

2019年2月号 財務諸表論 つぶ問

3問目

【問題】

ストック・オプションの計上時には、おおむね次のような仕訳が行われる。この仕訳をもとに、各設問に答えなさい。それぞれ指定された字数を目安に解答すること。

・ストック・オプション計上時の仕訳

(借) 株式報酬費用	×××	(貸) 新株予約権	×××
------------	-----	-----------	-----

(問 1) 借方科目として費用が計上される根拠を説明しなさい。(140 字程度)

(問 2) 貸方の新株予約権に関して、権利不行使による失効(権利行使期間中に行使されなかったことによる失効)が生じた場合の処理を、根拠とともに説明しなさい。(180 字程度)

(問 3) 仕訳の金額部分(×××)の基礎となる、ストック・オプションの公正な評価額の計算上、権利不確定による失効(権利確定条件が達成されなかったことによる失効)がどのように考慮されるか、根拠とともに説明しなさい。(200 字程度)

【解答】

(問 1) 従業員等にストック・オプションを付与することで、これと引換えに従業員等から企業に追加的な労働サービスが提供され、企業は自らに帰属する労働サービスを消費する。企業に帰属する財貨の消費と同様に、当該サービスの消費を費用として処理することが、整合的といえる。(126 字)

(問 2) 新株予約権が権利不行使によって失効した場合、失効した新株予約権の帳簿価額を減額し、同額を新株予約権戻入益として処理する。従業員等に報酬として付与されていた場合には、失効によって発行会社は自社の株式を時価未満で引き渡す義務を免れることができ、結果的に提供されたサービスを無償で消費したものと考えられるため、失効部分の利益処理がなされる。(167 字)

(別解)

新株予約権が権利不行使によって失効した場合、失効した新株予約権の帳簿価額を減額し、同額を新株予約権戻入益として処理する。新株予約権の失効は、その付与に伴う純資

産の増加が株主との直接的な取引によらないものとなったことを意味することから、当該失効部分を利益として計上し、株主資本に算入すべきと考えられる。(150字)

(問3) ストック・オプションの公正な評価額は、付与日時点におけるストック・オプションの公正な評価単価に付されるストック・オプション数を乗じて計算される。このうち、ストック・オプション数からは権利不確定による失効の見積数を控除しなければならない。これは、従業員等から提供されるサービスは、権利確定日以降に権利行使できるストック・オプションと対価関係にあると考えられるためである。(184字)

【解説】

ストック・オプションの会計処理に関する、基本的事項を出題しました。

(問1) ストック・オプション計上時の借方科目の取扱いに関する問題です。本誌の中では、費用認識すべきとする見解と、費用認識すべきでないとする見解をそれぞれ紹介しています。特に後者の見解には、**新旧株主間での富の移転は費用認識の対象とはならない**という視点と、**ストック・オプションを付与する取引では会社財産の流出がない**という視点からの主張がなされます。これらの主張は、会計の基礎概念に近いレベルからの根拠づけがなされているため、説得力も強い反論となっています。本問とあわせて、一通りの見解をおさえておきましょう。

(問2) 新株予約権の失効に関する処理は、ストック・オプションとは切り離れた論点としておさえてしまいがちです(ストック・オプションを1つの独立した論点として位置づけてしまい、他の新株予約権の論点と区別してしまう、といった方がよいかもしれません)。

本問は、ストック・オプションとのつながりを意識させつつ、新株予約権の失効時の処理を問うた問題になっています。**解答はストック・オプションを前提とした記述**になっていますが、**別解**として示した内容は、**新株予約権全般の失効時の処理の根拠**となるものです。本問はストック・オプションを前提とした問題ですから、前者の記述を解答としています。

(問3) 「失効」には、権利不行使と権利不確定の2種類があることを前提に、不確定による失効がストック・オプションの公正な評価額の計算上、どのように考慮されるかを問うています(権利不行使は(問2)で出題したとおり)。解答自体は、**公正な評価額の計算過程をたどればよいだけ**ですので、それほど難しくはないはずですが、**用語を正しく理解し、使い分けられているかがよくわかる**ため、解答してみて自分の理解が不十分であったり、うまく説明できなかつたりしたのであれば、理解が不十分だという証拠ですので、もう一度本誌の内容を復習しておきましょう。