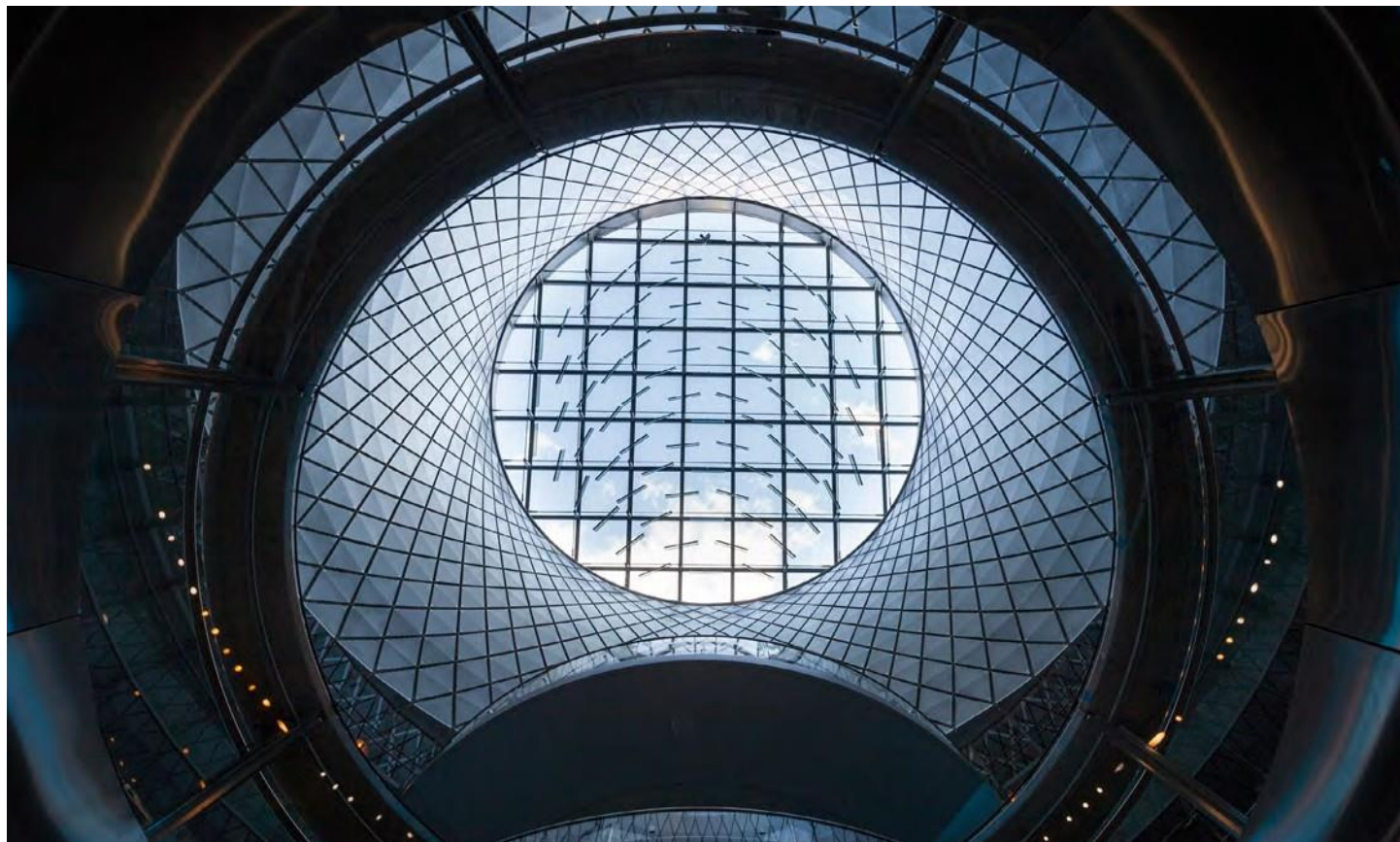


注:本資料は Deloitte & Touch LLP が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版については有限責任監査法人トーマツにお問合せください。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、英語版ニュースレターの
補助的なものです。あくまで英語版が(正)となります旨、ご了承下さい。



