

## フロー・チャートを使って学ぶ会計実務 第32回 「ストック・オプションの基本」

(※ストック・オプションの基本に関する全ての論点を取り扱っているわけではありません。)

【STEP1】 権利確定以前の会計処理

### (1) 公正な評価単価の算定

#### ① 評価時点

公正な評価単価は、付与日現在で算定する。条件変更の場合(本解説では解説していない)を除き、その後は見直さない。

#### ② 評価方法

ストック・オプションに関しては、通常、市場価格が観察できないため、株式オプション価格算定モデル等の算定技法を利用して公正な評価単価を見積る。「株式オプション価格算定モデル」とは、ストック・オプションの市場取引において、一定の能力を有する独立第三者間で自発的に形成されると考えられる合理的な価格を見積るためのモデルであり、市場関係者の間で広く受け入れられているものをいう。例えば、ブラック・ショールズ式や二項モデル等が考えられる。

算定技法の利用にあたっては、付与するストック・オプションの特性や条件等を適切に反映するよう必要に応じて調整を加える。ただし、失効の見込みについてはストック・オプション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。

実務上は、評価単価の算定は、専門家に依頼することが多いと考えられる。

### (2) ストック・オプション数の算定

付与されたストック・オプション数(「付与数」)から、権利不確定による失効の見積数を控除して算定する。

### (3) 権利確定日の判定

各会計期間における費用計上額は、ストック・オプション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して算定する。すなわち、ストック・オプションの公正な評価額を、これと対価関係にあるサービスの受領に対応させて、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いて費用計上することになる。

ここで、対象勤務期間とは、付与日から権利確定日までの期間であるため、権利確定日を判定する必要がある。そして、権利確定日は以下のように判定する。

- ① 勤務条件が付与されている場合には、勤務条件を満たし権利が確定する日
- ② 勤務条件は明示されていないが、権利行使期間の開始日が明示されており、かつ、それ以前にストック・オプションを付与された従業員等が自己都合で退職した場合に権利行使ができなくなる場合には、権利行使期間の開始日の前日。この場合には、勤務条件が付与されているものとみなす。
- ③ 条件の達成に要する期間が固定的ではない権利確定条件が付与されている場合には、権利確定日として合理的に予測される日

### (4) 付与時の会計処理

上記(1)で算定したストック・オプションの公正な評価単価に(2)のストック・オプション数を乗じて算定した金額のうち、(3)の対象勤務期間をもとに、当期に発生したと認められる額を「株式報酬費用」として計上する。そして、対応する金額を、ストック・オプションの権利の行使又は失効が確定するまでの間、貸借対照表の純資産の部に「新株予約権」として計上する。

### (5) ストック・オプション数の見直し

付与日から権利確定日の直前までの間に、権利不確定による失効の見積数に重要な変動が生じた場合(条件変更による場合(本解説では解説していない)を除く)には、これに応じてストック・オプション数を見直す。

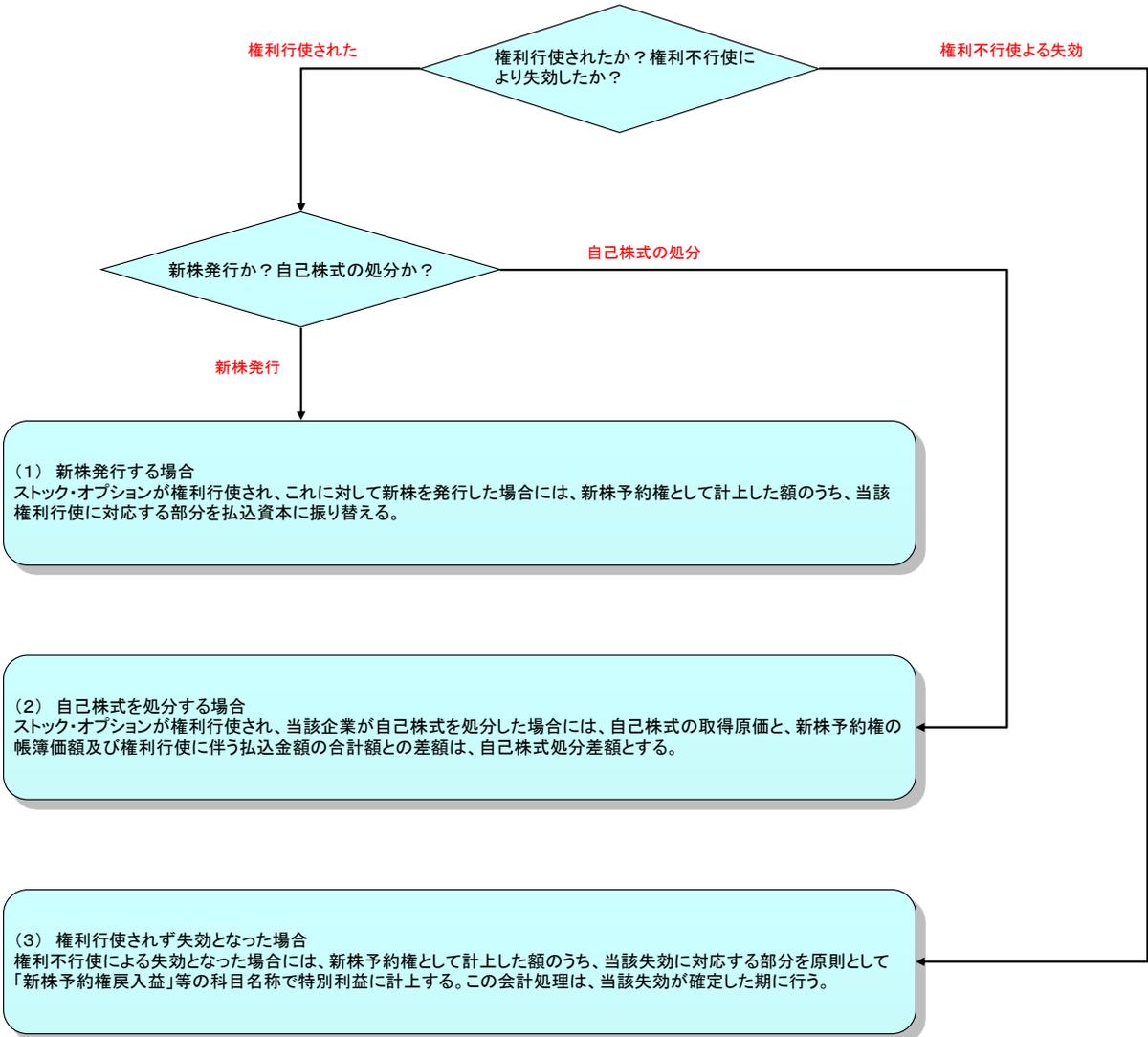
これによりストック・オプション数を見直した場合には、見直し後のストック・オプション数に基づくストック・オプションの公正な評価額に基づき、その期までに費用として計上すべき額と、これまでに計上した額との差額を見直した期の損益として計上する。

