

## ストック・オプション

企業会計ナビチーム 公認会計士 蟹澤啓輔

### ▶ Keisuke Kanisawa

主に不動産業、メディア業、学校法人その他のパブリッククライアントの監査を担当。当法人ウェブサイト「企業会計ナビ」の企画運営や雑誌、書籍の執筆などに従事。著書（共著）に『勘定科目別不正・誤謬を見抜く実証手続と監査実務【新版】』（清文社）などがある。

企業会計ナビチームでは当法人のウェブサイトで、会計に関するさまざまなナレッジを発信しています。

本シリーズでは、企業会計ナビチームの発信しているナレッジのうち、アクセス数の多いトピックスを取り上げ、紹介しています。

今回は「解説シリーズ『ストック・オプション』：権利確定日以前の会計処理」について紹介します。

### I 権利確定日以前の会計処理の概要

#### 1. 会計処理の考え方

企業がその従業員等に対してストック・オプションを付与する場合、それに応じて企業が従業員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し、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を計上します。

権利確定日以前の会計処理 → 従業員等からのサービスの取得に応じて費用計上、対応する額は新株予約権（純資産の部）

#### 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、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（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）を基礎とする方法、その他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。ここでいうストック・オプションの公正な評価額(A)とは、公正な評価単価(B)×ストック・オプション数(C)として算定されます。

各会計期間における費用計上額 → スtock・オプションの公正な評価額(A)のうち、当期に発生したと認められる額

ストック・オプションの公正な評価額(A) = スtock・オプションの公正な評価単価(B) × スtock・オプション数(C)

#### <費用計上の仕訳処理>

- ▶ スtock・オプションの公正な評価単価(B)：5,000円/個
- ▶ スtock・オプションの数(C)：6,000個
- ▶ 対象勤務期間：2年（期間に応じて発生。期首に付与）
- ▶ 権利行使や権利の失効その他については度外視

#### 【X1年度の会計処理】

(仕訳)  
株式報酬費用 15,000,000 / 新株予約権 15,000,000

(注) 5,000円/個×6,000個×12ヵ月/24ヵ月=15,000,000円

#### 3. 各会計期間における費用計上額算定上のポイント

各会計期間における費用計上額の算定においてポイントとなるのは、①公正な評価単価(B)をどのように算定するか②ストック・オプション数(C)をどのように算定するか③ストック・オプションの公正な評価額(A)を各会計期間にどのように費用配分するか、といえます。

### II スtock・オプションの公正な評価単価の算定方法

ストック・オプションの付与日現在で算定し、その後の見直しは行いません。ただし、行使価格を変更するなどの条件変更があった場合は除きます。

ストック・オプションの公正な評価単価(B)は、本

来はストック・オプションの市場価格をいいますが、ストック・オプションは通常、譲渡が禁止されており、市場で取引されていないため、市場価格を観察することができません。そこで、ストック・オプションの公正な評価額を見積るため、株式オプションの合理的な評価額の見積りに広く受け入れられている株式オプション価格算定モデルなどの算定技法を利用することが必要になります。

### III ストック・オプション数の算定方法

#### 1. ストック・オプションの付与数の算定方法の原則

付与されたストック・オプション数から、権利不確定による失効の見積数を控除して算定します。

#### 2. ストック・オプションの付与数の見直しが必要な場合

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（勤務条件や業績条件が達成されないことによる失効）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必要があります。

これに伴い、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、これまでに費用計上した額との差額を見直した期の損益として計上します。

#### 3. 権利確定日における会計処理

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）と一致させます。すなわち、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します。（<表1>参照）

### IV ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定

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（付与日から権利確定日までの期間）を基礎とする方法、その

▶表1 ストック・オプション数(C)の算定方法

|   | 時期                | 算定方法                                          |
|---|-------------------|-----------------------------------------------|
| ① | 付与時               | 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                  |
| ② | 失効の見積数に重要な変更が生じた時 | 失効の見積数を変更して、ストック・オプション数を見直す（要費用計上額の差額を損益処理する） |
| ③ | 権利確定日             | ストック・オプション数を権利確定数と一致させる（要費用計上額の差額を損益処理する）     |

他の合理的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こととされています。

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（付与日から権利確定日までの期間）を基礎とする方法その他の合理的方法に基づいて費用計上することになります。対象勤務期間の終了時点となる権利確定日については、権利確定条件により<表2>のとおり判定されます。

▶表2 権利確定日の判定

|   | 権利確定条件の内容                                                                                                                                    | 権利確定日の判定                                      |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| ① | 勤務条件が付されている場合                                                                                                                                | 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、次の要件を共に満たす場合には、実質的に勤務条件が付されているものと見なす。<br>▶ 権利行使期間の開始日が明示されている。<br>▶ 権利行使期間の開始日より前にストック・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、権利行使ができない。 | 権利行使期間の開始日の前日                                 |
| 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されている場合                                                                                                           | 権利確定日として合理的に予測される日（ただし、予測が困難な場合には付与日に一時に費用計上） |
| ④ | 権利確定条件が付されていない場合                                                                                                                             | 付与日にすでに権利が確定しているため、付与時に一時に費用計上                |

ウェブサイトの企業会計ナビコーナーでは、他にもさまざまな項目の解説を行っています。ご覧になりたい方は、各種検索サイトで「企業会計ナビ」と入力し、検索してください。

▶ 企業会計ナビURL  
[www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting](http://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting)