

企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」の解説

はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成17年11月29日に企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」（以下「本会計基準」という。）を公表した。

本稿では、主として、本会計基準の概要を紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

1 役員賞与に関するこれまでの会計処理

従来、我が国においては、取締役や監査役に対するいわゆる役員報酬は、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役員賞与は、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。

このような実務慣行の中、平成15年4月1日施行の「商法等の一部を改正する法律」（平成14年法律第44号）に基づく機関設計や役員報酬額についての定め方の相違により、内容的に同様の性格と考えられる取締役、執行役及び監査役の職務に関連する支給について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られないという意見があった。ASBJでは、これらを契機に役員賞与の会計処理を検討し、平成16年3月9日に実務対応報告第13号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第13号」という。）を公表した。

実務対応報告第13号では、役員賞与の会計処理について、以下のように定めている（会計基準第8項）。

- (1) 役員賞与は、発生した会計期間の費用として会計処理することが適当である。この場合には、取締役報酬額又は監査役報酬額の株主総会決議（旧商法第269条第1項又は第279条第1項）により支給することになる。
- (2) 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、利益処分案の株主総会決議（旧商法第283条第1項）により支給し、未処分利益の減少として会計処理する。

このように、実務対応報告第13号では、会計上、役員賞与は費用として会計処理することが適当であることを明示しつつ、旧商法では、株主総会における支給手続と会計処理が連動すると考えられることから、当面の取扱いを認めていた（実務対応報告第13号Ⅱ2(3)）。この当面の取扱いにより、大半の会社が、従来と同様、役員賞与を利益処分により支給し、未処分利益の減少として会計処理しているものと思われる。

2 会社法における役員賞与に関する定め

平成17年7月26日に公布された会社法（平成17年法律第86号）では、役員賞与は、役員報酬とともに職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益として整理され、定款

に報酬等に関する一定の事項を定めていないときは、株主総会の決議（委員会設置会社における取締役、会計参与及び執行役については、報酬委員会の決定。以下同じ。）によって定めることとされた（会社法第361条、第379条、第387条、第404条第3項及び第409条参照。なお、会社法では、委員会設置会社における利益の処分としての役員に対する金銭の分配の禁止（旧商法特例法第21条の31第2項参照）に相当する定めはない。）。

