

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
- 移行措置及び関連開示
- 付録—回答者に対する質問

# FASB が非従業員との株式に基づく支払いの取り決めに関する会計処理に対する改善を提案

サンディー・キム (Sandie Kim) 及びコリン・クロンミラー (Colin Kronmiller) ( Deloitte & Touche LLP)

## 背景

2017年3月7日、FASBは、財及びサービスに関して非従業員に付与された、株式に基づく支払いに係る会計処理を簡素化する、ASU 提案<sup>1</sup>を発行した。当該提案によれば、非従業員に対する当該支払いに係るガイダンスの大部分は、従業員に対して付与される株式に基づく支払いに係る規定に整合することになる。



## 編集者注

株式に基づく支払いの会計処理に係る、当初の簡素化への取り組みプロジェクト<sup>2</sup>の討議の一方で、当審議会は、非従業員に係る株式に基づく支払いの取り決めに関する会計処理に対処するためのプロジェクトの追加を決定した。そのガイダンスに対する改善は、より広範な変更を含む可能性があり、また、他の簡素化プロジェクトよりも、完了までにより時間を要する可能性があることから、非従業員に関する別個の簡素化プロジェクトの立ち上げを、当審議会は決定した。

<sup>1</sup> FASB Proposed Accounting Standards Update, *Improvements to Nonemployee Share-Based Payment Accounting*.

<sup>2</sup> FASBによる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、現行米国会計原則のコスト及び複雑性の削減を意図している。当該取り組みの一環として、当審議会は、従業員の株式に基づく支払い取引に係る会計処理のいくつかの側面を簡素化するため、2016年3月に、Accounting Standards Update No. 2016-09, *Improvements to Employee Share-Based Payment Accounting*を発行した。当Heads Upでは、事業体がASU2016-09を適用していることを前提としている。

現在、財及びサービスに関して発行された非従業員の株式に基づく支払いの取り決めは、ASC505-50により会計処理される一方、従業員に関する株式に基づく支払いの取り決めは、ASC718<sup>3</sup>により会計処理される。ASC505-50は、ASC718とは大きく異なっている。相違点は、(1)測定日の決定(これは一般的には、資本として分類される株式に基づく支払いが固定される日とされる)、(2)業績条件に関する会計処理、(3)非公開事業体が測定に関して特定の実務的簡便法を使用可能であること、及び(4)権利確定後の、株式に基づく支払いに関する会計処理(測定及び分類を含む)、に係るガイダンスが挙げられる(但し、これらに限定されない)。当 ASU 提案は、以下でさらに説明される、相違の大部分を排除することになる。



#### 編集者注

当提案の結論の背景において、FASBは、従業員報奨と非従業員報奨の会計処理間の相違は、当初は、「報奨を付与する事業体を持つ関係は、対従業員と対非従業員とは、根本的な相違が存在する、という見解」を基礎としていることに留意し、ASC505-50におけるガイダンスの発行を議論した。しかしながら、当審議会は、従業員に対して付与される報奨は、非従業員に対して付与される報奨と経済的に類似しており、したがって、二つの異なる会計モデルは正当化されないと結論付けた。

当 ASU 提案に対するコメント期限は、2017年7月5日である。参照の便宜のため、当提案による回答者に対する質問は、当 *Heads Up* の付録において再掲されている。

### 当 ASU 提案の主要規定

#### 範囲

当 ASU 提案は、ASC505-50を差し替え、非従業員と従業員双方からの財及びサービスの取得に関係する全ての株式に基づく支払いの取り決めを含むよう、ASC718の範囲を拡張することになる。結果として、ASC718におけるガイダンスの大部分は、分類及び測定に関連する規定を含め、非従業員の株式に基づく支払いの取り決めに適用されることになる。



#### 編集者注

現時点では、ASC505-50は、付与者が発行し被付与者が受領した、非従業員に係る株式に基づく支払いに関する会計処理に係るガイダンスを提供している。ASC505-50により、付与者の会計処理は、被付与者のそれに類似する(例えば、測定日の決定)。財及びサービスに関する、非従業員に係る株式に基づく支払いの会計処理に加え、ASC505-50は、顧客に対する販売インセンティブとして発行された株式に基づく支払いに対する付与者による会計処理に係るガイダンスを提供している。

