

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office 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。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

IFRS in Focus

IASB が株式に基づく報酬取引の分類および測定に関連した IFRS 第 2 号の修正を公表

目次

なぜ本修正が公表されたか？

本修正による変更は何か？

新しい要求事項はいつ適用されるか？

本 IFRS in Focus は、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」への最近の修正（本修正）を要約したものである。

要点

- 本修正は、次の分野に関連している。
 - 現金決済型の株式に基づく報酬取引における権利確定条件の影響の会計処理
 - 源泉徴収義務についての純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引の分類
 - 株式に基づく報酬取引の分類を現金決済型から持分決済型に変更する条件変更の会計処理
- 本修正は、2018年1月1日以後開始する事業年度に発効し、早期適用が認められる。特別な移行規定の適用がある。

なぜ本修正が公表されたか？

国際会計基準審議会 (IASB) および IFRS 解釈指針委員会 (IFRIC) は、下記に関する要望を受領した。

- 権利確定条件および権利確定条件以外の条件が現金決済型の株式に基づく報酬に関する負債の公正価値の測定に及ぼす影響をどのように取り扱うか
- 税務目的で純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引をどのように分類するか
- 代替となる報酬の公正価値が当初の報酬の認識されている価値と異なる場合に、株式に基づく報酬取引の現金決済型から持分決済型への条件変更はどのように会計処理するのか

IASB は、これらの問題について、ガイダンスの欠如があることを認め、IFRS 第 2 号の修正を決定した。

詳細は下記Webサイト参照

www.iasplus.com

www.deloitte.com

www.deloitte.com/jp/ifrs

本修正による変更は何か？

現金決済型の株式に基づく報酬取引における権利確定条件の影響の会計処理

IFRS 第 2 号は、現金決済型の取引に関して、企業に (i) 取得した財またはサービスおよび発生した負債を、当該負債の公正価値で測定する、(ii) 負債が決済されるまで、当該負債の公正価値を各報告期間の末日に再測定する、および (iii) オプション価格算定モデルを、現金決済型の株式に基づく報酬が付与された条件と従業員がそれまでにどの範囲までサービスを提供しているのかを考慮に入れて適用することを要求している。しかし、IFRS 第 2 号は、これまで、権利確定条件および権利確定条件以外の条件を負債の測定にどのように織り込むのかに係るガイダンスを提供していなかった。

修正後の IFRS 第 2 号では、権利確定条件および権利確定条件以外の条件が現金決済型の株式に基づく報酬の測定に与える影響の会計処理は、持分決済型の株式に基づく報酬と同じアプローチに従うべきであることを明確化した。

具体的には、以下のとおりである。

- 株式市場条件および権利確定条件以外の条件は、現金決済型の株式に基づく報酬の公正価値を見積もる際に考慮に入れる、他方、
- 株式市場条件以外による権利確定条件は、公正価値を見積もる際に考慮に入れてはならないが、その代わりに、負債の測定に含まれている報酬の数を調整することによって考慮に入れる。

すべての条件による影響は、(権利付与日に公正価値が固定される持分決済型の株式に基づく報酬とは異なり、) 各報告期間の末日に改訂され、認識される累積負債の金額は、最終的に支払った現金と同額になる。

純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引の分類

本修正は、税法または規則が、企業に対して、課税当局に(通常は現金で)支払う従業員の納税義務を満たすために、従業員に代わって必要な数の資本性金融商品を源泉徴収することを要求している環境下において特別に適用される。本修正は、純額決済の要素がなければ株式に基づく報酬の全体が持分決済型として分類されていた場合には、全体を持分決済型として分類すべきであることを規定している。

本修正は、このような取決めの結果として課税当局に移転すると見込まれる現金の金額の見積りについて開示する要求事項も追加した。

見解

本修正は、現金で決済するか資本性金融商品で決済するかの選択権が相手方に与えられている株式に基づく報酬については、企業に現金で決済する負債が発生している範囲で負債を認識するという IFRS 第 2 号の要求事項の例外を示している。また、この例外は、以下については適用しない旨を規定している。

- 税制または規則によって要求されていない純額決済、または
- 株式に基づく報酬から生じている従業員の納税義務を超過する源泉徴収

株式に基づく報酬取引の分類を現金決済型から持分決済型に変更する条件変更の会計処理

本修正は、現金決済型から持分決済型へ取引を変更した株式に基づく報酬の変更に関する会計処理を、以下のとおり明確化した。

- i. 当初の負債は認識を中止する。
- ii. 持分決済型の株式に基づく報酬は、条件変更日までにサービスが提供された範囲で、付与された資本性金融商品の条件変更日の公正価値で認識する。
- iii. 条件変更日の負債の帳簿価額と資本に認識された金額との差額は、直ちに純損益として認識される。

見解

IASB が採用したアプローチは、現金決済型の株式に基づく報酬は、資本性金融商品に置き換えられることにより、決済されると考えられるため、条件変更日に当初の現金決済型の株式に基づく報酬に係る負債の認識を中止すべきであることを含んでいる。これは、条件変更日において、企業には現金を相手方に移転する義務がないためである。

新しい要求事項はいつ適用されるか？

本修正は、2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効し、早期適用が認められる。

本修正は、以下の移行についての要求事項とともに、将来に向かって適用される。

- i. 権利確定条件および権利確定条件以外の条件が、現金決済型の株式に基づく報酬の測定に与える影響の会計処理に係る修正は、(i) 企業が本修正を最初に適用した日に権利が確定していない、または (ii) 企業が本修正を最初に適用した日以後に付与された株式に基づく報酬取引に適用される。本修正の適用開始日より前に付与されたものの権利が確定していない株式に基づく報酬取引について、企業は、(i) 適用開始日に負債を再測定すること、(ii) 期首の資本へその影響を認識することが要求される。
- ii. 純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引の分類に係る修正は、(i) 権利が確定していない(または、権利は確定しているが未行使)、または (ii) 企業が本修正の適用を開始した日以後に付与された株式に基づく報酬取引に適用される。従来は現金決済型として分類し、現在は持分決済型として分類変更しなければならない権利が確定していない(または、権利は確定しているが未行使)の株式に基づく報酬取引について、企業は、本修正の適用開始日に負債の帳簿価額を資本へ振替えることを要求されている。
- iii. 現金決済型から持分決済型へ分類を変更した株式に基づく報酬取引の条件変更の会計処理は、企業が適用を開始した日以後に発生した条件変更にのみ適用される。

企業が、事後的判断を用いずに可能である場合にのみ、本修正の遡及適用が認められる。

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 トーマツ 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 トーマツ 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。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は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。

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

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited