

企業会計ナビ ダイジェスト

有償ストック・オプション

企業会計ナビチーム 公認会計士 久保慎悟



▶ Shingo Kubo

監査部門に所属し、食品業の会計監査に携わる傍ら、企業研修、書籍執筆等のナレッジに特化した業務に従事している。

企業会計ナビチームでは当法人のウェブサイト、会計・税務に関するさまざまなナレッジを発信しています。本シリーズでは、そのナレッジのうち、アクセス数の多いトピックスを取り上げ、紹介しています。

今回は「解説シリーズ『ストック・オプション』第10回：有償ストック・オプション」の一部を紹介します。

▶ 企業会計ナビURL

www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting

I 有償ストック・オプションとは

企業がその従業員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取引が実施されることがあります。このような取引において発行される新株予約権を有償ストック・オプションと呼びます（実務対応報告第36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」（以下、有償ストック・オプション基準）第1項）。

このような有償ストック・オプションは、既に導入済みの企業が相当程度あり、今後も導入する企業が増えていく見通しです。しかし、当該有償ストック・オプションは、①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）の適用範囲に含まれるのか、②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」の適用範囲に含まれるのかが明確ではありません

でした。そのため、現時点では、当該有償ストック・オプションの発行時の払込金額を新株予約権として会計処理しているのみの企業が多く、取扱いを明確化するニーズが高いと言われていました。

そこで、有償ストック・オプション基準が公表され、当該有償ストック・オプションについては原則として一般的なストック・オプションと同様の会計処理を行うことが定められました。

有償ストック・オプション基準は、おおむね＜表1＞の内容で発行される有償ストック・オプションを対象とします。ただし、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を除きます（有償ストック・オプション基準第2項、第4項）。

II 会計処理

有償ストック・オプションの会計処理は、おおむねストック・オプション会計基準に準拠し、権利確定日以前及び権利確定日後に分けて整理することができます。

1. 権利確定日以前の会計処理

有償ストック・オプションの権利確定日以前の会計処理は＜表2＞のように行います。なお、表中の下線部を除き、おおむねストック・オプション会計基準に準じた会計処理となります。

2. 権利確定日後の会計処理

有償ストック・オプションの権利確定日後の会計処理は、ストック・オプション会計基準に準拠することとなります（有償ストック・オプション基準第9項）。

▶表1 有償ストック・オプション基準の対象となる新株予約権

①	企業は、従業員等を引受先として、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）、発行数、払込金額、割当日、払込期日等）を会社法に基づいて決議している。
②	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おり、その新株予約権には市場価格がない（通常、新株予約権は市場価格がない）。
③	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こととなっている。
④	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している。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。
⑤	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ことになる。
⑥	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、当該新株予約権は行使可能となり、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ことになる。
⑦	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ことになる。
⑧	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ことになる。
⑨	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ことになる。

▶表2 有償ストック・オプションの会計処理

①	有償ストック・オプション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。
②	有償ストック・オプションの付与に伴い企業が従業員等から取得する労働サービスの対価として対応する額を、当該労働サービスの取得に対応して費用として計上し、有償ストック・オプションの権利行使又は失効が確定するまでの期間、純資産の部に新株予約権として計上する。
③	労働サービスに係る各会計期間の費用計上額として、有償ストック・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。有償ストック・オプションの公正な評価額は、公正な評価単価に有償ストック・オプション数を乗じて算定する。
④	有償ストック・オプションの公正な評価単価の算定は、以下のとおり行う。 ▶ 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。 ▶ 有償ストック・オプション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有償ストック・オプション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。
⑤	有償ストック・オプション数の算定及びその見直しによる会計処理は、以下のとおり行う。 ▶ 有償ストック・オプション数は、付与日において、付与された有償ストック・オプション数（以下、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、原則として付与数を見直す。付与数を見直す場合、見直し後の付与数に基づく有償ストック・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。 ▶ 権利確定日には、付与数を権利の確定した付与数に修正する。付与数を修正する場合、修正後の付与数に基づく有償ストック・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。
⑥	有償ストック・オプションで権利不確定で失効した場合、新株予約権として計上した払込金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。