事業体は、収益取引における、ベンダーにより受領される顧客からの株式に基づく支払い、及び顧客に対する対価支払いを表象する株式に基づく報酬に対して、ASC606を適用することになる(いったん適用されれば)。ASC606-10-32-21では、事業体は、契約開始時に、株式に基づく支払いを含む、非現金対価の見積もり公正価値を測定することが要求される。加えて、顧客に対する対価支払いに係るASC606-10-32-25におけるガイダンスは、現時点では、現金及び顧客が負う金額に対して減額可能な項目にのみ参照されている。しかしながら、当 ASU 提案は、財又はサービスの販売に関して付与される資本性金融商品を含むよう、そのガイダンスを改訂することになる。したがって、当 ASU 提案は、ASC718の範囲から、顧客に対する販売インセンティブとして発行された、株式に基づく支払いを除外することになる。

<sup>3</sup> 会計基準編纂書リファレンスのタイトルについては、デロイトの「FASB会計基準編纂書におけるトピック及びサブトピックのタイトル」参照のこと。

ASC718 の範囲は、非従業員に係る株式に基づく支払いの取り決めを含むよう拡張されることになる一方、非従業員に係る株式に基づく支払いの取り決めに対して、そのガイダンスを、「付与者自身の事業において使用される又は消費される」財及びサービスの取得に関連している場合にのみ、事業体は、適用することになる。



#### 編集者注

当提案の結論の背景において、当審議会は、ASC718 を適用する事業体に関しては、株式に基づく支払いと交換に受領する財又はサービスは、「付与者自身の事業において使用、又は消費(されなければならず)、実質的に資本調達のために付与される商品には適用されない」、と言及した。この規定は、事業体が、資本調達的手段として、株式に基づく支払いを設定することを妨げ、かつ ASC718(特に、その分類ガイダンス)によりそれを会計処理することを妨げる、乱用防止手段として含まれた。

#### 測定日

より重要な提案された変更の一つは、一般的に資本に分類される株式に基づく支払いの測定が確定する、測定日の決定に関連するものである。当 ASU 提案は、非従業員に係る株式に基づく支払いの取り決めに関する測定日決定に関して、ASC505-50 におけるガイダンスを排除することになる。そうではなく、資本に分類される報奨に関しては、測定日は一般的に付与日となる。



#### 編集者注

ASC505-50 では、資本として分類される非従業員に係る株式に基づく支払いの取り決めに係る測定日は以下のいずれか早い日となる、(1)資本性商品を稼得する、相手方による履行(performance)に係るコミットメントが達成された日(「履行コミットメント」)、又は(2)相手方の履行が完了する日。達成されるべき履行コミットメントが実現されるため、「未履行に関する十分に大きな阻害要因(disincentive)」が存在し、「資本性商品の稼得のために相手方が履行する可能性が高く」ならなければならない。実務上、履行コミットメントは、履行の完了前には達成されないことがよくある。これにより、履行が完了するまで、測定日を遅延させることになる(すなわち、非従業員報奨は、権利確定するまで各報告期間において、再測定又は「マーク・トゥ・マーケット(marked to market)」される)。当 ASU 提案では、資本に分類される非従業員に係る株式に基づく支払いは、ASC718 で定義されているように、一般的には付与日に確定することになるであろう。これは、財及びサービスに対して発行された非従業員報奨に関して認識されるコストに、重要な影響を与える可能性がある。

#### 権利確定条件

ほとんどの非従業員報奨は、サービスの対価として発行される一方、当該報奨が財に対して発行される可能性もある。したがって、当提案は、財(サービスに加え)の引き渡しに関連した権利確定条件を組み込むべく、「権利確定」の定義を改訂し、要求される非従業員財又はサービスが提供される期間を説明すべく、「必要とされるサービス期間」ではなく、「非従業員権利確定期間」という用語を使用する。



