

I. はじめに

今月の Seiwa Newsletter は ASBJ から 1 月に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」を取り上げます。

2019 年 12 月の会社法改正により、今年 3 月から、上場会社が取締役（委員会設置会社の執行役員含む）の報酬等として株式の発行等をする場合には、金銭の払込等を要しないことが新たに定められました。これにより、取締役等に対しては自社株の無償発行や 0 円ストック・オプションの付与が可能となり、より使いやすい株式報酬制度が設計・運用できるようになります。

なお、従業員に対してはこの制度は適用できません。

II. 事前交付型と事後交付型

今回の改正では、取締役等の報酬等として新株の発行や自己株式を処分する場合に、「事前交付型」「事後交付型」のいずれかを選択できるようになります。

事前交付型とは、対象勤務期間の開始直後に譲渡制限付株式を交付し、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（実務対応報告では「没収」）する取引です。譲渡制限が付されている状態であっても、割当対象者は配当を受領したり議決権を行使することができます。

一方、事後交付型とは、従来のストック・オプションと同様に、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方式です。

実務対応報告では、これらの株式交付の形態ごとに異なる会計処理を定めています。

III. 会計処理

(1) 基本的な考え方

各会計期間における株式報酬費用は、ストック・オプション会計基準と同様に、以下のように計上します。

- 取締役等に対して新株を発行もしくは自己株式を譲渡し、これに応じて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

- 株式の公正な評価額は、公正な評価単価に株式数を乗じて算定する
- 公正な評価単価は付与日において算定し、原則として、その後は見直さない
- 失効等の見込みについては株式数に反映させる
- 権利確定条件の不達成や権利確定により失効等の見積数に重要な変動が生じた場合には、これに応じて株式数を見直す
- 株式数を見直した場合には、見直し後の株式数に基づく株式の公正な評価額に基づき、その期までに費用として計上すべき額と、これまでに計上した額との差額を見直した期の損益として計上する

(2) 事前交付型の会計処理のポイント

事前交付型で新株を発行する場合、金銭の払込等が行われるわけではないので、割当日に仕訳は発生しません。

一方、自己株式を処分する場合、無償で自己株式を交付することになるので、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します。

また、交付した株式を没収することになった場合も、新株発行と自己株式の処分では会計処理が異なります。

新株発行の場合、無償で自己株式を取得したと考えるため、株式の没収による仕訳は発生せず、自己株式の数のみの増加として処理します。

一方、交付した自己株式を没収する場合は、割当日に減額した自己株式及びその他資本剰余金を無償取得した割合に応じて戻し入れる仕訳が発生します。

(3) 事後交付型の会計処理のポイント

事後交付型の場合、株式報酬費用に対応する金額を「株式引受権」に計上します。この勘定科目は、新株予約権と同様に純資産の部の株主資本以外の項目として取り扱います。

株式引受権は、権利確定条件を達成した時点で取り崩しします。新株発行の場合は資本金又は資本準備金に振り替え、自己株式を処分する場合は、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損益としてその他資本剰余金に計上します。

次頁の表は、事前交付型と事後交付型、新株発行と自己株式の処分という 4 パターンの方式における仕訳を比較したものです。

【事前交付型と事後交付型、新株発行と自己株式の処分による会計処理の比較】

(前提条件)

- 3月決算の会社で、付与日(=事前交付型における割当日)は2021年4月1日、権利確定日は2023年3月31日
- 付与日の公正な評価単価は@50円、交付する株式総数は1,000株、付与日における失効等の見積数は100株
- 新株発行により増加する資本等の金額のうち、50%は資本金、50%を超える部分は資本準備金とする

日付	事前交付型		事後交付型	
	新株発行	自己株式の処分	新株発行	自己株式の処分
2021年4月1日	仕訳なし	借) その他資本剰余金 55,000 貸) 自己株式 55,000	仕訳なし	仕訳なし
※付与日における自己株式の帳簿価額は@55円	<ul style="list-style-type: none"> この時点で仕訳が生じるのは、事前交付型で自己株式を処分する場合のみ 会計期間末においてその他資本剰余金がマイナスとなる場合、その他資本剰余金をゼロとし、当該マイナスをその他利益剰余金から減額する 			
2022年3月31日	借) 株式報酬費用 22,500 貸) 資本金 11,250 貸) 資本準備金 11,250	借) 株式報酬費用 22,500 貸) その他資本剰余金 22,500	借) 株式報酬費用 22,500 貸) 株式引受権 22,500	借) 株式報酬費用 22,500 貸) 株式引受権 22,500
※失効等の見積数に変更なし	<ul style="list-style-type: none"> 費用計上額は、公正な評価単価50円×(1,000株-失効等の見積数100株)×1年/2年=22,500円 事前交付型で新株発行による場合、四半期決算では資本金と資本準備金に振り分けず、費用計上額全額をその他資本剰余金とする 			
2023年3月31日	借) 株式報酬費用 17,500 貸) 資本金 8,750 貸) 資本準備金 8,750 (200株の没収に関する仕訳は発生しない)	借) 株式報酬費用 17,500 貸) その他資本剰余金 17,500 借) 自己株式 11,000 貸) その他資本剰余金 11,000	借) 株式報酬費用 17,500 貸) 株式引受権 17,500 借) 株式引受権 40,000 貸) 資本金 20,000 貸) 資本準備金 20,000	借) 株式報酬費用 17,500 貸) 株式引受権 17,500 借) 株式引受権 40,000 その他資本剰余金 4,000 貸) 自己株式 44,000
※最終的な失効等は200株 ※権利確定日における自己株式の帳簿価額は@55円	<ul style="list-style-type: none"> 確定した株式報酬費用は50円×(1,000株-失効等200株)=40,000円なので、前年度までの累計費用計上額との差額17,500円を当年度の費用として計上 事前交付型における自己株式の処分では、付与日の仕訳のうち没収した200株相当の金額を戻し入れる 事後交付型の場合、計上した株式引受権の総額を新株発行の対価もしくは自己株式の譲渡対価として処理する 			
留意事項	ここでは仕訳を比較するために事前交付型と事後交付型で公正な評価単価を同額としているが、実務において事前交付型と事後交付型とでは割当対象者が配当を受領できる時期が異なるため、同じ条件設定でも公正な評価単価が異なることが想定される。			

IV. その他の留意事項

(1) 注記事項

ストック・オプション会計基準に準じて、以下の事項の注記が求められます。

- 取引内容、規模及びその変動状況
- 付与日における公正な評価単価の見積方法
- 権利確定数の見積方法
- 条件変更の状況

(2) 1株当たり情報への反映

事後交付型における権利未行使分は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反映します。また、株式引受権の金額は、新株予約権や非支配株持

分と同様に普通株主に関連しない項目であり、1株当たり純資産の算定において純資産の部の合計額から控除します。

(3) 関連当事者注記との関係

権利行使時に権利行使価格の払い込みを受けて株式を交付するストック・オプションは関連当事者取引として重要性があれば開示対象となりますが、この無償交付は払い込みがサービスの提供のみによってなされるため、付与時・権利確定時とも関連当事者取引としての開示は不要とされています。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>