

## 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」の解説

### I. はじめに

企業会計基準委員会は、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。本稿は、実務対応報告第13号についての解説を行うが、意見にわたる部分は、筆者の私見であることを予めお断りしておく。

### II. 検討の経緯

#### 1. 平成14年改正商法の施行による指摘

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。

これに対し、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、以下のような会計処理が生じるものと考えられる（実務対応報告第13号1.参照）。

- (1) 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する。
- (2) 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、発生時に費用とする。

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、内容的に同様の性格と考えられる役員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った。

#### 2. テーマ協議会からの提言

こうした中、テーマ協議会から、平成15年8月に企業会計基準委員会に対し、役員賞与の会計処理を新規のテーマ案（短期・レベル1）とする旨の提言があった。これを受けて、平成15年9月19日の第41回企業会計基準委員会において、専門委員会は設置せずに当委員会において平成16年3月までに結論を得るように議論を行うとの方針で、本テーマを取り上げることとされた。

### III. 実務対応報告第13号の性格と取扱範囲

実務対応報告第13号では、企業会計基準委員会での審議の結果、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旨が表明されつつも、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ことから、当面の間、利益処分による（費用処理しない）ことも認められるものとされている。また、株主総会決議に関連する点について関係当局等との確認も含め、役員賞与の会計処理については引き続き企業会計基準委員会において検討する予定とされている。

これは、前述のように、企業会計基準委員会は、平成 16 年 3 月までに結論を得るように議論を行うとの方針で本テーマを取り上げており、また、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、実務対応報告第 13 号では、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ものとしたことによる。

なお、実務対応報告第 13 号では、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。

#### IV. 実務対応報告第13号の考え方

実務対応報告第 13 号 2.において、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、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とされている。このため、会計上、役員賞与は、基本的に、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。

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勞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、利益をあげた功勞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。

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。

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、功勞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。

なお、役員報酬と役員賞与については、以下のように何らかの規準によって区別される場合があると考えられるが、実務対応報告第 13 号では、いずれも役員による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、いわゆる役員賞与と言われるものであっても、業績連動型の役員報酬と同様の性格であり、費用として処理することが適当であると考えている。

- (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勞に報いるために支給されるものである。
- (2) 役員報酬は継続して毎年所定の時期に定額が支給されるものであるが、役員賞与は臨時的に支給されるものである。

- (3) 役員報酬は費用として処理されたものであって、役員賞与は利益処分により処理されたものである。

## V. 実務対応報告第13号の概要

### 1. 個別財務諸表における取扱い

#### (1) 役員賞与

実務対応報告第13号では、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としている。これは、前述したように、役員賞与が、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、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とによる。

ただし、実務対応報告第13号では、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されており、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こととなる。

#### (2) 役員報酬

いわゆる役員報酬は、従来から、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ているので、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、支給が次期に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。

したがって、役員の在任期間が決算日後の株主総会までであっても、当期の業績に連動する報酬は、当期の費用に計上されることとなる。また、連結ベースの業績連動型報酬のため、実務上、早期に算定が困難な場合であっても、最善の見積りにより費用処理することが必要であり、当期の財務諸表（個別財務諸表を含む。）に費用計上されない理由はないと考えられる。

このように、実務対応報告第13号では、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。

#### (3) 役員への支給を費用として処理し、当該支給額を当期末後の株主総会で決議しようとする場合

実務対応報告第13号では、役員への支給（いわゆる役員賞与と役員報酬のいずれも含む。）を費用として処理した場合において、当期末後の株主総会においてその役員への支給額を決議しようとするときには、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とされている。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とされている。

これまでの慣行による場合、役員賞与は、一般に、利益処分により未処分利益の減少として会計処理されていた（株主総会招集通知の記載例については例 1 参照）が、前段で示されたように、会計上の考え方に従って、役員賞与を発生時の費用として処理し、当該支給額を株主総会決議案とする場合、実務対応報告第 13 号では、引当金に計上することが適当であるとされている。このようなケースはこれまで見られないと思われるが、会計上、費用として処理するという考え方が、これまで行われてきた総会決議に基づく支給という手続を妨げることは適当ではなく、また、実務上、費用として会計処理する場合でも、これまでの利益処分と同様に、ガバナンスの観点から当該支給につき総会決議を行うことも考えられる（注 1）。このため、そのような実務の参考に資するため、実務対応報告第 13 号では、代替する方法（株主総会招集通知の記載例については、例 2 参照）も示されたものと考えられる。

もっとも、今後、費用として会計処理する場合、これまでの慣行と同様に当該支給額を当期末後の株主総会で決議しようとする実務が定着するのか、後述するように、取締役報酬の総額の最高限度額を定めれば足りると解されている実務上の商法第 269 条第 1 項の決議に関する取扱いを利用して、もはや当該支給額を当期末後の株主総会では決議しないこととする実務が定着するのかは、経営者の姿勢次第と考えられる。

