

ストック・オプション等関係

A社は製造業を営む東京証券取引所第1部の上場企業である。以下のA社の資料に基づき、A社の×24年3月期にかかる有価証券報告書上のストック・オプション等関係に係る注記について、①～⑯に記載すべき事項を解答しなさい。なお、A社は以前よりB社及びC社を子会社として連結範囲に含め、連結財務諸表を提出しているものとする。

【資料】

1. A社は下記の株主総会決議に基づき、2種類のストック・オプションを発行している。その際の株主総決議通知（抜粋）は以下のとおりである。

(1) ×20年7月1日に付与されたストック・オプション

- ① ストック・オプションの付与対象者：取締役10名
- ② 1名当たり付与ストック・オプション数：45,000個
(注) 権利行使に際し、取締役1名当たりの一部権利行使は認められない。
- ③ 新株予約権の目的となる株式の種類及び数：当社普通株式450,000株
- ④ 発行する新株予約権の総数：450,000個（新株予約権1個あたりの目的となる株式数は1株）
- ⑤ 新株予約権と引換えに払い込む金額の額：1株当たり30千円
- ⑥ 付与されたストック・オプションの譲渡の可否：否
- ⑦ 付与時におけるストック・オプションの公正な評価単価：25千円/個
- ⑧ ストック・オプションの権利確定日：×23年6月末日
- ⑨ ストック・オプションの行使期間：×23年7月1から×28年6月30日
- ⑩ 新株予約権の行使により株式を発行する場合において増加する資本金等の額：全額資本金とする
- ⑪ 新株予約権の権利行使条件：権利行使時においてA社の役員又はA社の従業員であること

(2) ×21年7月1日に付与されたストック・オプション

- ① ストック・オプションの付与対象者：マネージャー以上の従業員60名
- ② 1名当たり付与ストック・オプション数：2,000個
(注) 権利行使に際し、従業員1名当たりの一部権利行使は認められない。
- ③ 新株予約権の目的となる株式の種類及び数：当社普通株式120,000株
- ④ 発行する新株予約権の総数：120,000個（新株予約権1個あたりの目的となる株式数は1株）
- ⑤ 新株予約権と引換えに払い込む金額の額：1株当たり40千円
- ⑥ 付与されたストック・オプションの譲渡の可否：否
- ⑦ 付与時におけるストック・オプションの公正な評価単価：20千円/個
- ⑧ ストック・オプションの権利確定日：×26年6月末日
- ⑨ ストック・オプションの行使期間：×26年7月1から×36年6月30日
- ⑩ 新株予約権の行使により株式を発行する場合において増加する資本金等の額：全額資本金とする
- ⑪ 新株予約権の権利行使条件：権利行使時においてA社の役員又はA社の従業員であること

2. ストック・オプション数の変動実績

(単位：個)

	未行使数（残数）		行使分（累計）		失効分（累計）		適用
	従業員	取締役	従業員	取締役	従業員	取締役	
×20年7月1日	—	450,000	—	—	—	—	
×21年3月31日	—	450,000	—	—	—	—	
×21年7月1日	120,000	450,000	—	—	—	—	
×22年3月31日	100,000	450,000	—	—	20,000	—	退職10名
×23年3月31日	96,000	360,000	—	—	24,000	90,000	退職2名、退任2名
×23年7月1日	96,000	360,000	—	—	24,000	90,000	
×24年3月31日	82,000	135,000	—	180,000	38,000	135,000	行使4名、退職7名、退任1名