#### 編集者注

非従業員報奨が、事業結合において交換される場合、事業体が、代替報奨のどの部分が、「結合前権利確定」に起因する(したがって、移転される対価に含まれる)か、及びどの部分が「結合後権利確定」に起因する(したがって、結合後期間において認識される)か、を判定することが重要である。

加えて、ASC718では、サービス及び業績条件は、権利確定条件である一方、市場条件は、株式に基づく支払いの公正価値基礎測定に組み込まれている。当 ASU 提案では、そのガイダンスは、非従業員報奨にも同様に適用されることになる。しかしながら、当 ASU 提案は、非従業員報奨の特性を組み込むべく、サービス及び業績条件の定義を修正することになる。したがって、当 ASU 提案は、「非従業員による、権利確定期間にわたる、付与者への財の引き渡し、又はサービスの提供」を含めるべく、サービス条件の定義を拡張し、また、「相手方の業績が、当該報奨の条項に準拠し、かつ付与者自身の事業(又は活動)のみに関連している場合には、当該業績」を含めるよう、業績条件の定義を拡張することになる。



#### 編集者注

ASC505-50は、「相手方の業績条件」に係るガイダンスを提供する一方、サービス条件については議論していない。しかしながら、ASC505-50による非従業員に係る財又はサービスのコストの認識に当たり、事業体は、実務的には、特定の相手方権利確定条件を、それらが、相手方業績条件よりも、サービス・タイプ条件に、より類似している場合、サービス条件として取り扱う可能性がある。非従業員報奨の権利確定条件は、従業員報奨のそれ(例: 特定期間にわたる雇用)に類似していない可能性があるため、事業体は、どの条件がサービス・タイプ条件に、より類似しているか、及びどれが、業績タイプ条件により類似しているかの判定にあたり、重要な判断を行使しなければならない。例えば、特定の非従業員報奨に関する権利確定条件は、特定期間にわたるサービスの提供ではなく、具体的なタスク及び活動(例: 定められた数のイベントにおける、事業体の製品の販売促進)に結び付く可能性がある。そのような状況においては、それらの具体的タスク及び活動は、相手方の業績条件の代わりに、サービス・タイプ条件を表象する可能性がある。ASC505-50による相手方の業績条件の会計上の取り扱いには、以下で議論されるように、サービス・タイプ条件のそれとは、大幅に相違している。

当 ASU 提案では、事業体は未だ、非従業員権利確定条件が、サービス条件又は業績条件のいずれかであるかの判定に当たり、判断を適用する必要があることになる。業績条件の定義を充足するには、権利確定要件は、被付与者ではなく、付与者の事業又は活動に関連しなければならない。したがって、非従業員が、報奨において権利確定するために、実施しなければならない特定のタスク及び活動(例: 各年における、最低限数の拠点の評価を含む、品質管理サービス)は、サービス条件として特徴付けられる可能性がある。これは、それらが、付与者自身の事業又は活動のみに関連しないためである。しかしながら、当提案における当該区分は、事業体が、失効(forfeiture)を見積もることを選択する場合には、関連するものとすることはできない。これは、サービス条件と業績条件の双方の発生可能性を評価することになるためである(失効に関する以下の議論を参照のこと)。

#### 例 1

事業体 A は、顧客ではないディストリビューター(すなわち、ベンダーである)に対して、100 ワラントを付与する。当該ワラントは、当該ディストリビューターが、2 年間にわたり、20 のその拠点において、A の製品を取り扱っている限り、権利確定する予定である。加えて、当該ディストリビューターが、その 2 年間にわたり、A に関する販売において 100 百万ドルを創出する場合には、追加的 100 ワラントが権利確定する予定である。当該ディストリビューターの拠点の 20 箇所において A の製品を含めること、及び A に関する販売における 100 百万ドルの創出は、共に、ディストリビューターの業績に関連している一方で、A は、各権利確定条件が、サービス条件又は業績条件であるかを評価する必要があることになる。ASC505-50によれば、A は、ディストリビューターの 20 拠点における製品の維持は、サービス・タイプ条件であり、追加的ワラント獲得のための、販売 100 百万ドルの達成は、相手方の業績条件であると、合理的に結論付ける可能性がある。当 ASU 提案によれば、A は、同一の結論に合理的に到達する可能性がある。A に関する販売 100 百万ドルの達成は、ディストリビューターのサービス及び業績に関係する一方で、当該業績は、A 自身の事業のみに関連している。対照的に、ディストリビューターの 20 拠点において、A の製品を維持することは、A 自身の事業のみに関連しないことになり、したがって、サービス条件として扱われることになる。

