

2014年11月

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号の修正案

コメント期限:2015年3月25日

# 株式に基づく報酬取引の分類及び測定

(IFRS第2号の修正案)

コメント期限：2015年3月25日

Exposure Draft ED/2014/5 *Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions* (Proposed Amendments to IFRS 2) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **25 March 2015** and should be submitted in writing to the address below or electronically using our ‘Comment on a proposal’ page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2014 IFRS Foundation®**

ISBN: 978-1-909704-67-1

**All right reserved:** Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation’s copyright and set out the IASB’s address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘IFRS Taxonomy’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office as above.

# 株式に基づく報酬取引の分類及び測定

## IFRS第2号の修正案

コメント期限：2015年3月25日

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号の修正案)は、コメントを求めることだけを目的に、国際会計基準審議会 (IASB) が公表したものである。この提案は、最終の形となる前に、受け取ったコメントを考慮して修正されることがある。コメントは、**2015年3月25日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか又は我々の 'Comment on a proposal' のページを使用して電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

**注意書き：**IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控える者に生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準 (国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む)、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

#### コピーライト ©2014 IFRS Foundation®

**不許複製・禁無断転載：**本公開草案のコピーは、IASB へのコメントを作成する目的でのみ作成できる。そのコピーが個人的又は内部での使用のためのもので、販売又は他の方法で配布されることがなく、IFRS 財団の著作物であることを明記し、かつ、IASB のアドレスを完全に表示することが条件である。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法 (現在知られているものも今後発明されるものも) であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団からの書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ/IASB ロゴ/IFRS for SMEs ロゴ/‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘IFRS Taxonomy’、‘eIFRS’、‘IASB’、‘IFRS for SMEs’、‘IAS’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘SIC’、‘International Accounting Standards’ 及び ‘International Financial Reporting Standards’ は、IFRS 財団の商標である。

IFRS 財団は、米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している (会社番号：FC023235)。

## 目次

	ページ
イントロダクション	6
コメント募集	7
[案] IFRS 第2号「株式に基づく報酬」の修正	9
[案] IFRS 第2号「株式に基づく報酬」の適用ガイダンスの修正	12
審議会による2014年11月公表の「株式に基づく報酬取引の分類及び測定」 （IFRS 第2号の修正案）の承認	14
IFRS 第2号「株式に基づく報酬」の修正案に関する結論の根拠	15

## イントロダクション

---

国際会計基準審議会（IASB）は、以下のことを扱うための IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の修正案の公開草案を公表した。

- (a) 権利確定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
- (b) 純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引の分類
- (c) 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

### 権利確定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

IFRS 第 2 号の第 33 項は、現金決済型の株式に基づく報酬に係る負債を、当初及び決済までの各報告期間の末日において、現金決済型の株式に基づく報酬が付与された契約条件及び従業員がそれまでにどの範囲までサービスを提供したのかを考慮に入れて、現金決済型の株式に基づく報酬の公正価値で測定することを要求している。しかし、IFRS 第 2 号は、権利確定条件及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取引において生じる負債の公正価値の測定に与える影響を具体的に扱ってはいない。

IASB は、権利確定条件及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、IFRS 第 2 号の第 19 項から第 21A 項において持分決済型の株式に基づく報酬の測定に用いているアプローチに従うべきである旨を明確化することを提案している。

### 純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引の分類

企業が、税法又は規則によって、株式に基づく報酬に関連した従業員の納税義務に係る金額を源泉徴収して、当該金額を税務当局に（通常は現金で）移転することを義務付けられている場合がある。この義務を履行するために、従業員の株式に基づく報酬契約の中には、契約条件により、企業が、株式に基づく報酬の行使（又は権利確定）時に従業員に発行されるはずの資本性金融商品の合計数から、法定の源泉徴収義務を果たすために、従業員の納税義務の貨幣価値と同額とするのに必要な数の資本性金融商品を控除することを認めるか又は要求しているものがある。

