ 月} = 35,520,000 \text{ 円}$
 $\cdot [X3 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X4 \text{ 年} 3 \text{ 月} (9 \text{ 月})] / [X3 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X5 \text{ 年} 6 \text{ 月} (24 \text{ 月})]$

(2) X5年3月期

条件変更日のストック・オプションの公正な評価単価(9,000円/個)は、付与日のストック・オプションの公正な評価単価(8,000円/個)を上回っている。

<人件費の計上>

(仕訳)			
株式報酬費用	53,760,000	／	新株予約権
			53,760,000

(注) $(75 \text{ 名} - 3 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 21 \text{ 月} / 24 \text{ 月} - 35,520,000 \text{ 円}$
 $= 45,120,000 \text{ 円 (付与分)}$
 $\cdot [X3 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X5 \text{ 年} 3 \text{ 月} (21 \text{ 月})] / [X3 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X5 \text{ 年} 6 \text{ 月} (24 \text{ 月})]$
 $(75 \text{ 名} - 3 \text{ 名}) \times (9,000 \text{ 円/個} - 8,000 \text{ 円/個}) \times 160 \text{ 個/名} \times 9 \text{ 月} / 12 \text{ 月}$
 $= 8,640,000 \text{ 円 (条件変更による価値増加分)}$
 $\cdot [X4 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X5 \text{ 年} 3 \text{ 月} (9 \text{ 月})] / [X4 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X5 \text{ 年} 6 \text{ 月} (12 \text{ 月})]$
 $45,120,000 \text{ 円 (付与分)} + 8,640,000 \text{ 円 (条件変更による価値増加分)}$
 $= 53,760,000 \text{ 円}$

(3) X6年3月期

<X5年6月までの人件費の計上>

(仕訳)			
株式報酬費用	11,520,000	／	新株予約権
			11,520,000

(注) $(75 \text{ 名} - 5 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 24 \text{ 月} / 24 \text{ 月} -$
 $(35,520,000 \text{ 円} + 45,120,000 \text{ 円}) = 8,960,000 \text{ 円 (付与分)}$
 $(75 \text{ 名} - 5 \text{ 名}) \times (9,000 \text{ 円/個} - 8,000 \text{ 円/個}) \times 160 \text{ 個/名} \times 12 \text{ 月} / 12 \text{ 月}$
 $- 8,640,000 \text{ 円} = 2,560,000 \text{ 円 (条件変更による価値増加分)}$
 $8,960,000 \text{ 円 (付与分)} + 2,560,000 \text{ 円 (条件変更による価値増加分)}$
 $= 11,520,000 \text{ 円}$

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、M社は新株を発行する。

(仕訳)			
現金預金	99,200,000	／ 資本金	128,000,000
新株予約権	28,800,000		

(注1) 払込金額

$160 \text{ 株/名} \times 20 \text{ 名} \times 31,000 \text{ 円/株} = 99,200,000 \text{ 円}$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$160 \text{ 個/名} \times 20 \text{ 名} \times 9,000 \text{ 円/個} = 28,800,000 \text{ 円}$

(4) X7年3月期以後

(以下、省略)

[設例 6-2] 行使価格の引下げ（条件変更日のストック・オプションの公正な評価単価が、付与日の公正な評価単価を下回る場合）

N社は、X3年6月の株主総会において、従業員のうちマネージャー以上の者75名に対して以下の条件のストック・オプションを付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① スtock・オプションの数：従業員1名当たり160個（合計12,000個）であり、ストック・オプションの一部行使はできないものとする。
- ② スtock・オプションの行使により与えられる株式の数：12,000株
- ③ スtock・オプションの行使時の払込金額：1株当たり75,000円
- ④ スtock・オプションの権利確定日：X5年6月末日
- ⑤ スtock・オプションの行使期間：X5年7月からX7年6月
- ⑥ 付与されたストック・オプションは、他者に譲渡できない。
- ⑦ 付与日におけるストック・オプションの公正な評価単価は、8,000円/個である。
- ⑧ N社の株式は全体的な株式相場の下落の影響を受け、ストック・オプションの付与日からX4年3月まで株価は、一度も75,000円を上回らないだけでなく、その間のN社の平均株価は45,000円であり、インセンティブ効果が大幅に失われたと考えられた。そこで、ストック・オプションの価値を復活させ従業員のインセンティブを高めるために、X4年6月の株主総会において行使時の払込金額を1株当たり75,000円から1株当たり52,000円に行使条件の一部変更を行った。
- ⑨ 条件変更日（条件変更の直後）におけるストック・オプションの公正な評価単価は、5,000円/個である。なお、条件変更の直前のストック・オプションの公正な評価単価は、800円/個であった。
- ⑩ X5年6月末までに実際に退職したのは、5名であった。
- ⑪ 年度ごとのストック・オプション数の実績は以下のとおりである。（なお、単純化のため、行使可能となる日の前日までの期間（＝権利確定期間）中の各期末における失効見込確率は0とする。）