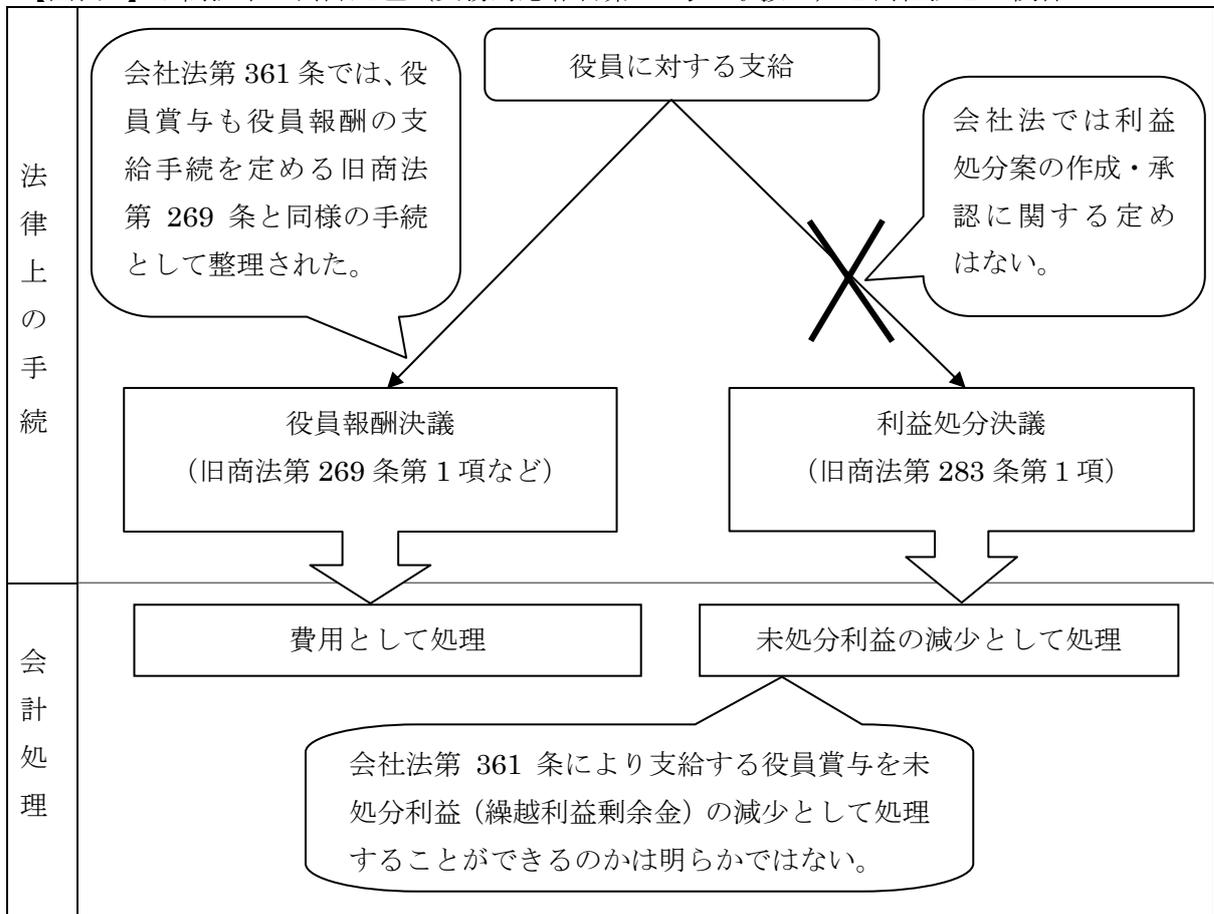
また、会社法では、利益処分案の株主総会決議に相当する定めは存在しない。

このように、会社法では、役員賞与と役員報酬とが同一の手続により支給されることとなったため、株主総会における支給手続は会計処理の制約とはならず、当該制約を前提とした実務対応報告第13号を見直すことが必要となった（会計基準第9項）。

さらに、会社法施行後に役員賞与を支給する場合、これまでの実務慣行であった処分可能な剰余金を原資とする支給が可能であるかどうかは、会社法上、必ずしも明らかではない。このため、役員賞与が支給された場合、会計上、費用に計上すべきか、それとも剰余金の額の減少として処理することも認められるのかを明らかにすることが必要となった（会計基準第10項）。

ASBJ では、以上の点に鑑み、役員賞与に関する会計処理について審議を行い、平成 17 年 9 月に企業会計基準公開草案第 9 号「役員賞与に関する会計基準（案）」（以下「公開草案」という。）を公表し、広く各界の意見を求めた。その後、寄せられた意見も参考にしてさらに審議を行い、本会計基準を公表するに至ったものである（会計基準第 11 項）。

【図表 1】旧商法下の会計処理（実務対応報告第 13 号の取扱い）と会社法との関係



3 会計基準の概要

(1) 目的及び範囲

会計基準は、取締役、会計参与、監査役及び執行役（以下合わせて「役員」という。）に対する賞与（以下「役員賞与」という。）の会計処理を定めることを目的とし（会計基準第 1 項）、すべての会社における役員賞与の会計処理に適用する（会計基準第 2 項）。

なお、会計基準では、役員に対する金銭以外による支給や退職慰労金については取り扱っていない（会計基準第 2 項）。また、役員賞与の会計処理について、既存の会計基準において本会計基準と異なる取扱いを定めている場合でも、本会計基準の取扱いが優先することとなる（会計基準第 1 項）。例えば、連結財務諸表原則第六（連結剰余金計算書の作成基準）では、利益処分に関する定めがあるが、会計基準適用後は、適用されないことになる。

(2) 会計処理

役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理する（会計基準第 3 項）。したがって、会計基準適用後は、役員賞与は繰越利益剰余金（従来の未処分利益に相当）の減少とし