この修正では、IFRS 第 2 号における要求事項に対する例外を提案している。IASB は、企業が法定の源泉徴収義務を果たすために、資本性金融商品の所定の部分を源泉徴収することによって、株式に基づく報酬契約を純額決済する場合、純額決済の要素を含んでいなかったならば株式に基づく報酬の全体が持分決済型に分類されることとなるときは、当該取引の全体を持分決済型として分類すべきである旨を明示することを提案している。

### 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

現金決済型の株式に基づく報酬が、契約条件の変更によって持分決済型の株式に基づく報酬に変化する場合がある。さらに、現金決済型の株式に基づく報酬が決済されて新たな持分決済型の株式に基づく報酬に置き換えられる取引がある。IFRS 第 2 号は、こうした状況を具体的に扱ってはいない。

IASB は、IFRS 第 2 号を修正して次のようにすることを提案している。

## 株式に基づく報酬取引の分類及び測定（IFRS 第 2 号の修正案）

- (a) 株式に基づく報酬取引は、条件変更の結果として付与した資本性金融商品の条件変更日の公正価値を参照して測定する。
- (b) 当初の現金決済型の株式に基づく報酬に関して認識した負債は条件変更時に認識の中止を行い、持分決済型の株式に基づく報酬を、サービスが条件変更日までに提供されている範囲で認識する。
- (c) 条件変更日現在の負債の帳簿価額と同日現在で資本に認識されている金額との差額を、直ちに純損益に計上する。

## コメント募集

IASB は、本公開草案における修正案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 該当のある場合、IASB が考慮すべき代替案を記述している。

IASB は、IFRS 第 2 号における事項のうち本公開草案で扱っていない事項についてのコメントは求めている。

コメントは、**2015 年 3 月 25 日**までに到着するよう書面で提出されたい。

## コメント提出者への質問

### 質問 1

IASB は、権利確定条件及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与える影響の会計処理は、IFRS 第 2 号の第 19 項から第 21A 項において持分決済型の株式に基づく報酬の測定に用いているアプローチに従うべきである旨を明確化することを提案している。

これに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

### 質問 2

IASB は、企業が法定の源泉徴収義務を果たすために、資本性金融商品の所定の部分を源泉徴収することによって純額決済する株式に基づく報酬取引は、全体を持分決済型として分類すべきである旨を明示することを提案している。これは、純額決済の要素を含んでいなかったならば株式に基づく報酬取引の全体が持分決済型の株式に基づく報酬取引として分類されることとなっていた場合に要求される。

これに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

### 質問3

IASB は、現金決済型の株式に基づく報酬取引が現金決済型から持分決済型に分類が変化する条件変更の会計処理を明示することを提案している。IASB は、こうした取引は次のように会計処理すべきであると提案している。

- (a) 株式に基づく報酬取引は、条件変更の結果として付与した資本性金融商品の条件変更日の公正価値を参照して測定する。
- (b) 当初の現金決済型の株式に基づく報酬に関して認識した負債は条件変更時に認識の中止を行い、持分決済型の株式に基づく報酬を、サービスが条件変更日までに提供されている範囲で認識する。
- (c) 条件変更日現在の負債の帳簿価額と同日現在で資本に認識されている金額との差額を、直ちに純損益に計上する。

これに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

### 質問4

IASB は、これらの修正を将来に向かって適用することを提案しているが、遡及適用するために必要な情報を有して当該情報が事後的判断を用いずに利用可能である場合には、修正を遡及適用することを認めることも提案している。

これに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

### 質問5

提案について他に何かコメントがあるか。

## コメントの方法

コメントは次のいずれかの方法で提出のこと。

**電子的に**            ‘Comment on a proposal page’ ([go.ifrs.org/comment](http://go.ifrs.org/comment) にある) にアクセス  
(推奨している方法)

**電子メール**        電子メールでのコメントの送付先： [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**郵送**                IFRS Foundation  
30 Cannon Street  
London EC4M 6XH  
United Kingdom