当 ASU 提案による、非従業員に係る株式に基づく支払いの業績条件の取り扱い、現行ガイダンスにおけるそれと、大幅に相違することになる。非従業員報奨のコストの認識に当たり、事業体は一般的に、ASC505-50 により、業績条件が充足されるであろうことがほぼ確実である (probable) か否かの検討から除外される。そうではなく、非従業員報奨の量及び条件が、相手方の業績条件に依拠している場合には、事業体は、業績条件が「既知」となる (すなわち、達成される) まで、各報告期間時点での、「その時点の現在最低集約公正価値 (then-current lowest aggregate fair value)」を基礎として、全ての認識コストを測定する。これにより、業績条件が充足されると予想される場合でも、最低集約公正価値がゼロとなり、業績条件が達成されるまで、コストが認識されない結果となる可能性がある。そのような会計上の帰結は、株式に基づく支払い取引の経済的実体を反映せず、コストは、当該支払いが現金でなされる場合のコストの認識に類似した方法で、関連財又はサービスが提供され、報奨が権利確定すると予想される時点で、コストは認識されるべきである、と多くの利害関係者は信じている。当 ASU 提案では、非従業員報奨に係るガイダンスは、したがって、ASC718 に整合することになる。したがって、事業体は、業績条件のほぼ確実な (probable) 帰結を基礎として、全てのコストを認識することが要求されることになる。

## 例 2

事業体 B は、現金報酬と交換に、マーケティング・サービスを提供する広告会社との契約を締結する。現金報酬に関係したコストは、マーケティング・サービスが提供されるにしがたい、認識される。加えて、B が、当該サービス提供後の一年間に、販売 100 百万ドルを達成する場合、当該広告会社は、100 ワラントを受領する予定である。ASC505-50 によれば、B は、マーケティング・サービスが提供される時点では、ワラントに係るコストを認識しないであろう (業績条件が達成されるまでは、最低集約公正価値はゼロである)。そうではなく、ワラントのコストは、達成日時点でのワラントの公正価値基礎測定を基礎として、販売水準が達成される場合はその時点で認識されるであろう。結果として、ワラントに係る全てのコストは、マーケティング・サービスが提供された後で、認識される。当 ASU 提案では、ワラントが資本として分類される場合、付与日時点の、ワラントの公正価値基礎測定は、販売ターゲットの達成がほぼ確実である (probable) 場合に、認識されることになる。そのコストは一般的に、マーケティング・サービスが提供されるにしがたい、認識されることになる。

従業員報奨に類似した方法で、当 ASU 提案は、事業体が、(1)失効を見積もる、又は(2)発生時に失効を認識する、のいずれかで、全ての非従業員報奨に係る事業体規模での方針選択を行うことを容認することになる。事業体が、失効の見積もりを選択する場合、財が引き渡されることが予想される、又はサービスが提供されると予想される、報奨の見積もりを基礎として、非従業員報奨のコストを認識しなければならない。その見積もりは、必要に応じて改訂されなければならない。



### 編集者注

事業体による失効に係る方針は、サービス条件のみに関係する。これは、事業体が、業績条件に関して発生可能性を評価しなければならず、また、方針選択を実施してはならないためである<sup>4</sup>。しかしながら、上述の通り、従業員サービス条件とは異なり、非従業員権利確定条件は、特定期間に関するサービスの提供に結びつけられていない可能性がある。事業体は、その失効方針が、特定の非従業員権利確定条件に適用されるか否かの判定に当たり、判断の行使が必要となろう。当該条件が、サービス又は業績条件であるかは曖昧であってはならないためである。

