

2021年1月28日
企業会計基準委員会

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」等の公表

公表にあたって

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」という。）により、「会社法」（平成17年法律第86号）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、取締役等の報酬等として株式の発行等をする場合には、金銭の払込み等を要しないことが新たに定められました。これを受けて、当委員会では、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について審議を行ってまいりました。

今般、2021年1月27日開催の第450回企業会計基準委員会において、以下の実務対応報告等（以下「本実務対応報告等」という。）の公表が承認されましたので、本日公表いたします。

- 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「本実務対応報告」という。）
- 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」という。）
- 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」という。）

本実務対応報告等につきましては、2020年9月11日に公開草案を公表し、広くコメント募集を行った後、当委員会に寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行った上で公表するに至ったものです。

本実務対応報告等の概要

以下の概要は、本実務対応報告等の内容を要約したものです。

■ 適用範囲（本実務対応報告第 3 項及び第 26 項）

本実務対応報告は、会社法第 202 条の 2 に基づく、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引を対象とする。なお、本実務対応報告は、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ついては適用されない。

■ 会計処理

➢ 会計処理の基本的な考え方（本実務対応報告第 35 項から第 38 項）

本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、いわゆる事前交付型と事後交付型が想定されるが、自社の株式を報酬として用いる点で、自社の株式オプションを報酬として用いるストック・オプションと類似性がある。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」という。）の定めに基づいて準拠することとした。

一方、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を定めている。

➢ 事前交付型（本実務対応報告第 4 項(6)、同項(7)及び同項(16)）

本実務対応報告では、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るが、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、無償取得することが確定することを「没収」という。）取引を事前交付型と定義している。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、それぞれ会計処理を定めている。

新株の発行により行う場合の会計処理

割当日における取扱い（本実務対応報告第 40 項）

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。

対象勤務期間における取扱い（本実務対応報告第 5 項から第 10 項）

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。

また、当該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。

なお、四半期会計期間においては、計上され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、上記の処理に置き換える。

没収における取扱い（本実務対応報告第 11 項）

没収によって企業が無償で株式を取得したときは、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。

自己株式の処分により行う場合の会計処理

割当日における取扱い（本実務対応報告第 12 項及び第 44 項から第 46 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。

対象勤務期間における取扱い（本実務対応報告第 13 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、対応する金額をその他資本剰余金として計上する。

没収における取扱い（本実務対応報告第 14 項及び第 47 項）

没収によって企業が無償で株式を取得した場合は、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。

➤ 事後交付型（本実務対応報告第 4 項(6)及び同項(8)）

本実務対応報告では、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定義している。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の会計処理をそれぞれ定めている。

新株の発行により行う場合の会計処理

対象勤務期間における取扱い（本実務対応報告第 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、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。

割当日における取扱い（本実務対応報告第 16 項）

権利確定条件を達成した後の割当日に、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。

自己株式の処分により行う場合の会計処理

対象勤務期間における取扱い（本実務対応報告第 17 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。

割当日における取扱い（本実務対応報告第 18 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。

本実務対応報告における上記の定めにより、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したことから、改正純資産会計基準及び改正純資産適用指針において、株式引受権を追加している。

➤ その他の会計処理（本実務対応報告第 19 項及び第 51 項）

本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は、本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、当該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ている。そのため、本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」という。）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。

■ 開示

➤ 注記（本実務対応報告第 20 項、第 21 項及び第 52 項）

本実務対応報告では、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従う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、次の注記事項を定めている。

- (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株式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株式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

また、当該注記事項の具体的な内容や記載方法等については、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。

➤ 1株当たり情報（本実務対応報告第22項）

事後交付型におけるすべ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は、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。

また、株式引受権の金額は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する。

■ 適用時期等（本実務対応報告第23項）

本実務対応報告では、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。

以上

【参考 1】改正法の概要

従前の会社法においては、募集事項の決定について次のとおり定められており、発行する株式又はその処分する自己株式を引き受ける者の募集をしようとするときは、募集株式の払込金額又はその算定方法を定めなければならないとされている。

(募集事項の決定)

第 199 条 株式会社は、その発行する株式又はその処分する自己株式を引き受ける者の募集をしようとするときは、その都度、募集株式（当該募集に応じてこれらの株式の引受けの申込みをした者に対して割り当てる株式をいう。以下この節において同じ。）について次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 募集株式の数（種類株式発行会社にあつては、募集株式の種類及び数。以下この節において同じ。）
 - 二 募集株式の払込金額（募集株式一株と引換えに払い込む金銭又は給付する金銭以外の財産の額をいう。以下この節において同じ。）又はその算定方法
 - 三 金銭以外の財産を出資の目的とするときは、その旨並びに当該財産の内容及び価額
 - 四 募集株式と引換えにする金銭の払込み又は前号の財産の給付の期日又はその期間
 - 五 株式を発行するときは、増加する資本金及び資本準備金に関する事項
- 2～5 (略)

