

実務対応報告の原案が明らかに

有償新株予約権の会計処理案、 射程範囲は典型的な取引のみ

上場企業だけでも約300社が導入している有償発行の新株予約権（いわゆる有償ストック・オプション）だが、企業会計基準委員会（ASBJ）が検討している実務対応報告の原案が明らかとなった。有償新株予約権はストック・オプション会計基準に定めるストック・オプションに該当。ストック・オプションの付与に伴い企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上することになる（本誌656号4頁参照）。

ただし、今回の実務対応報告の射程範囲は、従業員等を引受先とし、市場価格がないなどの典型的な有償新株予約権のみとなっている。昨今では、当該有償新株予約権以外にも役員向けのインセンティブ・プランとして様々なスキームが開発されているが、今回の実務対応報告の対象外となる方向だ。

有償新株予約権、ストック・オプション会計基準の範囲に

明らかになった「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）」と題する実務対応報告の原案によると、上場企業などを中心に導入が進んでいる有償新株予約権については、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」に定めるストック・オプションに該当するものと整理。会計処理や開示も同会計基準を基本的に踏襲するものとなっている。実務上は、多くの上場企業等が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」を適用していることが多かったものと想定されるが、一転して大きく取扱いが変更されることになる。

払込金額を控除して費用計上

具体的な会計処理については、ストック・オプションの付与に伴い企業が従業員等から

払い込まれた金額を、純資産の部に新株予約権として計上。ストック・オプションの付与に伴い企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上し、対応する金額については、ストック・オプションの権利の行使又は失効が確定するまでの間、貸借対照表の純資産の部に新株予約権として計上することになる。

各会計期間における費用計上額は、ストック・オプション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。ストック・オプションの公正な評価額は、公正な評価単価にストック・オプションを乗じて算定することになる。

また、権利確定日後の会計処理は、ストック・オプションが権利行使され、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ことになる。

なお、権利確定日とは、①勤務条件が付さ

れている場合は、勤務条件を満たし権利が確定する日、②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は、業種の達成又は達成しないことが確定する日とされる。

公表日前に付与した有償新株予約権は従来通りの会計処理が可能

しかし、実務上、多くの上場企業等が複合金融商品適用指針を適用していたことを考えると、一転して費用計上することになった場合には、多くの上場企業等の実務や損益に影響を与えることになる。このため、実務対応報告の原案では、適用時期について“実務対応報告の公表日以降”としている。

したがって、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、従来採用していた会計処理を継続できるとの経過的な取扱いを設けている。この場合には、①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）、②採用している会計処理の概要を注記することが要件となる。

他のインセンティブ・プランは対象外

なお、今回の実務対応報告は、企業が従業員等（使用人、取締役、会計参与、監査役、執行役等）に対して権利確定条件が付されている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典型的な取引（表参照）が対象範囲とされている。

特に最近では、当該有償新株予約権以外にも役員向けのインセンティブ・プランとして様々なスキームが開発されている。本誌がすでにお伝えした「時価発行新株予約権信託」もその1つだ（本誌667号10頁参照）。ただし、これらの新しいスキームに関しては、今回の実務対応報告の対象外となる方向。このため、今後、これらの会計処理の明確化を求める声が出てくる可能性もありそうだ。

【表】 対象となる権利確定条件付き有償新株予約権の概要

- ・企業は、従業員等を引受先として、新株予約権の募集事項を決議。当該新株予約権は、市場価格がないものが対象。
- ・新株予約権に、権利確定条件として、勤務条件及び業績条件又は業績条件のみが付されている。
- ・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。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い場合、当該新株予約権は失効する。
- ・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、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。