目次

- 背景
- 当 ASU 提案の主要規定
- 発効日及び移行措置
- 付録—回答者に対する質問

FASB が株式に基づく支払いの取り決めに関する修正会計処理の範囲の改訂を提案する

サンディー・キム (Sandie Kim) 及びジョナサン・マーゲイト (Jonathan Margate) (Deloitte & Touche LLP)

2016年11月17日、FASBはASU提案¹を発行した。これは、株式に基づく支払いの取り決めに関する修正会計処理の範囲を改訂することになる。当ASU提案は、事業体が、ASC718²による修正会計処理の適用が要求されることになる、株式に基づく支払い報奨の条項又は条件に対する変更種類に係るガイダンスを提供している。具体的には、報奨の公正価値³、権利確定条件及び分類が、修正の直前及び直後で同一である場合、事業体は修正会計処理を適用しないことになる。

当ASU提案に係るコメント期限は、2017年1月6日である。参照の便宜のため、当提案による回答者への質問が、当Heads Upの付録で再掲されている。

¹ FASB Proposed Accounting Standards Update (ASU), *Scope of Modification Accounting*.

² FASB Accounting Standards Codification (ASC or the "Codification") Topic 718, *Compensation — Stock Compensation*

³ 財務諸表における当該報奨の測定が、算定価値又は内在的価値を基礎としている場合、修正前後の比較は、公正価値に代わり、そのような代替的測定を基礎とすることになる。

背景

ASU2016-09⁴が、当審議会による簡素化への取り組み⁵の下で2016年3月に発行された際に、雇用者の法定税務留保規定 (statutory tax withholding requirement) を充足するため、株式を留保する純額決済特性の雇用者による使用に関連した報奨の負債分類に対する例外に関して、当審議会は、ASC718 に対する変更を実施した。ASU2016-09により、純額決済雇用者法定税務留保目的の報奨の純額決済は、それ自身では、税務目的で留保される当該金額が、被雇用者の関連税法域における、最高法定税率を超過しない限り、負債分類の結果とはならない。事業体が、ASU2016-09を適用する前は、当該例外は、充足される最低法定税務留保規定のために必要とされる株式数を超過しない数が、再購入又は留保される場合にのみ、当該例外を適用する。

ASU2016-09適用時に、一部の事業体は、最高法定税率まで、最低法定税率からより高い率に、彼らの株式に基づく支払いの取り決めの純額決済条項を変更することが可能である。一部の構成員は、現存の報奨にこの変更がなされた場合に、ASC718-20-35-3による修正会計処理の適用を要求するか否かについて疑問を呈した。



編集者注

FASB スタッフとの議論を基礎として、我々は、上記で議論された当該変更は、修正会計処理の適用を要求しないと信じている。しかしながら、この会計上の取り扱いは、これらの狭い状況においてのみ適用されることになり(すなわち、法定税務留保目的での、最高法定税率までの、最低法定税率からより高い率での、純額決済条項変更に対してのみ)、他の状況には類推適用されるべきではない。

上述の議論の後、FASB スタッフは、当審議会が、ASC718における修正ガイダンスの範囲を変更すべきか否かに関するリサーチを実施した。これは、修正は、ASC718-20-20において、「株式に基づく支払い報奨の条項又は条件のいずれか(any of)の変更として(強調追加)」定義されているためである。「修正」との用語の定義は広範であるため、どの種類の株式に基づく支払い報奨に関連する変更が、修正会計処理の適用の結果となるかに関連して、実務上の多様性が存在する可能性がある。例えば、一部の事業体は、当該変更が実質的である場合のみ、修正会計処理を適用する可能性がある。対照的に、一部の事業体は、当該変更が単に管理上(administrative)のものである場合を除き、全ての変更に広範に修正会計処理を適用する可能性がある。

