

2017年7月10日

企業会計基準委員会 御中

公認会計士 若杉 慶太

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」に対するコメント

質問事項5に対して、コメントさせていただきます。

<内容>

本公開草案の設例においては、業績条件の判定時点であるX4年3月末の時点までは業績条件による失効数の見直しが行われないうものとなっているが、実務においては、ある決算期末において一旦業績条件の達成可能性が高くなったと見積もったとしても、その後の業績判定時においては業績条件が達成されずに失効することも多分に生じ得るものとする。

このようなケースでは、業績条件の未達成は権利不確定による失効であることから、ストック・オプション会計基準第7項の取扱いに準拠し、権利不確定により修正されたストック・オプション数に基づくストック・オプションの公正な評価額（ゼロ円）と、これまでに計上した新株予約権の帳簿価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ことになるものとする。また、有償新株予約権においては付与日において払込金額が存在するため、これについては適用指針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」第6項における失効時の会計処理が適用されるものとする。その結果、権利確定時において業績条件が未達となった場合には、当該権利確定日の属する期において負の株式報酬費用（販売費及び一般管理費）が計上されるとともに、新株予約権発行時における払込金額に相当する新株予約権戻入益を特別利益として計上するものとする。

一般的なストック・オプションにおける従業員の一部が退職した場合の少数の失効と異なり、業績条件の未達成による失効の場合には、新株予約権の全てが失効するため、ここで生じる負の株式報酬費用の額は多額になることが想定される。そのため、この場合の会計処理は実務上も重要な場面であることが想定されるが、ストック・オプション会計基準は無償発行を想定したものであるため、払込価額が存在する有償新株予約権においては失効時の取扱いが不明確となる可能性があり、実務上の混乱を回避するため、業績条件が未達成となった場合の設例を設けるべきである。例えば、本公開草案の設例におけるX3年3月期において業績条件の達成可能性が高くなり失効数の見積もりに重要な変動が生じたこととして株式報酬費用を計上し、X4年3月期において業績条件が未達となった場合の設例を設けることで、このような場合の会計処理が明確になるものとする。

以上