(注) A社の退任役員について、退任後A社の従業員に就いた者はいない。また、A社の退職従業員について、退職後A社の役員に就任した者はいない。

3. A社は、将来の失効数の合理的な見積りは困難であるため、実績の失効数のみ反映させる方法を採用している。

4. 子会社であるB社及びC社は、ストック・オプションを発行していない。

5. A社の人件費について、売上原価に20%、販売費及び一般管理費に80%を計上する。

6. A社の当連結会計年度は、当期が第30期（×23年4月1日～×24年3月31日）である。

7. 会社法施行日以前において、A社の付与したストック・オプションは存在しない。

8. 金額の算定にあたり、期間按分を行う際は月割にて計算すること。

【注記】

当連結会計年度（自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日）

1. ストック・オプションに係る当連結会計年度における費用計上額及び科目名

売上原価 (①) 百万円

販売費及び一般管理費 (②) 百万円

2. 権利不行使による失効が生じ、利益として計上した金額

特別利益（新株予約権戻入益） (③) 百万円

3. ストック・オプションの内容、規模及びその変動状況

(1) ストック・オプションの内容

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
付与対象者の区分及び人数	当社取締役 (④) 名	当社従業員 () 名
株式の種類別のストック・オプションの数（注）	普通株式 () 株	普通株式 (⑤) 株
付与日	×20年7月1日	×21年7月1日
権利確定条件	付与日（×20年7月1日）以降、権利確定日（×23年6月30日）まで継続して勤務していること。	付与日（×21年7月1日）以降、権利確定日（×26年6月30日）まで継続して勤務していること。
対象勤務期間	自×20年7月1日 至×23年6月30日	自×21年7月1日 至×26年6月30日
権利行使期間	自×23年7月1日 至×28年6月30日	自×26年7月1日 至×36年6月30日

（注）株式数に換算して記載しております。

(2) ストック・オプションの規模及びその変動状況

当連結会計年度（×24年3月期）において存在したストック・オプションを対象とし、ストック・オプションの数については、株式数に換算して記載しております。

①ストック・オプションの数

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
権利確定前 (株)		
前連結会計年度末	(⑥)	(⑪)
付与	—	—
失効	—	(⑫)
権利確定	()	—
未確定残	—	(⑬)
権利確定後 (株)		
前連結会計年度末	—	—
権利確定	(⑦)	—
権利行使	(⑧)	—
失効	(⑨)	—
未行使残	(⑩)	—

②単価情報

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
権利行使価格 (円)	(⑯)	() —
行使時平均株価 (円)	62,000	
付与日における公正な評価単価 (円)	() —	(⑰)

4. ストック・オプションの公正な評価単価の見積方法

記載省略

5. ストック・オプションの権利確定数の見積方法

記載省略

【出題論点】

1. 権利確定日以前の会計処理
2. 権利確定日後の会計処理（権利行使時、失効時）

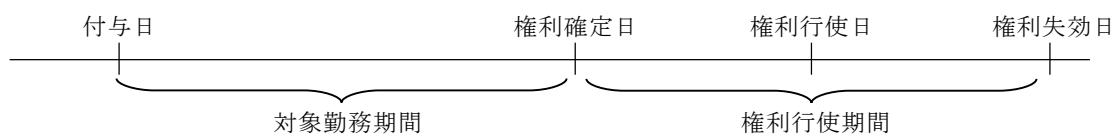
【解説】（単位：円）

1. 基礎概念の確認

ストック・オプションは、企業がその従業員等に報酬として、すなわち、企業が従業員等から受けた労働や業務執行のサービスの対価として、従業員等に給付されるものとして付与するものをいいます。ストック・オプションには、権利確定条件が付されているものが多く、当該権利確定条件には、勤務条件や業績条件があります。

勤務条件とは、従業員等の一定期間の勤務や業務執行に基づく条件をいいます。また、業績条件とは、一定の業績（株価を含む）の達成又は不達成に基づく条件をいいます。いずれも、その条件を充たさなかった場合にはストック・オプションは従業員等に与えられないことになります。

ストック・オプション取引に係る一連の流れは以下のとおりです。



付与日においては、会社は従業員等に対して対象勤務期間に対応する追加的な労働の対価としてストック・オプションを付与することを決定しただけですので、実際に与えるかどうかは権利確定日までわかりません。企業は、対象勤務期間に対応する追加的な労働の対価としてストック・オプションを従業員等に付与しているので、権利確定日まで勤務を続けた従業員等に対してストック・オプションを与えることになります。

ストック・オプションは、権利確定日をターニング・ポイントとして、権利確定日以前と権利確定日後で異なる会計処理が行われます。それぞれの会計処理については、該当する出題論点の解説部分で記述します。