<sup>4</sup> ASU2016-09の結論の背景において、FASBIは、「当審議会は、失効に関する会計方針選択は、サービス条件のみに適用される、と結論付けた。業績条件を有する報奨に関しては、事業体は、各報告日時点で、当該業績条件が達成されるであろうか否かを評価することを継続することになる。」と述べている。

加えて、非従業員報奨の被付与者の数は、多数 (significant) ではない可能性がある (多くの場合に、大きな従業員プールに付与される可能性がある従業員報奨と比較して)。したがって、事業体が、非従業員報奨に関する失効の見積もりを選択する場合、どれほどの数の報奨が、失効されるであろうかの判定は、十分な過去の失効経験なしでは、困難である可能性がある。そのような状況下では、各非従業員は、その契約を履行し、失効として見積もられる報奨はない、と事業体が結論付ける可能性がある。その他の場合においては、非従業員提供者の量が大きく、かつ非従業員が類似するため、過去の失効データが存在する場合には、事業体は、失効を合理的に見積もる可能性がある。例えば、事業体は、第三者マネジメント・アドバイザー会社の従業員に対して、被付与者が、特定期間にわたりアドバイザー・サービスを提供する場合に権利確定する報奨を付与する可能性がある。そのような状況下では、該被付与者の機能が、付与者の従業員に類似した方法である場合に、過去の失効データが存在する可能性がある。

### コスト認識の方法及び期間

非従業員報奨に関して認識される総コストは、当 ASU 提案では、変更される可能性があるが、コスト認識の方法及び期間はそうではないことになる。当 ASU 提案は、ASC505-50 から ASC718 へ、特定の認識ガイダンスを組み込む。したがって、非従業員に係る株式に基づく支払いに関して認識される全てのコストは、現金が支払われるかのように、他の該当する会計ガイダンスにより、認識され続けることになる。すなわち、当 ASU 提案の制約下で ASC718 は、非従業員に係る株式に基づく支払いが、認識されることになる期間又は方法 (すなわち、資産化又は費用化) を規定しないことになる。そうではなく、資産又は費用は、付与者が、財又はサービスに対して現金を支払う場合と、同一の期間かつ同一の方法で、認識される (又は従来からの認識が降り戻される) ことになる。したがって、事業体は、「財を取得する、又はサービスを受領する時点で」、非従業員報奨のコストを認識する。



#### 編集者注

ASC718 では、報酬コストは一般的に、必要とされるサービス期間にわたり、比例的に認識される (又は、複数の必要とされるサービス期間にわたり比例的に)。非従業員報奨の性質のため、サービス期間にわたる比例的認識は、必ずしも適切ではない可能性がある。したがって、当 ASU 提案は、資産又は費用が、付与者が現金を支払う場合と、同一の期間及び同一の方法で認識されることになる、ASC505-50 における原則を保持する。当審議会は、帰属 (attribution) に関連するさらなる明確化又は規定は必要ではないと結論を下した。これは、「アウトリーチ参加者との議論は、この領域については、重要な懸念を提示しない、又は大幅な混乱を創出しない、ことを示唆した」、及び「現金で支払われるコストに関して、この種の特定期間ガイダンスは存在しない」ためである。

事業体は、コストの帰属を判定するに当たり、判断を行使しなければならない。これは、非従業員権利確定条件に直接的に紐づいていない可能性があるためである。例えば、事業体は、サービスを比例的に提供するベンダーに対して報奨を付与するが、権利確定は、業績の水準のみに紐づいている可能性がある。例えば、ベンダーは、一定期間にわたり比例的に、コール・センターに関係したサービスを提供する一方、当該報奨の権利確定は、特定期間における問題の解決に紐づけられている場合がある。同様に、報奨は、財に関して非従業員に提供される場合がある一方、権利確定は、財の引き渡しに紐づけられていない場合がある。例えば、財に関して発行された非従業員報奨は、特定期間にわたり引き渡された全ての財の 3 パーセント未満が欠陥品である場合に、権利確定する場合がある。

