

「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」の解説



会計監理部 公認会計士 中根将夫

▶ Masao Nakane

品質管理本部 会計監理部において、日本の会計基準に係る調査研究、会計処理に関する相談業務、当法人内外への情報提供等の業務に従事。2017年から2020年の間、企業会計基準委員会に専門研究員として出向し、主に収益認識専門委員会、税効果会計専門委員会、実務対応専門委員会等の事務局を担当。

I はじめに

本稿では、2021年1月28日に企業会計基準委員会から公表された実務対応報告第41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」（以下、実務対応報告）、改正企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（以下、改正純資産会計基準）及び改正企業会計基準適用指針第8号「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」（以下、「改正純資産適用指針」といい、「実務対応報告」「改正純資産会計基準」及び「改正純資産適用指針」を合わせて「本実務対応報告等」という）について、その概要及び実務上の論点を解説します。なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめ申し添えます。

II 本実務対応報告等の概要及び適用における実務上の論点

1. 目的

2019年12月に成立した「会社法の一部を改正する法律」（令和元年法律第70号。以下、改正法）により、会社法第202条の2において、金融商品取引法第

2条第16項に規定する金融商品取引所に上場されている株式を発行している株式会社が、取締役等^{*1}の報酬等^{*2}として株式の発行等^{*3}をする場合には、金銭の払込み等^{*4}を要しないことが新たに定められました。本実務対応報告等は、これを受けて、取締役等の報酬等として金銭の払込み等を要しないで株式の発行等をする場合における会計処理及び開示を明らかにすることを目的として公表されました。

2. 適用範囲

会社法第202条の2に基づいて、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引が対象とされています。

また、現行実務において行われているいわゆる現物出資構成により、金銭を取締役等の報酬等とした上で、取締役等に株式会社に対する報酬支払請求権を現物出資財産として給付させることによって株式を交付する取引には適用されないとされています。

なお、実務対応報告が対象とする取引は、会社法上、株式の無償発行であるのに対して、いわゆる現物出資構成による取引は株式の有償発行であるなど、法的な性質が異なる点があり、したがって、いわゆる現物出資構成による取引の会計処理のうち払込資本の認識時点など、法的な性質に起因する会計処理については異なる会計処理になるものと考えられるとされています

以下脚注は、本解説の文中における用語の定義（実務対応報告第4項(2)から(5)）

※1 会社法第326条に規定される取締役及び第402条に規定される執行役

※2 会社法第361条に規定される報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益

※3 自社の新株の発行又は自己株式の処分

※4 会社法第199条に規定される募集株式と引換えにする金銭の払込み又は財産の給付

▶表1 新株の発行により行う場合と自己株式の処分で行う場合の取扱い（事前交付型）

| | 新株の発行により行う場合 | 自己株式の処分により行う場合 |
|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 割当日における取扱い | 当初の割当日において新株を発行し発行済株式総数が増加するが、その時点では資本を増加させる財産等の増加は生じていないことから、割当日には払込資本を増加させない（実務対応報告第40項） | 当初の割当日において自己株式を処分するため、その時点で自己株式の帳簿価額を減額するとともに、同額のその他資本剰余金を減額する（実務対応報告第12項及び第44項から第46項） |
| 対象勤務期間における取扱い | <p>i. ストック・オプション会計基準と同様に、企業が取締役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各会計期間における費用計上額は、株式の公正な評価額のうち、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とする（実務対応報告第5項から第8項）</p> <p>ii. i の処理により年度通算で費用が計上される場合は、対応する金額を資本金又は資本準備金に計上し、年度通算で過年度に計上した費用を戻し入れる場合はその他資本剰余金から減額する（実務対応報告第9項）</p> <p>なお、四半期会計期間においては、計上する損益に対応する金額はその他資本剰余金の計上又は減額として処理し、年度の財務諸表においては、ii の処理に置き換える（実務対応報告第10項）</p> | ストック・オプション会計基準と同様に、各会計期間において報酬費用の認識と測定を行い、対応する金額をその他資本剰余金として計上する（実務対応報告第13項） |
| 没収時の取扱い | 没収により、企業が無償で株式を取得した場合は、企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」（以下、自己株式等会計適用指針）第14項の定めによる自己株式の無償取得として、自己株式の数のみの増加として処理する（実務対応報告第11項） | 没収により、企業が無償で株式を取得した場合は、自己株式等会計適用指針第14項の定めによらず、当初の割当日において減額した自己株式の帳簿価額のうち、無償取得した部分に相当する額の自己株式を増額し、同額のその他資本剰余金を増額する（実務対応報告第14項及び第47項） |

