

### 5. 主なコメントの概要とそれらに対する対応案

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

また、以下の「コメントの概要」には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
<b>役員賞与の性格</b>		
役員賞与の性格（基準案10項）	<p>役員賞与に関しては、従来から、職務執行の対価か、本来株主に帰属する利益の分配か、の議論があり、基準案では、職務執行の対価としている。その論拠として、「会社の利益は職務執行の成果であり、この功労に報いるために支給される」からであるとしている。</p> <p>しかし、会社が利益をあげていない場合、役員賞与を出せるのかどうか不明な場合が生じることになる。実務でも、当期利益はなくとも未処分利益の範囲で株主配当を行い、役員賞与も支給する例もあり、会計基準案の記載との整合性が問題になる。</p> <p>会計基準案はあくまで経済的実態に着目しているのであり、役員賞与を出せるのか、出せないのか、といった商法上の議論とは一線を画すべきであり、表現を和らげる必要があると考える。</p> <p>この点に関して、従前の実務対応報告では、基本的には職務執行の対価という考え方をとりつつも、利益の分配であるという考え方を直接に否定することはせず、株主総会の決議を経た株主の意思により与えられている点で、役員報酬と経済的実態が変わらないので会計処理を統一するというスタンスであり、参考になるものと思われる。</p>	<p>指摘の箇所は、「役員賞与は、利益をあげた功労に報いるために支給されるものであって、利益の有無にかかわらず職務執行の対価として支給される役員報酬とは性格が異なるという見解」に対する回答として本会計基準の考え方を示す記載となっている。</p> <p>「当期利益がなくとも未処分利益の範囲で、役員賞与を支給できる。」という議論とは同一ではなく、現状の記載が不適切ということではないと考える。</p>

## 審議事項（３）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
	<p>役員賞与は、期間報酬ではなく、インセンティブであり、従業員の賞与と同様に取り扱うべきではないと考える。委員会設置会社における報酬委員会での決議がどれだけ信頼性の高いものかは、これからの歴史で証明されると思うが、少なくとも過去の実績からは全ての会社が理路整然と行っていないことは証明されている。</p>	<p>基本的には会計上、従業員の賞与と同様に扱うという考え方である。実務対応報告第 13 号と同様の考え方であり、今回この考え方を見直すことは意図していない。</p>
<b>期間対応の考え方</b>		
<p>期間対応の考え方（基準案 3 項）</p>	<p>役員賞与の期間対応の考え方を整理し、結論の背景で明示すべきである。役員の任期は、前年度の株主総会における就任時から翌年度の株主総会における退任時であり、会計期間と一致していない。就任初年度は月数按分することになるのか、責任の所在という観点から 12 ヶ月分を計上することになるのか、期間対応の考え方について明示すべきである。</p>	<p>役員賞与の支給額について何を基礎としているのかによると思われる。支給する以上、一定の説明責任はあるので、期間対応の考え方はその算定基礎に従うことになる。</p> <p>公開草案の修正は不要と考えられる。</p>
<b>概算計上する場合の会計処理・勘定科目</b>		
<p>概算計上する場合の処理（基準案 11 項）</p>	<p>「当該決議事項とする額（当期の職務に係る額に限る。）を、原則として、引当金（商法施行規則第 43 条の引当金）に計上することになる。」としているが、実務においては決算案が確定するタイミングでは「当該決議事項とする額」が決まっていない場合が有り得ることから、「当該決議事項とすることが見込まれる額」とすべきではないかと考える。</p>	<p>コメントを取入れ、表現上の修正を行う。</p> <p>「当該決議事項とする額（見込額を含む。）」としてはどうか。</p>