事業体が、資本分類報奨に対して修正会計処理を適用し、修正日時点で、当初報奨が権利確定すると予想される(勤務又は業績条件のいずれかにより)場合、修正は、追加的報酬コストの結果となる可能性がある。当該修正直前の、当該報奨の公正価値基礎測定は、当該修正の直後の当該報奨の公正価値基礎測定と比較される。当該修正後の公正価値基礎測定が、当該修正前よりも高い場合は、追加的報酬が一般的に、残存必要勤務期間にわたり認識される。その代わりに、当初報奨が、修正日時点で権利確定すると予想されない場合には、事業体は一般的に、修正日時点での、改訂後公正価値基礎測定を基礎として、修正後報奨に関する報酬コストを認識する(当初付与日の公正価値基礎測定とは対照的に)。

⁴ FASB Accounting Standards Update No. 2016-09, *Improvements to Employee Share-Based Payment Accounting*.

⁵ 簡素化への取り組みは、関連する財務諸表情報の有用性を維持又は強化する一方で、現行米国会計基準のコスト及び複雑性を削減する当審議会による努力である。

設例 1

事業体 A は、資本として分類される制限株式ユニット (restricted stock units) を従業員に付与し、付与日時点で、1 百万ドルの公正価値基礎測定を有している。事業体 A は、その後、再購入価格が、再購入日時点での株式の公正価値が基礎とされる、基礎となる株式に係る条件的再購入特性を追加すべく、当該報奨を修正する。条件的再購入特性の追加が、当該報奨の公正価値基礎測定又は当該報奨の分類を変更しないと想定する。そして修正日時点の公正価値基礎測定は 1.5 百万ドル (修正の直前および直後ともに) である。加えて、権利確定条件を含め、当該報奨に対するその他の変更は存在しない。A が、修正会計処理を適用し、当該報奨が、当該修正日時点で権利確定すると予想される場合、当該修正に関する会計上の影響はなく、いかなる報酬コストも、付与日時点での公正価値基礎測定 1 百万ドルを基礎とされ続けるであろう。しかしながら、A が修正会計処理を適用し、当該報奨が、修正日時点で権利確定すると予想されない場合、認識されるべき報酬コスト (当該報奨が、その後に、権利確定すると予想される、又は実際に権利確定する場合) は、修正日時点の公正価値基礎測定 1.5 百万ドルを基礎とするであろう。

当 ASU 提案の主要規定

修正会計処理の範囲

当 ASU 提案は、修正会計処理が適用される事例を制限すべく、ASC718 を改訂することになる。事業体は、修正の影響を会計処理することになる。但し、以下事項のすべてが、当該修正の直前直後で同一である場合を除く。

- 報奨の公正価値 (又は、そのような代替的測定方法が使用されている場合には、算定価値若しくは内在的価値)⁶。
- 報奨の権利確定条件。
- 資本性商品又は負債性商品としての報奨の分類

加えて、改訂の帰結として、当提案は、「修正」の定義から「いずれか (any of)」という用語を削除することになる。当 ASU 提案では、修正は、「株式に基づく支払い報奨の条項又は条件の変更」として定義付けされることになる。



編集者注

当審議会は、修正会計処理が適用されないものを明記し、新たに発効する編纂書に対する変更、又は新たに発効する法律若しくは規則の結果として、変更がなされなければならないとする規準の追加を検討したが、最終的には却下した。FASB は、実務上の挑戦に言及し (すなわち、報奨に対する変更が、新たに発効する米国会計基準への変更、又は新たに発効する法律若しくは規則の結果としてのみなされるか否かを判定することは困難となる可能性がある)、この規準を却下した。

⁶ ここでの参照は、公正価値又は公正価値基礎測定になされているが、算定価値又は内在的価値が、株式に基づく支払い報奨認識に使用される場合には、その代替的測定方法が、公正価値の代わりに適用されることになる。