加えて、段階的権利確定スケジュールを有し、かつサービス条件のみを含む(すなわち、業績又は市場条件はない)従業員報奨に関して、事業体は、ASC718により会計方針の選択を行うことが要求される。それらの報奨に関しては、事業体は、(1)当該報奨が、実質的に複数の報奨であるかのように、当該報奨の各別個に権利確定する部分、又は(2)全体の報奨(すなわち、当該報奨の、最後の別個に権利確定する部分の必要とされるサービス期間にわたり)、のいずれかに関して、必要とされるサービス期間にわたり、定額法で、報酬費用を認識することを選択する。当 ASU 提案によれば、当該方針選択は、従業員報奨に限定されて継続されることになる。



#### 編集者注

ASC505-50 は、コスト認識の期間又は方法に関して明確なガイダンスを提供していないため、段階的権利確定報奨に関して、類似の方針選択を含んでいない。実務的には、一部の事業体は、ASC718 におけるガイダンスを類推適用し、当該報奨がサービスに関するものである場合、段階的権利確定スケジュールを有する非従業員報奨に関する会計上の方針を選択している場合がある(従業員報奨に関する、上述の方針選択に類似した方法で)。当 ASU 提案は、従業員報奨に対して方針選択を制限していない一方で、非従業員報奨に関する、方針選択に係るガイダンスの規定を提供していない。したがって、事業体は、適切なコストの認識を判定すべく、非従業員報奨に関係した、事実及び状況を注意深く評価しなければならない。

#### 公正価値基礎測定

ASC505-50 では、非従業員に係る株式に基づく支払い報奨は、受領した対価(すなわち、受領した財又はサービスの公正価値)、又は発行された資本性商品の、いずれか、より測定信頼性が高い方で、測定される。実務的には、当該報奨は一般的に、発行された資本性商品の公正価値を基礎として測定される。当 ASU 提案では、非従業員報奨は、従業員報奨に係る測定と整合した方法で、発行された資本性商品の公正価値<sup>5</sup>を基礎として、常に測定されることになる。すなわち、非従業員報奨に関する公正価値基礎測定目的は、従業員報奨に関するそれと整合することになる。しかしながら、非従業員株式オプション及び類似商品の公正価値基礎測定の算定に当たり、事業体は、予想期間ではなく、契約期間を使用することが要求されることになる。



#### 編集者注

ASC718 によれば、事業体は、従業員による予想される行使及び権利確定後の雇用終了行動(postvesting employment termination behavior)の影響を考慮した、予想期間の使用により、従業員株式オプションを測定する。「従業員は、彼らの株式オプションを売却(又はヘッジ)できない—彼らはそれらを行行使することのみできる。このことを理由として、従業員は一般的に、オプションの契約期間末より前に、彼らのオプションを行行使するという点で」、従業員株式オプションは、移転可能又は取引可能オプションとは相違するため、予想期間が使用される。しかしながら、非従業員報奨に係る予想期間の判定は、チャレンジングとなるであろう。これは、事業体はしばしば、非従業員の早期行使行動に関連した十分な過去のデータを有しないためである。加えて、非従業員株式オプション報奨は、契約期間末より前に行使することができない可能性がある。これは、それらが、従業員株式オプション報奨に典型的に見受けられる特定の特性を含まないためである(即ち、移転不可能性、及び権利確定後のサービス終結による契約期間の打ち切り(truncation))。したがって、スタッフ会計公報トピック 14.A「Share-Based Payment Transactions With Nonemployees」における SEC スタッフの見解と整合した方法で、当 ASU 提案は、事業体が、契約期間の使用により、非従業員株式オプションを測定することを要求することになる。

<sup>5</sup> 特定状況下では、非公開事業体は、算定価値又は本源的価値を使用することが認められる。以下の非公開事業体に係る実務的簡便法の議論を参照のこと。

## 非公開事業体に係る実務的簡便法

ASC505-50では、非公開事業体は、非従業員報奨を公正価値での測定の代替として使用する実務的簡便法を有していない。当ASU提案はしかしながら、非公開事業体に、従業員報奨に関して提供されているものと同一の実務的簡便法の大部分を与えることになる。当該例外は、従業員報奨に関する予想期間に関係した、実務的簡便法である。上述の通り、事業体は、非従業員に発行された株式オプション及び類似商品測定のため、契約期間を使用しなければならない。

