

「実務対応報告公開草案第52号『従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い(案)』の解説

ながやま はる こ
公認会計士 永山 晴子

1. はじめに

平成29年5月10日に、企業会計基準委員会は、次の公開草案を公表し、コメント募集を行っている。

- 公開草案第52号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い(案)」

また、これに伴い、企業会計基準適用指針第17号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」(以下「複合金融商品適用指針」という。)に改正が必要と考えられたため、あわせて次の公開草案を公表し、コメント募集を行っている。

- 企業会計基準適用指針公開草案第57号(複合金融商品適用指針の改正案)『払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理(案)』

これらに対するコメントの募集期間は平成29年7月10日までで、原文は、企業会計基準委員会のホームページ(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2017/2017-0510.html)から入手できる。

本稿では、公開草案第52号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い(案)」(以下「公開草案」という。)の概要について解説する。

2. 公表の経緯

近年、企業がその従業員等に対して新株予約権を付与する場合に、当該新株予約権の付与に伴い当該従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込む取引が行われている。当該取引に関する会計処理の取扱いは必ずしも明確

ではなかったため、平成26年12月に、当該新株予約権を発行する企業の会計処理について審議を行うことの提言が、公益財団法人財務会計基準機構の基準諮問会議より企業会計基準委員会になされ、企業会計基準委員会の審議を経て、必要と考えられる取り扱いを示す公開草案を公表するに至った。

3. 対象取引の範囲

公開草案は、概ね図表1に記載の内容で発行される権利確定条件付き有償新株予約権を対象とされている(公開草案第2項)。対象となる取引の特徴として、以下が挙げられている(公開草案第14項)。

- 権利確定条件付き有償新株予約権の引受先が従業員等に限定される。
- 権利確定条件付き有償新株予約権には、権利確定条件として、勤務条件及び業績条件が付されているか、又は勤務条件は付されていないが業績条件は付されている。
- 権利確定条件付き有償新株予約権の割当てを受けた従業員等は、払込期日までに一定の額の金銭を企業に払い込む。

なお、図表1に記載された権利確定条件付き有償新株予約権と内容が大きく異なる取引について、公開草案の対象となるかどうかを、実態に応じて適切に判断できるようにするため、文中において、「概ね次の内容から構成される。」という表現を用いたとされている(公開草案第12項)。

また、公開草案は、対象とする取引に関する法的な解釈を示すことを目的とするものではなく、当該取引が、法的に有効であることが前提とされている(公開草案脚注3)。

図表1 公開草案が対象とする権利確定条件付き有償新株予約権の内容（公開草案第2項）

- 企業は、従業員等（企業と雇用関係にある使用人のほか、企業を取締役、会計参与、監査役及び執行役並びにこれに準ずる者）を引受先として、新株予約権の募集事項（募集新株予約権の内容（行使価格、権利確定条件等を含む。）及び数、払込金額、割当日、払込期日等）を決議する。当該新株予約権は、市場価格がないものを対象とする。
- 募集新株予約権には、権利確定条件として、勤務条件及び業績条件が付されているか、又は勤務条件は付されていないが業績条件は付されている。
- 募集新株予約権を引き受ける従業員等は、申込期日までに申し込む。
- 企業は、申込者から募集新株予約権を割り当てる者及びその数を決定する。割当てを受けた従業員等は、割当日に募集新株予約権の新株予約権者となる。
- 新株予約権者となった従業員等は、払込期日までに一定の額の金銭を企業に払い込む。
- 新株予約権に付されている権利確定条件が満たされた場合、当該新株予約権が行使可能となり、当該権利確定条件が満たされなかった場合、当該新株予約権は失効する。
- 新株予約権者となった従業員等は、権利行使期間において権利が確定した新株予約権を行使する場合、行使価格に基づく額を企業に払い込む。
- 企業は、新株予約権が行使された場合、当該新株予約権を行使した従業員等に対して新株を発行するか、又は自己株式を処分する。
- 新株予約権が行使されずに権利行使期間が満了した場合、当該新株予約権は失効する。

4. 会計処理及び開示の概要

(1) 適用される会計基準

従業員等に対して公開草案の対象となる権利確定条件付き有償新株予約権を付与する場合、当該権利確定条件付き有償新株予約権は、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。）第2項(2)に定めるストック・オプションに該当するものとされた（公開草案第4項）。