（実務対応報告第3項及び第26項）。

3. 会計処理

(1) 基本的な考え方

実務対応報告の適用対象としている取締役の報酬等として株式を無償交付する取引については、自社の株式を報酬として用いる点で、ストック・オプションと類似性があるものと考えられます。両者は、インセンティブ効果を期待して自社の株式又は株式オプションが付与される点で同様であるため、費用の認識や測定については、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」（以下、ストック・オプション会計基準）の定めに基づくとされています。一方、実務対応報告の適用対象となる取引にはいわゆる事前交付型と事後交付型が想定されますが、株式が交付されるタイミングが異なる点や事前交付型において、株式の交付の後に株式を無償で取得する点については、取引の形態ごとに異なる取扱いが定められています（実務対応報告第35項から第38項）。

(2) 事前交付型

① 定義

取締役の報酬等として株式を無償交付する取引のうち、対象勤務期間の開始後速やかに、契約上の譲渡制限が付された株式の発行等が行われ（会社法における割当日）、権利確定条件が達成された場合には譲渡制

限が解除され、権利確定条件が達成されない場合には企業が無償で株式を取得する（以下、当該無償取得の確定を「没収」という）取引を事前交付型とすることが定められています（実務対応報告第4項(6)、(7)及び(16)）。

【想定される取引の概要】

- ▶ 株主総会において、取締役の報酬等としての募集株式の数の上限等を決議する
- ▶ 取締役会において、上記で決定した募集株式の交付（新株の発行又は自己株式の処分）を決議する
- ▶ 取締役との間で上記の募集株式の引受に関する契約を締結する
- ▶ 割当日において契約に基づく譲渡制限を付した株式を交付（新株の発行又は自己株式の処分）する
- ▶ 一定期間の勤務や一定の業績目標等の達成によって譲渡制限を解除する
- ▶ 譲渡制限が解除されなかった株式は、企業が無償取得する

② 会計処理

新株の発行により行う場合と自己株式の処分により行う場合が想定されるため、それぞれの場合において、<表1>のとおり、取扱いが定められています。

▶表2 新株の発行により行う場合と自己株式の処分により行う場合における取扱い（事後交付型）

| | 新株の発行により行う場合 | 自己株式の処分により行う場合 |
|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 対象勤務期間における取扱い | ストック・オプション会計基準と同様に、各会計期間において報酬費用の認識と測定を行い、対応する金額を、新株の発行が行われるまでの間、貸借対照表の純資産の部の株主資本以外の項目に 株式引受権 として計上する（実務対応報告第15項） | ストック・オプション会計基準と同様に、各会計期間において報酬費用の認識と測定を行い、対応する金額を、自己株式の処分が行われるまでの間、貸借対照表の純資産の部の株主資本以外の項目に 株式引受権 として計上する（実務対応報告第17項） |
| 割当日における取扱い | 権利確定条件を達成した後の割当日に、 株式引受権 として計上した額を資本金又は資本準備金に振り替える（実務対応報告第16項） | 権利確定条件を達成した後の割当日に、自己株式の取得原価と 株式引受権 の帳簿価額との差額を、自己株式処分差額として、その他資本剰余金を増減させる（実務対応報告第18項） |

(3) 事後交付型

① 定義

取締役の報酬等として株式を無償交付する取引のうち、契約上、株式の発行等について権利確定条件が付されており、権利確定条件が達成された場合に株式の発行等が行われる（会社法における割当日）取引を事後交付型とすることが定められています（実務対応報告4項(6)及び(8)）。

【想定される取引の概要】

- ▶ 株主総会において、取締役の報酬等としての募集株式の数の上限等を決議する
- ▶ 上記で決定した内容に基づき、取締役との間で株式報酬に関する契約を締結する
- ▶ 上記の契約に定める一定期間の勤務や一定の業績目標等の達成等によって、株式が交付される権利が確定する
- ▶ 権利が確定した株式について、取締役会において募集株式の交付（新株の発行又は自己株式の処分）を決議する
- ▶ 取締役との間で上記の募集株式の引受に関する契約を締結する
- ▶ 割当日において確定した株式を交付（新株の発行又は自己株式の処分）する

② 会計処理

新株の発行により行う場合と自己株式の処分により行う場合において、<表2>の取扱いが定められています。また、これらの実務対応報告における定めにより、貸借対照表の純資産の部の株主資本以外の項目として、新たに「株式引受権」を計上するとされたことから、改正純資産会計基準及び改正純資産適用指針において、「株式引受権」という科目を追加することが