	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付与時	12,000	—	—	
X4/3期	11,840	160	—	退職者1名
X5/3期	11,520	480	—	退職者2名
X6/3期	8,000	800	3,200	X5/4～6月の退職者2名、行使20名
X7/3期	4,000	800	7,200	行使25名
X8/3期	—	1,120	10,880	行使23名、失効2名

- ⑫ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、権利行使に伴う払込金額及び行使された新株予約権の金額の合計額を資本金に計上する。

(1) X4年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	35,520,000	/	新株予約権	35,520,000

(注) $(75 \text{ 名} - 1 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 9 \text{ 月}/24 \text{ 月} = 35,520,000 \text{ 円}$

・ [X3年7月-X4年3月(9月)] / [X3年7月-X5年6月(24月)]

(2) X5年3月期

条件変更日のストック・オプションの公正な評価単価(5,000円/個)が、付与日のストック・オプションの公正な評価単価(8,000円/個)を下回るので、付与日の公正な評価単価(下限)にもとづく費用配分計算を継続する。

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	45,120,000	/	新株予約権	45,120,000

(注) $(75 \text{ 名} - 3 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 21 \text{ 月}/24 \text{ 月} - 35,520,000 \text{ 円}$

$= 45,120,000 \text{ 円}$

・ [X3年7月-X5年3月(21月)] / [X3年7月-X5年6月(24月)]

(3) X6年3月期

<X5年6月までの人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	8,960,000	/	新株予約権	8,960,000

(注) $(75 \text{ 名} - 5 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} \times 24 \text{ 月}/24 \text{ 月} - (35,520,000 \text{ 円} +$

$45,120,000 \text{ 円}) = 8,960,000 \text{ 円}$ (付与日の公正な評価単価(下限)に基づく計算)

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、N社は新株を発行する。

(仕訳)				
現金預金	166,400,000	/	資本金	192,000,000
新株予約権	25,600,000	/		

(注1) 払込金額

$160 \text{ 株/名} \times 20 \text{ 名} \times 52,000 \text{ 円/株} = 166,400,000 \text{ 円}$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

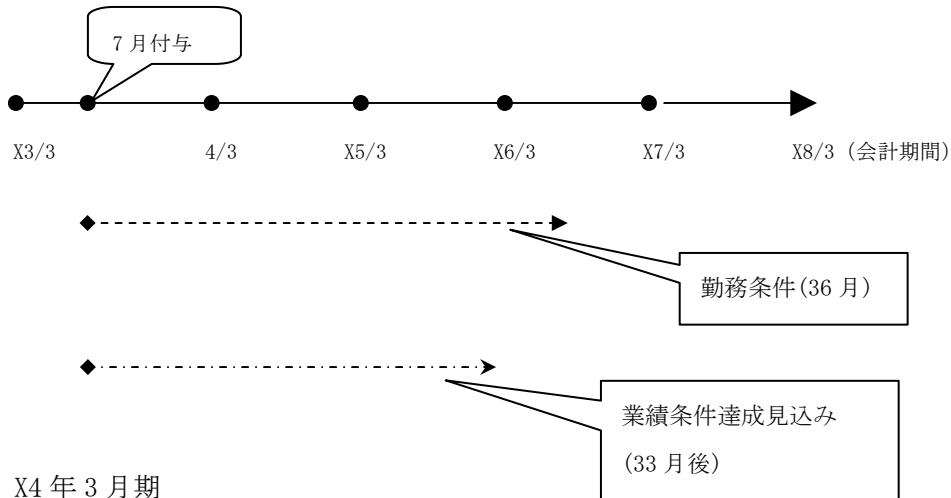
$160 \text{ 個/名} \times 20 \text{ 名} \times 8,000 \text{ 円/個} = 25,600,000 \text{ 円}$

(4) X7年3月期以後 (以下、省略)

[設例 6-3] ストック・オプション数を変動させる条件変更

Q社は、X3年6月の株主総会において、取締役11名及び従業員14名に対して以下の条件の新株予約権を付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① 新株予約権の数：(取締役)200個/名×11名+(従業員)160個/名×14名=4,440個
- ② 新株予約権の行使により与えられる株式の数：4,440株
- ③ 新株予約権の行使時の払込金額：1株当たり75,000円
- ④ 権利確定のためには、以下の条件をともに達成した場合である。いったん権利確定した場合、権利行使期間末日(X8年3月)まで、無条件に行使可能である。
 - ・ 勤務条件：X3年7月からX6年6月まで在籍すること(3年間)
 - ・ 業績条件：行使する会計期間の直前会計期間の利益がX3年3月期の利益に比して110%以上である場合のみ新株予約権の行使が各会計年度の7月以降に認められる。
- ⑤ 業績条件を達成できると見込まれるのは、X6年3月である。
- ⑥ 付与日における新株予約権の公正な評価単価は、8,000円/個である。
- ⑦ 本設例においては、各会計期間における人件費の計算に際して、従業員の退職による失効見込みは、考慮しない。



(1) X4年3月期

当会計期間において対象者のうち、退職した者はいない。また、業績条件の達成見込みも付与時と変わっていない。この前提条件下では、勤務条件の達成時期の方が遅いと見込まれるので、勤務条件月数で費用配分する。

<人件費の計上>

(仕訳)			
株式報酬費用	8,880,000	/	新株予約権
			8,880,000

(注) $(200 \text{ 個} \times 11 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 14 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 9/36 = 8,880,000 \text{ 円}$

$\cdot [X3 \text{ 年 7 月} - X4 \text{ 年 3 月 (9 月)}] / [X3 \text{ 年 7 月} - X7 \text{ 年 6 月 (36 月)}]$

(2) X5年3月期

当会計期間において対象者のうち、退職した者はいない。なお、当期末において、業績条件の達成可能性がないと見込まれた。その結果、X4年3月期に計上された費用を戻し入れた。

<過年度人件費の戻入>

(仕訳)				
新株予約権	8,880,000	/	株式報酬費用	8,880,000

(3) X6年3月期

上記のとおり、権利確定条件の達成の可能性はないと見込まれたため、当ストック・オプションは、インセンティブ効果が失われたと考えられた。そこで、取締役及び従業員のインセンティブを高めるために、200X5年6月の株主総会において、権利確定条件を直前会計期間の利益がX3/3期比105%以上であることに変更した。X5年6月時点において条件変更後の業績条件の達成見込みはX6年3月期である。この前提条件下では、勤務条件の達成時期の方が業績条件の達成時期より遅いと見込まれるので、勤務条件月数で費用配分する。

当会計期間の利益実績は、X3年3月期比で107%であったため、業績条件は達成された。当会計期間において対象者のうち、退職した者はいない。

当初条件による費用とともに、ストック・オプション数の変動に基づく費用を、条件変更後の費用配分期間の条件変更日以降の残存期間にわたって期間配分する。

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	26,640,000	/	新株予約権	26,640,000

(注) $((200 \text{ 個} \times 11 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 14 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} - 0 \text{ 円}) \times 9 \text{ 月} / 12 \text{ 月}$

$= 26,640,000 \text{ 円}$

$\cdot [X6 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X7 \text{ 年} 3 \text{ 月} (9 \text{ 月})] / [X6 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X7 \text{ 年} 6 \text{ 月} (12 \text{ 月})]$

(4) X7年3月期

<人件費の計上>

X7年6月までに退職した取締役、従業員はいない。3ヶ月間の人件費を計上する。

(仕訳)				
株式報酬費用	8,880,000	/	新株予約権	8,880,000

(注) $(200 \text{ 個} \times 11 \text{ 名} + 160 \text{ 個} \times 14 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 12 \text{ 月} / 12 \text{ 月} - 26,640,000 \text{ 円}$

$= 8,880,000 \text{ 円}$

(以下、省略)

[設例 6-4] 費用の合理的な計上期間を変動させる条件変更

R社は、X3年6月の株主総会において、従業員のうちマネージャー以上の者75名に対して以下の条件のストック・オプションを付与することを決議し、同年7月1日に付与した。

