

# IASB、公開草案(ED/2014/5)「株式に基づく報酬取引の分類及び測定(IFRS第2号の改訂案)」を公表

国際会計基準審議会(IASB)は2014年11月25日に、公開草案(ED/2014/5)「株式に基づく報酬取引の分類及び測定(IFRS第2号の改訂案)」を公表した。本公開草案は、以下の3つの論点に関するIFRS第2号の限定的な改訂を提案している。

- 現金決済型の株式に基づく報酬取引の測定における権利確定条件の影響
- 純額決済条項を有する株式に基づく報酬取引の分類
- 現金決済型から持分決済型への分類変更となる株式に基づく報酬取引の条件変更の会計処理

本公開草案に対するコメント期限は2015年3月25日である。



## 【背景及び適用範囲】

2010年から2013年にかけて、IFRS解釈指針委員会(IFRS-IC)にIFRS第2号「株式に基づく報酬」に関する4つの論点が寄せられた。IFRS-IC会議での審議を経たのち、IASB会議で審議を行った結果、決済方法が将来の事象に依存する株式に基づく報酬取引に関する論点を除き、冒頭に掲げた3つの論点に関する明確化が提案されている。

本公開草案には適用時期の提案は含まれていないが、適用方法については、将来に向かって適用することが提案されている。ただし、遡及適用に必要な情報が後知恵(hindsight)なしに入手できる場合、遡及適用を認めることも提案されている。また、早期適用を容認し、その場合にはその旨を開示することが提案されている。

## 【改訂の要約】

改訂項目	改訂案の概要
現金決済型の株式に基づく報酬取引の測定における権利確定条件の影響	<p><b>背景</b></p> <p>IFRS第2号は、株式に基づく報酬取引の公正価値を、IFRS第2号が定める「公正価値」の概念に従って測定することを求めている。</p> <p>IFRS第2号は、持分決済型の株式に基づく報酬取引を公正価値で測定する際、「権利確定条件」及び「権利確定条件以外の条件」をどのように考慮すべきかのガイダンスを提供している。そのガイダンスでは、これらの条件は次のように処理される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 「株式市場条件」以外の権利確定条件(「勤務条件」及び「株式市場条件以外の業績条件」)は、公正価値を見積る際に考慮しない。その代わり、報酬費用の測定に反映する資本性金融商品の数を調整することで、権利確定条件を考慮する。</li> <li>■ 「株式市場条件」及び「権利確定条件以外の条件」については、公正価値を見積る際に考慮する。</li> </ul>

改訂項目	改訂案の概要
<p>現金決済型の株式に基づく報酬取引の測定における権利確定条件の影響 (続き)</p>	<p>一方、現金決済型の株式に基づく報酬取引から生じる負債について、IFRS第2号は、契約条件と従業員によってそれまでに提供されたサービスの範囲を考慮に入れながら、各報告期間の末日において公正価値で測定することを求めているものの、権利確定条件及び権利確定条件以外の条件が負債の測定に与える影響については明確に定めていない。</p> <p>その結果、現金決済型の株式に基づく報酬取引から生じる負債を公正価値により測定する際、次のいずれの方法によるかが明確ではない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 持分決済型の株式に基づく報酬取引の公正価値測定のガイダンスを類推適用する(すなわち、権利確定条件以外の条件及び株式市場条件のみを考慮する)。</li> <li>■ 勤務条件及び株式市場条件以外の業績条件を含むすべての条件を、公正価値を見積る際に考慮する。</li> </ul> <p><b>改訂案</b></p> <p>本公開草案は、持分決済型の株式に基づく報酬取引と同様のアプローチを、現金決済型の株式に基づく報酬取引にも適用することを提案している。</p>
<p>純額決済条項を有する株式に基づく報酬取引の分類</p>	<p><b>背景</b></p> <p>税法または規制が企業に対し、株式に基づく報酬取引に関連した従業員の税金債務相当額を留保し、(通常は現金で)税務当局への支払いを求めることがある。企業がこの義務を履行するために、持分決済型の株式に基づく報酬契約において、引き渡される資本性金融商品の総数から、税金債務の価値と同じ価値だけの資本性金融商品を控除することができる場合、その控除部分を持分決済型と現金決済型のいずれに分類すべきかがIFRS第2号上は明確ではない。</p> <p>IFRS-ICは、実務において次の2つの考え方があることを把握している。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ それぞれの部分について、清算方法(現金決済または資本性金融商品での決済)と整合的に会計処理する。その結果、控除されない部分は持分決済型、控除される部分は現金決済型の株式に基づく報酬取引として分類する。</li> <li>■ 株式に基づく報酬取引の全体を持分決済型として分類する。これは、控除による純額決済を、いたん付与された株式に基づく報酬の買戻しとみることができるためである。</li> </ul> <p><b>改訂案</b></p> <p>純額決済条項がなかったならば報酬取引全体が持分決済型の株式に基づく報酬取引に分類される場合、IFRS第2号の第10項から第29項までの持分決済型の株式に基づく報酬取引に適用される規定に従って会計処理することを提案している。</p>
<p>現金決済型から持分決済型への分類変更となる株式に基づく報酬取引の条件変更の会計処理</p>	<p><b>背景</b></p> <p>IFRS第2号は、現金決済型の株式に基づく報酬取引に関する契約条件の変更の会計処理を定めていないが、現金決済型の株式に基づく報酬取引から生じる負債は、各報告期間の末日と清算日において公正価値で再測定され、そこから生じた変動は当期純利益に含めて認識されることから、契約条件の変更の影響も再測定の中で考慮され得る。一方、再測定されない持分決済型の株式のに基づく報酬取引に関しては、契約条件の変更に関する詳細な規定が設けられている。</p> <p>現金決済型から(再測定を行わない)持分決済型の株式に基づく報酬取引に変更されるような契約条件の変更(特に、現金決済型の株式に基づく報酬取引を清算し、より高い公正価値を有する持分決済型の株式に基づく報酬取引に置き換えるような変更)の会計処理については、IFRS第2号は具体的なガイダンスを提供しておらず、実務において大きなばらつきが生じている。</p>

改訂項目	改訂案の概要
<p>現金決済型から持分決済型への分類変更となる株式に基づく報酬取引の条件変更の会計処理 (続き)</p>	<p><b>改訂案</b></p> <p>本公開草案は、次の2点の明確化を提案している。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 契約条件の変更によって現金決済型から持分決済型の株式に基づく報酬取引に変更される場合、その報酬取引を変更があった日から持分決済型として会計処理する。</li> <li>■ その持分決済型の株式に基づく報酬取引を、条件変更日現在における付与された資本性金融商品の公正価値で測定する。持分決済型の株式に基づく報酬取引のうち、すでに財やサービスを受け取っている部分は、資本の増加として処理する。現金決済型の株式に基づく報酬取引に係る負債の認識を中止し、その認識中止額と資本の増加額の差額を、ただちに当期純利益に含めて認識する。</li> <li>■ 現金決済型の株式に基づく報酬取引が取消しまたは清算される場合で(権利確定条件を満たさないことにより失効する場合を除く)、取り消された現金決済型の株式に基づく報酬取引の代替として資本性金融商品が付与されたと企業が識別するときには、その代替としての資本性金融商品の付与について、上記(1点目の箇条書き)に示した会計処理を適用する。</li> </ul>

## 編集・発行

### 有限責任 あずさ監査法人

### IFRSアドバイザリー室

azsa-ifrs@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めていますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.