

# 中小企業の会計に関する研究会 報告書

平成14年6月

中小企業の会計に関する研究会

経済産業省中小企業庁

# 目 次

## 【 はじめに 】

## 【 中小企業とその会計を巡る現状と課題 】

### .中小企業を巡る現況

- 1 . 中小企業を巡る環境の構造的変化 . . . . . 4
- 2 . 変化への対応 . . . . . 13

### .中小企業の会計を巡る動向

- 1 . 中小会社の会計を規制する諸法律の関係 . . . . . 18
- 2 . 商法の抜本改正の影響 . . . . . 21
- 3 . 公開会社における新会計基準の導入 . . . . . 23
- 4 . 税務と企業会計の乖離 . . . . . 28
- 5 . 中小企業からみた会計の現状 . . . . . 28

### .検討にあたって（課題と前提など）

- 1 . 検討すべき課題 . . . . . 29
- 2 . 今回の検討対象とする会社の規模・範囲 . . . . . 29
- 3 . 検討に当たっての留意点 . . . . . 32

### .税務と中小企業の会計について

- 1 . 確定決算主義について . . . . . 35
- 2 . 税法と企業会計の乖離傾向について . . . . . 38
- 3 . 中小企業の会計と税法との関係について . . . . . 41

### .中小企業の会計と記帳について . . . . . 45

## **.計算書類のインターネット公開について**

- 1 . 制度の概要 . . . . . 51
- 2 . インターネット公開の促進へ向けて . . . . . 53

## **.諸外国の中小企業の会計**

- 1 . イギリスの動向 . . . . . 54
- 2 . ドイツの動向 . . . . . 58
- 3 . アメリカの動向 . . . . . 60
- 4 . その他国際的な動向 . . . . . 61
- 5 . 概括 . . . . . 61

## **.中小企業の会計のあり方に関して . . . . . 63**

### **【 中小企業の会計 】**

#### **.中小企業の会計 (総論) . . . . . 66**

#### **.中小企業の会計 (各論) . . . . . 74**

#### **.記帳 . . . . . 105**

#### **.計算書類の開示 . . . . . 107**

### **【 参考資料編 】**

- 参考1 中小企業の会計に関する研究会出席者名簿 . . . . . 110
- 参考2 中小企業の会計に関する研究会開催実績 . . . . . 111
- 参考3 企業規模別にみた資産・負債・資本の状況 . . . . . 112
- 参考4 商法・企業会計基準・税法比較表 . . . . . 126

- 参考5 小規模会社に対する財務報告基準 2002年6月版 . . . . . 245  
(Financial Reporting Standard for Smaller Entities)  
(英国会計基準委員会)
- 参考6 ドイツ商法典(238条~330条)1996年7月版 . . . . . 305
- 参考7 現金主義又は税法基準による財務諸表の作成・開示の方法 . . 362  
(Preparing and reporting on Cash- and Tax-basis Financial Statements)  
(米国公認会計士協会)

## 【はじめに】

我が国の中小企業は、全国で5百万以上の企業が活動を行っており、その経済活動における規模は、雇用の2 / 3以上、付加価値の約6割以上を占めている。中小企業の健全な発展と前向きで新たな展開は、国民経済の活力ある発展のうえで極めて重要である。特に、地域の経済は、大部分が中小企業によって構成されている。

それぞれの中小企業は、顧客、金融機関、従業者などとの密接な関係の中で、ゴーイング・コンサーン（継続事業体）として活動を行っており、中小企業自らの経営の展開のため、日常から各方面の信頼、理解、支援を得ることが不可欠である。

一方、中小企業を巡る金融環境や取引構造は、近時、大きく変化している。こうした経済の構造変化の中で、中小企業が取引先や資金調達先に信頼を得ていく有力な方途として、自らの経営状況を適時に明らかにすること、即ち、適切な会計に基づいたディスクロージャーにより信頼を得ていくことが一層重要となっている。

これまで、中小企業の会計実務は、専ら税務を主に念頭に置いて行われ、経営者にはディスクロージャーはそれほど意識されてこなかったと言われている。このため、メインバンクや継続的な取引先以外には、中小企業の経営状態を外部から理解することは容易ではなかった。

しかし、中小企業にとって金融面及び取引面において新たな対応が必要となっている現在、自らの会計を自らのために活用していくとの発想の重要性が中小企業にとり著しく高まっていると考えられる。

中小企業の会計を巡っては、今般の商法の改正により、コスト負担をあまり意識することなくディスクロージャーが可能となった。

他方、大多数の中小企業にとっては、日々の資金状況の把握や税務以外には会計があまり意識されてこなかった。

中小企業にとり、新たな資金調達手法の発展や、取引構造の変化、電子商取引の進展に際して、どうすればディスクロージャーにより信頼を得られるか判然としていなかったのではないかと思料される。さらに、公開大企業を対象とした高度な新会計基準が次々と導入されていることは承知していても、それは自分の経営する中小企業にとっては明らかに過重であると実感されているのではないだろうか。

こうした中、中小企業が具体的にどのような会計を行うことが適当なのか、必ずしも明確に認識されていなかったと考えられる。

以上のような問題意識から、今回、中小企業庁事業環境部長の主催する本研究会を設け、構造的な経営環境の変化の中で、前向きな中小企業にとって、どのような会計を行っていくことが取引先や資金調達先の信頼を得ていくために適当であるのか、中小企業の実態を十分認識しつつ、有識者、広範な関係者の参画を得て検討を行った。また、中小企業政策審議会企業制度部会において中小企業の会計に関する検討の必要性を示されていたことから、検討の結果は企業制度部会へ報告される。

会計に関して、そのユーザーである中小企業の側からの発想で一堂に御議論いただいたことは近年例がない。商法、税法、企業会計原則等のそれぞれの制度の視点から、中小企業の会計の検討のために御協力を賜った方々に、深く感謝申し上げたい。

なお、中小企業はもとより極めて多様な存在であり、会計についてもそれぞれの企業形態や志向するところにより、一概に議論することは必ずしも適切ではない面もあるが、今回の検討の主たる対象は、資本金1億円以下の株式会社（商法上の小会社）で、外部監査が義務付けられておらず、当面の株式公開を念頭に置いていない中小企業を想定している。また、商法上の小会社（株式会社）約百万社に関する検討は、経営実態が極めて類似している有限会社（約百数十万社）にも十分に通ずるところがあると考えられる。他方、中小企業の中でも、所謂ベンチャー企業のように当初から公開を前提としている企業や外部監査を前提としている企業には別の考え方があり得よう。

本報告書の本体の構成は、「中小企業とその会計を巡る現状と課題」、そしてそれを踏まえての、「中小企業の会計」となっている。

全国の中小企業を経営しておられる方々、中小企業に関係する方々に御理解をいただくことを期待するとともに、建設的な御意見等をいただければ幸いです。

【中小企業とその会計を巡る現状と課題】

前向きな中小企業、経営革新に取り組む中小企業が新たな取引先の拡大、資金調達の拡大を図る上で、信頼性のある計算書類が有用なのではないか。

商法改正で商法上の公告（ディスクロージャー）がインターネットにより可能となり、コスト面から現実的になってきた。

公開会社へ、証券取引法に基づく新会計基準が相次いで導入されている。  
その中小企業への適用をどう考えるか。

【中小企業の会計】

望ましい中小企業の会計とは？

## 【中小企業とその会計を巡る現状と課題】

### ．中小企業を巡る現況

#### 1．中小企業を巡る環境の構造的変化

我が国の中小企業は、約5百万社が活動しており、その経営実態は著しく多様である。

現在の多くの中小企業経営者にとって、経営上の問題は需要の停滞と資金調達の難しさである。

需要の停滞の背景には、景気低迷の長期化に加え、ニーズの多様化、下請取引構造の変化、電子商取引の進展等の中小企業の事業環境の構造的変化が存在している。また、資金調達については、地価の下落による従来型の土地担保による資金調達が限界に達し、メインバンク中心の資金調達も難しくなっている。なお、金融機関の中小企業への貸出規模は全般的に縮小傾向にある。

伸びていこうとする積極的な意欲を持つ中小企業のダイナミックな発展が、我が国の経済活性化に極めて重要であるが、中小企業にとり、新たな顧客・取引先の拡大、資金調達先の多様化が課題となっている。

#### 中小企業とは

中小企業基本法において「中小企業」とは、おおむね、  
資本金3億円以下 又は 常時雇用する従業員300人以下の会社、及び  
従業員300人以下の個人企業を指す。 ただし、  
卸売業の場合は 資本金 1億円以下 又は 従業員100人以下、  
小売業の場合は 資本金5,000万円以下 又は 従業員50人以下、  
サービス業の場合は 資本金5,000万円以下 又は 従業員100人以下、  
のものとしている。（中小企業基本法第2条）

税法では、法人税法の特例が適用される中小企業者を、資本若しくは出

資の金額が1億円以下の法人、又は、資本・出資を有しない法人で常時使用する従業員の数が千人以下の法人としている。

所得税法では、所得税の特例が適用される中小企業者を、常時使用する従業員の数が千人以下の個人（事業者）としている。

（特別措置法施行令第5条の3、第27条の4。なお、租税特別措置によっては、個別の中小企業立法により対象中小企業者の範囲を画する場合もある。）

## 中小企業の数と位置付け

### (1)事業所・企業統計（平成11年、非1次産業。中小企業基本法の定義）

企業ベース： 全企業 485万 1,104 企業。

中小企業は 483万 6,764 企業。（全体の 99.7%）

【 個人事業者 319万、法人 165万】

### (2)国税庁統計（平成11年、稼働中の法人。中小法人は資本金1億円未満）

全法人 252万 7,224 法人。

中小法人 249万 0,642 法人【有限会社 136万、株式会社 101万。】

### (3)法務省統計

有限会社 167万社。

株式会社は、総数 122万社のうち、

資本金1億円以下 118万社。1～5億円 2.8万社。

（5億円以上 9,800社）

### (4)経済活動における割合

付加価値：

製造業（センサスベース）では 中小企業が 57.1%。（工業統計表）

全産業・法人企業ベースでは中小法人が 55.3%。（法人企業統計年報）

雇 用 : ( 事業所・企業統計、平成 11 年 )

事業所ベース ; 中小事業所が 80.6%、4,319 万人。( 総数 5,359 万人 )  
企業ベースでは中小企業が 66.4%。会社のみでは中小企業が 62.6%。

特に大都市圏以外では中小企業のウエイトが高い。

都道府県ベースでは、全国合計の中小企業割合が 69.5%である中で、  
これを下回っているのは東京都 42.7%、大阪府 57.1%のみであり、  
ほとんどの県で 8 割以上。秋田、島根、徳島、宮崎では 9 割以上。

(5) 傾向的には :

企業数でみると、

中小企業数は減少。( 平成 3 年 520.3 万社 平成 11 年 483.7 万社 )  
大企業は更に減少。( 平成 3 年 30,520 社 平成 11 年 14,340 社 )

従業者数 ( 事業所ベース ) は、

中小企業はほぼ横這い。( 平成 3 年 4,340 万人 平成 11 年 4,319 万人 )  
大企業は減少。( 平成 3 年 1,139 万人 平成 11 年 1,040 万人 )

開・廃業の状況は、近年は廃業率が開業率を上回っている。

( 期間 : 年 )	50 ~ 53	53 ~ 56	56 ~ 61	61 ~ H3	3 ~ 8	8 ~ 11
開業率	5.9%	5.9%	4.3%	3.5%	2.7%	3.5%
廃業率	3.8%	3.7%	4.0%	4.0%	3.2%	5.6%

## 中小企業のイメージ

中小企業の1企業当たりの事業規模や従業者数を規模別にみると次のとおり。(なお、業種別の小会社・小規模法人の状況は、 . 2 . を参照。)

### 製造業 (1企業当たり)

(単位:百万円)

	個人事業者	法 人 事 業 者						
		1億円未満	5百万円未満	5百万円～ 1千万円未満	1千万円～ 5千万円未満	5千万円～ 1億円未満	1億円～ 10億円未満	10億円以上
従業員数(人)	2.3	18.3	6.6	7.0	24.4	110.7	218.6	1,554.4
売上高	11.0	320.7	57.6	92.9	439.3	2,894.9	8,240.3	101,196.8
借入金(短期・長期計)	3.7	115.8	27.0	45.0	163.1	822.9	1,998.5	17,680.9
付加価値額	5.7	87.5	22.3	37.5	120.2	636.6	1,706.3	18,994.7
総資産	-	270.3	39.9	76.0	369.9	2,588.0	6,655.8	115,031.5

### 卸・小売業 (1企業当たり)

(単位:百万円)

	個人事業者	法 人 事 業 者						
		1億円未満	5百万円未満	5百万円～ 1千万円未満	1千万円～ 5千万円未満	5千万円～ 1億円未満	1億円～ 10億円未満	10億円以上
従業員数(人)	2.5	11.9	5.8	7.6	16.8	72.2	197.2	1,498.8
売上高	17.4	365.3	91.1	138.8	549.7	4,322.3	14,714.4	165,219.6
借入金(短期・長期計)	3.5	88.5	23.2	42.7	138.4	726.0	2,528.9	28,257.9
付加価値額	4.8	50.1	18.5	26.3	74.4	410.6	1,324.3	12,458.2
総資産	5.3	195.1	39.5	66.3	298.6	2,473.6	7,143.1	92,347.5

(出典:財務省「法人企業統計年報(平成12年度)」、総務省統計局「個人企業経済調査(平成12年度)」再編加工)

## 中小企業を巡る構造変化

(1) ゴーイング・コンサーンとして中小企業が経営を継続する上で、『需要の停滞』と『資金調達が困難』が問題点として強く認識されている。

(2) その要因・背景となる構造的変化は、次のとおりである。

### 【中小企業の現状や課題】

経済の停滞の長期化。

企業側でも過去の蓄積を費消。

ニーズの多様化・高度化。

新分野チャレンジの重要性。

取引構造の変革。

下請取引からの脱却。電子商取引。

海外との競争。

価格面の競争優位の低下。

地価下落による担保価値低下。

土地担保の資金調達の限界。

金融環境の変化。

中小企業向け金融の縮小化。

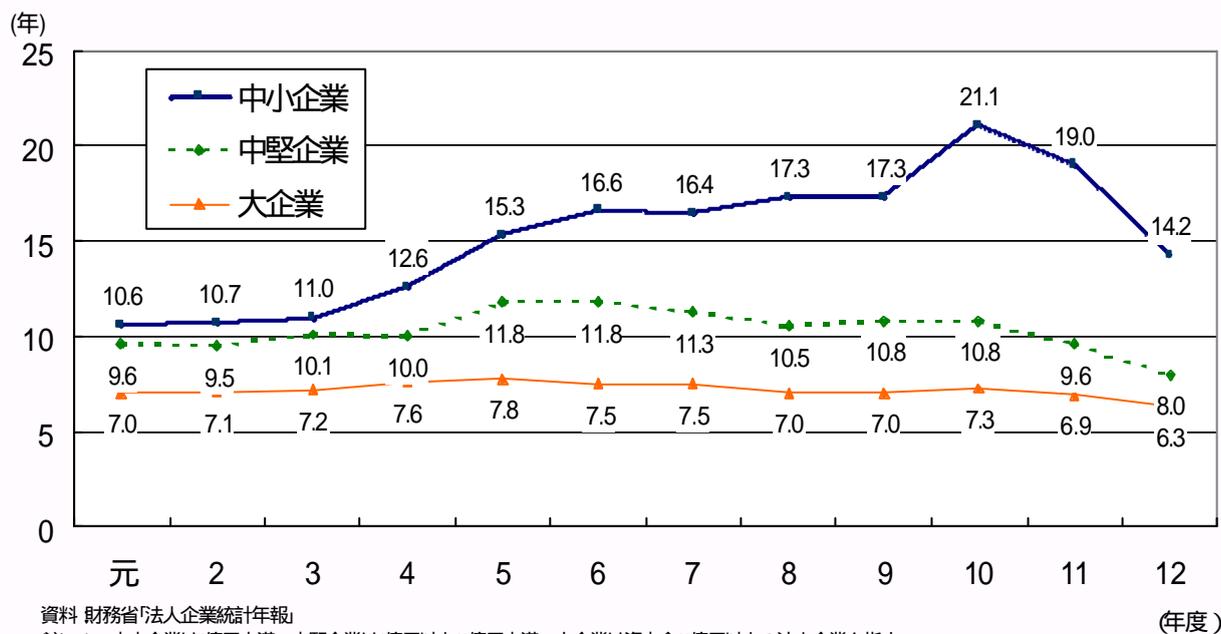
高齢化に伴う継続事業体の後継者問題。

M & A、M B Oの現実化。

従来と同じ経営や資金調達方法の継続では、対応が困難になっている。

中小企業に、積極的な経営革新、創業・第二創業が求められている。

## キャッシュフローでみた有利子債務の必要返済期間 中小企業は長期化している



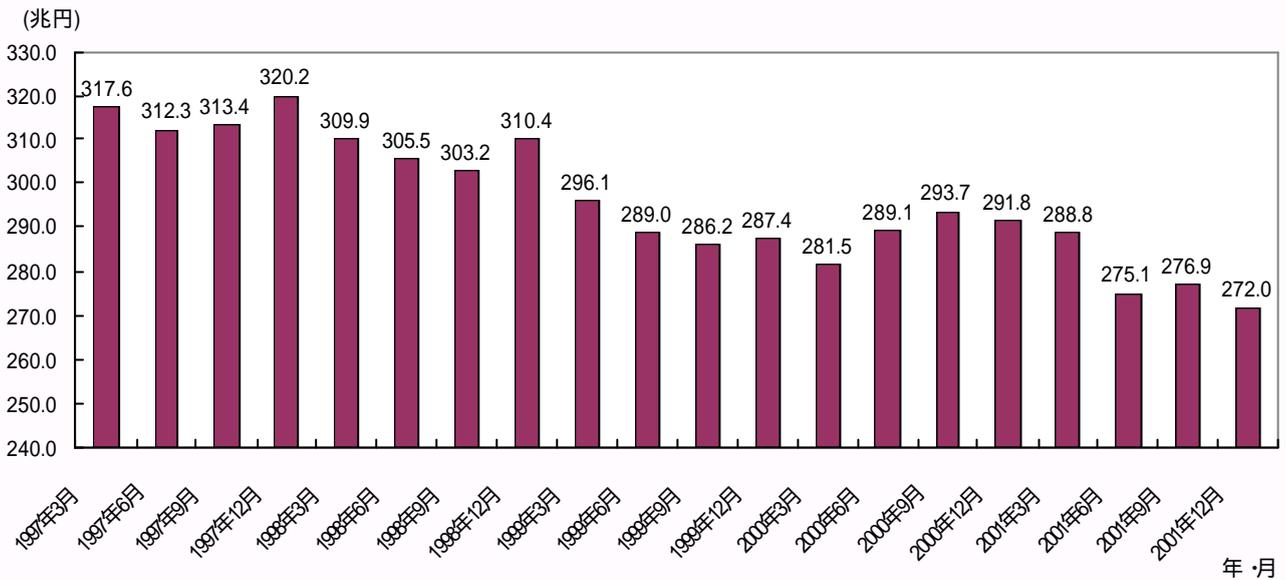
資料 財務省「法人企業統計年報」

(注) 1. 中小企業は1億円未満、中堅企業は1億円以上10億円未満、大企業は資本金10億円以上の法人企業を指す。

2. 有利子負債 = (短期借入金 + 長期借入金 + 社債)

キャッシュフロー = 営業利益 × 1 / 2 + 減価償却費

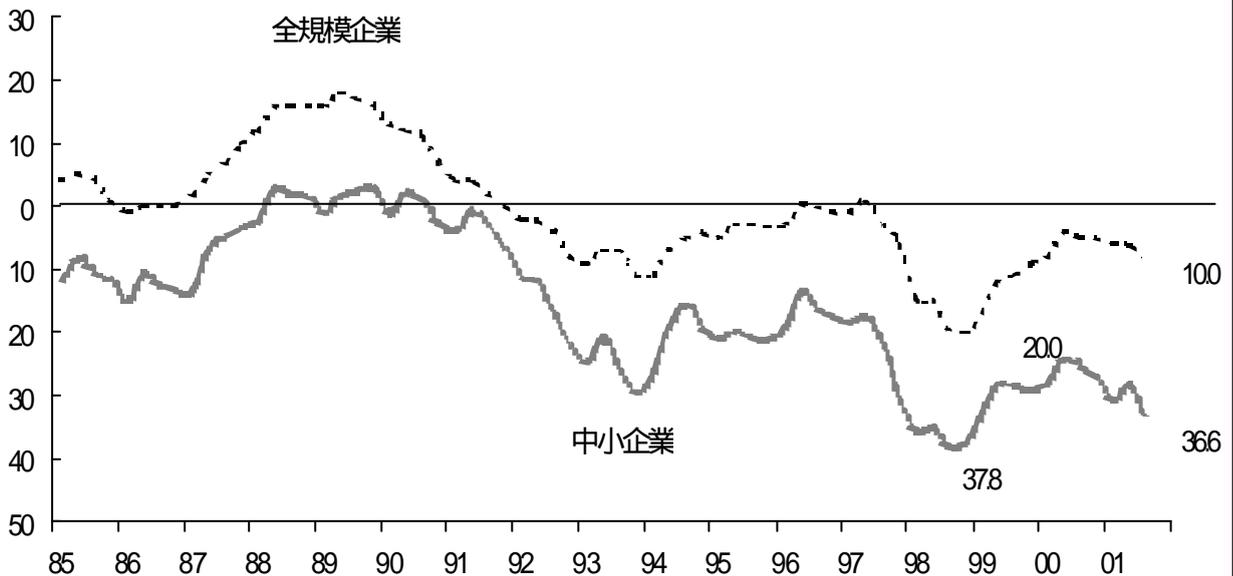
## 金融機関の中小企業向け事業貸出残高 [残高は減少傾向]



資料: 日本銀行「金融経済統計月報」

- (注) 1. 民間貸出残高=銀行中小企業向け貸出残高+個人などを除く信用金庫貸出残高+信用組合貸出残高で信託勘定は含まれない。  
 2. 国内銀行勘定における中小企業向け貸出残高とは、資本金3億円<1億円>(卸売は1億円<3,000万円>)、小売業、飲食店、サービス業は5,000万円<1,000万円>)以下、または常用従業員300人(卸売業、サービス業は100人<サービス業は50人>)、小売業、飲食店は50人)以下の企業(法人および個人企業)への貸出しを指す。  
 <>は2000年3月以前の定義を指す。

## 中小企業の資金繰りDの推移 [資金繰りは極めて厳しい認識]



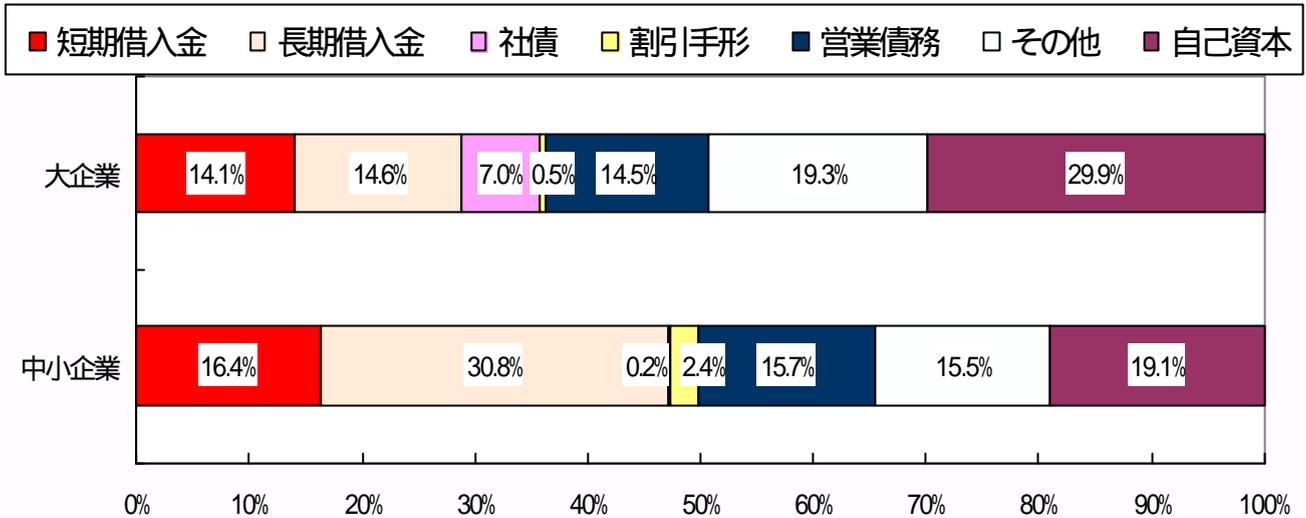
(出所) 中小企業庁「中小企業総合事業団 中小企業景況調査」、日本銀行「企業短期経済観測調査」

(注) 中小企業は「中小企業景況調査」、全規模企業は日本銀行「企業短期経済観測調査」による。

Dは対前年同期比で「改善」-「悪化」

(年・期)

## 規模別の資金調達構造比較 (平成12年度) (中小企業は金融機関借入に依存)

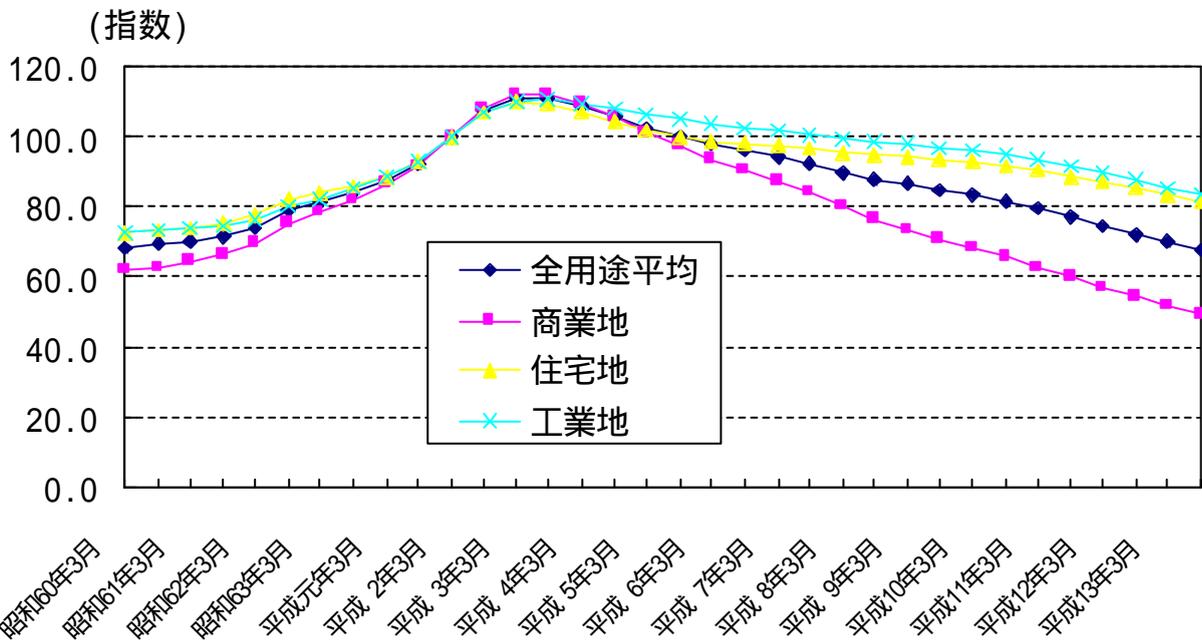


資料 財務省「法人企業統計年報」

(注) 1. 中小企業とは資本金1億円未満、大企業とは資本金1億円以上の法人企業を指す。

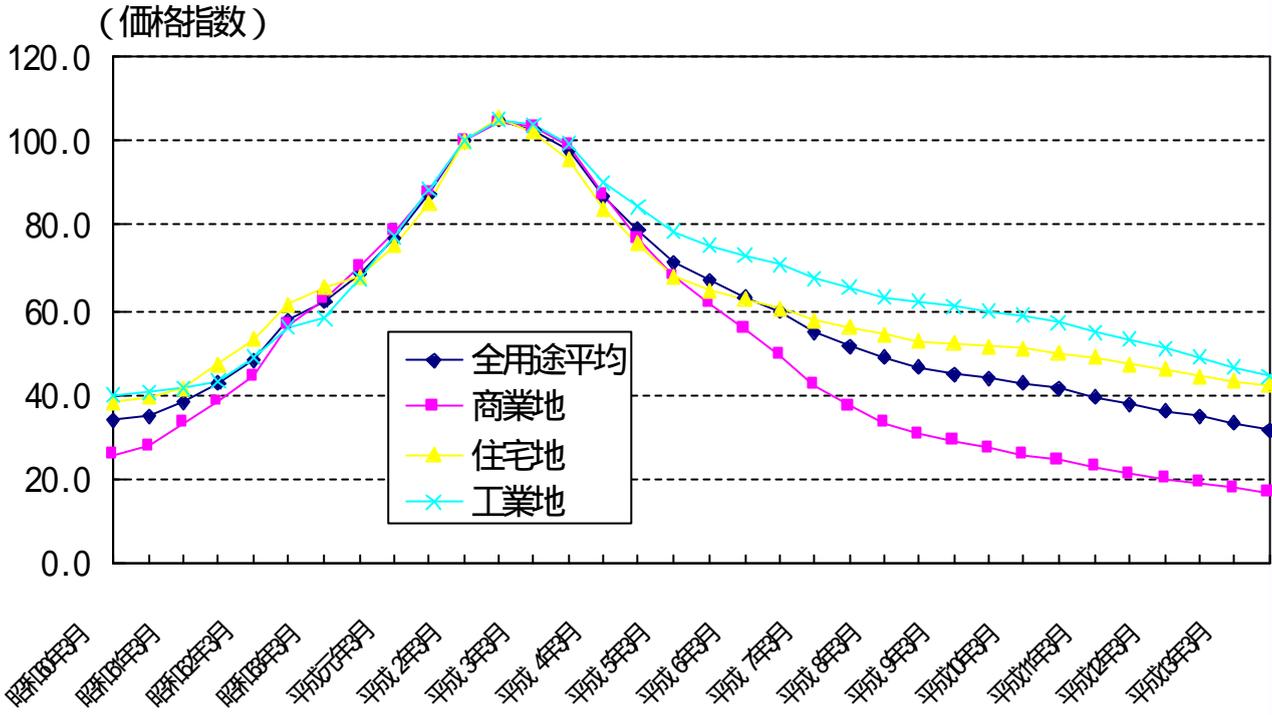
2. 営業債務とは支払手形+買掛金の残高。その他は営業債務、長短期借入金、社債以外の負債である引当金等の残高。

## 市街地価格指数の推移 (全国) (土地担保による借入に制約)

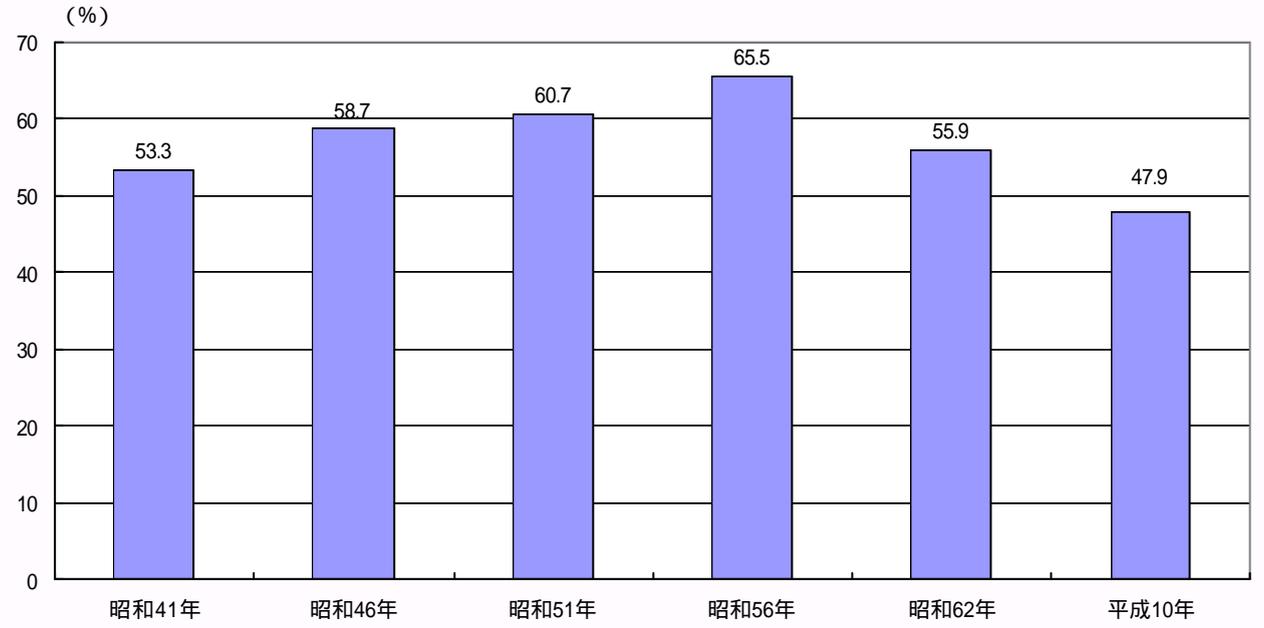


(出所) 財団法人日本不動産研究所ホームページ

### 市街地価各指数の推移（6大都市）〔特に都市部での土地担保価値が低下〕

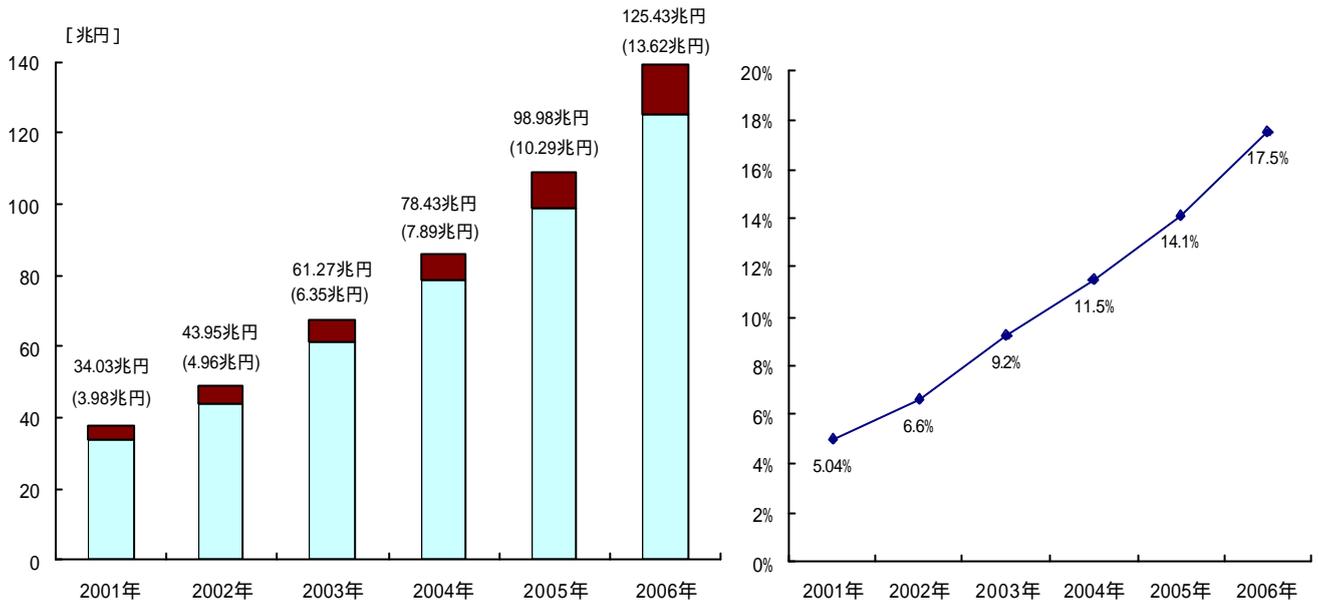


### 下請中小企業比率の推移〔下請取引の割合は低下傾向。取引構造が変化。〕



資料 経済産業省 商工業実態基本調査、「工業実態基本調査」再編加工。  
 (注) ここでいう「下請中小企業」とは、自社よりも資本金又は従業員数の多い他の法人又は個人から、製品、部品等の製造又は加工を受託している中小企業（従業員数300人未満の企業）をいう。

## B to B の市場規模及び電子商取引化率の推移 電子商取引の拡大に期待]



注：( )内はeマーケットプレイス取引金額規模金額

(出所) 経済産業省、ECOM、NTTデータ経営研究所共同実施  
「平成13年度電子商取引に関する市場規模・実態調査」

中小企業IT化推進計画（平成13年4月12日：中小企業庁）より抜粋

### 第3章 中小企業のIT化推進の支援策

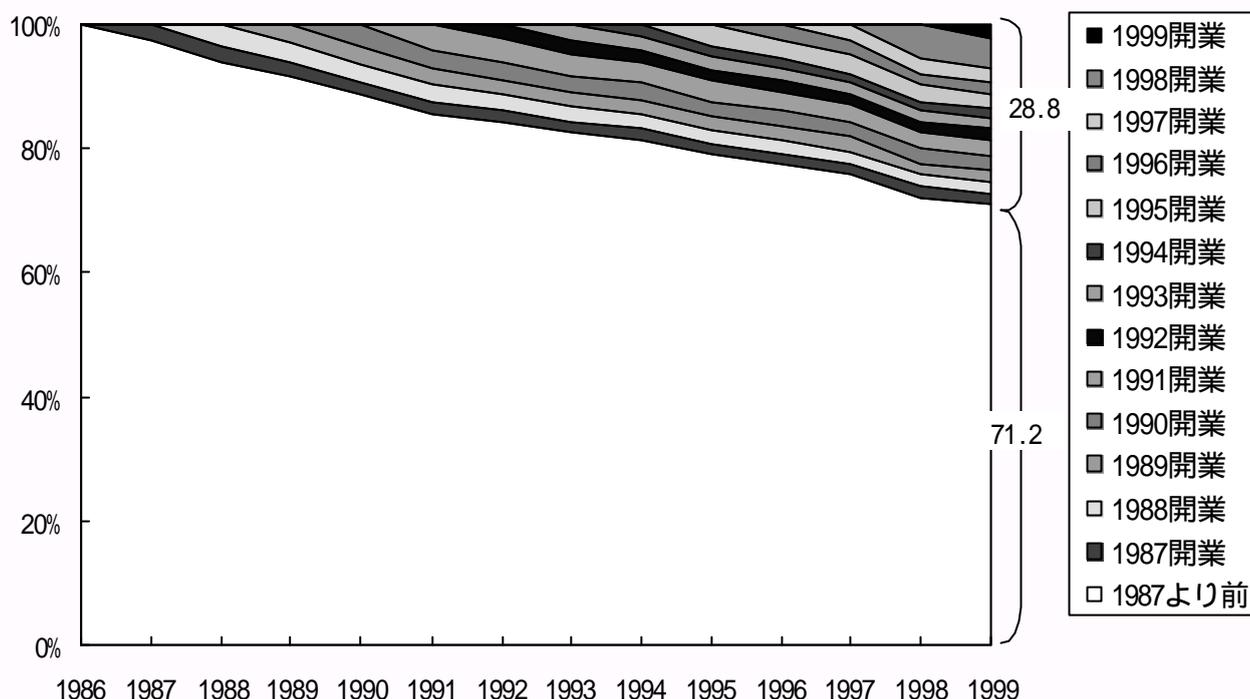
#### 1. 中小企業のIT化支援

##### (1) IT活用に対する意識向上と人材の育成

###### セミナー・研修の実施

平成15年度末において、中小企業のおおむね半数程度がインターネットを活用した電子商取引等を実施できるよう、約150万人を目標にして、セミナー・研修を実施する。

従業者数コホート（製造業） 〔「創業」の経済全体への影響は大きい〕



資料：経済産業省「工業統計表」再編加

## 2. 変化への対応

中小企業の経営を巡る経済社会の構造的変化への対応のため、前向きな中小企業は積極的に経営革新（イノベーション）に取り組んでいる。

中小企業政策としても、平成11年に、昭和38年制定以来初めて中小企業基本法を抜本改正し、中小企業の多様で活力ある成長発展を図ることとして、経営革新と創業の促進を政策の基本理念として明示している。中小企業政策を『一律の弱者保護政策』とするのは誤解であり、伸びようとする中小企業や創業者を支援し、自主的な努力を助長することを主眼としている。

実際に、多様な中小企業の中で、経営革新に取り組んでいる企業の発展が著しいことは明らかであり、その一層の伸長が期待される場所である。

資金調達面では、経営革新や創業・第二創業を支援するため、これまでの中小企業金融の主流である「土地担保融資 + 経営者個人保証」以外の方法も指向

し、自己資本の充実や、売掛債権等を活用したノンリコース型の与信、リスクに見合った与信条件の設定を図っている。

なお、政策面では、取引金融機関や主要取引先の行き詰まりその他の外的要因による困難に対してのセーフティネット整備をも進めている。

しかしながら、経営革新に取り組む中小企業や、創業者の共通の課題として、自らの経営の実力、取引リスクが適正に判断されず、与信や取引の拡大が難しいという現状にある。これを、顧客や金融機関側から見ると、大企業の企業情報が豊富な一方で、中小企業の情報が乏しいため、リスク判断をすることが困難という問題がある。

中小企業との取引リスク、与信リスクの判断に関して、企業規模別にみると、大企業の場合には、企業情報が広く公表されていることに加え、格付機関やアナリストが存在しており、判断に資する情報が十分入手可能である。他方、中小企業の場合は、まず、事業に関する取引先にあっては、現実には少額取引から様子を見て徐々に拡大し、さらに信用調査会社等の情報も利用されている。こうした実態は、潜在的な取引先とのビジネス拡大を阻害していると考えられる。次に、金融機関等の与信側からみると、メインバンク以外にとっては、通常は詳細情報は不足しており、この結果、諸事情によるメインバンクの円滑な交代は、相当困難である。また、資金調達手段としての債権流動化においても、原債権に関わる中小企業のリスク判断が困難であることがその拡大を阻害している。また、中小企業の少数株主や潜在的な株主にとって、経営状況の把握は現実には難しいため、自己資本の充実にも制約がある。

こうした現状への対応の方向としては、個々の中小企業の財務情報のディスクロージャー、及び、取引先・与信側におけるその活用と、中小企業のクレジット・リスク・データベースによる確率的な判断とがあり得よう。個社のディスクロージャーの前提としても、また、クレジット・リスク・データベースの構築に当たっても、中小企業の計算書類の十分な信頼性が基礎となる。

## 新分野進出の相違

〔経営革新(イノベーション)の重要性は明らか〕

新分野に進出した中小事業所

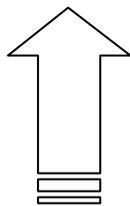
新分野に進出しなかった中小事業所

平成10年

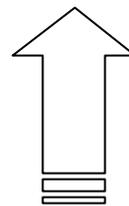
平成10年

出荷額：約3.2兆円  
付加価値額：約1.3兆円

出荷額：約8.8兆円  
付加価値額：約3.5兆円



出荷額 +27.1%  
付加価値額 +28.7%



出荷額 +17.7%  
付加価値額 +23.1%

昭和62年

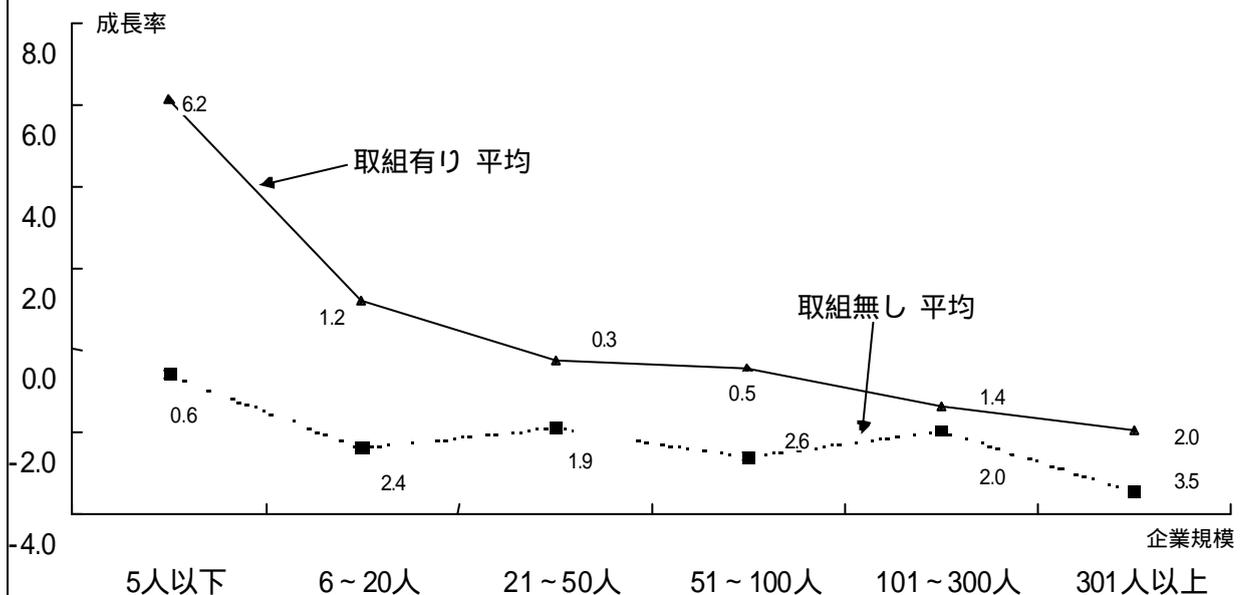
昭和62年

出荷額：約2.5兆円  
付加価値額：約1.0兆円

出荷額：約7.5兆円  
付加価値額：約2.9兆円

資料：経済産業省「工業統計」再編加工

## 経営革新取組有無による成長率の違い〔取組企業と非取組企業に明確な差〕



資料：経済産業省「企業活動基本調査（1998年）」再編加工

経済産業省、中小企業庁「商工業実態基本調査（1998年）」再編加工

中小企業庁「企業経営革新活動実態調査」（2001年12月）（注）成長率は単純年平均で算出している。

## 中小企業の資金調達に関する政策対応の考え方

中小企業  
の新たな  
資金調達

土地担保 方  
+  
経営者の 向  
個人保証

自己資本の充実（出資 株式制度）

無担保や売掛債権引当などの与信  
ノン・リコース型の与信

リスクに見合った与信条件の設定

リスクテイク主体の多数参入  
（損害保険、ノンバンク、事業会社  
（電子商取引））

中小企業の資金調達への  
多数投資家の関わり  
（債権流動化、CBO、CLO）

共通の  
課題

中小企業  
のリスク  
判断の  
方法は？

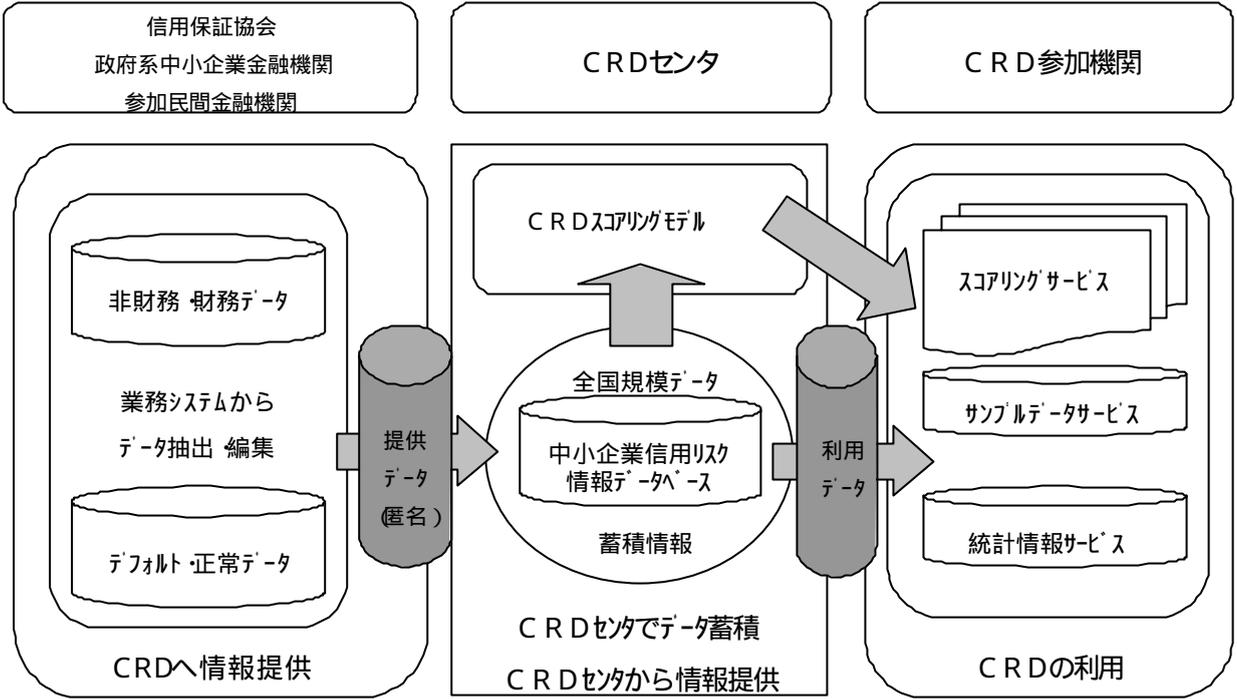
### クレジット・リスク・データベース(中小企業信用リスクデータベース) とは

我が国初めての中小企業に関する大規模データベース。信用保証協会及び金融機関から、中小企業の財務データ等の膨大な情報を収集（平成14年3月末現在で約110万事業者）

蓄積されたデータを数理統計技術を用いて分析し、企業の信用度合いを示すスコア（評点）を算出するためのモデルを構築し、スコアリング（定量的評価）によって、中小企業の信用度合いを数値で表示。

これにより、金融機関による適切な信用リスク判断が可能となる。

(CRD : Credit Risk Database)



信用保証協会 金融機関は、非財務・財務データとデフォルト・正常データをCRDセンターへ提供する。

CRDセンターは、スコアリングモデルや利用データを各参加機関に提供する。

## ・中小企業の会計を巡る動向

### 1 . 中小会社の会計を規制する諸法律の関係

中小企業の会計は、法律としては商法と税法に規定されている。

まず、全ての会社は、商法に基づき計算書類を作成する義務がある。その作成方法は、商法に資産評価等具体的な規定があるほか、「公正なる会計慣行を斟酌すべし（商法第 32 条 2 項）」とされている。商法の商業帳簿や計算の規定は選択の余地が広いとも考えられる。

株式公開会社等については、証券取引法の規制に基づき、企業会計審議会公表の基準による財務諸表の作成が行われ、有価証券報告書に記載される。

また、商法上の大会社については、商法特例法により公認会計士監査が導入されたことで、非公開の会社であっても公開会社と同様の基準に基づいて計算書類の作成が行われている。

一方、商法上の中小会社については、商法の計算規定の解釈の幅が広いことに加え、商法上の「公正なる会計慣行」とは何かが中小企業側にとって十分明確になっているとは思われていない。

また、我が国の税法は、商法上の計算書類を課税所得の算定の基礎とする確定決算主義を採用しており、その課税所得算定のために詳細な規定を置いている。こうしたことから、中小企業はあらかじめ税法の規定を考慮した実務処理を行っている。要すれば、中小企業は、会社の法的制度としての商法の枠組みの中で、税法に影響された実務を行ってきている。

商法は企業会計基準も「公正ナル会計慣行」のうちの一つという立場。

「商法 32 条 2 項は、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と弾力的に定める。商法に具体的な定めがない点について、企業会計原則に従った処理をすれば商法上も適法と推定されるが、同原則通りでは適正な会計処理ができない場合は別方式によることが必要である。また、企業会計原則とは異なる方式によることが、同原則に従うのと同等またはそれ以上に適正な処理であるなら、別方式によってよいことはもちろんである。さらに、まだ慣行化したとまではいえない新方式であっても、上の要件をみたすものは解釈に取り入れられる。公正とは、要するに企業の財務状態と経営成績を適正に示すのに役立つことである。

「注釈会社法（8）株式会社の計算（1）」より抜粋

## 有限会社の会計に関する規定（有限会社法 第43条～第46条）

有限会社の取締役は、計算書類・付属明細書を作成し、定時総会で承認を得る。

（貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益処分議案）

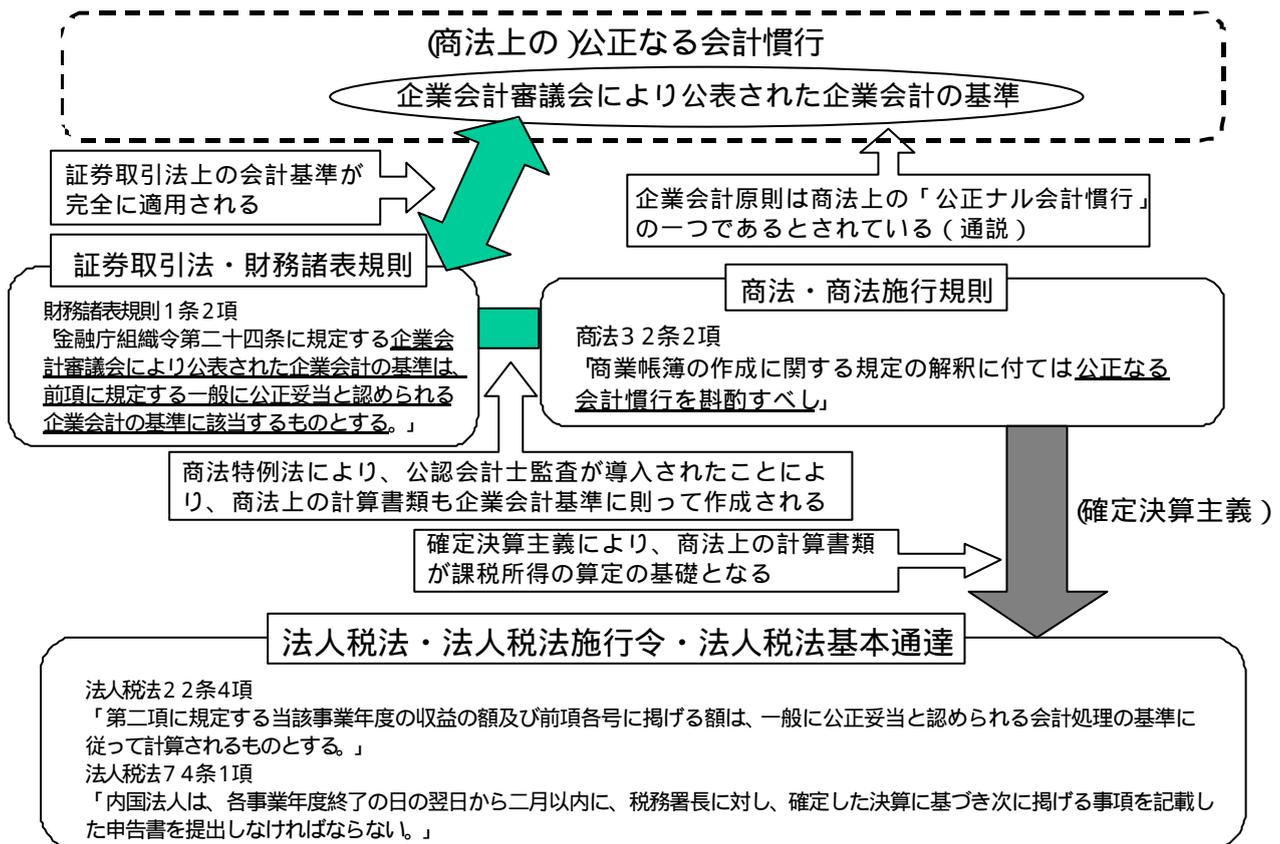
その様式は、法の定めはない。

計算書類（監査報告書（監査役は任意機関））は、5年間本店に備え置く。

計算に関する商法の規定を準用する。（計算書類、資産評価の特則、繰延資産、引当金、法定準備金、利益配当、帳簿閲覧権）

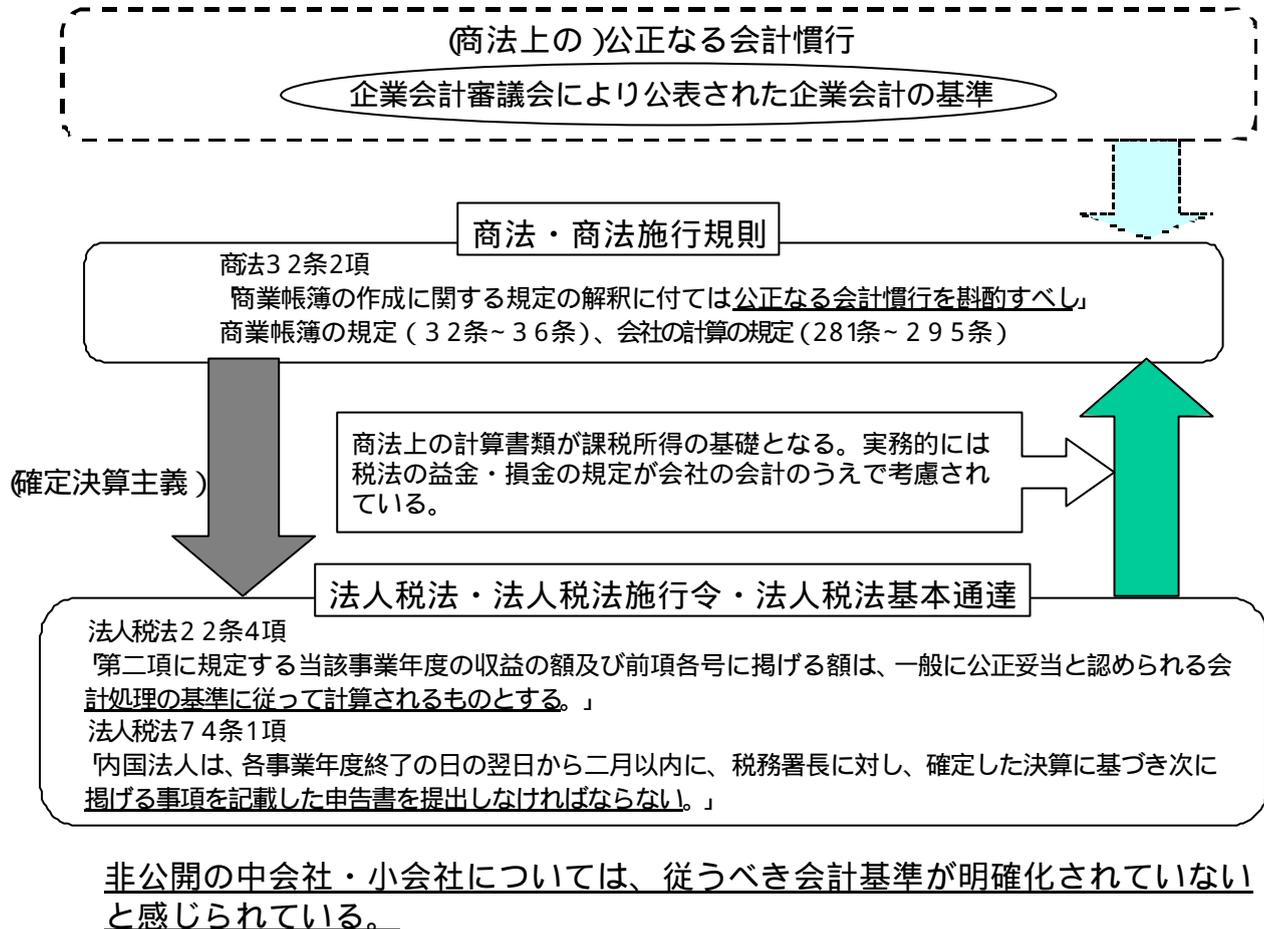
計算書類の「公告」は、法律上の義務とはされていない。

## 大会社の会計を規制する諸法律



公開会社・大会社については、従うべき会計基準が明確化されている

## 中小会社の会計を規制する諸法律



## 個人事業者の会計に関する規定

### (1) 商 法

#### 第32条【包括規定】

商人は営業上の財産及び損益の状況を明かにする為会計帳簿及貸借対照表を作ることを要す

商業帳簿の作成に関する規定の解釈に付ては公正なる会計慣行を斟酌すべし

#### 第33条【会計帳簿、貸借対照表】

#### 第34条【資産評価の原則】 第36条【商業帳簿の保存等】

第8条【小商人】本法中商業登記、商号及商業帳簿に関する規定については小商人には之を適用せず

(2) 所得税法

) 青色申告：第149条【青色申告に添附すべき書類】( 参考図参照 )

青色申告書には、財務省令で定めるところにより貸借対照表、損益計算書その他・・事業所得の金額・・の計算に関する明細書を添付しなければならない。  
同法施行規則第57条【取引の記録等】、告示（昭和42年）

) 白色申告：第231条の2【事業所得等を有する者の帳簿書類の備付け等】

（注：事業所得が300万円超の白色申告者は、）帳簿を備え付け・・・・取引のうち総収入金額及び必要経費に関する事項を財務省令で定める簡易な方法により記録し、かつ、当該帳簿を保存しなければならない。

同法施行規則第102条【帳簿の記録の方法及び帳簿記録の保存】、告示（昭和59年）

参考：青色申告の記帳は概ね以下のとおり

	記帳時期	記入方法	必要な帳簿等
正規の簿記の原則に従い記録する者	発生主義 (取引発生時)	複式簿記	仕訳帳、総勘定元帳。 現金出納帳、売掛帳・買掛帳等 補助簿として必要に応じ作成。
簡易な簿記の方法により記録する者		単式簿記	現金出納帳、売掛帳・買掛帳、 経費帳、固定資産台帳等。
上記以外の青色申告者	現金主義 (出入金出納時)		現金出納帳、固定資産台帳。

2. 商法の抜本改正の影響

平成 13 年臨時国会における商法改正により、すべての株式会社に義務付けられている「計算書類の公告（商法第 283 条）」について、従来の新聞・官報

による公告に加え、自社ホームページによる開示が認められることとなった。

これにより、公告のコストは大幅に減り、中小会社にとっても容易に計算書類を開示できることとなり、所謂ディスクロージャーの実行が現実のものとなった。

また、平成 14 年通常国会における商法改正では、商法の計算規定の省令化が決定している。

その他、平成 13 年 10 月に施行された、金庫株解禁等改正商法にあわせ、計算書類の様式が改正される等、商法改正は常に中小企業の会計に影響を与えている。

#### 改正商法283条 5 項（平成14年4月施行）

会社は取締役会の決議を以て会社が第一項の承認を得たる後遅滞なく貸借対照表に記載又は記録せられたる情報を電磁的方法にして法務省令に定むるものに依り同項の承認を得たる日後五年を経過する日迄不特定多数の者が其の提供を受くことを得べき状態に置く措置を執ることとすることを得

#### 商法等の一部を改正する法律案に対する附帯決議（抜粋）

（衆議院）

二 計算関係規定を省令で規定する際は、証券取引法に基づく会計規定等の適用がない中小企業に対して過重な負担を課すことのないよう、必要な措置をとること。

（参議院）

五 計算関係規定を省令で規定するに際しては、企業会計について公正かつ透明性のある情報開示が十分なされるよう努めるとともに、証券取引法に基づく会計規定等の適用がない中小企業に対し過重な負担を課し、経営を阻害することのないよう、必要な措置を講ずること。

## 貸借対照表資本の部の新様式

金庫株は、「自己株式」の科目名で資本の部の控除項目とされる。

### 従来の計算書類規則

資本金
法定準備金
1 資本準備金
2 利益準備金
剰余金
1 任意積立金
2 当期末処分利益
評価差額金

### 改正計算書類規則 (平成13年10月施行)

資本金
法定準備金
1 資本準備金
2 利益準備金
剰余金
1 任意積立金
2 当期末処分利益
3 その他の剰余金
評価差額金
自己株式

### 商法施行規則 (平成14年4月施行)

資本金
資本剰余金
1 資本準備金
2 その他資本剰余金
(1)減資差益
(2)自己株式処分差益
利益剰余金
1 利益準備金
2 任意積立金
3 当期末処分利益
土地再評価差額金
株式等評価差額金
自己株式

## 3. 公開会社における新会計基準の導入

ここ数年の間に、国際会計基準の調和化の流れを受け、公開会社・商法上の大会社に適用される新会計基準が次々と導入されている。さらに、公開会社に関して、米国証券取引委員会に米国式連結財務諸表を登録している会社については、証券取引法上の連結財務諸表の作成基準として米国基準を用いることを認められるに至っている。

他方、非公開の中小会社は、証券取引法の規制を受けないためそもそも義務と考えられていないことに加え、コストがかかる、或いは、実益が乏しい等の理由により新会計基準をほとんど導入していない。

また、実務の現場では、新会計基準の中小会社への適用について明確な規定がないとも感じられている。極めて高度な専門性を要する新会計基準について、メリット・デメリットの考察、中小企業の実態をも踏まえ、中小会社にどこまで適用する必要があるのかを検討することが求められている。

## 企業会計審議会における新会計基準の公表の状況

連結財務諸表原則の改訂（平成9年）

連結キャッシュフロー計算書等の作成基準（平成10年）

研究開発費等に係る会計基準（平成10年）

退職給付に係る会計基準（平成10年）

税効果会計に係る会計基準（平成10年）

金融商品に係る会計基準（平成11年）

外貨建取引等会計基準の改訂（平成11年）

さらに、現在固定資産の減損会計・企業結合会計について検討が行われている。

## 新会計基準の中小会社への適用に関する指針の例

### 税効果会計に係る会計基準について

#### 「3. 税効果会計を適用する会社の範囲

企業会計上税効果会計が採用され、繰延税金資産及び繰延税金負債の資産性・負債性が明らかにされた場合には、すべての会社において、商法上も基本的にはこれらを貸借対照表に計上することが適当ではないかと考えられる。この点については、前述した金融商品の時価評価を行う会社の範囲と同様、公開会社については商法上も税効果会計の適用が強制されると解することが適当と考えられる。」

「商法と企業会計に関する研究会報告書（税効果会計部分）」より抜粋

#### 「5.(1) 税効果会計の適用される会社の範囲等について

以上のとおり、税効果会計に関する規定が計算書類規則中に設けられたのであるが、計算書類規則とは、計算書類の記載方法及び公告すべき貸借対照表及び損益計算書の要旨の記載方法を定めた規則であって（規則1条）、資産・負債の評価基準、費用・収益の認識基準その他会計処理の基準を定めたものではない。これら会計処理の基準は、計算書類規則ではなく、商法中の計算に関する規定によって定められているのであり、計算書類規則中に税効果会計に関する規定が設けら

れたことから、直ちに、すべての会社について税効果会計が適用されることとなったということとはできないと考えられる。(中略)一方、適用の強制・任意の区別の問題であるが、意見書において、「『財務諸表』の作成上、税効果会計を全面的に適用することが必要」としており、非公開企業に対しては税効果会計の適用を強制していないこと、公認会計士協会から公表された「税効果会計に関するQ & A」においても、「商法上の大会社についても、税効果会計を適用することが必要と考えられる」とされ、中小会社については、連結子会社等である場合を除き、税効果会計の採用を要求していないこと、前記報告書においても、「公開会社については商法上も税効果会計の適用が強制されると解することが適当と考えられる」としていることなどを考慮すると、少なくとも、現時点では、中小会社について税効果会計の適用を強制する公正な会計慣行は存在していないのではないかと思われる。

なお、税効果会計を採用しない場合には、繰延税金資産、繰延税金負債及び法人税等調整額の科目を貸借対照表及び損益計算書に記載しないこととすれば足りると考えられる。」

「税効果会計の導入に係る計算書類規則の一部改正について」

(法務省民事局付検事 市原義孝氏：JICPAジャーナル1999年7月号)

より抜粋

金融商品に係る会計基準について

「しかしながら、利害関係者が限定されている非公開会社の場合には原価評価によっても情報提供機能が損なわれない場合も多いのではないかと考えられること、また、金融商品の取引や保有が少なく、時価評価を行ってもその評価損益の重要性が乏しい会社もあるのではないかと考えられることなどから、このような会社にまで時価評価を強制しなくても、商法の法益の観点から弊害は乏しいのではないかとの意見もある。他方、投資家保護の観点からより統一的な会計処理が求められる公開会社については、会計基準に則った時価評価を強制することが必要と考えられる。したがって、証券取引法上の開示において時価評価が強制された公開会社については、商法に時価評価を行う会社の範囲についての明文規定を置かない場合にも、公正な会計慣行が斟酌されることにより商法上も時価評価を

行うこととなると解することが適当である。反面、中小会社等に対しては、時価評価を行わないことが直ちに違法となることとならないよう、実務に配慮した検討が進められる必要がある。」

「商法と企業会計に関する研究会報告書（金融商品会計部分）」より抜粋

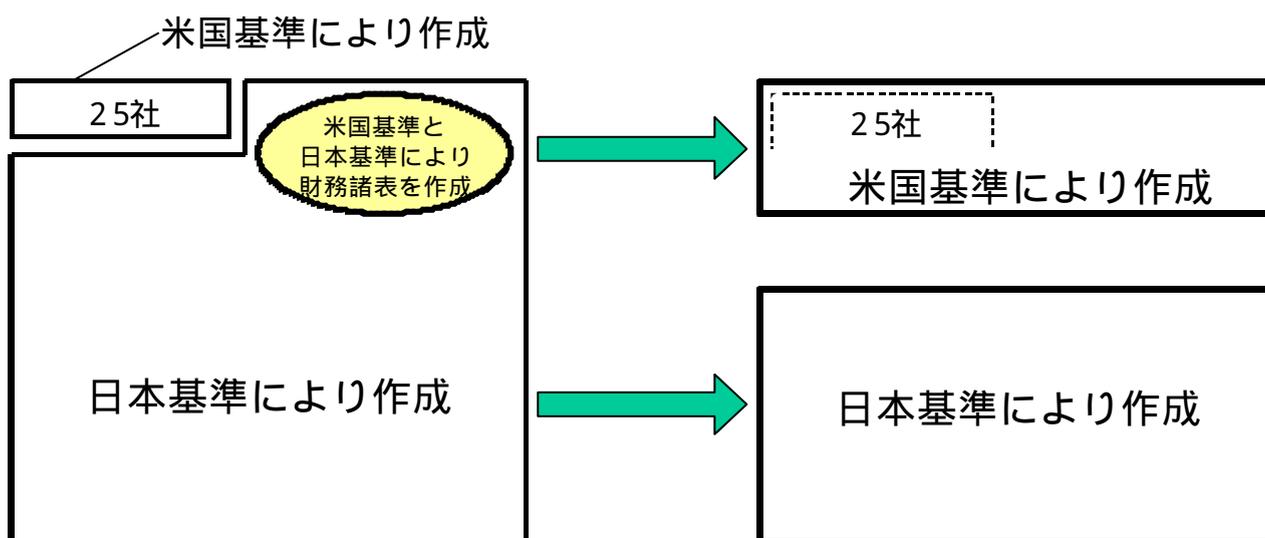
### 米国会計基準による財務諸表の提出の容認

金融庁は、2003年3月期決算から、企業が米国会計基準で作成した連結財務諸表の提出を容認することを決定した（対象は、米国証券取引委員会（SEC）に登録している企業）。今回の措置は、日本で連結財務諸表が導入された1977年以前から米国基準で作成していた企業（25社）にのみ認められていた特例を幅広く認めるもの（一定期間経過後は、25社についてもSEC登録が要件となる）。

従来から米国基準を採用していた企業は、有価証券報告書のためにのみ日本の企業会計基準による財務諸表を作成していたが、これらの企業は今回の措置を受け、米国会計基準に一本化する方針。

公開会社においても、複数の基準を選択的に適用する方向に進んでいる。

### 公開会社が採用する会計基準

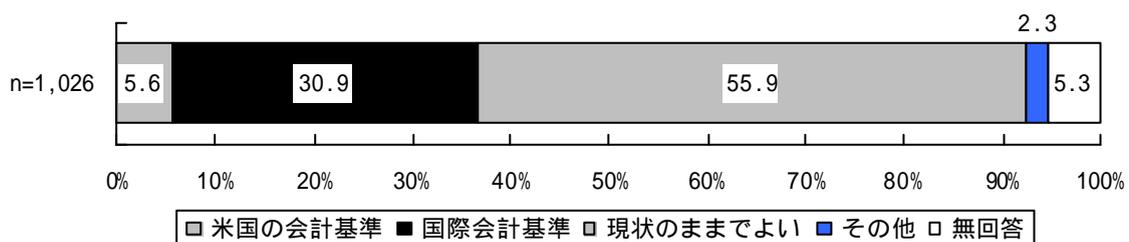


2003年3月期決算以降、日本の公開会社は、会社の選択に応じて米国または日本の会計基準を使用

## 本措置へのパブリックコメントと金融庁の考え方（金融庁HPより）

パブリックコメントの概要	コメントに対する考え方
<p>連結財務諸表規則及び中間財務諸表規則の改正により、米国SEC基準を認めることになりましたが、ドイツが認めているように、いずれ認めざるを得ない国際会計基準で作成された財務諸表も認めるべきではないか。</p>	<p>国際会計基準により作成された連結財務諸表の提出を証券取引法上認めるかどうかについては、我が国において長い開示実績をもつ米国基準とは異なる面もあるため、今後の検討課題と考えています。</p>
<p>改正案において、米国市場に上場後は、日本基準での連結財務諸表の作成をしなくてもよいのでしょうか。</p>	<p>SECに対し米国内式連結財務諸表を登録している会社は、証券取引法上は、原則、米国内式連結財務諸表を記載することをもって法の要請が満たされたことになるという趣旨です。</p>

## 公開会社が今後採用を希望する会計基準



平成 13 年 9 月～ 10 月、経済産業省経済産業政策局が公開会社に対して意識調査。

調査対象： 国内公開会社 3,523 社、回収率 29.1 %

#### 4．税務と企業会計の乖離

税法における各種引当金の損金算入の廃止、企業会計基準における税効果会計の導入等、税法と企業会計基準は近年乖離傾向にあると言われている。一方、中小企業では税法を最大限考慮した会計処理が現実に行われているが、これらは商法の規定の中ではどのように考えられるのか、検討が求められている。

#### 5．中小企業からみた会計の現状

これからの中小企業経営において、取引先や金融機関等の与信先の信頼を得ていくために、適正な計算書類の作成とディスクロージャーが重要となってくるという認識は前向きな中小企業には広まりつつある。また、自社の会計情報の的確な認識が、経営状況の適時適切な把握に役立つことも、経営者として理解されてきている。

しかし、非公開の中小企業が、信頼を得るためにどのような会計基準に基づいて計算書類を作成すればよいのかは不透明感がある。中小企業に公開会社と全く同様の基準に基づいた計算書類の作成を求めることは、コスト面からみても相当困難であり、同時に、中小企業経営者としてもその必要性・妥当性を必ずしも納得できない。税法に基づく実務処理ではどうなのか、あるいは、いわゆる新会計基準についてはどの程度対処すればよいのかなど、具体的にどうすれば関係者の信頼を確保できるのかがはっきりしていない感があると考えられる。

また、今般の商法改正でインターネット公開が可能となり、公告実施に当たったコスト面での制約が大きく軽減された。一般へのディスクロージャーが自らの経営に資するにせよ、例えばインターネット公開（商法の公告）に際し、どのような計算書類であればよいのかという面も必ずしも判然としていないと感じられている。

## ．検討にあたって（課題と前提など）

### 1．検討すべき課題

成長発展を目指す中小会社が、新たな取引先の開拓や資金調達の多様化を目指すためには、適切な計算書類を作成し、それを積極的に開示することが今後は一層有用となる。また、経営者による財務状況の把握と経営方針の決定という観点からも、計算書類のあり方が重要なポイントとなる。ところが、先述したように、中小会社が何に依拠して会計実務を行うべきか、中小企業経営者側は明確に認識していないと考えられる。

したがって、商法上の計算書類における会計のあり方を、中小会社の現実も踏まえつつ、会社自身と債権者・株主の関係者の双方にとって望ましい方向で検討し、明らかにすることが必要である。

会計のプロセスは、「記帳 会計処理 開示」という三段階に分けられるが、会計の入口である記帳、出口である開示も重要な論点である。記帳に関しては、「 ．中小企業の会計と記帳について」、開示に関しては、「 ．計算書類のインターネット公開について」においてそれぞれ論ずる。

### 2．今回の検討対象とする会社の規模・範囲

今回の検討の対象は、非公開で、株式公開を目指さない、商法上の小会社の会計とする。

小会社は、現在 105 万社と極めて多数の企業が現実に活動しているが、この層では現在のところ計算書類のあり方が実務上必ずしも明確に感じられておらず、会計のあり方を示す必要性は極めて高いと考えられる。また、小会社では外部監査（公認会計士監査）が法律上義務付けられていない。

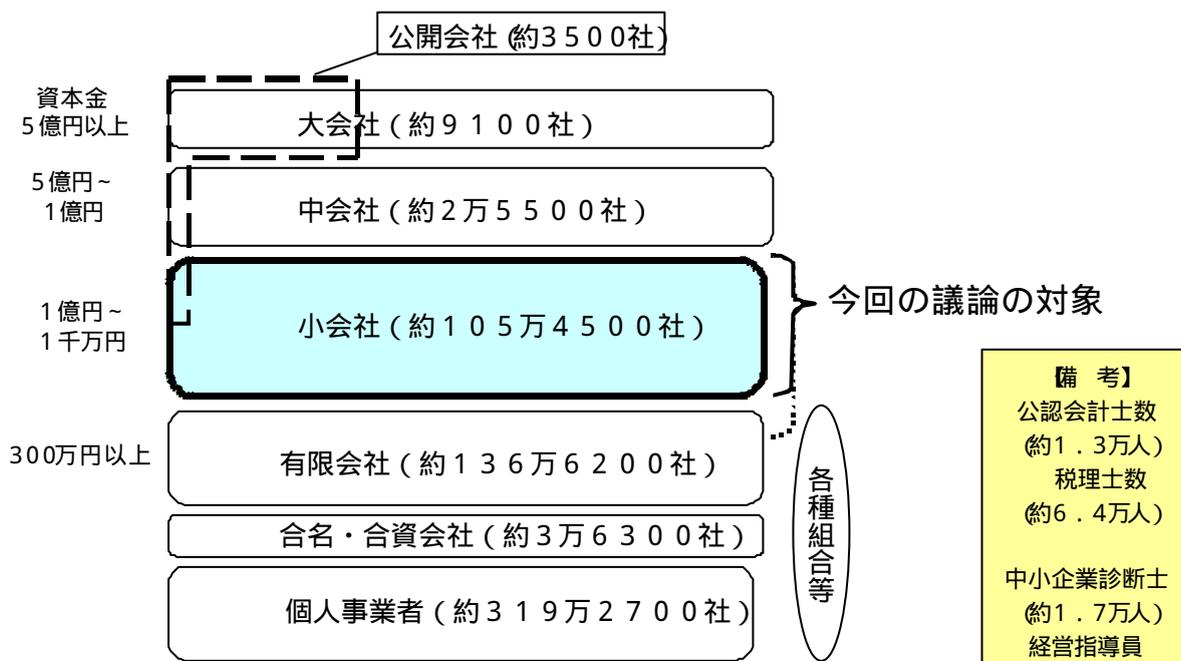
他方、小会社であっても株式公開を目指している企業（ベンチャー企業等）は、計算書類の継続性の観点からも、将来の資金調達に資するよう、公開会社と同様の会計基準に基づくことが適切であると考えられるため、今回の検討の対象外とすることが適当である。

商法上の中会社は、企業規模が相対的に大きく、上場していく可能性も高い。平成 14 年通常国会の商法改正により、公認会計士監査を受けた中会社は、商法特例法上の大会社並のメリットを受けられるようになっており、小会社とは位置付けが相当程度異なってきた。

いずれにせよ、商法に規律されている中小企業の会計のあり方の検討が主たる目的であることから、検討の範囲を考えるに当たっても商法の考え方（資本金区分）を参考とするのが適切と考えられる。また、小会社には外部監査が義務付けられていないため、一般的な小会社として外部監査がないということも検討の前提とすることが適切である。

なお、有限会社の計算書類は、株式会社の計算の規定に準拠して作成され、法人税法の取扱いも株式会社と有限会社は同様に扱われているところから、小会社の会計を示すことにより、有限会社にとっても有力な指標となりうると考えられる。

今回の検討は、非公開の（株式の公開を目指さない）商法上の小会社（資本金 1 億円以下）が対象。



(出所) 国税庁 税務統計から見た法人企業の実態 (平成12年) 再編加工  
 総務庁 事業所 企業統計調査報告 (平成11年) 再編加工

### 商法特例法第2条2項（外部監査導入による大会社並の扱い）

資本の額が一億円を超える株式会社（略）は、定款をもって、この節に規定する特例の適用を受ける旨を定めることができる。この場合においては、当該株式会社を大会社とみなして、前項及び次条から第十九条まで（略）の規定を適用する。

### 有限会社における商法計算規定の準用（有限会社法46条）

計算書類の報告・承認（283条）、資産評価の特則（285条）、各種資産の評価（285条の2～285条の7）、各種繰延資産（286条～286条の3）、引当金（287条の2）、利益準備金（288条）、資本準備金（288条の2）、法定準備金の使用（289条）、利益の配当（290条）等

### 商法上の小会社の平均像

	製造業	卸売業	小売業	サービス業	全産業	参考：全産業	
						中会社	大会社
平均資本金額	1,651万円	1,574万円	1,401万円	1,554万円	1,583万円	2億3,796万円	68億4,232万円
平均総資産	4億8,179万円	4億7,997万円	2億6,129万円	4億7,922万円	4億1,283万円	62億8,670万円	758億6,585万円
平均売上高	5億6,354万円	9億41万円	4億4,449万円	5億4,146万円	5億1,259万円	82億469万円	681億7,090万円
平均従業員数	25.8人	13.3人	19.2人	28.2人	18.6人	173.5人	925.6人

（出所）財務省「法人企業等統計年報（平成12年度版）」再編加工

### 小規模の法人（資本金 5 百万円以上 1 千万円未満）の平均像

有限会社は 3 百万円以上であるが、データ制約から 5 百万円～1 千万円の会社を示した

	製造業	卸売業	小売業	サービス業	全産業
平均資本金額	558万円	550万円	567万円	554万円	558万円
平均総資産	7,604万円	8,447万円	5,973万円	7,056万円	7,410万円
平均売上高	9,285万円	1億9,298万円	1億1,941万円	8,260万円	1億81万円
平均従業員数	7.0人	4.1人	5.9人	7.9人	5.8人

(出所)財務省「法人企業等統計年報(平成12年度版)」再編加工

### 3. 検討に当たっての留意点

中小企業の会計を検討するに当たっては、現状の制度面や中小企業の実態を踏まえ、留意すべき点があると考えられる。具体的には以下のとおりである。

まず、法制度として、「商法に基づく」計算書類であることである。

小会社は、商法上、外部監査を義務付けられていない。また、計算書類の表示に関しては、すでに商法に小会社向け軽減措置の明確な基準があり、計算書類規則においてすでに注記の省略が認められている。

企業会計基準についても、証券取引法の適用、外部監査の実施を法的に前提としていないため、商法第 32 条 2 項の斟酌規定を通じて個別に解釈する必要がある。

次に、中小企業の会計を考えるに際しては、中小企業の現実、経営実態を踏まえる必要もある。

中小企業が会計にかかるコストには限界がある。中小企業の経営状況に鑑みれば、会計に充てることが可能な資金的・人的資源は乏しい。例えば、小規模

な企業では経理の専任者がいない場合がある。会計の実務処理についてアウトソーシングを行おうとしても、資金的な制約に直面することとなる。

また、債権者・株主の数が通常は極めて少ない。個社レベルでは、大企業と異なり、経済全体あるいは一般の個人投資家への影響は小さいと見込まれる。債権者保護は、「経営者個人保証」により実態的には図られてきた面がある。さらに、株主の移動は通常は極めて少なく、経営者が最大株主で、所有と経営が一体となっている。少数株主には情報が少なく、経営への影響力は小さい。こうした諸々の状況を踏まえて、中小企業に何を求めるべきか、実行可能なのか、実効を上げられるように納得を得られるのかなどについて、判断する必要がある。

さらに、先述したように、税法が実務に強く影響している。

また、「赤字企業に対しては金融機関の融資姿勢が昨今相当慎重である」と中小企業には懸念されている。このため、決算の赤字が金融機関との関係悪化に直結し、資金繰り困難化、経営の行き詰まり、との懸念が一般に強く持たれている状況にある。

他方、商法の小会社（株式会社）と有限会社の間での制度上の違いが縮小してきている。中小会社を考えるに当たり、有限会社を巡る動向についても、将来的に視野に入れる必要がある。

この他、中小企業に関する制度を考えるに当たって、中小企業は極めて多数かつ多様であり、漸進的な経過・発展を想定することがより一般的ではないか考えられる。

また、制度を論ずるに当たり、全ての中小企業に関して一律な議論を行い、一律の対応を求めていくよりも、前向きな事業者の積極的取組みを支援・促進することが、結果として有意義なのではないかと考えられる。

## 商法施行規則第27条 1項

商法特例法第二十二條第一項に規定する株式会社（以下「小会社」という。）の貸借対照表及び損益計算書については、この節の規定により記載し、又は記録すべき注記を省略することができる。ただし、第七十二條の差額並びに第七十五條の超過額及び純資産額の注記は、この限りではない。

## ・税務と中小企業の会計について

次に、中小企業の会計実務と実態上大きな関わりを有している税務について、商法の枠組みの下での会計との関係を見る。

### 1. 確定決算主義について

中小会社が適用される税法である我が国法人税法は、確定決算主義を採用している。「確定した決算」とは、株主総会において計算書類が承認されたことを意味している。

具体的には、商法上の確定決算を課税所得算定の基礎とする、税法上の「別段の定め」に基づく調整の他、課税所得の計算は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従う、損金経理等の一定の処理を課税所得計算上の要件とする。

確定決算主義は、商法と税法の共通部分について、共通の処理による真実性の保証を求めていると思料される。それを担保するために損金経理要件があり、選択可能な会計処理に関して、企業が確定決算において選択したものは、課税所得計算上変更できないようになっている。こうしたことから、確定決算主義は、企業にとっても、また、課税当局にとっても便宜となっていると考えられる。

また、課税の安定性という観点から見れば、商法上の計算書類と税法上の計算書類が分離されている場合、企業としては、商事上の利益はより大きく、税務上の所得はより小さくなるような会計処理を選ぶ可能性があることから、損金経理要件等により両者の結合を維持することで、課税所得が不当に減少する事態を防ぐことにもなる。

いずれにせよ、中小企業にとっては、確定決算主義によって、作成する計算書類が一つで済むことが大きな利点である。

法人税法第 22 条は、課税所得算定の前提となる、法人の費用・収益の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されることを規定。

法人税法22条（各事業年度の所得の金額の計算）

内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該

事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

4 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。

5（略）

法人税法 74 条は、法人は税務署長に対し「確定した決算」に基づいた申告書を提出しなければならないことを規定。

法人税法74条（確定申告）

内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。

一～六（略）

2 前項の規定による申告書には、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書その他財務省令で定める書類を添附しなければならない。

商法281条 1 項

取締役は、毎決算期に左に掲ぐるもの及其の附属明細書を作り取締役会の承認を受くることを要す

一 貸借対照表      二 損益計算書      三 営業報告書

四 利益の処分又は損失の処理に関する議案

商法283条 1 項

取締役は第281条第 1 項各号に掲ぐるものを定時総会に提出して同項第三号に掲ぐるものに在りては其の内容を報告し、同項第一号、第二号及第四号に掲ぐるものに在りては其の承認を求むることを要す

課税所得は、商法上の計算書類に記載された「当期利益」に、税法の規定に従った加算・減算等を行い、決定される。

## 税法が定める「経理要件」の例

### 【損金経理を要件とする事項】

減価償却資産の償却費、繰延資産の償却費、特別の事由がある場合の資産の評価損、使用人兼務役員の使用人分賞与、貸倒引当金・返品調整引当金・退職給与引当金への損金繰入額等

### 【損金経理又は利益処分経理を要件とする事項】

国庫補助金等、保険金等、収用等、特定の資産の買換え等により取得した固定資産等の圧縮記帳の損金繰入額、特別償却準備金への積立額、海外投資等損失備金等の各種準備金への積立額等

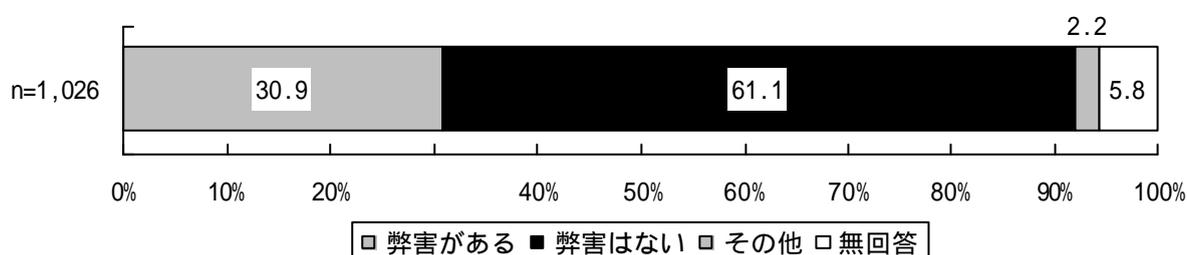
### 【利益処分経理をした時には損金算入が認められなくなる事項】

使用人賞与、一般寄付金等

### 【所定の経理を要件として選択計算が認められる事項】

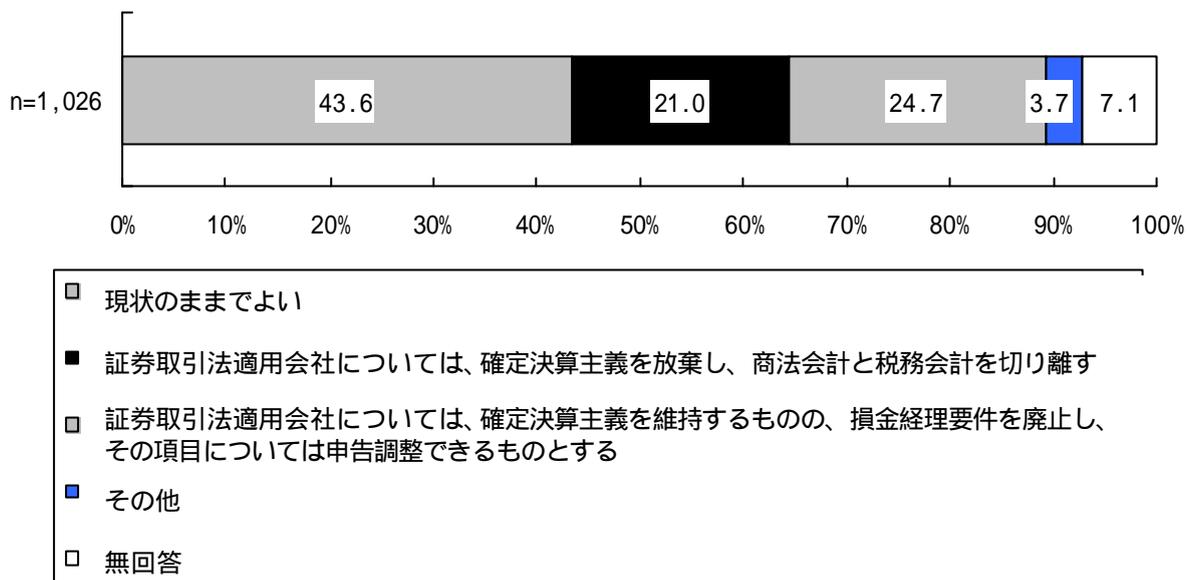
延払基準の方法、工事進行基準の方法等

確定決算主義に関し財務情報の適正開示という観点からの弊害は感じられているか 前出：経済産業省；公開企業アンケート調査より



## 確定決算主義に関する今後の方向性についての公開企業の意識

前出：経済産業省；公開企業アンケート調査より



## 2. 税法と企業会計の乖離傾向について

税法と企業会計については、その内容が出来る限り一致するよう、調整が図られてきたが、近年乖離傾向にあるといわれている。

特に、平成 10 年度税制改正においてその傾向は決定的となったとされている。具体的には、税法上の各種引当金制度の廃止等がなされている。

一方、企業会計基準の側でも税法との整合性とは無関係に新会計基準を次々と制定してきており、最近では、税効果会計の制定により企業会計基準と税法の調整は不要とする考え方も現れてきている。

### 税法と企業会計の調整の例（圧縮記帳）

企業会計原則は、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」ことを原則とするが、注解24において、「国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる」として、税法が課税の繰延の手段として設けた「圧縮記帳」による会計処理を認めている。

会計処理の方法としては、利益処分方式、直接減額方式が認められている。

【利益処分方式】(耐用年数10年、残存価額10%、定額法で償却と想定)

100万円の国庫補助金の交付を受けた

(借方)現金預金 100 (貸方)国庫補助金 100

国庫補助金を含め300万円の機械を取得した

(借方)機械 300 (貸方)現金預金 300

期末時の減価償却の会計処理

(借方)減価償却費 27 (貸方)機械 27

利益処分時

(借方)未処分利益 100 (貸方)圧縮積立金 100

(借方)圧縮積立金 9 (貸方)圧縮積立金取崩 9

【直接減額方式】

100万円の国庫補助金の交付を受けた

(借方)現金預金 100 (貸方)国庫補助金 100

国庫補助金を含め300万円の機械を取得した

(借方)機械 300 (貸方)現金預金 300

圧縮限度額100万円を損金経理により圧縮記帳した

(借方)圧縮損失 100 (貸方)機械 100

期末時の減価償却の会計処理

(借方)減価償却費 18 (貸方)機械 18

政府税制調査会法人課税小委員会報告(平成8年11月)

「税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である。」

「近年、国民の税に対する関心の高まりの中で、税の公正・中立や透明性の視点を踏まえ、実態に即して適時適切に課税を行う必要性が以前にも増して重要となっている。しかしながら、現行法人税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制を容認している結果、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みをもたらされている面があることも否定できない。法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基

づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える。」

## 税法における企業会計との乖離の例

### 【退職給与引当金】

税法上の退職給与引当金の繰入限度額は、平成10年度から15年度にかけて、40%から段階的に20%まで引き下げられることとなっていた。

しかし、「平成14年度税制改正の要綱（平成14年1月17日閣議決定）」において、課税ベースの見直しの一つとして、税法上の退職給与引当金制度を廃止することが規定された。

### 【その他の引当金】

平成10年度税制改正において、貸倒引当金については法定繰入率の廃止が決定。賞与引当金、製品保証引当金についても段階的廃止。

特別修繕引当金は租税特別措置法上の特別修繕準備金に改められた。

### 【建物の減価償却】

平成10年度税制改正において、建物の減価償却方法は、定額法のみとされた。耐用年数についても短縮が行われ、最長でも50年となった。

## 中小企業の退職金制度の有無および形態

(単位：%)

区分	退職金制度あり	退職一時金のみ	退職一時金と退職年金の併用	退職年金のみ
合計	89.3	<59.8>	<36.0>	<3.6>
10～49人	84.1	<70.1>	<26.1>	<2.9>
50～99人	96.4	<53.2>	<43.1>	<3.1>
100～299人	96.9	<37.3>	<56.2>	<6.5>

(出所)「平成12年度版 中小企業の賃金・退職金事情」東京都労働経済局

## 法人税法上の退職給与引当金について

法人税法上の退職給与引当金の利用状況 (調査対象企業700社ベース)

	全体 (700)		100人以上 (308)		100人未満 (382)	
	(回答社数)	(割合)	(回答社数)	(割合)	(回答社数)	(割合)
1.利用している	353	50.4%	182	59.1%	171	44.4%
2.利用していない	335	47.9%	123	39.9%	212	55.5%
3.その他 (無回答)	12	1.7%	3	1.0%	9	2.4%

退職給与引当金廃止後の対応の方向性 (引当金利用企業353社ベース)

	全体 (353)		100人以上 (182)		100人未満 (171)	
	(回答社数)	(割合)	(回答社数)	(割合)	(回答社数)	(割合)
1.新型企業 (DB)年金に移行	93	26.3%	53	29.1%	39	22.8%
2.確定拠出 (DC)年金に移行	57	16.1%	38	20.9%	19	11.1%
3.有税で利用しつづける	76	21.5%	52	28.6%	24	14.0%
4.引当金を止め企業年金へも移行せず	44	12.5%	13	7.1%	30	17.5%
5.その他 (未定・無回答)	83	23.5%	26	14.3%	59	34.5%

引当金廃止後に企業年金へ移行しない理由 (120社ベース)

	全体 (120)		100人以上 (65)		100人未満 (54)	
	(回答社数)	(割合)	(回答社数)	(割合)	(回答社数)	(割合)
1.DB年金やDC年金に魅力なし	30	25.0%	9	13.8%	21	38.9%
2.移行したいが、コスト負担で難	46	38.3%	25	38.5%	21	38.9%
3.移行したいが、資金調達面で難	23	19.2%	15	23.1%	8	14.8%
4.退職給付制度を全廃するため	12	10.0%	3	4.6%	8	14.8%
5.その他 (無回答)	31	25.8%	20	30.8%	11	20.4%

(出所)「適格退職年金導入中小企業に関する新企業年金制度調査報告書」

平成14年 中小企業庁委託調査

### 3. 中小企業の会計と税法との関係について

中小企業の会計実務は、具体的で詳細な計算方法が税法体系以外に見当たらなかったこと、税法が損金経理等一定の決算処理を課税所得計算上の要件としていたことから、あらかじめ税法を想定して計算書類の作成を行うようになっている。研究会においては、確定決算主義は維持すべきという意見が圧倒的であった。

しかしながら、従来の税法と企業会計の調整という前提が崩れてきている中、税法に個別の計算の拠り所を求めてきた中小企業の会計実務のあり方、

税法と企業会計の乖離による企業側の負担増、等が、中小企業の会計を巡る実務面において課題となっている。

なお、税法（法人税法）における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に関する税法と企業会計原則との関係を判例からみると、判例では「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、客観的な規範性を持つ公正妥当な会計処理の基準という意味であり、必ずしも企業会計原則のような明文化された特定の基準を指すものではなく、企業会計原則以外の他の会計慣行をも含むとともに、企業会計原則であっても解釈上採用し得ない場合もあり得る。」とされている。

中小企業が実際に直面している現実の実務の世界では、税法と企業会計原則の関係に関しては、このような司法判断がなされている。

また、企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないという問題点も指摘されている。この結果、具体的で詳細な規定を有する税法やその解釈が中小企業の会計実務を決定してきている。

以上のように、実際の中小企業の会計では、具体的で詳細な計算方法が税法体系以外に見当たらなかった面があること、また、税法が損金経理要件等一定の決算処理を課税所得計算上の要件としていることから、企業はあらかじめ税法を想定して計算書類の作成を行うようになっていると考えられる。

これに対してその是非を指摘する議論はある。

しかし、商法、税法、企業会計のそれぞれが、会計実務に関して制度間の調整を積極的に図ってこなかった結果として、現実の制度ユーザーである中小企業としては、最も身近で強制力や具体性、さらには経済的影響力を有する税法を軸として会計処理を考えざるを得ない現実となっていたことには、十分留意する必要があると考えられる。

大阪高裁：平成3年12月19日(最高裁・平成5年11月25日の原審判決)

「法人税更正処分等取消請求控訴事件」

判示事項：

- 一．法人税法二二条四項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の意義
- 二．法人税法において、商品の販売についての収益計上基準は、実現主義に従い、商品の引渡しを基準とするのが相当であるとされた事例
- 三．運送人から船荷証券の発行を受け、荷為替手形により代金の回収を行っている輸出業者の輸出取引の販売による収益を計上すべき日については、実現主義により商品の引渡しを基準とすべきであるが、法律上の引渡しの概念にとらわれることなく、販売の内容に即して、個々の具体的な取引過程においてどのような条件が満たされたときに収益が実現したと認識すべきかを客観的に判断すべきものと解するのが相当であるとした上、前記収益計上日を船荷証券引渡日ではなく、当該商品の船積日と解すべきであるとした事例

判決要旨：

- 一．法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性を持つ公正妥当な会計処理の基準という意味であり、必ずしも企業会計原則のような明文化された特定の基準を指すものではなく、企業会計原則以外の他の会計慣行をも含むとともに、企業会計原則であっても解釈上採用し得ない場合もあり得る。

二．三．省略

(行裁集42巻11・12号1894)

「昭和42年改正税法のすべて」国税庁より抜粋

法人税法の改正【所得計算の基本規定の創設】(注：法人税法22条4項の規定)

「…(略)…今回の改正を機に当該事業年度の益金の額に算入すべき収益の額および当該事業年度の損金の額に算入すべき売上原価、費用および損失の額は、企業が継続して適用する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるものである旨を規定することにより、課税所得と企業利益とは、

税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとしたのであります。

ところで、ここにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。企業会計審議会の「企業会計原則」は「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではありません。もちろん、税法でいっている基準は、この「企業会計原則」のことではないのであります。

むしろ、この規定は、具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものであるといえましょう。

したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断(裁判所の判例を含む。)の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。」

#### 租税法の立場からみた企業会計原則 「租税法」金子宏より抜粋

「企業会計原則は、多くの重要な事項について定めているが、その内容はどちらかといえば原理的・基本的な事項に限られている。また、確立した会計慣行の範囲はそれほど広くはない。むしろ、法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲ならびにそれらの帰属年度をめぐって生ずる問題については、企業会計原則には定めがなく、また確立した会計慣行も存在していない場合が非常に多い。仮に企業会計原則になんらかの定めがある場合でも、その内容が明確ではないことが少なくない。その意味では、企業会計の網の目は極めて粗い、といわなければならない。しかも、企業経営における法人税の重要性の増大と租税訴訟の増加に伴って、新しい問題が次々と生じているのである。結局、これらの場合に、何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である。」

## ．中小企業の会計と記帳について

中小企業の会計を法的に規定している商法は、営業上の財産及び損益の状況を明らかにするため、整然かつ明瞭に記録した会計帳簿を作成することを求めている。証拠性の見地から、10年間保存することも求めている。会計帳簿には、仕訳帳、元帳や仕入帳・売上帳などの補助簿も含まれる。

また、法人税法体系では、同様に、取引を複式簿記の原則により記載すること、仕訳帳には取引の発生順に取引の年月日・内容・勘定科目・金額を記載すること、総勘定元帳にはその勘定ごとに記載の年月日・相手方勘定科目・金額を記載することを求めている。

このように、中小企業の会計に関して、日常の取引一切を正確に記帳し、それを基礎として企業の状況を正しく把握しようという点では商法も税法も共通である。中小企業の場合、外部監査が制度上義務付けられていないことにも鑑みれば、自らの経営の確からしさを示していくうえで、正確な適時の記帳が重要である。

なお、商業帳簿の作成義務違反、不実記載の場合には、商人一般とは異なって会社については罰則が規定されている。破産法においても、商業帳簿の作成義務違反・不実記載に関しては罰則が規定されている。

記帳に関し、ドイツ商法においては、第 238 条〔帳簿作成義務〕第 1 項で会計帳簿に記録する義務を明記しており、さらに、第 239 条〔帳簿作成の基準〕第 2 項で、会計帳簿その他の必要な記録の記帳は、完全、正確、適時かつ秩序的な方法で行わなければならないとしている。

中小企業行政では、かねてより記帳の重要性は認識されており、個人事業者を主たる対象としてではあるが、経営指導員による記帳指導を継続的に行っているところである。この他、欧州の例では商取引の証拠として帳簿に加え

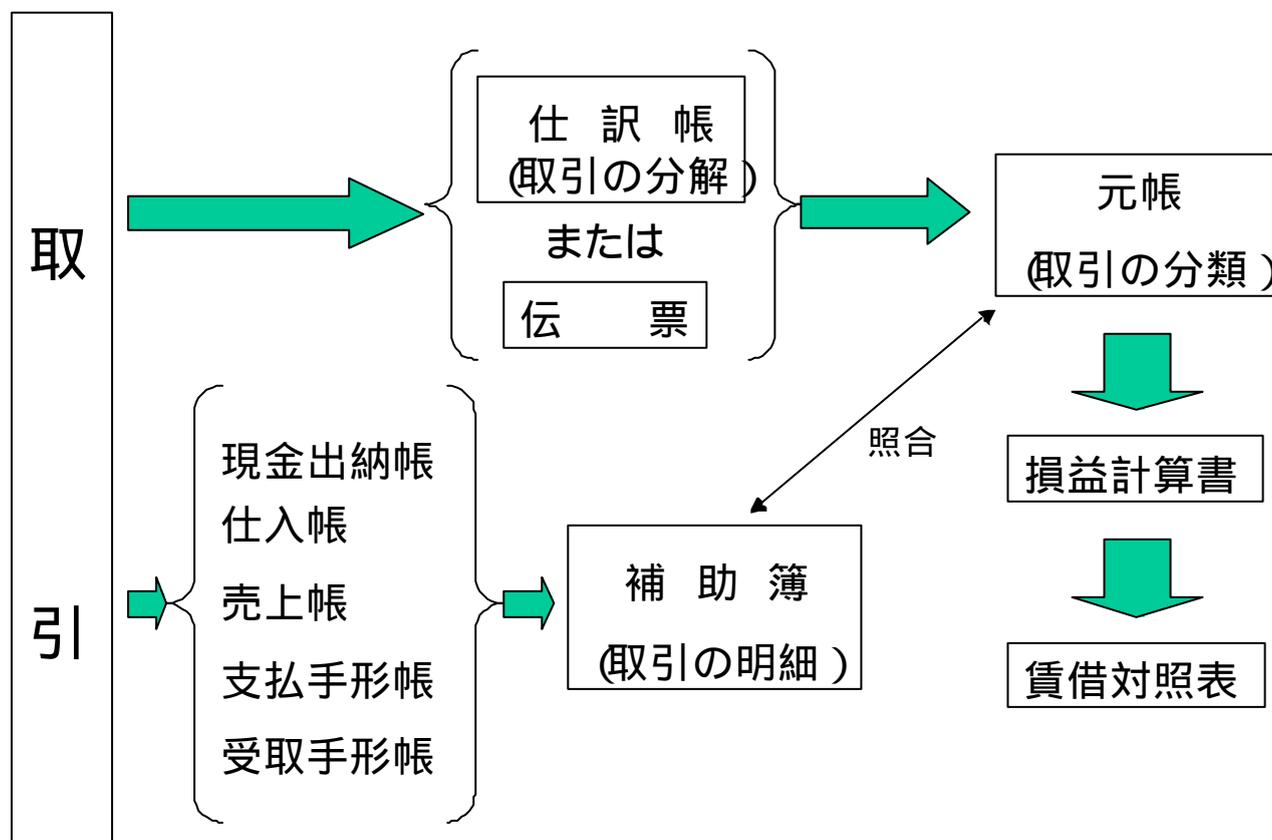
てインボイスが重視されている国もある。会計の基礎となる企業の取引を証明するために、実態に応じた信頼性を有する方法を履行していくことが極めて重要である。

### 会計帳簿とは

「会計帳簿の作成様式は公正な会計慣行によるが、複式簿記をとるときは、取引の発生ごとに、その順序に従ってその要領が日記帳に記載され、この取引が貸借の両面に分けられて仕訳帳に記載され、さらにそれが元帳の各勘定口座に転記される。これらの帳簿や、これに付随する現金出納簿・商品受渡帳・手形控などはすべて商法上の会計帳簿である。また、以上の帳簿に代用される伝票なども、会計帳簿に含まれるものと解されている。」

「商法総則・商行為法（基本法コンメンタール）」より抜粋

### 商業帳簿の構成



「口語商法」等より作成

## 会計帳簿に関する商法の規定

### 第32条〔商業帳簿〕

商人は営業上の財産及損益の状況を明かにする為会計帳簿及貸借対照表を作  
ることを要す

商業帳簿の作成に関する規定の解釈に付ては公正なる会計慣行を斟酌すべし

### 第33条〔会計帳簿及び貸借対照表〕

会計帳簿には左の事項を整然且明瞭に記載又は記録することを要す

一 開業の時及毎年一回一定の時期に於ける営業上の財産及其の価額、会社に在  
りては成立の時及毎決算期に於ける営業上の財産及其の価額

二 取引其の他営業上の財産に影響を及ぼすべき事項

貸借対照表は開業の時及毎年一回一定の時期、会社に在りては成立の時及毎決  
算期に於て会計帳簿に基き之を作することを要す

貸借対照表が書面を以て作られたるときは之を編綴し又は特に設  
けたる帳簿に之を記載することを要す

貸借対照表が書面を以て作られたるときは作成者之に署名することを要す

### 第35条〔商業帳簿の提出〕

裁判所は申立に依り又は職権を以て訴訟の当事者に商業帳簿又は其の一部分の提  
出を命ずることを得

### 第36条〔商業帳簿等の保存〕

商人は十年間其の商業帳簿及其の営業に関する重要な資料を保存することを要  
す

## 会計帳簿に関する税法の規定

### 法人税法

#### 第126条〔青色申告法人の帳簿書類〕

第121条第1項又は第2項（青色申告）の承認を受けている内国法人は財務省令  
で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録し、かつ、当

該帳簿書類を保存しなければならない。

## 法人税法施行規則

### 第53条〔青色申告法人の決算〕

法第121条第1項（青色申告）の承認を受けている法人は、その資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引につき、複式簿記の原則に従い、整然と、かつ、明りように記録し、その記録に基づいて決算を行わなければならない。

### 第54条〔取引に関する帳簿及び記載事項〕

青色申告法人は、すべての取引を借方及び貸方に仕訳する帳簿（次条において「仕訳帳」という。）すべての取引を勘定科目の種類別に分類して整理計算する帳簿（次条において「総勘定元帳」という。）その他必要な帳簿を備え、別表二十に定めるところにより、取引に関する事項を記載しなければならない。

### 第55条〔仕訳帳及び総勘定元帳の記載方法〕

青色申告法人は、仕訳帳には、取引の発生順に、取引の年月日、内容、勘定科目及び金額を記載しなければならない。

2 青色申告法人は、総勘定元帳には、その勘定ごとに記載の年月日、相手方、勘定科目及び金額を記載しなければならない。

### 第59条〔帳簿書類の整理保存〕

2 普通法人のうち各事業年度終了の時ににおいて資本の金額若しくは出資金額が一億円以下であるもの（略）若しくは資本若しくは出資を有しないもの、公益法人等、協同組合等又は人格のない社団等である青色申告法人は、前項各号に掲げる帳簿書類を整理し、同項第一号及び第二号に掲げる帳簿書類にあつては七年間、当該各事業年度において作成し、又は受領した同項第三号に掲げる書類にあつては五年間（当該書類のうち、現金の收受若しくは払出し、預貯金の預入若しくは引出し若しくは有価証券の取引に際して作成されたもの又は帳簿代用書類に該当するものにあつては七年間、その他の書類（たな卸資産の引渡し又は受入れに際して作成されたものを除く。）で当該法人に係る租税特別措置法第六十六条の四第一項（国外連絡者との取引に係る課税の特例）に規定する国外連絡者との取引に関して作成し、又は受領したのものにあつては六年間）前項に規定する納税地に保存しなければならない。

## 事業者の取引を証明する方法としての「インボイス」(ポルトガルの例)

### (1) インボイス

経済取引が行われるごとにインボイス使用が前提

法人(所得)税で損金算入費用を証明するためにインボイス(又は類似の証票)の使用を義務付け

付加価値税法で仕入れ税証控除の要件としてインボイスを義務付け

### (2) インボイスの要件

要件として、「日付」と「印刷済み番号」などが定められているが、重要なのは事業者が印刷済みの番号を操作できないこと。コンピュータ処理インボイスでも、番号はソフトで自動的にコントロールされている。

### (3) 保存義務

インボイスは税法上5年間の保存義務。訴訟に備えて10年間保存していることが多い。

## 商工会、商工会議所の中小企業への「記帳指導」の概要

小規模事業者が行う記帳から決算までの指導。自己記帳が達成できることを第一の目的とし、さらに、記帳データをもとに経営改善指導を行う。

(コンピュータ処理により経営資料を作成し、経営指標をもとに当該利用者に対し経営改善のための指導を行っているところもある)

指導内容は概ね以下のとおり。

- ・ 仕訳の方法について(随時)
- ・ 試算表の作成指導(月末)
- ・ 決算表の作成指導(期末)
- ・ 税務申告の指導(税務申告期)
- ・ 記帳データを基に仕入、販売、管理、資金繰り等の経営改善指導(随時)

また、記帳指導を行うに際し、税理士業務に係る事項については税理士を、その他専門分野的な知識を必要とする事項等については、必要に応じて公認会計士等を、専門指導員又は専門相談員として委嘱して行っている。

### 記帳指導に従事する職員、指導員の員数

職 種	人 数	商 工 会	商 工 会 議 所
記帳専任職員	3,917人	3,266人	651人
記帳指導職員	1,024人	826人	198人
記帳指導員	1,124人	464人	660人

(全国団体調査 :平成11年3月末現在)

### 実施状況

#### 記帳指導対象事業者数及び指導延日数

	対象事業者数			指導延日数		
	平成9年度	平成10年度	平成11年度	平成9年度	平成10年度	平成11年度
記帳専任職員	214,739	208,225	238,183	1,720,566	1,549,489	1,636,863
記帳指導職員	41,395	39,991	50,015	330,092	304,746	302,362
記帳指導員	38,919	36,262	44,170	278,717	246,367	224,676

(中小企業庁調査 :商工会、商工会議所計)

#### 講習会等の開催による記帳指導件数

		平成8年度	平成9年度	平成10年度
集団指導	回数	278	234	676
	人数	5,307	5,537	5,202
個別指導	回数	13,709	13,502	17,138
	人数	84,417	79,668	77,211

(全国団体調査 :商工会、商工会議所計)

## ・ 計算書類のインターネット公開について

### 1 . 制度の概要

本年4月1日より、商法上すべての会社に義務付けられている計算書類の公開について、自社ホームページ等によるインターネット公開が認められることとなった。

これにより、従来の新聞・官報による公告と比較して実施コストが大幅に減少し、特に中小企業にとっては、商法上の公告（ディスクロージャー）を現実的に行う環境が整った。

商工組合中央金庫の調査によれば、平成13年8月時点で、中小企業のうち82%が既にインターネットを導入しており、また導入している企業の63%がホームページを開設している。こうした状況に鑑みれば、計算書類のインターネット公開の今後の進展には期待されるところが大きい。

なお、インターネット公開を行いたい会社は、ホームページに自社の貸借対照表を掲載する、ホームページのアドレスを登記する、掲載した計算書類は5年間継続する等の手続が必要となる。

#### 制度の概要

ホームページに自社の貸借対照表（要旨ではなく全文）を掲載する。

ホームページのアドレスを商業登記所に登記する。

掲載した計算書類は5年間継続して掲載する。

（新しくインターネット公開を行う会社は、初年度は直近の分だけでよい）

公開する貸借対照表の様式は、商法施行規則に基づく。

ホームページは、会社自身が作成したものである必要はない。

登記するのは、ホームページのトップページではなく、計算書類が掲載されている部分自体のアドレス（計算書類が直接見られるか、「計算書類公開のページ」のような目次ページに直接つながる必要がある）

## 計算書類のインターネット公開に関する商法の条文

188条2項（設立の登記）（平成14年4月施行）

前項の登記に在りては左の事項を登記することを要す

一～九（略）

十 第二百八十三条第五項の取締役会の決議ありたるときは同項の情報の提供を受くる為必要な事項にして法務省令に定むるもの

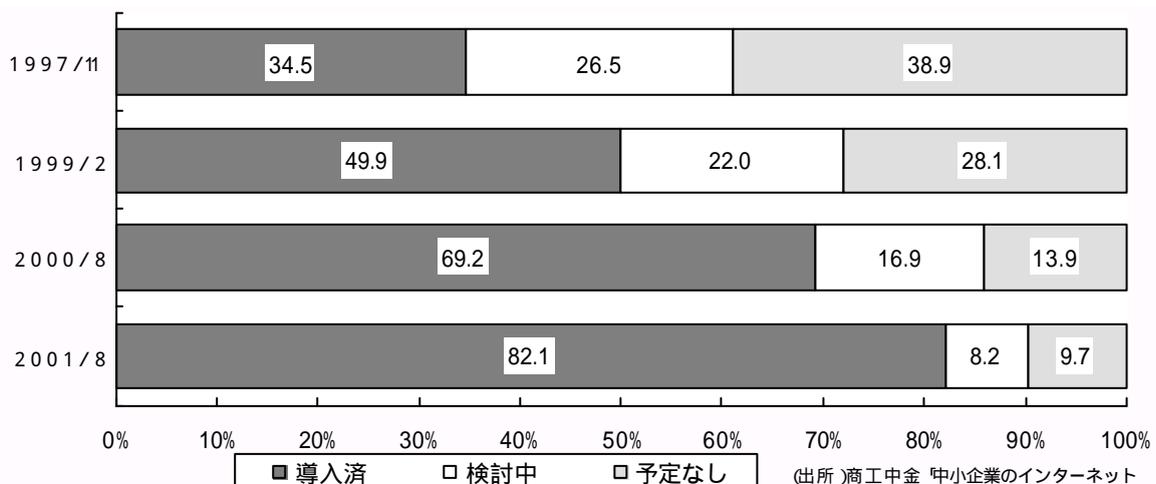
改正商法283条5項（平成14年4月施行）

会社は取締役会の決議を以て会社が第一項の承認を得たる後遅滞なく貸借対照表に記載又は記録せられたる情報を電磁的方法にして法務省令に定むるものに依り同項の承認を得たる日後五年を経過する日迄不特定多数の者が其の提供を受くることを得べき状態に置く措置を執ることとすることを得

商法施行規則8条1項（平成14年4月施行）

商法第百八十八条第二項第十号に規定する法務省令で定める事項は、商法第二百八十三条第五項に規定する措置を執るために使用する自動公衆送信装置のうち当該措置を執るための用に供する部分をインターネットにおいて識別するための文字、記号その他の符号又はこれらの結合であって、情報の提供を受ける者がその使用に係る電子計算機に入力することによって当該情報の内容を閲覧し、当該電子計算機に備えられたファイルに当該情報を記録することができるものとする。

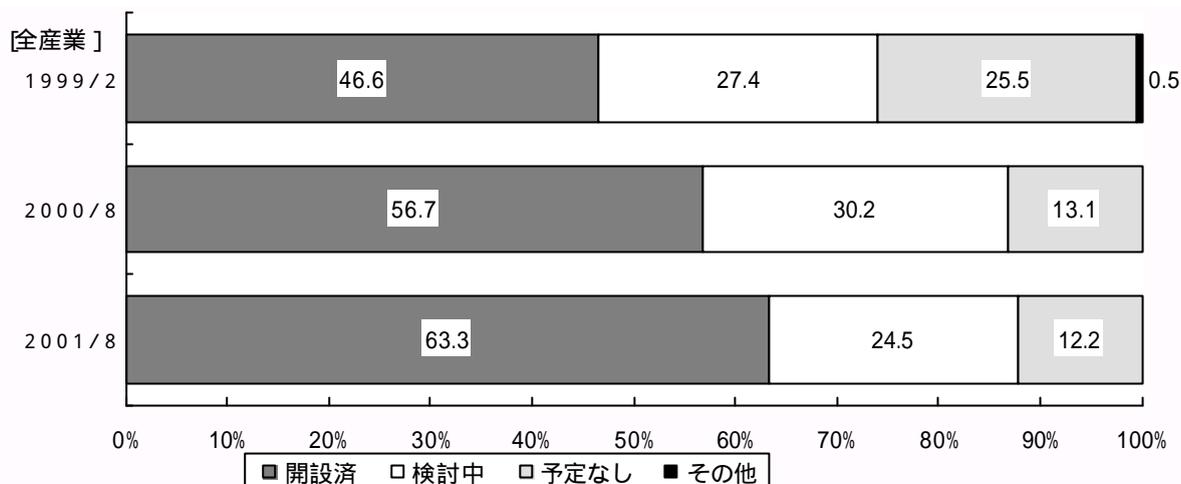
## インターネットの導入状況の時系列推移（全産業）



(出所) 商工中金「中小企業のインターネットの利用等に関する調査」

調査対象：中小企業5,377社

## ホームページの開設状況



(注)・対象はインターネット導入済みの企業(1999年2月は792社、2000年8月は1,429社、2001年8月は1,650社)  
・2000年8月、2001年8月の調査では、「その他」の選択肢は設けなかった。  
・四捨五入の関係上、内訳の合計が100にならない場合がある。  
(出所)商工中金「中小企業のインターネットの利用等に関する調査」

## 2. インターネット公開の促進へ向けて

中小企業団体、中小企業行政としても、商法改正を受け、インターネット公開を積極的に促進することとしている。

具体的には、行政・中小企業団体において各般の普及広報措置に努めることに加え、全国中小企業団体中央会においては、自社ホームページを持たない企業や掲載する余裕がない企業に対して中央会のホームページへの掲載の代行サービスを実施することとしている。

また、中小企業総合事業団は、中小企業ビジネス支援検索サイト(J-net21)において、インターネット公開を実施している企業のリンク集を整備することとしている。

全国の中小企業においても、制度改正の趣旨を十分踏まえ、インターネット公開に取り組んでいくことが期待される。

## ・ 諸外国の中小企業の会計

### 1. イギリスの動向

欧州委員会は 2005 年までに EU 加盟国の「公開会社の連結財務諸表」について、国際会計基準（IAS）に基づいた作成を義務付けることを決定した。また「非公開会社」の「連結」財務諸表、「個別」財務諸表への IAS 適用については各国の選択に委ねられている。

こうした中で、EU 加盟国は、自国の会計基準と IAS との整合性をいかに図るか、その中で複雑な基準への対応が難しい中小会社の会計基準をどう考えるか、について対応を迫られている。

#### EU指令に基づく中小会社の定義

	小会社（グループ）	中会社（グループ）
総資産	3,438,000I- $\square$ (約 4 億円)	13,750,000I- $\square$ (約 1 6 億円)
総売上高	6,875,000I- $\square$ (約 8 億円)	27,500,000I- $\square$ (約 3 2 億円)
年間平均従業員数	5 0 名	2 5 0 名

\* 以上の 3 要件のうち、基準を超えないものが 2 年間で 2 つ以上ある会社を中会社・小会社とする。

#### EU指令に基づく開示の軽減措置

	小会社		中会社	
	株主提出	登記所公開	株主提出	登記所公開
貸借対照表	要約	要約	軽減措置なし	要約
損益計算書	要約	免除	要約	要約
注記	要約	要約	若干の要約	若干の要約
年次報告書	免除	免除	必要	必要
監査報告書	免除	免除	必要	必要

イギリスでは、英国会計基準（UK/GAAP）の複雑化に伴い、小会社やその監査人の対応が困難となる中で、1997 年に中小企業向け会計基準である FRSSE が制定された。

イギリスの会計制度の枠組みを概観すると、イギリスの企業会計は会社法の委任の下、民間の会計基準設定機関である会計基準委員会（ASB）が英国会計基準（UK/GAAP）を制定している。ASB は、90 年代以降、積極的に IAS を導入しており、UK/GAAP には IAS の要素がかなり取り込まれてきている。一方、UK/GAAP の複雑化に伴い、小会社やその監査人の対応が困難となる中で、小会社向けの会計基準が必要ではないかという議論が高まってきた。

所管官庁である貿易産業省（DTI） 会計士団体の協力の下、ASB において検討した結果、1997 年に中小企業向け会計基準である FRSSE（Financial Reporting Standard for Smaller Entities）が制定された。

なお、監査（外部監査）は、90 年までは全ての株式会社に義務付けられていたが、段階的に免除がなされ、現在は売上 100 万ポンド未満の会社が監査（外部監査）を免除されている。

FRSSE の概要は次のとおりである。（巻末参考資料参照）

#### (1) FRSSE の目的

FRSSE の目的は、小企業の財務諸表のユーザーにとっての受託責任の評価と経済的意思決定に対する有用性のバランスは、その他の企業の場合とは異なっていることを認識した上で、FRSSE の適用対象となっている報告主体が、その作成する財務諸表によって、受託責任を評価し経済的意思決定を行うユーザーに役立つような、当該主体の財務状況、経営成績及び財務的適応性に関する情報の提供を保証することにある。

#### (2) FRSSE の対象会社

FRSSE の適用対象は、会社法で定める小会社である。

具体的には、売上高 280 万ポンド（約 5 億 3 千万円）以下、総資産 140 万（約 2 億 6 千万円）ポンド以下、従業員 50 人以下の 3 条件のうち、2 つを満たしている会社）

### (3) FRSSE 制定のアプローチ

FRSSE における会計基準簡易化のやり方は、上記目的の考え方に沿った 9 つの判断枠組みに、UK/GAAP の各項目を当てはめていき、多く当てはまれば採用、そうでなければ不採用として選別していくというものである。

FRSSE は、ある基準は、9 つのうち大部分を満足していれば、中小企業用として適用しても差し支えないということになるが、過半数に合致しなかった場合は、当該基準からの除外ないし別扱いを行ったり、当該基準内に特例を設ける必要が生じると規定している。

#### FRSSE における判断枠組み

- (a) 当該基準もしくは条件は、一律に適用され、すべての企業用として一般に認められた会計慣行の本質的要素であると見なし得るものである。
- (b) 当該基準もしくは条件は、事業体のオーナーまたは管理者が理解している取引を、その理解に即した形で財務諸表に反映できるように誘導するものである。
- (c) 当該基準もしくは条件は、中小企業用会計報告のユーザーの情報ニーズと合理的な期待に応え得るものである。
- (d) 当該基準もしくは条件は、かかるユーザーに有益で、包括的な開示方法を採用している。特定のユーザー・グループに照準をあてて開示が行われる場合には、限定された会計情報のみ開示されるということもある。
- (e) 当該基準に含まれる条件は、法律に規定される処理方法を詳細かつ具体的に示したものである。
- (f) 当該基準もしくは条件の規定する処理方法は、内国歳入庁が課税対象所得を計算する際に使用する、既存または今後採用予定の処理方法と互換性がある。
- (g) 当該基準もしくは条件は、複雑でない事業体に対し、望ましい会計処理や開示を行うための、最も煩雑さの少ない方法を提供している。
- (h) 当該基準の提供する指針は、中小企業の取引に幅広くあてはまるもので、かかる企業が理解できる言葉で書かれている。

(i) 当該基準の規定する算定方法は、中小企業が利用する方法として合理的な実用性を備えたものである。

(4) FRSSE の軽減措置の特徴は以下のとおりである。

会計基準自体の分量の大幅減 (UK/GAAP1600ページに対し、FRSSE80ページ)。

表示・注記に関して大幅に簡素化。

会計処理の方法自体は一部を除いて UK/GAAP と余り変わらない。

導入するかどうかは各企業や監査を行う会計士が判断。

(5) FRSSE の評価と今後の見通し

FRSSE 導入後、経済界をはじめ各方面からの評価は高い。所管官庁 (DTI)、ASB、会計士団体によれば、銀行から見ても FRSSE だから信用しないといった事はなく、十分に受け入れられている。

現在、ASB によれば小会社のうち 70 ~ 80 % が FRSSE を導入している。

FRSSE の見直しは常時行われているが (現在は第 4 版) 今後 IAS 導入により、UK/GAAP がさらに複雑化するにつれ、FRSSE と UK/GAAP は会計処理の方法についても乖離していく可能性が指摘されている。

ASB の FRSSE 担当者によれば、その根拠としては、小会社は株式の流動性は著しく低く、債権者も銀行程度であり、これらの関係者にとっては、複雑な会計処理に従った情報は不必要であること、企業にとっても、IAS を理解不十分のまま計算書類を作成するよりも、FRSSE を用いてしっかりした書類を作成する方がよいということがあげられている。

## 2 . ドイツの動向

ドイツについては、商法に詳細な会計基準に関する規定がある。そこには、IASの観点はまだ導入されておらず、取得原価主義を重視した保守的な会計が維持されている。現行基準は中小会社についても適用が容易である。(巻末参考資料参照)

上述のEUにおける決定を踏まえ、今後ジャーマン GAAP が向かうべき方向について、検討が進められている。

ドイツ会計制度の枠組みを概観すると以下のとおりである。

ドイツにおいては、商法に詳細な会計基準に関する規定があり、会計士団体である経済監査士協会の出す指針と合わせてジャーマン GAAP を構成している。商法の会計の規定には、IAS の観点は導入されておらず、取得原価主義を重視した保守的な会計が維持されている。小会社も含め、この会計基準は概ね遵守されており、不満は聞かれない。現行基準は、中小会社にも適用することが容易であると認識されている。

また、小会社は監査(外部監査)が免除されている。

一方、「公開会社」については、90年代に入り国際資本市場での資金調達を円滑にするため、「連結」計算書類についてIASかアメリカ会計基準(US/GAAP)との選択適用を容認することとした。ドイツの課税当局は、会社の「個別」計算書類のルールは課税所得算定の基礎となるため、ジャーマン GAAP を用いるべきであり、IASに委ねることは容認できないという考えであった。

また、民間主体の会計基準設定機関として、ドイツ会計基準委員会(DRSC)が設立され、連結計算書類について、商法と矛盾を生じない範囲内でIASにも配慮しつつ基準を作成中である。

今後の見通しとしては、EUでの公開会社の連結財務諸表へのIASの導入の決定を踏まえ、今後のジャーマン GAAP が向かうべき方向について検討が進め

られているが、方向性もまだ決まっていない状況と認識されている。

これについて、中小企業の立場からは、全ての企業に適用すべき核となる基準をまず定めた上で、公開会社など特定の必要のある会社については基準を付加するというアプローチを採るべきであり、非公開会社に IAS を適用する意味は無いと考えているとの有限会社センター（事業者団体）の意見がある。

ドイツ法務省の担当者によれば、「連結」計算書類の会計基準については、EU指令で義務付けがなされる公開企業に加えて、非公開企業についても IAS の適用を容認する意向である。一方、「個別」計算書類の基準については、当面は大幅改正は行わず、2005 年以降の各国の対応や、非公開会社の連結計算書類への IAS の導入程度などを考慮して、ジャーマン GAAP 自体の見直しを図る考えであり、ジャーマン GAAP を IAS に整合化、複雑化させる場合には、中小向け会計基準について、各国の動向や IASB での中小会社会計基準の検討状況も踏まえて判断する考えが示されている。

#### ドイツにおける会計基準の現状と見通し

	連結計算書類	単体計算書類
公開会社	(現在) IAS、ジャーマンGAAP、 US / GAAPの選択適用  (2005年以降) IASの強制適用	(現在) ジャーマンGAAP  (2005年以降) 未定
非公開会社	(現在) DRSCがIASにも配慮した 基準を作成  (2005年以降) IASとの選択適用可	

### 3 . アメリカの動向

アメリカにおいては、連邦商法・会社法体系は存在せず、各州が独自に会社法等を規定している。アメリカの会計基準は、連邦証券取引法の体系の枠内で発達してきた。証券取引法適用会社に関しては、FASB（財務会計基準委員会）が設定・公表する GAAP に基づいた財務諸表の作成が行われている。

株式や債権が公開市場で取り引きされる企業は、証券取引法に基づいて SEC（米国証券取引委員会）に財務諸表の提出を義務付けられており、その際には GAAP に基づいた財務諸表を作成し、会計士監査を受ける必要がある。現在そのような企業は約 17,000 社存在するといわれている。

一方、それ以外の大部分の会社については、GAAP による計算書類の法律上の作成義務が連邦法のレベルでは存在しないため、専ら債権者・株主等の計算書類の利用者のニーズに応じて作成を行っている。そこで用いる会計基準は多様であり、GAAP に基づくものから、OCBOA（Other comprehensive basis of accounting：US/GAAP 適用外の会社についての会計基準）と総称される税法主義や現金主義・修正現金主義に基づくものまで、会社が計算書類の利用者のニーズやコスト等を勘案して採用の判断をしているのが現状である。

OCBOA に基づく計算処理や表示の方法は、会社にとって簡便である一方、明示的なルールが存在しなかったため、AICPA（アメリカ公認会計士協会）が OCBOA の手引き書として「現金主義又は税法基準による財務諸表の作成・開示の方法（Preparing and reporting on Cash- and Tax-basis Financial Statements）」を作成した。これは、計算書類の基礎や慣行と位置づけられている。（巻末参考資料参照）

現金主義とは、基本的に現金の受け払いがなされた時点で取引が認識される。長期性資産は資産計上されないため、減価償却は存在しない。費用も債務の発生時点でなく、実際に支払った時点で認識される。修正現金主義は、現金主義と発生主義の会計基準の要素を組み合わせたものである。

税法主義とは、内国歳入法等の税務規則に立脚して会計処理するものである。例えば、税法では基本的に損益の認識が確定主義によるため、時価会計等の複雑な計算処理は要請されない。

#### 4．その他国際的な動向

国際機関の動向としては、国連において、UNCTAD で中小会社向けの会計基準について議論が行われており、IAS を全面適用する会社（公開会社・銀行等）、コア IAS のみを適用する会社（非公開の中で規模が大きい会社）、発生主義に現金主義の要素を加えた基準を適用する会社（小規模の会社）に分けること等が提案されている。

国際会計基準審議会（IASB）においても、中小会社向け会計基準について検討されているところであり、15 の調査項目の一つとして IASB の各種会議に諮られている。

この他の国々においても、中小企業の会計基準に関する研究がなされている。例えば、カナダでは、AcSB（カナダ勅許会計士協会の内部機関）が2001年12月に非公開会社向け会計基準（Differential Reporting）を設定している。

#### 5．概括

公開会社の会計基準が IAS 導入に伴い複雑化する中で、イギリス・ドイツとも、アプローチは異なるものの、企業規模とコスト、計算書類の目的等を考慮して、異なる会計基準の適用を認めるという現実的な対応が図られている。カナダでもイギリスと同様の対応が検討されている。アメリカにおいては、計算書類の利用者のニーズに応じた会計の処理方法が採用されており、中小会社に実質的に過重な負担がかからない制度となっている。

また、IASB においては中小会社向け会計基準の検討を行っており、中小会社の会計の研究は国際的に注目されるテーマとなっている。

我が国においても、企業規模による属性の違い、負担可能なコスト、計算書類の目的等を考慮して、中小企業に適切な会計のあり方を考えるべき時期に至っていると考えられる。

## ．中小企業の会計のあり方に関して

中小企業の会計を巡っては、これまで、中小企業の実態に応じて、専門家の協力を得て、実務面で鋭意対応が図られてきた。しかしながら、中小企業経営を巡る環境の構造的・抜本的な変化、商法上のディスクロージャーの現実的要請、会計全般の新たな進展など、中小企業の会計は大きな変化の時にある。

こうした問題意識から、次編に、中小企業の会計の望ましいあり方についての検討の成果を示した。

会計実務、運用に関する事項には立ち至っていないが、こうした面も含め、専門家団体等による今後の検討の深化により、中小企業の会計について一層の充実が図られていくものと考えている。

# 【中小企業の会計】

## 目 次

### ・ 中小企業の会計（総論）

目的

対象となる会社

判断の枠組み

### ・ 中小企業の会計（各論）

中小企業の計算書類作成の基本的考え方

会計方針の変更

金銭債権

貸倒引当金

有価証券

棚卸資産

固定資産

繰延資産

引当金

退職給与引当金・退職給付債務

リース取引

費用・収益の計上

経過勘定項目

税効果会計

キャッシュフロー計算書

注記事項

### ・ 記帳

### ・ 計算書類の開示

## ・中小企業の会計（総論）

### （目的）

資金調達先の多様化や取引先の拡大を目指す中小企業が、商法上の計算書類を作成するに際して準拠することが望ましい会計のあり方を明らかにすることを検討の目的とする。

### [ 商法 32 条 ]

商人は営業上の財産及損益の状況を明かにする為会計帳簿及貸借対照表を作らんとを要す

商業帳簿の作成に関する規程の解釈に付ては公正なる会計慣行を斟酌すべし

### [ 商法 281 条 ]

取締役は毎決算期に左に掲ぐるもの及其の附属明細書を作り取締役会の承認を受けることを要す

- 一 貸借対照表
- 二 損益計算書
- 三 営業報告書
- 四 利益の処分又は損失の処理に関する議案

### 【考え方】

全ての会社は、商法により計算書類の作成を義務付けられている。その作成方法は、商法総則の商業帳簿の規定と、株式会社の計算の規定に定められているほかは、「公正なる会計慣行を斟酌すべし」とされている。商法の会計に関する規定では選択の幅があるものと考えられる。

我が国においては、公開会社には証券取引法の規制に基づき企業会計審議会が公表する企業会計の基準が原則として適用されている。

非公開会社について見ると、商法上の大会社に関しては、商法特例法により公認会計士による監査が導入されたことで、非公開であっても公開会社と同様の基準に基づいて計算書類の作成が行われている。

他方、非公開の商法上の中小会社については、商法上の「公正なる会計慣行」とは何であるのかが、当事者である中小企業には必ずしも明確になっ

ているとは認識されていない。いわゆる新会計基準を含む、公開会社に強制適用される企業会計の基準についても、商法上明確には義務付けられていないため、商法 32 条 2 項の斟酌規定を通じて、商法の観点から個別に解釈する必要がある。

しかしながら、一口に中小企業と言っても、その規模や業種、個々の会社の特徴は極めて多様である。実際、現行の中小企業の会計実務は、会社の実状に応じて多様な方法で処理されている。

一方で、今後、中小企業が物的担保や個人保証に頼らない資金調達の拡大や、新たな取引先の開拓を指向していくためには、信用力を高めるために、信頼性のある計算書類を作成・公開することが重要となる。特に、商法改正により平成 14 年 4 月から低コストで実行可能なインターネット公開が商法上の開示として認められるようになっている。現実に計算書類の公開が可能となってきた折、信頼性のある計算書類とは何か、中小企業にとって明らかにする必要性は著しく高まっている。

本報告は、こうした資金調達先の多様化や、取引先の拡大を目指す、前向きな中小企業が商法上の計算書類を作成するにあたって準拠することが望ましい会計のあり方を示すものである。すべての中小企業に義務付けられるものではないが、経営の新展開を指向する中小企業にとっての有用な指針である。

なお、「望ましい会計のあり方」とはいえ、公開会社と全く同じ、あるいはほぼ同等のものでは中小企業にとって現実的な指針とはなり得ない。したがって中小企業の債権者や取引先が信頼を得るに十分足りる程度の望ましい会計のあり方を示している。

中小企業の会計は、商法、税法、企業会計原則、業種に応じた実務処理など、異なる立場が複雑に入り組んでいるのが現実であるが、そのあり方を検討するにあたっては、商法の目的および規定の枠組みが基本となる。株式会社においては、株主有限責任の原則がとられるため、債権者保護の観点から、会社財産の維持が重要となる。そのためには、配当可能金額の算定を適正に行う必要がある。また、債権者・株主等の関係者が意思決定

を行うためには会社の財産および損益の状況を把握することが不可欠である。これらの目的のため、商法は「会社の計算」規定を置き、会社の会計を規制している。

以上のような商法の目的および枠組みを大前提として、税法、企業会計原則などの取扱いの中から、前向きな中小企業にとって望ましい会計のあり方を、現行実務や中小企業の対応可能性も十分考慮して、抽出していく必要があると考える。

すべての異なる制度やその立場を完全に反映したうえで一貫したものとすることは、諸制度の趣旨がそもそも異なることに鑑みれば非常に困難ではあるが、実際に中小企業はさまざまな制度の下で日々の事業活動を行っている。商法の規定の枠組みを前提として、各般の既制度を尊重しつつ、活力ある中小企業にとって指針となり、かつ実行可能な会計のあり方の提示を目指している。

(対象となる会社)

商法特例法上の小会社(資本金の額が一億円以下の株式会社)で株式の公開を当面目指していない会社を対象とする。

公開会社、商法特例法上の大会社の子会社は対象外とする。

【考え方】

中小企業の会計を考える前提として、対象となる会社の範囲を考える必要がある。

商法に規律される中小企業にとって望ましい会計であるため、対象となる会社の区分を考えるに当たっても、商法の考え方(資本金区分)によることが適切と考えられる。

本報告の対象としては、商法特例法上の小会社(資本金の額が一億円以下の株式会社)を想定することが適切と考える。その理由は、現在約105万社の小会社において、実態として計算書類の公開がこれからの重要な課題となることから、会計のあり方を明確に示す必要性が特に高いこと、また、国民経済的にもその健全な発展は重要課題であると判断されるためである。

なお、大多数の小会社は株式公開を目指しておらず、株式を譲渡制限としている閉鎖会社である。一方、株式公開を目指す会社については、現在の会社規模が小さくとも、計算書類の継続性や、将来の外部投資家への説得力などの観点から、公開企業と同様の会計処理を行うことが適切であると考えられるため、検討対象外とすることが適当である。

他方、商法特例法上の中会社(資本金の額が一億円超、五億円未満かつ、負債総額二〇〇億円未満の会社)は、約2万5千社と、小会社と比較して数は少ないが、企業規模は大きく、上場していく可能性も相対的に高い。さらに、平成14年通常国会において可決・成立した改正商法では、公認会計士監査を受けた中会社は、商法特例法上の大会社並のメリットを受けられるようになっている。このように、中会社は大会社との類似性が高く、

経済的関係者の広がりなど小会社とは質的に異なる面もあるため、当面の検討対象として同一に論ずることは適当とは考えられない。しかし、小会社の会計として望ましいあり方を示すことで、非公開の中会社にとっても一つの指標になるものと考えられる。

また、有限会社についてみると、その計算書類は株式会社の計算の規定に準拠して作成され、法人税法の取扱いも株式会社と同様である。したがって、商法上の小会社を対象とした望ましい会計のあり方が示されれば、有限会社がそれを指標として計算書類を作成するものと考えられる。

以上の観点から、株式公開を目指していない、商法上の小会社を検討対象の中核とし、望ましい会計のあり方を提示することで、さらに、有限会社や、公開を目指していない一部の中会社にとっても指標になり得ると考えられる。

また、本報告にあっては連結グループに関しては原則として対象とはしていない。非公開会社の商法上の中小会社の連結グループについては、商法は、連結計算書類の作成を義務付けていない（大会社については、連結計算書類を義務付ける商法改正案が今通常国会で可決・成立）。なお、中小会社にあっても、企業組織をどう考えるかは経営戦略上の重要な課題であることは言うまでもなく、中小会社の連結の会計をどう考えるかは重要な今後の検討課題である。

### (判断の枠組み)

中小企業の会計を考えるに当たっては、商法の目的や趣旨の下、以下の判断枠組みを基本とするものとする。

- (1) 計算書類の利用者、特に債権者、取引先にとって有用な情報を表すこと。
- (2) 経営者にとって理解しやすいものであるとともに、それに基づいて作成される計算書類が自社の経営状況の把握に役立つこと。
- (3) 対象となる会社の過重負担にならないこと。(現実に実行可能であること。)
- (4) 現行の実務に配慮したものであること。
- (5) 会計処理の方法について、会社の環境や業態に応じた、選択の幅を有するものであること。簡便な方法で代替可能な場合、その選択が認められること。

### 【考え方】

本報告の趣旨は、資金調達先の多様化や取引先の拡大を目指す前向きな中小企業(商法上の小会社)が斟酌すべき「公正なる会計慣行」の望ましいあり方を、中小企業の立場から提案するものである。したがって、商法の規定、趣旨や目的の下で、小会社に固有の観点が加わることとなる。現実経済の制度であるので、真に有用であるのか、そして実行可能であるのか、という見地から基本的に論じられるべきと考える。

ここでは、小会社向けの会計を検討するに当たっての、五つの基本的考え方を示した。

(1)は、中小企業の計算書類の利用者からの視点である。ある会計処理の方法に従ったとしても、それに基づいて作成された計算書類が、その主要な利用者から見て有用な情報でなければ意味がないものとなる。今回の検討対象である商法上の小会社の計算書類の主な利用者は、債権者と取引先であり、この両者にとっての有用性を第一に考える必要がある。

ただし、(3)で述べるように、中小企業側に過重な負担を求めても履行できないおそれがあるため、義務的なものは計算書類の利用者にとって必要な部分に限り、付加することが望ましい情報は任意で加えていくとのアプローチが適切である。

また、対象となる小会社は、所有と経営が一致した形態がほとんどであるため、投資家への情報提供という観点からは、公開企業に比較すれば相対的に考慮に入れる優先度は低いと考えられる。

(2)は、会計の利用者としての経営者からの視点である。従来は、計算書類の作成は全面的に外部専門家に任せているという経営者もみられたが、近年、金融環境・経営環境が一層厳しくなる中で、計数分析による自社の経営状況の把握や、計算書類の裏付けのある事業計画の作成が、経営を進める上で極めて重要となってきた。

このため、会計のあり方についても、大多数の経営者が理解できるものであり、その結果作成される計算書類が自社の経営状況の把握に役立つものであることが必要である。

(3)は、中小企業の負担が適正なものであることという視点である。商法特例法上の小会社は、例えば平均従業員数で見れば約 18 人と、一般的な公開大企業と比べれば事業規模が著しく小さく、会計にかけられる人的負担や経済的コストにも自ずから限界がある。このため、過重な負担や過大な外部コストを制度の前提としては、実行可能性に乏しいものとなりかねない。商法の規定の下で、かつ、債権者・取引先にとって有意な必要最低限の情報を提供するための会計のあり方を検討するという発想が必要であると考える。