て処理することは認められず、費用処理に一本化されることになる。

会計基準の考え方は、基本的に実務対応報告第13号に基づいており、役員賞与を費用として会計処理する根拠として、次の2点を挙げている（会計基準第12項）。

① 役員賞与と役員報酬の類似性

役員報酬は、確定報酬として支給される場合と業績連動型報酬として支給される場合があるが、職務執行の対価として支給されることにかわりはなく、会計上は、いずれも費用として処理される。役員賞与は、経済的実態としては費用として処理される業績連動型報酬と同様の性格であると考えられるため、費用として処理することが適当である。

この点に関して、役員賞与は、利益をあげた功勞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の見解もあるが、会社の利益は職務執行の成果であり、この功勞に報いるために支給される役員賞与もやはり業績連動型の役員報酬と同様に職務執行の対価と考えられる。

② 役員賞与と役員報酬の支給手続

役員賞与と役員報酬は職務執行の対価として支給されるが、職務執行の対価としての性格は、本来、支給手続の相違により影響を受けるものではないと考えられるため、その性格に従い、費用として処理することが適当である。

（3）会計処理に関する留意事項

会計基準の本文では、「役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理する」ことのみを定めている。これ以外の役員賞与の会計処理については、他の会計基準等に従うことを想定しているためである。

この点に関し、公開草案に対するコメントの中には、実務対応報告13号で認められていた会計処理が今後も引き続き認められるのかなどの意見があった。ASBJでは、これらの意見も参考にし、会計基準の結論の背景に補足的な説明を追加している。

① 役員賞与の支給額を株主総会の決議事項とする場合（会計基準第13項）

当事業年度の職務に係る役員賞与を期末後に開催される株主総会の決議事項とする場合には、当該支給は株主総会の決議が前提となるので、当該決議事項とする額又はその見込額（当事業年度の職務に係る額に限るものとする。）を、原則として、引当金に計上する。

なお、子会社が支給する役員賞与のように、株主総会の決議はなされていないが、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。

「役員賞与を期末後に開催される株主総会の決議事項とする場合」につき、公開草案第11項では、「当期の職務に係る役員賞与を当期末後に開催される株主総会の決議事項とする場合には、当該支給は株主総会決議が前提となるので、当該決議事項とする額（当期の

職務に係る額に限る。)は、原則として、引当金(旧商法施行規則第43条の引当金¹)に計上する。」としていた。

この点に関し、公開草案に対するコメントの中には、実務上、決算が確定するタイミングでは「決議事項とする額」が決まっていない場合がありうるので、これには「決議事項とすることが見込まれる額」も含まれることを明記すべきではないかとの意見があった。このため、会計基準では、「当該決議事項とする額又はその見込額」とし、その見込額も含まれることを明記した。

さらに、「原則として、引当金に計上する」との公開草案の記載について、「原則として」とは何か、あるいは、役員賞与の支給が確実と見込まれるときは、未払計上することを容認してもよいのではないかとの意見があった。このため、会計基準では、「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。」という実務対応報告第13号I1の取扱いが、引き続き認められることを明記した。

<仕訳例> 役員賞与の期末の会計処理

- ① 当期の業績に対応する役員賞与を翌期に支給することとしているが、当期末後の株主総会で役員に対する報酬等の決議の議案を提出しない場合(役員賞与が報酬等の限度額以内の場合など)

(借) 役員賞与 ×× (貸) 未払役員賞与 ××
(販売費及び一般管理費)

- ② 当期末後の株主総会で役員に対する報酬等の決議の議案を提出する場合(役員賞与が報酬等の限度額を超える場合や、限度額以内であってもその性格を勘案し、改めて決議する場合)

(借) 役員賞与引当金繰入額×× (貸) 役員賞与引当金 ××
(販売費及び一般管理費)

このほか、役員賞与に関する引当金と実際に支給した額との間に差異が生じることも考えられるが、その差額が重要でない場合には、他の引当金の会計処理と同様、通常は、特別損益ではなく、販売費及び一般管理費等の区分で処理することが考えられる。

② 中間財務諸表における取扱い(会計基準第14項)

中間財務諸表における役員賞与の会計処理は、財務諸表における会計処理に準じて処理する。

¹役員賞与引当金は、旧商法施行規則第43条の引当金の性格を有するが、会社計算規則では、当該引当金に関する注記は求められていない。

なお、役員賞与の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会計期間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、中間会計期間においては、費用処理しないことができる。