加えて当審議会は、報奨に対する変更が、資本再構築(equity restructuring)後の当該報奨の価値を維持するためのみの目的で、報奨に対する変更がなされる場合に、事業体が、修正会計処理を適用しないことの提案を検討はしたが、最終的には却下した。(訳者追記:検討したが最終的に却下した提案では)例えば、事業体が、資本再構築に関して希薄化防止条項を追加する場合、当該変更が、資本再構築を意図してなされた場合であっても、修正会計処理を適用しないことになる。当審議会は、この代替案を却下した。これは、報奨が、資本再構築の意図により、希薄化防止条項を追加すべく改訂される際には、追加的価値が存在するためである。結果的に、ASC718の現行ガイダンスは適用が継続されることになる。すなわち、希薄化防止条項が追加されるが、資本再構築が意図されていない場合、修正会計処理は適用されないことになる。しかしながら、資本再構築が意図されている場合、修正会計処理が適用されることになり、認識すべき重要な追加的報酬コストが存在しうることになる。

資本再構築時に、事業体が、事前設定された自由裁量の無い希薄化防止条項に準拠して、当該報奨がストック・オプションである場合に内在的価値を基礎として、従業員に「補填」に行くことは一般的ではない。特定の状況下では、修正後ストック・オプションの公正価値基礎測定は、当該内在的価値が同一であり続ける場合であっても、事業再構築の結果として変動しうる。当ASU提案は、「そのような代替的測定方法が使用される」場合にのみ、修正会計処理が適用されるか否かの判定に使用される内在的価値の比較を容認することになる。したがって、事業体は、公正価値基礎測定により株式に基づく支払い報奨に関する報酬コストを測定及び認識する場合には、当該内在的価値が、当該修正の直前直後で同一である場合であっても、公正価値基礎測定が変動したそれらの状況において、修正会計処理が未だ要求されることになる。

設例 2

事業体 B は、従業員に対し、制限株式ユニット及びストック・オプションを付与した。当該株式に基づく支払い報奨は、資本として分類され、報酬コストは、付与日時点の報奨の公正価値基礎測定を基礎として認識される。事業体 B はその後、子会社の一つのスピノフ時に、当該報奨を修正する。当修正は、確定条件又は資本としての報奨の分類を変更しない。事業体 B の株式に基づく支払い制度は、資本再構築の出来事において、従業員に対して補填を行うべく事前設定された自由裁量の無い希薄化防止条項を有する(すなわち、スピノフの意図をもって追加されなかった)。加えて、制限株式ユニットの公正価値基礎測定は、当該修正の直前直後で同一である。しかしながら、ストック・オプションの公正価値基礎測定は、内在的価値が同一であっても、修正の直前直後で相違する。当ASU提案では、B は、制限株式ユニットに対して修正会計処理を適用しないことになる。これは、公正価値基礎測定、確定条件、及び分類は、修正の直前直後で同一であるためである。制限株式ユニットに関する報酬コストは、それらの付与日の公正価値基礎測定を基礎とされ続けるであろう。しかしながら、B は、ストック・オプションに対しては修正会計処理を適用することになる。これは、公正価値基礎測定が、当該修正の直前直後で同一ではないためである。当ストック・オプションが、修正時点で権利確定すると予想される場合、B は、当該修正の直前直後での当ストック・オプションの公正価値基礎測定の比較により、追加的報酬コストが認識されるべきか否かを判定することになる。当ストック・オプションが、修正時点で権利確定すると予想されない場合、認識される報酬コスト(当該報奨が、その後に権利確定すると予想される又は実施に権利確定することを前提として)は、修正日での公正価値基礎測定を基礎とするであろう。これは、付与日の公正価値基礎測定と大幅に相違しうる。

当提案の結論の背景は、提案された ASC718-20-35-2A(a)の適用に関して、追加的明確性を提供する。これは、修正会計処理が適用されるべきではない修正の直前直後では、公正価値が同一であることを要求している。BC11 項では、当審議会は、当該評価は公正価値が変動したか否かを基礎とすべきであり、認識される報酬コストが変動したか否かを基礎とすべきではないことを明確化している。加えて、BC14 項は、修正前後の公正価値算定は、全ての場合において予想されるものではないことを明確化している。むしろ事業体が、修正はその価値算定において使用されたインプットのいずれにも影響を与えないと判定する場合、事業体は、公正価値が修正の直前直後で同一であると結論付けうる可能性が高い。