(4)は、作成のアプローチの視点である。中小企業の会計とはいっても、現行の企業会計や、税法の取扱いを全く考慮せずに検討しようとするものではなく、現在の実務を尊重しつつ、現行の基準の中から抽出するアプローチが基本となる。

特に、中小企業の計算書類作成の目的として、実際に、税務申告は大きな割合を占めている。我が国の法人税法は、商法上の計算書類に基づいて課税所得を算定する確定決算主義を採用しており、益金・損金の算定の規定が詳細に定められている。中小企業の実務においては、「公正なる会計慣行」が必ずしも明確とは認識されていなかったこと、税務申告での調整事項を減らそうとすること等から、専ら税法の規定に準拠して会計処理を行ってきた。中小企業の事業規模や経営実態を考えれば、税務申告は非常に大きな意味を有しており、その重要性は変わらない。現在税法に計算方法等の規定があり、それが「公正なる会計慣行」にあたるものと認められるならば、商法上の計算書類の作成に際して積極的に利用していくことが中小企業の会計実務の観点からも望ましい。

(5)は、会計処理の方法についてである。商法の小会社といっても、中小企業の実態は極めて多様である。有限会社も含めれば二百万社以上にもなる中小法人は、さまざまな種類の事業活動を行っており、業種業態それぞれに応じた会計処理が実務上なされていると考えられる。

こうした実態を踏まえ、中小企業の会計については出来るだけ選択の幅が広いことが望ましい。

また、(3)で述べたとおり、著しく複雑な会計処理は、中小企業にとって負担となるのみならず、専門家に処理を依頼した際の費用も経営規模によっては甘受できない場合もあり得る。会計の必要性に応じ、簡便な方法を採用できる場合には、それを認めていくことが望ましい。

中小企業の会計は、以上五つの判断の枠組みを基本的な視点として考える必要がある。この判断の枠組みに可能な限り該当するものであり、中小企業及び中小企業を巡る関係者にとって有用で、かつ、十分な信頼が得られるものでなければならない。

以下、各論において、中小企業の会計の考え方を個別項目毎に検討する。

## ・中小企業の会計（各論）

### （中小企業の計算書類作成の基本的考え方）

中小企業の計算書類は、会社債権者や取引先をはじめとする計算書類の利用者にとって必要十分な程度に、会社の財政状態および経営成績について真実の概観を示すものでなければならない。

#### [ 商法 32 条 ]

商人は営業上の財産及損益の状況を明かにする為会計帳簿及貸借対照表を作るとを要す

商業帳簿の作成に関する規程の解釈に付ては公正なる会計慣行を斟酌すべし

#### [ 商法 33 条 ]

会計帳簿には左の事項を整然且明瞭に記載又は記録することを要す

- 一 開業の時及毎年一回一定の時期に於ける営業上の財産及其の価額、会社に在りては成立の時及毎決算期に於ける営業上の財産及其の価額
- 二 取引其の他営業上の財産に影響を及ぼすべき事項

#### 【考え方】

中小企業が計算書類を作成するに当たって、基本となる考え方を述べたものである。

商法 32 条 2 項は、「公正なる会計慣行を斟酌すべし」と規定している。通説は「公正なる」の解釈を「商人の財産及び損益の状況を明らかにするのに適した」としており、本文の「会社の財政状態および経営成績について真実の概観」というのはそれを明らかにしたものである。

また、「真実の概観」とあるのは、相対的な真実性を意味しており、何が真実であるかは、その時々企業の会計の目的に合わせてその内容が変わりうる。中小企業の会計にとっての真実性は、中小企業の計算書類作成の目的や、中小企業の会計に対する社会的要請に基づいて判断される。本文では、その具体的な内容として、中小企業の計算書類の利用者にとって真実なものでなければならないことを規定している。今回の検討は、資金調

達先の多様化や取引先の拡大を目指す中小企業にとっての望ましい会計を対象としているため、そのような企業にとっての会計の目的や社会的要請を十分考慮する必要がある。

今回想定する、非公開の商法上の小会社が作成する計算書類の主な外部の利用者は、金融機関等の債権者と中小企業の取引先である。主要な株主は経営者自身であることがほとんどであり、債権者・取引先の保護の観点が必要になる。また、非公開会社であることが前提であるため、公開会社の会計の主目的である投資家への情報提供機能の重要性は相対的に低い。

中小会社の望ましい会計のあり方を検討する際には、以上のような観点から、経営者自身も含む中小会社の計算書類に対するニーズを考慮する必要がある。

なお、企業会計基準においては、企業会計原則における「一般原則」が財務諸表作成の基本的考え方とされているが、それらについても、商法の観点（中小企業にとっての「公正なる会計慣行」の解釈）から適用の可否や度合いについて考える必要がある。

企業会計原則における「一般原則」の規定は、商法上の規定と考え方が一致する部分が多いことから、本案では敢えて規定していない。具体的には、商法の解釈において、商法 32 条 1 項、33 条 1 項は、「正規の簿記の原則」「明瞭性の原則」と同趣旨であると考えられている。「保守主義の原則」も、債権者保護の観点から商法上も妥当性を有していること、規定上も強制評価減など保守主義の現れと見られるものが存在することから、商法上も求められていると解釈されている。また、「資本と利益区別の原則」「単一性の原則」は商法の規定を遵守する限り当然問題とはならない。

「継続性の原則」については、次の「会計方針の変更」の部分で検討する。また、「重要性の原則」については、すべての会社に当然に適用されるが、重要性の範囲は会社ごとに異なっているため、一律には規定できない。債権者・取引先等の中小企業の計算書類の利用者の判断に影響を及ぼ

さない範囲で適用されるということを目安とし、判断すべきものと考えられる。

### ( 会計方針の変更 )

会計方針を変更する場合、その変更によって会社の財産および損益の状況をより正確に表示することを目的としていなければならない。

#### [ 商法 281 条の 3 ]

監査役は前条第一項の規定に依り第二百八十一条第一項各号に掲ぐるものを受領したる日より四週間内に監査報告書を取締役に提出することを要す

前項の監査報告書には左の事項を記載することを要す

- 三 貸借対照表及損益計算書が法令及定款に従ひ会社の財産及損益の状況を正しく示したるものなるときは其の旨
- 五 貸借対照表又は損益計算書の作成に関する会計方針の変更が相当なるや否や及その理由

#### 【考え方】

企業会計においては、複数の会計方針の選択が認められている。企業会計原則は、「企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない」と定めており、これは通常「継続性の原則」と呼ばれる。継続性の原則が求められる理由としては、財務諸表の期間比較の確保、利益操作の排除、にあるとされる。

一方、商法上は「継続性の原則」について明文の規定はない。配当可能金額の操作を目的とした会計方針の変更が認められないのは当然であるが、計算書類作成の恣意性を排除する観点から、それ以外の会計方針の変更も基本的には望ましくないものと考えられる。したがって、それによって会社の財産および損益の状況をより正確に表示することを目的としている必要があることとしている。

中小会社の実態例として、利益が出ている時にのみ費用を税法の損金算入限度額まで計上する等の処理があると指摘されているが、このような処理は、認められない。

### (金銭債権)

金銭債権の評価額は、その債権金額を付さなければならない。ただし、債権金額より高い代金で買い入れたときは相当の増額を、低い代金で買い入れた時その他相当の理由がある時は相当の減額をすることができる。

市場価格のある金銭債権については、時価で評価することができる。

デリバティブ取引により生じる正味の債権及び債務については時価で評価する。但し、専らリスクヘッジを目的とするものについては、ヘッジ対象とデリバティブを一体で評価する。

### [ 商法 285 条の 4 ]

金銭債権に付ては其の債権金額を付することを要す但し債権金額より高き代金にて買い入れたるときは相当の増額を、債権金額より低き代金にて買入れたるとき其の他相当の理由あるときは相当の減額を為すことを得

第一項の規定に拘らず市場価格ある金銭債権に付ては時価を付するものとすることを得

### 【考え方】

商法 285 条の 4 第 1 項は、金銭債権の評価について、原則として債権金額を付することを定めている。「金銭債権」とは、金銭の給付を目的とする債権を言い、貸付金、預金、受取手形、売掛金等を含む広い概念である。

金銭債権の取得価額と債権金額が異なる場合は、その金額まで増額または減額することができる。このような処理は、アキュムレーション・アモチゼーションと呼ばれ、企業会計基準においても認められている。取得価額と債権金額が異なる場合としては、手形の割引等で債権金額より低い価額で金銭債権を取得することがあり得、譲渡性のある金銭債権は、金利の調整の趣旨で、債権金額より高い代金、または低い代金で取得されうる。

また、商法は、「市場価格のある金銭債権」については、時価評価する

ことを認めている。具体的にはコマーシャル・ペーパー、譲渡性預金証書のようなものが想定されている。

デリバティブにより生じる正味の債権・債務については、その発生時に対価の授受が行われず、その額の日々の変動について意味が大きいものであるため、時価で評価することが適当と考えられる。但し、銀行借入金や社債等による資金調達、あるいは預金や有価証券等の資金運用に係る金利変動リスクをヘッジすることを目的とした金利スワップ等は、中小企業の債権者・取引先にとって不測の損害を与える可能性のないものである。これらについては、リスクヘッジ対象の銀行借入金等と一体で評価することが妥当と考えられる。

(貸倒引当金)

金銭債権について、取立不能のおそれがある場合には、取立不能見込額を貸倒引当金として控除しなければならない。

取立不能見込額については、個別の債権ごとに評価する。

特定の種類の集団的な金銭債権について、過去の貸倒実績率等に基づき一括で評価することも、それが、適正かつ合理的である限り、認められる。

[ 商法 285 条の 4 ]

前項の場合に於て金銭債権に付取立不能の虞あるときは取立つること能はざる見込額を控除することを要す

【考え方】

商法 285 条の 4 は、金銭債権について取立不能のおそれがある場合には、取立不能見込額を控除しなければならないことを規定している。商法の解釈上、「取立不能の虞があるとき」とは、債務者の資産状態、取立のための費用および手続の難易などを総合し、企業関係者の社会通念に従って、回収不能のおそれがあるときを意味する。また、そのおそれは、個別的金銭債権について個別的に判定する場合のみならず、同種の集団的な金銭債権につき集団的にまたは全部の金銭債権につき合理的に判定する場合を含むと解されている。

次に、取立不能見込額の算定方法が問題となるが、その方法について商法上詳細な定めはない。商法の解釈においては、原則として個々の金銭債権につき、算定することとされるが、特定の集団的な金銭債権についても、それが適正かつ合理的である限り、認められるとされている。

貸倒引当金の算定方法については税法に詳細な規定がある。それらも参考にしつつ、商法の規定の枠組みの中で算定方法を選択することが適当であると考えられる。

また、「金融商品に係る会計基準」に規定する貸倒見積高の算定方法を採用することも認められる。

( 有価証券 )

有価証券の評価基準は、原価法を用いる。市場価格のある有価証券については、原価法、低価法又は時価で評価することができる。

取得原価の評価方法は、総平均法、移動平均法等一般に認められる方法による。

原価法を採用した場合において、有価証券の時価が取得原価より著しく低い時は、将来回復の見込みがある場合を除いては、時価で評価しなければならない。

売買目的の有価証券については、時価で評価する。

[ 商法 285 条の 5 ]

社債に付ては其の取得価額を附することを要す但し其の取得価額が社債の金額と異なるときは相当の増額又は減額を為すことを得

第二百八十五条の二第一項但書第二項及前条第三項の規定は市場価格ある社債に、同条第二項の規定は市場価格なき社債に之を準用す

前二項の規定は国債、地方債其の他の債券に之を準用す

[ 商法 285 条の 6 ]

株式に付ては其の取得価額を附することを要す

第二百八十五条の二第一項但書の規定は市場価格ある株式に、同条第二項及第二百八十五条の四第三項の規定は市場価格ある株式にして子会社の株式以外のものに之を準用す

市場価格なき株式に付ては其の発行会社の資産状態が著しく悪化したるときは相当の減額を為すことを要す

第一項及前項の規定は有限会社の社員の持分其の他出資に因る持分に之を準用す

【考え方】

有価証券の評価について、商法は原価法の採用を認めている。また、市場価格のある有価証券については原価法、低価法又は時価評価の採用を認めている。

今回の検討対象である小会社は、有価証券を保有していたとしても、通常、その額は極めて少額である。このため、通常は、有価証券の時価評価について、商法の規定どおり任意の適用が認められるものと考えられる。

短期間の価格変動により利益を得ることを目的とし、同一銘柄に対して相当程度の反復的な購入と売却が行われる有価証券（売買目的有価証券）についてはその運用成果を時価で評価することが会社の財政状態を表すのに適切と考えられるため、時価で評価することが妥当である。

時価評価に関して「金融商品に係る会計基準」に詳細な定めがあるが、中小会社においても、同基準を採用し時価評価を行うことが認められる。

取得原価の評価方法は、総平均法、移動平均法が一般的であり、企業会計基準、税法においても両者が認められている。

商法は、原価法を採用した場合、有価証券の時価が取得原価より著しく低く、かつ将来回復の見込みがある場合を除いては、時価で評価しなければならない（流動資産の規定の準用）旨を定めている。「著しく低い」ことについて商法には詳細な規定はないが、立法関与者の見解から、解釈上は、「著しく低い」とは「通常の値幅よりさらに低い」ことを意味するとされている。強制評価減の実施については、税法の評価減の規定も参考にしつつ、商法の規定の枠組みの中で、実施すべきものと考えられる。

### ( 棚卸資産 )

棚卸資産の評価基準は、原価法又は低価法を用いる。

棚卸資産の評価方法は、個別法、先入先出法、後入先出法、総平均法、移動平均法等、一般に認められる方法を用いて行う。

原価法を採用した場合において、棚卸資産の時価が取得価額より著しく低い時は、将来回復の見込みがある場合を除いては、時価で評価しなければならない。

棚卸資産の取得原価は、購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算する。

### [ 商法 285 条の 2 ]

流動資産に付ては其の取得価額又は製作価額を附することを要す但し時価が取得価額より著しく低きときは其の価格が取得価額又は製作価額迄回復すると認めらるる場合を除くの外時価を附することを要す

前項の規定は時価が取得価額又は製作価額より低きときは時価を附するものとするを妨げず

### 【考え方】

棚卸資産の評価基準については、商法は原価法・低価法の採用を認めている。小会社の実務においては、大部分が原価法を採用している。

評価方法については、商法上に明確な規定はないが、税法に規定する評価方法の採用が一般化している。

商法 285 条の 2 但書は、原価法を採用した際に、強制評価減の規定を設けている。「著しく低い」ことについて商法上には詳細な規定はない。商法の解釈においては、有価証券と同様、立法関与者の見解から、解釈上は「著しく低い」とは「通常の値幅よりさらに低い」ことを意味するとされているところである。強制評価減については、税法の評価減の規定も参考にしつつ、商法の規定の枠組みの中で実施すべきものと考えられる。

商品の取得原価については、購入代価に、引取運賃、購入手数料等の直接付随費用、購入事務費、検収費等の間接付随費用を加える。どこまでを取得原価に含めるかについては、重要性の原則、費用と収益の対応の観点等を考慮して決定することが適切と考えられる。

### （固定資産）

固定資産の減価償却は、定率法、定額法その他の方法に従い、每期継続して、規則的な償却を行う。

減価償却資産のうち、少額のものについては、費用処理することができる。

予測できなかった著しい資産価値の下落があった際には、減損額を控除しなければならない。

### [ 商法 34 条 ]

二 固定資産に付ては其の取得原価又は製作価額を附し毎年一回一定の時期、会社に在りては毎決算期に相当の償却を為し予測すること能はざる減損が生じたるときは相当の減額を為すことを要す

### 【考え方】

商法 34 条は、固定資産に関して、毎決算期に「相当の償却」をしなければならないことを定めている。

中小企業の実務においては、税法での損金算入限度額の範囲内で償却を行っていることが多い。

なお、経営状況に応じて任意に行っているとの指摘もある。その理由としては、赤字決算となれば金融機関の融資姿勢が極めて慎重になりかねないことが経営者に最も懸念されている他、税務上の繰越欠損金がある場合には、減価償却による費用化を将来のものとしておく発想などが指摘されている。

今回の検討の目的は、資金調達先の多様化や取引先の拡大を目指す会社にとって望ましい、債権者や取引先にとって信頼性の高い計算書類のあり方であることから、減価償却も、定率法、定額法等の規則的な方法を用いる必要がある。また、このことは個別の資産の性質に応じて耐用年数や減価償却の方法を決定することを妨げるものではない。

商法 34 条は、固定資産の減損について規定している。減損の解釈について通説は、災害、事故等の物質的減損と、新製品、新技術等の機能的減損を含むと解釈している。ただし、機能的減損には予測可能なものも考えられ、相当の減額の対象が予測不能なものに限定されているのは、予測可能なものは通常の前償却に含まれていることによるとされる。

物質的減損・機能的減損については、税法が、資産の評価損、陳腐化資産の一括償却等を認めており、これらの規定も参考にしつつ、商法の規定の枠組みの中で減損額等の判断を行うべきものと考えられる。

( 繰延資産 )

繰延資産は、創立費、開業準備費、試験研究費・開発費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金及び建設利息を計上することができる。

[ 商法 286 条 ]

第六十八条第一項第七号及第八号の規定に依り支出したる金額、同号但書の手数料及報酬として支出したる金額並に設立登記の為に支出したる税額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては会社成立の後、若し開業前に利息を配当すべきことを定めたるときは其の配当を止めたる後五年内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為すことを要す

[ 商法 286 条の 2 ]

開業準備の為に支出したる金額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては開業の後五年内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為すことを要す

[ 商法 286 条の 3 ]

左の目的の為に特別に支出したる金額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては其の支出の後五年内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為すことを要す

- 一 新製品又は新技術の研究
- 二 新技術又は新経営組織の採用
- 三 資源の開発
- 四 市場の開拓

[ 商法 286 条の 4 ]

新株を発行したるときは其の発行の為に必要なる費用の額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては新株発行の後三年内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為すことを要す

[ 商法 286 条の 5 ]

社債を発行したるときは其の発行の為に必要なる費用の額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては社債発行の後三年内に、若し三年内に

社債償還の期限が到来するときは其の期限内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為すことを要す

[ 商法 287 条 ]

社債権者に償還すべき金額の総額が社債の募集に依りて得たる実額を超ゆるときは其の差額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては社債償還の期限内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為すことを要す

[ 商法 291 条 ]

会社の目的たる事業の性質に依り会社の成立後二年以上其の営業全部の開業を為すこと能はざるものと認むるときは会社は定款を以て一定の株式に付其の開業前一定の期間内一定の利息を株主に配当すべき旨を定むることを得

第一項の規定に依りて配当したる金額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては一年に付資本の総額の百分の六を超ゆる利益を配当する毎に其の超過額と同額以上の金額を償却することを要す

## 【考え方】

商法は、上記七項目の繰延資産の計上を認めている。繰延資産は既に代価の支払いが完了し、または支払い義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来に及ぶと期待される費用の資産計上を認めるものである。ただし、繰延資産は無形固定資産のような法律上の権利ではなく、換金価値や担保価値を有していないため、商法は債権者保護の立場からその計上は限定列举としている。また、計上も任意であり、償却額も毎決算期に均等額以上の早期償却を義務付けるとともに、配当規制を加えている。

法人税法は上記に加え公共的施設等の負担金、資産を賃借するための権利金、役務提供を受けるための権利金、広告宣伝用資産を贈与した費用等を一時に償却することを認めておらず、「税法上の繰延資産」と呼ばれる。これらについては、長期前払費用として計上することが妥当と考えられる。

試験研究費・開発費に関して、「研究開発費等に係る会計基準」が定め

られたが、商法が繰延資産計上を認めていること、中小会社にとっては、研究開発費の割合が大きくないことが通常であることから、任意に適用とすべきものと考えられる。

### (引当金)

将来の費用又は損失が特定されその発生原因が当期以前の事象にあり、費用又は損失の発生の可能性が高く、設定金額の見積もりを合理的に行いうるもので、かつ、法的債務性のあるものについては、引当金等を計上しなければならない。

法的債務性のないものは、重要性の高いものについては計上する。

#### [ 商法 287 条の 2 ]

特定の支出又は損失に備ふる為の引当金は其の営業年度の費用又は損失と為すことを相当とする額に限り之を貸借対照表の負債の部に計上することを得

#### 【考え方】

商法 287 条の 2 は、引当金について規定している。

「引当金」と一般に称されるものは、資産の部に記載される「評価性引当金」(貸倒引当金など)と負債の部に記載される「負債性引当金」に大別され、さらに負債性引当金は「債務性のある引当金」と「債務性のない引当金」に分けられる。

商法の引当金を巡っては、長い間議論があったところであるが、現在の 287 条の 2 に規定する引当金は、負債性引当金であって、法的債務性が無く、将来の支出に備えるための引当金を指すとするのが通説と考えられる。

具体的には、法的債務性のない修繕引当金等が考えられるが、その中でも金額が巨額になる等、重要性の高いものがあれば、引当金として計上することが適当である。

また、税法上に定められる引当金・準備金に関して、債務性がなく、本条の趣旨に該当するものについては、本条の引当金として計上することが妥当と考えられる。

一方、法的債務性のあるもの(条件付き債務等)は、商法上は債務であ

るから、引当金・未払費用等として、当然に計上しなければならない。これには、法的債務である賞与引当金や製品保証引当金等があり、条件付き債務として流動負債または固定負債として計上することとされている。

(退職給与引当金・退職給付債務)

内部積立の退職一時金、厚生年金基金、適格退職年金、確定給付企業年金等、将来の追加拠出の可能性がある退職給付制度を採用している会社にあつては、自己都合期末要支給額のうち、将来の在職年数等を考慮した現在価値と考えられる金額について、企業の実態に応じて退職給与引当金を計上するか、退職給付債務から年金資産等を控除した額を計上する。

中小企業退職金共済制度、特定退職金共済制度、確定拠出型年金等、追加拠出が生じない制度を採用している会社にあつては、毎期の掛金を費用処理する。

退職規程が無く、退職金等の支払いに関する合意も存在しない会社において、将来の退職金支払いの可能性が高く、設定金額の見積もりを合理的に行うことができ、かつ重要性の高いものについては引当金を計上する。

【考え方】

退職給付債務については、会社が採用する退職給付制度に応じ、それぞれ異なった処理が求められる。

就業規則等の定めに基づく内部積立の退職一時金、厚生年金基金、適格退職年金、確定給付企業年金等、将来の追加拠出が見込まれる退職給付制度を採用している会社にあつては、従業員との関係で法的債務を負っていることになるため、引当金の計上が必要となる。

引当金の計上額に関しては、内部積立の退職一時金については、従来の実務において税法上の繰入限度額一杯の計上が行われてきた（平成 10 年から段階的に自己都合期末要支給額の 40 %から 20 %まで引き下げ）。し

かし、平成 14 年度税制改正で税法上の退職給与引当金制度が廃止され、退職給与引当金は損金算入とされなくなった。内部積立の退職一時金について適当な引当として、自己都合期末要支給額のうち、将来の在職年数等を考慮した現在価値と考えられる金額ということを指標とし、会社ごとに判断していく事が適当と考えられる。

また、会社都合による退職についても、将来の支出が見込まれる場合については、引当金を計上する必要があると考えられる。

一方、企業年金制度について、平成 13 年 10 月から確定拠出年金法が、平成 14 年 4 月から確定給付企業年金法が、それぞれ施行された。今後 10 年で適格退職年金も廃止されることとなっており、企業年金制度は現在過渡期にある。

従来の実務では、毎期の掛金を費用処理していたが、将来の追加拠出が見込まれるものについては、追加的に引当金を計上する必要がある。

中小企業退職金共済制度、特定退職金共済制度、確定拠出型年金等、追加拠出が生じない制度を採用している会社にあっては、毎期の掛金を拠出することで企業としての義務を果たしていることとなる。こうした会社では、毎期の掛金を費用として処理することで妥当と考えられる。

退職規程がなく、退職金等の支払いに関する合意も存在しない会社にあっては、退職金の支払いについて、法的債務を負っていないこととなる。したがって、商法 287 条の 2 の引当金と同様の扱いとすることが妥当と考えられる。

### (リース取引)

リース取引については、通常中小企業が行っている一般的なリース取引(ファイナンス・リース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借り手に移転すると認められるもの以外の取引)については、賃貸借取引として処理する。

リース取引が事実上物件の売買と同様の状態にあるとみなされる場合、原則として売買取引として処理する。

### 【考え方】

リース取引については、従来から中小企業においては、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理ができる契約を前提として一般に導入されており、賃貸借として会計処理が行われている。公開会社にあつては、「リース取引に係る会計基準」において、経済的実態が当該物件を売買した場合と同様の状態にあるものについて、賃貸借取引に準じて会計処理を行いリース物件に関する情報を注記するか、売買取引に準じて会計処理を行っている。

中小企業にあつては、契約の内容に応じて、賃貸借として処理するかどうかが判断することが妥当と考えられる。

なお、企業の事業規模に比較してリース取引の金額が相対的に高い企業にあつては、その重要性に鑑み、中小企業の利害関係者にとって十分な程度、リース情報を注記することが妥当と考えられる。

(費用・収益の計上)

費用及び収益は、一定の期間に企業が獲得した収益と、それを獲得するために費やされた費用とを対応させなければならない。

費用の計上基準は、発生主義を原則とする。

収益の計上基準は、実現主義を原則とする。収益獲得の確実性に応じ、工事進行基準、収穫基準、回収基準等、一般に認められる方法により計上することができる。

各種資産の取得価額について、当期の収益獲得に対応する部分については、損益計算書の費用の部に、次期以降の収益獲得に対応する部分については貸借対照表の資産の部に計上する。

【考え方】

費用、収益とその計上基準に関しては、商法上特段の規定はない。

企業会計基準上は、費用と収益を期間的に対応させることが原則である。

費用と収益を認識するための計上基準としては、収益については実現主義、費用については発生主義を原則としている。

また、棚卸資産、固定資産、繰延資産等の資産は、費用と収益を期間対応させるため、その取得価額を当期の費用と次期以降の費用に期間配分することとされている。これらの原則は、実務においても採用されており、妥当と認められるものと考えられる。

収益の計上基準については、実現主義が原則とされ、販売基準がその中心となるが、収益の不確実性が解消される時期が異なっている場合がある。製造プロセスで収益を計上するものとしては工事進行基準、収穫基準等があり、代金回収プロセスで収益を計上するものとしては、割賦販売の際の回収基準等がある。これらも実務において慣行として定着しており、妥当と認められるものと考えられる。

費用・収益の計上基準は、それぞれの性質に応じて選択されるべきものであるが、配当可能金額の操作を目的として、同じ性質のものについて、異なる基準を用いることは認められない。

(経過勘定項目)

前払費用・前受収益・未払費用・未収収益等の経過勘定項目について、重要性の乏しいものは、経過勘定項目として処理しないことができる。

#### 【考え方】

商法に規定はないが、企業会計基準においては、損益の見越し・繰延べとして、前払費用・前受収益・未払費用・未収収益等の経過勘定項目の計上が求められている。

これらに関して、重要性の原則により経過勘定項目の計上をしないことも認められている。利益に大きな影響を与えないものについては、このような処理も妥当と認められると考えられる。

次項から、税効果会計、キャッシュフロー計算書、注記情報等、商法上の小会社にとって必ずしも義務付けられていない項目について検討する。

これらの項目についても、中小企業の債権者・取引先にとって有用な情報があると考えられる。

このため、計算書類を用いて取引先の拡大や資金調達先を目指す中小企業にとって、より望ましいものについての方針を示している。

個々の中小企業が、金融機関の求めや取引先への信頼の醸成など、個々の状況に応じ、採用するかどうかを自らの意思に基づき決定することが妥当と考えられる。

( 税効果会計 )

税効果会計は、会社の状況に応じて、金融機関や取引先との関係も踏まえた上で、必要な場合には採用する。

【考え方】

税効果会計は、企業会計上の収益・費用と課税所得計算上の損金・益金の認識時点の相違等により、企業会計上の資産・負債の額と課税所得計算上の資産・負債の額に相違がある場合において、法人税等を適切に期間配分するための会計処理である。公開会社においては、「税効果会計に係る会計基準」の採用が義務付けられている。

中小企業の場合、会計処理を行うに際し、税法に準拠していることから実際に一時差異自体が小さい場合が多い。

また、中小企業は経営の変動の幅が相対的に大きく、繰延税金資産の回収の確実性を認識できない場合が多いため、採用すべきでないと判断されることもしばしばみられる。

したがって、税効果会計は、その採用を義務とするには至らないが、金融機関や取引先との関係をも踏まえた上で、必要な場合には採用することが適当と考えられる。

(キャッシュフロー計算書)

キャッシュフロー計算書は、経営判断の基礎として作成することが望ましい。

### 【考え方】

商法上、キャッシュフロー計算書の作成は義務として求められてはいない。

近年、キャッシュフロー重視の経営の必要性が説かれているところであるが、それ以前に、中小企業経営の現実においては、キャッシュの動きは非常に強く意識されている。特に、大企業とは異なって経営基盤が相対的に脆弱な中小企業においては、日常の資金繰りの成否が重大な経営問題に直結している実態にある。

一方、キャッシュの動きは操作しにくいことから、金融機関にとってもキャッシュフローを示す指標は重要と認識されている。

いずれにせよ自社の経営の把握のため現金の流れを把握すること自体、非常に重要であり、また、金融機関や取引先への信頼醸成に有効と考えられることから、キャッシュフロー計算書は小会社にあっても作成していくことが望ましいと考えられる。

なお、従来から、キャッシュフロー計算書に近い性格のものとして、資金繰り表が作成されてきた。キャッシュフロー計算書の作成が会社にとって当面は負担となる場合には、何らかの簡易な方法で、資金の動きを明解に把握することが望ましいと考えられる。

(注記事項)

重要な会計方針の注記は商法上義務付けられていないが、債権者・取引先の便宜の観点から、注記を行うことが望ましい。

また、中小企業の特性に鑑み、役員と会社間の債権債務、担保の提供、保証の有無等に関する情報を注記することが望ましい。

[ 商法施行規則 24 条 ] (備考 ; 旧計算書類規則 3 条、以下同様)

資産の評価の方法、固定資産の減価償却の方法、重要な引当金の計上の方法その他の重要な貸借対照表又は損益計算書の作成に関する会計方針は、貸借対照表又は損益計算書に注記しなければならない。ただし、商法第二百八十五条の二第一項に規定する評価の方法その他その採用が原則とされている会計方針については、この限りではない。

貸借対照表又は損益計算書の作成に関する会計方針を変更したときは、その旨及びその変更による増減額を貸借対照表又は損益計算書に注記しなければならない。ただし、その変更又は変更による影響が軽微であるときは、その旨又は変更による増減額の記載又は記録を要しない。

[ 商法施行規則 27 条 ]

商法特例法第二十二条第一項に規定する株式会社（以下「小会社」という。）の貸借対照表及び損益計算書については、この節の規定により記載し、又は記録すべき注記を省略することができる。ただし、第七十二条の差額並びに第七十五条の超過額及び純資産額の注記は、この限りではない。

[ 商法施行規則 85 条 ]

附属明細書には、この規則で定めるもののほか、貸借対照表、損益計算書及び営業報告書の記載又は記録を補足する重要な事項を記載しなければならない。

貸借対照表又は損益計算書の作成に関する会計方針を変更したときは、附属明細書にその変更の理由を記載しなければならない。ただし、変更が軽微であるときは、この限りでない。

[ 商法施行規則 86 条 ]

附属明細書には、次の事項を記載しなければならない。

- 一 資本金及び準備金の増減
  - 二 社債、社債以外の長期借入金及び短期借入金の増減
  - 三 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費の明細
  - 四 資産につき設定している担保権の明細
  - 五 保証債務の明細
  - 六 引当金の明細並びにその計上の理由及び額の算定の方法（貸借対照表に注記したものを除く。）
  - 七 支配株主に対する債権及び債務の明細
  - 八 子会社に対する出資の明細及び各子会社が有する会社の株式の数
  - 九 子会社に対する債権の明細
  - 十 取締役、監査役又は支配株主との間の取引（これらの者が第三者のためにするものを含む。）及び第三者との間の取引で会社と取締役、監査役又は支配株主との利益が相反するものの明細
  - 十一 第八十四条第一項第十号の会社以外の会社にあつては、取締役に支払った報酬その他の職務遂行の対価（その取締役が使用人を兼ねる場合の使用にとしての報酬その他の職務遂行の対価を含む。）である財産上の利益の額及び監査役に支払った報酬その他の職務遂行の対価である財産上の利益の額
- 前項第五号、第八号又は第九号の事項については、重要でないものは、一括して記載することができる。

## 【考え方】

商法施行規則 24 条においては、貸借対照表又は損益計算書に、重要な会計方針の注記を行うことを求めている。

具体的には、有価証券の評価基準及び評価方法、棚卸資産の評価基準及び評価方法、固定資産の減価償却の方法、繰延資産の処理方法、引当金の計上基準、費用・収益の計上基準等を指すと解されているが、これらの注記については小会社は省略することが認められている。

一方、中小企業の債権者等においては重要な会計方針に関する注記に対するニーズがあることも事実である。したがって、商法上の義務ではないが、企業の実状や関係者のニーズに応じて、基本的な注記情報を用意して

おくことが中小企業にとって望ましいと考えられる。

また、全ての株式会社について、附属明細書の作成が義務付けられており、株主・債権者は、いつでも閲覧できることとされている。注記情報としては上記の情報に加え、附属明細書に記載されているもので十分妥当と考えられる。

中小企業に特有の情報として重要なものに、役員と会社間の取引がある。いわゆるオーナー企業においては、役員と会社の個人財産が外部からは明確に判別できないことも多い。例えば経営者自身が会社に資金貸付を行っていれば、貸借対照表上は負債となるが、この経済的実態は自己資本に極めて近い性格のものである。このような場合、計算書類に注記情報があれば、利用者が、当該中小企業にとっても有利な方向に事実関係の判断を行うことができる。附属明細書の記載事項として「支配株主に対する債権及び債務の明細」が規定されているところであるが、役員と会社間の取引については、債権者等の関心が高い部分でもあり、貸借対照表又は損益計算書にも注記することが望ましいと考えられる。

## ・ 記帳

### ( 記帳の基本的考え方 )

会計帳簿の信頼性の確保のため、信頼性ある記帳が重要である。  
記帳は、整然かつ明瞭に、正確かつ網羅的に行わなければならない。  
また、記帳は、適時に行わなければならない。

#### [ 商法 32 条 ]

商人は営業上の財産及損益の状況を明かにする為会計帳簿及貸借対照表を作ること  
を要す

商業帳簿の作成に関する規程の解釈に付ては公正なる会計慣行を斟酌すべし

#### [ 商法 33 条 ]

会計帳簿には左の事項を整然且明瞭に記載又は記録することを要す

- 一 開業の時及毎年一回一定の時期に於ける営業上の財産及其の価額、会社に在りては成立の時及毎決算期に於ける営業上の財産及其の価額
- 二 取引其の他営業上の財産に影響を及ぼすべき事項

貸借対照表は開業の時及毎年一回一定の時期、会社に在りては成立の時及毎決算期に於て会計帳簿に基き之を作ること  
を要す

貸借対照表が書面を以て作られたるときは之を編綴し又は特に設けたる帳簿に之  
を記載することを要す

貸借対照表が書面を以て作られたるときは作成者之に署名することを要す

#### [ 商法 33 条の 2 ]

商人は会計帳簿又は貸借対照表を電磁的記録（電子的方式、磁気的方式其の他人の知覚を以て認識すること能はざる方式に依り作らるる記録にして電子計算機に依る情報処理の用に供せらるるものとして法務省令に定むるものを謂ふ以下同じ）を以て作ることを得

前項の規定に依り貸借対照表が電磁的記録を以て作られたる場合に於ける其の電磁的記録に記録せられたる情報に付ては作成者之に署名に代ふる措置にして法務省令に定むるものを執ることを要す

#### [ 商法 35 条 ]

裁判所は申立に依り又は職権を以て訴訟の当事者に商業帳簿又は其の一部分の提出を命ずることを得

[ 商法 36 条 ]

商人は十年間其の商業帳簿及其の営業に関する重要なる資料を保存することを要す

前項の期間は商業帳簿に付ては其の帳簿閉鎖の時より之を起算す

## 【考え方】

中小企業が記帳を行う際の留意点を規定したものである。会計帳簿の信頼性を確保するためには、記帳の正確性が重要であり、その要件を定めている。

記帳の段階で大企業と中小企業とで異なるものが求められている訳ではないが、実態上、大企業においては、経理部門が充実していること、内部統制が機能するとみられること、外部監査が導入されていること等により、記帳に関する上記の要件は達成されている場合が多いと考えられる。

一方、中小企業の場合は、一般に経理担当の職員も少なく、内部統制が有効に機能しない場合もある。こうした中小企業の属性を踏まえ、信頼性ある記帳を行うための考え方を示している。

「整然かつ明瞭に」とは、商法 33 条にもあるとおり、会計帳簿は整然かつ明瞭に記録されることで、債権者等の関係者が、計算書類の内容を明解に理解できるよう記載すべきことの要請である。具体的には、計算書類の様式、記載の区分、科目の名称や配列の順序などの表示について、理解しやすい方法を採用することが求められる。

「正確かつ網羅的に」とは、事実を歪めることなく、また、記録すべき事象について余すところ無く記帳を行うということを意味する。

記帳の時期について、「適時に行わなければならない」とは、記録すべき事実が発生した後、速やかに記帳することを定めたものである。記録が遅延すればするほど、記載を誤る可能性が高まることから、日常の取引を適時に記帳するべき旨を規定している。

## ・ 計算書類の開示

( 計算書類の開示の基本的考え方 )

計算書類は、定時株主総会の承認後、遅滞なく、商法の定めるところにより公告しなければならない。

さらに、計算書類の利用者のニーズ等を勘案し、資金調達の多様化や取引先の拡大を図るためにも、商法上の公告として義務付けられている範囲以上の情報を積極的に開示することが望ましい。

[ 商法 283 条 ]

取締役は第二百八十一条第一項各号に掲ぐるものを定時総会に提出して同項第三号に掲ぐるものに在りては其の内容を報告し、同項第一号、第二号及び第四号に掲ぐるものに在りては其の承認を求むることを要す

取締役は第一項の承認を得たる後遅滞なく貸借対照表又は其の要旨を公告することを要す但し次項の決議を為したる会社に於ては此の限に在らず

会社は取締役会の決議を以て会社が第一項の承認を得たる後遅滞なく貸借対照表に記載又は記録せられたる情報を電磁的方法にして法務省令に定むるものに依り同項の承認を得たる日後五年を経過する日迄不特定多数の者が其の提供を受くることを得べき状態に置く措置を執ることとすることを得

### 【考え方】

計算書類の公告・公開は、商法 283 条に規定されている。全ての株式会社は、新聞又は官報による公告か、それに代えてインターネット公開を行うことが義務付けられている。

その意義は、貸借対照表を公開することで、会社の財産状態の認識が可能となり、会社債権者その他の利害関係者の利益保護に資するという点、会社と取引を行おうとする第三者の事前調査に関する負担（取引コスト）が軽減されるという点が挙げられる。こうしたことから、信頼性のある計算書類の公告は、当該中小企業にとってもメリットが大きい。

近年、金融構造や取引構造の変化の進展の中で、中小企業の信用リスク、取引リスクの判断の材料として、計算書類の重要性は大きく高まっている。一方、今般の商法改正でインターネット公開が可能となりコスト制約も著しく軽減されている。現実には、中小企業が商法の定める公告を行っていく環境が整っている。

インターネット公開を行う場合、商法は5年間継続して掲載することを求めている。その実施の際には、開示の実効性を高めるため、開示した後に事情の変化があった場合、変更情報を追加的に記載することが、利用者の便宜のために望ましい。

さらに、商法上の小会社においては、商法上の公告・公開を義務として求められる範囲で実施することにとどまらず、債権者や取引先等の計算書類の利用者のニーズを勘案し、計算書類を積極的に開示することで、資金調達先の多様化、取引先の拡大を進めていくことが望ましいと考えられる。

しかし、計算書類の信頼性に基づいた、新たな形態の与信や取引が発展するには、中小企業の側の努力だけでは十分ではない。

計算書類を利用する債権者・取引先の側にあっても、開示された計算書類に対してその意義を正確に判断する能力を備えていくことが強く期待される。減価償却を例とすれば、每期規則的に行うことが会計上求められているが、見かけ上の利益を計上するために減価償却を停止する場合と、規則的な減価償却の実施の中で決算が赤字になった場合、どちらが本来望ましいことであるのか、計算書類の利用者が正しく評価する環境がなければ、中小企業の会計の健全な将来はあり得ないであろう。中小企業側のみならず、債権者・取引先等の計算書類の利用者や専門家等がかかる意識をもって中小企業の会計を考えることが望まれる。

## 【参考資料編】

## 中小企業の会計に関する研究会 委員等名簿

(敬称略、五十音順)

委 員	植松 敏	日本商工会議所専務理事	
	上村 達男	早稲田大学法学部教授	
	江頭 憲治郎	東京大学大学院法学政治学研究科教授	
		(中小企業政策審議会委員)	
	(座長) 小川 英次	中京大学学長(中小企業政策審議会企業制度部会長)	
	尾崎 安央	早稲田大学法学部教授	
	加古 宜土	早稲田大学商学部教授	
	河崎 照行	甲南大学経営学部教授	
	古賀 智敏	神戸大学大学院経営学研究科教授	
	品川 芳宣	筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授	
武田 隆二	大阪学院大学流通科学部教授		
万代 勝信	一橋大学大学院商学研究科教授		
弥永 真生	筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授		
専門委員	坪田 秀治	日本商工会議所産業政策部長	
	橋本 一美	全国中小企業団体中央会企画部長	
	引馬 滋	C R D 運営協議会代表理事	
	宮口 定雄	日本税理士会連合会専務理事	
	柳澤 義一	日本公認会計士協会理事	
	田辺 剛	みずほ銀行主計部次長	
	田島 洋一郎	多摩中央信用金庫主任調査役(全国信用金庫協会)	
	荒波 辰也	商工組合中央金庫総合企画部主計室長	
	中桐 則昭	東京中小企業投資育成株式会社公開支援室長	
	城所 弘明	城所公認会計士事務所 税理士・公認会計士	
	坂本 孝司	坂本孝司会計事務所 税理士	
	平川 忠雄	平川税務会計事務所 税理士	
	佐藤 卓	中小企業診断士	
	オブザーバー	太田 洋	法務省民事局付
		濱 克彦	法務省民事局付
経済産業省中小企業庁	久郷 達也	事業環境部長	
	東 良信	審議官	
	北川 慎介	事業環境部財務課長	
	安楽岡 武	事業環境部財務課課長補佐	
	佐藤 孝弘	事業環境部財務課調査係長	

中小企業の会計に関する研究会開催実績

第一回 平成14年3月11日(月)

研究会開催の趣旨説明 委員・専門委員からの意見表明

第二回 平成14年3月29日(金)

諸外国の中小企業会計について  
計算書類のインターネット公開について  
中小企業会計の実態と問題点、解決の方向性に関するプレゼンテーション  
(坪田専門委員、平川専門委員、坂本専門委員、城所専門委員)

第三回 平成14年4月22日(月)

会計専門家の立場からみた中小企業会計のあり方に関するプレゼンテーション  
(宮口専門委員、柳澤専門委員)  
取引先・債権者からみて必要な会計情報に関するプレゼンテーション  
(橋本専門委員、田島専門委員、荒波専門委員)  
公開会社の会計について 中小企業の会計(総論)の検討

第四回 平成14年5月10日(金)

税務と中小企業の会計について 中小企業の会計(各論)の検討

第五回 平成14年5月22日(水)

中小企業の記帳について 中小企業の会計(各論)の検討

第六回 平成14年6月7日(金)

中小企業の会計(総論・各論)の検討

第七回 平成14年6月21日(金)

報告書(案)の審議

## 企業規模別にみた資産・負債・資本の状況

【資料 「 法人企業統計：平成12年度版 」】

### 1. 全産業

- (1) 企業規模別の資産の状況
- (2) 企業規模別の負債及び資本の状況
- (3) 資産に占める各項目の割合
- (4) 負債及び資本に占める各項目の割合
- (5) 一社当たりの資産額（規模別資産 / 推計法人数）
- (6) 一社当たりの負債及び資本（規模別負債及び資本 / 推計法人数）

### 2. 製造業

- (1) 企業規模別の資産の状況
- (2) 企業規模別の負債及び資本の状況
- (3) 資産に占める各項目の割合
- (4) 負債及び資本に占める各項目の割合
- (5) 一社当たりの資産額（規模別資産 / 推計法人数）
- (6) 一社当たりの負債及び資本（規模別負債及び資本 / 推計法人数）

### 3. 参考：税効果会計の導入の状況

## 企業規模別にみた資産・負債・資本の状況

【資料 「 法人企業統計：平成12年度版 」】

### 1. 全産業

- (1) 企業規模別の資産の状況
- (2) 企業規模別の負債及び資本の状況
- (3) 資産に占める各項目の割合
- (4) 負債及び資本に占める各項目の割合
- (5) 一社当たりの資産額（規模別資産 / 推計法人数）
- (6) 一社当たりの負債及び資本（規模別負債及び資本 / 推計法人数）

### 2. 製造業

- (1) 企業規模別の資産の状況
- (2) 企業規模別の負債及び資本の状況
- (3) 資産に占める各項目の割合

( 4 ) 負債及び資本に占める各項目の割合

( 5 ) 一社当たりの資産額 ( 規模別資産 / 推計法人数 )

( 6 ) 一社当たりの負債及び資本 ( 規模別負債及び資本 / 推計法人数 )

### 3 . 参考 : 税効果会計の導入の状況

< 全 産 業 > ( 1 ) 企業規模別の資産の状況 (平成 12年度)

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億～10億円未満	10億円以上
推計法人数	311,771	1,108,157	47,995	26,414	5,472
流動資産	10,985,518	187,280,783	61,033,028	84,878,866	235,497,489
現金預金	3,896,150	58,772,865	16,463,563	17,272,667	37,679,528
受取手形	608,879	14,029,713	5,193,605	10,161,383	15,973,287
売掛金	2,644,528	48,123,061	17,302,512	30,415,521	86,396,571
有価証券	46,821	4,124,791	1,446,470	2,315,870	11,158,134
株式	38,413	1,766,722	798,145	926,007	1,271,144
公社債	409	736,260	143,824	410,354	3,735,015
その他の有価証券	7,999	1,621,809	504,501	979,509	6,151,975
棚卸資産	2,043,083	31,782,274	9,484,960	14,895,141	49,203,241
製品・商品	1,362,515	19,943,614	4,951,227	8,089,303	21,925,114
仕掛品	420,667	8,063,659	3,319,568	5,002,922	19,543,212
原材料・貯蔵品	259,901	3,775,001	1,214,165	1,802,916	7,734,915
その他	1,746,057	30,448,079	11,141,918	9,818,284	35,086,728
固定資産	12,024,251	177,003,701	49,201,501	80,804,261	363,103,154
有形固定資産	10,248,523	140,494,969	37,784,711	58,894,204	215,681,383
土地	2,916,383	66,268,341	18,191,271	23,593,334	56,689,100
建設仮勘定	206,349	1,694,352	461,515	1,123,929	12,327,171
その他の有形固定資産	7,125,791	72,532,276	19,131,925	34,176,941	146,665,112
無形固定資産	272,209	3,357,673	639,121	2,553,211	9,407,338
投資その他の資産	1,503,519	33,151,059	10,777,669	19,356,846	138,014,433
投資有価証券	165,263	9,076,155	3,994,303	7,686,068	86,420,715
株式	67,664	6,416,387	2,728,596	6,604,262	79,650,955
公社債	2,186	184,512	97,280	311,458	4,922,976
その他の有価証券	95,413	2,475,256	1,168,427	770,348	1,846,784
その他	1,338,256	24,074,904	6,783,366	11,670,778	51,593,718
繰延資産	95,418	2,356,148	415,780	422,405	364,342
資産合計	23,105,187	366,640,632	110,650,309	166,105,532	598,964,985
負債	20,223,745	289,367,981	88,171,049	132,240,521	402,779,790
減価償却費	852,152	9,014,777	2,120,240	5,891,222	22,215,124

資料 「法人企業統計 平成 12年度版」

< 全 産 業 > ( 2 ) 企業規模別の負債及び資本の状況 ( 平成 12年度 )

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億～10億円未満	10億円以上
推計法人数	311,771	1,108,157	47,995	26,414	5,472
負債	20,223,745	289,367,981	88,171,049	132,240,521	402,779,790
流動負債	8,779,917	156,542,439	54,505,850	86,331,117	218,746,241
支払手形	1,027,296	23,997,098	7,938,813	11,597,431	16,117,412
買掛金	1,541,700	30,859,011	16,713,783	23,678,230	60,268,025
短期借入金	3,904,316	60,955,690	17,657,391	35,036,963	73,319,328
金融機関借入金	2,260,628	47,648,859	14,599,530	29,892,869	63,201,583
その他の借入金	1,643,688	13,306,831	3,057,861	5,144,094	10,117,745
引当金	51,419	1,488,387	725,964	1,560,780	3,608,573
その他	2,255,186	39,242,253	11,469,899	14,457,713	65,432,903
固定負債	11,443,786	132,796,044	33,653,095	45,906,217	183,806,565
社債	-	559,743	371,772	965,867	52,672,979
長期借入金	10,442,360	117,310,438	24,766,482	31,605,097	80,983,701
金融機関借入金	7,943,928	98,200,137	20,667,870	27,948,924	73,027,520
その他の借入金	2,498,432	19,110,301	4,098,612	3,656,173	7,956,181
引当金	157,277	2,741,205	1,615,515	5,113,929	27,127,532
その他	844,149	12,184,658	6,899,326	8,221,324	23,022,353
特別法上の準備金	42	29,498	12,104	3,187	226,984
資本金	2,881,442	77,272,651	22,479,260	33,865,011	196,185,195
資本金	1,740,365	15,184,213	3,120,099	6,285,404	54,890,038
資本準備金	24,138	568,241	494,766	1,757,044	46,807,546
利益準備金	111,880	1,888,259	431,067	636,436	5,909,552
その他の剰余金	1,005,059	59,631,938	18,433,328	25,186,127	88,578,059
その他の資本剰余金	41,406	386,939	262,887	939,453	6,518,403
任意積立金	1,730,499	52,890,363	18,289,340	23,880,849	78,788,339
当期末処分利益	766,846	6,354,636	118,899	365,825	3,271,317
負債及び資本合計	23,105,187	366,640,632	110,650,309	166,105,532	598,964,985
役員 + 従業員数	2,478,884	20,855,513	3,836,940	4,708,548	7,111,007

【資料 法人企業統計 (平成 12年度版)】

< 全産業 > (3) 資産に占める各項目の割合 (平成12年度)

(単位 %)

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億～10億円未満	10億円以上
推計法人数	311,771	1,108,157	47,995	26,414	5,472
流動資産	47.55%	51.08%	55.16%	51.10%	39.32%
現金預金	16.86%	16.03%	14.88%	10.40%	6.29%
受取手形	2.64%	3.83%	4.69%	6.12%	2.67%
売掛金	11.45%	13.13%	15.64%	18.31%	14.42%
有価証券	0.20%	1.13%	1.31%	1.39%	1.86%
株式	0.17%	0.48%	0.72%	0.56%	0.21%
公社債	0.00%	0.20%	0.13%	0.25%	0.62%
その他の有価証券	0.03%	0.44%	0.46%	0.59%	1.03%
棚卸資産	8.84%	8.67%	8.57%	8.97%	8.21%
製品・商品	5.90%	5.44%	4.47%	4.87%	3.66%
仕掛品	1.82%	2.20%	3.00%	3.01%	3.26%
原材料・貯蔵品	1.12%	1.03%	1.10%	1.09%	1.29%
その他	7.56%	8.30%	10.07%	5.91%	5.86%
固定資産	52.04%	48.28%	44.47%	48.65%	60.62%
有形固定資産	44.36%	38.32%	34.15%	35.46%	36.01%
土地	12.62%	18.07%	16.44%	14.20%	9.46%
建設仮勘定	0.89%	0.46%	0.42%	0.68%	2.06%
その他の有形固定資産	30.84%	19.78%	17.29%	20.58%	24.49%
無形固定資産	1.18%	0.92%	0.58%	1.54%	1.57%
投資その他の資産	6.51%	9.04%	9.74%	11.65%	23.04%
投資有価証券	0.72%	2.48%	3.61%	4.63%	14.43%
株式	0.29%	1.75%	2.47%	3.98%	13.30%
公社債	0.01%	0.05%	0.09%	0.19%	0.82%
その他の有価証券	0.41%	0.68%	1.06%	0.46%	0.31%
その他	5.79%	6.57%	6.13%	7.03%	8.61%
繰延資産	0.41%	0.64%	0.38%	0.25%	0.06%
資産合計	100%	100%	100%	100%	100%

資料 「法人企業統計」平成12年度

< 全 産 業 > ( 4 ) 負債及び資本に占める各項目の割合 ( 平成 12年度 )

( 単位 % )

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億～10億円未満	10億円以上
推計法人数	311,771	1,108,157	47,995	26,414	5,472
負債	87.53%	78.92%	79.68%	79.61%	67.25%
流動負債	38.00%	42.70%	49.26%	51.97%	36.52%
支払手形	4.45%	6.55%	7.17%	6.98%	2.69%
買掛金	6.67%	8.42%	15.11%	14.25%	10.06%
短期借入金	16.90%	16.63%	15.96%	21.09%	12.24%
金融機関借入金	9.78%	13.00%	13.19%	18.00%	10.55%
その他の借入金	7.11%	3.63%	2.76%	3.10%	1.69%
引当金	0.22%	0.41%	0.66%	0.94%	0.60%
その他	9.76%	10.70%	10.37%	8.70%	10.92%
固定負債	49.53%	36.22%	30.41%	27.64%	30.69%
社債	0.00%	0.15%	0.34%	0.58%	8.79%
長期借入金	45.19%	32.00%	22.38%	19.03%	13.52%
金融機関借入金	34.38%	26.78%	18.68%	16.83%	12.19%
その他の借入金	10.81%	5.21%	3.70%	2.20%	1.33%
引当金	0.68%	0.75%	1.46%	3.08%	4.53%
その他	3.65%	3.32%	6.24%	4.95%	3.84%
特別法上の準備金	0.00%	0.0080%	0.0109%	0.00192%	0.04%
資本	12.47%	21.08%	20.32%	20.39%	32.75%
資本金	7.53%	4.14%	2.82%	3.78%	9.16%
資本準備金	0.10%	0.15%	0.45%	1.06%	7.81%
利益準備金	0.48%	0.52%	0.39%	0.38%	0.99%
その他の剰余金	4.35%	16.26%	16.66%	15.16%	14.79%
その他の資本剰余金	0.18%	0.11%	0.24%	0.57%	1.09%
任意積立金	7.49%	14.43%	16.53%	14.38%	13.15%
当期末処分利益	3.32%	1.73%	0.11%	0.22%	0.55%
負債及び資本合計	100%	100%	100%	100%	100%

【資料 「法人企業統計 :平成 12年度版 」】

< 全 産 業 > (5) 一社当たりの資産額 (規模別資産/推計法人数)

(平成 12年度)

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億～10億円未満	10億円以上
推計法人数	311,771	1,108,157	47,995	26,414	5,472
流動資産	35.24	169.00	1,271.65	3,213.40	43,036.82
現金・預金	12.50	53.04	343.03	653.92	6,885.88
受取手形	1.95	12.66	108.21	384.70	2,919.09
売掛金	8.48	43.43	360.51	1,151.49	15,788.85
有価証券	0.15	3.72	30.14	87.68	2,039.13
株式	0.12	1.59	16.63	35.06	232.30
公社債	0.00	0.66	3.00	15.54	682.57
その他の有価証券	0.03	1.46	10.51	37.08	1,124.26
棚卸資産	6.55	28.68	197.62	563.91	8,991.82
製品・商品	4.37	18.00	103.16	306.25	4,006.78
仕掛品	1.35	7.28	69.16	189.40	3,571.49
原材料・貯蔵品	0.83	3.41	25.30	68.26	1,413.54
その他	5.60	27.48	232.15	371.71	6,412.05
固定資産	38.57	159.73	1,025.14	3,059.15	66,356.57
有形固定資産	32.87	126.78	787.26	2,229.66	39,415.46
土地	9.35	59.80	379.02	893.21	10,359.85
建設仮勘定	0.66	1.53	9.62	42.55	2,252.77
その他の有形固定資産	22.86	65.45	398.62	1,293.89	26,802.83
無形固定資産	0.87	3.03	13.32	96.66	1,719.18
投資その他の資産	4.82	29.92	224.56	732.83	25,221.94
投資有価証券	0.53	8.19	83.22	290.98	15,793.26
株式	0.22	5.79	56.85	250.03	14,556.10
公社債	0.01	0.17	2.03	11.79	899.67
その他の有価証券	0.31	2.23	24.34	29.16	337.50
その他	4.29	21.73	141.33	441.84	9,428.68
繰延資産	0.31	2.13	8.66	15.99	66.58
資産合計	74.11	330.86	2,305.45	6,288.54	109,459.98
負債	64.87	261.13	1,837.09	5,006.46	73,607.42
減価償却費	2.73	8.13	44.18	223.03	4,059.78

資料 「法人企業統計」平成 12年度

< 全 産 業 > ( 6 ) 一社当たりの負債及び資本 (規模別負債及び資本/推計法人数

(平成12年度)

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億～10億円未満	10億円以上
推計法人数	311,771	1,108,157	47,995	26,414	5,472
負債	64.87	261.13	1,837.09	5,006.46	73,607.42
流動負債	28.16	141.26	1,135.66	3,268.38	39,975.56
支払手形	3.30	21.65	165.41	439.06	2,945.43
買掛金	4.94	27.85	348.24	896.43	11,013.89
短期借入金	12.52	55.01	367.90	1,326.45	13,399.00
金融機関借入金	7.25	43.00	304.19	1,131.71	11,550.00
その他の借入金	5.27	12.01	63.71	194.75	1,849.00
引当金	0.16	1.34	15.13	59.09	659.46
その他	7.23	35.41	238.98	547.35	11,957.77
固定負債	36.71	119.84	701.18	1,737.95	33,590.38
社債	0.00	0.51	7.75	36.57	9,625.91
長期借入金	33.49	105.86	516.02	1,196.53	14,799.65
金融機関借入金	25.48	88.62	430.63	1,058.11	13,345.67
その他の借入金	8.01	17.25	85.40	138.42	1,453.98
引当金	0.50	2.47	33.66	193.61	4,957.52
その他	2.71	11.00	143.75	311.25	4,207.30
特別法上の準備金	0.00	0.03	0.25	0.12	41.48
資本	9.24	69.73	468.37	1,282.09	35,852.56
資本金	5.58	13.70	65.01	237.96	10,031.07
資本準備金	0.08	0.51	10.31	66.52	8,554.01
利益準備金	0.36	1.70	8.98	24.09	1,079.96
その他の剰余金	3.22	53.81	384.07	953.51	16,187.51
その他の資本剰余金	0.13	0.35	5.48	35.57	1,191.23
任意積立金	5.55	47.73	381.07	904.10	14,398.45
当期末処分利益	2.46	5.73	2.48	13.85	597.83
負債及び資本合計	74.11	330.86	2,305.45	6,288.54	109,459.98
役員 + 従業員数	8.0人	18.8人	79.9人	178.3人	1299.5人

【資料 「法人企業統計:平成12年度版」】

< 製造業 > (1) 企業規模別の資産の状況 (平成12年度)

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億から10億円未満	10億円以上
推計法人数	51,482	213,074	11,321	6,825	2,215
流動資産	1,933,686	44,606,349	17,649,698	25,510,505	117,176,258
現金預金	764,431	15,219,304	5,672,400	4,989,284	18,608,699
受取手形	215,467	5,367,467	2,119,512	3,007,425	7,543,250
売掛金	454,884	11,434,446	4,821,831	9,317,665	44,326,950
有価証券	8,033	1,115,395	377,685	656,032	6,637,573
株式	7,262	555,953	149,610	236,776	395,969
公社債	-	235,675	50,208	128,570	2,501,482
その他の有価証券	771	323,767	177,867	290,686	3,740,122
棚卸資産	302,166	7,749,123	3,333,464	5,291,694	24,581,987
製品・商品	112,493	3,640,275	1,516,544	2,036,297	9,507,691
仕掛品	53,206	1,689,552	937,045	1,777,315	9,299,142
原材料・貯蔵品	136,467	2,419,296	879,875	1,478,082	5,775,154
その他	188,705	3,720,614	1,324,806	2,248,405	15,477,799
固定資産	1,952,204	33,975,038	11,569,562	19,782,681	137,464,244
有形固定資産	1,637,953	27,594,807	9,101,291	14,715,358	68,681,712
土地	437,474	10,738,694	3,437,029	4,424,270	18,766,106
建設仮勘定	30,936	446,192	121,149	322,580	3,589,183
その他の有形固定資産	1,169,543	16,409,921	5,543,113	9,968,508	46,326,423
無形固定資産	29,324	515,060	136,145	297,898	2,297,339
投資その他の資産	284,927	5,865,171	2,332,126	4,769,425	66,485,193
投資有価証券	31,785	1,889,647	769,140	2,140,683	49,274,287
株式	17,224	1,384,578	576,499	1,860,290	44,913,900
公社債	7	21,471	39,407	61,286	3,247,014
その他の有価証券	14,554	483,598	153,234	219,107	1,113,373
その他	253,142	3,975,524	1,562,986	2,628,742	17,210,906
繰延資産	28,913	231,761	79,833	132,854	154,305
資産合計	3,914,803	78,813,148	29,299,093	45,426,040	254,794,807
負債	3,170,472	55,475,238	18,439,438	31,474,407	142,849,477
減価償却費	154,322	2,368,672	901,067	1,764,091	8,696,190

【資料】「法人企業統計」平成12年度

< 製造業 > (2) 企業規模別の負債及び資本の状況 (平成12年度)

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億～10億円未満	10億円以上
推計法人数	51,482	213,074	11,321	6,825	2,215
負債	3,170,472	55,475,238	18,439,438	31,474,407	142,849,477
流動負債	1,288,957	31,385,618	11,615,596	21,966,481	89,504,772
支払手形	208,246	6,562,934	2,856,672	4,280,616	6,609,780
買掛金	164,777	5,948,753	2,917,356	5,825,258	29,609,823
短期借入金	593,156	12,847,147	3,657,813	7,743,283	22,671,284
金融機関借入金	328,696	10,707,542	3,139,771	6,558,440	19,898,353
その他の借入金	264,460	2,139,605	518,042	1,184,843	2,772,931
引当金	16,458	478,007	241,305	605,887	2,112,384
その他	306,320	5,548,777	1,942,450	3,511,437	28,501,501
固定負債	1,881,515	24,089,537	6,820,435	9,507,873	53,344,841
社債	-	231,209	221,969	361,228	19,785,839
長期借入金	1,724,905	21,901,370	5,658,397	5,896,737	16,491,937
金融機関借入金	1,295,936	19,578,284	5,244,761	5,231,245	15,691,841
その他の借入金	428,969	2,323,086	413,636	665,492	800,096
引当金	88,579	592,812	550,730	2,317,089	12,408,171
その他	68,031	1,364,146	389,339	932,819	4,658,894
特別法上の準備金	-	83	3,407	53	136
資本	744,331	23,337,910	10,859,655	13,951,633	111,945,330
資本金	287,743	2,920,160	783,678	1,768,994	25,472,490
資本準備金	908	141,431	130,155	562,606	24,015,539
利益準備金	29,145	572,396	130,842	233,947	3,513,831
その他の剰余金	426,535	19,703,923	9,814,980	11,386,086	58,943,470
その他の資本剰余金	14	121,703	6,649	233,578	4,247,462
任意積立金	404,142	15,701,023	8,817,412	9,872,763	49,845,121
当期末処分利益	22,379	3,881,197	990,919	1,279,745	4,850,887
負債及び資本合計	3,914,803	78,813,148	29,299,093	45,426,040	254,794,807
役員＋従業員数	474,873	5,205,263	1,253,403	1,491,634	3,443,023

【資料「法人企業統計(平成12年度版)」】

< 製造業 > (3) 資産に占める各項目の割合 (平成 12年度)

(単位 %)

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億～10億円未満	10億円以上
推計法人数	51,482	213,074	11,321	6,825	2,215
流動資産	49.39%	56.60%	60.24%	56.16%	45.99%
現金・預金	19.53%	19.31%	19.36%	10.98%	7.30%
受取手形	5.50%	6.81%	7.23%	6.62%	2.96%
売掛金	11.62%	14.51%	16.46%	20.51%	17.40%
有価証券	0.21%	1.42%	1.29%	1.44%	2.61%
株式	0.19%	0.71%	0.51%	0.52%	0.16%
公社債	-	0.30%	0.17%	0.28%	0.98%
その他の有価証券	0.02%	0.41%	0.61%	0.64%	1.47%
棚卸資産	7.72%	9.83%	11.38%	11.65%	9.65%
製品・商品	2.87%	4.62%	5.18%	4.48%	3.73%
仕掛品	1.36%	2.14%	3.20%	3.91%	3.65%
原材料・貯蔵品	3.49%	3.07%	3.00%	3.25%	2.27%
その他	4.82%	4.72%	4.52%	4.95%	6.07%
固定資産	49.87%	43.11%	39.49%	43.55%	53.95%
有形固定資産	41.84%	35.01%	31.06%	32.39%	26.96%
土地	11.17%	13.63%	11.73%	9.74%	7.37%
建設仮勘定	0.79%	0.57%	0.41%	0.71%	1.41%
その他の有形固定資産	29.87%	20.82%	18.92%	21.94%	18.18%
無形固定資産	0.75%	0.65%	0.46%	0.66%	0.90%
投資その他の資産	7.28%	7.44%	7.96%	10.50%	26.09%
投資有価証券	0.81%	2.40%	2.63%	4.71%	19.34%
株式	0.44%	1.76%	1.97%	4.10%	17.63%
公社債	0.00%	0.03%	0.13%	0.13%	1.27%
その他の有価証券	0.37%	0.61%	0.52%	0.48%	0.44%
その他	6.47%	5.04%	5.33%	5.79%	6.75%
繰延資産	0.74%	0.29%	0.27%	0.29%	0.06%
資産合計	100%	100%	100%	100%	100%

【資料】「法人企業統計」平成 12年度

< 製造業 > (4) 負債及び資本に占める各項目の割合 (平成12年度)

(単位 %)

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億～10億円未満	10億円以上
推計法人数	51,482	213,074	11,321	6,825	2,215
負債	80.99%	70.39%	62.94%	69.29%	56.06%
流動負債	32.93%	39.82%	39.64%	48.36%	35.13%
支払手形	5.32%	8.33%	9.75%	9.42%	2.59%
買掛金	4.21%	7.55%	9.96%	12.82%	11.62%
短期借入金	15.15%	16.30%	12.48%	17.05%	8.90%
金融機関借入金	8.40%	13.59%	10.72%	14.44%	7.81%
その他の借入金	6.76%	2.71%	1.77%	2.61%	1.09%
引当金	0.42%	0.61%	0.82%	1.33%	0.83%
その他	7.82%	7.04%	6.63%	7.73%	11.19%
固定負債	48.06%	30.57%	23.28%	20.93%	20.94%
社債	0.00%	0.29%	0.76%	0.80%	7.77%
長期借入金	44.06%	27.79%	19.31%	12.98%	6.47%
金融機関借入金	33.10%	24.84%	17.90%	11.52%	6.16%
その他の借入金	10.96%	2.95%	1.41%	1.47%	0.31%
引当金	2.26%	0.75%	1.88%	5.10%	4.87%
その他	1.74%	1.73%	1.33%	2.05%	1.83%
特別法上の準備金	0.00%	0.0001%	0.0116%	0.00012%	-
資本	19.01%	29.61%	37.06%	30.71%	43.94%
資本金	7.35%	3.71%	2.67%	3.89%	10.00%
資本準備金	0.02%	0.18%	0.44%	1.24%	9.43%
利益準備金	0.74%	0.73%	0.45%	0.52%	1.38%
その他の剰余金	10.90%	25.00%	33.50%	25.07%	23.13%
その他の資本剰余金	0.00%	0.15%	0.02%	0.51%	1.67%
任意積立金	10.32%	19.92%	30.09%	21.73%	19.56%
当期末処分利益	0.57%	4.92%	3.38%	2.82%	1.90%
負債及び資本合計	100%	100%	100%	100%	100%

【資料 「法人企業統計:平成12年度版」】

< 製造業 > (5) 一社当たりの資産額 (規模別資産/推計法人数)

(平成12年度)

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億～10億円未満	10億円以上
推計法人数	51,482	213,074	11,321	6,825	2,215
流動資産	37.56	209.35	1,559.02	3,737.80	52,901.25
現金・預金	14.85	71.43	501.05	731.03	8,401.22
受取手形	4.19	25.19	187.22	440.65	3,405.53
売掛金	8.84	53.66	425.92	1,365.23	20,012.17
有価証券	0.16	5.23	33.36	96.12	2,996.65
株式	0.14	2.61	13.22	34.69	178.77
公社債	-	1.11	4.43	18.84	1,129.34
その他の有価証券	0.01	1.52	15.71	42.59	1,688.54
棚卸資産	5.87	36.37	294.45	775.34	11,097.96
製品・商品	2.19	17.08	133.96	298.36	4,292.41
仕掛品	1.03	7.93	82.77	260.41	4,198.26
原材料・貯蔵品	2.65	11.35	77.72	216.57	2,607.29
その他	3.67	17.46	117.02	329.44	6,987.72
固定資産	37.92	159.45	1,021.96	2,898.56	62,060.61
有形固定資産	31.82	129.51	803.93	2,156.10	31,007.54
土地	8.50	50.40	303.60	648.24	8,472.28
建設仮勘定	0.60	2.09	10.70	47.26	1,620.40
その他の有形固定資産	22.72	77.02	489.63	1,460.59	20,914.86
無形固定資産	0.57	2.42	12.03	43.65	1,037.17
投資その他の資産	5.53	27.53	206.00	698.82	30,015.89
投資有価証券	0.62	8.87	67.94	313.65	22,245.73
株式	0.33	6.50	50.92	272.57	20,277.16
公社債	0.00	0.10	3.48	8.98	1,465.92
その他の有価証券	0.28	2.27	13.54	32.10	502.65
その他	4.92	18.66	138.06	385.16	7,770.16
繰延資産	0.56	1.09	7.05	19.47	69.66
資産合計	76.04	369.89	2,588.03	6,655.83	115,031.52
負債	61.58	260.36	1,628.78	4,611.63	64,491.86
減価償却費	3.00	11.12	79.59	258.47	3,926.05

【資料】「法人企業統計」平成12年度

< 製造業 > (6) 一社当たりの負債及び資本 (規模別負債及び資本/推計法人数)

(平成12年度)

資本金別	5百～1千万円未満	1千万～5千万円未満	5千万～1億円未満	1億～10億円未満	10億円以上
推計法人数	51,482	213,074	11,321	6,825	2,215
負債	61.58	260.36	1,628.78	4,611.63	64,491.86
流動負債	25.04	147.30	1,026.02	3,218.53	40,408.47
支払手形	4.05	30.80	252.33	627.20	2,984.10
買掛金	3.20	27.92	257.69	853.52	13,367.87
短期借入金	11.52	60.29	323.10	1,134.55	10,235.34
金融機関借入金	6.38	50.25	277.34	960.94	8,983.46
その他の借入金	5.14	10.04	45.76	173.60	1,251.89
引当金	0.32	2.24	21.31	88.77	953.67
その他	5.95	26.04	171.58	514.50	12,867.49
固定負債	36.55	113.06	602.46	1,393.09	24,083.45
社債	0.00	1.09	19.61	52.93	8,932.66
長期借入金	33.51	102.79	499.81	863.99	7,445.57
金融機関借入金	25.17	91.88	463.28	766.48	7,084.35
その他の借入金	8.33	10.90	36.54	97.51	361.22
引当金	1.72	2.78	48.65	339.50	5,601.88
その他	1.32	6.40	34.39	136.68	2,103.34
特別法上の準備金	0.00	0.0004	0.3009	0.0078	-
資本	14.46	109.53	959.25	2,044.20	50,539.65
資本金	5.59	13.70	69.22	259.19	11,500.00
資本準備金	0.02	0.66	11.50	82.43	10,842.23
利益準備金	0.57	2.69	11.56	34.28	1,586.38
その他の剰余金	8.29	92.47	866.97	1,668.29	26,611.05
その他の資本剰余金	0.00	0.57	0.59	34.22	1,917.59
任意積立金	7.85	73.69	778.85	1,446.56	22,503.44
当期末処分利益	0.43	18.22	87.53	187.51	2,190.02
負債及び資本合計	76.04	369.89	2,588.03	6,655.83	115,031.52
役員 + 従業員数	9.2人	24.4人	110.7人	218.6人	1554.4人

【資料 「法人企業統計:平成12年度版」】

参考 税効果会計の導入の状況

(単位 社,億円)

区 分		10 年 度	1 1 年 度	1 2 年 度	12年度の 推計法人数	
全 産 業	導 入 社 数	2,714	53,361	21,441*		
	導入社数(累計)	2,829	56,190	(a) 77,631	(b)2,548,399	
	繰延税金資産 流動	6,325	44,414	67,384	((a)/(b)=3.05%)	
	〃 固定	10,992	97,897	126,702		
	〃 計	17,317	142,312	194,086		
	繰延税金負債 流動	94	833	2,035		
	〃 固定	2,040	11,234	36,955		
〃 計	2,134	12,067	38,991			
製 造 業	導 入 社 数	721	12,078	2,589*		
	導入社数(累計)	725	12,803	15,392	447,441	
	繰延税金資産	9,613	67,667	92,926		
	繰延税金負債	1,252	5,375	20,500		
非 製 造 業	導 入 社 数	1,993	41,283	18,852*		
	導入社数(累計)	2,104	43,387	62,239	2,100,958	
	繰延税金資産	7,704	74,645	101,160		
	繰延税金負債	882	6,692	18,491		
資 本 金	10億円以上	導 入 社 数	426	3,706	1,219*	
		導入社数(累計)	436	4,142	5,361	5,472
		繰延税金資産	15,098	113,207	147,828	(98.0%)
		繰延税金負債	1,660	7,947	26,642	
	1億円～10億円	導 入 社 数	829	10,121	5,062*	
		導入社数(累計)	876	10,997	16,059	26,414
		繰延税金資産	1,673	21,094	38,157	(60.8%)
		繰延税金負債	473	3,819	8,293	
	1千万円～1億円	導 入 社 数	1,459	24,608	14,289*	
		導入社数(累計)	1,517	26,125	40,414	1,156,152
		繰延税金資産	545	7,923	7,992	(3.50%)
		繰延税金負債	0	294	4,040	
1千万円未満	導 入 社 数	0	14,926	871*		
	導入社数(累計)	0	14,926	15,797	1,360,361	
	繰延税金資産	-	87	109	(1.16%)	
	繰延税金負債	-	7	16		

\* 「12年度導入社数」= 「12年度導入社数(累計)」- (「9年度導入社数」+ 「10年度導入社数」+ 「11年度導入社数」)

	商法	企業会計基準
<p>中小企業の計算書類作成の基本的考え方</p>	<p>商法三十二条            商人は営業上の財産及損益の状況を明かにする為会計帳簿及貸借対照表を作ることを要す            2 商業帳簿の作成に関する規定の解釈に付ては公正なる会計慣行を斟酌すべし</p> <p>商法三十三条            会計帳簿には左の事項を整然且明瞭に記載又は記録することを要す            一 開業の時及毎年一回一定の時期に於ける営業上の財産及其の価額、会社に在りては成立の時及毎決算期に於ける営業上の財産及其の価額            二 取引其の他営業上の財産に影響を及ぼすべき事項            2 貸借対照表は開業の時及毎年一回一定の時期、会社に在りては成立の時及毎決算期に於て会計帳簿に基き之を作ることを要す            3 貸借対照表が書面を以て作らしたるときは之を編綴し又は特に設けたる帳簿に之を記載することを要す            4 貸借対照表が書面を以て作らしたるときは作成者之に署名することを要す</p> <p>商法三十三条の二            商人は会計帳簿又は貸借対照表を電磁的記録（電子的方式、磁気的方式其の他人の知覚を以て認識すること能はざる方式に依り作らるる記録にして電子計算機に依る情報処理の用に供せらるるものとして法務省令に定むるものを謂ふ以下同じ）を以て作ることを得            2 前項の規定に依り貸借対照表が電磁的記録を以て作られたる場合に於ける其の電磁的記録に記録せられたる情報に付ては作成者之に署名に代ふる措置にして法務省令に定むるものを執ることを要す</p> <p>商法三十四条            会計帳簿に記載又は記録すべき財産の価額に付ては左の規定に従ふ</p>	<p>企業会計原則第一            一 企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。</p> <p>企業会計原則第一            二 企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従つて、正確な会計帳簿を作成しなければならない。</p> <p>企業会計原則第一            三 資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。</p> <p>企業会計原則第一            四 企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。</p> <p>企業会計原則第一            六 企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。</p> <p>企業会計原則第一            七 株主總會提出のため、信用目的のため、租税目的のため等種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮のために事実の真実な表示をゆがめてはならない。</p>

## 税法

### 法人税法第二十二條

#### 各事業年度の所得の金額の計算

内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

4 第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。

5 第2項又は第3項に規定する資本等取引とは、法人の資本等の金額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う私益又は剰余金の分配（商法第二百九十三条の五第一項（中間配当）又は資産の流動化に関する法律第二条第一項（中間配当）に規定する金銭の分配その他これに類する金銭の分配として政令で定めるものを含む。）をいう。

	商法	企業会計基準
<p>中小企業の計算書類作成の基本的考え方</p>	<p>一 流動資産に付ては其の取得価額、製作価額又は時価を附することを要す但し時価が取得価額又は製作価額より著しく低きときは其の価格が取得価額又は製作価額迄回復すると認めらるる場合を除くの外時価を附することを要す</p> <p>二 固定資産に付ては其の取得価額又は製作価額を附し毎年一回一定の時期、会社に在りては毎決算期に相当の償却を為し予測すること能はざる減損が生じたるときは相当の減額を為すことを要す</p> <p>三 金銭債権に付ては其の債権金額より取立つること能はざる見込額を控除したる額を超ゆることを得ず</p>	
<p>会計方針の変更</p>	<p>商法二百八十一条の三  監査役は前条第一項の規定に依り第二百八十一条第一項各号に掲ぐるものを受領したる日より四週間内に監査報告書を取締役に提出することを要す</p> <p>2 前項の監査報告書には左の事項を記載することを要す</p> <p>一 監査の方法の概要</p> <p>二 会計帳簿に記載若しくは記録すべき事項の記載若しくは記録なく若しくは不実の記載若しくは記録あるとき又は貸借対照表若しくは損益計算書の記載若しくは記録が会計帳簿の記載若しくは記録と合致せざるときは其の旨</p> <p>三 貸借対照表及損益計算書が法令及定款に従ひ会社の財産及損益の状況を正しく示したるものなるときは其の旨</p> <p>四 貸借対照表又は損益計算書が法令又は定款に違反し会社の財産及損益の状況を正しく示さざるものなるときは其の旨及事由</p> <p>五 貸借対照表又は損益計算書の作成に関する会計方針の変更が相当なるや否や及其理由</p> <p>六~十二 略</p> <p>3 第二百八十一条第三項の規定は第一項の監査報告書の作成に、前条第三項及第四項の規定は第一項の監査報告書の提出に之を準用す</p>	<p>企業会計原則第一  五 企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。</p> <p>企業会計原則注解 注3  継続性の原則について  企業会計上継続性が問題とされるのは、一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められている場合である。</p> <p>このような場合に、企業が選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる。</p> <p>従つて、いつたん採用した会計処理の原則又は手続は、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用しなければならない。</p> <p>なお、正当な理由によつて、会計処理の原則又は手続に重要な変更を加えたときは、これを当該財務諸表に注記しなければならない。</p>

## 税法

### 法人税法施行令三十条

#### たな卸資産の評価の方法の変更手続

内国法人は、たな卸資産につき選定した評価の方法(その評価の方法を届け出なかつた内国法人がよるべきこととされている次条第一項に規定する評価の方法を含む。)を変更しようとするときは、納税地の所轄税務署長の承認を受けなければならない。

2 前項の承認を受けようとする内国法人は、その新たな評価の方法を採用しようとする事業年度開始の日の前日までに、その旨、変更しようとする理由その他財務省令で定める事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

3 税務署長は、前項の申請書の提出があつた場合において、その申請書を提出した内国法人が現によつている評価の方法を採用してから相当期間を経過していないとき、又は変更しようとする評価の方法によってはその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算が適正に行われ難いと認めるときは、その申請を却下することができる。

4 税務署長は、第二項の申請書の提出があつた場合において、その申請につき承認又は却下の処分をするときは、その申請をした内国法人に対し、書面によりその旨を通知する。

5 第二項の申請書の提出があつた場合において、同項に規定する事業年度終了の日(当該事業年度について中間申請書を提出すべき内国法人については、当該事業年度開始の日以後六月を経過した日の前日)までにその申請につき承認又は却下の処分がなかつたときは、その日においてその承認があつたものとみなす。

### 基通5-2-19

(評価方法の変更申請があつた場合の「相当期間」)

いつたん採用した棚卸資産の評価の方法は特別な事情がない限り継続して適用すべきものであるから、法人が現によつている評価の方法を変更するために令第30条第2項《棚卸資産の評価の方法の変更手続》の規定に基づいてその変更承認申請書を提出した場合において、その現によつている評価の方法を採用してから3年を経過していないときは、その変更が合併に伴うものである等その変更することについて特別な理由があるときを除き、同条第3項の相当期間を経過していないときに該当するものとする。

(注)その変更承認申請書の提出がその現によつている評価の方法を採用してから3年を経過した後になされた場合であつても、その変更することについて合理的な理由がないと認められるときは、その変更を承認しないことができる。

### 法人税法施行令五十二条

#### 減価償却資産の償却の方法の変更手続

内国法人は、減価償却資産につき選定した償却の方法(その償却の方法を届け出なかつた内国法人がよるべきこととされている次条に規定する償却の方法を含む。)を変更しようとするときは、納税地の所轄税務署長の承認を受けなければならない。

2 前項の承認を受けようとする内国法人は、その新たな償却の方法を採用しようとする事業年度開始の日の前日

	商法	企業会計基準
会計方針の変更		

## 税法

までに、その旨、変更しようとする理由その他財務省令で定める事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

3 税務署長は、前項の申請書の提出があつた場合において、その申請書を提出した内国法人が現によつて償却方法を採用してから相当期間を経過していないとき、又は変更しようとする償却の方法によつてはその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算が適正に行われ難いと認めるときは、その申請を却下することができる。

4 税務署は、第二項の申請書の提出があつた場合において、その申請につき承認又は却下の処分をするときは、その申請をした内国法人に対し、書面によりその旨を通知する。

5 第二項の申請書の提出があつた場合において、同項に規定する事業年度終了の日（当該事業年度について中間申告書を提出すべき内国法人については、当該事業年度開始の日以後六月を経過した日の前日）までにその申請につき承認又は却下の処分がなかつたときは、その日においてその承認があつたものとみなす。

### 基通7-2-4

（償却方法の変更申請があつた場合の「相当期間」）

いつたん採用した減価償却資産の償却の方法は特別の事情がない限り継続して適用すべきものであるから、法人が現によつて償却の方法を変更するために令第52条第2項《減価償却資産の償却の方法の変更手続》の規定に基づいてその変更承認申請書を提出した場合において、その現によつて償却の方法を採用してから3年を経過していないときは、その変更が合併に伴うものである等その変更することについて特別な理由があるときを除き、同条第3項の相当期間を経過していないときに該当するものとする。

(注)その変更承認申請書の提出がその現によつて償却の方法を採用してから3年を経過した後になされた場合であつても、その変更することについて合理的な理由がないと認められるときは、その変更を承認しないことができる。

### 法人税法施行令百十九条の六

内国法人は、有価証券につき選定した一単位当たりの帳簿価額の算出の方法（その方法を届け出なかつた内国法人がよるべきこととされている次条第一項に規定する方法を含む。）を変更しようとするときは、納税地の所轄税務署長の承認を受けなければならない。

2 前項の承認を受けようとする内国法人は、その新たな一単位当たりの帳簿価額の算出の方法を採用しようとする事業年度開始の日の前日までに、その旨、変更しようとする理由その他財務省令で定める事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

3 税務署長は、前項の申請書の提出があつた場合において、その申請書を提出した内国法人が現によつて一単位当たりの帳簿価額の算出の方法を採用してから相当期間を経過していないとき、又は変更しようとする一単位当たりの帳簿価額の算出の方法によつてはその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算が適正に行われ難いと認めるときは、その申請を却下することができる。

4 税務署長は、第二項の申請書の提出があつた場合において、その申請につき承認又は却下の処分をするときは、その申請をした内国法人に対し、書面によりその旨を通知する。

5 第二項の申請書の提出があつた場合において、同項に規定する事業年度終了の日（当該事業年度について中間申告書を提出すべき内国法人については、当該事業年度開始の日以後六月を経過した日の前日）までにその申請につき承認又は却下の処分がなかつたときは、その日においてその承認があつたものとみなす。

### 基通2-3-21

売買目的有価証券（法第61条の3第1項第1号《売買目的有価証券の期末評価額》に規定する売買目的有価証券をいう。）を保有する場合の当該売買目的有価証券に係る令第119条の5第1項《有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出の方法の選定及びその手続》の規定の適用に当たっては、5-2-18《評価方法の選定単位の細分》の取扱い（事業所別の評価方法の選定に係る取扱いに限る。）を準用し、有価証券の評価の方法について変更承認申請書の提出があつた場合における令第119条の6第3項《有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出方法の変更の手続》の規定の適用に当たっては、5-2-20《評価方法の変更申請があつた場合の「相当期間」》の取扱いを準用する。

	商法	企業会計基準
金銭債権	<p>商法二百八十五条の四 金銭債権に付ては其の債権金額を付することを要す但し債権金額より高き代金にて買入れたるときは相当の増額を、債権金額より低き代金にて買入れたるとき其の他相当の理由あるときは相当の減額を為すことを得</p> <p>三 第一項の規定に拘らず市場価格ある金銭債権に付ては時価を付するものとするを得</p>	<p>企業会計原則第三 五 資産の貸借対照表価額 C 受取手形、売掛金その他の債権の貸借対照表価額は、債権金額又は取得価額から正常な貸倒見積高を控除した金額とする。</p> <p>企業会計原則注解 注23 債権の貸借対照表価額について 債権については、債権金額より低い価額で取得したときその他これに類する場合には、当該価額をもつて貸借対照表価額とすることができる。この場合においては、その差額に相当する金額を弁済期に至るまで毎週一定の方法で逐次貸借対照表価額に加算することができる。</p> <p>金融商品に係る会計基準第三 一 債権 受取手形、売掛金、貸付金その他の債権の貸借対照表価額は、取得価額から貸倒見積高に基づいて算定された貸倒引当金を控除した金額とする。ただし、債権を債権金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、取得価額と債権価額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法に基づいて算定された価額から貸倒見積高に基づいて算定された貸倒引当金を控除された金額としなければならない。</p> <p>金融商品に係る会計基準第三 四 デリバティブ取引 デリバティブ取引により生じる正味の債権及び債務は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は、原則として、当期の損益として処理する。</p> <p>金融商品に係る会計基準第三 五 金銭債務 支払手形、買掛金、借入金その他の債務は、債務額をもって貸借対照表価額とする。 社債は、社債金額をもって貸借対照表価額とする。社債を社債金額よりも低い価額又は高い価額で発行した場合には、当該差額に相当する金額を資産又は負債として計上し、償還期に至るまで毎期一定の方法で償却しなければならない。</p> <p>金融商品に係る会計基準第五 第五 ヘッジ会計 一 ヘッジ会計の意義 ヘッジ会計とは、ヘッジ取引のうち一定の要件を満たすものについて、ヘッジ対象に係る損益とヘッジ手段に係る損益を同一の会計期間に認識し、ヘッジの効果を会計に反映させるための特殊な会計処理をいう。 二 ヘッジ対象 ヘッジ会計が適用されるヘッジ対象は、相場変動等による損失の可能性がある資産又は負債で、当該資産又は負債に係る相場変動等が評価されていないもの、相場変動等が評価に反映されているが評価差額が損益として処理されないもの若しくは当該資産又は負債に係るキャッシュ・フローが固定されその変動が回避されるものである。なお、ヘッジ対象には、予定取引により発生が見込まれる資産又は負債も含まれる。 三 ヘッジ会計の要件 ヘッジ取引にヘッジ会計が適用されるのは、次の要件がすべて満たされた場合とする。</p>

## 税法

### 基通9-6-1

法人の有する金銭債権について次に掲げる事実が発生した場合には、その金銭債権の額のうち次に掲げる金額は、その事実の発生した日の属する事業年度において貸倒れとして損金の額に算入する。

(1) 会社更生法若しくは金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生計画の認可の決定又は民事再生法の規定による再生計画の認可の決定があった場合において、これらの決定により切り捨てられることとなった部分の金額

(2) 商法の規定による特別清算に係る協定の認可若しくは整理計画の決定又は破産法の規定による強制和議の認可の決定があった場合において、これらの決定により切り捨てられることとなった部分の金額

(3) 法令の規定による整理手続によらない関係者の協議決定で次に掲げるものにより切り捨てられることとなった部分の金額

イ 債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの

ロ 行政機関又は金融機関その他の第三者のあっ旋による当事者間の協議により締結された契約でその内容がイに準ずるもの

(4) 債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにされた債務免除額

### 基通9-6-2

法人の有する金銭債権につき、その債務者の資産状況、支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかになった場合には、その明らかになった事業年度において貸倒れとして損金経理をすることができる。この場合において、当該金銭債権について担保物があるときは、その担保物を処分した後でなければ貸倒れとして損金経理をすることはできないものとする。

(注)保証債務は、現実にこれを履行した後でなければ貸倒れの対象にすることはできないことに留意する。

### 基通9-6-3

債務者について次に掲げる事実が発生した場合には、その債務者に対して有する売掛債権(売掛金、未収請負金その他これらに準ずる債権をいい、貸付金その他これに準ずる債権を含まない。以下9-6-3において同じ。)について法人が当該売掛債権の額から備忘価額を控除した残額を貸倒れとして損金経理をしたときは、これを認める。

(1) 債務者との取引を停止した時(最後の弁済期又は最後の弁済の時が当該停止をした時以後である場合には、これらのうち最も遅い時)以後1年以上経過した場合(当該売掛債権について担保物のある場合を除く。)

(2) 法人が同一地域の債務者について有する当該売掛債権の総額がその取立てのために要する旅費その他の費用に満たない場合において、当該債務者に対し支払を督促したにもかかわらず弁済がないとき。

(注)(1)の取引の停止は、継続的な取引を行っていた債務者につきその資産状況、支払能力等が悪化したためその後の取引を停止するに至った場合をいうのであるから、例えば不動産取引のようにたまたま取引を行つた債務者に対して有する当該取引に係る売掛債権については、この取扱いの適用はない。

### 法人税法第六十一条の五

デリバティブ取引に係る利益相当額又は損失相当額の益金又は損金算入額

1 内国法人がデリバティブ取引(金利、通貨の価格、商品の価格その他の指標の数値としてあらかじめ当事者間で約定された数値と将来の一定の時期における現実の当該指標の数値との差に基づいて算出される金銭の授受を約する取引又はこれに類似する取引であつて、財務省令で定めるものをいう。以下この項及び次項において同じ。)を行つた場合において、当該デリバティブ取引のうち事業年度終了の時において決済されていないもの(第六十一条の八第二項(先物外国為替契約等により円換算額を確定させた外貨建取引の換算)の規定の適用を受ける場合における同項に規定する先物外国為替契約等に基づくものその他財務省令で定める取引を除く。以下この項において「未決済デリバティブ取引」という。)があるときは、その時において当該未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして財務省令で定めるところにより算出した利益の額又は損失の額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

2 内国法人がデリバティブ取引に係る契約に基づき金銭以外の資産を取得した場合(次条第一項の規定の適用を受けるデリバティブ取引に係る契約に基づき当該資産を取得した場合を除く。)には、その取得の時における当該資産の価額とその取得の基因となつたデリバティブ取引に係る契約に基づき当該資産の取得の対価として支払つた金額との差額は、当該取得の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

3 第一項の利益の額又は損失の額に相当する金額の翌事業年度における処理その他前二項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

	商法	企業会計基準
金銭債権		<p>1 ヘッジ取引時の要件  ヘッジ取引が企業のリスク管理方針に従ったものであることが、取引時に、次のいずれかによって客観的に認められること  (1)当該取引が企業のリスク管理方針に従ったものであることが、文書により確認できること  (2)企業のリスク管理方針に関して明確な内部規定及び内部統制組織が存在し、当該取引がこれに従って処理されることが期待されること</p> <p>2 ヘッジ取引以降の要件  ヘッジ取引以降において、ヘッジ対象とヘッジ手段の損益が高い程度で相殺される状態又はヘッジ対象のキャッシュ・フローが固定されてその変動が回避される状態が引き続き認められることによって、ヘッジ手段の効果が定期的に確認されていること</p> <p>四 ヘッジ会計の方法</p> <p>1 ヘッジ取引に係る損益認識時点  ヘッジ会計は、原則として、時価評価されているヘッジ手段に係る損益又は評価差額を、ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで資産又は負債として繰り延べる方法による。  ただし、ヘッジ対象である資産又は負債に係る相場変動等を損益に反映させることにより、その損益とヘッジ手段に係る損益と同一の会計期間に認識することもできる。</p> <p>2 ヘッジ会計の要件が充たされなくなったときの会計処理  ヘッジ会計の要件が充たされなくなったときには、ヘッジ会計の要件が充たされていた間のヘッジ手段に係る損益又は評価差額はヘッジ対象に係る損益が認識されるまで引き続き繰り延べる。  ただし、繰り延べられたヘッジ手段に係る損益又は評価差額について、ヘッジ対象に係る含み益が減少することによりヘッジ会計の終了時点で重要な損失が生じるおそれがあるときには、当該損失部分を見積もり当期の損失として処理しなければならない。</p> <p>3 ヘッジ会計の終了  ヘッジ会計は、ヘッジ対象が消滅したときに終了し、繰り延べられているヘッジ手段に係る損益又は評価差額は当期の損益として処理しなければならない。また、ヘッジ対象である予定取引が実行されないことが明らかになったときにおいても同様に処理する。</p> <p>金融商品に係る会計基準注解 注5  償却原価法について  償却原価法とは、債権または債券を債権金額又は債券金額より低い価額又は高い価額で所得した場合において、当該差額に相当する金額を弁済期又は償還期に至るまで毎期一定の方法で貸借対照表価額に加減する方法をいう。なお、この場合には、当該加減額を受取利息に含めて処理する。</p> <p>金融商品に係る会計基準注解 注11  ヘッジ取引について  ヘッジ取引についてヘッジ会計が適用されるためには、ヘッジ対象が相場変動等による損失の可能性にさらされており、ヘッジ対象とヘッジ手段とのそれぞれに生じる損益が互いに相殺されるか又はヘッジ手段によりヘッジ対象のキャッシュ・フローが固定されその変動が回避される関係になければならない。なお、ヘッジ対象が複数の資産又は負債から構成されている場合は、個々の資産又は負債が共通の相場変動等による損失の可能性にさらされており、かつ、その相場変動等に対して同様に</p>

## 税法

### 法人税法第六十一条の六

繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ

内国法人が次に掲げる損失の額（以下この項及び第三項において「ヘッジ対象資産等損失額」という。）を減少させるためにデリバティブ取引等を行った場合（次条第一項の規定の適用がある場合を除くものとし、当該デリバティブ取引等が当該ヘッジ対象資産等損失額を減少させるために行つたものである旨その他財務省令で定める事項を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載した場合に限る。）において、当該デリバティブ取引等を行つた時から事業年度終了の時までの間に当該ヘッジ対象資産等損失額を減少させようとする第一号に規定する資産若しくは負債又は第二号に規定する金銭につき譲渡若しくは消滅又は受取若しくは支払がなく、かつ、当該デリバティブ取引等が当該ヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であると認められる場合として政令で定める場合に該当するときは、当該デリバティブ取引等に係る利益額又は損失額（当該デリバティブ取引等の決済によって生じた利益の額又は損失の額（第4項において「決済損益額」という。）、第六十一条の四第一項（有価証券の空売り等に係る利益相当額又は損失相当額の益金又は損金算入等）に規定する利益の額又は損失の額に相当する金額、前条第一項に規定する利益の額又は損失の額に相当する金額及び第六十一条の九第二項（外貨建資産等の期末換算差額の益金又は損金算入）に規定する差額に相当する金額をいう。）のうち当該ヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効である部分の金額として政令で定めるところにより計算した金額は、第六十一条の四第一項、前条第一項及び第六十一条の九第二項の規定にかかわらず、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入しない。

一 資産（第六十一条の三第一項第一号（売買目的有価証券の評価益又は評価損の益金又は損金算入等）に規定する売買目的有価証券を除く。次号において同じ。）又は負債の価額の変動（第六十一条の九第一項第一号ロに規定する期末時換算法により第六十一条の八第一項（外貨建取引の換算）に規定する円換算額への換算をする第六十一条の九第一項各号に掲げる資産又は負債（次号において「期末時換算資産等」という。）の価額の外国為替の売買相場の変動に基因する変動を除く。）に伴つて生ずるおそれのある損失

二 資産の取得若しくは譲渡、負債の発生若しくは消滅、金利の受取若しくは支払その他これらに準ずるものに係る決済により受け取ることとなり、又は支払うこととなる金銭の額の変動（期末時換算資産等に係る外国為替の売買相場の変動に基因する変動を除く。）に伴つて生ずるおそれのある損失

2 前項に規定するデリバティブ取引等とは、次に掲げる取引（第六十一条の八第二項の規定の適用を受ける場合における同項に規定する先物外国為替契約等に基づくもの及び前条第一項に規定する財務省令で定める取引を除く。）をいう。

一 前条第一項に規定するデリバティブ取引

二 第六十一条の二第九項（有価証券の空売りをした場合の譲渡利益額又は譲渡損失額の計算）に規定する有価証券の空売り並びに同条第十項に規定する信用取引及び発行日取引

三 第六十一条の九第二項に規定する外貨建資産等を取得し、又は発生させる取引

3 略

4 決済損益額のうち第1項に規定する政令で定めるところにより計算した金額の翌事業年度以後の各事業年度における処理その他前3項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

### 法人税法第六十一条の七

時価ヘッジ処理による売買目的外有価証券の評価益又は評価損の計上

内国法人がその有する売買目的外有価証券（第六十一条の三第一項第二号（売買目的有価証券の評価益又は評価損の益金又は損金算入等）に規定する売買目的外有価証券をいう。以下この条において同じ。）の価額の変動（第六十一条の九第一項第一号ロ（外貨建資産等の期末換算差益又は期末換算差損の益金又は損金算入等）に規定する期末時換算法により次条第一項に規定する円換算額（以下この項において「円換算額」という。）への換算をする第六十一条の九第一項第二号ロに掲げる有価証券の価額の外国為替の売買相場の変動に基因する変動を除く。）により生ずるおそれのある損失の額（以下この条において「ヘッジ対象有価証券損失額」という。）を減少させるためにデリバティブ取引等（前条第二項に規定するデリバティブ取引等をいう。以下この条において同じ。）を行つた場合（当該売買目的外有価証券を政令で定めるところにより評価し、又は円換算額に換算する旨その他財務省令で定める事項を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載した場合に限る。）において、当該デリバティブ取引等を行つた時から事業年度終了の時までの間に当該売買目的外有価証券の譲渡がなく、かつ、当該デリバティブ取引等が当該ヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために有効であると認められる場合として政令で定める場合に該当するときは、当該売買目的外有価証券の価額と帳簿価額との差額のうち当該デリバティブ取引等に係る前条第一項に規定する利益額又は損失額に対応する部分の金額として政令で定めるところにより計算した金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する。

2 略

3 第一項に規定する政令で定めるところにより計算した金額の翌事業年度における処理その他前二項の規定の適

	商法	企業会計基準
金銭債権		<p>反応することが予想されるものでなければならない。</p> <p>金融商品に係る会計基準注解 注14 金利スワップについて 資産又は負債に係る金利の受払条件を変換することを目的として利用されている金利スワップが金利変換の対象となる資産又は負債とヘッジ会計の要件を充たしており、かつ、その想定元本、利息の受払条件（利率、利息の受払日等）及び契約期間が当該資産又は負債とほぼ同一である場合には、金利スワップを時価評価せず、その金銭の受払の純額等を当該資産又は負債に係る利息に加減して処理することができる。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針101 金融商品に係る会計基準では、デリバティブ取引により生じる正味の債権及び債務は、原則として時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は、ヘッジに係るものを除き、当期の損益として処理することとされている（（第三、四）及び金融商品会計意見書（ 、四、4））。</p> <p>取引所に上場しているデリバティブ取引により生じる債権及び債務は、貸借対照表日における当該取引所の最終価格（終値、終値がなければ気配値（公表された売り気配の最安値又は買い気配の最高値、それらとともに公表されている場合にはそれらの仲値））を用いて時価評価する。同日において最終価格がない場合には同日前直近における最終価格を用いる。また、委託手数料等取引に付随して発生する費用は時価に加味しない。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針141 ヘッジ取引には、相場変動を相殺するものとキャッシュ・フローを固定するものがある。</p> <p>相場変動を相殺するヘッジ取引は、ヘッジ対象が相場変動リスクにさらされており、かつ、ヘッジ対象の相場変動とヘッジ手段の相場変動との間に密接な経済的相関関係があり、ヘッジ手段がヘッジ対象の相場変動リスクを減少させる効果をもつものである。</p> <p>また、キャッシュ・フローを固定するヘッジ取引は、ヘッジ対象がキャッシュ・フロー変動リスクにさらされており、かつ、ヘッジ対象のキャッシュ・フロー変動とヘッジ手段のキャッシュ・フロー変動との間に密接な経済的相関関係があり、ヘッジ手段がヘッジ対象のキャッシュ・フローの変動リスクを減少させる効果をもつものである</p> <p>金融商品会計に関する実務指針143 企業はヘッジ取引開始時に、次の事項を正式な文書によって明確にしなければならない。</p> <p>(1)ヘッジ手段とヘッジ対象 企業は一般的に市場リスク、すなわち、事業活動に伴う為替変動、金利変動、価格変動のリスクにさらされている。ヘッジ会計を適用するためには、ヘッジ対象のリスクを明確にし、これらのリスクに対していかなるヘッジ手段を用いるかを明確にする必要がある。ヘッジ対象とヘッジ手段の対応関係として、具体的には、例えば、外貨建取引（金銭債権債務、有価証券、予定取引等）の為替変動リスクに対して為替予約取引、通貨オプション取引、通貨スワップ取引等を、株式の株価変動リスクに対して株式オプション等を、固定金利又は変動金利の借入金・貸付金、利付債券等の金利変動リスク（相場変動リスク又はキャッシュ・フロー変動リスク）に対して金利スワップ、金利オプション（キャップ及びフ</p>

## 税法

用に関し必要な事項は、政令で定める。

### 法人税法施行令百二十条

未決済デリバティブ取引に係る利益相当額又は損失相当額の翌事業年度における処理等

内国法人が法第六十一条の五第一項（デリバティブ取引に係る利益相当額又は損失相当額の益金又は損金算入等）の規定により当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入した同項に規定する利益の額又は損失の額に相当する金額（分割型分割により分割承継法人に未決済デリバティブ取引（同項に規定する未決済デリバティブ取引に係る契約をいう。以下この条において同じ。）を移転する場合におけるその未決済デリバティブ取引に係る金額を除く。）は、当該事業年度の翌事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する。

### 2 略

### 法人税法施行令百二十一条

繰延ヘッジ処理におけるヘッジの有効性判定等

法第六十一条の六第一項（繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ）に規定するヘッジ対象資産等損失額（第百二十一条の五までにおいて「ヘッジ対象資産等損失額」という。）を減少させるために法第六十一条の六第二項に規定するデリバティブ取引等（以下この日において「デリバティブ取引等」という。）を行つた内国法人（同条第一項に規定する旨その他同項に規定する事項を同項に規定する財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載したものに限る。）は、期末時（当該事業年度終了の時までにそのデリバティブ取引等によりそのヘッジ対象資産等損失額を減少させようとする同項第一号に規定する資産若しくは負債又は同項第二号に規定する金銭につき譲渡若しくは消滅又は受取若しくは支払がなく、かつ、そのデリバティブ取引等の決済をしていない場合のその時をいう。第百二十一条の三までにおいて同じ。）及び決済時（そのデリバティブ取引等の決済（その資産若しくは負債又はその金銭の譲渡若しくは消滅又は受取若しくは支払のあった日の属する事業年度以後の各事業年度におけるそのデリバティブ取引等の決済を除く。以下この項において同じ。）をした場合のその決済の時をいう。第百二十一条の三までにおいて同じ。）において、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める方法により、そのデリバティブ取引等がそのヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であるか否かの判定（次条から第百二十一条の五までにおいて「有効性判定」という。）を行わなければならない。

一 法第六十一条の六第一項第一号に規定する資産又は負債に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのデリバティブ取引等を行つた場合 期末時又は決済時におけるそのデリバティブ取引等に係る同項に規定する利益額又は損失額とヘッジ対象資産等評価差額とを比較する方法

二 法第六十一条の六第一項第二号に規定する金銭に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのデリバティブ取引等を行つた場合 期末時又は決済時における同項に規定する利益額又は損失額とヘッジ対象金銭受払差額とを比較する方法

2 前項第一号に規定するヘッジ対象資産等評価差額とは、法第六十一条の六第一項第一号に規定する資産又は負債の前項第一号に規定するデリバティブ取引等を行つた時における価額とその期末時又は決済時における価額との差額（そのデリバティブ取引等を行つた内国法人が、金利の変動、外国為替の売買相場の変動等の特定の事由（次条までにおいて「特定事由」という。）によるその資産又は負債の価額の変動に伴つて生ずるおそれのある損失の額のみを減少させる目的でそのデリバティブ取引等を行い、かつ、そのデリバティブ取引等を行つた日においてその旨を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載した場合（次条において「価額の特定事由ヘッジの場合」という。）には、その特定事由に係る部分の差額）をいい、前項第二号に規定するヘッジ対象金銭受払差額とは、法第六十一条の六第一項第二号に規定する金銭の前項第二号に規定するデリバティブ取引等を行つた時において算出した額とその期末時又は決済時において算出した額との差額（そのデリバティブ取引等を行つた内国法人が、特定事由によるその金銭の額の変動に伴つて生ずるおそれのある損失の額のみを減少させる目的でそのデリバティブ取引等を行い、かつ、そのデリバティブ取引等を行つた日においてその旨を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載した場合（次条において「金銭の特定事由ヘッジの場合」という。）には、その特定事由に係る部分の差額）をいう。

### 3 略

### 法人税法施行令第百二十一条の二

繰延ヘッジ処理に係るヘッジが有効であると認められる場合

法第六十一条の六第一項（繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ）に規定する政令で定める場合は、ヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行つた時から当該事業年度終了の時までの間のいずれかの有効性判定（略）において、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める割合がおおむね百分の八十から百分の百二十五までとなっている場合とする。

	商法	企業会計基準
金銭債権		<p>ロアーを含む。) 、金利先渡、金利先物等を、非鉄金属、食糧、食品、燃料等の商品価格変動リスクに対して国内外の商品取引所における商品先物取引・商品オプション取引等をヘッジ手段として用いることが考えられるので、これらの関係を正式な文書によって明確にしなければならない。また、ヘッジ手段に関しては、その有効性について事前に予測しておく必要がある。</p> <p>(2)ヘッジ有効性の評価方法</p> <p>ヘッジ有効性の評価方法が適切であるかどうかは、リスクの内容、ヘッジ対象及びヘッジ手段の性質に依存する。企業は、ヘッジ開始時点で相場変動又はキャッシュ・フロー変動の相殺の有効性を評価する方法を明確にしなければならない。これには、第171項に述べるオプションの時間的価値等の処理方法などが含まれる。企業は、ヘッジ期間を通して一貫して当初決めた有効性の評価方法を用いてそのヘッジ関係が高い有効性をもって相殺が行われていることを確認しなければならない。</p> <p>個別ヘッジの場合はヘッジ対象とヘッジ手段が単純に一对一の関係にあるので、ヘッジ対象とヘッジ手段の相場変動又はキャッシュ・フロー変動を直接結び付けてヘッジ有効性を判定する。これに対し、ヘッジ対象が複数であり、相場変動又はキャッシュ・フロー変動をヘッジ手段と個別に関連付けることが困難な場合、第152項の要件を満たすものに限って、ヘッジ手段をヘッジ対象と包括的に対応させる方法(包括ヘッジ)も採用できる。企業は個別ヘッジによるか包括ヘッジによるかを事前に明示しなければならない。</p> <p>また、通常、同種のヘッジ関係には同様の有効性の評価方法を適用すべきであり、同種のヘッジ関係に異なる有効性の評価方法を用いるべきではない。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針144</p> <p>金融商品に係る会計基準では、ヘッジ会計の適用要件の一つとして、ヘッジ取引時の要件(事前要件)を次のように定めている。</p> <p>ヘッジ取引が企業のリスク管理方針に従ったものであることが、ヘッジ取引時に、次のいずれかによって客観的に認められること。</p> <p>(1)当該取引が企業のリスク管理方針に従ったものであることが、文書により確認できること</p> <p>(2)企業のリスク管理方針に関して明確な内部規程及び内部統制組織が存在し、当該取引がこれに従って処理されることが期待されること</p> <p>金融商品会計に関する実務指針145</p> <p>前項(1)による確認は、企業が次のような比較的単純な形でヘッジ取引を行っている場合に可能である。</p> <p>個々のヘッジ取引を行う際に、企業の所定の方針に従って適切な社内承認手続が行われ、それが文書化されている場合</p> <p>特定の種類の取引については自動的に特定のデリバティブによるヘッジを行う方針が文書化されており、それに従ってヘッジ取引が行われている場合</p> <p>これに対し、多数のヘッジ取引を行っており、個別のヘッジ取引とリスク管理方針との関係を具体的に文書化することが困難な場合には、前項(2)のように、リスク管理に関する内部規程及び内部統制組織が適切に運用され、ヘッジ取引がこれに従って処理されていることが必要である。具体的には、ヘッジのためのデリバティブ取引を実行する部門とは分離されたリスク管理部門を設け、ヘッジ取引の実行を適切に管理するシステムが確立されている必要がある。</p>

## 税法

- 一 法第六十一条の六第一項第一号に規定する資産又は負債に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのデリバティブ取引等を行つた場合 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合
  - イ 当該資産の取引時価額(そのデリバティブ取引等を行つた時における価額 価額の特定事由ヘッジの場合には、特定事由に係る部分の額)をいう。以下この号において同じ。)が期末・決済時価額(期末時又は決済時における価額(価額の特定事由ヘッジの場合には、その特定事由に係る部分の額)をいう。以下この号において同じ。)を超える場合当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する利益額をその超える部分の金額で除して計算した割合
  - ロ 当該資産の期末・決済時価額が取引時価額を超える場合当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合
- 八 当該負債の期末・決済時価額が取引時価額を超える場合当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する利益額をその準える部分の金額で除して計算した割合
  - 二 当該負債の取引時価額が期末・決済時価額を超える場合当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合
- 二 法第六十一条の六第一項第二号に規定する金銭に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのデリバティブ取引等を行つた場合次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合
  - イ 法第六十一条の六第一項第二号に規定する決済(以下この号において「決済」という。)により受け取ることとなる当該金銭の取引時金額(そのデリバティブ取引等を行つた時において算出した額(金銭の特定事由ヘッジの場合には、特定事由に係る部分の額)をいう。以下この号において同じ。)が期末・決済時金額(期末時又は決済時において算出した額(金銭の特定事由ヘッジの場合には、その特定事由に係る部分の額)をいう。以下この号において同じ。)を超える場合 当該デリバティブ取引等に係る同項に規定する利益額をその超える部分の金額で除して計算した割合
  - ロ 決済により受け取ることとなる当該金銭の期末・決済時金額が取引時金額を超える場合 当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合
- 八 決済により支払うこととなる当該金銭の期末・決済時金額が取引時金額を超える場合 当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する利益額をその超える部分の金額で除して計算した割合
  - 二 決済により支払うこととなる当該金銭の取引時金額が期末・決済時金額を超える場合 当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合
- 一 法第六十一条の六第一項第一号に規定する資産又は負債に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのデリバティブ取引等を行つた場合 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合
  - イ 当該資産の取引時価額(そのデリバティブ取引等を行つた時における価額 価額の特定事由ヘッジの場合には、特定事由に係る部分の額)をいう。以下この号において同じ。)が期末・決済時価額(期末時又は決済時における価額(価額の特定事由ヘッジの場合には、その特定事由に係る部分の額)をいう。以下この号において同じ。)を超える場合当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する利益額をその超える部分の金額で除して計算した割合
  - ロ 当該資産の期末・決済時価額が取引時価額を超える場合当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合
- 八 当該負債の期末・決済時価額が取引時価額を超える場合当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する利益額をその準える部分の金額で除して計算した割合
  - 二 当該負債の取引時価額が期末・決済時価額を超える場合当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合
- 二 法第六十一条の六第一項第二号に規定する金銭に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのデリバティブ取引等を行つた場合次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合
  - イ 法第六十一条の六第一項第二号に規定する決済(以下この号において「決済」という。)により受け取ることとなる当該金銭の取引時金額(そのデリバティブ取引等を行つた時において算出した額(金銭の特定事由ヘッジの場合には、特定事由に係る部分の額)をいう。以下この号において同じ。)が期末・決済時金額(期末時又は決済時において算出した額(金銭の特定事由ヘッジの場合には、その特定事由に係る部分の額)をいう。以下この号において同じ。)を超える場合 当該デリバティブ取引等に係る同項に規定する利益額をその超える部分の金額で除して計算した割合
  - ロ 決済により受け取ることとなる当該金銭の期末・決済時金額が取引時金額を超える場合 当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合
- 八 決済により支払うこととなる当該金銭の期末・決済時金額が取引時金額を超える場合 当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する利益額をその超える部分の金額で除して計算した割合
  - 二 決済により支払うこととなる当該金銭の取引時金額が期末・決済時金額を超える場合 当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合

	商法	企業会計基準
金銭債権		<p>金融商品会計に関する実務指針146  企業は、指定したヘッジ関係について、ヘッジ取引時以降も継続してヘッジ指定期間中、高い有効性が保たれていることを確かめなければならない。すなわち、ヘッジ対象の相場変動又はキャッシュ・フロー変動とヘッジ手段の相場変動又はキャッシュ・フロー変動との間に高い相関関係があったかどうか（ヘッジ対象の相場変動又はキャッシュ・フロー変動がヘッジ手段によって高い水準で相殺されたかどうか）をテストしなければならない。</p> <p>企業は、決算日には必ずヘッジ有効性の評価を行い、少なくとも6か月に一回程度、有効性の評価を行わなければならない。</p> <p>ヘッジ有効性の評価は、文書化されたリスク管理方針・管理方法と整合性が保たれていなければならない。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針148  相場変動による損失の可能性のある資産又は負債（予定取引から生じると見込まれるものを含む。以下同じ。）で、当該資産又は負債に係る相場変動が評価に反映されていないか、又は評価に反映されてはいるが評価差額が損益として処理されていないものは、原則として、相場変動を相殺するヘッジ対象となり得る。固定金利の借入金・貸付金は、市場金利の変動により時価の変動が生じ、その変動額が借入金・貸付金の評価に反映されないから、ヘッジ対象に該当する。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針177  金融商品に係る会計基準注解(注14)は、「資産又は負債に係る金利の受払条件を変換することを目的として利用されている金利スワップが金利変換の対象となる資産又は負債とヘッジ会計の要件を満たしており、かつ、その想定元本、利息の受払条件（利率、利息の受払日等）及び契約期間が当該資産又は負債とほぼ同一である場合には、金利スワップを時価評価せず、その金銭の受払の純額等を当該資産又は負債に係る利息に加減して処理することができる。」としている。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針178  金利スワップについて特例処理が認められるためには、次の条件をすべて満たす必要がある。なお、売買目的有価証券及びその他有価証券は特例処理の対象としない。</p> <p>金利スワップの想定元本と貸借対照表上の対象資産又は負債の元本金額がほぼ一致していること</p> <p>金利スワップとヘッジ対象資産又は負債の契約期間及び満期がほぼ一致していること</p> <p>対象となる資産又は負債の金利が変動金利である場合には、その基礎となっているインデックスが金利スワップで受払される変動金利の基礎となっているインデックスとほぼ一致していること</p> <p>金利スワップの金利改定のインターバル及び金利改定日がヘッジ対象の資産又は負債とほぼ一致していること</p> <p>金利スワップの受払条件がスワップ期間を通して一定であること（同一の固定金利及び変動金利のインデックスがスワップ期間を通して使用されていること）</p> <p>金利スワップに期限前解約オプション、支払金利のフロアー又は受取金利のキャップが存在する場合には、ヘッジ対象の資産又は負債に含まれた同等の条件を相殺するためのものであること</p> <p>上記の条件に関し、金利スワップの想定元本と対象となる資産又は負債の元本については、いずれかの5%以内の差異であれば、ほぼ同一であると考えて、この特例処理を適用することができる。なお、金利スワッ</p>

## 税法

### 法人税法施行令百二十一条の三

デリバティブ取引等に係る利益額又は損失額のうちヘッジとして有効である部分の金額等

法第六十一条の六第一項(繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ)に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、ヘッジ対象資産等損失額を減少させるために行つたデリバティブ取引等に係る同項に規定する利益額又は損失額(そのデリバティブ取引等を行つた内国法人が、そのデリバティブ取引等を行つた日において、そのデリバティブ取引等に係る有効性判定における超過差額をその超過差額が生じた日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する旨を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載した場合には、その利益額又は損失額からその超過差額を控除した金額)に相当する金額とする。

2 前項に規定する超過差額とは、法第六十一条の六第一項に規定する利益額又は損失額のうち、有効性割合(前条各号に定める割合をいう。以下この条において同じ。)がおおむね百分の百から百分の百二十五までとなつた場合の百分の百からその有効性割合までの部分に相当する金額をいう。

3 略

4 内国法人が法第六十一条の六第一項の規定の適用を受けている場合において、期末時又は決済時の有効性判定における有効性割合がおおむね百分の八十から百分の百二十五までとなつていないときは、有効性割合がおおむね百分の八十から百分の百二十五までとなつていた直近の有効性判定(略)におけるそのデリバティブ取引等に係る同条第一項に規定する利益額又は損失額(第一項に規定する場合にあつては、その利益額又は損失額から第二項に規定する超過差額を控除した金額)と当該期末時又は当該決済時におけるそのデリバティブ取引等に係る同条第一項に規定する利益額又は損失額との差額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

### 法人税法施行令百二十一条の四

繰延ヘッジ処理における特別な有効性判定方法等

ヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行つた内国法人(常時多数のデリバティブ取引等を行う法人に限る。以下この条において同じ。)が、第二百一条第一項各号(繰延ヘッジ処理におけるヘッジの有効性判定等)に定める方法により有効性判定を行うことに代えてその方法以外の合理的な方法により有効性判定を行うこと、第二百一条の二(繰延ヘッジ処理に係るヘッジが有効であると認められる場合)に規定する場合に代えて他の場合をもつて当該ヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であると認められる場合とすること及び前条第一項の規定により計算した金額に代えて他の金額をもつて当該ヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効である部分の金額とすることについて納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合には、その承認を受けた日の属する事業年度後(略)の各事業年度におけるその承認を受けたデリバティブ取引等に係る有効性判定はその承認を受けた方法により行い、当該他の場合をもつて第二百一条の二に規定する場合とし、及び当該他の金額をもつて同項の規定により計算した金額とする。

2 前項の承認を受けようとする内国法人は、その採用しようとする有効性判定の方法の内容、その方法を採用しようとする理由、その方法により有効性判定をしようとするデリバティブ取引等の範囲、同項に規定する他の場合、同項に規定する他の金額その他財務省令で定める事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

3 税務署長は、前項の申請書の提出があつた場合において、その申請に係る方法を有効性判定の方法とすること、第一項に規定する他の場合をもつて第二百一条の二に規定する場合とすること又は同項に規定する他の金額をもつて前条第一項の規定により計算した金額とすることによつてはその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算が適正に行われ難いと認めるときは、その申請を却下する。

4 税務署長は、第一項の承認をした後、その承認に係る方法によりデリバティブ取引等に係る有効性判定を行うこと、同項に規定する他の場合をもつて第二百一条の二に規定する場合とすること又は同項に規定する他の金額をもつて前条第一項の規定により計算した金額とすることを不適当とする特別の事由が生じたと認められる場合には、その承認を取り消すことができる。

5 税務署長は、前二項の処分をするときは、その処分に係る内国法人に対し、書面によりその旨を通知する。

6 第四項の処分があつた場合には、その処分のあつた日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額を計算する場合のデリバティブ取引等に係る有効性判定、第二百一条の二に規定する場合に該当するか否かの判定及び前条第一項の規定により計算した金額のその計算についてその処分の効果が生ずるものとする。

### 法人税法施行令百二十一条の五

繰延たデリバティブ取引等の決済損益額の計上時期等

法第六十一条の六第一項(繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ)に規定する政令で定めるところにより計算した金額のうちデリバティブ取引等の同項に規定する決済損益額(略)に係る金額(第二百一条の三第

	商法	企業会計基準
金銭債権		プについて特例処理の要件を満たさない場合であってもヘッジ会計の要件を満たすときは、繰延ヘッジの方法によりヘッジ会計を適用することができる。

## 税法

四項(ヘッジの有効性割合が一定の範囲内となっていない場合の処理)に規定する決済時の有効性判定における同条第二項に規定する有効性割合がおおむね百分の八十から百分の百二十五までとなっていないとき同条第四項に規定する差額があつた場合には、その差額に相当する金額を減算し、又は加算した金額)については、そのデリバティブ取引等によりヘッジ対象資産等損失額を減少させようとする法第六十一条の六第一項第一号に規定する資産若しくは負債の譲渡若しくは消滅又は同項第二号に規定する金銭(その金銭の受取又は支払によつて負債が発生し、又は資産を取得する場合

のその金銭を除く。)の受取若しくは支払のあつた日(略)の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。

2 内国法人が第二百十一条の三第四項の規定により当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入した同項に規定する差額(前項に規定する差額を除く。次項において同じ。)に相当する金額(分割型分割により分割承継法人にヘッジ対象資産等損失額を減少させるために行つたデリバティブ取引等に係る契約を移転する場合におけるそのデリバティブ取引等に係る金額を除く。)は、当該事業年度の翌事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する。

3 略

法人税法施行令百二十一条の六

時価ヘッジ処理における売買目的外有価証券の評価額と円換算額等

当該事業年度において法第六十一条の七第一項(時価ヘッジ処理による売買目的外有価証券の評価益又は評価損の計上)の規定の適用を受ける法第六十一条の三第一項第二号(売買目的外有価証券の原価法により評価した金額)に規定する売買目的外有価証券(以下この目において「売買目的外有価証券」という。)のその適用を受けた後における帳簿価額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 売買目的外有価証券の価額の変動(外国為替の売買相場の変動による売買目的外有価証券の価額の変動を除く。)に伴つて生ずるおそれのある損失の額(デリバティブ取引等を行つた内国法人が金利の変動等の特定の事由(以下この号において「特定事由」という。)による売買目的外有価証券の価額の変動に伴つて生ずるおそれのある損失の額のみを減少させる目的でそのデリバティブ取引等を行い、かつ、そのデリバティブ取引等を行つた日においてその旨を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載した場合(以下この号において「特定事由ヘッジの場合」という。)には、その特定事由に係る部分の額)を減少させるためにデリバティブ取引等を行つている場合その売買目的外有価証券の期末時(当該事業年度終了の時までにその売買目的外有価証券の譲渡がなく、かつ、そのデリバティブ取引等の決済をしていない場合のその時をいう。以下この条において同じ。)又は決済時(当該事業年度においてそのデリバティブ取引等の決済(その売買目的外有価証券の譲渡のあつた日の属する事業年度以後の各事業年度におけるそのデリバティブ取引等の決済を除く。以下この項において同じ。)をした場合のその決済の時をいう。以下この条において同じ。)における法第六十一条の七第一項の規定の適用を受ける前の帳簿価額からヘッジ対象有価証券評価差額(その売買目的外有価証券のそのデリバティブ取引等を行つた時における価額と期末時又は決済時における価額との差額(特定事由ヘッジの場合には特定事由に係る差額とし、外国為替の売買相場の変動に係る部分の差額を除く。)をいう。以下この号において同じ。)を減算し、又はその帳簿価額にヘッジ対象有価証券評価差額を加算した金額

二 売買目的外有価証券の外国為替の売買相場の変動による価額の変動に伴つて生ずるおそれのある損失の額を減少させるためにデリバティブ取引等を行つている場合その売買目的外有価証券の期末時又は決済時における法第六十一条の七第一項の規定の適用を受ける前の帳簿価額からヘッジ対象有価証券評価差額(その売買目的外有価証券の金額のそのデリバティブ取引等を行つた時における円換算額(法第六十一条の八第一項(外貨建取引の換算)に規定する円換算額をいう。以下この条において同じ。)と期末時又は決済時における円換算額との差額をいう。以下この号において同じ。)を減算し、又はその帳簿価額にヘッジ対象有価証券評価差額を加算した金額

2 略

法人税法施行令百二十一条の七

時価ヘッジ処理におけるヘッジの有効性判定等

法第六十一条の七第一項(時価ヘッジ処理による売買目的外有価証券の評価益又は評価損の計上)に規定するヘッジ対象有価証券損失額(以下この目において「ヘッジ対象有価証券損失額」という。)を減少させるためにデリバティブ取引等を行つた内国法人(同項に規定する旨その他同項に規定する事項を同項に規定する財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載した法人に限る。)は、期末時(当該事業年度終了の時までにそのデリバティブ取引等によりそのヘッジ対象有価証券損失額を減少させようとする売買目的外有価証券の譲渡がなく、かつ、そのデリバティブ取引等の決済をしていない場合のその時をいう。第二百十一条の九までにおいて同じ。)及び決済時(当該事業年度においてそのデリバティブ取引等の決済(その売買目的外有価証券の譲渡があつた日の属する事業年度以後の各事業年度におけるそのデリバティブ取引等の決済を除く。以下この項において同じ。)をした場合のその

	商法	企業会計基準
金銭債権		

## 税法

決済の時をいう。以下この条及び次条において同じ。)において、その期末時又は決済時におけるそのデリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項(繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ)に規定する利益額又は損額とヘッジ対象有価証券評価差額とを比較する方法により、そのデリバティブ取引等がそのヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために有効であるか否かの判定(以下この目において「有効性判定」という。)を行わなければならない。

2 前項に規定するヘッジ対象有価証券評価差額とは、同項に規定する売買目的外有価証券の同項に規定するデリバティブ取引等を行った時における価額とその期末時又は決済時における価額との差額(そのデリバティブ取引等を行った内国法人が、金利の変動、外国為替の売買相場の変動等の特定の事由(次条までにおいて「特定事由」という。)によるその売買目的外有価証券の価額の変動に伴つて生ずるおそれのある損失の額のみを減少させる目的でそのデリバティブ取引等を行い、かつ、そのデリバティブ取引等を行った日においてその旨を財務省令で定めるところにより帳簿書類に討載した場合(次条において「特定事由ヘッジの場合」という。)には、その特定事由に係る部分の書額)をいう。

3 略

### 法人税法施行令百二十一条の八

時価ヘッジ処理に係るヘッジが有効であると認められる場合

法第六十一条の七第一項(時価ヘッジ処理による売買目的外有価証券の評価益又は評価損の計上)に規定する政令で定めるところは、ヘッジ対象有価証券損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った時から当該事業年度終了の時までの間のいずれかの有効性判定(略)において、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める割合がおおむね百分の八十から百分の百二十五までとなつている場合とする。

一 そのデリバティブ取引等によりそのヘッジ対象有価証券損失額を減少させようとする売買目的外有価証券のそのデリバティブ取引等を行った時における価額(特定事由ヘッジの場合には、特定事由に係る部分の額。次号において同じ。)が期末時又は決済時における価額(特定事由ヘッジの場合には、その特定事由に係る部分の額。次号において同じ。)を超える場合 当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項(繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ)に規定する利益額をその超える部分の金額で除して計算した割合

二 前号に規定する売買目的外有価証券の期末時又は決済時における価額がそのデリバティブ取引等を行った時における価額を超える場合当該デリバティブ取引等に係る法第六十一条の六第一項に規定する損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合

### 法人税法施行令百二十一条の九

売買目的外有価証券の含み損益のうちデリバティブ取引等に係る利益額又は損失額に対応する部分の金額等

法第六十一条の七第一項(時価ヘッジ処理による売買目的外有価証券の評価益又は評価損の計上)に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、ヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために行つたデリバティブ取引等を当該事業年度開始の日前に決済していない場合にあつては次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額とし、同日前にそのデリバティブ取引等を決済した場合にあつてはしないものとする。

一 期末時の有効性判定において前条第一号又は第二号に定める割合(以下この項において「価額変動に対する有効性割合」という。)がおおむね百分の八〇から百分の百二十五までとなつている場合その有効性判定に係る売買目的外有価証券の前条第一号又は第二号に規定する超える部分の金額

二 期末時の有効性判定において価額変動に対する有効性割合がおおむね百分の八〇から百分の百二十五までとなつていない場合及び当該事業年度においてそのデリバティブ取引等の決済(当該事業年度においてそのデリバティブ取引等によりヘッジ対象有価証券損失額を減少させようとする売買目的外有価証券の譲渡をしている場合のそのデリバティブ取引等の決済を除く。)をしている場合 価額変動に対する有効性割合がおおむね百分の八十から百分の百二十五までとなつていた当該事業年度終了の時の直近の有効性判定(略)に係る売買目的外有価証券の前条第一号又は第二号に規定する超える部分の金額

2 略

### 法人税法施行令百二十一条の十

時価ヘッジ処理における特別な有効性判定方法

ヘッジ対象有価証券損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った内国法人(常時多数のデリバティブ取引等を行う法人に限る。以下この項において同じ。)が第百二十一条の七第一項(時価ヘッジ処理におけるヘッジの有効性判定等)に規定する方法により有効性判定を行うことに代えてその方法以外の合理的な方法により有効性判定を行うこと、第百二十一条の八(時価ヘッジ処理に係るヘッジが有効であると認められる場合)に規定する場合に代えて他の場合をもつて当該ヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために有効であると認められる場合と

	商法	企業会計基準
金銭債権		
貸倒引当金	<p>商法二百八十五条の四 二 前項の場合に於て金銭債権に付取立不能の虞あるときは取立つること能はざる見込額を控除することを要す</p>	<p>企業会計原則第三 四 貸借対照表科目の分類 (1) (1)資産 D 受取手形、売掛金その他の債権に対する貸倒引当金は、原則として、その債権が属する科目ごとに債権金額又は取得価額から控除する形式で記載する。 債権のうち、役員等企業の内部の者に対するものと親会社又は子会社に対するものは、特別の科目を設けて区別して表示し、又は注記の方法によりその内容を明瞭に示さなければならない。</p> <p>企業会計原則注解 注17 貸倒引当金又は減価償却累計額の控除形式について 貸倒引当金又は減価償却累計額は、その債権又は有形固定資産が属する科目ごとに控除する形式で表示することを原則とするが、次の方法によることも妨げない。 (1)二以上の科目について、貸倒引当金又は減価償却累計額を一括して記載する方法 (2)債権又は有形固定資産について、貸倒引当金又は減価償却累計額を控除した残額のみを記載し、当該貸倒引当金又は減価償却累計額を注記する方法</p> <p>金融商品に係る会計基準第四 一 債権の区分 貸倒見積額の算定にあたっては、債務者の財政状態及び経営成績等に応じて、債権を次のように区分する、 1 経営状態に重大な問題が生じていない債務者に対する債権(以下「一般債権」という。)</p>

## 税法

すること及び前条第一項の規定により計算した金額に代えて他の金額をもつて法第六十一条の六第一項(繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ)に規定する利益額又は損失額に対応する部分の金額とすることについて納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合には、その承認を受けた日の属する事業年度後(略)の各事業年度におけるその承認を受けたデリバティブ取引等に係る有効性判定はその承認を受けた方法により行い、当該他の場合をもつて第二百一十一条の八に規定する場合とし、及び当該他の金額をもつて前条の規定により計算した金額とする。

2 第二百一十一条の四第二項から第六項まで(繰延ヘッジ処理における特別な有効性判定方法等)の規定は、前項の承認について準用する。

### 法人税法施行令百二十一条の十一

#### 時価ヘッジ処理における時価評価差額の翌事業年度における処理等

内国法人が法第六十一条の七第一項(時価ヘッジ処理による売買目的外有価証券の評価益又は評価損の計上)の規定により当該事業年度(ヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために行つたデリバティブ取引等の決済をした日の属する事業年度を除く。)の損金の額又は益金の額に算入した同項に規定する政令で定めるところにより計算した金額(分割型分割により分割承継法人にヘッジ対象有価証券損失額を減少させようとする売買目的外有価証券を移転する場合におけるその売買目的外有価証券に係る金額を除く。第3項において「ヘッジ対象有価証券評価差額に相当する金額」という。)は、当該事業年度の翌事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

2 略

3 法第六十一条の七第一項の規定によりヘッジ対象有価証券評価差額に相当する金額を当該事業年度の損金の額又は益金の額に算入した売買目的外有価証券の当該事業年度の翌事業年度開始の時点における帳簿価額は、その売買目的外有価証券の第二百一十一条の六第一項(時価ヘッジ処理における売買目的外有価証券の評価額と円換算額等)に規定する帳簿価額にヘッジ対象有価証券評価差額に相当する金額を加算し、又はその帳簿価額からヘッジ対象有価証券評価差額に相当する金額を減算した金額とする。

3 略

### 法人税法第五十二条

#### 貸倒引当金

内国法人が、会社更生法の規定による更生計画認可の決定に基づいてその有する金銭債権の弁済を猶予され、又は賦払により弁済される場合その他の政令で定める場合において、その一部につき貸倒れその他これに類する事由による損失が見込まれる金銭債権(当該金銭債権に係る債務者に対する他の金銭債権(適格分割型分割に該当しない分割型分割により分割承継法人に移転するものを除く。))がある場合には当該他の金銭債権を含むものとし、適格合併に該当しない合併又は適格分割型分割に該当しない分割型分割(次項において「非適格合併等」という。)により合併法人又は分割承継法人(次項において「合併法人等」という。)に移転する金銭債権を除く。以下この条において「個別評価金銭債権」という。)のその損失の見込額として、各事業年度において損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額については、当該繰り入れた金額のうち、当該事業年度終了の時点において当該個別評価金銭債権の取立て又は弁済の見込みがないと認められる部分の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額(第5項において「個別貸倒引当金繰入限度額」という。)に達するまでの金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

2 内国法人が、その有する売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権(個別評価金銭債権及び非適格合併等により合併法人等に移転する金銭債権を除く。以下この項において「一括評価金銭債権」という。)の貸倒れによる損失の見込額として、各事業年度において損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額については、当該繰り入れた金額のうち、当該事業年度終了の時点において有する一括評価金銭債権の額及び最近における売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権の貸倒れによる損失の額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

3 第二項の規定は、確定申告書にこれらの規定に規定する貸倒引当金勘定に繰り入れた金額の損金算入に関する明細の記載がある場合に限り、適用する。

4 税務署長は、前項の記載がない確定申告書の提出があつた場合においても、その記載がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、第一項及び第二項の規定を適用することができる。

5 略

6 略

7 略

8 第一項又は第二項の規定により各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたこれらの規定に規定する貸倒引当金勘定の金額(略)は、当該事業年度の翌事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

	商法	企業会計基準
貸倒引当金		<p>2 経営破綻の状態には至っていないが、債務の弁済に重大な問題が生じているか又は生じる可能性の高い債務者に対する債権（以下、「貸倒懸念債権」という。）</p> <p>3 経営破綻又は実質的に経営破綻に陥っている債務者に対する債権（以下、「破産更正債権等」という。）</p> <p>二 貸倒見積高の算定方法</p> <p>債権の貸倒見積高は、その区分に応じてそれぞれ次の方法による。</p> <p>1 一般債権については、債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の貸倒実績率等合理的な基準により貸倒見積高を算定する。</p> <p>2 貸倒懸念債権については、債権の状況に応じて、次のいずれかの方法により貸倒見積高を算定する。ただし、同一の債権については、債務者の財政状態及び経営成績の状況等が変化しない限り、同一の方法を継続して適用する。</p> <p>(1)債権額から担保の処分見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額について債務者の財政状態及び経営成績を考慮して貸倒見積高を算定する方法</p> <p>(2)債権の元本の回収及び利息の受取りに係るキャッシュ・フローを合理的に見積もることができる債権については、債権の元本及び利息について元本の回収及び利息の受取りが見込まれるときから当期末までの期間にわたり当初の約定利率で割り引いた金額の総額と債権の帳簿価額との貸倒見積高とする方法</p> <p>3 破産更正債権等については、債権額から担保の処分見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額を貸倒見積額とする。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針105</p> <p>債権の支払日までの金利を反映して債権金額と異なる価額で債権を取得した場合には、取得時に取得価額で貸借対照表に計上し、取得価額と債権金額との差額（以下「取得差額」という。）について償却原価法に基づき処理を行う。この場合、将来キャッシュ・フローの現在価値が取得価額に一致するような割引率（実効利率）に基づいて、債務者からの入金額を元本の回収と受取利息とに区分する。償却原価法の適用については利息法によることを原則とするが、契約上、元金の支払が弁済期限に一括して行われる場合又は規則的に行われることとなっている場合には、定額法によることができる。</p> <p>なお、債権の取得価額が、債務者の信用リスクを反映して債権金額より低くなっている場合には、信用リスクによる価値の低下を加味して将来キャッシュ・フローを合理的に見積もった上で償却原価法を適用する。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針106</p> <p>金融商品に係る会計基準（第四、一）では、貸倒見積高の算定に当たり、債務者の財政状態及び経営成績等に応じて、債権（未収利息を含む。以下同じ。）を一般債権、貸倒懸念債権、破産更生債権等の三つに区分することとしている。この区分において、銀行等金融機関の資産の自己査定における債権区分とある程度整合性をもたせることは合理的であるが、一般事業会社がすべての取引先の財務状況を把握することは困難であるため債権区分を厳密に行うことは難しく、また、その必要度が低い場合も多いことから、必ずしも厳密な対応関係をもたせる必要はない。ただし、銀行等金融機関の関係会社でなくても、貸金業（一般事業会社の連結又は持分法適用の子会社又は関連会社を含む。）においては、銀行等金融機関に準じた債権管理が要求されるため、ある程度厳密な債権区分を行わなければならない。</p>

## 税法

### 9 略

10 第三項、第四項及び第六項に定めるもののほか、第一項、第二項、第五項及び第七項から前項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

#### 基通11-2-3

法第52条第1項第1号《貸倒引当金》に規定する「貸倒れその他これに類する事由」には、売掛金、貸付金その他これらに類する金銭債権の貸倒れのほか、例えば、保証金や前渡金等について返還請求を行った場合における当該返還請求債権が回収不能となったときがこれに含まれる。

#### 基通11-2-5

令第96条第1項第1号及び第3号《貸倒引当金勘定への繰入限度額》に規定する担保権の実行により取立て等の見込みがあると認められる部分の金額とは、質権、抵当権、所有権留保、信用保険等によって担保されている部分の金額をいうことに留意する。

#### 基通11-2-6

令第96条第1項第2号《貸倒引当金勘定への繰入限度額》に規定する「債務者につき、債務超過の状態が相当期間継続しその営む事業に好転の見通しがいいこと」における「相当期間」とは、「おおむね1年以上」とし、その債務超過に至った事情と事業好転の見通しをみて、同号に規定する事由が生じているかどうかを判定するものとする。

#### 基通11-2-7

令第96条第1項第2号《貸倒引当金勘定への繰入限度額》に規定する「当該金銭債権の一部の金額につきその取立て等の見込みがないと認められるときにおける当該一部の金額に相当する金額」は、その金銭債権の額から担保物の処分による回収可能額及び人的保証に係る回収可能額などを控除して算定するのであるが、次に掲げる場合には、人的保証に係る回収可能額の算定上、回収可能額を考慮しないことができる。

- (1)保証債務の存否に争いのある場合で、そのことにつき相当の理由のあるとき
- (2)証人が行方不明で、かつ、当該保証人の有する資産について評価額以上の質権、抵当権（以下11-2-7において「質権等」という。）が設定されていること等により当該資産からの回収が見込まれない場合
- (3)保証人について令第96条第1項第3号《貸倒引当金勘定への繰入限度額》に掲げる事由が生じている場合
- (4)保証人が生活保護を受けている場合（それと同程度の入しかなない場合を含む。）で、かつ、当該保証人の有する資産について評価額以上の質権等が設定されていること等により当該資産からの回収が見込まれないこと。
- (5)保証人が個人であって、次のいずれにも該当する場合

イ 当該保証人が有する資産について評価額以上の質権等が設定されていること等により、当該資産からの回収が見込まれないこと。

ロ 当該保証人の年収額（その事業年度終了の日の直近1年間における収入金額をいう。）が当該保証人に係る保証債務の額の合計額（当該保証人の保証に係る金銭債権につき担保物がある場合には当該金銭債権の額から当該担保物の価額を控除した金額をいう。以下11-2-7において同じ。）の5%未満であること。

(注)1 当該保証人に係る保証債務の額の合計額には、当該保証人が他の債務者の金銭債権につき保証をしている場合には、当該他の債務者の金銭債権に係る保証債務の額の合計額を含めることができる。

2 上記ロの当該保証人の年収額については、その算定が困難であるときは、当該保証人の前年（当該事業年度終了の日を含む年の前年をいう。）分の収入金額とすることができる。

#### 基通11-2-8

令第96条第1項第2号《貸倒引当金勘定への繰入限度額》に規定する「その他の事由が生じていることにより、当該金銭債権の一部の金額につきその取立て等の見込みがないと認められる場合」には、次に掲げる場合が含まれることに留意する。この場合において、同号に規定するその取立て等の見込みがないと認められる金額とは、当該回収できないことが明らかになった金額又は当該未収利息として計上した金額をいう。

- (1)法人の有する金銭債権の額のうち担保物の処分によって得られると見込まれる金額以外の金額につき回収できないことが明らかになった場合において、その担保物の処分に日時を要すると認められるとき
- (2)貸付金又は有価証券（以下この(2)において「貸付金等」という。）に係る未収利息を資産に計上している場合において、当該計上した事業年度終了の日（当該貸付金等に係る未収利息を2以上の事業年度において計上しているときは、これらの事業年度のうち最終の事業年度終了の日）から2年を経過した日の前日を含む事業年度終了の日までの期間に、各種の手段を活用した支払の督促等の回収の努力をしたにもかかわらず、当該期間内に当該貸付金等に係る未収利息（当該資産に計上している未収利息以外の利息の未収金を含む。）につき、債務者が債務超過

	商法	企業会計基準
貸倒引当金		<p>金融商品会計に関する実務指針107  一般事業会社においては、すべての債務者について、業況の把握及び財務内容に関する情報の入手を行うことは困難であることが多い。この場合、原則的な区分方法に代えて、例えば、債権の計上月（売掛金等の場合）又は弁済期限（貸付金等の場合）からの経過期間に応じて債権区分を行うなどの簡便な方法も認められる。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針109  一般債権とは、経営状態に重大な問題が生じていない債務者に対する債権をいう（金融商品に係る会計基準（第四、一））。  具体的には、貸倒懸念債権及び破産更生債権等以外の債権として区分されることとなる。なお、重要な債務者については、債務の弁済について問題となる兆候が見られる場合はもちろん、それ以外の場合でも一定期間ごとに業況及び財務内容を調査した上で、債務弁済能力を検討することが必要である。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針110  金融商品に係る会計基準（第四、二1）では、一般債権について、債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の貸倒実績率等合理的な基準により貸倒見積高を算定することとしている（以下「貸倒実績率法」という。）。  債権を同種・同類の債権に区分する場合、同種とは売掛金・受取手形・貸付金・未収金等の別における同一のものをいい、また、同類とは同種よりもより大きな区分、すなわち、営業債権と営業外債権の別における同一のもののほか、短期と長期の期間別区分をいう。  債権の状況に応じて求めた過去の貸倒実績率とは、一般債権においても個々の債権が有する信用リスクの程度には差があるため、与信管理目的で債務者の財政状態・経営成績等に基づいて債権の信用リスクのランク付け（内部格付）が行われている場合に、当該信用リスクのランクごとに区分して過去の実績から算出した貸倒実績率をいう。  貸倒実績率は、ある期における債権残高を分母とし、翌期以降における貸倒損失額を分子として算定するが、貸倒損失の過去のデータから貸倒実績率を算定する期間（以下「算定期間」という。）は、一般には、債権の平均回収期間が妥当である。ただし、当該期間が1年を下回る場合には、1年とする。  なお、当期末に保有する債権について適用する貸倒実績率を算定するに当たっては、当期を最終年度とする算定期間を含むそれ以前の2-3算定期間に係る貸倒実績率の平均値による。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針111  企業の保有する一般債権の信用リスクが毎期同程度であれば、将来発生する損失の見積りに当たって過去の貸倒実績率を用いることが最も適切であるが、期末日現在に保有する債権の信用リスクが、企業の債権に影響を与える外部環境等の変化により、過去に有していた債権の信用リスクと著しく異なる場合には、過去の貸倒実績率を補正することが必要である。  また、企業が新規業態に進出した場合等、過去の貸倒実績率を用いることができない場合又は適切でない場合には、同業他社の引当率や経営上用いている合理的な貸倒見積高を採用することが必要となることもある。</p>

