

役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い(案)

平成 16 年 1 月 28 日
企業会計基準委員会

これまで我が国においては、取締役や監査役に対するいわゆる報酬（以下「役員報酬」という。）は、発生時に費用として会計処理し、取締役や監査役に対するいわゆる賞与（以下「役員賞与」という。）は、利益処分により、未処分利益の減少とする会計処理を行うことが一般的であった。

しかしながら、平成 15 年 4 月 1 日から施行されている「商法等の一部を改正する等の法律」（平成 14 年法律第 44 号）（以下「平成 14 年改正商法」という。）に基づく機関設計や役員報酬額の定め方によって、内容的に同様の性格と考えられる取締役や執行役、監査役（以下「役員」という。）の職務に関連する支給の会計処理が異なるおそれがあるという意見や、連結財務諸表において、親子会社間の会計処理の整合が図れないという意見があり、これらを契機として、当委員会では、役員賞与の会計処理を検討することとした。

この結果、後述するように、会計上、役員賞与は、発生時に費用として会計処理することが適当であると考えられるに至った。一方、これまでの実務では、株主総会の利益処分案決議（商法第 283 条第 1 項）により未処分利益の減少として会計処理する慣行があるものと考えられることから、株主総会決議の位置付けの見直しなど関係当局等との確認も含め、当該会計処理については引き続き当委員会において検討する予定としている。しかしながら、早急に考え方を示すべきであるという実務上の要請に対応して、現段階で確認できる範囲の結論を当面の取扱いとして公表することとした。

なお、本実務対応報告では、いわゆる役員退職慰労金や、いわゆるストック・オプションを含む金銭以外の支給については取り扱っていない。

また、今後、引き続き、役員賞与の会計処理を検討する予定であるため、今回公表する本実務対応報告における取扱いについては再検討する場合があります。

I. 役員賞与の会計処理

1 個別財務諸表における取扱い

役員賞与は、発生時に費用として会計処理することが適当であると考えられる。ただし、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。この場合には、利益処分により、株主総会決議時又は支給時に未処分利益の減少として会計処理される。

なお、役員報酬は、その支出に基づいて発生した期間の費用として計上されるので、委員会等設置会社における役員への支給や監査役（会）設置会社における業績連動型報酬について、当期の職務に係るものは、次期に支給が行われる場合でも当期の費用として未払役員報

酬等に計上されることとなる。業績連動型報酬については、不確定金額として具体的な算定方法が商法第 269 条第 1 項第 2 号に基づき決議されたもののみならず、確定金額として商法第 269 条第 1 項第 1 号に基づき決議された上限額内で業績に連動するような報酬も含まれることに留意する。

また、役員への支給を費用として処理し、これまでの利益処分による役員賞与と同様に、当期末後の株主総会において役員職務に関連する支給額を決議しようとする場合¹、当該支給は株主総会決議が前提となるので、当期の費用として引当金（商法施行規則第 43 条の引当金）に計上することが適当である。この場合、当該引当金の計上基準については、会計方針として記載することとなる。ただし、子会社のように、まだ株主総会で決議されていないが、実質的に確定債務と認められる場合には、未払役員報酬等の適当な科目をもって計上することができる。

2 連結財務諸表における取扱い

連結財務諸表における役員賞与の会計処理は、個別財務諸表における会計処理に準ずる。したがって、個別財務諸表上、発生時に費用として会計処理された場合には、連結財務諸表においても発生時に費用として会計処理され、利益処分として未処分利益を直接減少させた場合には、利益剰余金の減少として会計処理されることとなる。これは、連結財務諸表における利益処分の会計処理（連結財務諸表原則 第六 一 2 及び 3 参照）²が、個別財務諸表上、未処分利益を直接減少させるこれまでの会計処理を踏まえたものと考えられるためである。

3 中間財務諸表及び中間連結財務諸表における取扱い

中間財務諸表及び中間連結財務諸表における役員賞与の会計処理は、原則として、個別財務諸表における会計処理に準ずる。これは、年度決算に適用される会計処理の原則及び手続や連結財務諸表の作成にあたって適用される会計処理の原則及び手続に準拠して作成するためである。

ただし、役員賞与を費用処理しており、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ることが困難な場合や、重要性が乏しいと想定される場合には、費用処理しないことができる。

¹ 費用処理を行う場合、役員職務に関連する支給額についての当該決議は、取締役報酬額の株主総会決議（商法第 269 条第 1 項）や監査役報酬額の株主総会決議（商法第 279 条第 1 項）として取り扱われることが考えられるが、この点については、引き続き検討する。

² 連結財務諸表原則 第六 一 3 では、親会社及び子会社の利益処分については、連結会計期間において確定した利益処分を基礎として連結決算を行う方法（以下「確定方式」という。）によるが、連結会計期間の利益に係る処分を基礎として連結決算を行う方法（以下「繰上方式」という。）によることもできるとされている。

II. 検討の経緯

1 検討の契機

これまで我が国では、役員報酬は、発生時に費用として会計処理し、役員賞与については、利益処分により、未処分利益の減少とする会計処理を行うことが一般的であった。

このような慣行に対して、平成 14 年改正商法により創設された委員会等設置会社においては、利益処分として取締役又は執行役に金銭の分配をすることができない（商法特例法第 21 条の 31 第 2 項）ため、取締役又は執行役に対する支給は、すべて発生時に費用として会計処理されるものと考えられる。

また、平成 14 年改正商法では、監査役（会）設置会社においても、取締役の報酬のうち金額が確定しないものについては、その具体的な算定方法を定款又は株主総会決議によって定めることが明示された（商法第 269 条第 1 項第 2 号）が、業績に連動するような報酬については、内容的には賞与に相当する金額についても、発生時に費用として会計処理されるものと考えられる。

このように、機関設計や役員報酬額の定め方の相違により、内容的には同様の性格と考えられる役員の職務に関連する支給の会計処理が異なるおそれがあるという意見や、連結財務諸表において、親子会社間の会計処理の整合が図れないという意見があり、これらを契機として、当委員会では、役員賞与の会計処理を検討することとした。

2 役員賞与の会計処理

(1) 会計上の考え方

役員賞与は、株主総会決議を経るまで確定的な支払義務を伴わない場合であっても、労働用役の費消や職務執行に対し支払われるものであり、経済的実態としては、業績連動型の役員報酬と同様の性格であると考えられる。このため、会計上、基本的に役員賞与は、未処分利益の減少ではなく、発生時に費用として会計処理することが適切であると考えられる。

また、これまでのように役員賞与を利益処分として会計処理する際の説明については、次のような理由から、会計上、妥当ではないと考えられる。

- ① 役員報酬は職務執行の対価として利益の有無に係らず支給されるものであるが、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、両者の性格は異なるとの見解がある。しかし、利益をあげた功労は職務執行の成果であるから、やはり職務執行の対価であり、いずれの支給も同じ性格と考えられる。
- ② 仮に、両者の性格は異なると考えた場合であっても、それは相対的な区別であり、支給の内容や水準によって区分することは実務的に困難であると考えられる。
- ③ また、株主から委任された役員は、株主の代表として職務を行い、功労により生じた利益の一部が株主の意思（株主総会決議）により与えられていると説明される場合もある。しかし、基本的には、役員報酬と役員賞与はともに、株主総会における決議を

経たものであり、株主の意思により与えられている点で相違はないと考えられる。

(2) 商法上の取扱い

商法上、利益処分による役員賞与を支給するためには、配当可能利益が存在する必要があると解されている。また、商法上、未処分利益の減少として会計処理するものは利益処分案の株主総会決議（商法第 283 条第 1 項）に基づくものとし、費用として発生時に会計処理するものは取締役報酬額の株主総会決議（商法第 269 条第 1 項）や監査役報酬額の株主総会決議（商法第 279 条第 1 項）に基づくものと考えられている。

(3) 当面の取扱い

これまでの慣行として、一般的に役員賞与の支給は利益処分として行われているが、本実務対応報告では、前述のように、役員の職務に関連する支給は、会計上、その支給手続にかかわらず、発生時に費用として会計処理することが適当であると考えられる旨を明示した。ただし、当面の間、これまでの慣行に従い、役員賞与は、費用処理せず、利益処分により未処分利益の減少として会計処理することも認められるものとした。

なお、個別財務諸表上、役員賞与を利益処分として未処分利益の減少とするが、連結財務諸表上は、より適切と判断される費用処理に修正することも認められるのではないかという意見もある。しかしながら、連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社の個別財務諸表を基礎として作成される（連結財務諸表原則 第二 二参照）ことに加え、当該会計処理は、連結財務諸表における利益処分の会計処理の規定（連結財務諸表原則 第六 一 2 及び 3 参照）から、親会社及び子会社の会計処理の原則及び手続の統一（連結財務諸表原則 第三 三参照）の項目と解することは困難と考えられる。したがって、当面の間、個別財務諸表上、未処分利益の減少として会計処理された利益処分による役員賞与は、連結財務諸表においても、確定方式又は繰上方式により、利益剰余金を直接減少させるものとして取り扱われる。

また、本実務対応報告では、役員報酬として費用処理される取締役報酬額の株主総会決議等に基づく支給は、これまでの考え方と同様に、発生基準に基づいて会計処理されることとなることをあらためて確認している（I.1 なお書き参照）。

III. 適用時期

本実務対応報告は、公表日以後終了する事業年度及び連結会計年度に係る財務諸表及び連結財務諸表又は中間会計期間及び中間連結会計期間に係る中間財務諸表及び中間連結財務諸表から適用する。

以 上