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

## [案] IFRS 第2号「株式に基づく報酬」の修正

第30項及び第33項を修正し、第33A項から第33D項及び第63D項を追加する。第33項及び第33D項の前の見出しを追加する。新たな文言に下線を付している。第32項は修正していないが、参照の便宜のため記載している。

### 現金決済型の株式に基づく報酬取引

30 現金決済型の株式に基づく報酬取引については、企業は、取得した財又はサービス及び発生した負債を、当該負債の公正価値で測定しなければならない（ただし、第32項から第33C項の要求事項の適用がある）。負債が決済されるまで、企業は当該負債の公正価値を各報告期間の末日及び決済日に再測定し、公正価値の変動を当期の純損益に認識しなければならない。

...

32 企業は、受け取ったサービスと、当該サービスの対価を支払う負債を、従業員がサービスを提供した時に、認識しなければならない。例えば、株式増価受益権の中には、直ちに権利確定するため、従業員が、現金支払に対する無条件の資格を得るために一定期間の勤務を完了することを要求されないものがある。反対の証拠がない限り、企業は、株式増価受益権と交換に従業員が提供したサービスを受け取ったものと推定しなければならない。したがって、企業は、受け取ったサービスと、当該サービスの対価を支払う負債を、直ちに認識しなければならない。株式増価受益権が、従業員が一定期間の勤務を完了するまで確定しない場合には、企業は、受け取ったサービスと、当該サービスの対価を支払う負債を、従業員が当該期間中にサービスを提供するのに従って認識しなければならない。

### 権利確定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

33 負債は、当初及び決済までの各報告期間の末日において、オプション価格算定モデルを適用して、株式増価受益権が付与された契約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ることにより、株式増価受益権の公正価値で測定しなければならない。株式市場条件以外による権利確定条件は、測定日現在の現金決済型の株式に基づく報酬の公正価値を見積り際に考慮に入れてはならない。その代わりに、権利確定条件は、取引金額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、最終的に、付与した報酬に対する対価として受け取った財及びサービスについて認識される金額が、最終的に権利確定となり決済される報酬の数を基礎とするようにしなければならない。

33A 第33項の要求事項を適用するために、企業は、権利確定期間中に受け取った財又はサービスに係る金額を認識しなければならない。当該金額は、権利確定すると見込まれる報酬の数についての最善の利用可能な見積りを基礎としなければならない。その後の情報で、権利確定すると見込まれる報酬の数が従前見積りと異なることが示されている場合には、必要があれば、当該見積りを改訂しなければならない。権利確定日において、企業は、最終的に権利確定した報酬の数と等しくなるように見積りを修正しなければならない。

33B 権利確定（又は行使可能性）の条件となる目標株価などの株式市場条件は、権利確定条件以外の条件とともに、付与した現金決済型の株式に基づく報酬の公正価値を見積り際に並びに

各報告期間の末日現在及び決済日現在の報酬の公正価値を再測定する際に、考慮に入れなければならない。

- 33C 第30項から第33B項を適用する結果として、現金決済型の株式に基づく報酬に対する対価として受け取った財又はサービスについて最終的に認識される累計金額は、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**

- 33D 企業が、税法又は規則によって、株式に基づく報酬に関連した従業員の納税義務に係る金額を源泉徴収して、当該金額を税務当局に（通常は現金で）移転することを義務付けられている場合がある。この義務を履行するために、従業員の株式に基づく報酬契約の中には、契約条件により、企業が、株式に基づく報酬の行使（又は権利確定）時に従業員に発行されるはずの資本性金融商品の合計数から、法定の源泉徴収義務を果たすために、従業員の納税義務の貨幣価値と同額とするのに必要な数の資本性金融商品を控除することを認めるか又は要求しているものがある。このような場合に、こうした純額決済の要素がなければ株式に基づく報酬取引の全体が持分決済型の株式に基づく報酬取引として分類されていたであろうときは、当該株式に基づく報酬は、第10項から第29項における持分決済型の株式に基づく報酬取引に適用される要求事項に従って会計処理しなければならない。

...