### 算定価値

ASC718では非公開事業体は、当該報奨の公正価値が合理的に見積もることができない場合、従業員に対して付与される株式オプション及び類似商品の測定に当たり、「算定価値」を使用する可能性がある。これは、株式価格の予想ボラティリティを見積もることが、実務的ではないためである。算定価値は、事業体の株式価格の予想ボラティリティの代わりに、適切な産業セクター・インデックスの過去のボラティリティを使用する、測定である。当ASU提案では、この実務的簡便法は、非従業員報奨に拡張され、従業員及び非従業員報奨の双方に適用されることになる。非従業員報奨に対して、この実務的簡便法を適用する非公開事業体は、ASC250における、選好性(preferability)を実証することは要求されないことになる。



#### 編集者注

実務的には、多くの非公開事業体は、彼らの従業員報奨に関して、算定価値を使用していなかった可能性がある。これは、類似公開事業体のボラティリティを基礎として、非公開事業体の株式価格の予想ボラティリティを見積もることが、しばしば実務的に可能であるためである。

### 本源的価値

従業員報奨に類似した方法で、当ASU提案は、非公開事業体が、選好性の確立なしに、公正価値の代わりに、本源的価値で、負債として分類される非従業員に係る株式に基づく支払い報奨を測定する、一度限りの会計方針選択の実施を認めることになる。

### 分類

ASC718による、従業員に係る株式に基づく支払い報奨の分類に係る同一のガイダンスが、権利確定前に、ASC505-50により、非従業員報奨に適用される。しかしながら、ASC505-50では、非従業員報奨は、いったん履行が完了(すなわち、報奨が権利確定する)すれば、金融商品に対して、一般的に適用される米国会計原則におけるその他のガイダンス(例:ASC815)の対象となる。対照的に、従業員報奨は、保有者が従業員であることをやめた後に(但し、特定規準を充足する、資本リストラクチャリングによるものを除く)、それらが修正される場合を除き、ASC718の範囲内のままである(権利確定後であっても)。当ASU提案では、従業員報奨と非従業員報奨の分類の取り扱いは整合しているため、非従業員報奨は、それらが、当該報奨権利確定後に修正され、非従業員がもはや、財及びサービスを提供しない場合を除き、ASC718の範囲内のままである(但し、特定規準を充足する、資本リストラクチャリングによるものを除く)。



#### 編集者注

現行米国会計原則では、ASC505-50により、資本として分類される特定の非従業員報奨は、ASC815により、デリバティブ金融商品の定義を充足する。したがって、いったん履行が完了すれば、それらは、デリバティブ負債として分類され、純利益を通じて、各報告期間において、公正価値で再測定されることになる。当ASU提案では、当該報奨は、上述の修正がない限り、資本としての分類が継続されることになる。



## 開示

当審議会は、非従業員に係る株式に基づく支払いの取り決めに関する、特定の開示規定を追加しないことを決定した。これは、ASC718における既存開示が十分であるためである。別個の開示は、「当該報奨の特性の相違が、事業体による株式基礎報酬の理解に、別個開示が重要ならしめる限りにおいて」要求されることになる<sup>6</sup>。

## 発効日

FASBは、当ASU提案に対する、利害関係者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。

## 移行措置及び関連開示

当ASU提案は一般的に、事業体に、当該基準を適用する時点で、未履行の非従業員報奨に関して、累積的影響調整を未処分利益とする、修正遡及移行アプローチの使用を要求している。現在は負債として分類されているが、当ASU提案では資本として分類されることになる報奨に関する、資本への累積的影響調整決定に当たり、事業体は、負債から資本へ分類される報奨の修正に係るガイダンスを適用することになる(すなわち、適用日時点で測定される負債報奨は、資本へ再分類されることになる)。しかしながら、非公開事業体が、算定価値へ、特定の非従業員報奨の測定を変更する場合には、当ASU提案は、将来に向けたアプローチを要求することになる。