編集者注

BC11 項は、「タイプ 4」修正（発生可能性が低いから発生可能性が低いへ）の結果となる変更の例を含んでいる。これは、当該修正の直前と直後の双方で、株式に基づく支払い報奨が権利確定しないと予想される修正においてである。その設例では、修正日時点で認識されるべき報酬コストに変動がない可能性がある。すなわち、当該報奨が、修正の直前直後で権利確定が予想されないため、当該修正前又は修正時に、報酬コストは認識されない。しかしながら、BC11 項では、FASB は次のように言及している。すなわち、公正価値は、「典型的には変動することになる。これは、タイプ 4 修正に関して、報奨に係る新測定日が存在し」、事業体は、「718-20-35-2A 項により、修正会計処理を適用することになる」ためである。このコメントは、追加的価値が、報奨の条項の変更時点で引き渡されない場合であっても、認識される報酬コスト（報奨が事後に権利確定すると予想される、又は実際に権利確定する場合は、当初付与日時点の代わりに、修正日時点での公正価値基礎測定を基礎とするため、修正会計処理は、修正日の公正価値基礎測定が、付与日の公正価値基礎測定と相違する場合には、適用されることになる、と提言している可能性がある。

この解釈が、上述の設例 1 に適用される場合、会計処理は、当該報奨が修正直前に権利確定すると予想されない場合、当 ASU 提案によるものと同じのままであることになる（すなわち、修正会計処理が適用されることになり、修正日時点の改訂後公正価値基礎測定 1.5 百万ドルが、報酬コスト認識のために使用されることになる）。しかしながら、我々は、BC11 項の当該設例は、提案された ASC718-20-35-2A(a)のガイダンスとコンフリクトを生じる可能性があると感じている。これは、提案された項における比較は、修正直前直後での公正価値であるためである（すなわち、当初報奨が、権利確定すると予想されない場合であっても、修正会計処理は、設例 1 において適用されないことになる。これは、当該報奨の公正価値基礎測定 1.5 百万ドルが、当該修正直前直後で同一であるためである）。したがって、我々は、修正会計処理は、当該報奨が、権利確定すると予想されない場合であっても、提案された ASC718-20-35-2A(a)を基礎として、設例 1 では適用されないことになる、と感じているが、BC11 項の追加的明確化が必要とされるであろう。

当 ASU 提案の結論の背景はまた、当審議会が、修正会計処理が必要とされないと信じている報奨、及び当審議会が、それが必要であると信じているそれらに対する変動の設例（「性質としては教育的なものであり、全てを包含せず、かつ 718-20-35-2A 項のガイダンスを上書きしない」もの）を提供している。以下の表は、それらの設例を要約するものである。

| 修正会計処理が必要とされないであろう変更の例 | 修正会計処理が必要とされるであろう変更の例 |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> 管理上の変更、例えば、会社名、会社住所又は制度名の変更。 報奨の分類に影響を与えない、税務留保に関連する純額決済条項の変更。 | <ul style="list-style-type: none"> 価値の変動の結果となるオプションの再価格付け。 勤務条件の変更。 業績条件又は市場条件の変更。 報奨の再分類（資本から負債へ、又はその逆）の結果となる報奨の変更。 当該事象の発生により即時に権利確定する報奨における、支配変更条項の追加。 |

開示

ASC718 は現在、事業体には、修正の条項を含む重要な修正の説明、影響を受ける従業員数、及び修正の結果としての追加的な報酬コスト総額の開示を要求されている。当 ASU 提案では、追加的開示は要求されないことになる。



編集者注

修正会計処理が、当 ASU 提案により適用されない場合であっても、ASC718-20-20 における修正の定義を充足する株式に基づく支払い報奨の条項又は条件の重要な変更の開示を事業体は引き続き要求されることになる。例えば当 ASU 提案では、事業体が、その株式に基づく支払い報奨の決済条項を変更し、そのような変更はあるが、公正価値、権利確定条件又は分類変更の結果とはならない場合、修正会計処理は、適用されないことになる。しかしながら、事業体は未だに、修正が重要である場合には、決済条項の変更を引き続き開示することが要求される。