### 審議事項 ( 3 )

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
	<p>連結ベースでの業績を基準に役員賞与を決めている会社があることを考えると、連結決算確定前の単体決算のタイミングで役員賞与の確定額を計上することが実務上困難である場合が想定されるため、「決議金額」と「引当額」が一致しない(結果的に一致しなかった)場合の差額処理等、その取扱を明確にすべく更なる検討をお願いしたい。</p> <p>株主総会決議により支給額を決定する会社は引当金を計上するが、利益処分案は株主総会の8週間前に作成され、待っていると早期開示はできないので、概算計上することになる。利益処分案と引当金計上額が異なった場合、また、株主総会で否決された場合等の処理が明記されていない。</p>	<p>引当金の計上は、一般原則に従うので、通常、過年度の損益の修正と認められる金額については特別損益として計上され、重要性に応じて販売費及び一般管理費等の区分に計上することになる。</p> <p>引当金の計上の一般的な取扱いであり、特に記載は不要と考えられる。</p>

### 審議事項（３）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
<p>概算計上をする場合の勘定科目（基準案 11 項）</p>	<p>一部見積による未払費用の計上処理の余地があってもいいのではないかと考える。その際、未払役員賞与の財務諸表における表示科目については、未払従業員賞与に準じて処理すべきものと考えられるので、日本公認会計士協会リサーチ・センター審理情報 No.15「未払従業員賞与の財務諸表における表示科目について」に準じて整理した上で明確化願いたい。</p> <p>役員賞与を原則として、引当金として計上するものとしているが、支給が確実に見込まれるときには、未払金として計上することも認めるべきである。</p> <p>「原則として、引当金（商法施行規則第 43 条の引当金）に計上する」との記載があるが、「原則として」とあるのは、引当経理以外に何らかの例外的な処理を行う余地があるという意味なのか。もし例外的な処理が認められるならば、お示し頂きたいと考える。（逆に、引当経理以外認められないのであれば、「原則として」という表現は相応しくないのではないかと）</p>	<p>従業員に対するものと役員に対するものは、承認手続が異なるので、審理情報に準じた処理を会計基準で示すことは難しいと思われる。</p> <p>「原則として」としているのが、実態が確定債務である場合にはケースバイケースで対応することとしてはどうか。</p> <p>支給が確実な場合として、実務対応報告の扱い（子会社の役員賞与）が考えられるが、その旨の確認規定を記載する。</p>

## 審議事項（３）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
<b>会計方針の変更としての取扱い</b>		
会計方針の変更として扱う理由（基準案 12 項）	実務対応報告第 13 号 適用時期において「実務対応報告の公表により役員賞与を発生時に費用として会計処理することとした場合には、支給手続の変更に伴うものであるため、会計方針の変更に該当しないことに留意する。」こととされているが、この実務対応報告の取扱いとは異なる取扱いとなることについて、実務上の混乱が生じないように理由を付して会計基準等に明示すべきである。	会計基準の制定によるものであり、また支給手続が一本化した中での取扱いであるので、取扱いを明確化していれば、あえて理由の記載は必要ないと考えられる。 （他の基準も理由等は記載していない）
会計方針の変更として扱う旨（基準案 12 項）	役員賞与を発生時の費用として処理することとなった場合に、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取扱うものとしているが、会計基準変更時及びその前期に役員賞与を支給していない会社についても会計方針の変更として注記しなければならないかを明らかにすべきである。また、このような場合に、会計方針の変更として取り扱うことは財務諸表に対する影響もなく、単に煩雑なだけなので、これまでの実務対応報告 13 号と同様に追加情報として扱うことも認めるべきであるとの意見もあった。	会計方針の変更であっても、もともと重要性のないものは記載不要である。むしろ、追加情報として記載すべき場合を例示することは混乱を招く可能性があるのではない。
<b>中間等の取扱い</b>		
中間等の取扱い	廃止された実務対応報告中にて記載されていた中間決算や連結決算での取扱い等を補足する意味で、他の基準同様適用指針の作成をお願いしたい。	自明であるが、中間も期末と同様に扱うことを確認する規定を記述する。