## **発効日**

...

- 63D [公開後に日付挿入] 公表の [案] 「株式に基づく報酬取引の分類及び測定」 (IFRS 第2号の修正) により、第30項及び第33項が修正され、第33A項から第33D項及びB41A項からB41B項並びに関連する見出しが追加された。企業は、当該修正を [公開後に日付挿入] 以後開始する事業年度について将来に向かって適用しなければならない。ただし、企業が遡及適用に必要な情報を有していて、この情報が事後的判断を用いずに利用可能である場合には、IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って当該修正を遡及適用することができる。早期適用は認められる。企業が当該修正を遡及適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

付録Bにおいて、B41A項からB41B項及び関連する見出しを追加する。新たな文言に下線を付している。

### **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**

- B41A 現金決済型の株式に基づく報酬取引の契約条件が、持分決済型の株式に基づく報酬取引となるように変更される場合には、当該取引は条件変更日から持分決済型の株式に基づく報酬取引として会計処理される。その持分決済型の株式に基づく報酬取引は、付与した資本性金融商品の条件変更日現在の公正価値で測定される。持分決済型の株式に基づく報酬取引のうち財又はサービスを受け取っている部分は、資本の増加として認識される。現金決済型の株式

## 株式に基づく報酬取引の分類及び測定（IFRS 第2号の修正案）

に基づく報酬取引に係る負債については認識の中止を行い、認識の中止を行った負債の金額と計上した資本の金額との差額は、直ちに純損益に認識される。

**B41B** 現金決済型の株式に基づく報酬取引が、取消し又は決済される場合がある（権利確定条件が充足されない場合に失効によって取り消される付与は除く）。資本性金融商品が付与され、当該資本性金融商品が付与される日において、企業がそれらを、取り消された現金決済型の株式に基づく報酬の代替となる資本性金融商品として識別する場合には、企業は、その代替となる資本性金融商品の付与をB41A項のガイダンスに従って会計処理しなければならない。

## [案] IFRS 第2号「株式に基づく報酬」の適用ガイダンスの修正

IG19項を修正し、IG設例12Aを追加する。削除する文言に取消線、新たな文言に下線を付している。

### 現金決済型の株式に基づく報酬取引

...

IG19 例えば、企業は報酬パッケージの一部として従業員に対し、株式増価受益権（SAR）を付与する可能性がある。それによると従業員は、一定の期間のうちに企業の株価が一定のレベルから上昇することによって、将来の現金（資本性金融商品ではなく）を受け取る資格を有することになる。もしも、従業員が規定された勤務期間を完了するまでに株式増価受益権の権利が確定されなければ、企業は従業員がその期間の勤務を履行していることに対応して、受け取ったサービス及びそれらに対する支払のための負債を認識する。当該負債は当初及び決済されるまでの報告期間の末日ごとに、IFRS 第2号の第33項から第33C項に基づいて、オプション価格モデルを適用して、株価増価受益権の公正価値によって従業員が勤務を行っていた日の範囲まで測定される。公正価値の変動は、純利益に認識される。したがって、受け取ったサービスに対して認識された金額が、企業の財政状態計算書の中で（例えば棚卸資産として）認識された資産の帳簿価額に含まれていれば、その資産の帳簿価額は、負債の再測定の影響のために調整されることはない。設例12は、これらの要求事項を現金決済型の株式に基づく報酬取引が勤務条件の完了を条件としている場合について例示している。設例12Aは、これらの要求事項を、現金決済型の株式に基づく報酬取引が株式市場条件以外の業績条件の達成を条件としている場合について例示している。

#### IG 設例12

...