- ① スtock・オプションの数：従業員1名当たり160個（合計12,000個）であり、ストック・オプションの一部行使はできないものとする。
- ② スtock・オプションの行使により与えられる株式の数：12,000株
- ③ スtock・オプションの行使時の払込金額：1株当たり75,000円
- ④ スtock・オプションの権利確定日：X5年6月末日
- ⑤ スtock・オプションの行使期間：X5年7月からX7年6月
- ⑥ 付与されたストック・オプションは、他者に譲渡できない。
- ⑦ 付与日におけるストック・オプションの公正な評価単価は、8,000円/個である。
- ⑧ R社の株式は全体的な株式相場の下落の影響を受け、ストック・オプションの付与日からX4年3月まで株価は、一度も75,000円を上回らないだけでなく、その間のR社の平均株価は30,000円であり、インセンティブ効果が大幅に失われたと考えられた。そこで、ストック・オプションの価値を復活させ従業員のインセンティブを高めるために、X4年6月の株主総会において行使時の払込金額を1株当たり75,000円から1株当たり31,000円に行使条件の一部変更を行った。加えて、ストック・オプションの権利確定日をX6年6月末日に延長し、ストック・オプションの行使期間をX6年7月からX8年6月までに変更した。
- ⑨ 条件変更日（条件変更の直後）におけるストック・オプションの公正な評価単価は、9,200円/個である。なお、条件変更の直前における当初付与したストック・オプションの公正な評価単価は、800円/個である。
- ⑩ 年度ごとのストック・オプション数の実績は以下のとおりである。（なお、単純化のため、行使可能となる日の前日までの期間（＝権利確定期間）中の、各期末における失効見込確率は0とする。）

	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付与時	12,000	—	—	
X4/3期	11,840	160	—	退職者1名
X5/3期	11,520	480	—	X4/7～X5/3月の退職者2名
X6/3期	11,520	480	—	退職者なし
X7/3期	8,000	800	3,200	X6/4～6月の退職者2名、行使20名
X8/3期	4,000	800	7,200	行使25名
X9/3期	—	1,120	10,880	行使23名、失効2名

- ⑪ 新株予約権が行使された際、新株を発行する場合には、権利行使に伴う払込金額及び行使された新株予約権の金額の合計額を資本金に計上する。

(1) X4年3月期

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	35,520,000	/	新株予約権	35,520,000

(注) $(75名-1名) \times 8,000円/個 \times 160個/名 \times 9月/24月 = 35,520,000円$
・ [X3年7月-X4年3月(9月)] / [X3年7月-X5年6月(24月)]

(2) X5年3月期

条件変更日のストック・オプションの公正な評価単価(9,200円/個)は、付与日のストック・オプションの公正な評価単価(8,000円/個)を上回っている。

当初条件による費用とともに、権利不確定による失効の見込数の変動数に基づく費用を、条件変更後の費用配分期間の条件変更日以降の残存期間にわたって期間配分する。

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	33,824,000	/	新株予約権	33,824,000

(注) $(75名-1名) \times 8,000円/個 \times 160個/名 \times 12月/24月 - 35,520,000円 = 11,840,000円$ (付与分条件変更前)
・ [X3年7月-X4年6月(12月)] / [X3年7月-X5年6月(24月)]

$(75名-3名) \times 8,000円/個 \times 160個/名 - 35,520,000円 - 11,840,000円 \times 9月/24月 = 16,800,000円$ (付与分条件変更後)

$(75名-3名) \times (9,200円/個 - 8,000円/個) \times 160個/名 \times 9月/24月 = 5,184,000円$ (条件変更による価値増加分)
・ [X4年7月-X5年3月(9月)] / [X4年7月-X6年6月(24月)]

$11,840,000円$ (付与分条件変更前) + $16,800,000円$ (付与分条件変更後) + $5,184,000円$ (条件変更による価値増加分) = $33,824,000円$

(3) X6年3月期

当初条件による費用とともに、権利不確定による失効の見込数の変動数に基づく費用を、条件変更後の費用配分期間の条件変更日以降の残存期間にわたって期間配分する。

<人件費の計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	29,312,000	/	新株予約権	29,312,000

(注) $((75 \text{ 名} - 3 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} - 35,520,000 \text{ 円} - 11,840,000 \text{ 円}) \times 21 \text{ 月} / 24 \text{ 月} - 16,800,000 \text{ 円} = 22,400,000 \text{ 円 (付与分)}$

$(75 \text{ 名} - 3 \text{ 名}) \times (9,200 \text{ 円/個} - 8,000 \text{ 円/個}) \times 160 \text{ 個/名} \times 21 \text{ 月} / 24 \text{ 月} - 5,184,000 \text{ 円} = 6,912,000 \text{ 円 (条件変更による価値増加分)}$

$22,400,000 \text{ 円 (付与分)} + 6,912,000 \text{ 円 (条件変更による価値増加分)}$

$= 29,312,000 \text{ 円}$

$\cdot [X4 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X6 \text{ 年} 3 \text{ 月} (21 \text{ 月})] / [X4 \text{ 年} 7 \text{ 月} - X6 \text{ 年} 6 \text{ 月} (24 \text{ 月})]$