公開草案の対象となる権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引の特徴（3. 対象取引の範囲参照）を踏まえて、当該取引が、ストック・オプション会計基準第2項(4)に定める報酬、すなわち、企業が従業員等から受けた労働や業務執行等のサービスの対価として、従業員等に給付されるもの、としての性格を有していると考えられるか否かについて、「勤務条件及び業績条件が付されている有償新株予約権」及び「勤務条件は付されていないが業績条件は付されている有償新株予約権」それぞれを付与する取引について検討が行われた。検討の結果、それぞれを付与する取引について、いずれも報酬としての性格を有すると考えられるとされ、上記のとおり、ストック・オプション会計基準第2項(2)に定めるストック・オプションに該当するという結論に至ったとされている（公開草案第16項から第22項）。

なお、権利確定条件付き有償新株予約権が、従業員等から受けた労働や業務執行等のサービスの対価として用いられていないことを立証できる場合、当該権利確定条件付き有償新株予約権は、ストック・オプション会計基準第2項(2)に定めるストック・オプションに該当しないものとし（ストック・オプション会計基準第16項(7)及び第29項）、当該権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引についての会計処理は、複合金融商品適用指針に従うとされた（公開草案第4項ただし書き）。

(2) 会計処理

従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引についての会計処理は、その付与に伴い従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込むという特徴を除けば、ストック・オプション会計基準を設定した当初に主に想定していた、付与に伴い従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込まない取引と類似していることから、ストック・オプション会計基準第4項から第9項に準拠した取扱いが定められた。具体的には以下の会計処理を行うとされた。

① 権利確定日以前の会計処理

- 権利確定条件付き有償新株予約権の付与に伴う従業員等からの払込金額を、純資産の部に新株予約権として計上する（公開草案第5項(1)）
- 各会計期間における費用計上額として、権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額から払込金額を差し引いた金額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき当期に発生したと認められる額を算定する。当該権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額は、公正な評価単価に権利確定条件付き有償新株予約権数を乗じて算定する（公開草案第5項(3)）
- 権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価単価の算定は、次のとおり行う（公開草案第5項(4)）
 - (i) 権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価単価は付与日において算定し、ストック・オプション会計基準第10項(1)に定める条件変更の場合を除き見直さない
 - (ii) 権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価単価における算定技法の利用については、ストック・オプション会計基準第6項(2)に従う。なお、失効の見込みについては権利確定条件付き有償新株予約権数に反映させるため、

公正な評価単価の算定上は考慮しない

- 権利確定条件付き有償新株予約権数の算定及びその見直しによる会計処理は、次のとおり行う（公開草案第5項(5)）

(i) 権利確定条件付き有償新株予約権数は、付与日において、付与された権利確定条件付き有償新株予約権数（以下「付与数」という。）から、権利不確定による失効の見積数を控除して算定する

(ii) 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、権利確定条件付き有償新株予約権数を見直す。見直し後の権利確定条件付き有償新株予約権数に基づく権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額から払込金額

を差し引いた金額のうち合理的な方法に基づき見直しを行った期までに発生したと認められる額と、これまでに費用計上した額との差額を、見直しを行った期の損益として計上する

(iii) 権利確定日には、権利確定条件付き有償新株予約権数を権利の確定した権利確定条件付き有償新株予約権数に修正する。修正後の権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額から払込金額を差し引いた金額と、これまでに費用計上した額との差額を、権利確定日の属する期の損益として計上する

- 新株予約権として計上した払込金額は、権利不確定による失効に対応する部分を利益として計上する（公開草案第5項(6)）

図表 2：権利確定日以前の会計処理のイメージ（公開草案第5項）

①各会計期間における費用計上額は、以下で算定される金額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき各会計期間に発生したと認められる額となる

$$\text{費用計上額の算定対象となる金額} = \left[\text{権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価単価} \times \text{権利確定条件付き有償新株予約権数} \right] - \text{従業員等からの払込金額}$$

●ここで算定された金額を、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき、各会計期間に発生したと認められる額として各会計期間において費用計上する

●付与日において算定し、条件変更の場合を除き見直さない。また、失効の見込みについては、算定上考慮しない

●付与日においては、付与数から権利不確定による失効の見積数を控除して算定する
●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（条件変更を除く）には見直す（②参照）
●権利確定日には、権利の確定した権利確定条件付き有償新株予約権数に修正する（③参照）