各用語の意味は以下のとおりです。

用語	定義
付与日	ストック・オプションが付与された日をいう。
権利確定条件	ストック・オプションの権利の確定についての条件をいう。
権利の確定	権利行使により対象となる株式を取得することができるというストック・オプション本来の権利を獲得することをいう。
対象勤務期間	ストック・オプションと報酬関係にあるサービスの提供期間であり、付与日から権利確定日までの期間をいう。
権利確定日	権利の確定した日をいう。権利確定日が明らかでない場合には、原則として権利行使期間の開始日の前日を権利確定日とみなす。
権利行使期間	ストック・オプションを付与された従業員等がその権利を行使できる期間をいう。
失効	ストック・オプションが付与されたものの、権利行使されないことが確定することをいう。失効には、権利不確定による失効と、権利不行使による失効とがある。
行使価格	ストック・オプションの権利行使にあたり、払い込むべきものとして定められたストック・オプションの単位当たりの金額をいう。
条件変更	付与したストック・オプションに係る条件を事後的に変更し、ストック・オプションの公正な評価単価、ストック・オプション数又は合理的な費用の計上期間のいずれか1つ以上を意図して変動させることをいう。

2. 会計処理

企業は、従業員等の対象勤務期間に対応する追加的な労働の対価として、ストック・オプションを従業員等に付与しています。そのため、権利確定日以前の会計処理としては、従業員等から対象勤務期間において追加的に労働を提供してもらい、企業がその労働を消費しているので、費用を計上します。また、お金を払う代わりに、企業は労働の対価として従業員等に対してストック・オプションを付与しているので、費用計上に対応する金額を、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します。

したがって、仕訳の基本形は以下のとおりとなります。

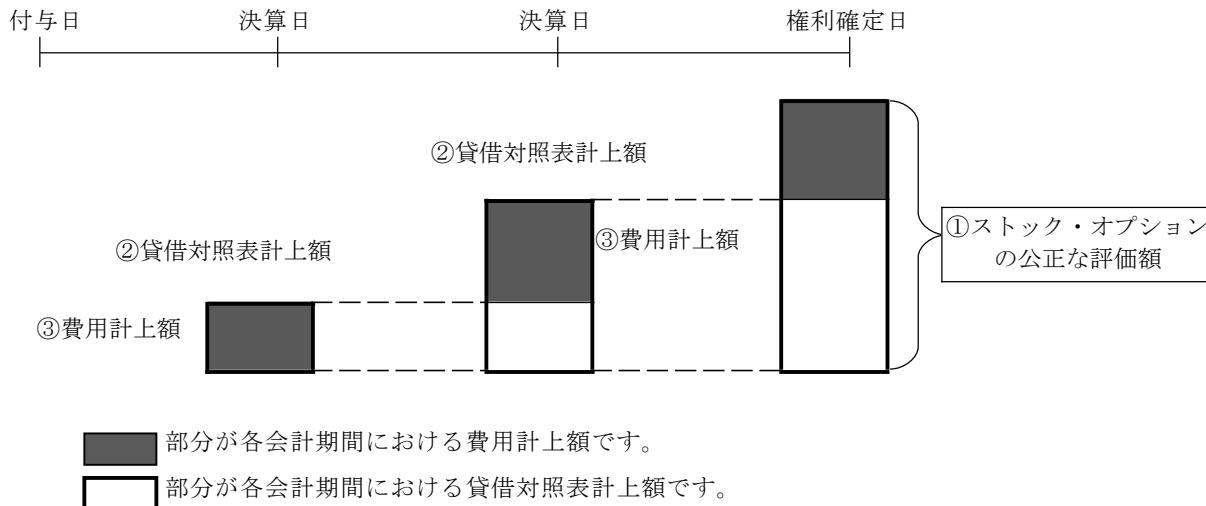
(株式報酬費用) ×××	(新株予約権)
×××	

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なります。

各会計期間における費用計上額の算定にあたっては、以下の3ステップを踏んで計算するとよいでしょう。

- STEP 1 ストック・オプションの公正な評価額（＝権利確定日において計上する新株予約権の金額）のうち、
- STEP 2 各決算日時点までの期間に対応する金額を貸借対照表に新株予約権として計上し、
- STEP 3 各決算日において貸借対照表に新株予約権として計上する金額のうち、当期増加額を当期の費用（株式報酬費用）として計上します。