## 税法

に陥っている等の事由からその入金が全くないとき

租税特別措置法施行令三十三条の八

法第五十七条の九第一項に規定する相互会社に準ずるものとして政令で定めるものは、保険業法第二条第十項に規定する外国相互会社とする。

2 法第五十七条の九第一項に規定する政令で定める金銭債権は、その債務者から受け入れた金額があるためその全部又は一部が実質的に債権とみられない金銭債権とし、同項に規定する政令で定める金額は、その債権とみられない部分の金額に相当する金額とする。

3 平成十年四月一日に存する法人（略）は、前項の規定にかかわらず、法第五十七条の九第一項に規定する政令で定める金銭債権は第1号に掲げる金銭債権とし、同項に規定する政令で定める金額は第二号に掲げる金額とすることができる。

一 当該法人の当該事業年度終了の時における法第五十七条の九第一項の一括評価金銭債権（次号において「一括評価金銭債権」という。）のすべて

二 当該法人の当該事業年度終了の時における一括評価金銭債権の額に、平成十年四月1日から平成12年3月31日までの間に開始した各事業年度終了の時における一括評価金銭債権の額の合計額（略）のうち当該各事業年度終了の時における前項に規定する債権とみられない部分の金額の合計額の占める割合（当該割合に小数点以下三位未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）を乗じて計算した金額

4 法第五十七条の九第一項に規定する政令で定める割合は、同項の法人の営む主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める割合とする。

一 卸売及び小売業（飲食店業及び料理店業を含むものとし、第四号に掲げる割賦販売小売業を除く。） 千分の十

二 製造業（電気業、ガス業、熱供給業、水道業及び修理業を含む。） 千分の八

三 金融及び保険業 千分の三

四 割賦販売小売業（割賦販売法（昭和36年法律第百五十九号）第二条第一項第一号に規定する割賦販売の方法により行う小売業をいう。）及び割賦購入あつせん業（同条第3項第1号又は第二号に規定する割賦購入あつせんを行う事業をいう。） 千分の十三

五 前各号に掲げる事業以外の事業 千分の六

	商法	企業会計基準
貸倒引当金		<p>金融商品会計に関する実務指針112  貸倒懸念債権とは、経営破綻の状況には至っていないが、債務の弁済に重大な問題が生じているか又は生じる可能性の高い債務者に対する債権をいう（金融商品に係る会計基準（第四、一2））。</p> <p>債務の弁済に重大な問題が生じているとは、現に債務の弁済がおおむね1年以上延滞している場合のほか、弁済期間の延長又は弁済の一時棚上げ及び元金又は利息の一部を免除するなど債務者に対し弁済条件の大幅な緩和を行っている場合が含まれる。</p> <p>債務の弁済に重大な問題が生じる可能性が高いとは、業況が低調ないし不安定、又は財務内容に問題があり、過去の経営成績又は経営改善計画の実現可能性を考慮しても債務の一部を条件どおりに弁済できない可能性の高いことをいう。財務内容に問題があるとは、現に債務超過である場合のみならず、債務者が有する債権の回収可能性や資産の含み損を考慮すると実質的に債務超過の状態に陥っている状況を含む。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針113  貸倒懸念債権については、債権の状況に応じて、次のいずれかの方法により貸倒見積高を算定することとされている（金融商品に係る会計基準（第四、二2））。</p> <p>(1)担保又は保証が付されている債権について、債権額から担保の処分見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額について債務者の財政状態及び経営成績を考慮して貸倒見積高を算定する方法（以下「財務内容評価法」という。）</p> <p>(2)債権の元本の回収及び利息の受取に係るキャッシュ・フローを合理的に見積もることができる債権について、債権の発生又は取得当初における将来キャッシュ・フローと債権の帳簿価額との差額が一定率となるような割引率を算出し、債権の元本及び利息について、元本の回収及び利息の受取が見込まれるときから当期末までの期間にわたり、債権の発生又は取得当初の割引率で割り引いた現在価値の総額と債権の帳簿価額との差額を貸倒見積高とする方法（以下「キャッシュ・フロー見積法」という。）</p> <p>金融商品会計に関する実務指針114  財務内容評価法を採用する場合には、債務者の支払能力を総合的に判断する必要がある。債務者の支払能力は、債務者の経営状態、債務超過の程度、延滞の期間、事業活動の状況、銀行等金融機関及び親会社の支援状況、再建計画の実現可能性、今後の収益及び資金繰りの見通し、その他債権回収に関係のある一切の定量的・定性的要因を考慮することにより判断される。一般事業会社においては、債務者の支払能力を判断する資料を入手することが困難な場合もあり、例えば、貸倒懸念債権と初めて認定した期には、担保の処分見込額及び保証による回収見込額を控除した残額の50%を引き当て、次年度以降において、毎期見直す等の簡便法を採用することも考えられる。ただし、個別に重要性の高い貸倒懸念債権については、可能な限り資料を入手し、評価時点における回収可能額の最善の見積りを行うことが必要である。</p> <p>担保には、預金及び市場性のある有価証券など信用度、流通性の高い優良な担保をはじめ、不動産、財団等処分に時間を要するものまで様々あるが、担保の処分見込額を求めるに当たっては、合理的に算定した担保の時価に基づくとともに、当該担保の信用度、流通性及び時価の変動の可能性を考慮する必要がある。なお、簡便法として、担保の種類ごとに信用度、流通性及び時価の変動の可能性を考慮した一定割合の掛目を</p>



	商法	企業会計基準
貸倒引当金		<p>適用する方法が認められる。</p> <p>保証による回収見込額を求めるに当たっては、保証人の資産状況等から保証人が保証能力を有しているか否かを判断するとともに、個人にあっては保証意思の確認、法人にあっては保証契約など保証履行の確実性について検討する必要がある。</p> <p>担保の処分見込額及び保証による回収見込額については、定期的に担保の評価や保証人の資産状況等について見直しを行う必要がある。</p> <p>なお、清算配当等により回収が可能と認められる金額については、担保の処分見込額及び保証による回収見込額と同様に債権額から減額することができる。清算配当等により回収が可能と認められる金額とは、債務者の資産内容、他の債権者に対する担保の差入れ状況を正確に把握して当該債務者の清算貸借対照表を作成し、それに基づく清算配当等の合理的な見積りが可能である場合における、当該清算配当見積額をいう。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針115</p> <p>キャッシュ・フロー見積法を採用する場合に、債権の元利回収に係る契約上の将来キャッシュ・フローが予定どおり入金されないおそれがあるときは、支払条件の緩和が行われていれば、それに基づく将来キャッシュ・フローを用い、それが行われていなければ、回収可能性の判断に基づき入金可能な時期と金額を反映した将来キャッシュ・フローの見積りを行った上で、それを債権の発生当初の約定利率又は取得当初の実効利率で割り引く。</p> <p>将来キャッシュ・フローの見積りは、少なくとも各期末に更新し、貸倒見積高を洗い替える。割引効果の時間の経過による実現分のうち貸倒見積高の減額分は、原則として、受取利息に含めて処理する。ただし、それを受取利息に含めないで貸倒引当金戻入額として処理することもできる。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針116</p> <p>破産更生債権等とは、経営破綻又は実質的に経営破綻に陥っている債務者に対する債権をいう（金融商品に係る会計基準（第四、一三））。</p> <p>経営破綻に陥っている債務者とは、法的、形式的な経営破綻の事実が発生している債務者をいい、例えば、破産、清算、会社整理、会社更生、和議、手形交換所における取引停止処分等の事由が生じている債務者である。</p> <p>実質的に経営破綻に陥っている債務者とは、法的、形式的な経営破綻の事実は発生していないものの、深刻な経営難の状態にあり、再建の見通しが無い状態にあると認められる債務者である。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針117</p> <p>金融商品に係る会計基準（第四、二三）では、破産更生債権等について、債権額から担保の処分見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額を貸倒見積高とすることとしている（財務内容評価法）。</p> <p>清算配当等により回収が可能と認められる金額は、担保の処分見込額及び保証による回収見込額と同様に債権額から減額することができる。清算配当等により回収が可能と認められる金額とは、清算人等から清算配当等として通知を受けた金額のほか、債権者の資産内容、他の債権者に対する担保の差入れ状況を正確に把握して当該債務者の清算貸借対照表を作成し、それに基づく清算配当等の合理的な見積りが可能である場合における当該清算配当見積額を含む。なお、担保及び保証の取扱いについては、貸倒懸念債権における当該取扱いに準ずる。</p>



	商法	企業会計基準
有価証券	<p>商法二百八十五条の五 社債に付ては其の取得価額を附することを要す 但し其の取得価額が社債の金額と異なるときは相当の増額又は減額を為すことを得</p> <p>2 第二百八十五条の二第一項但書第二項及前条第三項の規定は市場価格ある社債に、同条第二項の規定は取引所の相場なき社債に之を準用す</p> <p>3 前二項の規定は国債、地方債其他の債券に之を準用す</p> <p>商法二百八十五条の六 株式に付ては其の取得価額を附することを要す</p> <p>2 第二百八十五条の二第一項但書の規定は市場価格ある株式に、同条第二項及第二百八十五条の四第三項の規定は市場価格ある株式にして子会社の株式以外のものに之を準用す</p> <p>3 市場価格なき株式に付ては其の発行会社の資産状態が著しく悪化したときは相当の減額を為すことを要す</p> <p>4 第一項及前項の規定は有限会社の社員の持分其の他出資に因る持分に之を準用す</p>	<p>企業会計原則第三 五 資産の貸借対照表価額 B 有価証券については、原則として購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもつて貸借対照表価額とする。ただし、取引所の相場のある有価証券については、時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもつて貸借対照表価額としなければならない。取引所の相場のない有価証券のうち株式については、当該会社の財政状態を反映する株式の実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をしなければならない。</p> <p>取引所の相場のある有価証券で子会社の株式以外のものの貸借対照表価額は、時価が取得原価よりも下落した場合には時価による方法を適用して算定することができる。</p> <p>企業会計原則注解 注22 社債の貸借対照表価額について 所有する社債については、社債金額より低い価額又は高い価額で買入れた場合には、当該価額をもって貸借対照表価額とすることができる。この場合においては、その差額に相当する金額を償還期に至るまで毎期一定の方法で逐次貸借対照表価額に加算し、又は貸借対照表価額から控除することができる。</p> <p>金融商品に係る会計基準第三 二 有価証券 1 売買目的有価証券 時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券（以下、「売買目的有価証券」という。）は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損益として処理する。</p> <p>2 満期保有目的の債権 満期まで所有する意図をもって保有する社債その他の債券（以下、「満期保有目的の債券」という。）は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、取得価額と債券金額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額としなければならない。</p> <p>3 子会社及び関連会社株式 子会社及び関連会社株式は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。</p> <p>4 その他有価証券 売買目的有価証券、満期保有目的の債券、子会社及び関連会社株式以外の有価証券（以下、「その他有価証券」という。）は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は洗い替え方式に基づき、次のいずれかの方法により処理する。 (1) 評価差額の合計額を資本の部に計上する。 (2) 時価が取得原価を上回る銘柄に係る評価差額は資本の部に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄に係る評価差額は当期の損失として処理する。</p> <p>なお、資本の部に計上されるその他有価証券の評価差額については、税効果会計を適用し、資本の部において他の剰余金と区分して記載しなければならない。</p> <p>5 市場価格のない有価証券 市場価格のない有価証券の貸借対照表価額は、それぞれ次の方法による。</p>

## 税法

### 法人税法第六十一条の三

#### 売買目的有価証券の評価益又は評価損の益金又は損金算入等

内国法人が事業年度終了の時ににおいて有する有価証券については、次の各号に掲げる有価証券の区分に応じ当該各号に定める金額をもつて、その時における評価額とする。

一 売買目的有価証券(短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的で取得した有価証券として政令で定めるものをいう。以下この項及び次項において同じ。) 当該売買目的有価証券を時価法(事業年度終了の時ににおいて有する有価証券を銘柄の異なるごとに区別し、その銘柄の同じものについて、その時における価額として政令で定めるところにより計算した金額をもつて当該有価証券のその時における評価額とする方法をいう。)により評価した金額(次項において「時価評価金額」という。)

二 売買目的外有価証券(売買目的有価証券以外の有価証券をいう。) 当該売買目的外有価証券を原価法(事業年度終了の時ににおいて有する有価証券(以下この号において「期末保有有価証券」という。))について、その時における帳簿価額(償還期限及び償還金額の定めのある有価証券にあつては、政令で定めるところにより当該帳簿価額と当該償還金額との差額のうち当該事業年度に配分すべき金額を加算し、又は減算した金額)をもつて当該期末保有有価証券のその時における評価額とする方法をいう。)により評価した金額

2 内国法人が事業年度終了の時ににおいて売買目的有価証券を有する場合には、当該売買目的有価証券に係る評価益(当該売買目的有価証券の時価評価金額が当該売買目的有価証券のその時における帳簿価額(以下この項において「期末帳簿価額」という。)を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。)又は評価損(当該売買目的有価証券の期末帳簿価額が当該売買目的有価証券の時価評価金額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。)は、第二十五条第一項(資産の評価益の益金不算入)又は第三十三条第一項(資産の評価損の損金不算入)の規定にかかわらず、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

3 前項に規定する評価益又は評価損の翌事業年度における処理その他前2項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

### 法人税法第二十五条

#### 資産の評価益の益金不算入

内国法人がその有する資産の評価換え(会社更正法(昭和二十七年法律第七十二号)又は金融機関等の更正手続きの特例等に関する法律(平成八年法律第九十五号)の規定による更生手続開始の決定に伴いこれらの法律の規定に従つて行なう評価換えその他政令で定める評価換えを除く。)をしてその帳簿価額を増額した場合には、その増額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

2 前項の規定の適用があつた場合において、同項に規定する評価換えにより増額された金額を益金の額に算入されなかつた資産については、その評価換えをした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、当該資産の帳簿価額は、その増額がされなかつたものとみなす。

### 法人税法第三十三条

内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

2 内国法人の有する資産(預金、貯金、貸付金、売掛金その他の債権を除く。)につき災害による著しい損傷その他の政令で定める事実が生じたことにより、当該資産の価額がその帳簿価額を下ることとなつた場合において、その内国法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、その減額した部分の金額のうち、その評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時ににおける当該資産の価額との差額に達するまでの金額は、前項の規定にかかわらず、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

3 第一項の規定の適用があつた場合において、同項に規定する評価換えにより減額された金額を損金の額に算入されなかつた資産については、その評価換えをした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、当該資産の帳簿価額は、その減額がされなかつたものとみなす。

### 法人税法施行令六十八条

#### 資産の評価損の計上が出来る場合

法第三十三条第二項(特定の事実が生じた場合の資産の評価損の損金算入)に規定する政令で定める事實は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める事実とする。

一 略

二 有価証券 次に掲げる事実

イ 第一百九条の十三第一号から第三号まで(売買目的有価証券の時価評価金額)に掲げる有価証券(第一百九条の二第二項第二号(有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出の方法)に掲げる株式又は出資に該当するものを除

	商法	企業会計基準
有価証券		<p>(1)社債その他の債券の貸借対照表価額は、債券の貸借対照表価額に準じる。</p> <p>(2)社債その他の債券以外の有価証券は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。</p> <p>6 時価が著しく下落した場合  満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式並びにその他有価証券のうち市場価格があるものについて時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損失として処理しなくてはならない。  市場価格のない株式については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は当期の損失として処理しなければならない。  なお、これらの場合には、当該時価及び実質価額を翌期首の取得原価とする。</p> <p>7 有価証券の表示区分  売買目的有価証券及び一年内に満期の到来する社債その他の債券は流動資産に属するものとし、それ以外の有価証券は投資その他の資産に属するものとする。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針59  金融商品に係る会計基準では、有価証券を保有目的等の観点から、(1)売買目的有価証券、(2)満期保有目的の債券、(3)子会社株式及び関連会社株式、(4)その他有価証券に区分し、それぞれの区分に応じて、貸借対照表価額、評価差額等の処理を定めている。このうち売買目的有価証券及び満期保有目的の債券については、その定義及び要件を明確かつ限定的に定めておく必要がある。その他有価証券には上記(1)から(3)に該当しないものとして幅広く定義されたものが含まれることになる。なお、会社の資金運用方針等に基づき、同一銘柄の有価証券を異なる保有目的区分で保有することも認められる。  また、有価証券の各保有目的区分を構成する銘柄が当該保有目的区分の定義及び要件を満たしているかどうかについては、取得時に判断するだけでなく、取得後も継続してその要件を満たしていることを検討することが必要である。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針65  金融商品に係る会計基準(第三、二1)でいう「時価の変動により利益を得ることを目的として保有する」とは、短期間の価格変動により利益を得ることを目的として保有することをいい、通常は同一銘柄に対して相当程度の反復的な購入と売却が行われるものをいう。したがって、売買目的有価証券とは、いわゆるトレーディング目的の有価証券を指す。一般に、企業が保有する有価証券を売買目的有価証券として分類するためには、有価証券の売買を業としていることが定款の上から明らかであり、かつ、トレーディング業務を日常的に遂行し得る人材から構成された独立の専門部署(関係会社や信託を含む。)によって売買目的有価証券が保管・運用されていることが望ましい。  上記の要件を満たす売買目的有価証券の典型的な例としては、金融機関の特定取引勘定に属する有価証券、運用を目的とする金銭の信託財産構成物である有価証券(第97項参照)が挙げられる。  しかしながら、定款上の記載や明確な独立部署をもたなくても、有価証券の売買を頻繁に繰り返している場合には、当該有価証券は売買目的有価証券に該当する。</p>

## 税法

く。)の価額が著しく低下したこと。

ロ イに規定する有価証券以外の有価証券について、その有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したため、その価額が著しく低下したこと。

ハ 内国法人について会社更生法若しくは金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生手続開始の決定又は商法の規定による整理開始の命令があつたことによりその有価証券につき評価換えをする必要が生じたこと

ニ ロ又はハに準ずる特別の事実

三 略

四 略

### 法人税法施行令百十九条

#### 有価証券の取得価額

内国法人が有価証券の取得をした場合には、その取得価額は、次の各号に掲げる有価証券の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 購入した有価証券(法第六十一条の四第二項(信用取引等による有価証券の取得)及び第六十一条の五第二項(デリバティブ取引による資産の取得)の規定の適用があるものを除く。)その購入の代価(購入手数料その他その有価証券の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)

二 金銭の払込みにより取得をした有価証券(次号に掲げる有価証券に該当するものを除く。)その払い込んだ金額(その金銭の払込みによる取得のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)

三 有利な発行価額で新株その他これに準ずるものが発行された場合における当該発行に係る払込みにより取得をした有価証券(株主等として取得をしたものを除く。)その有価証券の当該払込みに係る期日における価額

四 株式交換又は株式移転により受け入れた有価証券その有価証券の受入価額(その有価証券の受入れのために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額とし、当該受入価額又は加算した金額がその受入れの時ににおけるその有価証券の取得のために通常要する価額を超える場合には、当該価額に相当する金額とする。)

五 略

六 略

七 略

八 前各号に規定する方法以外の方法により取得をした有価証券 その取得の時ににおけるその有価証券の取得のために通常要する価額

2 前項各号に掲げる有価証券が資産再評価法の一部を改正する法律(昭和二十八年法律第七十五号)による改正前の資産再評価法の規定による再評価を行つた株式(同法の規定により再評価を行つたものとみなされたものを含む。)である場合には、昭和三十三年十二月三十一日の属する事業年度終了の日における当該株式の帳簿価額に相当する金額をもつて当該株式の同項各号の規定による取得価額とみなす。

3 略

### 法人税法施行令百十九条の二

#### 有価証券一単位当たりの帳簿価額の算出の方法

有価証券の譲渡に係る原価の額を計算する場合におけるその一単位当たりの帳簿価額の算出の方法は、次に掲げる方法とする。

一 移動平均法(有価証券をその銘柄の異なるごとに区別し、その銘柄を同じくする有価証券の取得(略)をする都度その有価証券のその取得の直前の帳簿価額とその取得をした有価証券の取得価額(略)との合計額をこれらの有価証券の総数で除して平均単価を算出し、その算出した平均単価をもつてその一単位当たりの帳簿価額とする方法をいう。)

二 総平均法(有価証券を前号と同様に区別し、その銘柄の同じものについて、当該事業年度開始の時ににおいて有していたその有価証券(分割型分割により分割承継法人に移転するものを除く。)の帳簿価額と当該事業年度において取得をしたその有価証券の取得価額の総額との合計額をこれらの有価証券の総数で除して平均単価を算出し、その算出した平均単価をもつてその一単位当たりの帳簿価額とする方法をいう。)

2 前項各号の銘柄は、有価証券を売買目的有価証券(法第六十一条の三第一項第一号(売買目的有価証券の時価法により評価した金額)に規定する売買目的有価証券をいう。以下この条において同じ。)、満期保有目的等有価証券(次に掲げる有価証券をいう。以下この条において同じ。))又はその他有価証券(売買目的有価証券及び満期保有目的等有価証券以外の有価証券をいう。次項において同じ。))のいずれかに区分した後のそれぞれの銘柄とする。

一 償還期限の定めのある有価証券(売買目的有価証券に該当するものを除く。)のうち、その償還期限まで保有する目的で取得し、かつ、その取得の日においてその旨を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載したもの

	商法	企業会計基準
有価証券		<p>金融商品会計に関する実務指針68</p> <p>債券は、国、地方公共団体、事業会社その他の法人が、不特定多数又は特定の投資家から資金を借り入れるために発行する有価証券であり、その発行者が所有者に対して償還する義務を負う負債証券である。ここでいう債券には、国債、地方債、社債、転換社債、新株引受権付社債、コマーシャル・ペーパー、その他債務が証券化されたもの、一定額で償還される株式（償還株式）などが含まれる。償還株式は厳密には債券ではないが、一定額で償還されるという債券との類似性に着目してその範囲に含めるものとする。なお、一定額で償還されない償還株式は持分証券（株式）として取り扱う。</p> <p>債券を満期保有目的の債券に分類するためには、あらかじめ償還日が定められており、かつ、額面金額による償還が予定されていることを要する。したがって、債券であっても、その属性から満期保有目的の条件を満たさないものは、この区分に含めることはできない。</p> <p>例えば、転換社債は、債券の一種であり、その性質上、満期まで保有するメリットが少なく、満期前に株式に転換することが期待されているため、基本的には満期保有目的にはなじまない。</p> <p>前者の「あらかじめ償還日が定められた」という条件について、満期の定めのない永久債は、属性としては満期保有目的の条件を満たさない。ただし、償還する権利を発行者がコール・オプションとして有しているものについては、その契約条項等からみて、償還が実行される可能性が極めて高いと認められれば、満期保有目的の条件を満たすものといえる。</p> <p>その他、抽選償還が特約として付されている債券又は期前償還する権利を発行者がコール・オプションとして有している債券（いわゆるコーラブル債）も、満期到来前に償還される可能性があるとしても、満期保有目的の条件を損なうものではない。</p> <p>後者の「額面金額による償還」という条件について、債券が属性として有する元本リスク（信用リスク、為替リスク等）は満期保有目的の条件を否定するものではない。しかしながら、例えば、償還時の平均株価等によって償還元本が増減することが約定された株価リンク債、償還時の為替相場によって償還元本が増減する為替リンク債等の仕組債については、そのスキーム上リスクが元本に及ぶものであるため、複合金融商品として組込デリバティブ部分を区分処理するとしても満期保有目的の条件を満たさない。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針69</p> <p>金融商品に係る会計基準（第三、二二）の「満期まで所有する意図をもって保有する」とは、企業が償還期限まで所有するという積極的な意思とその能力に基づいて保有することをいう。保有期間が漠然と長期であると想定し保有期間をあらかじめ決めていない場合、又は市場金利や為替相場の変動等の将来の不確定要因の発生いかんによっては売却が予測される場合には、満期まで所有する意思があるとは認められない。また、満期までの資金繰計画等からみて、又は法律等の障害により継続的な保有が困難と判断される場合には、満期まで所有する能力があるとは認められない。</p> <p>なお、満期まで所有する意図は取得時点において判断すべきものであり、いったん、他の保有目的で取得した債券について、その後保有目的を変更して満期保有目的の債券に振り替えることは認められない。</p>

## 税法

( 略 )

二 法人の特殊関係株主等(その法人の株主等及びその株主等と第4条(同族関係者の範囲)に規定する特殊の関係その他これに準ずる関係のある者をいう。)がその法人の発行済株式の総数又は出資金額の百分の二十以上に相当する数の株式又は出資を有する場合におけるその特殊関係株主等の有するその法人の株式又は出資

3 第1項各号の銘柄は、保険会社の有する有価証券にあつては、前項の規定にかかわらず、次に掲げる有価証券のいずれかに区分した後のそれぞれの銘柄とする。

一 保険業法第百十八条第一項(特別勘定)に規定する特別勘定(以下この号において「特別勘定」という。)に属する有価証券(特別勘定が二以上ある場合におけるその二以上の特別勘定に属する有価証券については、更に特別勘定の異なるごとに区分した後のそれぞれの有価証券)

二 売買目的有価証券(前号に掲げる有価証券に該当するものを除く。)

三 満期保有目的等有価証券

四 その他有価証券

### 法人税法施行令百十九条の十二

#### 売買目的有価証券の範囲

法第六十一条の三第一項第一号(売買目的有価証券の時価法により評価した金額)に規定する政令で定めるものは、次に掲げる有価証券(第百十九条の二第二項第二号(有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出の方法)に掲げる株式及び出資に該当するものを除く。)とする。

一 内国法人が取得した有価証券(次号から第四号までに掲げる有価証券に該当するものを除く。)のうち、短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的(以下この号及び次号において「短期売買目的」という。)で行う取引に専ら従事する者が短期売買目的でその取得の取引を行つたもの(以下この号において「専担者売買有価証券」という。)及びその取得の日において短期売買目的で取得したものである旨を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載したもの(専担者売買有価証券を除く。)

二 金銭の信託(法第十二条第一項ただし書(信託財産に係る収入及び支出の帰属)に規定する信託を除く。)のうち、その契約を締結したことに伴いその信託財産となる金銭を支出した日において、その信託財産として短期売買目的の有価証券を取得する旨を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載したもののその信託財産に属する有価証券

三 略

四 略

### 法人税法施行令百十九条の十三

#### 売買目的有価証券の時価評価金額

法第六十一条の三第一項第一号(売買目的有価証券の時価法により評価した金額)に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、事業年度終了の時ににおいて有する有価証券を銘柄の異なるごとに区別し、その銘柄を同じくする有価証券について、次の各号に掲げる有価証券の区分に応じ当該各号に定める金額にその有価証券の数を乗じて計算した金額とする。

一 取引所売買有価証券(その売買が主として証券取引所(外国の法令に基づき設立された証券取引所を含む。以下この号において同じ。)において行われている有価証券をいう。以下この号において同じ。)証券取引所において公表された当該事業年度終了の日におけるその取引所売買有価証券の最終の売買の価格(公表された同日における最終の売買の価格がない場合には、公表された同日における最終の気配相場の価格とし、その最終の売買の価格及びその最終の気配相場の価格のいずれもない場合には、同日前の最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格が公表された日で当該事業年度終了の日に最も近い日におけるその最終の売買の価格又はその最終の気配相場の価格とする。)

二 店頭売買有価証券(証券取引法第七十六条第一項(登録事務に関する内閣総理大臣の認可)に規定する店頭売買有価証券をいう。以下この号において同じ。)同法第七十九条の三(売買高及び価格の通知・公表)の規定により公表された当該事業年度終了の日におけるその店頭売買有価証券の最終の売買の価格(公表された同日における最終の売買の価格がない場合には、公表された同日における最終の気配相場の価格とし、その最終の売買の価格及びその最終の気配相場の価格のいずれもない場合には、同日前の最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格が公表された日で当該事業年度終了の日に最も近い日におけるその最終の売買の価格又はその最終の気配相場の価格とする。)

三 その他価格公表有価証券(前二号に掲げる有価証券以外の有価証券のうち、価格公表者(有価証券の売買の価格又は気配相場の価格を継続的に公表し、かつ、その公表する価格がその有価証券の売買の価格の決定に重要な影響を与えている場合におけるその公表をする者をいう。以下この号において同じ。)によつて公表された売買の価格又は気配相場の価格があるものをいう。以下この号において同じ。)

	商法	企業会計基準
有価証券		<p>金融商品会計に関する実務指針72          その他有価証券は、売買目的有価証券、満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券をいう。その中には、長期的な時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券や業務提携等の目的で保有する有価証券が含まれることになるから、その他有価証券は長期的には売却することが想定される有価証券である。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針91          売買目的有価証券以外の有価証券(子会社株式及び関連会社株式を含む。第92項において同じ。)のうち市場価格又は合理的に算定された価額(すなわち時価)のあるものについて時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、当該時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額を当期の損失として処理(以下「減損処理」という。)しなければならない。なお、その他有価証券については、減損処理の基礎となった時価により帳簿価額を付け替えて取得原価を修正し、以後、当該修正後の取得原価と毎期末の時価とを比較して評価差額を算定することになる。</p> <p>時価のある有価証券の時価が「著しく下落した」ときとは、必ずしも数値化できるものではないが、個々の銘柄の有価証券の時価が取得原価に比べて50%程度又はそれ以上下落した場合には「著しく下落した」ときに該当する。この場合には、合理的な反証がない限り、時価が取得原価まで回復する見込みがあるとは認められないため、減損処理を行わなければならない。</p> <p>上記以外の場合には、状況に応じ個々の企業において時価が「著しく下落した」と判断するための合理的な基準を設け、当該基準に基づき回復可能性の判定の対象とするかどうかを判断する。</p> <p>なお、個々の銘柄の有価証券の時価の下落率がおおむね30%未満の場合には、一般的には「著しく下落した」ときに該当しないものと考えられる。時価の下落について「回復する見込みがある」と認められるときは、株式の場合、時価の下落が一時的なものであり、期末日後おおむね1年以内に時価が取得原価にほぼ近い水準にまで回復する見込みのあることを合理的な根拠をもって予測できる場合をいう。この場合の合理的な根拠は、個別銘柄ごとに、株式の取得時点、期末日、期末日後における市場価格の推移及び市場環境の動向、最高値・最安値と購入価格との乖離状況、発行会社の業況等の推移等、時価下落の内的・外的要因を総合的に勘案して検討することが必要である。ただし、株式の時価が過去2年間にわたり著しく下落した状態にある場合や、株式の発行会社が債務超過の状態にある場合又は2期連続で損失を計上しており、翌期もそのように予想される場合には、通常は回復する見込みがあるとは認められない。他方、債券の場合は、単に一般市場金利の大幅な上昇によって時価が著しく下落した場合であって、いずれ時価の下落は解消すると見込まれるときには、回復する可能性があるものと認められるが、格付けの著しい低下があった場合など信用リスクの増大に起因して時価が著しく下落した場合には、回復する見込みがあるとは認められない。</p> <p>上記の結果、回復する見込みがあると判断された銘柄以外の有価証券については、減損処理を行わなければならない。</p> <p>金融商品会計に関する実務指針92          市場価格のない株式は取得原価をもって貸借対照表価額とするとされている(金融商品に係る会計基準(第三、二、5、(2))) が、当該株式の</p>

## 税法

価格公表者によつて公表された当該事業年度終了の日における当該その他価格公表有価証券の最終の売買の価格(公表された同日における最終の売買の価格がない場合には、公表された同日における最終の気配相場の価格とし、その最終の売買の価格及びその最終の気配相場の価格のいずれもない場合には、同日前の最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格が公表された日で当該事業年度終了の日に最も近い日におけるその最終の売買の価格又はその最終の気配相場の価格とする。)

四 前三号に掲げる有価証券以外の有価証券 次に掲げる有価証券の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ 償還期限及び償還金額の定めのある有価証券(転換社債を除く。)その有価証券の当該事業年度終了の時ににおける帳簿価額に法第61条の3第1項第2号に規定する当該事業年度に配分すべき金額に相当する金額を加算し、又は減算した金額その他その有価証券のその時における価額として合理的な方法により計算した金額

ロ イに掲げる有価証券以外の有価証券 その有価証券の当該事業年度終了の時ににおける帳簿価額

### 法人税法施行令百十九条の十五

売買目的有価証券の評価益又は評価損の翌事業年度における処理等

内国法人が法第六十一条の三第二項(売買目的有価証券の評価益又は評価損の益金又は損金算入)の規定により当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入した同項に規定する評価益又は評価損に相当する金額(分割型分割により分割承継法人に同条第一項第一号に規定する売買目的有価証券(以下この条において「売買目的有価証券」という。))を移転する場合におけるその売買目的有価証券に係る金額を除く。)は、当該事業年度の翌事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する。

2 略

3 法第六十一条の三第二項の規定により同項に規定する評価益又は評価損を当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入した売買目的有価証券(略)の当該事業年度の翌事業年度開始の時における帳簿価額は、その売買目的有価証券の同項の規定を適用した後の当該事業年度終了の時における帳簿価額からその評価益に相当する金額を減算し、又はその帳簿価額にその評価損に相当する金額を加算した金額とする。

4 略

5 法第六十一条の三第二項に規定する期末帳簿価額は、法第二十五条第一項(資産の評価益の益金不算入)に規定する法律の規定に従つて行う評価換え又は同項に規定する政令で定める評価換えをしてその帳簿価額を増額した場合には、その増額をした後の帳簿価額とし、法第三十三条第二項(資産の評価損の損金算入)に規定する評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額した場合には、同項に規定する差額に達するまでの金額の減額をした後の帳簿価額とする。

### 法人税法施行令百十九条の十六

有価証券の空売り等に係る利益相当額又は損失相当額の翌事業年度における処理等

内国法人が法第六十一条の四第一項(有価証券の空売り等に係る利益相当額又は損失相当額の益金又は損金算入等)の規定により当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入した同項に規定する利益の額又は損失の額に相当する金額(分割型分割により分割承継法人に空売り等(同項に規定する有価証券の空売り、信用取引、発行日取引又は有価証券の引受けに係る契約をいう。以下この条において同じ。))を移転する場合におけるその空売り等に係る金額を除く。)は、当該事業年度の翌事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する。

2 略

### 基通2-3-26

令第119条の12 第1号《売買目的有価証券の範囲》に規定する専担者売買有価証券とは、いわゆるトレーディング目的で取得した有価証券をいうのであるから、基本的には、法人が、特定の取引勘定を設けて当該有価証券の売買を行い、かつ、トレーディング業務を日常的に遂行し得る人材から構成された独立の専門部署(関係会社を含む。)により運用がされている場合の当該有価証券がこれに当たすることに留意する。

### 基通2-3-27

令第119条の12第1号《売買目的有価証券の範囲》に規定する「短期売買目的で取得したものである旨を帳簿書類に記載したもの(専担者売買有価証券を除く。)」(以下2-3-27において「短期売買有価証券」という。)とは、法人が、規則第27条の5第1項《短期売買有価証券に該当する旨の記載の方法》の規定に基づき、当該有価証券の取得の日当該有価証券を売買目的有価証券(法第61条の3第1項第1号《売買目的有価証券の期末評価額》)に規定する売買目的有価証券をいう。以下2-3-34までにおいて同じ。)に係る勘定科目により区分している場合の当該有価証券をいうことに留意する。

(注)短期的に売買し、又は大量に売買を行っていると思われる場合の有価証券であっても、規則第27条の5第1項の規定に基づき区分していないものは、短期売買有価証券に該当しない。

	商法	企業会計基準
有価証券		<p>発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額を行い、評価差額は当期の損失（減損処理）として処理しなければならない。</p> <p>財政状態とは、一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して作成した財務諸表を基礎に、原則として資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定した一株当たりの純資産額をいい、財政状態の悪化とは、この一株当たりの純資産額が、当該株式を取得したときのそれと比較して相当程度下回っている場合をいう。なお、この際に基礎とする財務諸表は、決算日までに入手し得る直近のものを使用し、その後の状況で財政状態に重要な影響を及ぼす事項が判明していればその事項も加味する。通常は、この一株当たりの純資産額に所有株式数を乗じた金額が当該株式の実質価額であるが、会社の超過収益力や経営権等を反映して、一株あたりの純資産額を基礎とした金額に比べて相当高い価額が実質価額として評価される場合もある。</p> <p>また、市場価格のない株式の実質価額が「著しく低下したとき」とは、少なくとも株式の実質価額が取得原価に比べて50%程度以上低下した場合をいう。ただし、市場価格のない株式の実質価額について、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には、期末において相当の減額をしないことも認められる。</p>

## 税法

### 基通2-3-28

令第119条の12第2号《売買目的有価証券の範囲》の規定に基づく信託財産として短期売買目的の有価証券を取得する旨の帳簿書類への記載は、信託に係る契約を単位として行うことに留意する。

(注)その信託財産に属する有価証券を短期的に売買し、又は大量に売買していると認められる金銭の信託の信託財産に属する当該有価証券であっても、同号の規定に基づく帳簿書類への記載をしていない金銭の信託の信託財産に属する有価証券は、同号に掲げる売買目的有価証券に該当しない。

### 基通2-3-29

売買目的有価証券に係る令第119条の13第1号から第3号まで《上場有価証券等の時価評価金額》に規定する有価証券(以下2-3-33において「上場有価証券等」という。)の区分及び法第61条の3第1項第1号《売買目的有価証券の期末評価額》に規定する時価評価金額(以下2-3-29において「時価評価金額」という。)の算定に当たっては、それぞれ次のことに留意する。

(1)令第119条の13第1号に規定する「その売買が主として証券取引所...において行われている有価証券」であるかどうかは、その有価証券の売買取引が証券取引所(外国の法令に基づき設立された証券取引所を含む。以下2-3-29において同じ。)において最も活発に行われているかどうかにより判定する。この場合、証券取引所において最も活発に行われているかどうか明らかでないものは、原則として、我が国における売買取引の状況により判定するものとするが、その有価証券が外国の法令に基づき設立された証券取引所において実際に取得されたものであるときは、同号に掲げる有価証券として取り扱って差し支えない。

(2)同条第3号に規定する「その公表する価格がその有価証券の売買の価格の決定に重要な影響を与えている場合」とは、基本的には、ブローカー(銀行、証券会社等のように、金融資産の売買の媒介、取次ぎ若しくは代理の受託をする業者又は自己が買手若しくは売手となって店頭で金融資産の売買を成立させる業者をいう。以下この章において同じ。)の公表する価格又は取引システムその他の市場において成立した価格が公正評価額(第三者間で恣意性のない取引を行うと想定した場合の取引価格をいう。以下2-3-32 までにおいて同じ。)として一般的に認められている状態にあることをいうのであるから、単に売買実例があることのみでは、当該重要な影響を与えている場合に該当しない。

(3)同条第1号又は第3号の同一の区分に属する同一銘柄の有価証券について、当該各号に規定する価格が2以上の市場に存する場合には、当該取引が最も活発に行われている市場の価格をもって時価評価金額とする。ただし、当該法人が、当該有価証券の取引を実際に行った市場の価格又は実勢を最も反映していると判断される価格その他の公正評価額を入手するための市場としてあらかじめ定めている市場の価格をもって当該時価評価金額としているときは、継続適用を条件としてこれを認める。

(4)その市場における当該有価証券の実際の売買事例が極めて少なく、その公表された価格が実勢を反映した公正評価額と認められない場合の当該有価証券の価格については、当該価格はないものとして取り扱うことができる。

### 基通2-3-30

令第119条の13第1号《取引所売買有価証券の時価評価金額》に規定する「取引所売買有価証券」の同号に規定する「最終の気配相場の価格」は、その日における最終の売り気配と買い気配の仲値とする。ただし、当該売り気配又は買い気配のいずれか一方のみが公表されている場合には、当該公表されている最終の売り気配又は買い気配とする。

(注)法人が、転換社債に係る最終の気配相場の価格として、取引所の定める基準値段(当該転換社債について事業年度終了の日の翌日の呼値の制限値幅となる価格をいう。)を使用しているときは、これを認める。

### 基通2-3-31

令第119条の13第2号《店頭売買有価証券の時価評価金額》に規定する「店頭売買有価証券」の価格は、原則として証券取引法第79条の3《売買高及び価格の通知・公表》の規定により証券業協会が公表する「その日における最終の売買の価格」(当該価格の公表がない場合には、その日における最終の気配相場の価格)によるのであるが、事業年度終了の日において当該「その日における最終の売買の価格」がない場合において、法人が、株券、新株引受権証書、新株引受権付社債券又は転換社債券について、公表基準価格(これらの有価証券の売買の実績等に基づいて証券業協会が公表する基準価格をいう。)を当該「その日における最終の気配相場の価格」として使用しているときは、これを認める。

(注)気配相場に係る価格の取扱いは、2-3-30本文《取引所売買有価証券の気配相場》を準用する。

### 基通2-3-32

令第119条の13第3号《その他価格公表有価証券の時価評価金額》に規定する「当該事業年度終了の日における当該その他価格公表有価証券の最終の売買の価格」又は「最終の気配相場の価格」とは、同号に規定する価格公表者に

	商法	企業会計基準
有価証券		

## 税法

よって公表される次に掲げる価格をいうことに留意する。この場合、当該価格は、法人が、各事業年度において同一の方法により入手又は算出する価格によるものとし、その入手価格は通常の方法により入手可能なもので差し支えないものとする。

(1) 公正評価額を提供するため複数の店頭市場の情報を集計し、提供することを目的として組織化された業界団体が公表した事業年度終了の日における最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格( 転換社債及び新株引受権付社債以外の公社債については、事業年度終了の日の気配値に基づいて証券業協会が公表する公社債基準気配値を含む。 )

(2) 金融機関又は証券会社間の市場、ディーラー間の市場、電子媒体取引市場のように、当該法人が随時売買又は換金を行うことができる取引システムにおいて成立する事業年度終了の日における最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格

(3) ブローカーによって継続的に提示されている公正評価額のうち当該事業年度終了の日における最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格( 株式以外の有価証券については、当該ブローカーが公正評価額として提示する合理的な方法により計算した価格を含む。 )

(注) 気配相場に係る価格の取扱いは、2-3-30本文《取引所売買有価証券の気配相場》を準用する。

### 基通2-3-33

令第119条の13第4号イ《合理的方法により計算した売買目的有価証券の時価評価金額》に規定する「合理的方法により計算した金額」とは、例えば、次に掲げる価格をいうことに留意する。

(1) 上場有価証券等の市場価格( 同条第1号から第3号までに掲げる有価証券の当該各号に規定する価格をいい、取得又は売却に要する付随費用を含まない価格をいう。以下2 -3-34において同じ。 ) に基づき、利率、残存償還期間、当該債券の発行者の信用度等を勘案して算定する理論価格方式、又は債券の種類ごとに類似した銘柄を選定し、業界団体が公表する事業年度終了の日の基準気配値の利回りをを用いて算定する比準価格方式その他合理的方法により算定した価格

(2) ブローカー又は情報ベンダー( 投資に関する情報を提供することを業としている者で、時価情報等の提供を行っている者をいう。以下この章において同じ。 ) から入手する(1)の方法に基づいて算定された価格

(注)2-1-33《償還有価証券の範囲》は、同条第4号イに規定する「償還期限及び償還金額の定めのある有価証券」の範囲について準用する。

### 基通2-3-34

新株権利落ちのあった売買目的有価証券である株式( 新株の権利の価格に相当する金額を別の資産として計上している場合の当該株式を除く。 ) で事業年度終了の日において新株の発行が行われていない場合の当該株式の価額は、その市場価格に当該株式の権利の価格に相当する金額を加算した金額とする。

(注)「株式の権利の価格に相当する金額」は、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次による。

(1) 新株に係る新株引受権証書の市場価格がある場合 当該市場価格に旧株1株について引き受ける新株の数を乗じて得た金額

(2) 新株の市場価格がある場合( (1) に該当する場合及び新株の取引量が旧株に比して著しく少なく、新株の価格によっては株式の権利の価格に相当する金額が合理的に算定できないと認められる場合を除く。 ) 事業年度終了の日の市場価格から当該新株について払い込むべき金額を控除した金額に旧株1株について引き受ける新株の数を乗じて得た金額

(3) (1)及び(2) に該当しない場合 事業年度終了の日の旧株の市場価格から当該新株について払い込むべき金額を控除した金額に旧株1株について引き受ける新株の数を乗じて得た金額

### 基通9-1-7

令第68条第2号イ《上場有価証券等の評価損の計上ができる場合》に規定する「有価証券の価額が著しく低下したこと」とは、当該有価証券の当該事業年度終了の時における価額がその時の帳簿価額のおおむね50%相当額を下回ることとなり、かつ、近い将来その価額の回復が見込まれないことをいうものとする。

(注)1 同号イに規定する「第119条の13第1号から第3号までに掲げる有価証券」は、法第61条の3第1項第1号《売買目的有価証券の期末評価額》に規定する売買目的有価証券か否かは問わないことに留意する。

2 本文の回復可能性の判断は、過去の市場価格の推移、発行法人の業況等も踏まえ、当該事業年度終了の時に行うのであるから留意する。

	商法	企業会計基準
棚卸資産	<p>商法二百八十五条の二  流動資産に付ては其の取得価額又は製作価額を附することを要す 但し時価が取得価額又は製作価額より著しく低きときは其の価格が取得価額又は製作価額迄回復すると認めらるる場合を除くの外時価を附することを要す</p> <p>2 前項の規定は時価が取得価額又は製作価額より低きときは時価を附するものとするを妨げず</p>	<p>企業会計原則第三  五 資産の貸借対照表価額  A 商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等のたな卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、時価が取得原価より著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。  たな卸資産の貸借対照表価額は、時価が取得原価よりも下落した場合には時価による方法を適用して算定することができる。</p> <p>企業会計原則注解 注21  たな卸資産の貸借対照表価額について  (1)たな卸資産の貸借対照表価額の算定のための方法としては、次のようなものが認められる。  イ 個別法 たな卸資産の取得原価を異にするに従い区別して記録し、その個々の実際原価によつて期末たな卸品の価額を算定する方法  ロ 先入先出法 最も古く取得されたものから順次払出しが行われ、期末たな卸品は最も新しく取得されたものからなるものと見なして期末たな卸品の価額を算定する方法  ハ 後入先出法 最も新しく取得されたものから払出しが行われ、期末たな卸品は最も古く取得されたものからなるものと見なして期末たな卸品の価額を算定する方法  ニ 平均原価法 取得したたな卸資産の平均原価を算出し、この平均原価によつて期末たな卸品の価額を算定する方法  平均原価は、総平均法又は移動平均法により算出する。  ホ 売買還元原価法 異なる品目の資産を値入率の類似性に従つて適当なグループにまとめ、一グループに属する期末商品の売価合計額に原価率を適用して期末たな卸品の価額を算定する方法  この方法は、取扱品種のきわめて多い小売業及び卸売業におけるたな卸資産の評価に適用される。  (2)製品等の製造原価については、適正な原価計算基準に従つて、予定価格又は標準原価を適用して算定した原価によることができる。</p>

## 税法

### 法人税法二十九条

内国法人のたな卸資産につき第二十二條第三項(各事業年度の損金の額に算入する金額)の規定により各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入する金額を算定する場合におけるその算定の基礎となる当該事業年度終了の時に於いて有するたな卸資産の価額は、その内国法人がたな卸資産について選定した評価の方法により評価した金額(評価の方法を選定しなかった場合又は選定した評価の方法により評価しなかった場合には、評価の方法のうち政令で定める方法により評価した金額)とする。

2 前項の選定をすることができる評価の方法の種類、その選定の手続その他たな卸資産の評価に関し必要な事項は、政令で定める。

### 法人税法施行令二十八条

#### 棚卸資産の評価の方法

法第二十九條第一項(棚卸資産の売上原価等の計算及びその評価の方法)の規定による当該事業年度終了の時に於いて有する棚卸資産の評価額の計算上選定をすることができる評価の方法は、次に掲げる方法とする。

一 原価法(当該事業年度終了の時に於いて有する棚卸資産(以下この条において「期末棚卸資産」という。))につき次に掲げる方法のうちいずれかの方法によつてその取得価額を算出し、その算出した取得価額をもつて当該期末棚卸資産の評価額とする方法をいう。)

イ 個別法(期末棚卸資産の全部について、その個々の取得価額をその取得価額とする方法をいう。)

ロ 先入先出法(期末棚卸資産をその種類、品質及び型(以下この条において「種類等」という。))の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、当該期末棚卸資産を当該事業年度終了の時から最も近い時に於いて取得(略)をした種類等を同じくする棚卸資産から順次成るものとみなし、そのみなされた棚卸資産の取得価額をその取得価額とする方法をいう。)

ハ 後入先出法(期末棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、まず当該事業年度の前事業年度終了の時に於ける種類等を同じくする棚卸資産から成り、次に当該事業年度開始後その開始の時に最も近い時に於いて取得をした種類等を同じくする棚卸資産から順次成るものとみなし(当該期末棚卸資産の数量が当該事業年度の前事業年度終了の時に於いて有していた種類等を同じくする棚卸資産の数量に満たない場合には、その時に於いて有していたものとみなされた種類等を同じくする棚卸資産のうちその時から最も遠い時に於いて取得をしたものから順次成るものとみなし)、そのみなされた棚卸資産の取得価額をその取得価額とする方法をいう。)

ニ 総平均法(棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、当該事業年度開始の時に於いて有していた種類等を同じくする棚卸資産(略)の取得価額の総額と当該事業年度において取得をした種類等を同じくする棚卸資産の取得価額の総額との合計額をこれらの棚卸資産の総数量で除して計算した価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。)

ホ 移動平均法(棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、当初の一単位当たりの取得価額が、再び種類等を同じくする棚卸資産の取得をした場合にはその取得の時に於いて有する当該棚卸資産とその取得をした棚卸資産との数量及び取得価額を基礎として算出した平均単価によつて改定されたものとみなし、以後種類等を同じくする棚卸資産の取得をする都度同様の方法により一単位当たりの取得価額が改定されたものとみなし、当該事業年度終了の時から最も近い時に於いて改定されたものとみなされた一単位当たりの取得価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。)

ヘ 単純平均法(棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、当該事業年度において取得をした種類等を同じくする棚卸資産の一単位当たりの取得価額に異なるものがある場合にはその異なる一単位当たりの取得価額を合計し、その合計額をその異なる一単位当たりの取得価額の数で除して計算した価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。)

ト 最終仕入原価法(期末棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、当該事業年度終了の時から最も近い時に於いて取得をしたものの一単位当たりの取得価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。)

チ 売価還元法(期末棚卸資産をその種類等又は通常差益の率(棚卸資産の通常販売価額のうちに当該通常販売価額から当該棚卸資産を取得するために通常要する価額を控除した金額の占める割合をいう。以下この項において同じ。))の異なるごとに区別し、その種類等又は通常差益の率の同じものについて、当該事業年度終了の時に於ける種類等又は通常差益の率を同じくする棚卸資産の通常販売価額の総額に原価の率(当該通常販売価額の総額と当該事業年度において販売した当該棚卸資産の対価の総額との合計額のうち当該事業年度開始の時に於ける当該棚卸資産の取得価額の総額と当該事業年度において取得をした当該棚卸資産の取得価額の総額との合計額の占める割合をいう。)を乗じて計算した金額をその取得価額とする方法をいう。)

二 低価法(期末棚卸資産をその種類等(前号チに掲げる売価還元法により算出した取得価額による原価法によ

	商法	企業会計基準
棚卸資産		

## 税法

り計算した価額を基礎とするものにあつては、種類等又は通常の差益の率。以下この条において同じ。)の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、同号に掲げる方法のうちいずれかの方法により算出した取得価額による原価法により評価した価額と当該事業年度終了の時ににおけるその取得のために通常要する価額とのうちいずれか低い価額をもつてその評価額とする方法をいう。)

2 内国法人が、各事業年度において、その有する棚卸資産について前項第2号に掲げる低価法(同項第1号八に掲げる後入先出法により算出した取得価額による原価法により評価した価額を基礎とするものを除く。)を選定している場合において、その選定に係る期末棚卸資産のうち種類等を同じくするものにつき次に掲げる事実があるときは、当該事業年度後の各事業年度における同項の規定による期末棚卸資産の評価額の計算については、その内国法人が当該種類等を同じくする期末棚卸資産を当該事業年度終了の時ににおいて当該低価法による評価額により取得したものとみなす。

一 当該事業年度終了の時ににおける当該期末棚卸資産の取得のために通常要する価額が当該低価法による評価額の計算の基礎となつている当該期末棚卸資産の取得価額に満たないこと。

二 当該事業年度の確定した決算の基礎となつた棚卸資産の受入れ及び払出しに関する帳簿に、当該事業年度後の各事業年度における棚卸資産の評価額の計算の基礎とすべきものとして、当該期末棚卸資産の当該低価法による評価額を記載したこと。

3 第一項第一号イに掲げる個別法により算出した取得価額による原価法(当該原価法により評価した価額を基礎とする同項第二号に掲げる低価法を含む。)は、棚卸資産のうち通常の取引によって大量に取得され、かつ、規格に応じて価額が定められているものについては、同項の規定にかかわらず、選定することができない。

4 略

5 略

### 法人税法施行令三十二条

#### 棚卸資産の取得価額

第二十八条第一項(棚卸資産の評価の方法)又は第二十八条の二第一項(棚卸資産の特別な評価の方法)の規定による棚卸資産の評価額の計算の基礎となる棚卸資産の取得価額は、別段の定めがあるものを除き、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 購入した棚卸資産(法第六十一条の五第二項(デリバティブ取引による資産の取得)の規定の適用があるものを除く。)次に掲げる金額の合計額

イ 当該資産の購入の代価(引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税(関税法(昭和二十九年法律第六十一号)第二条第一項第四号の二(定義)に規定する附帯税を除く。)その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)

ロ 当該資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額

二 自己の製造、採掘、採取、栽培、養殖その他これらに準ずる行為(以下この項及び次項において「製造等」という。)に係る棚卸資産次に掲げる金額の合計額

イ 当該資産の製造等のために要した原材料費、労務費及び経費の額

ロ 当該資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額

三 第二号に規定する方法以外の方法により取得(略)をした棚卸資産次に掲げる金額の合計額

イ その取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額

ロ 当該資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額

2 内国法人が前項第二号に掲げるたな卸資産につき算定した製造等の原価の額が同号イ及びロに掲げる金額の合計額と異なる場合において、その原価の額が適正な原価計算に基づいて算定されているときは、その原価の額に相当する金額をもつて当該資産の同号の規定による取得価額とみなす。

3 略

### 法人税法施行令三十三条

#### たな卸資産の取得価額の特例

内国法人がその有するたな卸資産につき次の各号に掲げる評価換えをした場合には、当該評価換えをした日の属する事業年度以後の各事業年度における第二十八条第一項(たな卸資産の評価の方法)又は第二十八条の二第一項(たな卸資産の特別な評価の方法)の規定による当該資産の評価額の計算については、その内国法人が当該資産を同日において当該各号に掲げる金額に相当する金額により取得したものとみなす。

一 会社更生法(昭和二十七年法律第七十二号)若しくは金融機関等の更生手続の特例等に関する法律(平成八年法律第九十五号)の規定による更生手続の開始決定に伴いこれらの法律の規定に従つて行う評価換え又は第二十四条各号(資産の評価益の計上ができる評価換え)に掲げる評価換え その評価換えをしたたな卸資産の取得価額に、その評価換えにより各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された金額を加算した金額

	商法	企業会計基準
棚卸資産		

## 税法

二 法第三十三条第二項(特定の事実が生じた場合の資産の評価損の損金算入)に規定する評価換えその評価換えをしたたな卸資産の取得価額からその評価換えにより各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額を控除した金額

### 法人税法施行令六十八条

#### 資産の評価損の計上ができる場合

法第三十三条第二項(特定の事実が生じた場合の資産の評価損の損金算入)に規定する政令で定める事実は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める事実とする。

一 棚卸資産 次に掲げる事実

イ 当該資産が災害により著しく損傷したこと。

ロ 当該資産が著しく陳腐化したこと。

ハ 内国法人について会社更生法若しくは金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生手続開始の決定又は商法の規定による整理開始の命令があつたことにより当該資産につき評価換えをする必要が生じたこと。

ニ イから八までに準ずる特別の事実

#### 基通5-1-1

購入した棚卸資産の取得価額には、その購入の代価のほか、これを消費し又は販売の用に供するために直接要したすべての費用の額が含まれるのであるが、次に掲げる費用については、これらの費用の額の合計額が少額(当該棚卸資産の購入の代価のおおむね3%以内の金額)である場合には、その取得価額に算入しないことができるものとする。

(1)買入事務、検収、整理、選別、手入れ等に要した費用の額

(2)販売所等から販売所等へ移管するために要した運賃、荷造費等の費用の額

(3)特別の時期に販売するなどのため、長期にわたって保管するために要した費用の額

(注)1 (1)から(3)までに掲げる費用の額の合計額が少額かどうかについては、事業年度ごとに、かつ、種類等(種類、品質及び型の別をいう。以下5-2-16までにおいて同じ。)を同じくする棚卸資産(事業所別に異なる評価方法を選定している場合には、事業所ごとの種類等を同じくする棚卸資産とする。)ごとに判定することができる。

2 棚卸資産を保管するために要した費用(保険料を含む。)のうち(3)に掲げるもの以外のものの額は、その取得価額に算入しないことができる。

#### 基通9-1-4

令第68条第1号ロ《評価損の計上ができる著しい陳腐化》に規定する「当該資産が著しく陳腐化したこと」とは、棚卸資産そのものには物質的な欠陥がないにもかかわらず経済的な環境の変化に伴ってその価値が著しく減少し、その価額が今後回復しないと認められる状態にあることをいうのであるから、例えば商品について次のような事実が生じた場合がこれに該当する。

(1)いわゆる季節商品で売れ残ったものについて、今後通常の価額では販売することができないことが既往の実績その他の事情に照らして明らかであること。

(2)当該商品と用途の面ではおおむね同様のものであるが、型式、性能、品質等が著しく異なる新製品が発売されたことにより、当該商品につき今後通常の方法により販売することができないようになったこと。

#### 基通9-1-5

令第68条第1号ニ《棚卸資産の評価損の計上ができる事実》に規定する「イから八までに準ずる特別の事実」とは、例えば、次のような事実をいう。

(1)破損、型崩れ、棚ざらし、品質変化等により通常の方法によつて販売することができないようになったこと。

(2)民事再生法の規定による再生手続開始の決定があつたことにより、棚卸資産につき評価換えをする必要が生じたこと。

#### 基通9-1-6

棚卸資産の時価が単に物価変動、過剰生産、建値の変更等の事情によって低下しただけでは、令第68条第1号《棚卸資産の評価損の計上ができる事実》に掲げる事実には該当しないことに留意する。

	商法	企業会計基準
固定資産	<p>(有形固定資産)            商法三十四条            二 固定資産に付ては其の取得価額又は製作価額を附し毎年一回一定の時期、会社に在りては毎決算期に相当の償却を為し予測すること能はざる減損が生じたるときは相当の減額を為すことを要す</p>	<p>企業会計原則第三            四 貸借対照表科目の分類            (一) 資産            B 固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分しなければならない。            建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定等是有形固定資産に属するものとする。            営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとする。            子会社株式その他流動資産に属しない有価証券、出資金、長期貸付金並びに有形固定資産、無形固定資産及び繰延資産に属するもの以外の長期資産は投資その他の資産に属するものとする。            有形固定資産に対する減価償却累計額は、原則として、その資産が属する科目ごとに取得原価から控除する形式で記載する。            無形固定資産については、原価償却額を控除した未償却残高を記載する。</p> <p>企業会計原則第三            五 資産の貸借対照表価額            D 有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める。現物出資として受入れた固定資産については、出資者に対して交付された株式の発行価額をもって取得原価とする。            償却済の有形固定資産は、除却されるまで残存価額又は備忘価額で記載する。</p> <p>企業会計原則注解 注20            原価償却の方法について            固定資産の減価償却の方法としては、次のようなものがある。</p> <p>(1) 定額法            固定資産の耐用期間中、每期均等額の減価償却費を計上する方法</p> <p>(2) 定率法            固定資産の耐用期間中、每期期首未償却残高に一定率を乗じた減価償却費を計上する方法</p> <p>(3) 級数法            固定資産の耐用期間中、每期一定の額を算術級数的に逡減した減価償却費を計上する方法</p> <p>(4) 生産高比例法            固定資産の耐用期間中、每期当該資産による生産又は用役の提供の度に比例した減価償却費を計上する方法            この方法は、当該固定資産の総利用可能量が物理的に確定でき、かつ、減価が主として固定資産の利用に比例して発生するもの、例えば、鉱業用設備、航空機、自動車等について適用することが認められる。            なお、同種の物品が多数集まって一つの全体を構成し、老朽品の部分的取替えを繰り返すことにより全体が維持されるような固定資産については、部分的取替えに要する費用を収益的支出として処理するような方法(取替法)を採用することができる。</p> <p>国庫補助金、工事負担金等で所得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。            この場合においては、貸借対照表の表示は、次のいずれかの方法によるものとする。</p>

## 税法

### 法人税法三十一条

#### 減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法

内国法人の各事業年度終了の時において有する減価償却資産につきその償却費として第二十二条第三項各事業年度の損金の額に算入する金額)の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額(以下この条において「損金経理額」という。)のうち、その内国法人が当該資産について選定した償却の方法(償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法)に基づき政令で定めるところにより計算した金額(次項において「償却限度額」という。)に達するまでの金額とする。

2 略

3 略

4 損金経理額には、第一項の減価償却資産につき同項の内国法人が償却費として損金経理をした事業年度(以下この項において「償却事業年度」という。)前の各事業年度における当該減価償却資産に係る損金経理額(略)のうち当該償却事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額を含むものとし、期中損金経理額には、第二項の内国法人の分割等事業年度前の各事業年度における同項の減価償却資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額を含むものとする。

5 略

### 法人税法施行令十二条

#### 固定資産の範囲

法第二条第二十二号(固定資産の意義)に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるものとする。

- 一 土地(土地の上に存する権利を含む。)
- 二 次条各号に掲げる資産
- 三 電話加入権
- 四 前三号に掲げる資産に準ずるもの

### 法人税法施行令十三条

#### 減価償却資産の範囲

法第二条第二十三号(減価償却資産の意義)に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの(事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。)とする。

- 一 建物及びその附属設備(暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう。)
- 二 構築物(ドック、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑遣、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。)
- 三 機械及び装置
- 四 船舶
- 五 航空機
- 六 車両及び運搬具
- 七 工具、器具及び備品(観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む。)
- 八 次に掲げる無形固定資産
- イ 鉱業権(租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。)
- ロ 漁業権(入漁権を含む。)
- ハ ダム使用权
- ニ 水利権
- ホ 特許権
- ヘ 実用新案権
- ト 意匠権
- チ 商標権
- リ ソフトウェア
- ヌ 育成者権
- ル 営業権
- ヲ 専用側線利用権(鉄道事業法(昭和六十一年法律第九十二号)第二条第一項(定義)に規定する鉄道事業又は軌道法(大正十年法律第七十六号)第一条第一項(軌道法の適用対象)に規定する軌道を敷設して行う運輸事業を営む者(以下この号において「鉄道事業者等」という。)に対して鉄道又は軌道の敷設に要する費用を負担し、

	商法	企業会計基準
固定資産		<p>(1)取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法</p> <p>(2)取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等の金額を注記する方法</p>

## 税法

その鉄道又は軌道を専用する権利をいう。)

ワ 鉄道軌道連絡通行施設利用権(鉄道事業者等が、他の鉄道事業者等、日本鉄道建設公団、本州四国連絡橋公団又は国若しくは地方公共団体に対して当該他の鉄道事業者等、日本鉄道建設公団若しくは本州四国連絡橋公団の鉄道若しくは軌道との連絡に必要な橋、地下道その他の施設又は鉄道若しくは軌道の敷設に必要な施設を設けるために要する費用を負担し、これらの施設を利用する権利をいう。)

カ 電気ガス供給施設利用権(電気事業法(昭和三十九年法律第七十号)第二条第一項第一号(定義)に規定する一般電気事業若しくは同項第五号に規定する特定電気事業又はガス事業法(昭和二十九年法律第五十一号)第二条第一項(定義)に規定する一般ガス事業若しくは同条第三項に規定する簡易ガス事業を営む者に対して電気又はガスの供給施設(同条第六項に規定する大口ガス事業の用に供するものを除く。)を設けるために要する費用を負担し、その施設を利用して電気又はガスの供給を受ける権利をいう。)

コ 熱供給施設利用権(熱供給事業法(昭和四十七年法律第八十八号)第二条第三項(定義)に規定する熱供給事業者に対して同条第四項に規定する熱供給施設を設けるために要する費用を負担し、その施設を利用して同条第一項に規定する熱供給を受ける権利をいう。)

ク 水道施設利用権(水道法(昭和三十二年法律第七十七号)第三条第五項(定義)に規定する水道事業者に対して水道施設を設けるために要する費用を負担し、その施設を利用して水の供給を受ける権利をいう。)

ケ 工業用水道施設利用権(工業用水道事業法(昭和三十三年法律第八十四号)第二条第五項(定義)に規定する工業用水道事業者に対して工業用水道施設を設けるために要する費用を負担し、その施設を利用して工業用水の供給を受ける権利をいう。)

コ 電気通信施設利用権(電気通信事業法(昭和五十九年法律第八十六号)第十二条第一項(事業の開始の義務)に規定する第一種電気通信事業者に対して同法第四十一条第一項(電気通信設備の維持)に規定する事業用電気通信設備の設置に要する費用を負担し、その設備を利用して同法第二条第三号(定義)に規定する電気通信役務の提供を受ける権利(電話加入権及びこれに準ずる権利を除く。)をいう。)

九 次に掲げる生物(第七号に掲げるものに該当するものを除く。)

イ 牛、馬、豚、綿羊及びやぎ

ロ かんきつ樹、りんご樹、ぶどう樹、なし樹、桃樹、桜桃樹、びわ樹、栗樹、梅樹、かき樹、あんず樹、すもも樹、いちじく樹及びパイナップル

ハ 茶樹、オリーブ樹、つばき樹、桑樹、こりやなぎ、みつまた、こうぞ、もう宗竹、アスパラガス、ラミー、まおらん及びホップ

### 法人税法施行令四十八条

#### 減価償却資産の償却の方法

減価償却資産の償却限度額(法第三十一条第一項(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)の規定による減価償却資産の償却費として損金の額に算入する金額の限度額をいう。以下この目から第七目までにおいて同じ。)の計算上選定をすることができる償却の方法は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に一定する方法とする。

一 建物(第三号に掲げるものを除く。)

次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める方法

イ 平成十年三月三十一日以前に取得をされた建物

次に掲げる方法

(1)定額法(当該減価償却資産の取得価額からその残存価額を控除した金額にその償却費が毎年同一となるように当該資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。以下この目及び第七目(減価償却資産の償却限度額等)において同じ。)

(2)定率法(当該減価償却資産の取得価額(第二回目以後の償却の場合にあつては、当該取得価額から既にした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものを控除した金額)にその償却費が毎年一定の割合で逓減するように当該資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。以下この目及び第七目において同じ。)

ロ イに掲げる建物以外の建物 定額法

二 第十三条第一号(減価償却資産の範囲)に掲げる建物の附属設備及び同条第二号から第七号までに掲げる減価償却資産(次号及び第七号に掲げるものを除く。)

次に掲げる方法

イ 定額法

ロ 定率法

三 鉱業用減価償却資産(第五号及び第七号に掲げるものを除く。) 次に掲げる方法

	商法	企業会計基準
固定資産		

## 税法

イ 定額法

ロ 定率法

八 生産高比例法（当該鉱業用減価償却資産の取得価額からその残存価額を控除した金額を当該資産の耐用年数（当該資産の属する鉱区の採掘予定年数がその耐用年数より短い場合には、当該鉱区の採掘予定年数）の期間内における当該資産の属する鉱区の採掘予定数量で除して計算した一定単位当たりの金額に各事業年度における当該鉱区の採掘数量を乗じて計算した金額を当該事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。以下この目及び第七目において同じ。）

四 第十三条第八号に掲げる無形固定資産（次号に掲げる鉱業権及び第六号に掲げる営業権を除く。）及び同条第九号に掲げる生物 定額法

五 第十三条第八号イに掲げる鉱業権

次に掲げる方法

イ 定額法

ロ 生産高比例法

六 営業権で平成十年三月三十一日以前に取得をされたもの 当該営業権の取得価額（既にした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものがある場合には、当該金額を控除した金額）を各事業年度の償却限度額として償却する方法

七 国外リース資産（第百三十六条の三第一項（リース取引に係る所得の計算）に規定するリース取引（同項又は同項第二項の規定により資産の賃貸借取引以外の取引とされるものを除く。以下この号において「リース取引」という。）の目的とされている減価償却資産で所得税法（昭和四十年法律第三十三号）第二条第一項第五号（定義）に規定する非居住者又は外国法人に対して賃貸されているもの（これらの者の専ら国内において行う事業の用に供されるものを除く。）をいう。以下この項及び次項において同じ。）リース期間定額法（リース取引に係る国外リース資産の取得価額から見積残存価額を控除した残額を当該リース取引に係る契約において定められている当該国外リース資産の賃貸借の期間の月数で除し、これに当該事業年度における当該国外リース資産の賃貸借の期間の月数を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。第七目において同じ。）

2 前項第三号に規定する鉱業用減価償却資産とは、鉱業経営上直接必要な減価償却資産で鉱業の廃止により著しくその価値を減ずるものをいい、同項第7号に規定する見積残存価額とは、国外リース資産をその賃貸借の終了の時に譲渡するとした場合に見込まれるその譲渡対価の額に相当する金額をいう。

3 略

4 第一項第七号の月数は、暦に従つて計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。

法人税法施行令五十四条

減価償却資産の取得価額

減価償却資産の第四十八条から第五十条まで（減価償却資産の償却の方法）に規定する取得価額は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に掲げる金額とする。

一 購入した減価償却資産 次に掲げる金額の合計額

イ 当該資産の購入の代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税（関税法第二条第一項第四号の二（定義）に規定する附帯税を除く。第六号イにおいて同じ。）その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

二 自己の建設、製作又は製造（以下この条において「建設等」という。）に係る減価償却資産 次に掲げる金額の合計額

イ 当該資産の建設等のために要した原材料費、労務費及び経費の額

ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

三 自己が育成させた第十三条第九号イ（生物）に掲げる生物（以下この号において「牛馬等」という。） 次に掲げる金額の合計額

イ 育成させるために取得した牛馬等に係る第一号イ、第五号イ、第六号イ若しくは第七号イに掲げる金額又は種付費及び出産費の額並びに当該取得した牛馬等の育成のために要した飼料費、労務費及び経費の額

ロ 育成させた牛馬等を事業の用に供するために直接要した費用の額

四 自己が成熟させた第十三条第九号ロ及び八に掲げる生物（以下この号において「果樹等」という。）次に掲げる金額の合計額

イ 成熟させるために取得した果樹等に係る第一号イ、次号イ、第六号イ若しくは第七号イに掲げる金額又は種苗費の額並びに当該取得した果樹等の成熟のために要した肥料費、労務費及び経費の額

ロ 成熟させた果樹等を事業の用に供するために直接要した費用の額

五 適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立により移転を受けた減価償却資産 次に掲げる区分に応

	商法	企業会計基準
固定資産		

## 税法

それぞれ次に定める金額

イ 略

ロ 略

六 前各号に規定する方法以外の方法により取得した減価償却資産 次に掲げる金額の合計額

イ その取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額

ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

内国法人が前項第二号に掲げる減価償却資産につき算定した建設等の原価の額が同号イ及びロに掲げる金額の合計額と異なる場合において、その原価の額が適正な原価計算に基づいて算定されているときは、その原価の額に相当する金額をもつて当該資産の同号の規定による取得価額とみなす。