適用の第一期中及び年次期間においては、事業体は、以下事項の開示が要求されることになる。

- 会計原則変更の性質及び理由。
- 適用期間期首時点の、財政状態報告書における未処分利益に係る変動の累積的影響。

<sup>6</sup> コメント受領後の、当ASU提案の討議の一環として、当審議会は、最終ガイダンスの発効日を決定する際に、ASC606の発効日を検討する必要があるであろう。

## 付録—回答者に対する質問

参照の便宜のため、当 ASU 提案による回答者への質問が以下で再掲されている。

**質問 1:** このアップデート提案における改訂は、財務諸表利用者に対して提供される情報の有用性を維持又は改善する一方で、コスト及び複雑性削減(又は潜在的削減)の結果となることに同意するか? そうではない場合、なぜか?

**質問 2:** 事業体は、彼らが発行する義務を負う、資本性商品の公正価値を見積もることにより、非従業員に係る株式に基づく支払い取引を測定することが要求されるべきか? そうではない場合、従業員報奨及び非従業員報奨に関する測定目的に差異が存在すべき理由、及びより適切なその他の代替案は存在するか?

**質問 3:** 資本として分類される非従業員報奨に関する測定日は、当該付与日であるべきか? そうではない場合、従業員と非従業員に係る株式に基づく支払い報奨の測定日に相違が存在する理由、及びより適切なその他の代替案は存在するか?

**質問 4:** 非従業員に発行される株式オプション及び類似商品の契約期間を、それらの株式に基づく支払い報奨の測定に対するインプットとして使用することを、事業体は要求されるべきか? そうではない場合、より適切なその他の代替案は存在するか?

**質問 5:** 業績条件を含む非従業員に係る株式に基づく支払い報奨は、適切な認識期間判定に当たり、業績条件が充足されるであろう可能性を考慮しなければならないか? そうではない場合、業績条件を有する従業員と非従業員に係る株式に基づく支払い報奨に関する会計処理に相違が存在すべきか、及びより適切な代替案は何か?

**質問 6:** 権利確定し、非従業員がもはや財又はサービスを提供していない、非従業員に係る株式に基づく支払い報奨に対する、トピック 718 における分類ガイダンスの適用は適切であるか? そうではない場合、従業員と非従業員に係る株式に基づく支払い報奨に関する、権利確定後の分類評価における相違は存在すべきか?

**質問 7:** 非従業員に係る株式に基づく支払い報奨に対する、トピック 718 における失効ガイダンスの適用は適切か? そうではない場合、従業員と非従業員に係る株式に基づく支払いに係る失効の会計処理に相違が存在すべき理由は何か?

**質問 8:** 非公開事業体が、非従業員に対して発行された株式オプション及び類似商品測定に当たり、予想ボラティリティに関して、算定価値で代替する、との実務的簡便法は適切か? そうではない場合、従業員と非従業員に係る株式に基づく支払い報奨に関する、会計方針の選択における相違が存在すべき理由は何か?

**質問 9:** 負債として分類される非従業員に係る株式に基づく支払い報奨の公正価値から本源的価値への測定変更の一度限りの選択は、非公開事業体に認められるべきか? そうではない場合、従業員と非従業員に係る株式に基づく支払い報奨に関して、会計方針選択において、相違が存在すべき理由は何か?

**質問 10:** 提案された改訂に関する、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?

**質問 11:** 当審議会は、事業体が、移行規定適用時に、株式に基づく支払いコストを含む資産の基礎を調整することを要求すべきか? 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か?

**質問 12:** 当審議会は、非従業員に係る株式に基づく支払い取引に関して、別個の開示を要求すべきか?

**質問 13:** 提案された改訂を適用するために必要とされるであろう、時間はいかほどか? 公開事業体以外の事業体により、提案された改訂を適用するために必要とされる時間は、公開事業体により必要とされる時間とは相違すべきか?

## 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](http://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](http://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 9,400 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/about](http://www.deloitte.com/jp/about)) 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、リスクアドバイザリー、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 245,000 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指します。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](http://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**

© 2017. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.