#### IG 設例12A

##### 背景

ある企業が、500名の従業員に、今後3年間は勤務を続けること及び企業が第3年度末までに収益目標（CU10億の売上）に到達することを条件に、それぞれ100単位の現金決済型の株式増価受益権（SAR）を付与する。

単純化のため、従業員の退職は見込まれておらず、従業員報酬の中に資産の原価の一部として資産化されるものはないと仮定する。

第1年度中に、企業は収益目標が第3年度末に達成される確率を40%と見積る。第2年度中に、企業は収益目標が第3年度末に達成される確率を70%と見積る。第3年度末において、収益目標は達成されて150名の従業員がSARを行使し、別の150名の従業員はSARを第4年度末に行使し、残りの200名の従業員はSARを第5年度末に行使する。

オプション価格算定モデルを用いて、企業は、現金決済型の株式に基づく報酬が決済されるまでの各

株式に基づく報酬取引の分類及び測定 (IFRS 第2号の修正案)

年度末において、収益目標の業績条件を考慮せずに SAR の公正価値を見積る。第3年度の期末に、従業員が保有している SAR はすべて権利が確定した。第3年度から第5年度の期末 (行使日) における SAR の本源的価値 (支払われた現金に等しい) は、次のとおりである。

年度	SAR1個の公正価値	SAR1個の本源的価値
1	CU14.40	二
2	CU15.50	二
3	CU18.20	CU15.00
4	CU21.40	CU20.00
5	二	CU25.00

要求事項の適用

	勤務条件を充足する と見込まれる従業員 の人数	利益条件が満たされる かどうかの最善の見積 り
第1年度	500	満たされない
第2年度	500	満たされる
第3年度	500	満たされる

年度	計算	費用(CU)	負債(CU)
1	権利確定の可能性が高くない：費用を認識しない	二	二
2	権利確定の可能性が高い：従業員500名×SAR100個 ×CU15.50×2/3	二	516,667
3	権利確定の可能性が高い：従業員(500－150)名× SAR100個×CU18.20－CU516,667	120,333	637,000
	+従業員150名×SAR100個×CU15.50	225,000	二
	合 計	二	345,333
4	従業員(350－150)名×SAR100個×CU21.40－ CU637,000	(209,000)	428,000
	+従業員150名×SAR100個×CU20.00	300,000	二
	合 計	二	91,000
5	CU0－CU428,000	(428,000)	二
	+従業員200名×SAR100個×CU25.00	500,000	二
	合 計	二	72,000
	合 計	二	1,025,000

## 審議会による2014年11月公表の公開草案「株式に基づく報酬取引の分類及び測定」(IFRS第2号の修正案)の承認

---

公開草案「株式に基づく報酬取引の分類及び測定」は、国際会計基準審議会の14名の審議会メンバーにより公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト	議長
イアン・マッキントッシュ	副議長
スティーブン・クーパー	
フィリップ・ダンジョウ	
アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス	
マルティン・エーデルマン	
パトリック・フィネガン	
ゲイリー・カブレック	
スーザン・ロイド	
鷺地 隆継	
ダレル・スコット	
徐 正雨	
メアリー・トーカー	
張 為国	

## IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

### 権利確定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

- BC1 国際会計基準審議会（IASB）は、業績条件を含んだ現金決済型の株式に基づく報酬取引の IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」における会計処理に関する要望を受けた。
- BC2 IASB は、IFRS 第 2 号が株式に基づく報酬取引の測定における原則として公正価値の使用を要求していることに留意した。IASB は、IFRS 第 2 号の第 19 項から第 21A 項が、権利確定条件及び権利確定条件以外の条件を含んだ持分決済型の株式に基づく報酬取引の公正価値の測定に関するガイダンスを示していることに着目した。IASB は、現金決済型の株式に基づく報酬取引の場合には、IFRS 第 2 号の第 33 項が、当初及び決済までの各報告期間の末日において、負債を現金決済型の株式に基づく報酬の公正価値で測定することを企業に要求していることにも着目した。企業は、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及び従業員がそれまでにどの範囲までサービスを提供したのかを考慮に入れて、適用することを要求されている。
- BC3 しかし、IFRS 第 2 号は、権利確定条件及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取引において発生した負債の公正価値に与える影響を具体的に扱ってはならず、次のいずれなのかが不明確であった。
- (a) 権利確定条件を含んだ持分決済型の株式に基づく報酬取引の測定についてのガイダンスを類推適用して、株式市場条件及び権利確定条件以外の条件だけを現金決済型の負債の公正価値の測定の際に考慮すべきなのか、あるいは、
  - (b) 勤務条件及び株式市場条件以外の業績条件を含めて、すべての条件を当該公正価値の測定の際に考慮に入れるべきなのか。
- BC4 IASB は、IFRS 第 2 号の第 6A 項のガイダンスに着目した。そこでは、IFRS 第 2 号における「公正価値」の概念に従うことを企業に要求しており、現金決済型と持分決済型の報酬について同じ公正価値の概念を要求している。したがって、IASB は、権利確定条件及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取引の測定に与える影響についてのガイダンスを、持分決済型の株式に基づく報酬取引の会計処理の類推に基づいて、含めることを提案している。IASB はさらに、現金決済型の株式に基づく報酬取引において生じた負債の公正価値を、持分決済型の株式に基づく報酬取引についてのガイダンスを類推適用して測定する方が、実務上適用が容易となることも着目した。IASB は、IFRS 第 2 号に関する結論の根拠におけるいくつかの説明も参照した。そこでは、持分決済型の報酬に影響を与えるさまざまな種類の条件の会計処理に区別を設けている理由を説明している。この点に関し、IASB は IFRS 第 2 号の BC184 項を参照し、同じ考慮が当てはまることに留意した。
- BC5 IASB は、IFRS 第 2 号の第 30 項及び第 33 項を修正し、第 33A 項から第 33C 項を追加することを提案している。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を明確化するためである。IASB は、株式市場条件以外の業績条件は、現金決済型の株式

に基づく報酬の公正価値を見積る際に考慮に入れてはならず、その代わりに、権利確定が見込まれる報酬の数を調整することによって考慮に入れなければならないと提案している。

- BC6 IASB はさらに、いずれかの条件を充足できない場合は、負債を純損益を通じてゼロに再測定する契機とすべきであることに着目した。したがって、現金決済型の負債について認識した費用の累計額は、いずれかの条件を充足できない場合には戻し入れるべきである。
- BC7 IASB は、IG19 項を修正し、IFRS 第 2 号の適用ガイダンスに IG 設例 12A を追加することも提案している。業績条件が現金決済型の株式に基づく報酬取引に与える影響を例示するためである。