3 第一項各号に掲げる減価償却資産につき法第四十二条から第五十条まで（圧縮記帳）の規定により各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額がある場合には、当該各号に掲げる金額から当該損金の額に算入された金額（法第四十四条の規定の適用があった減価償却資産につき既にその償却費として各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額がある場合には、当該金額の累積額に第八十二条（特別勘定を設けた場合の国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮限度額）に規定する割合を乗じて計算した金額を加算した金額）を控除した金額に相当する金額をもつて当該資産の同項の規定による取得価額とみなす。

法人税法施行令五十六条

減価償却資産の耐用年数、償却率及び残存価額

減価償却資産の第四十八条第一項第一号及び第三号（減価償却資産の償却の方法）に規定する耐用年数、当該耐用年数に応じた償却率及び残存価額については、財務省令で定めるところによる。

法人税法施行令五十七条

耐用年数の短縮

内国法人は、その有する減価償却資産が次に掲げる事由のいずれかに該当する場合において、その該当する減価償却資産の使用可能期間を基礎としてその償却限度額を計算することについて納税地の所轄国税局長の承認を受けたときは、当該資産のその承認を受けた日の属する事業年度以後の各事業年度の償却限度額の計算については、その承認に係る使用可能期間をもつて前条に規定する財務省令で定める耐用年数（以下この項において「法定耐用年数」という。）とみなす。

一 当該資産の材質又は製作方法がこれと種類及び構造を同じくする他の減価償却資産の通常材質又は製作方法と著しく異なることにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと。

二 当該資産の存する地盤が隆起し又は沈下したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなつたこと。

三 当該資産が陳腐化したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなつたこと。

四 当該資産がその使用される場所の状況に基因して著しく腐しよくしたことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなつたこと。

五 当該資産が通常の修理又は手入れをしなかつたことに基因して著しく損耗したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなつたこと。

六 前各号に掲げる事由以外の事由で財務省令で定めるものにより、当該資産の使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと又は短いこととなつたこと。

2 前項の承認を受けようとする内国法人は、同項の規定の適用を受けようとする減価償却資産の種類及び名称、その所在する場所、その使用可能期間その他財務省令で定める事項を記載した申請書に当該資産が前項各号に掲げる事由のいずれかに該当することを証する書類を添付し、納税地の所轄税務署長を経由して、これを納税地の所轄国税局長に提出しなければならない。

3 国税局長は、前項の申請書の提出があつた場合には、遅滞なく、これを審査し、その申請に係る減価償却資産の使用可能期間を認め、若しくはその使用可能期間を定めて第一項の承認をし、又はその申請を却下する。

4 国税局長は、第一項の承認をした後その承認に係る使用可能期間により同項の減価償却資産の償却限度額の計算をすることを不適当とする特別の事由が生じたと認める場合には、その承認を取り消し、又はその承認に係る使用可能期間を伸長することができる。

5 国税局長は、前二項の処分をするときは、その処分に係る内国法人に対し、書面によりその旨を通知する。

6 第三項の承認の処分又は第四項の処分があつた場合には、その処分のあつた日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額を計算する場合のその処分に係る減価償却資産の償却限度額の計算についてその処分の効果が生ずるものとする。

法人税法施行令五十八条

	商法	企業会計基準
固定資産		

## 税法

### 減価償却資産の償却限度額

内国法人の有する減価償却資産(各事業年度終了の時における確定した決算に基づく貸借対照表に計上されているもの及びその他の資産でその取得価額を償却費として損金経理をしたものに限る。以下この目において同じ。)の各事業年度の償却限度額は、当該資産につきその内国法人が採用している償却の方法に基づいて計算した金額とする。

2 前項及び次条から第六十一条までに定めるもののほか、減価償却資産の償却限度額の計算に関する細目は、財務省令で定める。

### 法人税法施行令五十九条

#### 事業年度の中で事業の用に供した減価償却資産の償却限度額の特例

内国法人が事業年度の中でその事業の用に供した次の各号に掲げる減価償却資産(営業権を除く。)については、当該資産の当該事業年度の償却限度額は、前条の規定にかかわらず、当該各号に定める金額とする。

一 そのよるべき償却の方法として定額法、定率法又は取替法を採用している減価償却資産(取替法を採用しているものについては、第四十九条第二項第二号(取替資産の償却限度額)に規定する新たな資産に該当するものでその取得価額につき当該事業年度において損金経理をしたものを除く。)当該資産につきこれらの方法により計算した前条の規定による当該事業年度の償却限度額に相当する金額を当該事業年度の月数で除し、これにその事業の用に供した日から当該事業年度終了の日までの期間の月数を乗じて計算した金額

二 そのよるべき償却の方法として生産高比例法を採用している減価償却資産 当該資産につき当該方法により計算した前条の規定による当該事業年度の償却限度額に相当する金額を当該事業年度における当該資産の属する鉱区の採掘数量で除し、これにその事業の用に供した日から当該事業年度終了の日までの期間における当該鉱区の採掘数量を乗じて計算した金額

三 そのよるべき償却の方法として第四十八条の二第一項(減価償却資産の特別な償却の方法)に規定する納税地の所轄税務署長の承認を受けた償却の方法を採用している減価償却資産 当該承認を受けた償却の方法が前二号に掲げる償却の方法のいずれに類するかに応じ前二号の規定に準じて計算した金額

2 前項第一号の月数は、暦に従つて計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。

### 法人税法施行令第六十条

#### 通常の使用時間を超えて使用される機械及び装置の償却限度額の特例

内国法人が、その有する機械及び装置(そのよるべき償却の方法として定額法又は定率法を採用しているものに限る。)の使用時間がその内国法人の営む事業の通常を経済事情における当該機械及び装置の平均的な使用時間を超える場合において、当該機械及び装置の当該事業年度の償却限度額と当該償却限度額に当該機械及び装置の当該平均的な使用時間を超えて使用することによる損耗の程度に応ずるものとして財務省令で定めるところにより計算した増加償却割合を乗じて計算した金額との合計額をもつて当該機械及び装置の当該事業年度の償却限度額としようとする旨その他財務省令で定める事項を記載した書類を当該事業年度に係る法第七十四条第一項(確定申告)の規定による申告書の提出期限(法第七十二条第一項(仮決算をした場合の中間申告書の記載事項)に規定する期間について同項各号に掲げる事項を記載した中間申告書を提出する場合にはその中間申告書の提出期限とし、適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立により移転する当該機会及び装置で法第三十一条第二項(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)の規定の適用を受けるものについてこの条の規定の適用を受けようとする場合には法第三十一条第三項に規定する書類の提出期限とする。)までに納税地の所轄税務署長に提出し、かつ、当該平均的な使用時間を超えて使用したことを証する書類を保存しているときは、当該機械及び装置の当該事業年度の償却限度額は、前二条の規定にかかわらず、当該合計額とする。ただし、当該増加償却割合が百分の十に満たない場合は、この限りでない。

### 法人税法施行令六十条の二

#### 陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例

内国法人が、その有する減価償却資産が技術の進歩その他の理由により著しく陳腐化した場合において、当該資産の使用可能期間を基礎として既に所得の金額の計算上損金の額に算入された償却費の額を修正することについて納税地の所轄国税局長の承認を受けたときは、その承認を受けた資産のその承認を受けた日の属する事業年度の償却限度額は、当該資産につき租税特別措置法第四十五条の三第三項(特定医療用建物の割増償却)、第四十六条(経営基盤強化計画を実施する特定組合等の構成員等の機械等の割増償却)、第四十六条の二第一項(障害者を雇用する場合の機械等の割増償却)又は第四十六条の三から第四十八条まで(割増償却の特例)の規定の適用を受ける場合を除き、前三条の規定にかかわらず、これらの規定により計算した当該資産の償却限度額と第一号に掲げる金額から第二号に掲げる金額を控除した金額(第五項において「陳腐化償却限度額」という。)との合計額とする。

	商法	企業会計基準
固定資産		

## 税法

- 一 当該資産の当該事業年度開始の日における帳簿価額
- 二 当該資産につきその取得（建設、製作又は製造を含む。）の時から当該承認に係る使用可能期間を基礎として当該事業年度において採用している償却の方法により償却を行つたものとした場合に計算される当該事業年度開始の日における帳簿価額
- 2 前項の承認を受けようとする内国法人は、同項の規定の適用を受けようとする減価償却資産の種類及び名称、その所在する場所、その使用可能期間その他財務省令で定める事項を記載した申請書に当該資産が著しく陳腐化したことを証する書類を添附し、納税地の所轄税務署長を経由して、これを納税地の所轄国税局長に提出しなければならない。
- 3 国税局長は、前項の申請書の提出があつた場合には、遅滞なく、これを審査し、その申請に係る減価償却資産の使用可能期間を認め、若しくはその使用可能期間を定めて第一項の承認をし、又はその申請を却下する。
- 4 国税局長は、前項の処分をするときは、その処分に係る内国法人に対し、書面によりその旨を通知する。
- 5 第一項の内国法人が、同項の規定の適用を受ける場合において、その適用を受ける減価償却資産の償却の方法として定率法（第四十九条第二項第一号（取替資産に係る償却の方法の特例）に掲げる金額を定率法により計算すべきものとされている取替法を含む。）を採用しているときは、前三条の規定により計算した当該資産の償却限度額は、当該資産の取得価額（第一項の規定の適用を受ける事業年度の直前の事業年度までにした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものがある場合には、当該金額を控除した金額）から当該資産の陳腐化償却限度額を控除した金額を基礎として計算するものとする。十第一項第三号（耐用年数の短縮）の規定により納税地の所轄国税局長の承認を受けたときは、その承認を受けた時において第一項の承認があつたものとみなし、かつ、同号の承認に係る使用可能期間をもつて、同項の承認を受けた使用可能期間とみなして、同項の規定を適用する。

### 法人税法施行令六十二条

#### 償却超過額の処理

内国法人がその有する減価償却資産についてした償却の額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額がある場合には、当該資産については、その償却をした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、当該資産の帳簿価額は、当該損金の額に算入されなかつた金額に相当する金額の減額がされなかつたものとみなす。

### 法人税法施行令百三十三条

#### 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入

内国法人がその事業の用に供した減価償却資産（第四十八条第一項第七号（減価償却資産の償却の方法）に掲げるものを除く。）で、前条第一号に規定する使用可能期間が一年未満であるもの又は取得価額（第五十四条第一項各号（減価償却資産の取得価額）の規定により計算した価額をいう。次条第一項において同じ。）が十万円未満であるものを有する場合において、その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

### 法人税法施行令百三十三条の二

#### 一括償却資産の損金算入

内国法人が各事業年度において減価償却資産で取得価額が二十万円未満であるもの（第四十八条第一項第七号（減価償却資産の償却の方法）に掲げるもの及び前条の規定の適用を受けるものを除く。）を事業の用に供した場合において、その内国法人がその全部又は特定の一部を一括したもの（略）の取得価額（略）の合計額（以下この項及び第11項において「一括償却対象額」という。）を当該事業年度以後の各事業年度の費用の額又は損失の額とする方法を選定したときは、当該一括償却資産につき当該事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該一括償却資産の全部又は一部につき損金経理をした金額（以下この条において「損金経理額」という。）のうち、当該一括償却資産に係る一括償却対象額を三十六で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額（略）に達するまでの金額とする。

2 略

3 略

4 略

5 第一項の月数は、暦に従つて計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。

6 略

7 略

	商法	企業会計基準
固定資産		

## 税法

8 損金経理額には、一括償却資産につき第一項の内国法人が損金経理をした事業年度（以下この項において「損金経理事業年度」という。）前の各事業年度における当該一括償却資産に係る損金経理額（略）のうち当該損金経理事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額を含むものとし、期中損金経理額には、第二項の内国法人の分割等事業年度前の各事業年度における同項に規定する一括償却資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額を含むものとする。

9 略

10 第1項の内国法人が一括償却資産をその事業の用に供した日の属する法第七十二条第一項（仮決算をした場合の中間申告書の記載事項）に規定する期間（次項において「中間期間」という。）について同条第一項各号に掲げる事項を記載した中間申告書（以下この条において「中間申告書」という。）を提出する場合における第一項の規定の適用については、同項中「当該事業年度の月数」とあるのは、「当該事業年度の月数（法第七十二条第一項（仮決算をした場合の中間申告書の記載事項）に規定する期間を一事業年度とみなさない場合の当該事業年度の月数）」とする。

11 第一項の規定は、一括償却資産を事業の用に供した日の属する事業年度の確定申告書（その事業の用に供した日の属する中間期間について中間申告書を提出する場合には、その中間申告書）に、当該一括償却資産に係る一括償却対象額の記載があり、かつ、その計算に関する書類を保存している場合に限り、適用する。

12 内国法人は、各事業年度において一括償却資産につき損金経理をした金額がある場合には、第一項の規定により損金の額に算入される金額の計算に関する明細書を当該事業年度の確定申告書（当該事業年度の中間申告書を提出する場合には、その中間申告書）に添付しなければならない。

### 基通7-1-11

令第133条《少額の減価償却資産の取得価額の損金算入》又は令第133条の2《一括償却資産の損金算入》の規定を適用する場合において、取得価額が10万円未満又は20万円未満であるかどうかは、通常1単位として取引されるその単位、例えば、機械及び装置については1台又は1基ごとに、工具、器具及び備品については1個、1組又は1そろいごとに判定し、構築物のうち例えばまくら木、電柱等単体では機能を発揮できないものについては一の工事ごとに判定する。

### 基通7-1-12

令第133条《少額の減価償却資産の取得価額の損金算入》の使用可能期間が1年未満である減価償却資産とは、法人の属する業種（例えば、紡績業、鉄鋼業、建設業等の業種）において種類等を同じくする減価償却資産の使用状況、補充状況等を勘案して一般的に消耗性のものとして認識されている減価償却資産で、その法人の平均的な使用状況、補充状況等からみてその使用可能期間が1年未満であるものをいう。この場合において、種類等を同じくする減価償却資産のうちに材質、型式、性能等が著しく異なるため、その使用状況、補充状況等も著しく異なるものがあるときは、当該材質、型式、性能等の異なるものごとに判定することができる。

（注）平均的な使用状況、補充状況等は、おおむね過去3年間の平均値を基準として判定する。

### 基通7-3-18

法人の有する減価償却資産が令第57条第1項各号《耐用年数の短縮》に掲げる事由に該当するかどうかを判定する場合において、当該各号の「その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと」とは、当該減価償却資産の使用可能期間がその法定耐用年数に比しておおむね10%以上短い年数となつたことをいうものとする。

### 基通7-3-19

令第57条第1項《耐用年数の短縮》の規定は、減価償却資産の種類（その種類につき構造若しくは用途、細目又は設備の種類の区分が定められているものについては、その構造若しくは用途、細目又は設備の種類の区分）ごとに、かつ、耐用年数の異なるものごとに適用する。ただし、次に掲げる減価償却資産については、次によることができる。

(1) 機械及び装置 2以上の工場に同一の種類に属する設備を有するときは、工場ごと

(2) 建物、建物附属設備、構築物、船舶、航空機又は無形減価償却資産 個々の資産ごと

(3) 他に貸与している減価償却資産 その貸与している個々の資産（当該個々の資産が借主における一の設備を構成する機械及び装置の中に2以上含まれているときは、当該2以上の資産）ごと

（注）1 (1)の「2以上の工場に同一の種類に属する設備を有するとき」には、2以上の工場にそれぞれ一の設備の種類を構成する機械及び装置が独立して存在するときが該当し、2以上の工場の機械及び装置を合わせて一の設備の種類が構成されているときは、これに該当しない。

2 一の設備を構成する機械及び装置の中に他から貸与を受けている資産があるときは、当該資産を含めないところにより同項の規定を適用する。

	商法	企業会計基準
固定資産		

## 税法

### 基通7-3-20

機械及び装置以外の減価償却資産に係る令第57条第1項《耐用年数の短縮》に規定する「使用可能期間」は、同項各号に掲げる事由に該当することとなった減価償却資産の取得後の経過年数とこれらの事由に該当することとなった後の見積年数との合計年数（1年未満の端数は切り捨てる。）とする。この場合における見積年数は、当該減価償却資産につき使用可能期間を算定しようとする時から通常の維持補修を加え、通常の使用条件で使用するものとした場合において、通常予定される効果をあげることができなくなり更新又は廃棄されると見込まれる時期までの年数による。

### 基通7-3-21

機械及び装置に係る令第57条第1項《耐用年数の短縮》に規定する「使用可能期間」は、設備の種類を同じくする機械及び装置に属する個々の資産の取得価額（再評価を行った資産については、その再評価額。ただし、申請の事由が規則第16条第2号《特掲されていない設備の耐用年数の短縮》に掲げる事由又はこれに準ずる事由に該当するものである場合には、その再取得価額）を償却基礎価額とし7-3-20に準じて算定した使用可能期間（当該機械及び装置に属する個々の資産のうち同項各号に掲げる事由に該当しないものについては、当該機械及び装置の法定耐用年数の基礎となった個別年数）を当該個々の資産の耐用年数として、機械及び装置の耐用年数の算定式に従いその機械及び装置の全部を総合して算定した年数（1年未満の端数は切り捨てる。）による。

### 基通7-3-22

令第57条第1項《耐用年数の短縮》の規定による耐用年数の短縮の承認に係る減価償却資産が規則第16条第2号《特掲されていない設備の耐用年数の短縮》に掲げる事由又はこれに準ずる事由に該当するものである場合において、その後その承認の対象となった資産と種類を同じくする資産を取得したときは、その取得した資産についても承認に係る耐用年数を適用する。

### 基通7-4-8

令第60条の2《陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例》に定める減価償却資産の陳腐化とは、法人の有する減価償却資産が現実に旧式化し当該減価償却資産の使用によってはコスト高、生産性の低下等により経済的に採算が悪化すること、流行の変遷、経済的環境の変化等により製品、サービス等に対する需要が減退し、当該減価償却資産の経済的価値が低下すること等のため、その更新又は廃棄が必要とされる状況になったことをいうものとする。

### 基通7-4-9

令第60条の2第1項《陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例》に定める減価償却資産が著しく陳腐化した場合とは、法人の有する減価償却資産が陳腐化したことにより、その減価償却資産の使用可能期間がその減価償却資産の償却につき採用している耐用年数（法定耐用年数より短い年数を採用している場合には、法定耐用年数）に比しておおむね10%以上短くなつた場合をいうものとする。

### 基通7-4-10

令第60条の2 第1項《陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例》の規定による陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例の適用単位については、7-3-19《耐用年数の短縮の対象となる資産の単位》に準ずる。

### 基通7-4-11

令第60条の2第1項《陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例》に規定する「使用可能期間」の計算については、7-3-20《機械及び装置以外の減価償却資産の使用可能期間の算定》又は7-3-21《機械及び装置の使用可能期間の算定》に準ずる。この場合において、当該減価償却資産の更新又は廃棄の時期が具体的な資金計画、設備投資計画等において明らかにされており、かつ、その計画等が法人の業種、業態、規模等に照らして妥当なものであると認められるときは、その計画等に基づきその使用可能期間を算定する。

### 基通7-4-12

令第60条の2第1項《陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例》の規定を適用する場合において、陳腐化した減価償却資産につきその取得後同項の規定を適用する事業年度（以下この款において「適用年度」という。）前の事業年度までに資本的支出があるときは、その減価償却資産に係る同項第2号に掲げる帳簿価額は、次のいずれかに掲げる額又はこれらの額の計算方法に類する方法により計算される額によることができる。

(1) 次のイ及びロに掲げる額の合計額

	商法	企業会計基準
固定資産		

## 税法

イ 当初の取得価額につき使用可能期間を基礎として計算される未償却残額

ロ 適用年度前の各事業年度ごとに、その支出された資本的支出の額の合計額を一の資本的支出の額とし、かつ、その資本的支出の額が当該各事業年度開始の日において支出されたものとした場合において、その資本的支出の額につき使用可能期間を基礎として計算される未償却残額の合計額

(2) 次のロに対するイの割合を未償却残額割合とした場合におけるその法人が採用している耐用年数に係る未償却残額割合に対応する経過年数を計算し、次にその減価償却資産の使用可能期間についてその経過年数を経過したものとしたときに計算される未償却残額割合をその減価償却資産の取得価額(適用年度前の各事業年度に支出された資本的支出の額がある場合には、その資本的支出の額に合計額を加算した金額。以下7-4-12において同じ。)に乗じて計算した金額

イ 適用年度開始の日における陳腐化した減価償却資産の帳簿価額

ロ その減価償却資産の取得価額

(注) 未償却残額割合は、その計算された割合に近い未償却残額割合のいずれかを選択することができる。

### 基通7-4-13

陳腐化した減価償却資産につき、令第60条の2第1項《陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例》の規定の適用がある場合には、その減価償却資産について生じていた償却超過額又は評価損の否認金の額は、適用年度の損金の額に算入する。

### 基通7-4-14

帳簿価額を取得価額の5%相当額に達した減価償却資産について資本的支出をした場合には、その資本的支出をした後の取得価額及び帳簿価額を基礎として再び減価償却を行うことができるのであるから留意する。

### 基通7-4-15

法人が令第61条第2項(減価償却資産の償却可能限度額の特例)の規定による償却をしている資産について資本的支出をした場合には、その後の償却限度額の計算は、次による。

(1) 資本的支出をした後の帳簿価額が資本的支出後の当該資産の取得価額の5%相当額に満たないときは、当該帳簿価額を基礎とし、新たにその時から使用不能となると認められる日までの期間を基礎とし適正に見積った月数により計算する。

(2) 資本的支出をした後の帳簿価額が資本的支出後の当該資産の取得価額の5%相当額を超えるときは、5%相当額に達するまでは法定耐用年数によりその償却限度額を計算し、5%相当額に達したときは、改めて同項の規定により税務署長の認定を受けた月数により計算する。

### 基通7-5-1

法第31条第1項(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次に掲げるような金額も含まれるものとする。

(1) 令第54条第1項《減価償却資産の取得価額》の規定により減価償却資産の取得価額に算入すべき付随費用の額のうち原価外処理をした金額

(2) 減価償却資産について法又は措置法の規定による圧縮限度額を超えてその帳簿価額を減額した場合のその超える部分の金額

(3) 減価償却資産について支出した金額で修繕費として経理した金額のうち令第132条《資本的支出》の規定により損金の額に算入されなかった金額

(4) 無償又は低い価額で取得した減価償却資産につきその取得価額として法人の経理した金額が令第54条第1項の規定による取得価額に満たない場合のその満たない金額

(5) 減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額

(6) 少額な減価償却資産(おおむね60万円以下)又は耐用年数が3年以下の減価償却資産の取得価額を消耗品費等として損金経理をした場合のその損金経理をした金額

### 基通7-5-2

法人が減価償却資産の取得価額の全部又は一部を資産に計上しないで損金経理をした場合(7-5-1により償却費として損金経理をしたものと認められる場合を除く。)又は贈与により取得した減価償却資産の取得価額の全部を資産に計上しなかった場合において、これらの資産を事業の用に供した事業年度の確定申告書又は修正申告書(更正又は決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書及び修正申告書を除く。)に添付した令第63条《減価償却に関する明細書の添付》に規定する明細書にその計上しなかった金額を記載して申告調整をしているときは、

	商法	企業会計基準
固定資産		
繰延資産	<p>商法二百八十六条            第六百六十八条一項第七号及第八号の規定に依り支出したる金額、同号但書の手数料及報酬として支出したる金額並に設立登記の為に支出したる税額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては会社成立の後、若し開業前に利息を配当すべきことを定めたるときは其の配当を止めたる後五年内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為すことを要す</p> <p>商法二百八十六条の二            開業準備の為に支出したる金額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得 此の場合に於ては開業の後五年内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為</p>	<p>企業会計原則第三            一 貸借対照表の本質            D 将来の期間に影響する特定の費用は、次期以降の期間に配分して処理するため、経過的に貸借対照表の資産の部に記載することができる。</p> <p>企業会計原則第三            四 貸借対照表科目の分類            C 創立費、開業費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、開発費、試験研究費及び建設利息は、繰延資産に属するものとする。これらの資産については、償却額を控除した未償却残高を記載する。</p> <p>企業会計原則注解 注15            将来の期間に影響する特定の費用について            「将来の期間に影響する特定の費用」とは、すでに代価の支払いが完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用をいう。            これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる。</p>

## 税法

その記載した金額は、償却費として損金経理をした金額に該当するものとして取り扱う。

(注) 贈与により取得した減価償却資産が、令第133条《少額の減価償却資産の取得価額の損金算入》の規定によりその取得価額の全部を損金の額に算入することができるものである場合には、損金経理をしたものとする。

### 基通9-1-16

令第68条第3号へ《固定資産の評価損の計上ができる事実》に規定する「イからホまでに準ずる特別の事実」とは、例えば、次のような事実をいう。

- (1) 法人の有する固定資産がやむを得ない事情によりその取得の時から1年以上事業の用に供されないため、当該固定資産の価額が低下したと認められること。
- (2) 民事再生法の規定による再生手続開始の決定があったことにより、固定資産につき評価換えをする必要が生じたこと。

### 基通9-1-17

固定資産の評価損が損金の額に算入されるのは、当該固定資産について令第68条第3号（固定資産の評価損の計上ができる場合）掲げる事実がある場合に限られるのであるから、当該固定資産の価額の低下が次のような事実に基づく場合には、法第33条第2項《資産の評価損の損金算入》の規定の適用がないことに留意する。

- (1) 過度の使用又は修理の不充分等により当該固定資産が著しく損耗していること。
- (2) 当該固定資産について償却を行わなかったため償却不足額が生じていること。
- (3) 当該固定資産の取得価額がその取得の時ににおける事情等により同種の資産の価額に比して高いこと。
- (4) 機械及び装置が製造方法の急速な進歩等により旧式化していること。

### 基通9-1-18

法人がその有する土地の賃貸に際して賃借人から権利金その他の一時金（賃借人に返還する旨の特約のあるものを除く。）を収受するとともに長期間にわたって当該土地を使用させることとしたため、当該賃貸後の価額がその帳簿価額に満たないこととなつた場合には、令第138条第1項（借地権の設定等により地価が著しく低下する場合の土地等の帳簿価額の一部の損金算入）の規定の適用がないときであつても、その満たない部分に相当する金額をその賃貸をした日の属する事業年度においてその帳簿価額から減額することができる。

### 基通9-1-19

法人が、令第13条第1号から第7号まで《有形減価償却資産》に掲げる減価償却資産について法第33条第2項《資産の評価損の損金算入》の規定を適用する場合において、事業年度終了の時ににおける当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時から当該事業年度終了の時まで定率法により償却を行つたものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によつては、これを認める。

### 法人税法二条

一～二十三 略

二十四 繰延資産 法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもので政令で定めるものをいう。

二十五～四十八 略

### 法人税法三十二条

内国法人の各事業年度終了の時の繰延資産につきその償却費として第二十二条第三項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定より当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（以下この条において「損金経理額」という。）のうち、その繰延資産に係る支出の効果が及ぶ期間を基礎として政令で定めるところにより計算した金額（次項において「償却限度額」という。）

に達するまでの金額とする。

2 略

3 略

4 略

5 略

6 損金経理額には、第一項の繰延資産につき同項の内国法人が償却費として損金経理をした事業年度（以下この項において「償却事業年度」という。）前の各事業年度における当該繰延資産に係る損金経理額（略）のうち当該償却事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額を含むものとし、期中損金経

	商法	企業会計基準
繰延資産	<p>すことを要す</p> <p>商法二百八十六条の三 左の目的の為に特別に支出したる金額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては其の支出の後五年内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為すことを要す</p> <p>一 新製品又は新技術の研究 二 新技術又は新経営組織の採用 三 資源の開発 四 市場の開拓</p> <p>商法二百八十六条の四 新株を発行したるときは其の発行の為に必要なる費用の額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得 此の場合に於ては新株発行の後三年内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為すことを要す</p> <p>2 前項の規定は新株予約権を発行したる場合に之を準用す</p> <p>商法二百八十六条の五 社債を発行したるときは其の発行の為に必要なる費用の額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては社債発行の後三年内に、若し三年内に社債償還の期限が到来するときは其の期限内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為すことを要す</p> <p>商法二百八十七条 社債権者に償還すべき金額の総額が社債の募集に依りて得たる実額を超ゆるときは其の差額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては社債償還の期限内に毎決算期に於て均等額以上の償却を為すことを要す</p> <p>商法二百九十一条 会社の目的たる事業の性質に依り会社の成立後二年以上其の営業全部の開業を為すこと能はざるものと認むるときは会社は定款を以て一定の株式に付其の開業前一定の期間内一定の利息を</p>	<p>なお、天災等により固定資産又は企業の営業活動に必須の手段たる資産の上に生じた損失が、その期の純利益又は当期末未処分利益から当期の処分予定額を控除した金額をもつて負担しえない程度に巨額であつて特に法令をもつて認められた場合には、これを経過的に貸借対照表の資産の部に記載して繰延経理をすることができる。</p> <p>研究開発費等に係る会計基準</p> <p>一 定義</p> <p>1 研究及び開発 研究とは、新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探究をいう。開発とは、新しい製品・サービス・生産方法（以下、「製品等」という。）についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することをいう。</p> <p>2 ソフトウェア ソフトウェアとは、コンピューターを機能させるように指令を組み合わせて表現したプログラム等をいう。</p> <p>二 研究開発費を構成する原価要素 研究開発費には、人件費、原材料費、固定資産の減価償却費及び間接費の配布額等、研究開発のために費消されたすべての原価が含まれる。</p> <p>三 研究開発に係る会計処理 研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならない。なお、ソフトウェア制作費のうち、研究開発に該当する部分も研究開発費として費用処理する。</p> <p>四 研究開発費に該当しないソフトウェア制作費にかかる会計処理</p> <p>1 受注制作のソフトウェアにかかる会計処理 受注制作のソフトウェアの制作費は、請負工事の会計処理に準じて処理する。</p> <p>2 市場販売目的のソフトウェアに係る会計処理 市場販売目的のソフトウェアである製品マスターの制作費は、研究開発費に該当する部分を除き、資産として計上しなければならない。ただし、製品マスターの機能維持に要した費用は、資産として計上してはならない。</p> <p>3 自社利用のソフトウェアに係る会計処理 ソフトウェアを用いて外部へ業務処理等のサービスを提供する契約等が締結されている場合のように、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められる場合には、適正な原価を集計した上、当該ソフトウェアの制作費を資産として計上しなければならない。</p> <p>社内利用のソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合には、当該ソフトウェアの取得に要した費用を資産として計上しなければならない。</p> <p>機械装置等に組み込まれているソフトウェアについては、当該機械装置等に含めて処理する。</p> <p>4 ソフトウェアの計上区分 市場販売目的のソフトウェア及び自社利用のソフトウェアを資産として計上する場合には、無形固定資産の区分に計上しなければならない。</p> <p>5 ソフトウェアの減価償却方法 無形固定資産として計上したソフトウェアの取得原価は、当該ソフトウェアの性格に応じて、見込販売数量に基づく償却方法その他合理的な方法により償却しなければならない。</p>

## 税法

理額には、第2項の内国法人の分割等事業年度前の各事業年度における同項の繰延資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額を含むものとする。

7 略

8 前各項に定めるもののほか、繰延資産の償却に関し必要な事項は、政令で定める。

### 法人税法施行令十四条

#### 繰延資産の範囲

法第二条第二十四号（繰延資産の意義）に規定する政令で定める費用は、法人が支出する費用（資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く。）のうち次に掲げるものとする。

一 創業費（発起人に支払う報酬、設立登記のために支出する登録免許税その他法人の設立のために支出する費用で、当該法人の負担に帰すべきものをいう。）

二 建設利息（商法第二百九十一条第一項（利息の配当）の規定により株主に配当する利息をいう。）

三 開業費（法人の設立後営業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用をいう。）

四 試験研究費（新たな製品の製造又は新たな技術の発明に係る試験研究のために特別に支出する費用をいう。）

五 開発費（新たな技術若しくは新たな経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓又は新たな事業の開始のために特別に支出する費用をいう。）

六 新株発行費（株券等の印刷費、資本又は出資の増加の登記についての登録免許税その他新株（出資を含む。）の発行のために支出する費用をいう。）

七 社債発行費（社債券等の印刷費、社債の登記についての登録免許税その他債券の発行のために支出する費用をいい、次号に掲げる社債発行差金を除く。）

八 社債発行差金（商法第二百八十七条（社債差額の繰延べ）に規定する差額その他これに準ずるものをいう。）

九 前各号に掲げるもののほか、次に掲げる費用で支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもの

イ 自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用

ロ 資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立ちのき料その他の費用

ハ 役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用

ニ 製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用

ホ イからニまでに掲げる費用のほか、自己が便益を受けるために支出する費用

2 前項に規定する前払費用とは、法人が一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出する費用のうち、その支出する日の属する事業年度終了の日においてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいう。

### 法人税法施行令六十四条

#### 繰延資産の償却限度額

法第三十二条第一項（繰延資産の償却費の計算及びその償却の方法）に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に掲げる繰延資産の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 第十四条第一項第一号から第七号まで（繰延資産の範囲）に掲げる繰延資産 その繰延資産の額（既にした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの（略）がある場合には、当該金額を控除した金額）

二 略

2 前項の月数は、暦に従つて計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。

### 法人税法施行令六十五条

#### 繰延資産の償却超過額の処理

内国法人の各事業年度終了の時の前条第一項第二号（均等償却を行う繰延資産）に掲げる繰延資産についてした償却の額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額がある場合には、その繰延資産については、その償却をした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、その繰延資産の帳簿価額は、当該損金の額に算入されなかった金額に相当する金額の減額がされなかつたものとみなす。

### 法人税法施行令六十七条

#### 繰延資産の償却に関する明細書の添付

内国法人は、各事業年度終了の時の繰延資産につき償却費として損金経理をした金額がある場合には、その繰延資産の当該事業年度の償却限度額その他償却費の計算に関する明細書を当該事業年度の確定申告書（当該事業年度の中間申告書で法第七十二条第一項各号（仮決算をした場合の中間申告書の記載事項）に掲げる事項を記載したものを提出する場合には、その中間申告書）に添付しなければならない。

2 内国法人は、前項に規定する明細書に記載された金額を第十四条第一項各号（繰延資産の範囲）に掲げる繰延

	商法	企業会計基準
繰延資産	<p>株主に配当すべき旨を定めることを得</p> <p>2 前項の定款の規定又は其の変更は裁判所の認可を得ることを要す</p> <p>3 第一項の期間内に発行する株式にして利息の配当を為すものの発行価額は同項に定める利息の年額の二十倍を下ることを得ず</p> <p>4 第一項の規定に依りて配当したる金額は之を貸借対照表の資産の部に計上することを得此の場合に於ては一年に付資本の総額の百分の六を超ゆる利益を配当する毎に其の超過額と同額以上の金額を償却することを要す</p>	<p>ただし、毎期の償却額は、残存有効期間に基づく均等配分額を下回ってはならない。</p> <p>研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針2</p> <p>研究とは「新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探求」であり、開発とは「新しい製品・サービス・生産方法（以下「製品等」という。）についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化すること」とされているが、これら研究・開発の典型例としては以下のものを挙げることができる。</p> <p>従来にはない製品、サービスに関する発想を導き出すための調査・探求</p> <p>新しい知識の調査・探求の結果を受け、製品化又は業務化等を行うための活動</p> <p>従来製品に比較して著しい違いを作り出す製造方法の具体化</p> <p>従来と異なる原材料の使用法又は部品の製造方法の具体化</p> <p>既存の製品、部分に係る従来と異なる使用法の具体化</p> <p>工具、治具、金型等について、従来と異なる使用法の具体化</p> <p>新製品の試作品の設計・製作及び実験</p> <p>商業生産化するために行うパイロットプラントの設計、建設等の計画</p> <p>取得した特許を基にして販売可能な製品を製造するための技術的活動</p> <p>研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針3</p> <p>研究開発費はすべて発生時に費用として処理しなければならない。したがって、例えば外部に研究開発を委託した場合は、研究開発の内容について検収を行い、利用可能になった時点で費用として処理すべきであり、契約金等は前渡金として処理しなければならない。</p> <p>研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針4</p> <p>研究開発費は、新製品の計画・設計又は既存製品の著しい改良等のために発生する費用であり、一般的には原価性がないと考えられるため、通常、一般管理費として計上する。ただし、製造現場において研究開発活動が行われ、かつ、当該研究開発に要した費用を一括して製造現場で発生する原価に含めて計上しているような場合があることから、研究開発費を当期製造費用に算入することが認められている。</p> <p>この場合、当期製造費用に算入するに当たっては、研究開発費としての内容を十分に検討してその範囲を明確にすることとし、製造現場で発生していても製造原価に含めることが不合理であると認められる研究開発費については、当期製造費用に算入してはならないこととなる。</p> <p>特に、研究開発費を当期製造費用として処理し、当該製造費用の大部分が期末仕掛品等として資産計上されることとなる場合には、従来の繰越資産等として資産計上する処理と結果的に変わらないこととなるため、妥当な会計処理とは認められないことに留意する必要がある。具体的には、ソフトウェア制作費のうち研究開発に係る部分について、当期製造費用として処理し、結果的にその大部分が資産計上されることとなる場合が該当する。</p> <p>研究開発費の開示に当たっては、当期に発生した研究開発費として、一般管理費及び当期製造費用に計上した額を総額で注記する。</p> <p>なお、研究開発費は、当期製造費用として処理したものを除き、一般管理費として当該科目名を付して記載する。</p>

## 税法

資産の種類ごとに区分し、その区分ごとの合計額を記載した書類を当該事業年度の前項に規定する確定申告書に添付したときは、同項の明細書を保存している場合に限り、同項の明細書の添付を要しないものとする。

### 法人税法施行令六十八条

法第三十三条第二項（特定の事実が生じた場合の資産の評価損の損金算入）に規定する政令で定める事實は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める事實とする。

一～三 略

四 繰延資産 次に掲げる繰延資産の区分に応じそれぞれ次に掲げる事実

イ 第十四条第一項第九号（繰延資産の範囲）に掲げる繰延資産のうち他の者の有する固定資産を利用するために支出されたもの 次に掲げる事実

(1) その繰延資産となる費用の支出の対象となつた固定資産につき前号イからニまでに掲げる事実が生じたこと。

(2) 内国法人について会社更生法若しくは金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生手続開始の決定又は商法の規定による整理開始の命令があつたことによりその繰延資産につき評価換えをする必要が生じたこと。

(3) (1)又は(2)に準ずる特別の事実

ロ イに該当しない繰延資産 イ(2)に掲げる事実及びこれに準ずる特別の事実

### 法人税法施行令百三十四条

繰延資産となる費用のうち少額のもの損金算入

内国法人が、第六十四条第一項第二号（均等償却を行う繰延資産）に掲げる費用を支出する場合において、当該費用のうちその支出する金額が二十万円未満であるものにつき、その支出する日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

### 法人税法施行令百三十六条の二

内国法人が社債券、特別の法律の規定に基づき発行する債券その他これらに準ずるもの（以下この条において「社債券等」という。）を発行した場合において、当該社債券等の発行価額がその券面金額を超えるときは、その発行の日の属する事業年度からその償還の日の属する事業年度までの各事業年度の所得の金額の計算上、その超える部分の金額を当該社債券等の償還期間（社債券等を発行した日から当該社債券等を償還する日までの期間をいう。第三項において同じ。）の月数で除し、これに当該事業年度の月数（当該事業年度が当該社債券等を発行した日の属する事業年度である場合には、同日から当該事業年度終了の日までの期間の月数）を乗じて計算した金額（当該事業年度がその償還の日の属する事業年度である場合には、その超える部分の金額から当該事業年度の前事業年度までの間において益金の額に算入された金額を控除して得た金額）を益金の額に算入する。

2 略

3 略

4 第一項及び前項の月数は、暦に従つて計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。

	商法	企業会計基準
引当金	<p>商法二百八十七条の二            特定の支出又は損失に備ふる為の引当金は其の営業年度の費用又は損失と為すことを相当とする額に限り之を貸借対照表の負債の部に計上することを得</p>	<p>企業会計原則注解 注1            重要性の原則の適用について            (3)引当金のうち、重要性の乏しいものについては、これを計上しないことができる。</p> <p>企業会計原則注解 注18            引当金について            将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。</p> <p>製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する。</p> <p>発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。</p>

## 税法

### 法人税法五十三条

内国法人で出版業その他政令で定める事業(以下この条において「対象事業」という。)を営むもののうち、常時、その販売する当該対象事業に係る棚卸資産の大部分につき、当該販売の際の価額による買戻しに係る特約その他の政令で定める特約を結んでいるものが、当該棚卸資産(略)の当該特約に基づく買戻しによる損失の見込額として、各事業年度終了の時ににおいて損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れた金額については、当該繰り入れた金額のうち、最近における当該対象事業に係る棚卸資産の当該特約に基づく買戻しの実績を基礎として政令で定めるところにより計算した金額(第四項において「返品調整引当金繰入限度額」という。)に達するまでの金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

2 前項の規定は、確定申告書に返品調整引当金勘定に繰り入れた金額の損金算入に関する明細の記載がある場合に限り、適用する。

3 税務署長は、前項の記載がない確定申告書の提出があつた場合においても、その記載がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、第一項の規定を適用することができる。

4 略

5 略

6 略

7 第一項の規定により各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された同項に規定する返品調整引当金勘定の金額(前項の規定により適格分割型分割に係る分割承継法人に引き継がれたものを除く。)は、当該事業年度の翌事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

8 略

9 第二項、第三項及び第五項に定めるもののほか、第一項、第四項及び第六項から前項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

### 法人税法施行令九十九条

返品調整引当金勘定を設定することができる事業の範囲

法第五十三条第一項(返品調整引当金)に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業とする。

一 出版業

二 出版に係る取次業

三 医薬品(医薬部外品を含む。)、農薬、化粧品、既製服、蓄音機用レコード、磁気音声再生機用レコード又はデジタル式の音声再生機用レコードの製造業

四 前号に規定する物品の卸売業

### 法人税法施行令百条

返品調整引当金勘定の設定要件

法第五十三条第一項(返品調整引当金)に規定する政令で定める特約は、次に掲げる事項を内容とする特約とする。

一 法第五十三条第一項の内国法人において、販売先からの求めに応じ、その販売したたな卸資産を当初の販売価額によつて無条件に買い戻すこと。

二 販売先において、法第五十三条第一項の内国法人からたな卸資産の送付を受けた場合にその注文によるものかどうかを問わずこれを購入すること。

### 法人税法施行令百一条

返品調整引当金勘定への繰入限度額

法第五十三条第一項(返品調整引当金)に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、第九十九条各号(返品調整引当金勘定を設定することができる事業の範囲)に掲げる事業(第百三条までにおいて「対象事業」という。)の種類ごとに、次に掲げる方法のうちいずれかの方法により計算した金額の合計額とする。

一 各事業年度終了の時ににおける対象事業に係る売掛金(法第六十三条第二項(長期割賦販売等)に規定する長期割賦販売等に係る棚卸資産で、その収益の額及び費用の額につき同条第一項本文の規定の適用を受けたものに係る売掛金及び適格合併に該当しない合併又は適格分割型分割に該当しない分割型分割(以下この項において「非適格合併等」という。))により合併法人又は分割承継法人(以下この項において「合併法人等」という。)に移転する対象事業に係る売掛金を除く。)の帳簿価額の合計額に当該対象事業に係る棚卸資産(同条第二項に規定する長期割賦販売等に係る棚卸資産で、その収益の額及び費用の額につき同条第一項本文の規定の適用を受けたものを除く。以下この条において同じ。)の返品率を乗じて計算した金額に、当該事業年度における当該対象事業に係る売買利益率を乗じて計算する方法

二 各事業年度終了の日以前二月間における対象事業に係る棚卸資産の販売の対価の額(略)の合計額に当該

	商法	企業会計基準
引当金		

## 税法

対象事業に係る棚卸資産の返品率を乗じて計算した金額に、当該事業年度における当該対象事業に係る売買利益率を乗じて計算する方法

2 前項各号に規定する対象事業に係る棚卸資産の返品率とは、買戻事業年度（当該事業年度及び当該事業年度開始の日前1年以内に開始した各事業年度をいう。以下この項において同じ。）における第一号に掲げる金額のうち第二号に掲げる金額の占める割合をいう。

一 当該対象事業に係る棚卸資産の販売の対価の額の合計額（略）

二 法第五十三条第一項に規定する特約に基づく当該対象事業に係る棚卸資産の買戻しに係る対価の額の合計額（略）

3 第一項各号に規定する対象事業に係る売買利益率とは、当該事業年度における当該対象事業に係る棚卸資産の販売の対価の額の合計額から法第五十三条第一項に規定する特約に基づく当該事業年度における当該棚卸資産の買戻しに係る対価の額の合計額を控除した残額のうち当該販売に係る利益の総額（当該残額がその売上原価の額と販売手数料の額との合計額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。）の占める割合をいう。

### 基通9-6-4

出版業を営む法人で法53条《返品調整引当金》により返品調整引当金勘定を設けることのできるものが、雑誌（週刊誌、旬刊誌、月刊誌等の定期刊行物をいう。以下この款において同じ。）の販売に関し、その取次業者又は販売業者（以下この款においてこれらの者を「販売業者」という。）との間に、次の(1)及び(2)に掲げる事項を内容とする特約を結んでいる場合には、その販売した事業年度において9-6-13に定める繰入限度額以下の金額を損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れることができる。

(1) 各事業年度終了の時ににおいてその販売業者がまだ販売していない雑誌（当該事業年度終了の時の直前の発行日に係るものを除く。以下この款において「店頭売れ残り品」という。）に係る売掛金に対応する債務を当該時において免除すること。

(2) 店頭売れ残り品を当該事業年度終了の時ににおいて自己に帰属させること。

### 基通9-6-5

返品債権特別勘定の繰入限度額は、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次に掲げる金額とする。

(1) 当該法人が返品調整引当金勘定への繰入限度額を令第101条第1項第1号《売掛金基準》の方法により計算している場合 当該事業年度終了の時ににおける雑誌の販売に係る売掛金（当該事業年度終了の時の直前の発行日に係るものを除く。）の帳簿価額の合計額に同号に規定する返品率を乗じて計算した金額から店頭売れ残り品の当該事業年度終了の時ににおける価額に相当する金額を控除した金額

(2) 当該法人が返品調整引当金勘定への繰入限度額を令第101条第1項第2号《販売高基準》の方法により計算している場合又は返品調整引当金勘定を設けていない場合 当該事業年度終了の日以前2月間における雑誌の販売の対価の額（当該事業年度終了の時の直前の発行日に係るものを除く。）の合計額に同号に規定する返品率を乗じて計算した金額から店頭売れ残り品の当該事業年度終了の時ににおける価額に相当する金額を控除した金額

### 基通9-6-6

返品債権特別勘定の金額は、その繰り入れた事業年度の翌事業年度の益金の額に算入する

### 基通9-6-7

返品債権特別勘定への繰入れを行う場合には、その繰入れを行う事業年度の確定申告書に返品債権特別勘定の繰入額の計算に関する明細を記載した書類を添付しなければならないものとする。

### 基通11-3-1の3

令第99条《返品調整引当金勘定を設定することができる事業の範囲》に掲げる事業（以下この節において「指定事業」という。）を営む法人が、その販売先との間に文書により令第100条《返品調整引当金勘定の設定要件》に掲げる事項を内容とする特約を結んでいない場合であっても、慣習によりその販売先との間に同条に掲げる事項につき特約があると認められるときは、当該法人は法53条第1項《返品調整引当金》の特約を結んでいるものに該当するものとする。

### 基通11-3-2

令第101条第1項第1号《売掛金基準》の売掛金には、その売掛金について取得した受取手形（割引又は裏書譲渡をしたものを含む。）を含むものとする。

(注)11-2-17の(注)は、この取扱いを適用する場合について準用する。

	商法	企業会計基準
引当金		

## 税法

### 基通11-3-3

法人が指定事業に係る棚卸資産の販売の対価の額につき割戻しをした金額がある場合において、次の金額を計算するときは、それぞれ次による。

(1)令第101条第1項第2号《販売高基準》に規定する「各事業年度終了の日以前2月間における当該指定事業に係るたな卸資産の販売の対価の額の合計額」は、次の算式により計算した金額を控除した金額による。

(算式)

$$\text{当該事業年度において割戻しをした金額の合計額} \times \frac{\text{当該2月間の割戻しを行う前における棚卸資産の販売の対価の額の合計額}}{\text{当該事業年度の割戻しを行う前における棚卸資産の販売の対価の額の合計額}}$$

(2)令第101条第2項《返品率》に規定する「当該事業年度及び当該事業年度開始の日前一年以内に開始した各事業年度における当該指定事業に係るたな卸資産の販売の対価の額の合計額」は、これらの事業年度において割戻しをした金額を控除しないところの金額による。

(3)令第101条第3項《売買利益率》に規定する「当該事業年度における当該指定事業に係るたな卸資産の販売の対価の額の合計額」は、当該事業年度において割戻しをした金額を控除した金額による。

(注)令第101条第1項第1号《売掛金基準》の規定を適用する場合において、当該事業年度終了の時に未払金に計上している割戻しの金額があるときにおいても、当該割戻しの金額は、同号に規定する売掛金の帳簿価額の合計額の計算に関係させないことができる。

### 基通11-3-4

令第101条第1項第2号《販売高基準》に規定する「各事業年度終了の日以前2月間における当該指定事業に係るたな卸資産の販売の対価の額の合計額」は、その指定事業につき特約に基づく棚卸資産の買戻しに係る対価の額がある場合であっても、当該対価の額を控除しないで計算するものとする。

### 基通11-3-5

令第101条第2項第2号《返品率》に規定する「たな卸資産の買戻しに係る対価の額の合計額」には、販売した棚卸資産について受け入れた物的なかしに基づく返品額は含まれないのであるが、返品が物的なかしに基づくものであるかどうか明らかでない場合において、法人がその返品額を当該合計額に含めているときは、これを認める。

### 基通11-3-6

棚卸資産の評価額の計算について低価法を採用している法人が当該棚卸資産の時価が原価法による原価より低いため時価を評価額としている場合において、当該原価と時価との差額を営業外費用として経理しているときは、その差額は、令第101条第3項《売買利益率》の売上原価に含めるものとする。

### 基通11-3-7

出版業を営む法人が令第101条第3項《売買利益率》に規定する売買利益率を計算する場合において、その出版業に係る広告料収入があるときは、その広告料収入及びその原価の額は、当該出版業に係る棚卸資産の販売の対価の額の合計額及びその売上原価の額に含めないのであるが、その広告料収入に係る原価の額を区分することが困難である場合には、広告料収入及びその原価の額をそれぞれ出版業に係る棚卸資産の販売の対価の額の合計額及びその売上原価の額に含めて計算することができる。

### 基通11-3-8

令第101条第3項《売買利益率》に規定する販売手数料には、当該法人の使用人たる外交員等に対して支払う歩合給、手数料等で所得税法第204条（源泉徴収義務）に規定する報酬等に該当するものも含まれる。

### 基通11-3-9

法人が返品債権特別勘定を設けている場合には、令第101条第1項第1号《売掛金基準》に規定する売掛金の帳簿価額には9-6-5

(1)《返品債権特別勘定の繰入限度額》の雑誌の販売に係る売掛金の帳簿価額を、同項第2号《販売高基準》の対価の額には9-6-5(2)の雑誌の販売の対価の額を、それぞれ含めないことに留意する。

	商法	企業会計基準
退職給与引当金・退職給付債務		<p>退職給付に係る会計基準</p> <p>一 定義</p> <p>1 退職給付債務とは、一定の期間にわたり労働を提供したこと等の事由に基づいて、退職以後に従業員に支給される給付（以下「退職給付」という）のうち認識時点までに発生していると認められるものをいい、割引計算により測定される。</p> <p>2 年金資産とは、企業年金制度に基づき退職給付に充てるため積み立てられている資産をいう。</p> <p>3 勤務費用とは、一期間の労働の対価として発生したと認められる退職給付をいい、割引計算により測定される。</p> <p>4 利息費用とは、割引計算により算定された期首時点における退職給付債務について、期末までの時の経過により発生する計算上の利息をいう。</p> <p>5 過去勤務債務とは、退職給付水準の改定等に起因して発生した退職給付債務の増加又は減少部分をいう。なお、このうち費用処理（費用の減額処理又は費用を超過して減額した場合の利益処理を含む。以下同じ）されていないものを未認識過去勤務債務という。</p> <p>6 数理計算上の差異とは、年金資産の期待運用収益と実際の運用成果との差異、退職給付債務の数理計算に用いた見積数値と実績との差異及び見積数値の変更等により発生した差異をいう。</p> <p>なお、このうち費用処理されていないものを未認識数理計算上の差異という。</p> <p>二 負債の計上</p> <p>1 負債の計上額</p> <p>退職給付債務に未認識過去勤務債務及び未認識数理計算上の差異を加減した額から年金資産の額を控除した額を退職給付に係る負債として計上する。</p> <p>ただし、年金資産については、その額が企業年金制度に係る退職給付債務に当該企業年金制度に係る未認識過去勤務債務及び未認識数理計算上の差異を加減した額を超える場合には、当該超過額を退職給付債務から控除することはできないものとし、前払年金費用として処理するものとする。</p> <p>2 退職給付債務の計算</p> <p>(1)退職給付債務は、退職時に見込まれる退職給付の総額（以下「退職給付見込額」という。）のうち、期末までに発生していると認められる額を一定の割引率及び予想される退職時から現在までの期間（以下「残存勤務期間」という。）に基づき割り引いて計算する。</p> <p>(2)退職給付見込額は合理的に見込まれる退職給付の変動要因を考慮して見積もらなければならない。</p> <p>(3)退職給付見込み額のうち当期までに発生したと認められる額は、退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法その他従業員の労働の対価を合理的に反映する方法を用いて計算しなければならない。</p> <p>(4)職給付債務の計算における割引率は、安全性の高い長期の債権の利回りを基礎として決定しなければならない。</p> <p>3 年金資産</p> <p>年金資産の額は期末における公正な評価額により計算する。</p> <p>三 退職給付費用の処理</p> <p>1 退職給付費用の処理額</p> <p>当期の勤務費用及び利息費用は退職給付費用として処理し、企業年金制度を採用している場合には、年金資産に係る当期の期待運用収益相当額を差し引くものとする。なお、過去勤務債務及び数理計算上の差異に係る費用処理額は退職給付費用に含まれるものとする。</p>



	商法	企業会計基準
退職給与引当金・退職給付債務		<p>2 退職給付費用の計算</p> <p>(1) 勤務費用は、退職給付見込額のうち当期に発生したと認められる額を一定の割引率及び残存勤務期間に基づき割り引いて計算する。</p> <p>(2) 利息費用は、期首の退職給付債務に割引率を乗じて計算する。</p> <p>(3) 期待運用収益相当額は、期首の年金資産の額について合理的に予測される収益率（以下「期待運用収益率」という。）と乗じて計算する。</p> <p>(4) 過去勤務債務及び数理計算上の差異は、原則として、各期の発生額について平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を毎期費用処理しなければならない。</p> <p>四 貸借対照表及び損益計算書の表示</p> <p>1 貸借対照表において退職給付に係る負債を計上するにあたっては当該負債は原則として退職給付引当金の科目をもって計上する。</p> <p>2 新たに退職給付制度を採用したとき又は給付水準の重要な改定を行ったときに発生する過去勤務債務に係る当期の費用処理額が重要であると認められる場合には、当該費用処理額を特別損失として計上することができる。</p> <p>退職給付に係る会計基準注解 注2</p> <p>退職給付債務の計算について</p> <p>退職給付債務は、原則として個々の従業員ごとに計算する。ただし、勤続年数、残存勤務期間、退職給付見込額等について標準的な数値を用いて加重平均等により合理的な計算ができると認められる場合には、当該合理的な計算方法を用いることができる。</p> <p>退職給付に係る会計基準注解 注3</p> <p>退職給付見込額の見積りにおける退職給付の変動要因について</p> <p>退職給付見込額の見積りにおいて合理的に見込まれる退職給付の変動要因には確実に見込まれる昇給等が含まれるものとする。また、臨時に支給される退職給付等であって予め予測できないものは、退職給付見込額に含めないものとする。</p> <p>退職給付会計に関する実務指針2</p> <p>退職給付債務は以下の手順により計算する</p> <p>(1) 退職時に見込まれる退職給付の総額（退職給付見込額）の計算</p> <p>退職給付見込額は、予想退職時期ごとに、従業員に支給される一時金見込額及び退職時点における年金現価の見込額に退職率及び死亡率を加味して計算する。</p> <p>退職給付見込額の計算において、退職事由（自己都合退職、会社都合退職等）や支給方法（一時金、年金）により給付率が異なる場合には、原則として、退職事由及び支給方法の発生確率を加味して計算する。なお、期末時点において受給権を有していない従業員についても、退職給付見込額は発生しており、当該計算の対象となる。</p> <p>(2) 退職給付見込額のうち期末までに発生していると認められる額の計算</p> <p>予想退職時期ごとの退職給付見込額のうち、期末までに発生していると認められる額を計算する。</p> <p>期末までに発生していると認められる額を見積もる方法としては、期間定額基準（退職給付見込額を全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法）が原則である。</p> <p>ただし、全勤務期間の給与額を体系的に定めていて、退職給付の算定基礎となる各期の給与額に各期の労働の対価が合理的に反映されていると認められる場合には、給与基準（退職給付見込額のうち、全勤務期間における給与総支給額に対する各期の給与額の割合に基づいた額を各期の発生額とする方法）を用いることも認められる。</p>



	商法	企業会計基準
退職給与引当金・退職給付債務		<p>支給倍率を基準とする方法を用いることは適当でない。ただし、支給倍率の増加が各期の労働の対価を合理的に反映していると認められる場合（支給倍率が勤務年数の増加に対してほぼ一定割合で増加している場合等が考えられる。）は、支給倍率基準（退職給付見込額のうち、全勤務期間における支給倍率に対する各期の支給倍率の増加額の割合に基づいた額を各期の発生額とする方法）を用いることができる。</p> <p>また、退職給付の計算において「ポイント制」を採用している場合で、そのポイントの増加が各期の労働の対価を合理的に反映していると認められる場合には、ポイント基準（退職給付見込額のうち、全勤務期間におけるポイントに対する各期のポイント増加分の割合に基づいた額を各期の発生額とする方法）を用いることができる。</p> <p>(3)退職給付債務の計算</p> <p>予想退職時期ごとの退職給付見込額のうち期末までに発生していると認められる額を、一定の割引率を用いてそれぞれの残存勤務期間にわたって現在価値に割り引く。当該割り引いた金額を合計して、退職給付債務を計算する。</p> <p>従業員が受給する年間予想額の退職時点の現価を計算するに当たっては、退職給付債務の計算に用いる割引率と同じ割引率を用いて計算する。</p> <p>なお、役員の退職慰労金は退職給付会計基準の対象ではないことに留意する。ただし、厚生年金基金制度に含まれる役員部分は、通常重要性が乏しいと考えられるので、従業員部分と合わせて計算することができるものとする。</p> <p>退職給付会計に関する実務指針3</p> <p>退職給付債務は、原則として個々の従業員ごとに計算する。</p> <p>ただし、退職給付会計基準の注解（注2）にあるとおり、個々の従業員ごとに計算する方法の代わりに他の「合理的な計算方法」を用いることができる。この場合の「合理的な計算方法」としては、従業員を年齢、勤務年数、残存勤務期間及び職系（人事コース）等によりグルーピングし、当該グループの標準的な数値を用いて計算する方法が考えられる。なお、ここで「合理的」とは、個々の従業員ごとに計算した場合と退職給付債務額に重要な差異がないことを意味する。</p> <p>当該グループの「標準的な数値」は、実績等に基づき合理的に設定する。</p> <p>年数によりグルーピングを行う場合はおおむね一年を基準とする。</p> <p>退職給付会計に関する実務指針4</p> <p>勤務費用は、退職給付債務の計算に準じて、以下の手順により計算する</p> <p>(1)退職時に見込まれる退職給付の総額（退職給付見込額）の計算 退職給付見込額は退職給付債務の計算において用いた額である。</p> <p>(2)退職給付見込額のうち当期において発生すると認められる額の計算 予想退職時期ごとの退職給付見込額のうち、当期において発生すると認められる額を計算する。</p> <p>当期において発生すると認められる額は、退職給付債務の計算において用いた方法と同一の方法により、当期分について計算する。</p> <p>(3)勤務費用の計算 予想退職時期ごとの退職給付見込額のうち当期に発生すると認められる額を、一定の割引率を用いて残存勤務期間にわたって現在価値に割り引く。当該割り引いた金額を合計して、勤務費用を計算する。</p> <p>退職給付会計に関する実務指針6</p> <p>年金資産とは、企業年金制度に基づき退職給付に充てるために積み立て</p>



	商法	企業会計基準
退職給与引当金・退職給付債務		<p>られている資産をいう。厚生年金基金制度及び適格退職年金制度において保有する資産は年金資産とする。なお、特定の退職給付制度のために、その制度について企業と従業員との契約（退職金規程等）に基づき、以下のすべての要件を満たした特定の資産は年金資産とみなす。</p> <p>退職給付以外に使用できないこと  事業主及び事業主の債権者から法的に分離されていること。  積立超過分を除き、事業主への返還、事業主からの解約・目的外の払出し等、事業主の受給者等に対する詐欺的行為が禁止されていること。  資産を事業主の資産と交換できないこと。</p> <p>退職給付会計に関する実務指針22  過去勤務債務とは、退職給付水準の改訂等に起因して発生した退職給付債務の増加又は減少部分（退職給付会計基準1-5）であり、退職金規程等の改訂に伴い退職給付水準が変更された結果生じる。改訂前の退職給付債務と改訂後の退職給付債務の改訂時点における差額を意味する。この定義における「退職給付水準の改訂等」の「等」には、初めて退職給付制度を導入した場合で、給付計算対象が現存する従業員の過年度の勤務期間にも及びるときが含まれる。  なお、ベースアップによる退職給付債務の変動は、退職金規定自体の改訂には当たらないため、ここでいう過去勤務債務に該当しない。</p> <p>退職給付会計に関する実務指針23  数理計算上の差異とは、年金資産の期待運用収益と実際の運用成果との差異、退職給付債務の数理計算に用いた見積数値と実績との差異及び見積数値の変更等により発生した差異（退職給付会計基準1-6）であると定義されている。この定義で示されているとおり、数理計算上の差異には、あらかじめ定めた基礎率と各事業年度における実際の数値との差異及び基礎率を変更した場合に生じる差異がある。</p> <p>退職給付会計に関する実務指針34  退職給付会計基準の適用に当たり、従業員が比較的少ない小規模企業等にあっては、原則法を適用することが相当の事務負担になることも考えられる。また、小規模企業等にあっては、高い信頼性をもって数理計算上の見積りを行うことが困難である場合や退職給付の重要性が乏しい場合が考えられる。このような場合には、原則法による計算によらず簡便法により計算した退職給付債務を用いて、退職給付引当金及び退職給付費用を計上することができる。  簡便法を適用できる小規模企業等とは、原則として従業員数三〇〇人未満の企業をいうが、従業員数が三〇〇人以上の企業であっても年齢や勤務期間に偏りがあるなどにより、原則法による計算の結果に一定の高い水準の信頼性が得られないと判断される場合には、費用対効果の観点から簡便法によることができる。なお、この場合の従業員数とは退職給付債務の計算対象となる従業員数を意味し、複数の退職給付制度を有する事業主にあっては、制度ごとに判定する。  従業員数は每期変動することが一般的であるので、簡便法の適用は一定期間の従業員規模の予測を踏まえて決定することになる。</p> <p>退職給付会計に関する実務指針35  前項で述べたように、簡便法が認められる事業主は合理的に数理計算上の見積りを行うことが困難である場合や退職給付の重要性が乏しい場</p>



	商法	企業会計基準
退職給与引当金・退職給付債務		<p>合であるので、連結子会社であっても小規模企業に該当するときには、連結決算上、簡便法によることができる。</p> <p>退職給付会計に関する実務指針37  退職一時金制度の一部を適格退職年金制度等に移行している事業主においては、次のいずれかの方法による。  退職一時金制度の未移行部分に係る退職給付債務と企業年金制度に移行した部分に係る退職給付債務を、前項の方法によりそれぞれ計算する方法  在籍する従業員については企業年金制度に移行した部分も含めた退職給付制度全体としての自己都合要支給額を基に計算した額を退職給付債務とし、年金受給者及び待期者については年金財政計算上の責任準備金の額をもって退職給付債務とする方法</p> <p>退職給付会計に関する実務指針38  退職給付信託を設定していない（非拠出の）退職一時金制度については第三十六項及び第三十七項の方法により計算された退職給付債務の額を退職給付引当金とするが、企業年金制度及び退職給付信託を設定した退職一時金制度については退職給付債務の金額から年金資産の額を控除した金額をもって計上すべき退職給付引当金とする。  期末日における年金資産の公正な評価額を入手する代わりに、直近の年金財政決算における公正な評価額を基礎として合理的に算定された金額（例えば、直近の公正な評価額に期末日までの拠出額及び給付額を加減し、当該期間の見積運用収益を加算した金額）を用いることができる。</p>
リース取引		<p>リース取引に係る会計基準  二 リース取引の分類  リース取引は、次の二種類に分けられる。  1 ファイナンス・リース取引  ファイナンス・リース取引とは、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引で、借手が、当該契約に基づき使用する物件（以下「リース物件」という。）からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引をいう。  2 オペレーティング・リース取引  オペレーティング・リース取引とは、ファイナンス・リース取引以外のリース取引をいう。  三 ファイナンス・リース取引に係る会計基準  1 借手側  (1)ファイナンス・リース取引については、原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。  (2)ファイナンス・リース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。ただし、この場合には、次に掲げる事項を財務諸表に注記しなければならない。  1 リース物件の取得価額相当額、減価償却累計額相当額及び期末残高相当額  イ リース物件の取得価額相当額は、リース取引開始時に合意されたリース料総額から、これに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控</p>

## 税法

### 法人税法施行令百三十六条の三

内国法人がリース取引をした場合において、そのリース取引が次のいずれかに該当するもの又はこれらに準ずるものであるときは、そのリース取引の目的となる資産（以下この項において「リース資産」という。）の賃貸人から賃借人への引渡しの時に当該リース資産の売買があつたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする。

一 リース期間（リース取引に係る賃貸借期間をいう。以下この項において同じ。）終了の時又はリース期間の中途において、リース資産が無償又は名目的な対価の額で当該賃借人に譲渡されるものであること。

二 当該賃借人に対し、リース期間終了の時又はリース期間の中途においてリース資産を著しく有利な価額で買い取る権利があたえられているものであること。

三 リース資産の種類、用途、設備の状況等に照らし、リース資産がその使用可能期間中当該賃借人によつてのみ使用されると見込まれるであること又はリース資産の識別が困難であると認められるものであること。

四 リース期間がリース資産の第五十六条（減価償却資産の耐用年数、償却率及び残存価額）に規定する財務省令で定める耐用年数に比して相当の差異があるもの（当該賃借人又は当該賃借人の法人税又は所得税の負担を著しく軽減することになると認められるものに限る。）で有ること。

2 内国法人が譲受人から譲渡人に対する賃貸（リース取引に該当するものに限る。）を条件に資産の売買を行った場合において、当該資産の種類、当該売買及び賃貸に至るまでの事情その他の状況に照らし、これら一連の取引が実質的に金銭の賃貸であると認められるときは、当該資産の売買はなかつたものとし、かつ、当該譲受人から当該譲渡人に対する金銭の貸付があつたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする。

3 前二項に規定するリース取引とは、資産の賃貸借で、次の要件を満たすものをいう。

一 当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるもので有ること。

二 当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること。

### 基通12の3-1-1

令第136条の3第3項第1号《リース取引の定義》に規定する「これに準ずるもの」とは、例えば、次に掲げるものをいう。

	商法	企業会計基準
リース取引		<p>除した額に基づいて算定する。</p> <p>ロ リース物件の減価償却累計額相当額は、通常の減価償却の方法に準じて算定する。</p> <p>ハ リース物件の期末残高相当額は、当該リース物件の取得価額相当額から減価償却累計額相当額を控除することによって算定する。</p> <p>ニ リース物件の取得価額相当額、減価償却累計額相当額及び期末残高相当額は、リース物件の種類別に記載する。リース物件の種類は、貸借対照表記載の固定資産の科目に準じて分類する。</p> <p>2 未経過リース料期末残高相当額</p> <p>イ 未経過リース料期末残高相当額は、期末現在における未経過リース料（貸借対照表日後のリース期間に係るリース料をいう。以下同じ。）から、これに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除することによって算定する。</p> <p>ロ 未経過リース料期末残高相当額は、貸借対照表日後一年以内のリース期間に係るリース料の額と一年を超えるリース期間に係るリース料の額とに分けて記載する。</p> <p>3 当期の支払リース料、減価償却費用相当額及び支払利息相当額</p> <p>4 減価償却費用相当額及び利息相当額の算定方法</p> <p>2 貸手側</p> <p>(1)ファイナンス・リース取引については、原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。</p> <p>(2)ファイナンス・リース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有者が借手に移転すると認められるもの以外の取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。ただし、この場合には、次に掲げる事項を財務諸表に注記しなければならない。</p> <p>1 リース物件の取得価額、減価償却累計額及び期末残高 貸借対照表記載の固定資産に含まれているリース物件の取得価額、減価償却累計額及び期末残高をリース物件の種類別に記載する。リース物件の種類は、貸借対照表記載の固定資産の科目に準じて分類する。</p> <p>2 未経過リース料期末残高相当額</p> <p>イ 経過リース料期末残高相当額は、期末現在における未経過リース料及び見積残存価額の合計額から、これに含まれている利息相当額を控除することによって算定する。</p> <p>ロ 未経過リース料期末残高相当額、貸借対照表日後一年以内のリース期間に係るリース料の額と一年を超えるリース期間に係るリース料の額とに分けて記載する。</p> <p>3 当期の受取リース料、減価償却費及び受取利息相当額</p> <p>4 利息相当額の算定方法</p> <p>四 オペレーティング・リース取引に係る会計基準</p> <p>1 借手側</p> <p>オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行い、かつ、リース期間の中途において当該契約を解除することができるオペレーティング・リース取引を除き、次に掲げる次項を財務諸表に注記する。</p> <p>1 貸借対照表日後一年以内のリース期間に係る未経過リース料</p> <p>2 貸借対照表日後一年を超えるリース期間に係る未経過リース料</p> <p>2 貸手側</p> <p>オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行い、かつ、リース期間の中途において当該契約を解除することができるオペレーティング・リース取引を除き、次に掲げる次項を財務諸表に注記する。</p>

## 税法

(1)資産の賃貸借に係る契約に解約禁止条項がない場合であって、賃借人が契約違反をした場合又は解約をする場合において、賃借人が、当該賃貸借に係る賃貸借期間のうちの未経過期間に対応するリース料の額の合計額のおおむね全部（原則として100分の90以上）を支払うこととされているもの

(2)資産の賃貸借に係る契約において、当該賃貸借期間中に解約をする場合の条項として次のような条件が付されているもの

イ 賃貸借資産（当該賃貸借の目的となる資産をいう。以下12の3-1-3までにおいて同じ。）を更新するための解約で、その解約に伴いより性能の高い機種又はおおむね同一の機種を同一の賃貸人から賃貸を受ける場合は解約金の支払を要しないこと。

ロ イ以外の場合には、未経過期間に対応するリース料の額の合計額 賃貸借資産を処分することができたときは、その処分価額の全部又は一部を控除した額）を解約金とすること。

### 基通12の3-1-2

令第136条の3第3項第2号《リース取引の定義》に規定する「当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこと」とは、その賃貸借期間中に賃借人が支払うリース料の額の合計額が、賃貸人における賃貸借資産の取得価額及びその取引に係る付随費用（賃貸借資産の取得に要する資金の利子、固定資産税、保険料等その取引に関連して賃貸人が支出する費用をいう。以下12の3-1-3において同じ。）の額の合計額のおおむね全部（原則として100分の90以上）とされていることをいう。

### 基通12の3-1-3

12の3-1-1及び12の3-1-2に定める「おおむね全部」の判定に当たって、次の点については、次のとおり取り扱うことに留意する。

(1)資産の賃貸借に係る契約等において、賃借人が賃貸借資産を購入する権利を有し、当該権利の行使が確実であると認められる場合には、当該権利の行使により購入するときの購入価額をリース料の額に加算する。この場合、その契約書等に当該購入価額についての定めがないときは、残価に相当する金額を購入価額とする。