公開草案では、中間財務諸表における役員賞与の会計処理について特に記載していなかった。これは、中間財務諸表は、原則として年度決算に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こととされるので（中間財務諸表作成基準第二一）、中間財務諸表においても、引当金の要件（企業会計原則注解（注18））を満たす場合には、「発生した会計期間（中間会計期間）の費用として処理する」ことになると考えられるためである。

この点に関し、公開草案のコメントの中には、実務対応報告第13号において記載されていた中間財務諸表に関する取扱いも示すべきではないかとの意見があった。このため、会計基準では、役員賞与を「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、（中間期においては）費用処理しないことができる。」という実務対応報告第13号 I 3で示されている取扱いが、引き続き認められることを明記した。

③ 会計基準の適用初年度の取扱い（会計基準第15項）

本会計基準の適用に伴い、役員賞与を発生した会計期間の費用として会計処理することとなった場合には、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱うことに留意する必要がある。

本会計基準は、必ずしも役員賞与の支給手続が複数あることを前提としていないため、実務対応報告第13号の適用のときの取扱い²とは異なることを明確にしたものである。

なお、会計方針の変更に関する記載に関し、平成18年5月に金融庁から公表された財務諸表等規則ガイドライン8の3では、以下の取扱いが示されている。

- ・ 会計基準及び法令の改正等に伴い、会計方針を採用又は変更した場合において、当該会計方針を適用すべき会計事象又は取引が存在しないときは、財務諸表等規則第8条の3の規定による記載（会計方針の変更に関する記載）を要しない。
- ・ 会計方針を変更した場合（会計基準等の改正に伴い、会計方針を採用又は変更した場合を含む。）において、財務諸表に与えている影響が軽微なものについては、財務諸表等規則第8条の3第1号及び第3号の規定による記載を行わないことができる。ただし、当該事業年度の翌事業年度の財務諸表に重要な影響を与えることが確実であると認められる場合には、記載を要するものとする。この場合には、翌事業年度の財務諸

²実務対応報告第13号では「本実務対応報告の公表により、役員賞与を発生時の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、会計方針の変更には該当しないことに留意する。」としていた。

表に重要な影響を与える旨及びその影響の概要を併せて記載するものとする。

④ 連結財務諸表及び中間連結財務諸表の取扱い

会計基準では、連結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について特に記載していない。これは、連結財務諸表は、親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成されるので（連結財務諸表原則第二 二）、個別財務諸表上、役員賞与が発生した会計期間の費用として処理されれば、連結財務諸表上も同様に処理されることになるためである。会計基準適用後は、適用初年度の前期決算に係るものを除き、連結株主資本等変動計算書における利益剰余金の変動事由として、役員賞与が記載されることはなくなると考えられる。

同様に、中間連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した中間財務諸表を基礎として作成することとされているので（中間連結財務諸表作成基準第一 二）、中間財務諸表において、引当金の要件を満たす場合には、中間連結財務諸表においても「発生した会計期間（中間会計期間）の費用として処理する」ことになる。

(4) 会計基準の適用時期

会計基準は、会社法施行日（平成18年5月1日）以後終了する事業年度の中間会計期間（当該事業年度に係る株主総会で決議（委員会設置会社にあつては報酬委員会の決定）される役員賞与）から適用される（会計基準第4項）。会計基準は、旧商法第283条第1項の利益処分に相当する手続がなくなることを前提とした定めであるため、会計基準の適用時期も計算書類に関する会社法の適用時期³にあわせることとしているためである。

また、会計基準の適用により、実務対応報告第13号は廃止される（会計基準第4項）。

具体的には、平成18年5月期の中間財務諸表（平成17年11月に終了する中間会計期間）から適用されることになる（平成18年4月期までの会社においては、利益処分により役員賞与を支給した場合には未処分利益の減少として会計処理することになり、平成18年5月期の会社から役員賞与は費用処理に一本化される）。

以 上

企業会計基準委員会
研究員 高津 知之

³「会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」第99条では、施行日前に到来した最終の決算期にかかる旧商法第281条第1項各号に掲げるもの（利益処分案を含む計算書類）及び附属明細書の作成、監査及び承認の方法については、なお従前の例によるとされている。