

～ 制度調査部情報 ～

2005 年 12 月 8 日 全 3 頁

役員賞与の会計処理、 費用計上が決定

制度調査部
齋藤 純

3 月決算会社では 2007 年 3 月期又は 2006 年 9 月中間期から適用

【要約】

- 「会社法」の制定に伴う企業会計の見直しを進めている ASBJ(企業会計基準委員会)は、11 月 29 日、「役員賞与に関する会計基準」を公表した。
- これまで支給手続きに応じて「未処分利益の減少」又は「(発生時に)費用処理」に分かれていた役員賞与の会計処理は、「(発生時に)費用処理」する方法の適用が義務付けられる。
- 会社法の施行が 2006 年 5 月とすれば、3 月決算会社では、2007 年 3 月期もしくは 2006 年 9 月中間期からの適用となる。

■ 1 . 役員賞与の会計基準を議決

- ASBJ(企業会計基準委員会)は、2005 年 11 月 22 日、「役員賞与に関する会計基準」(以下、新会計基準)を議決し、11 月 29 日に公表した。会社法の制定に伴う会計上の論点として、ASBJ の会社法対応専門委員会で検討されてきたものの一つである¹。
- 役員賞与の支給手続きは、これまで利益処分によることが一般的であったが、会社法には利益処分に関する規定が存在しない。このため新会計基準では、現在、支給手続きに応じて「未処分利益の減少」と「(発生時に)費用処理」に分かれている役員賞与の会計処理を、費用処理に一本化することとしている。

■ 2 . これまでの役員賞与の会計処理

- 従来、会社から役員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きた。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た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考えられる。
- 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

¹ 会社法の制定に伴う会社法対応専門委員会での検討内容については、次のレポートを参照。

- ・ 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)
- ・ 齋藤 純、制度調査部情報「役員賞与は費用処理に一本化 ―会社法現代化に伴う会計処理の見直し ―」(2005 年 7 月 29 日)
- ・ 齋藤 純、制度調査部情報「株主資本等変動計算書等の作成に関する公開草案 ―会社法現代化に伴う会計処理の見直し ―」(2005 年 9 月 16 日)
- ・ 齋藤 純、制度調査部情報「役員賞与の会計処理に関する改正案 ―会社法現代化に伴う会計処理の見直し ―」(2005 年 9 月 22 日)

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ものについても、発生時に費用処理することとなった。

○しかし、こうした商法改正の結果、次のような問題が生じることとなった。

- ・会社の機関設計や役員報酬等の形態によっては、同様の性格と考えられる役員への報酬等に係る会計処理方法が異なることとなる。
- ・連結財務諸表において親子会社間の会計処理が統一されないこととなる。

○2002 年の商法改正を契機にとりまとめられた、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)では、役員賞与を発生時に費用処理することを原則としつつ、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(下図表参照)。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、一部の企業では、発生時の費用として会計処理を行う会社もある。

図表 役員賞与に関する会計処理の比較

		現行		新基準	
		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。

■ 3 . 新会計基準の内容

(1)会計処理

○現行商法と会社法の最大の違いは、利益処分案に関する規定が存在しない点である。会社法では、取締役等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 361 条、379 条、387 条、404 条 及び 409 条)。これにより、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わけである。

○会社法による改正点を踏まえ検討が行なわれた結果、新会計基準では、役員賞与²は発生した会計

² 取締役、会計参与、監査役及び執行役に対する賞与を指す。役員に対する金銭以外の支給や退職慰労金は対象とされていない。

期間の費用として会計処理することとしている。つまり、役員賞与も職務執行の対価であるとの考え方に基づいて、会計処理を行うこととしているわけである。これまで認められてきた未処分利益の減少という会計処理方法は認められない³。

- 新会計基準では、役員賞与の会計処理を費用計上に一本化することについて、次のような理由を挙げている。

- ・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、役員報酬は、確定報酬として支給される場合も業績連動型報酬として支給される場合も費用として会計処理されること。
- ・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上、役員賞与と役員報酬の支給手続きが同様となる会社法施行後は、これまで以上に役員賞与を費用として処理することが適切と考えられること。

- 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、原則として「引当金」に計上する。

(2)適用時期

- 新会計基準は、会社法の施行期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(委員会設置会社の場合は報酬委員会の決定)される役員賞与)から適用することとされている⁴。会社法の施行が2006年5月とすれば、3月決算会社では、2006年9月中間期の役員賞与から適用となる。
- ただし、業績に連動して金額が算定されることとなっている役員賞与で、中間会計期間において合理的に見積も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、中間会計期間では費用処理しないことが認められる。
- なお、「役員賞与に関する会計基準」の適用に伴い、これまで役員賞与の会計処理を規定してきた実務対応報告第13号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」は廃止される。

³ 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(現在、ASBJ 会社法対応専門委員会で検討中)。

⁴ 役員賞与の会計処理に関する議論が決着したことで、今後は、法人税法上、役員賞与が損金算入が認められるのか(現行法人税法では役員報酬の損金算入可能だが、役員賞与は損金不算入)に焦点が移るものと思われる。2006年度税制改正で見直しが行われる可能性もある。役員賞与の損金算入に関しては、齋藤 純、制度調査部情報「役員賞与の損金算入、容認か? ―損金算入案浮上の経緯とその影響―」(2005年12月2日)を参照。