### 純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引の分類

- BC8 一部の法域では、株式に基づく報酬に関連した従業員の納税義務に係る金額を源泉徴収して当該金額を課税当局に（通常は現金で）移転することを企業に義務付けている税法又は規則がある。株式に基づく報酬に関する源泉徴収のスキームは、契約ごとに異なる。しかし、スキームの共通の特徴の 1 つは、純額決済の要素であり、これは、企業が、従業員に引き渡されるはずの資本性金融商品の合計数から、株式に基づく報酬取引の結果として生じる法定の源泉徴収義務の貨幣価値と同額とするのに必要な数の資本性金融商品を控除することを認めるか又は要求するものである。企業は、源泉徴収した金額を自身の現金又は他の資産から課税当局に支払う。
- BC9 IFRS 解釈指針委員会（「解釈指針委員会」）は、こうした純額決済の条項の付いた持分決済型の株式に基づく報酬取引の分類を扱うよう要望を受けた。解釈指針委員会が受けた要望は、株式に基づく報酬のうち源泉徴収された部分は、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の株式に基づく報酬取引に分類されていた場合には、現金決済型とすべきなのか持分決済型とすべきなのかを質問していた。
- BC10 IASB は、この論点について見解が分かれているという情報を得た。
- (a) 見解 1——株式に基づく報酬の各構成部分を決済の方法と整合的な方法で会計処理する。現金を支払う負債が企業に生じている源泉徴収した部分は、区分して会計処理すべきであり、決済の方法に従って現金決済型の株式に基づく報酬取引として分類すべきである。株式に基づく報酬のうち企業が資本性金融商品の発行によって決済する部分は、持分決済型の株式に基づく報酬として会計処理する。
- (b) 見解 2——株式に基づく報酬取引の全体を持分決済型の株式に基づく報酬取引として分類すべきである。この純額決済は、従業員に発行された資本性金融商品の一部分の買戻しと見るべきだからである（IFRS 第 2 号の第 29 項参照）。
- BC11 見解 1 は、企業は従業員から受け取ったサービスに対する株式に基づく報酬を決済する義務の一部を現金で履行しているという見解に基づいている。この現金は、従業員の納税義務を決済するために課税当局に移転される。IFRS 第 2 号の第 34 項は、株式に基づく報酬取引（又は当該取引の構成部分）は、現金又は他の資産で決済する負債が企業に生じている場合には、その範囲で、現金決済型に分類すべきであると要求している。したがって、企業が源泉徴収した部分は、決済の方法に従って現金決済型の株式に基づく報酬取引として会計処理すべき

## 株式に基づく報酬取引の分類及び測定（IFRS 第 2 号の修正案）

である。

- BC12 見解 2 は、企業が課税当局に現金を支払う際に代理人として行動しているという前提に基づいている。この納税義務は従業員の義務だからである。この株式に基づく報酬取引は、全体が資本性金融商品で決済され、当該資本性金融商品の一部の買戻しが別個に、しかし同時に行われるものとみなされる。それから企業は、買い戻した資本性金融商品に係る現金を、従業員の納税義務を決済するために、従業員に代わって課税当局に送金する。
- BC13 見解 1 に関して、解釈指針委員会は、企業が源泉徴収した部分について異なる分類（すなわち、他の部分の分類とは異なる分類）を要求すると、IFRS 第 2 号を適用する際に過大な負担を生じる可能性があることを懸念した。この見解に至る際に、解釈指針委員会は、見解 1 は、企業が税法の変更（企業が源泉徴収して送金することを要求される金額に影響を与える税率の変更を含む）を見積ることが必要となるので、多大な運用上の困難を課すことになるという主張を考慮した。見積りが変化するに従って、企業は株式に基づく報酬の一部分を現金決済型と持分決済型との間で分類変更することが必要となる。
- BC14 しかし、IASB は、他の状況では、IFRS 第 2 号の第 34 項に従って、株式に基づく報酬が現金で決済される範囲で現金決済型の株式に基づく報酬取引として分類される結果となることに留意した。例えば、株式に基づく報酬取引で付与した資本性金融商品を購入するという明示された意図がある場合や、買い戻す過去の慣行がある場合には、現金決済型としての分類が適用されることになる。
- BC15 識別された運用上の複雑性を軽減するために、IASB は、IFRS 第 2 号の要求事項に対する例外という形で IFRS 第 2 号にガイダンスを追加することを提案している。IASB は、このガイダンスは、企業が株式に基づく報酬取引の結果として生じた法定の源泉徴収義務を果たすために純額決済の要素を使用する状況に限定すべきであると提案している。
- BC16 IASB が提案しているガイダンスは、従業員との株式に基づく報酬取引のうち、企業が株式に基づく報酬契約を純額で決済するもの（株式に基づく報酬取引の結果として生じた法定の源泉徴収義務を果たすために、資本性金融商品の所定の部分を源泉徴収することによる）は、純額決済の要素がなかったなら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旨を明示している。IASB は、このアプローチは米国会計基準（US GAAP）で採用されているアプローチと同様であり、US GAAP との一層のコンバージェンスを達成するものであることに留意した。