そして、最終的に、権利確定日には、ストック・オプション数を権利の確定したストック・オプション数(「権利確定数」と一致させる。一致させた結果、これによりストック・オプション数を修正した場合には、修正後のストック・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。

# フロー・チャートを使って学ぶ会計実務 第32回 「ストック・オプションの基本」

(※ストック・オプションの基本に関する全ての論点を取り扱っているわけではありません。)

【STEP2】 権利確定以後の会計処理



## 【ストック・オプションと税効果】

税制適格ストック・オプションと税制非適格ストック・オプションで、税効果の取扱いが異なる。

### (1) 税制適格ストック・オプションの場合

税制適格ストック・オプションを付与された個人は、付与時、権利行使時ともに所得税の給与所得等による課税がなく、株式譲渡時に譲渡所得として課税される。一方、会社側は、法人税法上、給与等として所得税が課税される場合にのみ損金算入が認められるが、給与等として所得税が課税されないため、永久に損金算入されない。したがって、会計上は費用処理されるが、法人税法上は、永久に損金算入されないため、永久差異となる(将来減算一時差異は生じない)。なお、権利不行使による戻入益は益金不算入となるが、一時差異を認識しないため、税効果会計の適用対象にはならない。

### (2) 税制非適格ストック・オプションの場合

税制適格ストック・オプションに該当しない場合、個人は権利行使時に行使時の時価から権利行使価額を控除した差額が給与所得等として課税される。一方、会社側では、給与等として所得税が課税されるため、法人税法上、損金算入が認められる。そのため、ストック・オプションの費用計上時は損金不算入となるが、権利行使時に損金算入されることから、将来減算一時差異が認識され、回収可能性がある場合、繰延税金資産を計上する。なお、権利不行使による戻入益は益金不算入となり、減算されるため、権利行使時だけでなく、権利不行使が確定した時点でも将来減算一時差異が解消する。したがって、権利行使時及び権利不行使確定時に繰延税金資産が取り崩されることになる。

## フロー・チャートを使って学ぶ会計実務 第32回「ストック・オプションの基本」

(※ストック・オプションの基本に関する全ての論点を取り扱っているわけではありません。)

以下の注記が必要となる。

- (1) 本会計基準の適用による財務諸表への影響額
- (2) 各会計期間において存在したストック・オプションの内容、規模(付与数等)及びその変動状況(行使数や失効数等)。
- (3) ストック・オプションの公正な評価単価の見積方法
- (4) ストック・オプションの権利確定数の見積方法
- (5) ストック・オプションの単位当たりの本源的価値による算定を行う場合には、当該ストック・オプションの各期末における本源的価値の合計額及び各会計期間中に権利行使されたストック・オプションの権利行使日における本源的価値の合計額
- (6) ストック・オプションの条件変更の状況
- (7) 自社株式オプション又は自社の株式に対価性がない場合には、その旨及びそのように判断した根拠

財貨又はサービスの対価として自社株式オプション又は自社の株式を用いる取引(ストック・オプションを付与する取引を除く。)についても、ストック・オプションを付与する取引に準じて、該当する事項を注記する。

なお、計算書類では上記のような注記は必ずしも求められていない。