定められています。

(4) その他の会計処理（実務対応報告第19項及び第51項）

取締役の報酬等として株式を無償交付する取引は、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、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ることとし、実務対応報告に定めのないその他の会計処理については、類似する取引又は事象に関する会計処理が、ストック・オプション会計基準又は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）に定められている場合には、これに準じて会計処理を行うとすることが定められています。

4. 開示

(1) 注記

実務対応報告では、費用の認識や測定はストック・オプション会計基準の定めに基づきることとしていることから、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おける注記事項を基礎とし、ストック・オプションと事前交付型、事後交付型とのプロセスの違いを考慮して、次の注記事項が定められています。また、当該注記事項の具体的な内容や記載方法については、ストック・オプション適用指針の定めに基づいて注記を行うとすることが定められています（実務対応報告第20項、第21項及び第52項）。

- ① 事前交付型について、取引の内容、規模及びその変動状況（各会計期間において権利未確定数が存在したものに限り）
- ② 事後交付型について、取引の内容、規模及び



その変動状況（各会計期間において権利未確定数が存在したものに限り、ただし、権利確定後の未発行株式数を除く）

- ③ 付与日における公正な評価単価の見積方法
- ④ 権利確定数の見積方法
- ⑤ 条件変更の状況

(2) 1株当たり情報

1株当たり情報については、次の取扱いが定められています（実務対応報告第22項）。

| | |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 事後交付型における全ての権利確定条件を達成した場合に株式が交付されることとなる契約 | 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」第9項の「潜在株式」として取り扱い、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り扱う |
| 株式引受権の金額 | 1株当たり純資産の算定上、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」第35項の期末の純資産額の算定にあたっては、貸借対照表の純資産の部の合計額から控除 |

5. 適用時期

改正法の施行日である2021年3月1日以後に生じた取引から適用することとされています。また、その適用については、会計方針の変更には該当しないとすることが定められています（実務対応報告第23項）。

(参考) 会社計算規則改正の概要

2020年11月27日に「会社法施行規則等の一部を改正する省令」（令和2年法務省令第52号）が公布されており、会社計算規則（平成18年法務省令第13号）が改正されています（以下、改正後の会社計算規則を「改正会社計算規則」という）。改正会社計算規則では、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関して、次のような規定が追加されています。

1. 取締役等の報酬等として株式を交付する場合の株主資本

改正会社計算規則においては、「取締役等の報酬等として株式を交付する場合の株主資本」として、第2編第3章に第5節の2が新設されており、事前交付型と事後交付型に対応する規定として、次の表の条文が追加されています。

| | | |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 事前交付型に対応する規定 | 取締役等が株式会社に対し割当日後にその職務の執行として募集株式を対価とする役務を提供する場合における株主資本の変動額（改正会社計算規則第42条の2） | (1) 新株の発行 新株の発行を行った場合に増加する資本金又は資本準備金の額（改正会社計算規則第42条の2第1項から第3項） (2) 自己株式の処分 自己株式を処分した場合の自己株式の帳簿価額の取扱い（改正会社計算規則第42条の2第4項及び第7項）及び増加するその他資本剰余金の額（改正会社計算規則第42条の2第5項） |
| 事後交付型に対応する規定 | 取締役等が株式会社に対し割当日前にその職務の執行として募集株式を対価とする役務を提供する場合における株主資本の変動額（改正会社計算規則第42条の3） | (1) 新株の発行 新株の発行を行った場合に増加する資本金又は資本準備金の額（改正会社計算規則第42条の3第1項から第3項） (2) 自己株式の処分 自己株式を処分した場合に増加するその他資本剰余金の額（改正会社計算規則第42条の3第4項） |

2. 株式引受権

改正会社計算規則第2条第3項第34号において、「株式引受権」が新たに定義されるとともに、第2編第3章に第7節の2が新設されており、株式引受権に関する規定として、次の内容が規定されています。

- ▶ 増加又は減少すべき株式引受権の額（改正会社計算規則第54条の2）
- ▶ 純資産の部における区分（改正会社計算規則第76条第1項第1号ハ及び第2号ハ）
- ▶ 株主資本等変動計算書及び連結株主資本等変動計算書における区分（改正会社計算規則第96条第2項第1号ハ及び第2号ハ）
- ▶ 株主資本等変動計算書及び連結株主資本等変動計算書に関する注記（改正会社計算規則第105条第4号及び第106条第3号）