改正法においては、取締役の報酬等を決定する手続等の透明性を向上させるため、取締役の報酬等として自社の株式を付与しようとする場合には、定款又は株主総会の決議により、株式等の数の上限等を定めなければならないこととされている。

(取締役の報酬等)

第 361 条 取締役の報酬、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（以下この章において「報酬等」という。）についての次に掲げる事項は、定款に当該事項を定めていないときは、株主総会の決議によって定める。

- 一 報酬等のうち額が確定しているものについては、その額
- 二 報酬等のうち額が確定していないものについては、その具体的な算定方法
- 三 報酬等のうち当該株式会社の募集株式（第 199 条第 1 項に規定する募集株式をいう。以下この項及び第 409 条第 3 項において同じ。）については、当該募集株式の数（種類株式発行会社にあつては、募集株式の種類及び種類ごとの数）の上限
その他法務省令で定める事項

四～六 (略)

2～7 (略)

その上で、株式会社が業績等に連動した報酬等を適正かつ円滑に取締役が付与することができるようにするため、上場会社が取締役の報酬等として株式の発行等をする場合には、募集株式と引換えにする金銭の払込み等を要しないこととすることに見直しが行われている。

(取締役の報酬等に係る募集事項の決定の特則)

第 202 条の 2 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は、定款又は株主総会の決議による第 361 条第 1 項第 3 号に掲げる事項についての定めに従いその発行する株式又はその処分する自己株式を引き受ける者の募集をするときは、第 199 条第 1 項第 2 号及び第 4 号に掲げる事項を定めることを要しない。この場合において、当該株式会社は、募集株式について次に掲げる事項を定めなければならない。

一 取締役の報酬等（第 361 条第 1 項に規定する報酬等をいう。第 236 条第 3 項第 1 号において同じ。）として当該募集に係る株式の発行又は自己株式の処分をするものであり、募集株式と引換えにする金銭の払込み又は第 199 条第 1 項第 3 号の財産の給付を要しない旨

二 募集株式を割り当てる日（以下この節において「割当日」という。）

2 (略)

3 指名委員会等設置会社における第 1 項の規定の適用については、同項中「定款又は株主総会の決議による第 361 条第 1 項第 3 号に掲げる事項についての定め」とあるのは「報酬委員会による第 409 条第 3 項第 3 号に定める事項についての決定」と、「取締役」とあるのは「執行役又は取締役」とする。

上記の特則に基づいて募集事項の決定を行った場合の株主となる時期が規定されている。

(株主となる時期等)

第 209 条 募集株式の引受人は、次の各号に掲げる場合には、当該各号に定める日に、出資の履行をした募集株式の株主となる。

一 第 199 条第 1 項第 4 号の期日を定めた場合 当該期日

二 第 199 条第 1 項第 4 号の期間を定めた場合 出資の履行をした日

2～3 (略)

4 第 1 項の規定にかかわらず、第 202 条の 2 第 1 項後段の規定による同項各号に掲げる事項についての定めがある場合には、募集株式の引受人は、割当日に、その引き受けた募集株式の株主となる。

また、第 361 条第 1 項 3 号等の規定に基づいて取締役等の報酬等として自社の株式を交付した場合の資本金の額等が規定されている。

(資本金の額及び準備金の額)

第 445 条 株式会社の資本金の額は、この法律に別段の定めがある場合を除き、設立又は株式の発行に際して株主となる者が当該株式会社に対して払込み又は給付をした財産の額とする。

2 前項の払込み又は給付に係る額の二分の一を超えない額は、資本金として計上しないことができる。

3 前項の規定により資本金として計上しないこととした額は、資本準備金として計上しなければならない。

4～5 (略)

6 定款又は株主総会の決議による第 361 条第 1 項第 3 号、第 4 号若しくは第 5 号ロに掲げる事項についての定め又は報酬委員会による第 409 条第 3 項第 3 号、第 4 号若しくは第 5 号ロに定める事項についての決定に基づく株式の発行により資本金又は準備金として計上すべき額については、法務省令で定める。

以 上

【参考 2】改正会社計算規則の概要

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）が改正されている（以下「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る。

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、次の条文が追加されている。

- 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）
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（同条第1項から第3項）や、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（同条第4項及び第7項）及び増加するその他資本剰余金の額（同条第5項）について規定されている。
- 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）
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（同条第1項から第3項）や、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（同条第4項）について規定されている。

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る。

- 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号ハ及び同項第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号ハ及び同項第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）

以 上

【参考 3】 想定される取引の概要

本実務対応報告においては、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、いわゆる事前交付型と事後交付型を想定しており、それぞれ次のように定義している。

- (1) 「事前交付型」とは、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、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るが、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取引をいう。
- (2) 「事後交付型」とは、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取引をいう。

事前交付型については、例えば次のような取引が想定される。

- 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。

事後交付型については、例えば次のような取引が想定される。

- 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。

以 上