(4) X7年3月期

<X6年6月までの人件費計上>

(仕訳)				
株式報酬費用	4,384,000	/	新株予約権	4,384,000

(注) $((75 \text{ 名} - 5 \text{ 名}) \times 8,000 \text{ 円/個} \times 160 \text{ 個/名} - 35,520,000 \text{ 円} - 11,840,000 \text{ 円}) \times 24 \text{ 月} / 24 \text{ 月} - 16,800,000 \text{ 円} - 22,400,000 \text{ 円} = 3,040,000 \text{ 円 (付与分)}$

$(75 \text{ 名} - 5 \text{ 名}) \times (9,200 \text{ 円/個} - 8,000 \text{ 円/個}) \times 160 \text{ 個/名} \times 24 \text{ 月} / 24 \text{ 月}$

$- 5,184,000 \text{ 円} - 6,912,000 \text{ 円} = 1,344,000 \text{ 円 (条件変更による価値増加分)}$

$3,040,000 \text{ 円 (付与分)} + 1,344,000 \text{ 円 (条件変更による価値増加分)} = 4,384,000 \text{ 円}$

<ストック・オプションの行使>

ストック・オプションの行使を受け、R社は新株を発行する。

(仕訳)				
現金預金	99,200,000	/	資本金	128,640,000
新株予約権	29,440,000			

(注1) 払込金額

$160 \text{ 株/名} \times 20 \text{ 名} \times 31,000 \text{ 円/株} = 99,200,000 \text{ 円}$

(注2) 行使されたストック・オプションの金額

$160 \text{ 個/名} \times 20 \text{ 名} \times 9,200 \text{ 円/個} = 29,440,000 \text{ 円}$

(5) X8年3月期以後

(以下、省略)

参考（注記例）

ストック・オプション等に関する開示（X5年3月期）

1. スtock・オプションの内容、規模及びその変動状況

(1) スtock・オプションの内容

	X0年ストック・オプション	X2年ストック・オプション	X4年ストック・オプション
付与対象者の区分及び数	当社の取締役18名	当社の取締役17名	当社の取締役17名
ストック・オプション数 (*)	100,000株	90,000株	90,000株
付与日	X0年7月1日	X2年7月1日	X4年7月1日
権利確定条件	付与日（X0年7月1日）以降、権利確定日（X2年6月30日）まで継続して勤務していること。	付与日（X2年7月1日）以降、権利確定日（X4年6月30日）まで継続して勤務していること。	付与日（X4年7月1日）以降、権利確定日（X6年6月30日）まで継続して勤務していること。
対象勤務期間	2年間（自X0年7月1日至X2年6月30日）	2年間（自X2年7月1日至X4年6月30日）	2年間（自X4年7月1日至X6年6月30日）
権利行使期間	権利確定後3年以内。ただし、権利確定後退職した場合は、退職日より6ヶ月以内まで行使可。	同左	同左

*. 株式数に換算して記載している。

(2) スtock・オプションの規模及びその変動状況

当連結会計年度（X5年3月期）において存在したストック・オプションを対象とし、ストック・オプションの数については、株式数に換算して記載している。

契約毎に記載する場合

① スtock・オプションの数

(単位：株)

	X0年 ストック・ オプション	X2年 ストック・ オプション	X4年 ストック・ オプション
権利確定前			
期首	-	89,000	-
付与	-	-	90,000
失効	-	2,000	-
権利確定	-	87,000	-
未確定残	-	-	90,000
権利確定後			
期首	60,000	-	-
権利確定	-	87,000	-
権利行使	20,000	25,000	-
失効	-	-	-
未行使残	40,000	62,000	-

② 単価情報

(単位：円)

	X0年	X2年	X4年
権利行使価格	4,300	4,500	4,700
行使時平均株価	4,600	4,600	-
公正な評価単価（付与日）	200	250	300

複数の契約を集約して記載する場合

① スtock・オプションの数

(単位：株)

権利確定前	
期首	89,000
付与	90,000
失効	2,000
権利確定	87,000
未確定残	90,000
権利確定後	
期首	60,000
権利確定	87,000
権利行使	45,000
失効	-
未行使残	102,000

② 単価情報

(単位：円)

	権利行使	未決済残
権利行使価格	4,411	4,552
行使時平均株価	4,600	-
公正な評価単価（付与日）	228	263

