

役員賞与は費用処理に一本化

制度調査部
齋藤 純

会社法現代化に伴う会計処理の見直し

【要約】

「会社法」の制定を受けて、企業会計に関する見直しも急ピッチで進められている。

会社法の制定に伴う企業会計上の論点の1つに挙がっているのが、役員賞与の会計処理である。会社法の中には、現行商法のような利益処分案の規定が存在しないことから、現在主流となっている「未処分利益の減少」という会計処理を認めず、発生時に「費用処理」する方法に一本化される見通しである。

新しい会計基準案は、本年9月にも公表される予定である。

商法を抜本的に改正する「会社法」が、6月29日に成立した(公布は7月26日)。会社法案の中には、企業会計上も規定の見直しを迫られる改正が含まれていることから、ASBJ(企業会計基準委員会)では、会社法対応専門委員会を設置し、会社法の制定に伴う会計上の論点を集中的に検討している。

会社法の制定に伴う企業会計上の論点は多数ある¹が、そのうちの1つが、「役員賞与の会計処理の見直し」である。現在、支給手続きに応じて「未処分利益の減少」と「費用処理」に分かれている役員賞与の会計処理を、費用処理に一本化しようというものである。

図表 役員賞与に関する会計処理の比較

		現行		現時点の見直し案	
		決定手続き	会計処理	決定手続き	会計処理
監査役(会)設置会社	役員報酬(業績連動型報酬を含む)	取締役の報酬の総会決議 1	発生時の費用として処理	取締役の報酬等の総会決議 1	発生時の費用として処理
	役員賞与	利益処分案の総会決議	未処分利益の減少	取締役の報酬等の総会決議 1、2	発生時の費用として処理
	取締役の報酬の総会決議 1	発生時の費用として処理			
委員会(等)設置会社	役員報酬(業績連動型報酬を含む)	報酬委員会が決定	発生時の費用として処理	報酬委員会が決定	発生時の費用として処理

1 定款に定めることもできる。

2 これまでのように剰余金を原資とした役員賞与を支給することが可能であるかは、必ずしも明確にはなっていない。

¹ 会社法の制定に伴い、会社法対応専門委員会で検討されている他の論点については、齋藤 純、制度調査部情報「会社法現代化による企業会計への影響 会社法現代化に伴う会計処理の見直し」(2005年6月22日)を参照。

現行の役員賞与の会計処理

従来、会社から役員(取締役及び監査役)に支給される財産上の利益は、「役員報酬」については発生時に費用処理することとし、「役員賞与」は未処分利益の減少として会計処理することとされていた。これは、役員賞与については、利益処分案の株主総会決議を通じての支給を商法の規定が要求していたことや、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り、職務執行の対価として利益の有無に関係なく支給される役員報酬とは異なることなどが理由とされてきた。

しかし、2002年の商法改正により導入された「委員会等設置会社」では、利益処分により取締役等に金銭の分配を行うことはできないこととされた(商法特例法第21条の31)。また、「監査役(会)設置会社」においても、役員賞与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に定めるか、株主総会で決議することが必要となり(商法第269条 二)、業績連動報酬のようにその性格が役員賞与に類似するようなものについても、発生時に費用処理することとなった。

こうしたことから、現行の役員賞与の会計処理は、役員賞与を発生時に費用処理することが原則とされている。ただし、これまでの実務慣行などを考慮し、当面の間、未処分利益の減少として処理することも認めることとされている²(前ページ図表参照)。監査役(会)設置会社では、依然として未処分利益の減少として会計処理を行っている会社が多いと思われるが、本田技研や高島屋など、発生時の費用として会計処理を行う会社もある。

なお、当期の職務に係る役員賞与の支給額を当期末後に開催される株主総会で決議しようとする場合には、当期の費用として「引当金」に計上するのが適当とされている。

会社法対応専門委員会での検討内容

以上のように、現在の役員賞与に関する会計処理では、未処分利益の減少とすることも認められている。しかし、新たに制定された会社法には利益処分案に関する規定が存在せず、取締役が受ける役員賞与等の財産上の利益は、金額等を定款で定めていない場合には株主総会の決議によって定めることとされている(会社法案第361条)。このため、これまでのような剰余金を原資とした役員賞与を支給することが今後も可能なのか、必ずしも定かではなくなったことから、役員賞与の会計処理が検討課題に浮上したわけである。

役員賞与の支給手続きに関する改正を受けて、企業会計基準委員会では、役員賞与の会計処理を発生時に費用処理する方法に一本化する方針を打ち出している。費用処理に一本化することについては、次のような理由が挙げられている。

- ・役員賞与が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も、利益を上げた功労は職務執行の成果であり、役員賞与は職務執行の対価と考えられること
- ・職務執行の対価としての性格は、支給手続きの相違により影響を受けるものではないと考えられること
- ・役員賞与の経済的実態は、業績連動型の役員報酬と同様であると考えられること

費用処理に一本化することとなれば、これまで役員賞与を未処分利益の減少として処理していた企業では、当期純利益の減少要因となる。もっとも、1株当たり当期純利益(EPS)や1株当たり純資

² 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」(2004年3月9日)。

産(BPS)の算定においては、現在も「当期純利益」や「期末の純資産額」から役員賞与の額を控除することとされている³ため、役員賞与の会計処理が費用処理に一本化されたとしても、EPS や BPS には影響しないものと思われる。

役員賞与の会計処理に関する開示例(高島屋のケース)

(追加情報)

「役員賞与に関する当面の取扱い」(企業会計基準委員会 実務対応報告第 13 号)が平成 16 年 3 月 9 日以降に終了する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用されることになったことに伴い、従来、株主総会決議時に利益剰余金の減少として会計処理していた役員賞与を、当連結会計年度から発生時に費用処理しております。

これにより、当連結会計年度の営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益が 82 百万円減少しております。

(出所)高島屋の有価証券報告書(2005 年 2 月期)より抜粋

今後の予定

企業会計基準委員会では、本年 9 月にも、役員賞与の会計処理に関する公開草案を公表する予定である。

役員賞与の会計処理に関する会計基準が確定した場合には、会社法の施行日以後に開催される株主総会の決議に係る役員賞与から適用される可能性が高い。

³ 企業会計基準第 2 号「一株当たり当期純利益に関する会計基準」第 15 項、適用指針第 4 号「一株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」第 35 項。