### 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

---

- BC17 IASB は、株式に基づく報酬取引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についてガイダンスを示すよう求められた。IASB は、現金決済型の株式に基づく報酬取引が決済されて、新たな持分決済型の株式に基づく報酬に置き換えられ、代替報酬の方が置換日現在で当初の報酬よりも公正価値が高い状況があるという情報を得た。IASB は、IFRS 第 2 号がこうした状況について具体的なガイダンスを示していないため、実務の不統一があると聞かされた。

- BC18 IASBは、IFRS第2号の第27項及びB42項からB44項における持分決済型の株式に基づく報酬についての諸原則は、ここで分析した事実パターンの会計処理には類推適用すべきではないと決定した。これは、IFRS第2号の第27項の要求事項は、持分決済型の株式に基づく報酬取引の条件変更後の株式に基づく報酬に係る最小金額の認識については、IFRS第2号の第30項の要求事項と不整合であることに着目したからである。IFRS第2号の第30項は、現金決済型の株式に基づく報酬取引について、負債が決済されるまでの各報告日において負債の公正価値の再測定を要求している。
- BC19 IASBは、BC17項に記述した取引においては、当初の現金決済型の株式に基づく報酬取引は、決済されて資本性金融商品を発行する約束と置き換えられると考えられることに着目した。この点に関して、IASBは、当初の付与日においては、企業が相手方の提供するサービスに対して現金を支払うであろうという共通の理解があったことに留意した。しかし、条件変更日においては、企業と相手方は、企業が相手方に資本性金融商品を発行するであろうという新たな共通の理解を有している。
- BC20 したがって、IASBは、持分決済型の株式に基づく報酬取引のうち財又はサービスを受け取っている部分は、資本の増加として認識し、付与した資本性金融商品の条件変更日の公正価値を参照して測定すると決定した。
- BC21 さらに、IASBは、当初の現金決済型の株式に基づく報酬について発生した負債は、持分決済型の株式に基づく報酬の付与によって決済されると考えられることに留意した。したがって、企業は現金又は他の資産を相手方に移転する義務がなくなっているため、当該負債は条件変更日の時点で認識の中止を行うべきであり、また、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ている範囲で認識すべきである。IASBは、現金決済型の株式に基づく報酬について発生した負債は、最終的には決済日に支払われる金額に再測定されることに留意した（IFRS第2号のBC249項参照）。したがって、当初の現金決済型の株式に基づく報酬について認識された負債は、決済金額（これは資本の増加の金額である）で再測定すべきである。決済までの当該負債の金額の変動は、IFRS第2号の第30項に従って純損益に認識すべきである。したがって、IASBは、条件変更日現在の負債の公正価値と決済時に約束されている資本性金融商品の公正価値との差額は、直ちに純損益に認識すべきであると決定した。

## 発効日及び経過措置

- BC22 IASBは、公開草案に含まれている修正のうち、権利確定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を明確化するための修正を、新規の報酬と未決済の報酬の両方について、将来に向かって適用することを提案している。各報告日に認識される費用の時期及び金額の変動を生じさせるだけであり、費用の累計額の変動は生じないからである。これは、この金額は最終的には決済日に支払う現金の金額に再測定されるからである。
- BC23 IASBは、公開草案に含まれている他の2つの修正（「純額決済の要素を有する株式に基づく報酬取引」及び「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」）についても、将来に向かっての適用を提案している。IASBは、これら2つの修正の遡及適用は達成可能であることに留意したが、本公開草案におけるすべての修正

## 株式に基づく報酬取引の分類及び測定（IFRS 第 2 号の修正案）

に同じ移行方法を適用する方が企業にとって好ましいであろうこと及びこの方がより適切な情報を利用者に与えることになることに留意した。IASB は、遡及適用に必要な情報が事後的判断を用いずに利用可能である場合には、企業が修正のすべてを遡及適用することを認めることも提案している。