●権利確定条件付き有償新株予約権の付与に伴う従業員等からの払込金額である
●権利不確定による失効に対応する部分は利益として計上される

②権利確定条件付き有償新株予約権数を見直す場合、見直しに伴う影響額は以下の通りに算定され、見直しを行った期の損益として計上する

$$\text{見直しに伴う影響額（見直しを行った期の損益として計上される額）} = \left[\text{見直し後の権利確定条件付き有償新株予約権数に基づく権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額から払込金額を差し引いた金額のうち、合理的な方法に基づき見直しを行った期までに発生したと認められる額} \right] - \left[\text{これまでに費用計上した額} \right]$$

③権利確定条件付き有償新株予約権数を確定数に修正する場合、修正に伴う影響額は以下の通りに算定され、権利確定日の属する期の損益として計上する

$$\text{修正に伴う影響額（権利確定日の属する期の損益として計上される額）} = \left[\text{修正後の権利確定条件付き有償新株予約権数に基づく権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額から払込金額を差し引いた金額} \right] - \left[\text{これまでに費用計上した額} \right]$$

② 権利確定日後の会計処理

- 権利確定条件付き有償新株予約権が権利行使され、これに対して新株を発行した場合、新株予約権として計上した額のうち、当該権利行使に対応する部分を払込資本に振り替える（公開草案第6項(1)）
- 権利不行使による失効が生じた場合、新株予約権として計上した額のうち、当該失効に対応する部分を利益として計上する。この会計処理は、当該失効が確定した期に行う（公開草案第6項(2)）

③ 権利確定日に係る取扱い

権利確定日は、次のとおりとされた（公開草案第7項）。

- 勤務条件及び業績条件が付されている場合、これらの条件のうちいずれかを満たすことにより権利が確定するときは、当該いずれかの条件を満たした日を権利確定日とする
- 勤務条件及び業績条件が付されている場合、これらの条件のすべてを満たすことにより権利が確定するときは、これらのすべての条件を満たした日を権利確定日とする
- 勤務条件は付されていないが業績条件は付されている場合、業績の達成又は達成しないことが確定する日を権利確定日とする

④ その他の会計処理

公開草案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及び企業会計基準適用指針第11号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」（以下ストック・オプション適用指針」という。）の定めに従うとされた（公開草案第8項）。

(3) 開示

従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する注記は、ストック・オプション会計基準第16項及びストック・オプション適用指針第24項から第35項に従って行うとされた（公開草案第9項）

6. 適用時期等

(1) 適用時期

公開草案を踏まえた実務対応報告（以下、「実務対応報告」という。）は、公表日以降適用するとされた（公

開草案第10項(1)）。

これは、実務対応報告は、公表日より前に従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与した取引について従来採用していた会計処理を継続することができる取扱いを定めているため（(2)参照）、特段の準備期間は必要ないと考えられることや、可能な限り早い時期に適用することへのニーズが高いためであるとされている（公開草案第33項）。

(2) 実務対応報告の公表日より前に従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与した取引に係る取扱い

(1)の定めにかかわらず、公表日より前に従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与した取引については、実務対応報告の会計処理によらず、従来採用していた会計処理を継続することができるとされた。この場合、当該取引について次の事項を注記することとされている（公開草案第10項(2)）。

- 権利確定条件付き有償新株予約権の概要（各会計期間において存在した権利確定条件付き有償新株予約権の内容、規模（付与数等）及びその変動状況（行使数や失効数等））
- 採用している会計処理の概要

このような取扱いが定められたのは、従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引の開始から数年経過している企業が少なくないことを考慮し、公表日より前に発行された当該権利確定条件付き有償新株予約権について過去に遡って付与日における公正な評価単価や失効の見積数を算定する場合、実務上の困難を伴う可能性が高いと考えられたためとされている（公開草案第32項）。また、公表日より前に従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与した取引について本実務対応報告の会計処理によらず、従来採用していた会計処理を継続する場合、情報の有用性を補うために、公表日より前に付与されていた当該取引に関する情報について定量的な情報の開示を求めることが望ましいと考えられたものの、その場合も実務上の困難を伴う可能性が高いと考えられるため、一定程度の内容が理解できるように、定性的な情報を開示することとされた（公開草案第34項）。

以上