(注)残価とは、賃貸人におけるリース料の額の算定に当たって賃貸借資産の取得価額及びその取引に係る付随費用の額の合計額からリース料として回収することとしている金額の合計額を控除した残額をいう。以下この章において同じ。

(2)資産の賃貸借に係る契約等において、中途解約に伴い賃貸借資産を賃貸人が処分し、未経過期間に対応するリース料の額からその処分価額の全部又は一部を控除した額を賃借人が支払うこととしている場合には、当該全部又は一部に相当する金額を賃借人が支払うこととなる金額に加算する。

### 基通12の3-2-1

令第136条の3第1項《売買とされるリース取引》に規定する「これらに準ずるもの」とは、例えば、次に掲げるものをいう。

(1)リース期間（令第136条の3第1項第1号に規定するリース期間をいう。以下この章において同じ。）の終了後、無償と変わらない名目的な再リース料によって再リースすることがリース契約（令第136条の3第3項《リース取引の定義》に規定するリース取引（以下この章において「リース取引」という。）に係る契約をいう。以下この章において同じ。）において定められているリース取引（リース契約書上そのことが明示されていないリース取引であって、事実上、当事者間においてそのことが予定されていると認められるものを含む。）

(2)賃貸人に対してそのリース取引の目的となる資産（以下この章において「リース資産」という。）の取得資金の全部又は一部を貸し付けている金融機関等が、賃借人から資金を受け入れ、当該資金をして当該賃借人のリース料等の債務のうち当該賃貸人の借入金の元利に対応する部分の引受けをする構造になっているリース取引

(3)リース期間が令第56条《減価償却資産の耐用年数、償却率及び残存価額》に規定する財務省令で定める耐用年数（以下この章において「耐用年数」という。）に比して相当の差異がない場合であっても、残価を高く設定するなどの方法によりそのリース取引が専ら賃貸人の当該リース期間の前半における損失の計上を目的としていると認められるものなど、著しく課税上の弊害があると認められるリース取引

### 基通12の3-2-2

リース期間の終了の時又はリース期間の中途においてリース資産を買い取る権利が与えられているリース取引について、賃借人がそのリース資産を買い取る権利に基づき当該リース資産を購入する場合の対価の額が、当該リース資産につき耐用年数を基礎として定率法により計算したその購入時における未償却残額に相当する金額以上の金額とされているときは、当該対価の額が当該権利行使時の公正な市場価額に比し著しく下回るものでない限

	商法	企業会計基準
リース取引		<p>1 貸借対照表日後一年以内のリース期間に係る未経過リース料</p> <p>2 貸借対照表日後一年を超えるリース期間に係る未経過リース料</p> <p>リース取引に係る会計基準注解 注1  リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除する事ができないリース取引に準ずるリース取引とは、法的形式上は解約可能であるとしても、解約に際し相当の違約金を支払わなければならない等の理由から事実上解約不能と認められるリース取引をいう。  「当該契約に基づき使用する物件（以下「リース物件」という。）からもたらされる経済的利益を実質的に享受する」とは、当該リース物件を自己所有するとするならば得られると期待されるほとんどすべての経済的利益を享受することをいう。  「当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担する」とは、当該リース物件の取得価額相当額、維持管理等の費用、陳腐化によるリスク等のほとんどすべてのコストを負担することをいう。</p> <p>リース取引に係る会計基準注解 注2  ファイナンス・リース取引について、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う場合、当該取引に係るリース物件の取得価額の算定方法については、リース取引開始時に合意されたリース料総額からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除する方法とこれを控除しない方法とがあるが、原則として前者の方法によるものとする。</p> <p>リース取引に係る会計基準注解 注3  リース期間が一年未満のリース取引及び企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引でリース契約一件当たりの金額が少額なリース取引については、注記を省略することができる。</p>

## 税法

り、当該対価の額は令第136条の3第1項第2号《売買とされるリース取引》に規定する「著しく有利な価額」に該当しないものとする。

### 基通12の3-2-3

次に掲げるリース取引は、令第136条の3第1項第3号《売買とされるリース取引》に規定する「その使用可能期間中当該賃借人によってのみ使用されると見込まれるもの」に該当することに留意する。

- (1)土地、建物、建物附属設備又は構築物（建設工事等の用に供する簡易建物、広告用の構築物等で移設が比較的容易に行い得るもの又は賃借人におけるそのリース資産と同一種類のリース資産に係る既往のリース取引の状況、当該リース資産の性質その他の状況からみて、リース期間の終了後に当該リース資産が賃貸人に返還されることが明らかなものを除く。）を対象とするリース取引
- (2)機械装置等で、その主要部分が賃借人における用途、その設置場所の状況等に合わせて特別な仕様により製作されたものであるため、当該賃貸人が当該リース資産の返還を受けて再び他に賃貸又は譲渡することが困難であって、その使用可能期間を通じて当該賃借人においてのみ使用されると認められるものを対象とするリース取引

### 基通12の3-2-4

次に掲げる機械装置等を対象とするリース取引は、12の3-2-3の(2)に定めるリース取引には該当しないものとする。

- (1)一般に配付されているカタログに示された仕様に基づき製作された機械装置等
- (2)その主要部分が一般に配付されているカタログに示された仕様に基づき製作された機械装置等で、その附属部分が特別の仕様を有するもの
- (3)(1)及び(2)に掲げる機械装置等以外の機械装置等で、改造を要しないで、又は一部改造の上、容易に同業者等において実際に使用することができると認められるもの

### 基通12の3-2-5

機械装置等を対象とするリース取引が、当該リース取引に係るリース資産の耐用年数の100分の80に相当する年数（1年未満の端数がある場合には、その端数を切り捨てる。）以上の年数をリース期間とするものである場合は、当該リース取引は令第136条の3第1項第3号《売買とされるリース取引》に規定する「その使用可能期間中当該賃借人によってのみ使用されると見込まれるもの」には該当しないものとして取り扱うことができる。

### 基通12の3-2-6

令第136条の3第1項第3号《売買とされるリース取引》に規定する「リース資産の識別が困難であると認められるもの」かどうかは、賃貸人及び賃借人において、そのリース資産の性質及び使用条件等に適合した合理的な管理方法によりリース資産が特定できるように管理されているかどうかにより判定するものとする。

### 基通12の2-2-7

令第136条の3第1項第4号《売買とされるリース取引》に規定する「相当の差異があるもの」とは、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に定めるものとする。

- (1)リース期間が耐用年数に比して短い場合 当該リース期間がリース資産の耐用年数の100分の70（耐用年数が10年以上のリース資産については、100分の60）に相当する年数（1年未満の端数がある場合には、その端数を切り捨てる。）を下回る期間であるもの。
  - (2)リース期間が耐用年数に比して長い場合当該リース期間（再リースすることが明らかなものについては、当該再リースに係るリース期間を含む。）がリース資産の耐用年数の100分の120に相当する年数（1年未満の端数がある場合には、その端数を切り上げる。）を上回る期間であるもの。
- (注)一のリース取引において耐用年数の異なる数種の資産を取引の対象としている場合（当該数種の資産について、同一のリース期間を設定している場合に限る。）において、それぞれの資産の耐用年数を加重平均した年数（リース料の額の合計額又は賃貸人における取得価額をそれぞれの資産ごとに区分したで、その金額ウェイトを計算の基礎として算定した年数をいう。）により、上記の判定を行っているときは、これを認めるものとする。

### 基通12の2-2-8

次に掲げるリース取引については、令第136条の3第1項第4号《売買とされるリース取引》に規定する「当該賃貸人又は当該賃借人の法人税又は所得税の負担を著しく軽減することになると認められるもの」には該当しないことに留意する。

- (1)リース期間が耐用年数に比して短い場合

イ リース期間の月数にその見込まれる再リース期間の月数を加えた月数をリース期間とするリース取引が行われ

	商法	企業会計基準
リース取引		
経過勘定項目		<p>企業会計原則第二  一 損益計算書の本質  損益計算書は企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。</p> <p>A すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。</p> <p>前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算から除去し、未払い費用及び未収収益は、当期の損益計算に計上しなければならない。</p> <p>B 費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。</p> <p>C 費用及び収益は、その発生源泉にしたがって明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。</p> <p>企業会計原則注解注 5  経過勘定項目について  (1)前払費用  前払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価をいう。従つて、このような役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の費用となるものであるから、これを当期の損益計算から除去すると共に貸借対照表の資産の部に計上しなければならない。また、前払費用は、かかる役務提供契約以外の契約等による前払金とは区別しなければならない。</p> <p>(2)前受収益  前受収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、いまだ提供していない役務に対し支払いを受けた対価をいう。従つて、このような役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の収益となるものであるから、これを当期の損益計算から除去すると共に貸借対照表の負債の部に計上しなければならない。また、前受収益は、かかる役務提供契約以外の契約等による前受金とは区別しなければならない。</p> <p>(3)未払費用  未払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、すでに提供された役務に対していまだその対価の支払いが終わらないもの</p>

## 税法

たと仮定した場合に、貸借人が各事業年度において支払うリース料の額のうち当該リース期間を基礎として計算した適正リース料の額を超える部分の金額につき前払費用として処理しているもの。

ロ 貸借人におけるそのリース資産と同一種類のリース資産に係る既往のリース取引の状況、当該リース資産の性質その他の状況からみて、リース期間の終了後に当該リース資産が貸借人に返還されることが明らかなもの。

(2)リース期間が耐用年数に比して長い場合

イ 貸借人におけるリース資産の償却費の額について、当該リース期間にわたって当該リース料の額に応じて損金の額に算入しているもの。

ロ リース契約の中に、貸借人が公正な市場価額でリース資産を購入する旨の条項(以下12の2-2-8において「公正市場価額条項」という。)が付されているもの。

(注)リース契約の中に公正市場価額条項が付されている賃貸借であっても、次のすべての要件を満たすものでない場合は、公正市場価額条項が付されていないものとして取り扱う。

- 1 リース資産のリース期間終了時における公正な市場価額が残価を上回る可能性が高いと認められること。
- 2 貸借人がリース資産を購入する権利を有する場合において、当該権利の行使をするに当たって、残価と公正な市場価額との差額についていかなる清算又は調整をもしないことが明らかであること。
- 3 リース期間がリース資産の使用可能期間よりも相当短いこと。

### 基通2-1-24

貸付金、預金、貯金又は有価証券(以下2-1-24において「貸付金等」という。)から生ずる利子の額は、その利子の計算期間の経過に応じ当該事業年度に係る金額を当該事業年度の益金の額に算入する。ただし、主として金融及び保険業を営む法人以外の法人が、その有する貸付金等(当該法人が金融及び保険業を兼業する場合には、当該金融及び保険業に係るものを除く。)から生ずる利子でその支払期日が1年以内の一定の期間ごとに到来するものの額につき、継続してその支払期日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める。

(注)1 例えば借入金とその運用資産としての貸付金、預金、貯金又は有価証券(信託財産に組み込まれたこれらの資産を含む。)がひも付きの見合関係にある場合のように、その借入金に係る支払利子の額と運用資産から生ずる利子の額を対応させて計上すべき場合には、その運用資産から生ずる利子の額についてはただし書きの適用はない物とする。

2 資産の販売等に伴い発生する売上債権(受取手形を含む。)又はその他の金銭債権について、その現在価値と当該債権に含まれる金利要素とを区分経理している場合の当該金利要素に相当する部分の金額は、当該債権発生の基となる資産の販売等に係る売上の額等に含まれることに留意する。

### 基通2-2-14

前払費用(一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出した費用のうち当該事業年度終了の時ににおいてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいう。以下2-2-14において同じ。)の額は、当該事業年度の損金の額に算入されないのであるが、法人が、前払費用の額でその支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときはこれを認める。

(注)例えば借入金を預金、有価証券等に運用する場合のその借入金に係る支払利子のように、収益の計上と対応させる必要があるものについては、後段の取扱いの適用はないものとする。

	商法	企業会計基準
経過勘定項目		<p>をいう。従つて、このような役務に対する対価は、時間の経過に伴いすでに当期の費用として発生しているものであるから、これを当期の損益計算に計上するとともに貸借対照表の負債の部に計上しなければならない。また、未払費用は、かかる役務提供契約以外の契約等による未払金とは区別しなければならない。</p> <p>(4)未収収益</p> <p>未収収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、すでに提供した役務に対していまだその対価の支払いを受けていないものをいう。従つて、このような役務に対する対価は時間の経過に伴いすでに当期の収益として発生しているものであるから、これを当期の損益計算に計上するとともに貸借対照表の資産の部に計上しなければならない。また、未収収益はかかる役務提供契約以外の契約等による未収金とは区別しなければならない。</p>
費用・収益の計上		<p>企業会計原則第二 一 損益計算書の本質</p> <p>損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。</p> <p>A すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。</p> <p>前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算から除去し、未払費用及び未収収益は、当期の損益計算に計上しなければならない。</p> <p>B 費用及び収益は、総額によつて記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによつてその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。</p> <p>C 費用及び収益は、その発生源から従つて明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。</p> <p>企業会計原則注解 注6 実現主義の適用について</p> <p>委託販売、試用販売、予約販売、割賦販売等特殊な販売契約による売上収益の実現の基準は、次によるものとする。</p> <p>(1)委託販売</p> <p>委託販売については、受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする。従つて、決算手続中に仕切精算書(売上計算書)が到達すること等により決算日までに販売された事実が明らかとなったものについては、これを当期の売上収益に計上しなければならない。ただし、仕切精算書が販売のつど送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる。</p> <p>(2)試用販売</p> <p>試用販売については、得意先が買取の意思を表示することによつて売上が実現するのであるから、それまでは、当期の売上高に計上してはならない。</p> <p>(3)予約販売</p> <p>予約販売については、予約金受取額のうち、決算日までに商品の引渡し又は役務の給付が完了した分だけを当期の売上高に計上し、残額は貸借対照表の負債の部に記載して次期以降に繰り延べなければならない。</p>

## 税法

### 法人税法六十三条

#### 長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度

内国法人が、長期割賦販売等に該当する資産の販売若しくは譲渡、工事（製造を含むものとし、次条第一項に規定する長期大規模工事に該当するものを除く。）の請負又は役務の提供（以下この条において「資産の販売等」という。）をした場合において、その資産の販売等に係る収益の額及び費用の額につき、その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の日を含む事業年度以後の各事業年度の確定した決算において政令で定める延払基準の方法により経理したときは、その経理した収益の額及び費用の額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入する。ただし、当該資産の販売等に係る収益の額及び費用の額につき、同日を含む事業年度後のいずれかの事業年度の確定した決算において当該延払基準の方法により経理しなかった場合は、その経理しなかった決算に係る事業年度後の事業年度については、この限りでない。

2 前項に規定する長期割賦販売等とは、次に掲げる要件に適合する条件を定めた契約に基づき当該条件により行われる資産の販売等をいう。

- 一 月賦、年賦その他の賦払の方法により三回以上に分割して対価の支払を受けること。
- 二 その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の期日の翌日から最後の賦払金の支払の期日までの期間が二年以上であること。
- 三 その他政令で定める要件

3 略

### 法人税法六十四条

#### 工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度<sup>1</sup>

内国法人が、長期大規模工事（工事（製造を含む。以下この条において同じ。）のうち、その着手の日から当該工事に係る契約において定められている目的物の引渡しの期日までの期間が二年以上であること、政令で定める大規模な工事であることその他政令で定める要件に該当するものをいう。以下この条において同じ。）の請負をしたときは、その着手の日の属する事業年度からその目的物の引渡しの日の属する事業年度の前事業年度までの各事業年度の所得の金額の計算上、その長期大規模工事の請負に係る収益の額及び費用の額のうち、当該各事業年度の収益の額及び費用の額として政令で定める工事進行基準の方法により計算した金額を、益金の額及び損金の額に算入する。

2 内国法人が、工事（その着手の日の属する事業年度（以下この項において「着工事業年度」という。）中にその目的物の引渡しが行われないものに限るものとし、長期大規模工事に該当するものを除く。以下この条において同じ。）の請負をした場合において、その工事の請負（損失が生ずると見込まれるものを除く。）に係る収益の額及び費用の額につき、着工事業年度からその工事の目的物の引渡しの日の属する事業年度の前事業年度までの各事業年度の確定した決算において政令で定める工事進行基準の方法により経理したときは、その経理した収益の額及び費用の額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入する。ただし、次の各号に掲げる場合に該当することとなったときは、当該各号に掲げる事業年度以後の事業年度については、この限りでない。

- 一 その工事の請負に係る収益の額及び費用の額につき、着工事業年度後のいずれかの事業年度の確定した決算において当該工事進行基準の方法により経理しなかった場合 その経理しなかった決算に係る事業年度の翌事業年度
- 二 その工事の請負につき損失が生ずると見込まれるに至ったことその他政令で定める事由が生じた場合 その事由が生じた日の属する事業年度

3 略

	商法	企業会計基準
費用・収益の計上		<p>ない。</p> <p>(4)割賦販売  割賦販売については、商品等を引渡した日をもって売上収益の実現の日とする。</p> <p>しかし、割賦販売は通常の販売と異なり、その代金回収の期間が長期にわたり、かつ、分割払であることから代金回収上の危険率が高いので、貸倒引当金及び代金回収費、アフター・サービス費等の引当金の計上について特別の配慮を要するが、その算定に当つては、不確実性と煩雑さを伴う場合が多い。従つて、収益の認識を慎重に行うため、販売基準に代えて、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益実現の日とすることも認められる。</p> <p>企業会計原則注解 注7  工事収益について  長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる。</p> <p>(1)工事進行基準  決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によつて工事収益の一部を当期の損益計算に計上する。</p> <p>(2)工事完成基準  工事が完成し、その引渡し完了した日に工事収益を計上する。</p>

## 税法

### 法人税法施行令百二十四条

#### 延払基準の方法

法第六十三条第一項(長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度)に規定する政令で定める延払基準の方法は、同条第二項に規定する長期割賦販売等(以下この目において「長期割賦販売等」という。)の対価の額及びその原価の額(その長期割賦販売等に要した手数料の額を含む。)にその長期割賦販売等に係る賦払金割合を乗じて計算した金額を当該事業年度の収益の額及び費用の額とする方法とする。

2 前項に規定する賦払金割合とは、長期割賦販売等の対価の額のうち、当該対価の額に係る賦払金であって当該事業年度(略)においてその支払の期日が到来するものの合計額(当該賦払金につき既に当該事業年度開始の日前に支払を受けている金額がある場合には、当該金額を除くものとし、翌事業年度(移転長期割賦販売等にあつては、当該適格分社型分割等の日)以後において支払の期日が到来する賦払金につき当該事業年度中に支払を受けた金額がある場合には、当該金額を含む。)の占める割合をいう。

### 法人税法施行令百二十五条

#### 延払基準の方法により経理しなかった場合の処理

法第六十三条第一項本文(長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度)の規定の適用を受ける内国法人が長期割賦販売等に該当する同項に規定する資産の販売等(以下この目において「資産の販売等」という。)に係る収益の額及び費用の額につき、その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の日の属する事業年度後のいずれかの事業年度の確定した決算において同項に規定する延払基準の方法により経理しなかった場合には、その資産の販売等に係る収益の額及び費用の額(その経理しなかった決算に係る事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入されるものを除く。)は、その経理しなかった決算に係る事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入する。

### 法人税法施行令百二十六条

#### 長期割賦販売等の要件

法第六十三条第二項第三号(長期割賦販売等の意義)に規定する政令で定める要件は、当該契約において定められているその資産の販売等の目的物の引渡しの期日までに支払の期日の到来する賦払金の額の合計額がその資産の販売等の対価の額の三分の二以下となつていることとする。

### 法人税法施行令百二十九条

#### 工事の請負

法第六十四条第一項(工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度)に規定する政令で定める大規模な工事は、その請負の対価の額(その支払が外国通貨で行われるべきこととされている工事(製造を含む。以下この目において同じ。))については、その工事に係る契約の時における外国為替の売買相場による円換算額とする。)が五十億円以上の工事とする。

2 法第六十四条第一項に規定する政令で定める要件は、当該工事に係る契約において、その請負の対価の額の二分の一以上が当該工事の目的物の引渡しの期日から一年を経過する日後に支払われることが定められていないものであることとする。

3 法第六十四条第一項及び第二項に規定する政令で定める工事進行基準の方法は、工事の請負の対価の額及びその工事原価の額(当該事業年度終了の時(略)の現況によりその工事につき見積もられる工事の原価の額をいう。以下この項及び次条において同じ。)に当該事業年度終了の時におけるその工事に係る進行割合(工事原価の額のうちその工事のために既に要した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額の占める割合その他の工事の進行の度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合をいう。)を乗じて計算した金額から、それぞれ当該事業年度前の各事業年度の収益の額とされた金額及び費用の額とされた金額を控除した金額を当該事業年度の収益の額及び費用の額とする方法とする。

4 内国法人の請負をした工事(当該工事に係る追加の工事を含む。)の請負の対価の額が当該事業年度終了の時において確定していないときにおける法第六十四条第一項の規定の適用については、その時の現況により当該工事につき見積もられる工事の原価の額をその請負の対価の額とみなす。

5 内国法人の請負をした工事(法第六十四条第二項本文の規定の適用を受けているものを除く。)が請負の対価の額の引上げその他の事由によりその着手の日の属する事業年度(以下この項において「着工事業年度」という。)後の事業年度(その工事の目的物の引渡しの日の属する事業年度(以下この項において「引渡事業年度」という。))を除く。)において長期大規模工事(同条第一項に規定する長期大規模工事をいう。以下この目において同じ。)に該当することとなつた場合における同項の規定の適用については、第三項の規定にかかわらず、当該工事の請負に係る既往事業年度分の収益の額及び費用の額(その工事の請負に係る収益の額及び費用の額につき着工事業年度以後の各事業年度において同項に規定する工事進行基準の方法により当該各事業年度の収益の額及び費用の額を

	商法	企業会計基準
費用・収益の計上		

## 税法

計算することとした場合に着工事業年度からその該当することとなった日の属する事業年度(以下この項において「適用開始事業年度」という。)の直前の事業年度までの各事業年度の収益の額及び費用の額とされる金額をいう。)は、当該適用開始事業年度から引渡事業年度の直前の事業年度までの各事業年度の当該工事の請負に係る収益の額及び費用の額に含まれないものとするができる。

6 内国法人の請負をした長期大規模工事であつて、当該事業年度終了の時に於いて、その着手の日から六月を経過していないもの又はその第三項に規定する進行割合が百分の二十に満たないものに係る法第六十四条第一項の規定の適用については、第三項の規定にかかわらず、当該事業年度の当該長期大規模工事の請負に係る収益の額及び費用の額は、ないものとするができる。

7 法第六十四条第一項の規定を適用する場合において、同項の内国法人が長期大規模工事に着手したかどうかの判定は、当該内国法人がその請け負った工事の内容を完成するために行う一連の作業のうち重要な部分の作業を開始したかどうかによるものとする。この場合において、工事の設計に関する作業が当該工事の重要な部分の作業に該当するかどうかは、当該内国法人の選択による。

8 第五項の規定は、同項の適用開始事業年度から同項の引渡事業年度の直前の事業年度までの各事業年度の確定申告書(当該各事業年度の中間申告書で法第72条第1項各号(仮決算をした場合の中間申告書の記載事項)に掲げる事項を記載したものを提出する場合には、その中間申告書)に第五項の規定の適用を受けようとする工事の名称及びその工事の請負に係る同項に規定する既往事業年度の収益の額及び費用の額の計算に関する明細書の添付がある場合に限り、適用する。

### 法人税法施行令百三十条

工事進行基準を適用することができないこととなる特別の事由

法第六十四条第二項第二号(工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度)に規定する政令で定める事由は、同項の工事につき同項に規定する着工事業年度後のいずれかの事業年度において、その工事の請負の対価の額からその工事原価の額を控除した金額が、その工事につき、当該事業年度前の各事業年度の確定した決算において同項に規定する工事進行基準の方法により経理した収益の額から当該方法により経理した費用の額を控除した金額の合計額に満たないこととなることとする。

#### 基通2-1-1

棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入する。

#### 基通2-1-2

2-1-1の場合において、棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日、検針等により販売数量を確認した日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあつたものとすることができる。

(1)代金の相当部分(おおむね50%以上)を収受するに至った日

(2)所有権移転登記の申請(その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。)をした日

#### 基通2-1-3

棚卸資産の委託販売による収益の額は、その委託品について受託者が販売をした日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、当該委託品についての売上計算書が売上の都度作成され送付されている場合において、法人が継続してその収益を当該売上計算書の到達した日の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認める。

(注)受託者が週、旬、月を単位として一括して売上計算書を作成している場合においても、それが継続して行われているときは、「売上の都度作成され送付されている場合」に該当する。

#### 基通2-1-4

法人がその販売に係る棚卸資産を引き渡した場合において、その引渡しの日属する事業年度終了の日までにその販売代金の額が確定していないときは、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする。この場合において、その後確定した販売代金の額が見積額と異なるときは、その差額は、その確定した日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。

#### 基通2-1-5

	商法	企業会計基準
費用・収益の計上		

## 税法

請負による収益の額は、別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入する。

### 基通2-1-6

2-1-5の場合において、請負契約の内容が建設、造船その他これらに類する工事（以下2-1-9までにおいて「建設工事等」という。）を行うことを目的とするものであるときは、その建設工事等の引渡しの日がいつであるかについては、例えば作業を結了した日、相手方の受入場所へ搬入した日、相手方が検収を完了した日、相手方において使用収益ができることとなった日等当該建設工事等の種類及び性質、契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。

### 基通2-1-7

2-1-4は、当該事業年度において完成して引き渡した建設工事等に係る工事代金の額が当該事業年度終了の日までに確定していない場合について準用する。

### 基通2-1-8

法人が請け負った建設工事等に係る工事代金につき資材の値上がり等に応じて一定の値増金を収入することが契約において定められている場合には、その収入すべき値増金の額はその建設工事等の引渡しの日属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、相手方との協議によりその収入すべきことが確定する値増金については、その収入すべき金額が確定した日の属する事業年度の益金の額に算入する。

### 基通2-1-9

法人が請け負った建設工事等（法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用があるもの及び同条第2項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用を受けるものを除く。以下2-1-9において同じ。）について次に掲げるような事実がある場合には、その建設工事等の全部が完成しないときにおいても、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事収入をその事業年度の益金の額に算入する。

- (1)一の契約により同種の建設工事等を多量に請け負ったような場合で、その引渡に従い工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合
- (2)1個の建設工事等であっても、その建設工事等の一部が完成し、その完成した部分を引渡した都度その割合に応じて工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合

### 基通2-1-10

法人が機械設備等の販売（法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用があるもの及び同条第2項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用を受けるものを除く。以下2-1-10において同じ。）をしたことに伴いその据付工事を行った場合において、その据付工事が相当の規模のものであり、その据付工事に係る対価の額を契約その他に基づいて合理的に区分することができるときは、機械設備等に係る販売代金の額と据付工事に係る対価の額とを区分して、それぞれにつき2-1-1又は2-1-5により収益計上を行うことができるものとする。

(注)法人がこの取扱いによらない場合には、据付工事に係る対価の額を含む全体の販売代金の額について2-1-1による。

### 基通2-1-11

土地、建物等の売買、交換又は賃貸借（以下2-1-11において「売買等」という。）の仲介又はあっせんをしたことにより受ける報酬の額は、原則としてその売買等に係る契約の効力が発生した日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、法人が、売買又は交換の仲介又はあっせんをしたことにより受ける報酬の額について、継続して当該契約に係る取引の完了した日（同日前に実際に収受した金額があるときは、当該金額についてはその収受した日）の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認める。

### 基通2-1-12

設計、作業の指揮監督、技術指導その他の技術役務の提供を行つたことにより受ける報酬の額は、原則としてその約した役務の全部の提供を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その技術役務の提供について次に掲げるような事実がある場合には、その支払を受けるべき報酬の額が確定する都度その確定した金額をその確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するものとする。ただし、その支払を受けることが確定した

	商法	企業会計基準
費用・収益の計上		

## 税法

金額のうち役務の全部の提供が完了するまで又は1年を超える相当の期間が経過するまで支払を受けることができないこととされている部分の金額については、その完了する日とその支払を受ける日とのいずれか早い日まで収益計上を見合わせる事ができる。

(1) 報酬の額が現地に派遣する技術者等の数及び滞在期間の日数等により算定され、かつ、一定の期間ごとにその金額を確定させて支払を受けることとなっている場合

(2) 例えば基本設計に係る報酬の額と部分設計に係る報酬の額が区分されている場合のように、報酬の額が作業の段階ごとに区分され、かつ、それぞれの段階の作業が完了する都度その金額を確定させて支払を受けることとなっている場合

(注) 技術役務の提供に係る契約に関連してその着手費用に充当する目的で相手方から収受する仕度金、着手金等の額は、後日清算して剰余金があれば返還することとなっているものを除き、その収受した日の属する事業年度の益金の額に算入する。

### 基通2-1-13

運送業における運送収入の額は、原則としてその運送に係る役務の提供を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、法人が、運送契約の種類、性質、内容等に応じ、例えば次に掲げるような方法のうちその運送収入に係る収益の計上基準として合理的であると認められるものにより継続してその収益計上を行っている場合には、これを認める。

(1) 乗車券、乗船券、搭乗券等を発売した日（自動販売機によるものについては、その集金をした時）にその発売に係る運送収入の額を収益計上する方法

(2) 船舶、航空機等が積地を出発した日に当該船舶、航空機等に積載した貨物又は乗客に係る運送収入の額を収益計上する方法

(3) 一の航海（船舶が発港地を出発してから帰港地に到着するまでの航海をいう。以下2-1-13において同じ。）に通常要する時間がおおむね4月以内である場合において、当該一の航海に係る運送収入の額を当該一の航海を完了した日に収益計上する方法

(4) 一の運送に通常要する期間又は運送を約した期間の経過に応じて日割又は月割等によりその運送収入の額を収益計上する方法

(注) 1 運送業を営む2以上の法人が運賃の交互計算又は共同計算を行っている場合における当該交互計算又は共同計算により当該2以上の法人が配分を受けるべき収益の額については、その配分が確定した日の属する事業年度の益金の額に算入することができる。

2 海上運送業を営む法人が船舶による運送に関連して受払いする滞船料又は早出料については、その額が確定した日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入することができる。

### 基通2-4-1

法第63条第2項第1号《長期割賦販売等の要件》に規定する「月賦、年賦その他の賦払の方法」とは、対価の額につき支払を受けるべき金額の支払期日（以下この款において「履行期日」という。）が頭金の履行期日を除き、月、年等年以下の期間を単位としておおむね規則的に到来し、かつ、それぞれの履行期日において支払を受けるべき金額が相手方との当初の契約において具体的に確定している場合におけるその賦払の方法をいう。

### 基通2-4-2

法第63条第1項《長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する「長期割賦販売等」には、次に掲げる金額の受領に係る取引で同条第2項に定める長期割賦販売等の要件に該当するものが含まれるものとする。

(1) 借地権又は地役権の設定の対価として支払を受ける権利金その他の一時金の額で令第138条第1項《借地権の設定等により地価が著しく低下する場合の土地等の帳簿価額の一部の損金算入》の規定の適用があるもの

(2) 建物の賃貸借契約に際して支払を受ける権利金その他の一時金の額

(3) ノーハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金の額

### 基通2-4-3

令第124条第1項《延払基準の方法》に規定する手数料には、法人が外部に支払う販売手数料のほか、当該法人の使用人たる外交員等に対して支払う歩合給、手数料等で所得税法第204条《源泉徴収義務》に規定する報酬等に該当するものも含まれるが、その支払うべき手数料の額が賦払金の回収の都度その回収高に応じて確定することとなっている場合（頭金又は一定回数までの賦払金の回収を条件として手数料の額が確定することとなっている場合を除く。）における当該手数料を含まないものとする。

(注) この取扱いにより延払損益の計算の基礎となる手数料に含めないものの額は、その額が確定する都度その確定

	商法	企業会計基準
費用・収益の計上		

## 税法

した日の属する事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。

### 基通2-4-4

長期割賦販売等に係る手数料の額が頭金若しくは一定回数までの賦払金が回収されることを条件として確定し、又は販売数量等に応じて遞増することとなっている等のため、当該事業年度前の各事業年度においてした長期割賦販売等に係る手数料につき、当該事業年度においてその支払うべきことが確定し、又は既に支払った手数料の額が増加した場合には、その確定し又は増加した手数料の額は、当該事業年度においてした長期割賦販売等に係る手数料に加算して当該長期割賦販売等に係る原価の額を計算することができる。

### 基通2-4-5

令第124条第1項《延払基準の方法》の規定による延払基準の方法による収益の額及び費用の額の計算は、原則としてその長期割賦販売等をした資産の販売等（法第63条第1項《長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する「資産の販売等」をいう。以下2-4-11までにおいて同じ。）ごとに行うのであるが、長期割賦販売等のうち、月賦、年賦その他の賦払の方法により対価の支払を受けることを定型的に定めた約款に基づき行われる資産の販売等について、法人が継続して差益率のおおむね同じものごとその他合理的な区分ごと一括してその計算を行っている場合には、これを認める。

### 基通2-4-6

法人が長期割賦販売等に該当する資産の販売等を行うに当たり、頭金等として相手方の有する資産を下取りした場合において、当該資産につきその取得の時にける価額を超える価額を取得価額しているときは、その超える部分の金額については取得価額に含めないものとし、その販売等をした資産については、その超える部分の金額に相当する値引きをして販売等をしたものとして取り扱う。

### 基通2-4-7

長期割賦販売等に該当する資産の販売等の賦払金のうち当該事業年度後に履行期日の到来するものについて法人が手形を受領した場合には、その受領した手形の金額は、令第124条第2項《賦払金割合》に規定する「支払を受けた金額」には含まれない。

### 基通2-4-8

法人が長期割賦販売等に該当する資産の販売等をした後において、相手方の代金の支払遅延等の理由により契約を解除して賦払期間の中途において当該販売等をした資産を取り戻した場合には、原則としてその資産を取り戻した日の属する事業年度において、まだ支払の行われていない賦払金の額の合計額から当該金額のうちに含まれる延払損益を除外した金額をもって資産に計上するものとするが、法人が当該合計額又はその資産を取り戻した時にける処分見込価額をもって資産に計上したときは、その計算を認めるものとする。

### 基通2-4-9

法第63条第1項《長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定によりその収益の額及び費用の額の計上につき延払基準の方法を適用している長期割賦販売等に該当する資産の販売等についてその後契約の変更があり、賦払金の履行期日又は各履行期日ごとの賦払金の額が異動した場合における同項の規定の適用については、次による。

(1) その契約の変更後においてなおその資産の販売等が同項に規定する長期割賦販売等に該当するものである場合には、その変更後の履行期日及び各履行期日ごとの賦払金の額に基づいて同項の規定による延払基準の計算を行う。ただし、その変更前に既に履行期日の到来した賦払金の額については、この限りでない。

(2) その契約の変更によりその資産の販売等が長期割賦販売等に該当しないこととなった場合には、その資産の販売等に係る収益の額及び費用の額（当該事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入されるものを除く。）は、その該当しないこととなった日の属する事業年度の益金の額及び損金の額に算入する。

### 基通2-4-10

法第63条第1項《長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定によりその収益の額及び費用の額の計上につき延払基準の方法を適用している長期割賦販売等に係る対価の額又は原価の額につきその後値増し、値引き等があったため当該長期割賦販売等に係る対価の額又は原価の額に異動を生じた場合には、その異動を生じた日の属する事業年度（以下2-4-10において「異動事業年度」という。）以後の各事業年度における当該対価の額又は原価の額に係る延払基準の方法の適用については、その異動後の対価の額又は原価の額（異動事業年度前の各事業年度において計上した部分の金額を除く。）及び異動事業年度開始の日以後に受けるべき賦払金の額の合計額を

	商法	企業会計基準
費用・収益の計上		

## 税法

基礎として2-4-9によりその計算を行うものとする。ただし、法人が、その値増し、値引き等に係る金額をこれらの事実の生じた日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入するとともに、延払基準の方法についてはその異動前の契約に基づいてその計算を行うこととしているときは、これを認める。

### 基通2-4-11

法人が法第62条第1項《長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する長期割賦販売等に該当する資産の販売等を行った場合において、当該長期割賦販売等に係る契約により販売代価と割賦期間中の利息に相当する金額とが明確、かつ、合理的に区分されているときは、当該利息相当額を当該長期割賦販売等に係る収益の額に含めないことができることに留意する。

長期割賦販売等に該当しない割賦販売等についても同様とする。

### 基通2-4-12

法第64条《工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する工事（製造を含む。以下この款において同じ。）の請負には、設計・監理又はソフトウェアの製作等の役務の提供のみの請負は含まれないのであるが、工事の請負と一体として請け負ったと認められるこれらの役務の提供の請負については、当該工事の請負に含まれることに留意する。

### 基通2-4-13

法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する「契約」とは、当事者間における請負に係る合意をいうのであるから、当該契約に関して契約書等の書面が作成されているどうかを問わないことに留意する。

### 基通2-4-14

請け負った工事が法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する長期大規模工事に該当するかどうかは、当該工事に係る契約ごとに判定するのであるが、複数の契約書により工事の請負に係る契約が締結されている場合であって、当該契約に至った事情等からみてそれらの契約全体で一の工事を請け負ったと認められる場合には、当該工事に係る契約全体を一の契約として長期大規模工事に該当するかどうかの判定を行うことに留意する。

### 基通2-4-15

工事の請負に係る一の契約においてその目的物について個々に引渡し可能な場合であっても、当該工事が法第63条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する長期大規模工事に該当するかどうかは、当該一の契約ごとに判定することに留意する。ただし、その目的物の性質、取引の内容並びに目的物ごとの請負の対価の額及び原価の額の区分の状況などに照らして、個々に独立した契約が一の契約書に一括して記載されていると認められる工事の請負については、当該個々に独立した契約ごとに長期大規模工事の判定を行うことができる。

### 基通2-4-16

長期大規模工事に該当する工事について、請負の対価の額の減額や工事期間の短縮があったこと等により、その着工事業年度後の事業年度において長期大規模工事に該当しないこととなった場合であって、その工事について工事進行基準の適用をしないこととしたときであっても、その適用しないこととした事業年度前の各事業年度において計上した当該工事の請負に係る収益の額及び費用の額を既往にさかのぼって修正することはしないのであるから留意する。

### 基通2-4-17

令第129条第7項《長期大規模工事に着手したかどうかの判定》に規定する「その請け負った工事の内容を完成するために行う一連の作業のうち重要な部分の作業」を開始した日がいつであるかについては、当該長期大規模工事の種類及び性質、その長期大規模工事に係る契約の内容、慣行等に応じその「重要な部分の作業」を開始した日として合理的であると認められる日のうち法人が継続して判定の基礎としている日によるものとする。

### 基通2-4-18

令第129条第2項《支払条件に係る長期大規模工事の判定》に規定する「支払われること」には、契約において定められている支払期日に手形により支払われる場合も含まれることに留意する。

	商法	企業会計基準
費用・収益の計上		
税効果会計		<p>税効果会計に係る会計基準            第二 税効果会計に係る会計基準            一 一時差異等の認識            法人税等については、一時差異に係る税金の額を適切な会計期間に配分し、計上しなければならない。</p> <p>1 一時差異とは、貸借対照表及び連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額をいう。</p> <p>2 一時差異は、例えば、次のような場合に生ずる。</p> <p>(1)財務諸表上の一時差異</p> <p>1 収益又は費用の帰属年度が相違する場合</p> <p>2 資産の評価替えにより生じた評価差額が直接資本の部に計上され、かつ、課税所得の計算に含まれていない場合</p>

## 税法

### 基通2-4-19

法第63条第2項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定によりその収益の額及び費用の額の計上につき工事進行基準の方法を適用している長期大規模工事以外の工事について、その目的物の引渡しの日属する事業年度前の各事業年度において同項第2号に掲げる場合に該当することとなった場合においても、その後当該工事につき再び利益が生ずると見込まれるに至る等同号に掲げる場合に該当しないこととなったときは、その該当しないこととなった事業年度以後の事業年度については、当該工事に係る収益の額及び費用の額の計上につき再び工事進行基準の方法を適用することができるものとする。

(注)工事進行基準を適用している長期大規模工事以外の工事が同号に掲げる場合に該当することとなった場合でも、当該事業年度前の各事業年度において計上した収益の額及び費用の額を既往にさかのぼって修正することはしないのであるから留意する。

### 基通2-4-20

令第129条第1項《長期大規模工事の判定》に規定する「契約の時における外国為替の売買相場による円換算額」は、その外貨建工事（請負の対価の額の支払が外国通貨で行われるべきこととされている工事をいう。以下2-4-22までにおいて同じ。）の請負の対価の額を13の2-1-2《外貨建取引及び発生時換算法の円換算》の本文及び（注）1から3までに定める為替相場（当該外貨建工事の契約の日を同通達に定める取引日とした場合の為替相場をいう。）により円換算した金額とする。

(注)契約の日までに当該外貨建工事の請負の対価の額の全部又は一部について先物外国為替契約等（法第61条の8第2項《先物外国為替契約等により円換算額を確定させた外貨建取引の換算》に規定する先物外国為替契約等をいう。）により円換算額を確定させている場合であっても、令第129条第1項に規定する「契約の時における外国為替の売買相場による円換算額」は、本通達の本文により円換算した金額とすることに留意する。

### 基通2-4-21

外貨建工事について、契約後、値増しや追加工事等又は値引きや工事の削減等があったことによりその請負の対価の額が増額又は減額された場合における令第129条第1項《長期大規模工事の判定》の規定の適用については、当該外貨建工事に係る当該増額後又は減額後の請負の対価の額を、当該外貨建工事に係る契約時の外国為替の売買相場（当該外貨建工事につき2-4-20による円換算に用いた外国為替の売買相場をいう。）により円換算した金額とすることに留意する。

### 基通2-4-22

外貨建工事における令第129条第3項《工事進行基準の方法》の規定による計算は、原則として、当該計算の基礎となる金額につきすべて円換算後の金額に基づき計算するものとするが、例えば、当該計算の基礎となる金額につきすべて外貨建ての金額に基づき計算した金額について円換算を行うなど、法人が当該外貨建工事につき継続して合理的に計算している場合にはこれを認める。

また、当該計算の基礎となる金額について円換算を行う場合には、13の2-1-2《外貨建取引及び発生時換算法の円換算》、13の2-1-3《多通貨会計を採用している場合の外貨建取引の換算》、13の2-1-4《先物外国為替契約等がある場合の収益、費用の換算等》及び13の2-1-5《前渡金等の振替え》によることに留意する。

(注)同項に規定する「工事に係る進行割合」の計算については、工事の進行の度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合によることができるのであるから留意する。

### 基通3-2-12の2

法人が税効果会計を適用している場合において、貸借対照表に計上されている繰延税金資産の額があるときは、当該繰延税金資産の額は、総資産の帳簿価額に含まれることに留意する。

### 基通3-2-12の3

法人が税効果会計を適用している場合には、総資産の帳簿価額から控除する利益又は剰余金の処分による圧縮積立金又は特別償却準備金の金額は、貸借対照表に計上されている圧縮積立金勘定又は特別償却準備金勘定の金額とこれらの勘定にかかる繰延税金負債の額との合計額となることに留意する。

(注)当該繰延税金負債が繰延税金資産と相殺されて貸借対照表に計上されている場合には、その相殺後の残額となることに留意する。この場合、その相殺については、圧縮積立金勘定又は特別償却準備金勘定に係る繰延税金負債の額が繰延税金資産の額とまず相殺されたものとして取り扱って差し支えない。

	商法	企業会計基準
税効果会計		<p>(2)連結財務諸表固有の一時差異</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1 資本連結に際し、子会社の資産及び負債の時価評価により評価差額が生じた場合</li> <li>2 連結会社相互間の取引から生ずる未実現利益を消去した場合</li> <li>3 連結会社相互間の債権と債務の相殺消去により貸倒引当金を減額修正した場合</li> </ol> <p>3 一時差異には、当該一時差異が解消するときその期の課税所得を減額する効果を持つもの(以下「将来減算一時差異」という。)と、当該一時差異が解消するときその期の課税所得を増額する効果を持つもの(以下「将来加算一時差異」という。)とがある。</p> <p>4 将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金等については、一時差異と同様に取り扱うものとする(以下一時差異及び繰越欠損金等を総称して「一時差異等」という。)</p> <p>二 繰延税金資産及び繰延税金負債等の計上方法</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1 一時差異等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上しなければならない。繰延税金資産については、将来の回収の見込みについて毎期見直しを行わなければならない。</li> <li>2 繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算するものとする。</li> <li>3 繰延税金資産と繰延税金負債の差額を期首と期末で比較した増減額は、当期に納付すべき法人税等の調整額として計上しなければならない。ただし、資産の評価替えにより生じた評価差額が直接資本の部に計上される場合には、当該評価差額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を当該評価差額から控除して計上するものとする。また、資本連結に際し、子会社の資産及び負債の時価評価により生じた評価差額がある場合には、当該評価差額に係る時価評価時点の繰延税金資産又は繰延税金負債を当該評価差額から控除した額をもって、親会社の投資額と相殺の対象となる子会社の資本とするものとする。</li> <li>4 連結財務諸表及び中間連結財務諸表の作成上、子会社の留保利益について、親会社に対して配当される可能性が高くその金額を合理的に見積もることができる場合には、将来、親会社から子会社からの受取配当金について負担することになる税金の額を見積計上し、これに対応する金額を繰延税金負債として計上しなければならない。</li> <li>5 中間財務諸表及び中間連結財務諸表の作成上、法人税等は、中間会計期間を含む事業年度の法人税等の計算に適用される税率に基づき、年度決算と同様に税効果会計を適用して計算するものとする。ただし、中間会計期間を含む事業年度の税効果会計適用後の実行税率を合理的に見積もり、法人税等を控除する前の中間純利益に当該見積実効税率を乗じて計算することができる。</li> </ol> <p>第三 繰延税金資産及び繰延税金負債等の表示方法</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1 繰延税金資産及び繰延税金負債は、これらに関連した資産・負債の分類に基づいて、繰延税金資産については流動資産又は投資その他の資産として、繰延税金負債については流動負債又は固定負債として表示しなければならない。ただし、特定の資産・負債に関連しない繰延欠損金等に係る繰延税金資産については、翌期に解消される見込みの一時差異等に係るものは流動資産として、それ以外の一時差異等に係るものは投資その他の資産として表示しなければならない。</li> <li>2 流動資産に属する繰延税金資産と流動負債に属する繰延税金負債がある場合及び投資その他の資産に属する繰延税金資産と固定負債に属する繰延税金負債がある場合には、それぞれ相殺して表示するものとする。 ただし、異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、原則として相殺してはならない。</li> </ol>



	商法	企業会計基準
税効果会計		<p>3 当期の法人税等として納付すべき額及び法人税等調整額は、法人税等を控除する前の当期純利益から控除する形式により、それぞれ区分して表示しなければならない。</p> <p>第四 注記事項</p> <p>財務諸表及び連結財務諸表については、次の事項を注記しなければならない。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳</li> <li>2 税引前当期純利益又は税金等調整前当期純利益に対する法人税等(法人税等調整額を含む。)の比率と法定実効税率との間に重要な差異があるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳</li> <li>3 税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額</li> <li>4 決算日後に税率の変更があった場合には、その内容及びその影響</li> </ol> <p>税効果会計に係る会計基準注解 注4 繰延税金資産及び繰延税金負債の計上に係る重要性の原則の適用について 重要性が乏しい一時差異等については、繰延税金資産及び繰延税金負債を計上しないことができる。</p> <p>税効果会計に係る会計基準注解 注5 繰延税金資産の計上について 繰延税金資産は、将来減算一時差異が解消されるときに課税所得を減少させ、税金負担額を軽減することができるものと認められる範囲内で計上するものとし、その範囲を超える額については控除しなければならない。</p>
キャッシュフロー計算書		<p>連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準</p> <p>第二 作成基準</p> <p>一 資金の範囲</p> <p>連結キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、現金及び現金同等物とする。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1 現金とは、手許現金及び要求払預金をいう。</li> <li>2 現金同等物とは、容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりリスクしか負わない短期投資をいう。</li> </ol> <p>二 表示区分</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1 連結キャッシュ・フロー計算書には、「営業活動によるキャッシュ・フロー」、「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分を設けなければならない。 「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、営業損益計算の対象となった取引のほか、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載する。 「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、固定資産の取得及び売却、現金同等物に含まれない短期投資の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載する。 「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、資産の調達及び返済によるキャッシュ・フローを記載する。</li> <li>2 法人税等(住民税及び利益に関連する金額を課税標準とする事業税を含む。)に係るキャッシュ・フローは「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。</li> <li>3 利息及び配当金に係るキャッシュ・フローは、次のいずれかの方法により記載する。 受取利息、受取配当金及び支払利息は「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載し、支払配当金は「財務活動によるキャッシュ・</li> </ol>

税法

	商法	企業会計基準
キャッシュフロー計算書		<p>フロー」の区分に記載する方法  受取利息及び受取配当金は「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載し、支払利息及び支払配当金は「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する方法</p> <p>4 連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分の独立の項目として記載する。この場合、新たに連結子会社となった会社の現金及び現金同等物の額は株式の取得による支出額から控除し、連結子会社でなくなった会社の現金及び現金同等物の額は株式の売却による収入額から控除して記載するものとする。</p> <p>営業の譲受け又は譲渡に係るキャッシュ・フローについても、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に、同様に計算した額をもって、独立の項目として記載するものとする。</p> <p>三 連結会社相互間のキャッシュ・フロー  F連結キャッシュ・フロー計算書の作成に当たっては、連結会社相互間のキャッシュ・フローは相殺消去しなければならない。</p> <p>四 在外子会社のキャッシュ・フロー  在外子会社における外貨によるキャッシュ・フローは、「外貨建取引等会計処理基準」における収益及び費用の換算方法に準じて換算する。</p> <p>第三 表示方法  一 「営業活動によるキャッシュ・フロー」の表示方法  「営業活動によるキャッシュ・フロー」は、次のいずれかの方法により表示しなければならない。</p> <p>1 主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する方法(以下、「直接法」という。)</p> <p>2 税金等調整前当期純利益に非資金損金項目、営業活動に係る資産及び負債の増減、「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に含まれる損益項目を加減して表示する方法(以下、「間接法」という。)</p> <p>二 「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の表示方法  「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」は、主要な取引ごとキャッシュ・フローを総額表示しなければならない。</p> <p>三 現金及び現金同等物に係る換算差額の表示方法  現金及び現金同等物に係る換算差額は、他と区別して表示する。</p> <p>キャッシュ・フロー計算書作成基準  個別ベースのキャッシュ・フロー計算書は、連結キャッシュ・フロー計算に準じて作成するものとする。</p>
注記事項		<p>企業会計原則注解 注1-2  重要な会計方針の開示について  財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない。  会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たって、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう。  会計方針の例としては、次のようなものがある。</p> <p>イ 有価証券の評価基準及び評価方法  ロ たな卸資産の評価基準及び評価法  ハ 固定資産の減価償却方法  ニ 繰延資産の処理方法  ホ 外貨建資産・負債の本邦通貨への換算基準</p>



	商法	企業会計基準
注記事項		<p>           ヘ 引当金の計上基準            ト 費用・収益の計上基準            代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる。         </p> <p>           企業会計原則注解 注1-3            重要な後発事象の開示について            財務諸表には、損益計算書及び貸借対照表を作成する日までに発生した重要な後発事象を注記しなければならない。            後発事象とは、貸借対照表日後に発生した事象で、次期以後の財政状態及び経営成績に影響を及ぼすものをいう。            重要な後発事象を注記事項として開示することは、当該企業の将来の財政状態及び経営成績を理解するための補足情報として有用である。            重要な後発事象の例としては、次のようなものがある。         </p> <p>           イ 火災、出水等による重大な損害の発生            ロ 多額の増資又は減資及び多額の社債の発行又は繰上償還            ハ 会社の合併、重要な営業の譲渡又は譲受            ニ 重要な係争事件の発生又は解決            ホ 主要な取引先の倒産         </p> <p>           企業会計原則注解 注1-4            注記事項の記載方法について            重要な会計方針に係る注記事項は、損益計算書及び貸借対照表の次にまとめて記載する。            なお、その他の注記事項についても、重要な会計方針の注記の次に記載することができる。         </p>



【参考5】

**小規模会社に対する財務報告基準**  
**(Financial Reporting Standard for Smaller Entities)**

2002年6月版

英国会計基準委員会

日本語抄訳

## 目次

### < FRSSE 本文 >

FRSSE の地位	247
目的	250
会計実務基準	250
定義	276
任意開示	289

### < 付属資料 >

FRSSE における簡素化 ( Appendix )	291
----------------------------	-----

## FRSSE の地位

### < 全般事項 >

FRSSE、即ち中小企業向け財務報告基準（2002年6月発効）とは、本基準をその規模・能力に照らして適当であると判断し選択した事業体が、同主体の財務諸表の作成・提出にあたって従うべき基準を規定したものである。その定義と会計処理は、会社法の規定に合致しており、大部分の中小企業にとって、他の会計基準やそれらの簡素化バージョンが規定しているものと変わらない。但し、開示に関する条件については、他の会計基準にはあるが、本基準では除外されているものがいくつかある。

FRSSE を適用する報告主体は、パラグラフ 16.1 に定める通り、他の会計基準（会計実務基準書及び財務報告基準）及び緊急問題作業部会（UITF）合意書に従う義務からは、別の会計基準が適用される連結財務諸表を作成する場合を除き、免除される。

財務諸表は、概して一般に認められた会計慣行に基づいて作成されることになっているので、FRSSE に規定されていない取引や事象が発生した場合、中小企業は、他の会計基準や UITF 合意書を、遵守義務を負わされている規則としてではなく、現在の慣行を確立するための手段としてみるべきである。

### < 規範 >

各種会計基準や UITF 合意書を中小企業に適用する場合、会計基準審議会は下記規範\*を考慮に入れてきたし、今後とも考慮に入れることとなる。

- (a) 当該基準もしくは条件は、一律に適用され、すべての企業用として一般に認められた会計慣行の本質的要素であると見なし得るものである。
- (b) 当該基準もしくは条件は、事業体のオーナーまたは管理者が理解している取引を、その理解に即した形で財務諸表に反映できるように誘導するものである。
- (c) 当該基準もしくは条件は、中小企業用会計報告のユーザーの情報ニーズと合理的な期待に応え得るものである。
- (d) 当該基準もしくは条件は、かかるユーザーに有益で、包括的な開示方法を採用している。特定のユーザー・グループに照準をあてて開示が行われる場合には、限定された会計情報のみ開示されるということもある。

(e) 当該基準に含まれる条件は、法律に規定される処理方法を詳細かつ具体的にしたものである。

-----  
\* 法律の専門家のアドバイスによると、中小企業は、会計基準に従う場合、適用免除等の異なった処理方法を採用する合理的な根拠さえあれば、適宜行っても差し支えない。

(f) 当該基準もしくは条件の規定する処理方法は、内国歳入庁が課税対象所得を計算する際に使用する、既存または今後採用予定の処理方法と互換性がある。

(g) 当該基準もしくは条件は、複雑でない事業体に対し、望ましい会計処理や開示を行うための、最も煩雑さの少ない方法を提供している。

(h) 当該基準の提供する指針は、中小企業の取引に幅広くあてはまるもので、かかる企業が理解できる言葉で書かれている。

(i) 当該基準の規定する算定方法は、中小企業が利用する方法として合理的な実用性を備えたものである。

ある基準または条件は、上記規範の大部分を満足していれば、中小企業用として適用しても差し支えないということになるが、上記規範の過半数に合致しなかった場合は、当該基準からの除外ないし別扱いを行ったり、当該基準内に特例を設ける必要が生じる可能性がある。

#### <適用範囲>

自己の財務及び損益（または収支）状況の真実かつ公平な概要を示す目的で、FRSSE を財務諸表の作成に適用することができる事業体\*とは：

-----  
\* 古い会計基準には、法人形態に特有の表現で起草されているものがある。従って、会社やそれに関連する用語、例えば取締役会や株主は、FRSSE の中では、法人以外の事業体にも適用されると解釈されるべきである。

(a) 会社法の定義する小会社または小グループ\*、もしくは

(b) 会社法に基づいて法人化されていたとすれば、上記 (a) に該当すると考えられる事業体。但し、住宅金融組合は除外する。

従って、FRSSE は以下のものには適用されない

(i) 大型または中型の会社、グループ及びその他の事業体

(ii) 公開会社

(iii) 銀行、住宅金融組合または保険会社

(iv) 1986 年金融サービス法（英国）または 1995 年投資仲介法（アイルランド共和国）により認可を受けている人々、または

(v) 上記(ii)-(iv)に当該する会社を含むグループのメンバー。

FRSSE を採用する資格を持っているが、FRSSE を採用しないことを選択する報告主体は、自己の財務及び損益状況の真実かつ公正な報告をするために、財務諸表を作成する際は、会計実務基準書（SSAPs）、他の財務報告基準（FRSs）及び UITF 合意書を適用するべきである。

-----  
\* 小会社と小グループの法的定義については Appendix 参照。アイルランド共和国法には、小グループの定義はされていない。だが、同国においては、小グループは、FRSSE を採用する場合は、連結ベースで小会社に課されている条件と同一の法的条件を満たしていなければならない。従って、あるグループが「小グループ」と名乗る資格を持たない場合、同グループの親企業は、たとえアイルランド共和国法のもとで小会社としての資格を備えていても、FRSSE を採用する資格はない。

会計実務勧告書（SORPs）及びその他のこれに相当する手引書で、FRSSE の（1997 年 11 月の）発表後に制定されたり改訂されたものは、SORP またはこれに相当する手引書が対象にしている産業またはセクターにいる事業体が、現行バージョンの FRSSE を採用できる状況とはどのような状況であるかを明確にしていると思われる。「財務諸表は、SSAPs、FRSs（FRSSE ではない）及び UITF 合意書に従うべきである」という考えに基づいて制定されている既存の SORPs に従っていると主張する財務諸表は、それらの条件を満たすことに専念すべきで、FRSSE を採用することは考えるべきでない。

## 中小企業用財務報告基準（2002年6月発効）

### A - 目的

FRSSE の目的は、小企業の財務諸表のユーザにとっての受託責任の評価と経済的意思決定に対する有用性のバランスは、大企業の場合とは異なっていることを認識した上で、FRSSE の適用対象となっている報告主体が、その作成する財務諸表によって、受託責任を評価し経済的意思決定を行うユーザーに役立つような、当該主体の財務状況、経営成績及び財務的適応性に関する情報の提供を保証することにある。

### B - 会計実務基準

#### 1. 適用範囲

1.1 自己の財務及び損益（または収支）の状況の真実かつ公正な報告をする目的で、FRSSE を財務諸表の作成に適用することができる事業体とは：

(a) “会社法\*”に基づいて法人化され、会計報告を会社登記官（Registrar of Companies）に提出する際に、同法の小会社向け免除条項の適用を受ける資格のある会社\*\*；または

(b) “会社法”に基づいて法人化されていたとすれば、上記 (a) のカテゴリーに属すると考えられる、住宅金融組合以外の事業体。かかる事業体は、FRSSE を採用するにあたり、真実かつ公正な報告をするために必要な、“会社法”（あるいはその他の同様な法規）に定められている会計原則、開示の方法及び開示の条件をも考慮すべきである。

-----  
\* 本文中、括弧（“ ”）で囲まれている用語については、パートCの定義にて説明されている。

\*\* アイルランド共和国においては、連結ベースで小会社としての法的条件に合致しないグループに属する親企業でもある小会社は、FRSSE の適用対象から外される。英国の場合、この効果は会社法を通じて達成されている。小会社の法的定義については Appendix 参照。

## 2. 全般事項

### 真実かつ公正な報告

2.1 財務諸表は、当該期間の実績並びに期末時点の財政状態を真実かつ公正に報告するものでなければならない。このような報告書を作成するためには、当該の事業体が行った取り決めや取引の実質を考慮することが必要となる。ある取引の実質を知るためには、同取引が当該報告主体の新たな“資産”または“負債”のいずれを発生させ、同主体の既存の“資産”・“負債”にどのような変化をもたらしたかを明確にする必要がある。

2.2 「FRSSE の条項を適用するだけで果たして真実かつ公正な報告を行うのに十分だろうか」という疑問がある場合は、当該の取引または取り決めやその取扱方法の項目に注をつけ、説明を加えておくべきである。

### 会計方針

2.3\* 財務諸表には、当該諸表が中小企業用財務報告基準（2002年6月発効）に基づいて作成された旨が表示されるべきである\*\*。

-----  
\* 現行バージョンが取って代わるまでの旧バージョンにあたる、FRSSE（2000年3月発効分）以降大幅に変更・追加されたパラグラフは無視する。

\*\*この説明は、会計方針に関する注記に含めることも可。会社法の小会社向け免除条項を利用している事業体の場合は、会社法の定める書類、貸借対照表に記載する。例えば、英国の場合、その説明は、「これらの会計報告は、1985年会社法パートの小会社に関する特別条項並びに中小企業用財務報告基準（2002年6月発効分）に準拠して作成したものである」といった具合になる。省略された会計報告も同時に作成される場合は、中小企業用財務報告基準（2002年6月発効分）に準拠して作成した旨の説明を会計方針に関する注記に含め、省略された会計報告にも表示されるべきである。

2.4 “会計方針”と“見積の手法”は、FRSSE 及び“会社法”（または他の同等の法令）の条件に合致するものでなければならない。選択の余地がある場合は、事業体は目標としている妥当性、信頼性、比較可能性及び分かり易さを考慮し、真実かつ公正な報告を行うために、同主体がおかれている特殊状況に最も適した方針や手法を選ぶべきである。

2.5 “会計方針”は定期的に再検討し、真実かつ公正な報告を行うために、同主体がおかれている特殊状況に最も適した方針であり続けているかどうかを確認すべきである。しかし、新方針が、既存の方針と比較して、より適しているか否かの判断をする時は、比較可能性に対する影響に十分な配慮がなされなければならない。“会計方針”の変更後は、当期又は当該期の数値は新方針に基づき再計算する必要がある。

2.6 財務諸表の作成にあたり、“取締役”は当該事業体の継続企業として存続できる能力に重大な疑問が発生していないかどうかの査定をする必要がある。この査定にあたり、重大な不明点があることに“取締役”が気づいている場合は、それらの不明点は開示されねばならない。“取締役”がこの査定を行う際に考慮対象にした期間が、財務諸表の承認の日から一年未満である場合は、その事実も明記する必要がある。

2.7 財務諸表に含まれるべきもの：

(a) 準拠した重要な“会計方針”の説明；

(b) 過年度分の調整に必要な開示に加え、新“会計方針”をより適切であると考えた理由の簡単な説明、及び、可能であれば、その方針変更が今期の実績に与えた影響の指摘を含む、前期まで従っていた“会計方針”に対しなされた変更の詳細；

(c) “見積の手法”の変更が重大な影響を及ぼした場合、その変更と、可能であれば、今期の実績に及ぼした影響の説明。

過年度分の調整

2.8 “過年度分の調整”の内容は、メインとなる財務諸表及び注記に過年度の比較数値を再掲し、準備金の最終期首残高調整を行うことで説明されねばならない。調整の最終結果は、当期の“合計実現損益”計算書の脚注欄に記載される必要がある。“過年度分の調整”が過年度実績に及ぼした影響は、可能な限り開示されるべきである。

真実かつ公正な報告の否認開示

2.9 真実かつ公正な報告の否認条項が援用されている場合は、その旨を明確に示しておく必要がある。そのためには、次のものを提示しなければならない：

(a) そのような事態の発生時に通常必要とされる処理方法の説明並びに実際に採用された処理方法の説明；

(b) 規定の処理方法に従えば、かえって真実かつ公正な報告ができなくなる理由の説明；

(c) 財務諸表に示された会計処理の方法が、一般の処理方法から逸脱した結果、通常の場合数値により、どの程度異なるかについての説明。但し、(i) 数値による影響が財務諸表上で既に明白である場合、または (ii) 特定の影響・効果が合理的に数値化できない場合（但しこの場合、“取締役”はその状況を説明しなければならない）は除く。

2.10 翌年度以降の財務諸表においても、異なる会計処理が継続している場合、その後の報告は全て開示されねばならず、当該開示には過年度の対応する額も含まれている必要がある。

### 3. 損益計算書

#### 全般事項

3.1 当該年度の財務諸表上で“認識”したすべての損益は、損益計算書または“合計認識損益”計算書に含まれていなければならない。損益計算書から除外できる損益は、本基準または“会社法”により、特に許可されているもの、もしくは直接準備金勘定に計上するよう指示されているものに限る。

#### 例外項目

3.2 次のパラグラフに掲げる項目以外の例外項目についてはすべて、“経常活動”による損益として、法定の勘定科目別に仕訳した上で、借方あるいは貸方に記入されねばならない。各“例外項目”の金額は、個別額もしくは同類項目の合計額として、注記、または、真実かつ公正な報告をするために必要な場合は、損益計算書に明記されねばならない。各例外項目には、どのような性格のものか理解できる程度に適切な説明がなされる必要がある。

3.3 次の項目については、かかる項目に関する“引当金”も含め、損益計算書に、営業利益（通常の場合、グループ企業株からの収益を加算する前の利益）の後、利息の前に、個別に記載すること：

(a) ある事業の売却または終了に伴う損益；

(b) 報告主体の事業の性格や目的に重要な影響を及ぼす抜本的な組織変更または構造改革に要した費用；

(c) 固定“資産”の処分に伴う損益。

#### 処分に伴う損益

3.4 ある資産の処分に伴う損益は、その処分が発生した時点を含む年度の損益計算書

に、純帳簿価格と純売却利益の差額として計上する。この帳簿価格は、取得原価（マイナス“引当金”）または査定額のいずれで計上されていても構わない。以前に取得した事業の譲渡に伴う損益には、“会計方針”上、準備金から引き落とされ今まで損益計算書に一度も記載されたことのない“買い入れ暖簾”を、それに帰属できる金額分含めるべきである。

#### 特別損益項目

3.5 “特別損益項目”から発生する損益で、非常にまれな項目は、損益計算書の“経常活動”損益の下、税金の後で、支払済または支払予定の配当の前に個別に記載のこと。

#### ユーロ

3.6 ユーロ導入関連費用は、固定“資産”として資本化（資産勘定に計上）できる条件を満たしている場合を除き、損益勘定で償却する。費用の資本化は、(a) 事業体が特定関連“資産”を資本化する“会計方針”を既に持っている場合で、(b) その費用の支払が当該の資産を、単にその価値を維持するだけでなく、当初の評価額よりは明らかに上昇させていると認められる分についてのみ可能である。損益勘定で償却される費用が重要な額となる場合、それは“例外項目”として表示されねばならない。

### 4. 総認識損益計算書

4.1 メインとなる財務諸表は、損益計算書と同程度に目立つ形で、“合計認識損益”とその明細を記したものでなければならない。その明細とは、当該期間中に認識された損益の株主帰属分を指し、株主との取引は含まない\*。“認識”された損益が、損益計算書に含まれているものだけである場合は、この計算書は不要となる。

### 5. 固定資産と暖簾

#### 研究開発

5.1 数年の会計年度に渡って、研究開発のために取得ないし建設した固定資産の費用は、資本化した上で、その耐用年数に渡り損益勘定にて償却する。

-----  
\* 総認識損益計算書の実例については、Appendix 参照

5.2 “基礎・応用研究”費は、その支出が発生した年度内に損益勘定にて償却する。

5.3 “開発”費は、下記のような将来の年度に繰り越せる場合を除き、その支出が発

生した年度に損益勘定にて償却する：

- (a) 当該開発は明確に定義されたプロジェクトで；かつ
- (b) その関連費用は個々に分別することができ；かつ
- (c) 同プロジェクトがもたらす結果については、査定済で、下記の点に関する限り、合理的な確信を持っている：
  - (i) 技術的実現可能性；及び
  - (ii) 見込み市況（競合商品を含む）、世論、消費者・環境保護立法等の要因に照らして考慮した上での最終的な商業的可能性；かつ
- (d) 繰延“開発”費用の総額、追加“開発”費用、及びそれに関連する生産・販売・管理費用は、それに関連する将来の売上もしくはその他の収入で十分にカバーされることが合理的に予想されている；かつ
- (e) 当該プロジェクトを完成させ、その結果予想される運転資金の増加分をカバーするための適当な資源の確保が合理的に期待できる。

5.4 前記の場合、“開発”支出は、確実に回収できると合理的に見積られる金額分繰り越すことができる。

5.5 “開発”支出を繰り延べる“会計方針”を採用する場合は、パラグラフ 5.3 の要件に合致するあらゆるプロジェクトに適用されねばならない。

5.6 将来の年度に繰り越される“開発”費用は、償却されるべきである。償却の開始は、当該製品、サービス、プロセスまたはシステムの本格的生産・提供・実用化が始まった時点とし、各年度に、当該製品、サービス、プロセスまたはシステムの販売・使用量もしくはそれらの販売・使用期間のいずれかに基づき計画的に計上する。

5.7 繰り延べ“開発”支出は、各会計年度末に製品毎に再検討し、繰り延べを正当化していた状況が消滅していたり、消滅しそうであると考えられる場合は、問題の支出の回収不能と見込まれる分を、直ちにプロジェクト毎に償却する。

5.8 期首及び期末時点の繰り延べ“開発”支出額は、貸借対照表の“無形資産”の項目、または貸借対照表の注記の中で明記する。

その他の無形資産と暖簾

5.9 積極的（プラス）“買い入れ暖簾”と“無形資産”の買い取り分は資産勘定に計上する。内部的に発生した“暖簾”や“無形資産”は資産勘定に計上してはならない。

5.10 ある事業とともに買い取られた“無形資産”は、その価値が信頼できる方法で算定できる場合、“買い入れ暖簾”と別個のものとして“認識”されるべきである。

5.11 資産勘定に計上された“暖簾”と“無形資産”については、20年以内の“耐用年数”にかけて、定額法（あるいはより適切な方式）にて“減価償却”する。

5.12 “暖簾”に割り当てられた“残存価額”は、ゼロでなければならない。これを上回る“残存価額”を割り当てることは、例えば契約書上で合意済になっている場合のように、この価値が信頼できる方法で証明できる時にのみ許される。

5.13 “耐用年数”は、各年度末に見直し、必要な場合は修正しなければならない。但し、修正された年数は取得日から20年を超過してはならない。修正日の帳簿価格は、修正後の残り“耐用年数”中に“減価償却”する。

5.14 “暖簾”と“無形資産”の再評価は行うべきでない。

5.15 取得資産が負の“暖簾”を生じていると考えられる場合には、“公正価格”チェックを行い、取得“資産”が過大評価されたり、取得“負債”が過小評価されていないことを確認する。これをやった後に残存する負の“暖簾”、即ち非貨幣“資産”の取得価格と“公正価格”との差額分を、これらの資産の存続している間中、損益計算書に明記され続けねばならない。負の“暖簾”に追加発生した場合は、その便益が及んでいると予想される期間中、損益計算書のなかで“認識”し続ける。負の“暖簾”額とそれを戻し入れる年度は、貸借対照表に明記されねばならない。

#### 有形固定資産

5.16 パラグラフ 5.17～5.24 は、“投資不動産”を除くすべての“有形固定資産”に適用される。

5.17 “有形固定資産”は、まずその原価で評価した後に、必要な場合は、“回収可能額”まで帳簿価格の引き下げを行う。慈善事業からの贈与あるいは寄贈物として受け取った“有形固定資産”の当初の帳簿価格は、現在価値、即ち、受領日における取り替え原価と“回収可能額”のいずれか低い方にて計上する\*。

5.18 “有形固定資産”には、その意図されている用途に利用できる状態にするために直接かかった費用をも含めるべきである。その他の費用は含めてはならない。事業体は、“金融費用”（例えば金利）を資産勘定に計上する“会計方針”を採用することもできる。この方針を採用した場合は、“有形固定資産”の建設に直接帰属できる“金融費用”は、これらの“資産”の一部として資産勘定に計上されるべきである。ある年度中に資産勘定に計上される“金融費用”は、同期間中に発生した合計“金融費用”を越えてはならない。

5.19 “金融費用”等の直接帰属可能費用の資産勘定計上は、積極的な開発が長期間

中断されている間は中止されるべきである。“有形固定資産”を利用可能状態にするために必要な活動が実質上すべて完了した時点で、たとえその“資産”がまだ利用されていないとしても、資産勘定への計上は終了しなければならない。