#### 例 1

##### [前提条件]

利益配当を 50 円とする。また、役員賞与を 10 円とし、これが費用処理されていない場合の当期末処分利益は 100 円とする。なお、利益準備金は、資本準備金の額とあわせて資本金の 4 分の 1 に達していないため、最低必要額（利益処分額の 10 分の 1）を繰り入れるものとする。

[役員賞与を利益処分により、未処分利益の減少として会計処理する場合（これまでの慣行による場合）]

第○号議案 第×2 期利益処分案承認の件（ 1）

利益処分案は、添付書類××に記載のとおりであります。

（利益処分案例）

当期末処分利益	100 円
これを次のとおり処分いたします。	
利益準備金	6
配当金	50
役員賞与金	10
次期繰越利益	<u>34</u>

（ 1） 当該議案は商法第 283 条第 1 項に基づくものである。

#### 例 2

[前提条件] (例 1 と同様)

[役員賞与を発生時の費用として処理し、当該支給額を株主総会決議案とする場合 (役員賞与を費用として処理した場合において、当期末後の株主総会においてその役員への支給額を決議しようとする場合)]

第〇号議案 第×2期利益処分案承認の件 ( 1 )

利益処分案は、添付書類××に記載のとおりであります。

(利益処分案例)

当期末処分利益	90 円
これを次のとおり処分いたします。	
利益準備金	5
配当金	50
次期繰越利益	<u>35</u>

第〇号議案 役員賞与の支給 ( 2 )

当期業績の功勞に報いるため、期末時の取締役 名に対し、役員賞与 10 円を支給したいと存じます。

- ( 1 ) 当該議案は商法第 283 条第 1 項に基づくものである。
- ( 2 ) 当該議案は商法第 269 条第 1 項に基づくものである。

## 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 — 2 及び 3 参照)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。

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、前述した連結財務諸表における利益処分の会計処理の規定から、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、利益剰余金を直接減少させるものとして取り扱われるとされている。

## 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

表及び連結財務諸表における会計処理に準ずる。これは、中間財務諸表が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され、中間連結財務諸表が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されるためである。

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とされている。

なお、実務対応報告第9号「1株当たり当期純利益に関する実務上の取扱い」Q2では、1株当たり中間純利益の算定上、利益処分により役員賞与を支給する場合におけるその中間会計期間対応分を、損益計算書上の中間純利益から控除する必要はないとしているが、実務対応報告第13号では、これとは異なり、役員賞与を費用処理する場合における取扱いが示されているものである。

#### 4. その他

実務対応報告第13号では触れられていないが、以下では、役員賞与を費用処理した場合における関連項目について、整理することとする。

##### (1) キャッシュ・フロー計算書

これまで、キャッシュ・フロー計算書において、利益処分による役員賞与は、「営業活動によるキャッシュ・フロー」に区分されてきている（会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」参照）。役員賞与を費用処理した場合にも、営業損益計算の対象となっているため、「営業活動によるキャッシュ・フロー」に区分されることとなると考えられる。

##### (2) 1株当たり当期純利益等の算定

企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」において、1株当たり当期純利益（EPS）の算定上、分子となる「普通株式に係る当期純利益」は、損益計算書上の当期純利益から「普通株主に帰属しない金額」を控除する（第14項）こととされ、これには、利益処分による役員賞与金の額が含まれる（第15項）。このように取り扱われる理由は、EPSの算定の目的が、普通株主に関する企業の成果を示すことにあるため、普通株主に帰属しない役員賞与金は、EPSの算定上、利益処分による優先配当と同様に、当期純利益から控除することが適当であることによる（第51項）。

同様に、企業会計基準適用指針第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」では、1株当たり純資産額（BPS）の算定上、分子となる「普通株式に係る期末の純資産額」は、貸借対照表の資本の部の合計額から「当期に係る利益処分による社外流出項目であって普通株主に帰属しない金額」を控除する（第35項）とされている。

これらは、役員賞与を利益処分項目として会計処理する場合を念頭に置いており（企業会計基準第2号第51項）、実務対応報告第13号では、当面の間、このような会計処理も認められるとされていることから、利益処分により、未処分利益の減少として会計処理された場合には、引き続きこのような取扱いとなる。しかしながら、費用処理した場合には、役員報酬と同様に、既に当期純利益の算定上、控除されているため、改めてEPSやBPSの算定上、控

除する必要はない。

## VI. 商法上の取扱い

### 1. 現在の商法における取扱い

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（注2）。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）に基づくものであり、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）に基づくものであると考えられている。

### 2. 会社法制の現代化に関する要綱試案

平成15年10月22日に、法制審議会会社法（現代化関係）部会から「会社法制の現代化に関する要綱試案」（以下「要綱試案」という。）が公表されている。意見照会の結果を踏まえて平成17年の通常国会に会社法（仮称）案を提出することが予定されている。

