KPMG あずさ監査法人

ポイント解説速報

ASBJ、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」等を公表

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2021年1月28日、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」という）等を公表した。

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た。これを受けて、ASBJ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い、本実務対応報告、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」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」を公表した。

なお、改正法を踏まえ、2020年11月27日付で「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、会社計算規則（平成18年法務省令第13号）が改正されており、取締役等の報酬として金銭の払込み等を要しないで株式を発行する場合に増加する資本金の額等について定める規定が新設されている。

ポイント

【適用範囲】

- 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。

【会計処理】

- 対象となる取引には、事前交付型と事後交付型が想定される。
- 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）の定めに準じることとしている。
- 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、株式の交付の後に企業が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。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

- 事後交付型における報酬費用の相手勘定として、株式引受権が新たに設定されている。新株予約権と同様、純資産の部の株主資本以外の項目として計上される。

【開示】

- ストック・オプション会計基準及び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、注記項目を定めている。
- 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準じて行う。
- 1株当たり情報の算定にあたっての取扱いを定めている。

【適用時期等】

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。

I.　実務対応報告の概要

1.　適用範囲

2019年12月に成立した改正法により、「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た。

実務対応報告は、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引、すなわち、会社法第202条の2に基づいて、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取引を対象としている。

なお、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。

2.　会計処理の基本的な考え方

実務対応報告が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、ストック・オプション会計基準の定めに準じることとしている。

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、株式の交付の後に企業が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。

3.　事前交付型の会計処理

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、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。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

<table>
<tr><th>時点</th><th>新株発行</th><th>自己株式の処分</th></tr>
<tr><td>割当日（*1）における取扱い</td><td>■ 割当日に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、払込資本を増加させない。</td><td>■ 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。
■ 当該会計処理の結果、会計期間末においてその他資本剰余金の残高が負の値となった場合には、その他資本剰余金を零とし、当該負の値をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額する。（*2）</td></tr>
<tr><td rowspan="3">対象勤務期間における取扱い</td><td>■ 取締役等に新株を発行し、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。</td><td>■ 取締役等に対して自己株式を処分し、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。</td></tr>
<tr><td colspan="2">■ 各会計期間における費用計上額
– 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である。
■ 株式の公正な評価額
– 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。株式の公正な評価単価は、付与日（*3）において算定し、原則として、その後は見直さない。
– 失効等（*4）の見込みについては株式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。
■ 株式数の算定及びその見直しによる会計処理
– 株式数は、付与された株式数（失効等を見込まない場合の株式数）から、権利確定条件（勤務条件や業績条件）の不達成による失効等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、権利確定条件（勤務条件や業績条件）の不達成による失効等の見積数に重要な変動が生じた場合には、原則として、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。
– 権利確定日には、株式数を権利確定数と一致させる。これにより株式数を修正した場合には、修正後の株式数に基づく株式の公正な評価額に基づき、権利確定日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権利確定日の属する期の損益として計上する。</td></tr>
<tr><td>■ 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対応する金額をその他資本剰余金から減額する。
当該会計処理の結果、会計期間末においてその他資本剰余金の残高が負の値となった場合には、その他資本剰余金を零とし、当該負の値をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額する（*2）。
■ 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する。四半期会計期間末においてその他資本剰余金の残高が負の値となった場合、その他資本剰余金を零とし、当該負の値をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額し、翌四半期会計期間の期首に戻入れを行う。</td><td>■ 報酬費用に対応する金額をその他資本剰余金として計上する。</td></tr>
<tr><td>没収（*4）時の取扱い</td><td>■ 没収によって企業が無償で株式を取得した場合は、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（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」第14項）。</td><td>■ 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。</td></tr>
</table>

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

*1 「割当日」とは、会社法第202条の2第1項第2号に基づいて定められる株式の発行等が行われる日（会社法第209条第4項）をいう。

*2 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」（以下「自己株式等会計基準」という）第12項

*3 「付与日」とは、取締役の報酬等として株式等を無償交付する取引に関する契約が企業と取締役等との間で締結された日をいう。

*4 「没収」とは、事前交付型において、権利確定条件が達成されなかったことによって、企業が無償で株式を取得することが確定することをいう。また、「失効」とは、事後交付型において、権利確定条件が達成されなかったことによって、取締役等に株式が交付されないことが確定することをいい、「失効」と「没収」を合わせて「失効等」という。

4.　事後交付型の会計処理

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。

時点	新株発行	自己株式の処分
対象勤務期間における取扱い	■ 企業が取締役等から取得するサービスは、サービスの取得に応じて費用計上する（*5）。 ■ 計上する費用に対応する金額は、株式の発行等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	■ 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。	■ 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（自己株式等会計基準第9項、第10項及び第12項）。

*5 各会計期間における費用計上額、株式の公正な評価額並びに株式数の算定及びその見直しによる会計処理の概要は、事前交付型と同様である。

5.　その他の会計処理

実務対応報告の適用対象とされ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、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、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。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

6.　開示

注記

次の事項を注記する。

(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る。）

①　付与対象者の区分（取締役、執行役の別）及び人数

②　当該会計期間において計上した費用の額とその科目名称

③　付与された株式数（当該企業が複数の種類の株式を発行している場合には、株式の種類別に記載を行う。④において同じ。）

④　当該会計期間中に没収した株式数、当該会計期間中に権利確定した株式数並びに期首及び期末における権利未確定残株式数

⑤　付与日

⑥　権利確定条件

⑦　対象勤務期間

⑧　付与日における公正な評価単価

(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る。ただし、⑤を除く。）

①　付与対象者の区分（取締役、執行役の別）及び人数

②　当該会計期間において計上した費用の額とその科目名称

③　付与された株式数（当該企業が複数の種類の株式を発行している場合には、株式の種類別に記載を行う。④、⑤において同じ。）

④　当該会計期間中の失効した株式数、当該会計期間中に権利確定した株式数並びに期首及び期末における権利未確定残株式数

⑤　権利確定後の未発行株式数

⑥　付与日

⑦　権利確定条件

⑧　対象勤務期間

⑨　付与日における公正な評価単価

(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

上記の注記事項に関する具体的な内容や記載方法の他、本実務対応報告に会計処理の定めのない事項に係る注記については、ストック・オプション適用指針第27項、第28項（2）、第29項、第30項、第33項及び第35項の定めに準じて注記を行う。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

1株当たり情報

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。

II. 適用時期等

本実務対応報告は、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。

なお、改正法における会社法の規定に基づいて行われる新たな取引を対象としており、従来採用していた会計方針は存在しないことから、会計方針の変更には該当しないとされている。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。