図解すると、以下のとおりです。



以下、それぞれのステップでの計算方法です。

- STEP 1 ストック・オプションの公正な評価額（＝権利確定日において計上する新株予約権の金額）を計算する。

1. 権利確定日において何人の従業員等が会社に残っているかを考えます。

会社を退職した人に対してはストック・オプションを付与しないので、権利確定日に会社に残っている人の分だけ新株予約権を計上すればよいからです。

2. 失効（見込）人数を見積ります。

各決算日においては、将来の権利確定日時点で何人退職しているか確定していないため、失効（見込）という形で退職する人数を考慮し、見積計算をします。

$$\text{ストック・オプションの公正な評価額} = \text{公正な評価単価} \times \boxed{\text{ストック・オプション数}}$$



$$\boxed{1\text{人当たりに付与されるストック・オプションの数} \times \{対象人数 - \text{失効(見込)人数}\}}$$

本問においては、「A社は、将来の失効数の合理的な見積りは困難であるため、実績の失効数のみ反映させる方法を採用している。」という問題文の指示があったので、失効人数は、各決算日における実際に退職した人数を用いればよかったですということになります。

また、公正な評価単価については、条件変更等がない限り、その後に変動したとしても、付与日時点のものを用います。

STEP 2 各決算日時点までの期間に対応する金額（新株予約権として計上する金額）を計算する。

$$\boxed{\text{各決算日時点までの期間に対応する金額} = \text{ストック・オプションの公正な評価額} \times \frac{\text{付与日～各決算日までの期間}}{\text{対象勤務期間}}}$$

STEP 3 当期増加額（株式報酬費用となる金額）を計算する。

$$\boxed{\text{当期の株式報酬費用} = \text{当期末における新株予約権の金額} - \text{前期末における新株予約権の金額}}$$

本問への当てはめは、以下のとおりになります。

(1) ×20年7月付与ストック・オプション

① 前期末の新株予約権計上額の算定

STEP 1 ストック・オプションの公正な評価額の算定

$$25,000\text{円/個} \times \{45,000\text{個/名} \times (10\text{名} - 2\text{名})\} = 9,000,000,000$$

退職者

STEP 2 前期決算日時点までの期間に対応する金額の算定

・対象勤務期間：36ヶ月（×20年7月～×23年6月）

・対象勤務期間のうち×23年3月末までの期間：33ヶ月（×20年7月～×23年3月）

$$9,000,000,000 \times \frac{33\text{ヶ月}}{36\text{ヶ月}} = 8,250,000,000$$

② 当期の費用計上額（株式報酬費用となる金額）の算定

STEP 1 ストック・オプションの公正な評価額の算定

$$25,000\text{円/個} \times \{45,000\text{個/名} \times (10\text{名} - 2\text{名})\} = 9,000,000,000$$

退職者

STEP 2 権利確定日までの期間に対応する金額の算定

$$9,000,000,000 - 8,250,000,000 = 750,000,000$$

③ 権利確定日後の会計処理（権利行使時）

権利確定日後の会計処理については、ストック・オプション特有のものではなく、通常の新株予約権と同様に処理すればよいことになります。

ストック・オプションが権利行使され、これに対して新株を発行した場合には、新株予約権として計上した額のうち当該権利行使に対応する部分を払込資本に振り替えます。

（現金預金） 5,400,000,000※1 （資本金） 9,900,000,000※3

（新株予約権） 4,500,000,000※2

※1 30,000円/株 × 45,000株/名 × 4名 = 5,400,000,000（払込価額）

※2 25,000円/個 × 45,000個/名 × 4名 = 4,500,000,000（権利行使に対応するストック・オプション）

※3 5,400,000,000 + 4,500,000,000 = 9,900,000,000

④ 権利確定日後の会計処理（失効時）

新株予約権のうち、権利行使期間中に権利行使されなかった（権利不行使による失効）分については、新株予約権として計上した額のうち、当該失効に対応する部分を新株予約権戻入益として利益に計上します。