### 審議事項（３）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
	<p>役員賞与について定款に算定方法等を定めた場合には未払計上が可能であるが、定款に定めがない場合には、合理的な見積もりにより引当計上することになる。定款に定めがない場合、年度末時点であれば合理的な見積もりは可能であるが、利益水準に加え、それ以外の業績を考慮して役員賞与を支給している場合、四半期・中間期にその額を合理的に見積もることは実務上困難である。したがって、実務上の対応として、合理的な見積もりの範囲を適用指針などにより定めるべきである。</p> <p>従前の実務対応報告第13号では、中間における取扱いが記載されていたが、今回の会計基準では触れられていない。会計基準として「役員賞与は、発生した会計期間の費用」としており、中間では、通常費用として考えれば足りるとの考慮があるものと思われるが、その点を明示すべきだと考える。</p> <p>「役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理する。」と明示されたことから中間財務諸表及び中間連結財務諸表においても、対応する役員賞与の額を発生主義により合理的に見積もり費用計上すべきことは明らかである。ただし、実務上は、事業年度の業績連動型の役員賞与制度を採用している場合のように、中間期において役員賞与の額の合理的な見積もりが困難なケースもあるため、実務対応報告第13号「3 中間財務諸表及び中間連結財務諸表における取扱い」の考え方が踏襲できるのかどうか、実務上の混乱が生じないように結論の背景で取扱いを明示すべきである。</p> <p>前の実務対応報告では、「当該金額が事業年度の業績等に基づき算定されることとなっているため中間期において合理的に見積もることが困難な場合」費用処理しないことが認められていたが、裏を返せば発生している分は費用計上すべきであるとしていたと考えられる。今回の会計基準案では、これに関して触れられていない。</p>	<p>具体的には実務対応報告の中間における取扱いについての記述を基準でも示すことが考えられる。</p> <p>中間における取扱い以外は引当金の解釈の問題であり、合理的な見積りの範囲は、実務で対応すべき問題ではないかと思われる。必要であれば四半期会計基準で検討することとしてはどうか。</p> <p>合理的に見積もることができない場合の取扱いについて、実務対応報告の記述を基準でも記載する。</p>

## 審議事項（３）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
<b>税務との調整について</b>		
税務との調整について	第 10 項(1)にある、「この功労に報いるために支給される役員賞与もやはり職務執行の対価と考えられる。」といった記述に該当する場合には、法人税法上、役員賞与を損金として取扱うことについて企業会計基準委員会としても後押しして頂くよう要望したい。	法人税法の取扱いについては、検討対象外とせざるを得ない。
	毎回出される基準案について感じることは、企業会計基準委員会という組織でも「縦割り行政」をやっているということである。つまり、税務との調整はしない。税効果会計における繰延税金資産の上限を決めようとしているにも拘わらず、また、税効果会計の対象とする。	会計基準で重視されるべき点は実態に則した会計処理を定めることにあり、この点で法人税法との取扱いに差異が生じることはやむを得ない。
<b>その他</b>		
文言についての指摘（基準案 6 項(2)）	実務対応報告第 13 号で認められた処理方法として、「当面の間、これまでの慣行に従い、株主総会における支給手続により会計処理することが認められる」と記載されているが、この文言ではいかなる会計処理を意図しているのか不明瞭である。そのため、実務対応報告第 13 号の文言に従い「当面の間、これまでの慣行に従い、費用処理しないことも認められる。」と修正すべきである。	費用処理しないことが認められるのは、利益処分により支給した場合であるので、むしろ、従来は総会決議と会計処理が連動していたことを明確に記載することとする。
適用時期（基準案第 4 項）	具体的には、いつ頃から、適用されるのか。会社法施行日とは、いつを予定しているのか。	法務省令に拠ることになり、ASBJ としてはコメントすることは難しい。
役員退職慰労引当金の基準	役員の職務執行の対価は発生した会計期間の費用として計上するという本会計基準の趣旨を貫徹するためには、役員退職慰労金についても本会計基準の考え方と平仄を合わせた会計基準等を速やかに開発すべきである。	今後の検討課題である。