要綱試案第四部 第五 4(1)では、以下のような一定の範囲の会社について、剰余金の分配方法、利益処分案等の取扱いについて、見直しを行うことが提案されている。

- (1) 会計監査人を設置している株式会社であること
- (2) 取締役の任期を1年としていること
- (3) 定款をもって、前期の計算書類に会計監査人の適法意見が付されている場合には、当該計算書類の確定後、当期の計算書類が確定するまでの間、取締役会の決議をもって、いつでも、株主に対する剰余金の分配、任意積立金の積立て、欠損てん補のために行う準備金の減少等の資本の部の計数の変動の決定をすることができる旨を定めていること

このような会社の利益処分案は、次のように取扱われることが考えられている（要綱試案第四部 第五 4(2)(4)参照）。

- (1) 利益処分案には、利益の資本組入れ、株主に対する剰余金の分配以外の分配など限定されたものが記載される。
- (2) 利益処分案・損失処理案に記載すべき事項がない場合には、その作成を省略できる。
- (3) いわゆる役員賞与については、利益処分案には記載せず、株主総会の決議により定めるものとする。

なお、その他の会社（上記のような一定の範囲の会社以外の会社）における利益処分案といわゆる役員賞与との関係については、なお検討するとされている（要綱試案第四部 第五 4(4)（注）参照）。

## VII. 適用時期と今後の見通し

### 1. 適用時期

実務対応報告第13号では、公表日（平成16年3月9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とされている。

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、未処分利益の減少として会計処理される)ため、これまでの実務を変更する必要は必ずしもないと考えられる。

なお、本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、支給方法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。これは、役員賞与を費用処理するかどうかということは、会計処理の選択の問題ではなく、異なる支給手続については異なる会計処理を、当面の間、容認していることから生ずるものと考えられるためである。

また、利害関係人が、企業集団又は会社の財政及び経営の状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる事項である場合には、追加情報として注記されることとなる。

## 2. 実務対応報告第13号公表以降の検討

実務対応報告第13号では、株主総会決議に関連する点についての関係当局等との確認も含め、役員賞与の会計処理については引き続き企業会計基準委員会において検討する予定としており、また、本実務対応報告における当面の取扱いについては変更する場合があります。

実務対応報告第13号からは、今後、どのような点を確認・検討することとなるかは必ずしも明らかではないが、例えば、以下のような事項が検討対象となるものと思われる。

- (1) . 1 (3)で示されたように、実務対応報告第13号では、役員への支給を費用として処理した場合において、当期末後の株主総会においてその役員への支給額を決議しようとする場合、当該株主総会決議は、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と考えられるとされている。ただし、取締役報酬の総額の最高限度額を定めれば足りると解されている実務上の商法第269条第1項の決議との関係において、当該株主総会決議案が否決された場合は、既に決議されている取締役報酬の総額の最高限度額内であっても支給することはできないと解されるがどうか。
- (2) 役員賞与を費用として処理し、取締役がそれを利益処分とする旨の議案を株主総会に提出することはできないと考えられるがどうか(本来、「商法第269条第1項の取締役報酬額の議案」として提出すべきものを「商法第283条第1項の利益処分の議案」として提出したため、不適法意見の対象(商法第281条の3第2項第7号、商法特例法第21条の28第2項第2号)となるのではないか。)(注3)。

また、. 2で触れたように、今後、会社法制の現代化の動向により、多くの大会社が剰余金の分配や利益処分の権限を取締役に移し、さらに、いわゆる役員賞与は、利益処分とは別に株主総会の決議によるような定めが商法改正によりなされた場合には、実質的に利益処分による役員賞与はほとんど見られなくなることも考えられる。この場合には、改めて会計基準等として検討する意義は薄くなるのではないかという指摘もある。このような商法改正の動きも考慮しつつ、当該会計処理については引き続き検討されるものと思われる。

### (注)

1. この場合、当該株主総会決議は、利益処分案の決議ではなく、取締役報酬額の決議(商法第



269 条第 1 項)や監査役報酬額の決議(商法第 279 条第 1 項)として取り扱われると考えられる( 2.(1)参照)。

2. 例えば、江頭憲治郎『株式会社法・有限会社法 第 2 版』(有斐閣、2002 年) p512、前田庸『会社法入門 第 8 版』(有斐閣、2002 年) p517 参照。

3. 役員賞与が当期の費用として処理されたため、当期の貸借対照表上の純資産額から既に控除されているが、取締役から提出された利益処分案の総会決議により、当期の配当可能限度額計算において、当該利益処分による役員賞与の金額が再び控除される(二重に控除される)のではないかという実務上考えられる疑問は、通常の場合、商法上、生じないと考えられる。

以 上

企業会計基準委員会  
研究員 堀江 徳至