発効日及び移行措置

FASB は、当 ASU 提案に対する利害関係者からのフィードバックを検討後、最終ガイダンスに関する発効日を決定する予定である。事業体は、発効日以降の修正に対して、提案された改訂を将来に向かって適用することになり、移行開示は、要求されない。

付録一回答者に対する質問

回答者に対する当 ASU 提案の質問を、参照のため以下に再掲する。

質問 1: 事業体が、修正会計処理を要求される場合に関する、当アップデート提案における改訂に同意するか？そうではない場合、なぜか？

質問 2: 当アップデート提案における改訂の結果として、トピック 718 に新規又は異なる開示が含まれるべきか？そうである場合、それらの開示は何か、及びそれらが財務諸表利用者にとって有用である理由は何か？

質問 3: 移行規定は適切であるか？そうではない場合、どのような移行アプローチがより適切であるか及びその理由は？

質問 4: どれほどの時間が、当アップデート提案における改訂適用に必要とされるか？公開ビジネス事業体以外の事業体により、このアップデート提案における改訂を適用するに必要な時間は、公開ビジネス事業体により必要とされる時間と相違すべきであるか？早期適用は容認されるべきであるか？いずれかの質問を肯定する場合、その理由を説明されたい。

登録

デロイトの Accounting Services Department が発行する *Heads up* およびその他の会計に関する出版物を希望される方は、以下のウェブサイトにご登録ください (www.deloitte.com/us/subscriptions)。

財務責任者のための Dbriefs

Dbriefs へぜひご参加ください。Dbriefs はデロイトのウェブキャスト・シリーズで、重要な問題を常に把握しておくために必要な実践戦略を提供するものです。「財務責任者」シリーズのウェブキャストを通じ、以下のテーマに関する貴重なアイデアや重要な情報にアクセスしてください。

- 事業戦略および税務
- 税務に関する財務報告
- 取引およびビジネス・イベント
- 企業価値の強化
- ガバナンス、リスクおよびコンプライアンス
- 財務報告
- テクノロジー

Dbriefs は CPE クレジット取得のための、身近にご利用いただける便利で柔軟な方法も提供します。今後のウェブキャストに関するお知らせをお受け取りいただくには、以下のウェブサイトにて、Dbriefs にご登録ください (<http://www.deloitte.com/us/dbriefs>)。

Technical Library と US GAAP Plus

デロイトはご登録いただいた方々を対象に、会計や財務開示に関する資料のオンライン・ライブラリーへのアクセスを提供しています。Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool と呼ばれるこのライブラリーには、弊社の会計および SEC マニュアルならびにその他の会計および SEC の解釈指針のみならず、FASB、EITF、AICPA、PCAOB、IASB、SEC の資料などが含まれています。

営業日ごとに更新される Technical Library は使いやすくデザインされており、ナビゲーションシステムは強力な検索機能を備えているため、いつでも、どのコンピューターからでも瞬時に情報を入手することを可能にします。Technical Library 登録者には、ライブラリーへの最新の情報をハイライトした週報 *Technically Speaking* もお送りします。登録やオンライン上のデモンストレーションなどの詳細については、デロイトのウェブサイト www.deloitte.com/us/techlibrary をご覧ください。

さらに、US GAAP Plus にも忘れずにアクセスしてください。これは、米国 GAAP に重点を置いた、会計に関するニュース、情報や出版物を取り上げるデロイトの新しい無料ウェブサイトです。このウェブサイトには、FASB の活動や *FASB Accounting Standards Codification™* のアップデート、そして、PCAOB、AICPA、SEC、IASB、IFRS 解釈指針委員会などのその他の米国と国際会計基準の設定主体や規制当局の進展に関する記事が掲載されています。今すぐチェックしてください！

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュートマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人およびDT弁護士法人を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約40都市に約8,700名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループWebサイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスをFortune Global 500®の8割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約225,000名の専門家については、Facebook、LinkedIn、Twitterもご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュートマツリミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を含みます。DTTLおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitteのメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細はwww.deloitte.com/jp/aboutをご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of

Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2016. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.