(新株予約権) 1,125,000,000 (新株予約権戻入益) 1,125,000,000

※ 25,000円/個×45,000個/名×1名=1,125,000,000

(2) ×21年7月付与ストック・オプション

① 前期末の新株予約権計上額の算定

STEP 1 ストック・オプションの公正な評価額の算定

$$20,000\text{円/個} \times \{2,000\text{個/名} \times (60\text{名}-12\text{名})\} = 1,920,000,000$$

退職者

STEP 2 決算日時点までの期間に対応する金額の算定

・対象勤務期間：60ヶ月（×21年7月～×26年6月）

・対象勤務期間のうち×23年3月末までの期間：21ヶ月（×21年7月～×23年3月）

$$1,920,000,000 \times \frac{21\text{ヶ月}}{60\text{ヶ月}} = 672,000,000$$

② 当期の費用計上額（株式報酬費用となる金額）の算定

STEP 1 ストック・オプションの公正な評価額の算定

$$20,000\text{円/個} \times \{2,000\text{個/名} \times (60\text{名}-19\text{名})\} = 1,640,000,000$$

退職者

STEP 2 決算日時点までの期間に対応する金額の算定

・対象勤務期間：60ヶ月（×21年7月～×26年6月）

・対象勤務期間のうち×24年3月末までの期間：33ヶ月（×21年7月～×24年3月）

$$1,640,000,000 \times \frac{33\text{ヶ月}}{60\text{ヶ月}} = 902,000,000$$

STEP 3 当期増加額（株式報酬費用となる金額）の算定

$$902,000,000 - 672,000,000 = 230,000,000$$

(3) 売上原価と販売費及び一般管理費に計上される費用金額の算定

×20年7月1日付与ストック・オプションに係る当期費用計上額：750,000,000

×21年7月1日付与ストック・オプションに係る当期費用計上額：230,000,000

合 計 980,000,000

うち、売上原価計上分 : $980,000,000 \times 20\% = 196,000,000$

うち、販売費及び一般管理費計上分 : $980,000,000 \times 80\% = 784,000,000$

【記入例】

当連結会計年度（自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日）

1. ストック・オプションに係る当連結会計年度における費用計上額及び科目名

売上原価	(196) 百万円
販売費及び一般管理費	(784) 百万円

2. 権利不行使による失効が生じ、利益として計上した金額

特別利益（新株予約権戻入益）	(1,125) 百万円
----------------	---------------

3. ストック・オプションの内容、規模及びその変動状況

(1) ストック・オプションの内容

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
付与対象者の区分及び人数	当社取締役 (10) 名	当社従業員 (60) 名
株式の種類別のストック・オプションの数（注）	普通株式 (450,000) 株	普通株式 (120,000) 株
付与日	×20年7月1日	×21年7月1日
権利確定条件	付与日（×20年7月1日）以降、権利確定日（×23年6月30日）まで継続して勤務していること。	付与日（×21年7月1日）以降、権利確定日（×26年6月30日）まで継続して勤務していること。
対象勤務期間	自×20年7月1日 至×23年6月30日	自×21年7月1日 至×26年6月30日
権利行使期間	自×23年7月1日 至×28年6月30日	自×26年7月1日 至×36年6月30日

（注）株式数に換算して記載しております。

(2) ストック・オプションの規模及びその変動状況

当連結会計年度（×24年3月期）において存在したストック・オプションを対象とし、ストック・オプションの数については、株式数に換算して記載しております。

①ストック・オプションの数

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
権利確定前 (株)		
前連結会計年度末	(360,000)	(96,000)
付与	—	—
失効	—	(14,000)
権利確定	(360,000)	—
未確定残	—	(82,000)
権利確定後 (株)		
前連結会計年度末	—	—
権利確定	(360,000)	—
権利行使	(180,000)	—
失効	(45,000)	—
未行使残	(135,000)	—

②単価情報

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
権利行使価格 (円)	(30,000)	(40,000)
行使時平均株価 (円)	62,000	—
付与日における公正な評価単価 (円)	(25,000)	(20,000)

4. ストック・オプションの公正な評価単価の見積方法

記載省略

5. ストック・オプションの権利確定数の見積方法

記載省略