-----  
\* 一般に、実用性または費用・便益に関する問題については、関連する特定セクター向けの手引き書や会計実務勧告書（SORPs）が取り扱っている。

5.20 その後の支出で資産勘定計上可能なものは下記に限る：

(a) 当該支出は、“有形固定資産”の経済的便益を以前に見積もった実績水準を越えるものになっている（即ち、「改善」している）；または

(b) 当該支出は、部品の交換または修理費に相当し、その部品はその耐用年数中個別に減価償却されてきたものである。

上記以外のものは、発生毎に損益勘定のなかで“認識される”必要がある。

5.21 事業体がある“有形固定資産”につき再評価を行うという“会計方針”を採用している場合、その帳簿価格は、貸借対照表日における市場価格（もしくは、最善の市場価格見積額）とする。“取締役”が市場価格は適切な基準でないと考えられる場合は、その代わりに、現在価値（即ち、取り替え原価と“回収可能額”のいずれか低い方）を使用しても良い。“有形固定資産”の再評価が行われる場合は、同じクラスの有形固定資産はすべて（即ち、当該の事業で、類似する性格、機能または用途を持っているもの）再評価されるべきであるが、再評価の方針はすべてのクラスの“有形固定資産”に適用する必要はない。

5.22 不動産を除く特定の“有形固定資産”については、活動中の中古品市場もしくは公表されている適当な各種指数・指標を参照することにより、それらの価値を合理的に信頼できる程度に確定できる可能性がある。その他の、不動産を含む、“有形固定資産”については、少なくとも5年毎に、経験を積んだ評価者（即ち、評価の対象となっている“有形固定資産”の存在する立地及びカテゴリーにおける市況に関して、実際的かつ最近の職務経験があり、十分な知識を持っている人）に評価を依頼するべきである。尚、価格に重大な変化が発生した可能性のある時は、その事業年度中であっても、経験を積んだ評価者の手を借りて最新価格に変更されるべきである\*。

5.23 市場価格の変動のみにより発生した再評価損は、当該“資産”の帳簿価格が減価償却された取得原価に達するまで“総認識損益計算書”のなかで“認識”され続けなければならない。その他の再評価損の“認識”は、損益計算書で行う。

5.24 再評価益は、以前に損益勘定で“認識”した同じ資産の再評価損を（以後の“減価償却”のために調整した時点で）取り消す程度にしかない場合を除いて、

“総認識損益計算書”のなかで“認識”されねばならない。上記の程度の場合は、損益計算書のなかで“認識”する。その後の“減価償却”の調整は、もとの価値の損益勘定に反映されている下方修正が発生していなかったとしたら達成されていたはずと考えられるものと、全体として同一の効果を得るために行う。

## 減価償却

5.25 パラグラフ 5.26～5.31 は、“投資不動産”を除くすべての“有形固定資産”に適用される。

-----  
\* 費用・便益の関係で、別の方法を、関連する特定セクター向けの手引き書や会計実務勧告書（SORPs）で見つけた場合は、パラグラフ 5.22 に掲げる方法に代えて、そちらを採用しても構わない。

5.26 ある“有形固定資産”の費用（もしくは再評価額）から見積“残存価額”を差し引いた額は、その“耐用年数”内に計画的に減価償却されねばならない。その使用する減価償却法は、当該の事業体の当該“資産”の消費パターンをできるだけ公正に反映しているべきである。各年度の“減価償却”費は、別の“資産”の帳簿価格に含めても良いことになっていない限り、損益計算書のなかで費用として“認識”されなければならない。

5.27 ある“有形固定資産”が、複数の、それぞれがかなり異なった“耐用年数”を持つ部分で構成されている場合は、各部分を切り離して、それぞれ独自の“耐用年数”で減価償却する。鉱物等の採取現場や埋め立て用地のような特定の例外を除き、土地は無限の耐用年数を持っているので、土地の減価償却はあり得ない。

5.28 “有形固定資産”の“耐用年数”と“残存価額”は定期的に見直され、必要あれば、修正されるべきである。修正が行われた場合、当該の“有形固定資産”の修正日における帳簿価格から修正“残存価額”を差し引いた額は、残る修正“耐用年数”内に減価償却されねばならない。

5.29 “減価償却”の方法を変えることは、新しい方法の方がより公正に実績と財務状況を表すことができるという根拠がある場合のみ許される。しかし、この変更は“会計方針”の変更にはならない。“有形固定資産”の帳簿価格は、変更の発生日から始まる残りの“耐用年数”にわたり、その修正された方法を用いて、減価償却される。

5.30 財務諸表上に、(1)土地・建物及び(2)その他の“有形固定資産”につき、下記が明記されねばならない：

(a) 使用されている“減価償却”法；

(b) 使用されている“耐用年数”または“減価償却”率；及び

(c) 当該年度中に、“耐用年数”または“残存価額”の見積に重要な変更がなされた場合、その変更の財務的影響。

5.31 使用されている“減価償却”法が変更され、その結果重大な影響が発生した場合、その事実は、その変更が行われた年度に開示されねばならない。変更理由も明記すること。

回収可能額までの帳簿価格の引き下げ

5.32 パラグラフ 5.33～5.36 は、資産勘定に計上された“暖簾”及びすべての固定“資産”（即ち、“有形固定資産”、“無形資産”、及び投資）に適用される。但し、“投資不動産”と（子会社、系列会社、及び合併企業に対する投資を除く）金融商品は除外する。

5.33 固定“資産”と“暖簾”は貸借対照表に、“回収可能額”にて計上されなければならない。ある固定“資産”または“暖簾”の純帳簿価格が、貸借対照表日時点で、（多分ある商品が時代遅れになったり、需要の落ち込みに見舞われた結果）回収不能と考えられる場合は、当該純帳簿価格は見積“回収可能額”まで引き下げ、当該“資産”の残る“耐用年数”中に償却する。

5.34 ある“有形固定資産”または投資の“回収可能額”がその後、経済情勢または当該“資産”の利用予測に変化が生じた結果、増加した場合、純帳簿価格は、“回収可能額”と当初の帳簿価格の過少評価がなければ当然記録されていたはずの当該“資産”額のいずれか低い方に戻されるべきである。

5.35 ある“無形資産”または資産勘定に計上された“暖簾”の“回収可能額”がその後増加した場合、純帳簿価格の引き戻しは、元の帳簿価格の引き下げが外的事象により引き起こされ、その後に発生した外的事象が明白に以前の事象の影響を、元の帳簿価格の引き下げ計算を行った時点では予測できなかった方法で逆転している場合にのみ行うべきである。

5.36 帳簿価格の“回収可能額”への引き下げ（または引き上げ）分は、当該年度の損益計算書の借方（あるいは貸方）に記載されねばならない。しかし、再評価による“有形固定資産”の帳簿価格の引き下げが、単なる市場価格の変動の結果により以前の再評価益の逆転現象をもたらしている場合は、当該“資産”の帳簿価格がその減価償却された取得原価を上回っている限り、“総認識損益計算書”のなかで“認識”されるべきである。

投資不動産

5.37 “投資不動産”は定期的“減価償却費”の計上対象とすべきではないが、満期

に至るまでの期間が 20 年以下の、少なくともそのリース期間中に減価償却すべき賃借不動産は別扱いとする。

5.38 “投資不動産”は、貸借対照表にその公開市場価格で記載されるべきで、その帳簿価格は、貸借対照表または注記上に目立つ形で表示されねばならない。

5.39 評価者の氏名、または評価者の資格の明細は、評価者が使用する評価基準と共に明示されるべきである。評価者が当該の不動産を所有する会社またはグループの社員もしくは役員である場合は、その事実を明記する。

5.40 “投資不動産”の市場価格変動は、（投資再評価準備金に対する変動ゆえ）損益計算書でなく、“総認識損益計算書”に記載する。但し、特定の“投資不動産”に対する欠損（またはその逆）の恒久化が予想される場合は別で、その場合は、当該年度の損益計算書の借方（または貸方）に記載されねばならない。

#### 政府の補助金\*

5.41 パラグラフ 5.42 に従い、“政府の補助金”は損益計算書の中で“認識”し、本来の目的としている支出と照合できるようにしておく。当該の補助金が、ある固定“資産”に対する支出の分担金として出されていた場合は、原則として、その金額を当該“資産”の買い取り価格または製造原価から控除できる。しかし、“政府の補助金”を固定“資産”の買い取り価格または製造原価から控除する選択肢は、英国の“会社法”の会計・報告義務に従っている会社には与えられていない。このような場合、その一時保留扱いとなる金額は、繰延収益として計上する。

-----  
\* アイルランド共和国の法的条件に関する説明については、Appendix 参照。

5.42 “政府の補助金”の損益勘定上での“認識”は、その受け取るための条件がすべて満たされ、その補助金の受領がほぼ確実になるまでは行うべきでない。

5.43 状況によっては、補助金の全部または一部を返還しなければならないという潜在的な“負債”に対する引当は、その返還の可能性が高い時にのみ行うべきである。ある“政府の補助金”の返還を行った場合は、当該補助金に関連する繰延収益未消化分があれば、それを差し引き、超過分があれば直ちに損益勘定の借方に記入する。

5.44 財務諸表に、以下の情報が明記されていなければならない：

(a) “政府の補助金”が当該事業体の当該年度の実績そして / または財務状況に与えた効果；及び

(b) 当該年度の実績に、補助金以外の形態の“政府”援助を受けたことにより重大な影響が出た場合は、その援助の内容とその影響の見積（財務諸表上で算定できる範囲

内で結構)。

## 6. リース

### 分割払い購入とリース

6.1 融資的性格を持っている“分割払い購入契約”の会計処理は、下に示す“ファイナンスリース”用のものと類似する基準に基づいて行う。逆に、その他の“分割払い購入契約”の会計処理は、下に示す“オペレーティング・リース”用のものと類似する基準に基づいて行う。

### 借手の会計処理

6.2 “ファイナンスリース”は、借手の貸借対照表に、“資産”として、又将来の賃借料支払“債務”として記録する。当該のリースの開始時点で、“資産”及び“負債”として記録する金額は、通常その“資産”の“公正価格”でなければならない。

6.3 “資産”の“公正価格”が、借手にとり当該“資産”及び契約により引き受けた“債務”の現実的な見積費用にならない場合は、より良い見積を出すべきである。原則として、この見積は、リースに含まれている金利分を差し引くことで得られる“最低リース支払額”の現在価値にほぼ合致するべきである。この見積法の応用例として考えられるのは、“ファイナンスリース”で、その“最低リース支払額”を当該“資産”の“公正価格”を下回るところまでの調整を可能にする、補助金や資本的支出控除の便益を借手が受けている場合である。負の“金融費用”の表示は行ってはならない。

6.4 “ファイナンスリース”の合計“金融費用”は、“リース期間”中の各年度に割当て、各会計年度の“債務”残高に対し一定の定期的費用レート、もしくはその合理的な近似値を出せるようにする。このような合理的な近似値を出すには、定額法が適切と思われる。

6.5 “オペレーティング・リース”の賃借料は、“リース期間”全体に渡って定額法によることを勧める。これは、実際の支払がこの方式で行われていない場合でも言える。但し、他により適切な系統的・合理的基準がある場合は除く。

6.6 あるリース契約の締結奨励金については、いかなる形態で出されるにせよ、全“リース期間”に渡って、もしくは“リース期間”を更に短くとる場合は、賃借料を最初に市場実勢レートに合わせて調整される予定になっている見直し日までの期間に渡って、借手(勿論、貸手でも良い)は定額法で計上すべきである。

6.7 “ファイナンスリース”によりリースされた“資産”は、“リース期間”または耐用年数のいずれか短い方の期間に渡って、減価償却すべきである。しかし、“ファ

イナンスリース” 的特徴を持っている“ 分割払い購入契約” の場合は、当該“ 資産” は、その耐用年数に渡って減価償却されるべきである。

#### 貸手の会計処理

6.8 “ファイナンスリース” に基づき借手から支払われる金額は、貸手の貸借対照表に、不良賃貸料債権等の“引当金”を設定した上で、“純投資”額を借方項目として記録されるべきである。

6.9 “ファイナンスリース” に基づく“リース投資粗利益”は、系統的かつ合理的な基準に従って“認識”されねばならない。このような基準とは、通常貸手の“純投資”に対する不変の定期的収益率を指す。

6.10 “オペレーティング・リース”からの賃貸料収入は、リース期間全体に渡って定額法で“認識”されるべきである。これは、実際の支払がこの方式でなされていない場合でもあてはまる。但し、リースされた“資産”の利益が入ってくるタイム・パターンをより忠実に表すことができる系統的・合理的方式が他にある場合は、この限りでない。

6.11 貸手が“オペレーティング・リース”に使用している“資産”は、固定“資産”として記録し、その耐用年数に渡って減価償却するべきである。

#### メーカー/ディーラーに対する貸手

6.12 メーカーやディーラーに対する貸手は、“オペレーティング・リース”に基づく販売利益を“認識”するべきでない。“ファイナンスリース”に基づく販売利益は、当該“資産”の“公正価格”がメーカーやディーラーの費用（メーカーやディーラーが当該“資産”の購入、建設または利用に関連して何らかの補助金を受け取る場合は、その分差し引いた額）を超過する分に限定するべきである。

#### 賃貸借契約付き売却（リースバック）の場合の売手兼借手の会計処理

6.13 結果的には“ファイナンスリース”になる賃貸借契約付き売却については、明白な損益（即ち、販売価格と以前の帳簿価格との差額）が発生した場合、その損益は、売手兼借手の財務諸表上では、繰り延べられ、当該“資産”の“リース期間”と耐用年数のうちいずれか短い方の期間内に償却されるべきである。

6.14 セールアンドリースバックが“オペレーティング・リース”である場合：

(a) あらゆる損益は、当該取引が“公正価格”で行われたことが明らかである時は、即座に“認識”されるべきである；

(b) 販売価格が“公正価格”を下回る場合、発生した損益は直ちに“認識”されるべ

きである。但し、その明白な損失が将来の市場価格を下回る額に設定された賃借料で埋め合わされる場合は、その範囲内で、当該損失は繰り延べられ、残りの“リース期間”（または、この割安賃借料の支払期間、どちらか短い方）に渡って償却されるべきである；

(c) 販売価格が“公正価格”を上回る場合、その超過分は繰り延べられ、残りの“リース期間”と次回の賃借料見直し時点（このような時点が設定されている場合）に至るまでの期間のうちいずれか短い方の期間に渡って償却されるべきである。

賃貸借契約付き売却（セールアンドリースバック）の場合の買手兼貸手の会計処理

6.15 賃貸借契約付き売却の買手兼貸手の会計処理法は、他のリースの処理法と変わらない、つまり、パラグラフ 6.8～6.12 に定める方法を使用する。

借手による開示

6.16 開示の対象となるもの：

(a) 下記いずれか：

(i) “ファイナンスリース”に基づいて保有されている“資産”の総額と、(1)土地・建物及び(2)その他の有形固定“資産”に関する減価償却累計額；または

(ii) 自己所有の固定“資産”に関し、個別に示す代わりに、上記(i)の情報を一本にまとめ、“ファイナンスリース”に基づいて保有されている“資産”の総額、減価償却累計額、ネット額、並びに(1)土地・建物及び(2)その他の有形固定“資産”に対する“減価償却”当期割当分に、自己所有の固定“資産”の同様の金額を含めたもの。この代替処理法を採用する場合は、総合計に含まれている“ファイナンスリース”に基づいて保有されている“資産”の、ネット額及び“減価償却”当期割当分は別途開示される必要がある。

(b) “ファイナンスリース”に関連する“債務”額（将来の年度に割り当てられている“金融費用”は含まず）。これらの債務は、貸借対照表または報告内容に関する注記のいずれで開示する場合でも、他の“債務”や“負債”と判別できるように、個々に明記されねばならない。

(c) 契約の締結はなされたが“開始”は次年度以降になっている“ファイナンスリース”に関連し、貸借対照表日時点で存在している出資約定額。

6.17 “オペレーティング・リース”の場合、借手は、次年度中に支払う予定の賃借料を、次年度中に満了する分、2～5年先までの年度中に満了する分、及び6年目以降に満了する分に分けて報告する。

貸手による開示

6.18 開示の対象となるもの：

- (a) “オペレーティング・リース” に利用する目的で保有している“資産”の総額と関連“減価償却”累計額；
- (b) “ファイナンスリース”にて賃貸する目的で、買い取りまたは“ファイナンスリース”のいずれの方法によってであれ、取得した“資産”の費用；
- (c) 各貸借対照表日時点の (i) “ファイナンスリース”及び (ii) “分割払い購入契約”に対する“純投資”。

## 7【本セクション削除】

## 8. “流動資産”

株式及び長期契約\*

8.1 財務諸表で株式に言及する場合、個別株式またはグループ分けされた株式の“費用”と“正味実現可能価格”のうち低い方をとる。

8.2 “長期契約”については、契約書毎に査定を行い、損益勘定に、契約活動の進行に伴い、取引高及び関連費用を記録する。取引高の確認は、当該契約の実施段階、業務内容、活動の対象としている産業等に見合った適切な方法で行う。

8.3 “長期契約”の結果が、完了を待たずとも合理的な確信を持って見積もることが可能と考えられる場合、その慎重に計算された“帰属利益”は、損益計算書上で、当該の契約の報告売上高と関連費用との差額として“認識”されるべきである。

8.4 “長期契約”は、貸借対照表にて、以下のように開示する：

- (a) 記録上の売上高が前受額を超えている金額は、「契約で回収できる金額」として分類し、個別に借方に記帳する。
- (b) 前受額の残高（(i)売上高と照合し(ii)“長期契約”残高と相殺した額を超過する分）は、前受額として分類し、個別に貸方に記帳する。
- (c) 販売費充当額差引済、かつ“予想損失”と売上高と未照合の前受額控除後の発生費用・ベースの“長期契約”額は「長期契約残高」として分類し、別途貸借対照表のなかで、「株式」の見出しの項目に明記する。貸借対照表は、下記の残高を別々に明

記しなければならない：

- (i) “ 予想損失 ” 差引後のネット・費用；及び
- (ii) 当該内払い分。

(d) “ 予想損失 ” の “ 引当金 ” または経過勘定が発生費用（販売費充当分差引後）を超える金額は、適宜「負債及び諸費用引当金」または「貸方」のいずれかに含める。

#### 委託品

8.5 “ 委託品 ” が実質的にディーラーの “ 資産 ” である場合、当該在庫品は、ディーラーの貸借対照表上で、対応するメーカーに対する “ 負債 ” と共に、その旨 “ 認識 ” されるべきである。前渡金を支払っている場合は、その分 “ 負債 ” から差引き、超過分は資産に分類する。在庫品が実質的にディーラーの “ 資産 ” でない場合は、所有権移転が完了する時点まで、当該在庫品をディーラーの貸借対照表に含めるべきではない。前渡金は「その他の負債」の項目に含める。

-----  
\* 委託品の取扱に関係する考慮事項をまとめた表が Appendix にあり。

#### 債権の債権金融業者への譲渡\*

8.6 事業体が、債権金融業者にすべての重要な利益（即ち、債務者の支払により発生する今後のキャッシュフロー）及び債権に関連するあらゆる重大なリスク（即ち、支払の延滞リスク及び不良債権リスク）を譲渡し、当該債権金融業者に支払うべき “ 債務 ” を一切抱えていない場合、当該債権は本事業体の貸借対照表から除去され、債権金融業者から受け取った収入に関連する “ 負債 ” は表示されるべきでない。発生した損益は、債権の帳簿価格と受取収入との差額として “ 認識 ” されるべきである。

8.7 事業体が、債権金融業者に譲渡した債権につき、重要な利益とリスクを保持し、かつ以下の条件が全て満たされる場合：

- (a) 事業体の損失リスクは一定額の金銭に限られることには絶対に間違いない（例えば、上限が設定されている金銭的手段以外の手段は存在しないため）；
- (b) 債権金融業者から受け取った金額は同業者に移譲した債権のみから生じたものである；
- (c) 債権金融業者に移譲した債権は個別に特定できるものである；
- (d) 当該債権金融業者は他の債権や “ 資産 ” に対しては一切請求権を持っていない；

-----  
\* 同様の取り決め、例えば、売掛債権の売却は、債権の債権金融業者向け譲渡と同じ方法で報告されねばならない。債権の債権金融業者向け譲渡の処理にあたっての考慮事項については、Appendix 参照。

(e) 当該事業体には、譲渡済債権を今後取り戻す権利はない；

(f) 当該債権金融業者は、たとえ債権買い取り契約が解除されても、譲渡済債権を返還する権利を持ち得ない、

上記債権金融業者に譲渡された債権の（不良債権、信用保護諸掛、未払い利息等の処分を済ませた後の）グロス額を、貸借対照表上に別個に明記されねばならない。これらの債権につき債権金融業者から受け取った金額は、返還の可能性がない分についてのみ、控除分として貸借対照表に記載する（「リンク表示」）。財務諸表には、本事業体には債権金融業者に移譲した債権に対する支援義務は一切なく、債権金融業者が譲渡済債権の償還請求権を放棄する旨明記している文書も有する旨の注記がなければならぬ。債権金融業者の料金・諸掛に金利がかかっている場合は、その発生時に“認識”し、損益計算書のその他支払利息に含める。

8.8 上記以外のケースについては、すべて個別表示すべきである。本事業体の貸借対照表には、“資産勘定”にグロス“資産”（債権の総額に相当する額）、“負債勘定”に、それに対応する“負債”として債権金融業者から受け取った収入を記載する。債権金融業者の料金・諸掛に金利がかかっている場合は、その発生時に“認識”し、損益計算書の其他支払利息に含める。

## 創立費

8.9 “創立費”は、当該事業体の継続活動の一環として発生する類似費用の会計処理法と呼応する基準に基づいて計上されねばならない。このような類似費用がない場合は、別のFRSSE独自の条件に照らして、“資産勘定”項目としての“認識”規範に満たない“創立費”は、その発生時に経費として“認識”すべきで、“資産”として繰り越してはならない。

## 9. 税金

### 全般事項

9.1 “税”（“当期分”及び“繰り延べ分”）は、損益計算書のなかで“認識”されるべきである。但し、“総認識損益計算書”のなかで直接“認識”される、または“認識”された損益に帰属するものは除く（この場合、税金もこの計算書のなかで直

接“認識”されるべきである)。

9.1A 当該年度の“税”負担(または控除)の(“現在分”及び“繰り延べ分”)の重要な構成部分は、個別に開示されねばならない。

9.2 当該年度または将来の税の負担分または控除分に全体的に影響を及ぼす特殊状況が発生した場合は、損益計算書の注記にその旨を明記し、個々の影響も数値化して記載する。課税方法の根本的な変更による効果・影響についても、当該年度の税の負担分ないし控除分を含め、損益計算書に個別に明記されねばならない。

### 繰延税金

9.3 発生した“一時差異”が貸借対照表日までに調整されなかったため残されている“繰延税金”は“認識”されるべきである。しかし、下記に対する“繰延税金”については、“認識”してはならない:

(a) 再評価損益。但し、当該事業体が、貸借対照表日以前に当該の“資産”を売却する契約を締結し、同“資産”を既に売却価格に修正している場合を除く;または

(b) 資産の再評価または売却により発生した課税対象利益。但し、この利益が取り替え“資産”に再投資される可能性が大きい場合。

9.4 税務上の繰越欠損金及びその他の“繰延税金資産”は、その逆転現象である“繰延税金負債”またはその他の将来発生する課税対象利益により回収できる公算が大きい場合にのみ“認識”されるべきである(税務上の繰越欠損金が存在すること自体が、それを相殺することができる「その他の将来発生する課税対象利益」が発生しない可能性が大きいことを証明している)。

9.5 固定“資産”の費用に対する税務上の減価償却費の計上を、当該固定“資産”の減価償却が損益計算書のなかで“認識”される前か後に、行った場合は、“繰延税金”は“認識”されるべきである。しかし、当該税務上の控除を受ける条件がすべて整った時点で、“繰延税金”は消去されねばならない。

9.6 “永久差異”に対する“繰延税金”は“認識”されるべきでない。

9.7 “繰延税金”は、“一時差異”が貸借対照表日までに施行された税率や法に基づいて解消される見込みがある時は、平均税率にて計算されるべきである。

9.8 “繰延税金資産”及び“負債”の割引は不要である。しかし、事業体が割引方針を採っている場合、“繰延税金”残高について、未割引キャッシュフローを計算した結果、割引が重大な影響を及ぼしていることが確認された分についてはすべて、割引すべきである。割引法を利用する場合は、割引法を解消した場合の結果も、税負担の

一部として明記し、個別に開示されねばならない。

9.9 “繰延税金”残高とその主な構成部分は開示されるべきである。

9.10 純“繰延税金”残高の発生から消滅に至るまでの動きとこの動きの主たる構成部分は、開示されるべきである。

9.11 “資産”が再評価されたり、その市場価格が注記で開示された場合は、その開示価格で当該“資産”が売却された時に支払うことになる、あるいは還付される税金の額も明記する。

#### 配当金に対する税

9.12 配当の支出分及びそれに類似する支払額は、源泉税込みの金額で“認識”されるべきである。但し、“タックス・クレジット”のような他の税金は除外する。

9.13 配当の受領分及びそれに類似する受取収入は、源泉税込みの金額で“認識”されるべきである。但し、“タックス・クレジット”のような他の税金は除外する。源泉税の支払分は、税負担額の一部として記載する。

#### 付加価値税（VAT）

9.14 損益計算書に記載される売上高には、課税対象製品に対するVATは含めない。財務諸表上で、個別開示することになっている固定“資産”やその他の項目に割り当てることができる回収不能VATについては、実行可能かつ重要な額に達する場合は、それぞれの費用に含めるべきである。

#### 10. 退職給付

10.1 “確定拠出制度”の費用とは、当該年度中当該制度に支払う分担金を指す。この費用は、損益計算書の、営業利益なかで“認識”されるべきである。

10.2 “確定拠出制度”につき開示されるべきものは、以下の通り：

- (a) 当該制度（即ち、確定拠出制度）の内容；
- (b) 当該年度分の費用；及び
- (c) 貸借対照表日における、分担金の未払い分または前払い分。

10.3 “確定給付制度”に参加している雇用者は、Appendix 「退職給付のための会計：確定給付制度」を参照のこと。

## 11. 引当金、偶発債務及び偶発資産

11.1 パラグラフ 11.2～11.7 の条件は、“退職給付”、“繰延税金”及びリースには適用されない。これらについては、FRSSE は別途規定している。

### 引当金

11.2 “引当金”は、ある過去の事象の結果“債務”が現存しており、それを履行するためには経済的便益の移転を必要とする可能性が大きい場合にのみ“認識”されるべきである。“引当金”として“認識”される金額は、当該“債務”を履行するために必要な、貸借対照表日における最も合理的な支出見積であるべきである。金銭の時間価値が重大な影響を及ぼす場合は、“引当金”の額は当該“債務”を履行するために必要と思われる支出の現在価値に相当する額でなければならない。割引法を利用する場合は、割引法を解消した場合の結果も、金利に似たその他金融費用として明記する\*。

11.3 “引当金”を決済するために必要な支出の全部あるいは一部が（例えば、保険求償のような）別の関係者によって償還される可能性がある場合、この償還分は、当該事業体が当該“債務”を支払った時点で入金できることが実質的に確実である時にのみ“認識”されるべきである。損益計算書上では、当該“引当金”に関連する経費は、償還分を差し引いた額で良い。予定されている“資産”の処分により得られる利益は、“引当金”の計算から除外すべきである。

11.4 “引当金”は、損益計算書の日毎に見直され、現在の合理的な見積を反映すべく調整されるべきである。

11.5 “引当金”は、当初当該“引当金”の目的として“認識”した支出のためのみ使用されるべきである。

---

\* 容認できる割引法は色々あるが、適切な割引レートは採用する方式によって異なる。しかし、キャッシュフローが将来価格で表示され、リスクが織り込み済である場合は、例えば関連政府債の市場レートのようなリスク・フリー・レートで割引くことが適当と考えられる。割引法を利用して計算された引当金の実例については、Appendix 参照。

### 偶発債務と偶発資産

11.6 “偶発債務”と“偶発資産”は“認識”されるべきでない。

11.7 “偶発債務”と“偶発資産”につき、存在・発生の可能性大の時に限るが、開

示すべきものは、以下の通り：

- (a) 偶発項目の内容の簡単な説明；及び
- (b) 可能であれば、その財務的影響の見積。

## 12. 資本項目

12.1 株式を除く“資本項目”で、経済的便益の移転義務（偶発的義務を含む）を含んでいるものは、“負債”と分類されるべきである。株式及びその他の経済的便益の移転義務を含まない“資本項目”は、株主資本の項目にて報告されるべきである。

12.2 “借入金”の“金融費用”は“借入期間”の各年度に、一定の不変レートにて、帳簿価格に対し割り振られるべきである。あらゆる“金融費用”は、損益計算書の借方に明記する。

12.3 “借入金”は、当初は貸借対照表のなかで、受取対価の“公正価格”にて表示されねばならない。“借入金”の帳簿価格は、報告対象期間の“金融費用”が加算され、同期間中に同“借入金”に対して行われた支払分が差し引かれねばならない。

12.4 “アレンジメント手数料”が、当該資本項目の存続期間中の支払利息に比較してかなりの追加金融費用となる場合は、パラグラフ 12.2 に定める処理法に従うべきである。これがあてはまらない場合は、本手数料は発生と同時に損益勘定の借方に計上する。

12.5 株式の配当受給権の計算が時間を基準にして行われる場合、最終的な支払が行われる可能性が低い状況（例えば、配当を正当化するに十分な利益が出ていない、しかも配当受給権が非累積的である場合）を除き、配当は発生主義で計上されるべきである。支払済または支払予定の配当金の額を超過して発生した金額は、個々に株主資本に明記する。すべての配当は、損益計算書のなかで利益処分として報告する。

## 13. 外貨換算

### 外貨取引

13.1 パラグラフ 13.3 及び 13.5 に従う条件で、外貨建ての取引から発生する“資産”、“負債”、収益または費用は、当該取引が発生した日の“為替レート”にて“現地通貨”に換算されなければならない。このレートが著しく変動しない場合は、平均レートを近似値として使用しても良い。当該取引の為替レートが契約で決められている場合は、そのレートを使う。ある貿易取引が関連または対応する“先物契約”でカバーされている場合は、同契約に規定されている為替レートを使用する。

13.2 外貨建“借入金”により資金供給を受けている対外株式投資の取扱に関連するパラグラフ 13.5 の特別条項に従い、一度非通貨“資産”が換算され記帳されると、通常その後の換算は行われるべきでない。

13.3 各貸借対照表日に、外貨建ての貨幣“資産”や“負債”は、“クロージング・レート”または、適当であれば、関連する取引条件で決められた為替レートを使って換算されるべきである。貿易取引が関連または対応する“先物契約”でカバーされている場合は、同契約に規定されている為替レートを使用する。

13.4 完結された取引のあらゆる為替差損益及び未決済の“貨幣項目”は、“経常活動”からの当期損益の一部として報告する。

13.5 ある会社が、外貨“借入金”を使って同社の対外株式投資に対する資金供給あるいはヘッジを行い、本パラグラフの条件に当該している場合は、当該株式投資は外貨建てのままで良く、年度末に当該投資会社の財務諸表に記載するための帳簿価格は、締め日の“クロージング・レート”にて換算して良い。投資をこのように取り扱っている会社は、為替変動から生じる差額はすべて準備金として計上しておき、外貨“借入金”に対する為替差損益も、この準備金に対して相殺し、準備金の変動と見なすべきである。但し、この場合、下記を条件とする：

(a) いずれの会計年度であれ、“借入金”に発生する為替差益または差損は、当該株式投資に発生している為替変動の範囲内でしか相殺できない；

(b) その為替差益または差損が相殺に利用される当該外貨“借入金”の合計額は、その投資が、利益を生むことによってであれ、その他のいかなる方法によってであれ、発生し得る現金収入総額を超過してはならない；そして

(c) 採用する会計処理の方法は、事業年度が変わっても継続して適用すること。

#### 外国の事業体の口座設定

13.6 ある会社及びその“外国の事業体”のために取引口座を準備する時は（これには、関連会社や海外支店の実績を投資会社の実績に編入することも含まれる）、通常現地通貨建ての財務諸表の換算に“クロージング・レート/純投資”方式が利用されるべきである。

13.7 ある“外国の事業体”に対する当初の“純投資”の“クロージング・レート”による再換算から生ずる為替変動による差額は、準備金の変動として記録する。

13.8 ある“外国の事業体”の、“クロージング・レート/純投資”方式で作成された損益計算書は、“クロージング・レート”または当該年度の平均レートで換算する。平均レートを使う場合は、平均レートと“クロージング・レート”で換算した損益計

算書の差額を、準備金の変動として記録する。使用される平均レートは、当該“外国の事業体”の状況に最も適切と考えられる方法で計算されるべきである。

13.9 “外国の事業体”の事業が、自己の報告書使用通貨よりも投資会社の通貨の経済環境により大きく左右されている場合は、当該外国事業の取引は、パラグラフ 13.1～13.4 に述べるように、そのすべての取引が投資会社自身の手で、自国の通貨を使って行われたかのように報告されるべきである。

13.10 各“外国の事業体”の財務諸表の換算に適用される方法は、その投資会社との財務的及びその他の経営関係が変わらない限り、年度が変わっても継続して適用しなければならない。

13.11 外貨建“借入金”が、“外国の事業体”のグループ株式投資に対する資金供給あるいはヘッジのために使われた場合、その“借入金”に発生する為替差損益は、通常の場合、損益勘定で処理されているはずであるが、“純投資”の再換算から発生する為替差損益に対する準備金の変動として相殺することができる。但し、そのためには、以下の条件を満たしている必要がある：

(a) 投資会社と“外国の事業体”の関係は、連結を目的として“クローリング・レート”方式を使うことを正当化するものである；

(b) いかなる会計年度であれ、外貨建“借入金”に発生する為替差損益は、“外国の事業体”に対する“純投資”に発生する為替変動の範囲内でしか相殺されない；

(c) その為替差益または差損が相殺に利用される当該外貨建“借入金”の総額は、“純投資”が、利益を生むことによってであれ、その他のいかなる方法によってであれ、発生し得る現金収入総額を超過してはならない；そして

(d) 採用する会計処理の方法は、年度が変わっても継続して適用すること。

財務諸表の中で、子会社でも関連会社でもない外国の事業体に対しパラグラフ 13.5 を適用している投資会社は、同じ相殺手順をその“連結財務諸表”に適用することができる。

#### 14. 貸借対照表日以降に発生する事象(後発事象)

14.1 財務諸表は、貸借対照表日時点の状況をベースにして作成されるべきである。

14.2 重要な“貸借対照表日以降に発生する事象”は、以下に当該する場合、財務諸表に含まれている金額の変更を義務づける：

(a) “調整を伴う事象”である場合；または

(b) 当該事業体の全体もしくは重要な部分が、継続企業であるという仮定をあてはめることが不適当であることを示す事象である場合。

14.3 重要な“貸借対照表日以降に発生する事象”は、以下に該当する場合、開示されるべきである：

(a) “調整を伴わない事象”であるが、知らせないままにしておくと、財務諸表のユーザーが正確に財務状況を理解する能力に影響を及ぼす程度の重要性がある；または

(b) 期末日以前に開始され、期末日以降に抹消または完結された取引が、実質的に粉飾決算を行うための偽取引であると考えられる事象である。

14.4 開示義務を伴う“貸借対照表日以降に発生する事象”の開示は、下記情報を財務諸表の注記として提出することによって行う：

(a) 当該事象の内容；及び

(b) 財務的影響の見積、あるいはこのような見積が実際的でないことの説明。

14.5 財務的影響の見積は、税額計算を始める前に開示し、税額に影響する部分があれば適宜、財務状況を正確に理解して貰うべく、説明する必要がある。

14.6 財務諸表が“取締役”会の承認を受ける日は、財務諸表上に明記されていなければならない。

## 15. 利害関係者情報の開示

15.1 報告主体が：

(a) 商品、“資産”または“負債”の売買もしくは譲渡；あるいは

(b) サービスの授受；あるいは

(c) 資金供給または資金援助の提供・受領；を

“利害関係者”との間で（特定の価格請求の有無は問わず）行っている場合、重要な取引\*に関しては、以下の情報が開示されねばならない：

-----  
\* 利害関係者との取引の重要度は、報告主体に対する重要性を基準にして判断すべきである。

- (i) “利害関係者”の名前；
- (ii) 当事者間の関係の説明；
- (iii) 取引の説明；
- (iv) 取引額；
- (v) 財務諸表の理解のために必要なその他の当該取引の要素に関する情報；
- (vi) 貸借対照表日に“利害関係者”に支払う、もしくは“利害関係者”から受け取る金額、及び当該取引に係る貸倒“引当金”；及び
- (vii) “利害関係者”との間の債権・債務で今期中に決済された金額。

15.2 報告主体の“借入金”に関し“取締役”が個人的に行う保証は、財務諸表の注記にて開示する。

15.3 “利害関係者”との取引は、（“利害関係者”のタイプ別に類似取引をグループ化した）合算ベースで開示しても良い。但し、個別取引や関連取引の開示が、報告主体の財務諸表に及ぼしている当該取引の影響を理解するために必要である、もしくは法的に義務づけられている場合を除く。

15.4 “利害関係者”関連取引として開示する必要のないもの：

- (a) 年金基金に支払われた年金分担金；
- (b) 報告主体の従業員としてのサービスに関する報酬；または
- (c) 下記の者との間で、単に彼等の役割を利用するだけのために行われる取引：
  - (i) 金融業者；
  - (ii) 公益企業；
  - (iii) 官公庁及び特殊法人；または
  - (iv) 顧客、サプライヤー、フランチャイザー、ディストリビューターまたは総代理店。

15.5 報告主体の経営権が別の関係者に握られている場合は、当該“利害関係者”との関係と当該関係者の名前、最終的な経営権保持者が別に存在する場合は、その人の名前も開示される必要がある。報告主体の経営権保持者または最終的経営権保持者が不明の場合は、その旨明記されねばならない。この情報は、報告主体と経営権保持者との間で取引が存在する・しないにかかわらず開示されるべきである。

## 16. 連結財務諸表

16.1 報告主体が“連結財務諸表”を作成する場合は、FRSs 2、6、7並びに、FRSs 5、9、10\*及び11\*の“連結財務諸表”にあてはまる部分に規定されている記帳及び開示の条件を基準と見なすべきである。報告主体が、公表される“連結財務諸表”を作成しているグループに属する場合は、FRS 8のパラグラフ3(a)-(c)にある免除条

項の適用を受ける資格を有する。

-----  
\* FRS 10 及び、FRS 10 が差し向けている FRS 11 は、連結の際に発生する買入れ暖簾に関してのみ適用する必要がある。

## 17. 発効日と経過措置

17.1 FRSSE（2002年6月発効分）に規定する会計処理の基準は、2002年6月22日以降の日付を会計年度末としている財務諸表の基準と見なされるべきである。この採用は早ければ早いほど良い。

### 経過措置 --- 暖簾

17.2 1999年3月23日まで許可されていた会計方針に基づいて、準備金に代えて削除されていたすべての“暖簾”は、その後も準備金に代えて削除されたままにしておいてよい\*。他に採りうる方法として、1999年3月23日以降に始まる会計年度分については、“過年度調整分”として、それまで準備金に代えて削除されていたすべての“暖簾”を再計上することができる。

### 経過措置 --- 有形固定資産

17.3 事業体が、2000年3月23日以降に終わる最初の会計年度に、再評価を行う“会計方針”を採っていないが、“有形固定資産”の帳簿価格が以前に行った再評価を反映している場合、同事業体は：

(a) その帳簿価格を保留しておくことができる。但し、この場合、当事業体は、現在FRSSEの経過措置条項に従っている最中で、評価額の更新は行われなかったという事実を、前回の再評価を行った日付と共に、開示するか；それとも

-----  
\* 事業を処分したときのこの種の金額の取扱いについては、パラグラフ 3.4 参照。

(b) “会計方針”を変更したという名目で、当該“有形固定資産”の帳簿価格を取得原価（マイナス再評価後減価償却累計額）に書き換える。

17.4 事業体が、2000年3月23日以降に終わる最初の会計年度に、“有形固定資産”を“減価償却”をする目的で、“耐用年数”がまちまちの異なった構成部分に分割した場合、この変更には、“会計方針”の変更に伴う、“過年度調整分”として対処する。“耐用年数”及び“有形固定資産”の“残存価額”に対するその他の修正は“会計方針”の変更の結果ではなく、パラグラフ 5.28 に準じて取り扱われるべきで、

“ 過年度調整分 ” としてではない。

## 18. FRSSE ( 2000 年 3 月発効分 ) の廃止

18.1 FRSSE ( 2002 年 6 月発効分 ) は、FRSSE ( 2000 年 3 月発効分 ) にとって代わる。

### C - 定義

以下の定義は、FRSSE 並びに、特に、パート B のセクション 1 ~ 18 に規定する会計実務基準書にあてはまる。

会計方針：

事業体が、その財務報告に取引及びその他の事象の結果や効果を反映させる方法を規定する原則、ベース、慣習、ルール及び慣行のことで、その方法とは、“ 資産 ”、“ 負債 ”、利益、損失及び株主資本の変化を (i) “ 認識 ” し、(ii) それらの算定基準を選択し、(iii) 表示することを指す。会計方針には“ 見積の手法 ” は含まれていない。

会計方針は、取引及びその他の事象を財務報告に反映させるプロセスを明確にする。例えば、ある会計方針は、ある特殊なタイプの支出に対し、“ 資産 ” または損失のいずれに“ 認識 ” すべきか；その価値の算定基準；及び損益計算書または貸借対照表のどこに表示すべきかを規定しているかも知れない。

保険数理上の損益：

現実起こった事象が前回の評価時に採用された保険数理上の仮定と一致しなかったり、保険数理上の仮定そのものに変化が生じたために、発生する保険数理上の欠損または利益における変化。

調整を伴う事象：

調整を伴う事象は、“ 貸借対照表日以降に発生する事象 ” で貸借対照表日時点に存在していた状況の追加証拠を提供する。その中には、制定法または慣習によって発生させられ、財務報告に反映される事象も含まれる。

応用研究：

新たな科学的または技術的知識を得るため、特定の実用的な目的あるいは目標に向けて着手されるオリジナルもしくは重要な研究。

アレンジメント手数料：

ある“ 資本項目 ” の発行に伴い直接発生した費用、即ち、問題の特定資本項目が発行されていなかったら発生しなかったはずの費用。

資産：

事業体が、過去の取引または事象の結果コントロールしている、将来の経済的便益に対する権利またはその他の機会。

帰属利益（長期契約に対する）：

契約の全期間に渡って発生すると現在予想されている合計利益から、修理・保守費の見積分及び契約の条件下では回収できない原価の上昇分を差し引いた部分で、会計報告の日付時点で実施されている業務の特定部分に帰属できる利益を公正に反映しているもの。（帰属利益は、当該の契約の有利な結果が合理的に確信できる程度に査定できるようになるまでは発生しない。）

平均残存勤務年数：

“年金制度”の現行メンバーの、通常退職日または早期退職または現役中の死亡に至るまでの今後の予想勤務年数の加重平均。

借入金：

“負債”と分類される“資金調達”。

資本項目：

報告主体が資金集めの手段として発行したり、取り決めたりするあらゆる手段を指し、株式、社債、ローン、債務証券、保持者に資本項目を予約したり入手する権利を与えるオプションや保証も含まれる。“連結資本項目”の場合は、子会社が発行する資本項目で、当該連結に含まれている他のメンバーの保有する分を除いた分をも含む。

親族関係者

ある個人の家族の身近なメンバーとは、家族メンバーもしくは同一世帯のメンバーで、当該個人の報告主体との関係に影響を与えたり与えられたりすると予想される者を指す。

クロージング・レート：

クロージング・レートとは、貸借対照表日における直物為替取引の為替レートのうち、その日の売値と買値の終値の中間値を指し、これを確定レートとして使用する。

会社法：

- (a) 英国の場合、1985年会社法；
- (b) 北アイルランドの場合、1985年（北アイルランド）会社令；及び
- (c) アイルランド共和国の場合、1963-1990 会社法及び 1992 年欧州共同体（会社：グループ・アカウント）規則。

委託品：

委託品とは、一人の関係者（「ディーラー」）が別の関係者（「メーカー」）から、販売権または売れ残った分を返却できるオプションつきで、預かっている商品を指す。

本在庫品の法的所有権はメーカーにある。

連結財務諸表：

あるグループが合同で作成した財務諸表。グループは、親企業と子会社よりなる。連結とは、当グループを単一の経済主体として提示する連結財務諸表を作成するために、親企業と子会社の個別の財務諸表の情報を調整し一本にまとめるプロセスを指す。

偶発資産：

過去の事象から発生する可能性のある資産で、その存在確認は当該の事業体の完全な支配下でない、一つまたはそれ以上の不確定な将来の事象の発生によってでしか行えないものを指す。

偶発債務：

(a) 過去の事象から発生する可能性のある“債務”で、その存在確認は当該の事業体の完全な支配下でない、一つまたはそれ以上の不確定な将来の事象の発生によってでしか行えないもの；または

(b) 過去の事象から発生する貸借対照表日における債務で、下記理由により“引当金”として“認識”できないもの：

- (i) 当該“債務”の決済に経済的便益の移動を必要とする蓋然性がない；または
- (ii) 当該“債務”の金額を十分に信頼できる形で算定することが不可能である。

費用（在庫品の）

費用とは、通常の事業の過程で製品またはサービスを現在の状態に持ってくるためにかかった費用であると定義できる。この費用には、購入費に加え、現在の状態に持ってくるために必要と思われる変換費（例えば、帰属可能間接費）等を含めるべきである。

（年金制度の）現在資金調達レベル：

現在資金調達レベル評価は、評価日における“資産”が、支払年金、年金受給資格サービスを終えたメンバーのために保管されている給付金、及び年金受給資格サービスに就いているメンバーの給付受領権に関し、法定ベースまたは約束済のより高度なベースによる再評価を含む、評価日に至るまでの、年金受給資格サービス及び同評価日における年金収益に基づいて発生する“負債”をカバーするのに十分であったかどうかを検討する。

現在勤務費用：

当期に従業員サービスから発生する予定の“年金制度負債”の現在価値増加分。

当期税金：

ある期間の課税対象損益並びに前期の見積分に対する調整に伴う支払税金、あるいは還付税金。

削減：

現在の従業員の将来の勤務（サービス）年数を削減したり、かなりの人数の従業員につき、将来の勤務期間に渡って部分的あるいは全面的に確定給付金の受給権を減少させる事象。

繰延税金：

当期及び前期の財務諸表のなかで“認識”された取引や事象が将来税に及ぼすと予測される結果。

確定給付制度：

年金またはその他の“退職給付”制度を指し、“確定拠出制度”は除く。通常、この制度のルールは、支払われる分担金とは独立した形で給付内容を決定し、給付金は当制度の投資額とは直接関係していない。

確定拠出制度：

雇用者が定額あるいは定率の分担金を定期的に払い込んでいる、年金またはその他の“退職給付”制度を指す。当該制度が、当期及びそれまでの期中の従業員サービスに対するすべての従業員向け給付を支払う十分な“資産”を持っていなくても、雇用者には、これ以上の分担金を支払う法的または擬制的“債務”はない。

減価償却：

ある固定“資産”の経済的便益が当該年度中に消費された分の費用または再評価額を指す。消費に含まれるものは、特定固定“資産”の磨耗、使い古しあるいはその他の“耐用年数”の減少で、それらが使用、時の経過、またはテクノロジーの変化、もしくは当該“資産”により生産された商品やサービスに対する需要の減少を通じての廃棄のいずれによって生じたものであるかは問わない。

開発：

新しいまたは実質的に改善された素材、デバイス、製品またはサービスの創造、業務生産開始または業務応用前の新規工程やシステムの設置、または既成品や既存設備の大幅な改善を目的とした科学的または技術的知識の利用。

取締役：

事業体の業務を指揮し、その財務諸表を作成する責任者である、会社またはその他の団体の取締役、パートナー、所有者、他の形態の事業体の管理委員会もしくは受託者、または同等の地位にある者。

見積の手法：

“資産”、“負債”、利益、損失及び株主資本の変化を貨幣価値で見積るために事業体が採用する方法。

見積の手法は“会計方針”で採られている算定方式を実施する。“会計方針”は、項

目（勘定科目）の算定基準を規定するものであるが、その基準に対応させる金額に不明確さがある場合は、その金額を見積の手法を用いて算出する。

見積の手法は、例えば、次のようなものを含む：

(a) 減価償却の方法、例えば定額法や定率法で、ある会計年度中に償却される“有形固定資産”の経済的便益の大きさを見積るために、特定の算定基準の背景の中で適用されるもの：

(b) 売掛金の回収不能分の大きさを見積るために使用する各種方法、特に個々の残高を集計するのではなく、全体から統計的に割り出すような方式。

任意加入年金：

雇用者には、法的にも、契約上も、何ら提供義務のない年金。

例外項目：

報告主体の“経常活動”に属する事象や取引から派生する重要な項目で、財務諸表が真実かつ公正な報告を行っていることを主張できるためには、個別もしくは一括（同種のものの場合）で、開示する必要があるもの。

為替レート：

為替レートとは、2つの通貨間で、ある特定の時点で相互交換できるようにする換算率を指す。但し、直物と先物のレートはそれぞれ異なる。

臨時項目：

報告主体の“経常活動”に属する事象や取引から発生する異常性を備えた重要な項目で、再発の可能性は少ない。これには“例外項目”も過年度項目も（単に過年度に関係しているという理由では）含まれない。

公正価格：

公正価格とは、十分な情報を持ち自発的に行動する当事者間の対等取引で、ある“資産”または“負債”が交換される価格を指し、強制された売買や清算に伴う売却は含まない。但し、ある“資産”の買い取りまたは使用に対して何らかの補助金を受けることになっている場合は、その分控除した価格となる。

金融費用（対リース）：

金融費用とは、借手が“リース期間”に渡って負担する、合計“最低リース支払額”（借手の保証する残余额があればそれも含め）と当該リースの“開始”時点で借手がリース“資産”の価格として記録する金額との差額を指す。

金融費用（資金調達に係るもの）：

“資金調達項目”からの純収入と、当該資本項目に関連する発行者の“アレンジメント手数料”以外の各種支払金合計（またはその他の経済的便益の移転分）との差額。

ファイナンスリース：

ファイナンスリースは、実質上、ある“資産”にまつわる全リスクと実質的な所有権を借手に譲渡するリースである。このような譲渡は、リースの“開始”時点で、“最低リース支払額”の現在価格が、当初の支払分を含め、当該リース“資産”の“公正価格”の実質全額（通常 90%以上）に達する場合に発生する。現在価値の計算は、リースに含まれている金利を考慮に入れて行う。当該“資産”の“公正価格”が決められない場合は、見積りで設定する。

外国の事業体：

外国の事業体とは、投資会社の所属する国以外の国を本拠地としている、あるいはその所有している“資産”や“負債”が主として外国通貨で表示されている子会社、関連会社、または支店を指す。

予想損失（対長期契約）：

現時点で、契約期間中に発生すると予想される損失（修理・保守の見積費用及び費用上昇分も、契約の条件でカバーされていない分に限り、考慮に入れたもの）。この見積りは、下記に関係なく、行われねばならない：

- (a) その契約がまだ実施されていない；
- (b) 会計報告提出日時点の業務の完成度合い；または
- (c) 他の契約から発生する予定の収益額。

先物為替予約：

先物為替予約とは、異なる通貨を将来の特定日にある指定されたレートで交換するという内容の契約を指す。指定レートと契約締結日の直物レートとの差は、先物為替予約のディスカウントあるいはプレミアムという。

積立年金制度：

将来の給付金に対する“負債”が、雇用主体の事業が外部的に管理を委任している積立“資産”によりまかなわれる年金制度。

暖簾：

暖簾とは、ある事業の全体としての価値とその“識別できる資産と負債”の“公正価格”の合計額との差額を指す。

政府：

政府には、地方・国・国際レベルの政府機関、政府間機関及びその他の類似団体が含まれる。

政府の補助金：

政府の補助金とは、“政府”がある事業体に、当該事業体はその業務活動に関連して、過去または将来に特定の条件を遵守したことに対する見返りとして、現金または“資

産”の譲渡という形態で提供する援助を指す。

リース投資粗利益：

リース投資粗利益は、貸手の“リース期間”中の総融資収入額のこと、当該リースに対する投資総額とリースの対象となった“資産”の費用との差額から、当該の“資産”の購入または利用に対して交付される補助金がある場合は、それを差し引いた額となる。

分割払い購入契約：

分割払い購入契約とは、ある“資産”の賃貸契約で、借手に、同契約に規定されている一定の条件を満たせば、同“資産”に対する法的所有権が取得できるオプションを与える条項を含んでいるものを指す。

識別できる資産・負債：

識別できる資産・負債とは、ある事業体の“資産”と“負債”のうち、処分してしまっても、特定事業の処分につながらないものを指す。

開始（リースの）：

リースの開始とは、当該の“資産”の使用が始まる時点とその賃借料の第1回支払分の満期日のうち、いずれか早い時点を指す。

無形資産：

無形資産とは、物理的には存在しないが、“識別可能”で、当該事業体が保管し、法的権利を持って管理している非金融固定“資産”を指す。

支払利息：

当期中の“年金制度負債”の現在価値増加予想分。給付金の支払いは“決済”より一期前に発生するため。

投資不動産：

投資不動産とは、土地そして/または建物に対する権利で：

(a) 建設工事や開発が完了しているもの；かつ

(b) その投資収益力のために保持されており、賃貸収入の交渉は当事者がそれぞれが対等の立場により行われるもの、

但し、下記については除外する：

(c) 自社専用として、所有し占有している不動産；及び

(d) 貸し出され、別のグループ企業に占有されている不動産。

リース期間：

リース期間とは、借手が当該“資産”の借入期間として契約した期間を指す。借手が、この“資産”のリースを継続するオプションを持っている場合（同オプションに対する追加支払の有無は問わない）で、当該リース“開始”時点でこのオプションを借手が行使する可能性が大きい場合は、そのオプション期間も含める。

負債：

過去の取引または事象によりもたらされた、事業体の経済的便益の譲渡義務。

現地通貨：

ある事業体の現地通貨とは、同主体が営業し、純キャッシュフローを発生させている主たる経済環境の通貨を指す。

長期契約：

ある単独のかなりの額に達する“資産”またはあるサービスの提供（あるいは、“資産”とサービスの組み合わせたもので、一つのプロジェクトとしてまとまっているもの）のデザイン、製造または建設のために締結された契約で、同契約を完結させるためにはかなりの時間を要し、その契約活動が異なる会計年度にまたまたがるものを指す。FRSSE 基準では、一年以上継続する期間に係る会計報告の対象となる契約は長期契約である。しかし、一年を越すこと自体は長期契約の本質的な特徴とは言えない。一年に満たない契約期間を持つ契約であっても、当該年度の活動にとって十分に重要で、売上高と“帰属利益”を記録しないままにしておく、当該年度の売上高を財務諸表が真実かつ公正な報告を行っているとは言えない程度に歪めてしまうものについては、長期契約として計上されるべきである。但し、この方針は、報告主体の内部で首尾一貫した形で、年度が変わっても継続して適用し続けることを条件とする。

最低リース支払額：

最低リース支払額とは、残りの“リース期間”に渡っての（サービス費や貸手の支払う税を除く）最低支払額プラス：

(a) 借手の場合、借手または借手の関係者が保証している残余额；または

(b) 貸手の場合、借手または独立した第三者が保証している残余额。

貨幣項目：

貨幣項目とは、手持ちの現金と金銭の形で授受される金額を指し、短期と長期に分類されるべきである。短期貨幣項目とは、貸借対照表日から一年以内に支払い期限が来るものを指す。

純投資（外国の事業体に対する）：

ある会社のある“外国の事業体”に対する純投資とは、その実質的な持分を指し、かかる“外国の事業体”の純“資産”の持分に相当する比率を占めている。場合によっては、グループ内ローンやその他の繰り延べ分残高も実質的な持分の一部と見なすこ

とができる。

純投資（リースに対する）：

ある時点における、リースに対する純投資を構成するものは：

(a) 総リース投資額（即ち、「合計“最低リース支払額”」プラス「“リース資産”の“残存価額”の一部で、貸手による実現の保証がなく、あったとしても貸手の関係者のみの保証にすぎない分」）；マイナス

(b) 将来の年度に振り分けられたリース投資粗利益。

正味実現可能価格（固定資産の）：

ある固定“資産”の正味実現可能価格とは、当該“資産”を処分できる金額から直接販売費を差し引いた分を指す。

正味実現可能価格（株式及び長期契約の）：

実際または予測売価（業者割引込み、現金割引前）マイナス：

(a) 完了に至るまでの全追加費用；及び

(b) 販売促進、販売及び配布にかかる全費用。

調整を伴わない事象：

調整を伴わない事象とは、“貸借対照表日以降に発生する事象”で貸借対照表日時点に存在していなかった状況に係る事象を指す。

債務：

債務には、法的債務（例えば、契約書または法律に起因するもの）と擬制債務がある。擬制債務とは、当該事業体が他の関係者に特定の義務を負う旨の表明を行い、これらの関係者に当該事業体がこれらの責任を果たすはずであるとの期待を抱かせたことによって発生する。

オペレーティング・リース：

オペレーティング・リースとは、“ファイナンスリース”以外のリースを指す。

経常活動：

報告主体が、その事業の一環として手がけるあらゆる活動、並びに、それらの活動に関連する、当該報告主体が、これらの活動を促進するため、またはこれらの活動に付随して、従事する活動、及びこれらの活動から発生する活動を指す。経常活動に含まれるものには、報告主体の各種（政治的、規制的、経済的、地理的環境を含む）営業環境内で発生する事象の（その頻度または異常性とは無関係に）同主体に及ぼす影響もある。

過去のサービス・費用：

“退職給付”の導入、あるいは改善の結果、当年度に、前年度以前の従業員サービスに関連して発生する“年金制度負債”の現在価値の増加分。

年金制度：

年金制度とは、離職・退職時にはメンバーに、メンバーの死後はその扶養家族に年金そして/またはその他の給付を提供する（災害保険を除く）取り決めを指す。

永久差異：

ある事業体の課税対象利益と財務諸表に記されているその実績との差額を指し、この発生理由は、ある種の収入・支出が非課税または不許可扱いになっていること、あるいはある種の税負担または税控除に対応する金額が財務諸表に存在しないことに由来している。

貸借対照表日以降に発生する事象：

貸借対照表日以降に発生する事象とは、貸借対照表日と財務諸表が取締役会に認可される日付との間に発生する事象を指し、それは良い場合も悪い場合もある。

前期調整：

“会計方針”の変更または根本的エラーの修正により発生する、前年度以前の年度に適用される重要な調整。これには、通常の繰り返し行われる調整や前年度以前になされた見積の修正は含まない。

プロジェクトド・ユニット法

予想収益を“年金制度負債”に見込んだ給付受領権の評価法。給付受領権の評価法とは、評価日時点での“年金制度負債”が以下に関係している評価法を指す：

(a) 年金受給者及び繰り延べ受給者（即ち、現在既に現役を退いているが受給資格の発生日はもっと先になっている人）並びに彼等の扶養家族に対する給付で適宜、将来の増加を見込んでいるもの；及び

(b) 評価日における現役メンバーの給付受領権。

給付受領権とは、ある特定の時点に至るまでのサービス（勤務）に対する給付のことで、既得権である・ないは問わない。プロジェクトド・ユニット法についての指針は、Faculty and Institute of Actuaries（保険数理人協会）発行のガイダンス・ノート GN26 に記されている。

引当金：

不確実なタイミングまたは金額で発生する“負債”。

買い入れ暖簾：

買い入れ暖簾とは、企業買収等により、ある事業の買い取りの結果確立される“暖

簾”を指す。それは、買収した事業の費用とその取得した“識別できる資産と負債”のために記録した“公正価格”の合計額との差額に相当する。積極“暖簾”は買収価格が“識別できる資産と負債”の“公正価格”の合計額を越える場合において発生し、負の“暖簾”は“識別できる資産と負債”の“公正価格”の合計が買収価格を越える場合に発生する。

基礎研究：

具体的な目標や特定の応用に照準をあてるのではなく、主として科学技術の新知識を科学技術の発展そのものために取得する目的で着手される実験的、理論的作業を指す。

認識：

認識とは、ある項目（勘定項目）を財務諸表に適切な見出しの下に取り込むプロセスを指す。そのプロセスに含まれることは、当該項目を言葉と金額で表現することと、その金額をこれらの報告書の合計に含めることである。

回収可能額：

ある“資産”の回収可能額とは、その“資産”を売却することにより得られる金額（即ち、正味実現可能価格）とその“資産”を継続して事業に使用することにより得られる価値（即ち、使用価値）のいずれか高い方を指す。使用価値は、当該“資産”の（最終的な処分を含む）継続使用の結果得られる将来のキャッシュフローの現在価値\*またはその合理的な見積りとして算定される。

定期的（年金）費用：

使用している保険計理法に基づき“認識”される、一貫性のある経常費。

利害関係者：

二人以上の者は、当該の会計年度中のいかなる時点においてであれ、以下のような状況になった場合、利害関係者である：

(a) 一人の者がもう一人の者を直接または間接的に支配している；または

-----  
\* この計算は、慈善団体やその他の非営利団体が保有する、キャッシュフローを発生させることがその保有目的になっていない固定資産にはあてはまらない可能性がある。

(b) それらの者は同一の者による共通の支配下にある；または

(c) 一人の者がもう一人の者の経営方針に対して重要な影響力を持っている。重要な影響力とは、後者が独自の利益を追求したくともそれを抑制させることができる程度の影響力を指す。

更に明確にするため、報告主体の利害関係者に含まれる者を掲げると、以下の通り：

- (i) 親会社、子会社、及び兄弟会社；
- (ii) 関連会社及び合併会社；
- (iii) 重要な影響力を持つ投資者とその“親族関係者”；及び
- (iv) 報告主体及びその親会社の取締役、並びにその“親族関係者”。

研究開発費：

研究開発費とは、広義の“基礎研究”、“応用研究”及び“開発”にあてはまる費用を指す。（但し、石油、ガスまたは鉱物資源の発掘に関係するものや、第三者が直接または確定契約により一定額の開発・製造費を負担することになっているものは除外する。）

残存価額：

残存価額とは、“資産”が“耐用年数”を終了した時点での実現可能価格を指し、その計算は、その取得日または再評価日に、取得または再評価を行った場所で支配的であった価格に基づいて行う。正確には、この実現可能価格から実現費（売却費）を差し引いた額が、残存価額となる。

退職給付：

雇用者が、雇用期間の終了時に従業員が行ったサービスに対する対価として提供するあらゆる形態のものを指す。但し、(i)雇用者による解雇時、または(ii)従業員の自発的早期退職に報いるために、支払われる特別給付は、従業員が行ったサービスに対する対価に当該しないので、退職給付に含まれない。

年金制度負債：

評価日以降に支払義務が発生する“確定給付制度”の“負債”を指す。“プロジェクト・ユニット法”を使って計算された年金制度負債には、雇用者の当評価日に至るまでの従業員サービスに対する負担分が反映される。

決済：

ある年金“債務”に対し主たる責任を負う雇用者（または“確定給付制度”）の責任を解除し、当該“債務”及び当該決済を実行するために使用される“資産”に関連するかなりのリスクを除去する、取消不能の行為。

創立費：

新施設のオープン、新製品やサービスの紹介、新しい土地での事業の開始、新しい顧客層相手の事業の開始、既存施設における新しい工程の導入、新たな経営作戦の開始等に関連する一回限りの活動から生じる費用。その費用には、事業体の部分的ないし全面的な移転または組織変更の費用、新たな事業体の設立費、及びオープニングの前後に発生した経費や損失が含まれる。

有形固定資産：

物理的に存在する“資産”で、商品やサービスの生産・供給用として、他者への賃貸用として、または管理目的のために、報告主体の活動の中で継続的に使用するために保有されているもの。

タックス・クレジット：

英国法に基づき、英国の会社から配当金を受け取る者に与えられるタックス・クレジット(税額控除)

期間（資金調達に係る）

“資金調達項目”の発行日から、満期日、買い戻し日、またはキャンセル日に至るまでの期間。当事者のいずれかが資金調達項目の買い戻しやキャンセルを要求できるオプションを持っているが、当該資金調達項目の条件に照らして、このオプションが実際に行使されるかどうか不明確である場合は、この期間はこのオプションが行使され、当該資金調達項目が買い戻し、またはキャンセルされると見なされる日のいずれか早い方の日付に終了すると解釈すべきである。当事者のいずれかが資金調達項目の期間を延長する権利を持っているが、当該期間が延長されない可能性がほぼ確実といえる場合は、当該期間に延長期間を含めるべきでない。

一時差異：

財務諸表上で“認識”されている年度と異なる年度に税額の確定がなされることにより発生する、財務諸表上の課税対象利益と実績値との差額。例えば、一時差異は、ある固定“資産”に対する損金算入が加速されたり減速された時、即ち、当該控除の実施が、損益計算書のなかで当該固定“資産”の減価償却が“認識”される前になるか、後になる場合に発生する。

合計認識損益：

報告主体の、ある年度中に“認識”される、株主に帰属することとなる損益の合計。

換算：

換算とは、ある通貨で表示された財務データを別の通貨による表示に書き換えるプロセスを指す。これには、個々の取引を別通貨表示に変える場合と、財務諸表の全内容を別通貨表示に変える場合がある。

耐用年数：

ある“資産”の耐用年数とは、現在のオーナーがそれから経済的便益を引き出すために利用できる期間を指す。

源泉税：

配当、その他の所得に課せられる税で、当該所得の支払者が、受領者に代わって控除し税務当局に納める分。

## D - 任意開示

下記の情報開示は強制されたものではなく、会計実務基準書の一部にはなっていない。そのため、会計基準審議会は、報告主体が自発的に自己の財務諸表に下記の開示を含めることを奨励する。

### キャッシュフロー情報\*

1. 下に説明する間接法\*\*を使って、キャッシュフロー計算書を提出するよう報告主体に勧める。但し、これは義務ではない。
2. 間接方式は、営業利益（通常の場合、グループ会社株からの収益を含める前の利益）から始め、それを非現金費用・貸方項目と調整した上で、営業収益と照合確認する。その他の現金の発生源及び用途は、合計が当該年度中に発生した（または使われた）現金と合致する形式で表示する。
3. 現金とは、「銀行預金 + 手持ち現金」マイナス当座借越を指し、貸借対照表表示分と帳尻が合っていなければならない。
4. キャッシュフローは、付加価値税またはその他の売上税についても、報告主体にとり回収不能の税でない限り、税抜形式で表示する。
5. 報告主体の現金の移動を伴わない重要な取引についても、根底にある取引を理解するために開示が必要であれば、注記形式で開示するよう勧める。

-----  
\* 会計基準審議会がキャッシュフロー情報の任意情報開示勧告を含める理由についての説明は、Appendix 参照。

\*\* 間接法によるキャッシュフロー計算書の例については、Appendix III 参照。

### FRSSE（2002年6月発効）の会計基準審議会による採用

-----

中小企業用財務報告基準（2002年6月発効）の公表は、会計基準審議会の9人のメンバーにより承認された。

メアリー・キーガン（会長）  
アラン・クック CBE（テクニカル・ディレクター）  
デーヴィッド・アルヴィー  
ジョン・クームビー  
ダグラス・フrint

ヒュー・ジョーンズ  
ロジャー・マーシャル  
アイソベル・シャープ  
ケン・ワイルド

## 付属資料(Appendix)

### FRSSE における簡素化部分

当該 Appendix は、FRSSE により行われた簡素化部分を、現存する一連の会計基準と比較しながら説明する。以下の分析は、FRSSE と下記との比較に基づいてなされたものである：

- (a) SSAPs の会計実務基準セクション；
- (b) FRSs の会計実務基準書；及び
- (c) UITF 合意書の緊急問題作業部会コンセンサス。

従って、ここでは SSAPs や FRSs に含まれているすべての注釈を考慮に入れていないし、SSAPs と FRSs にはあるが FRSSE にはない定義をリストアップする意図はない。

### SSAP4

#### 政府助成金の会計報告

パラグラフ 23 の説明は省略；補助金は損益計算書のなかで認識し、それらの用途が本来の目的と照合できるようにする原則のみが残されている。緊急融資援助または事業体の全体的活動に対して資金供給をする補助金を扱っている具体的な箇所はない。（出典パラグラフ番号 23）

貸手の報告書にリース資産に関連する補助金に触れていない；SSAP4 は SSAP21 に他所参照している。（出典パラグラフ番号 26）

会計方針の開示に触れていない。（出典パラグラフ番号 28）

補助金を返済する潜在的な負債の開示に触れていない；SSAP4 は SSAP18 に他所参照している。（出典パラグラフ番号 29）

### SSAP5

#### 付加価値税の会計報告

総売上高の開示に対する言及なし。（出典パラグラフ番号 8）

### SSAP9

#### 在庫品と長期契約

在庫品の下位分類を要求していない。(出典パラグラフ番号 27)  
会計方針の開示とそれを首尾一貫して適用する必要性に触れていない。(出典パラグラフ番号 32)

#### SSAP13 研究開発の会計報告

FRSSE は、基礎・応用研究用固定資産が資産勘定に計上できることを強調していない。(出典パラグラフ番号 24)  
会計方針の開示及び説明に触れていない。(出典パラグラフ番号 30)  
損益勘定で処理した金額の開示を要求していない。(出典パラグラフ番号 31)  
繰延開発費の変動の開示を要求していない。(出典パラグラフ番号 32)

#### SSAP17 貸借対照表日以降に発生する事象の会計報告

差異なし。

#### SSAP19 投資不動産の会計報告

投資会社または財産契約型投資信託、保険会社または年金基金に対する言及無し。(出典パラグラフ番号 13、14)  
投資再評価積立金を財務諸表上に目立つ形で表示する要求なし。(出典パラグラフ番号 15)

#### SSAP20 外貨換算

長期貨幣項目の為替差益を損益勘定に取り込むことの、当該通貨の市場性または変換可能性に疑義がある場合の、制限条件なし。(出典パラグラフ番号 11、50)  
ハイパー・インフレーションに対する言及なし。(出典パラグラフ番号 26)  
「免除会社」に関する記載なし。(出典パラグラフ番号 35)  
臨時項目から生じる為替差損益の取扱いに触れていない。(出典パラグラフ番号 49)  
会計方針の開示に対する言及なし。(出典パラグラフ番号 59)  
損益勘定で借方・貸方に記帳した為替差損益または外貨借入金マイナス預入分のヘッジ用引当金による相殺について開示する要求なし。(出典パラグラフ番号 60)  
為替変動による準備金の変動を開示する要求なし。(出典パラグラフ番号 60)

#### SSAP21 リースと分割払い購入契約

ファイナンスリースについては、資産と負債は、最低リース支払額の現在価値ではなく、公正価格で（これが非現実的な見積でない限り）表示されねばならない。（出典パラグラフ番号 32、33）

補助金付ファイナンスリースにつき、資産勘定に計上できる金額を最低リース支払額に限定する規定なし。（出典パラグラフ番号 34）

金融費用は、合理的な近似法として定額法により償却できることが追加的に強調されている。（出典パラグラフ番号 35）

貸手の場合、ファイナンスリースのリース投資粗利益は、系統的合理的に認識されるべきであるといっているが、それ以上の指針は与えていない。（出典パラグラフ番号 39、40）

貸手が利用できる非課税補助金の扱い方に触れていない。（出典パラグラフ番号 41）

オペレーティング・リースからの賃貸収入を認識する際のサービス・チャージに触れていない。（出典パラグラフ番号 43）

貸手がリースを取り決める際に負担する当初の直接費用の取扱方に触れていない。（出典パラグラフ番号 44）

買手/貸手による賃貸借契約付き売却（セールアンドリースバック）の報告は、上述の貸手の会計処理方法の変更に伴って必要となった。（出典パラグラフ番号 48）

総資産額とファイナンスリース資産の関連減価償却額累計額の報告は、資産の主なクラス別でなく、(1)土地建物と(2)その他の資産に分けて行われるべきである。（出典パラグラフ番号 49）

FRSSE には、ファイナンスリース資産に関しては資産の主なクラス別減価償却の記載を要求する文言はない。（出典パラグラフ番号 49）

借手にファイナンスリースの債務の分析を求めている文言はない。（出典パラグラフ番号 52）

借手に当該年度の金融費用とオペレーティング・リースの請求を受けている賃借料の開示を求めている文言はない。（出典パラグラフ番号 53、55）

オペレーティング・リースの開示は、土地建物とその他のオペレーティング・リースに分けて行う必要はない。（出典パラグラフ番号 56）

会計方針の開示に対する言及なし。（出典パラグラフ番号 57、60）

貸手が受け取る賃貸料合計額の開示に対する言及なし。（出典パラグラフ番号 60）

「リースに含まれている金利」は定義されていない。（出典パラグラフ番号 24）

## SSAP24

### 年金費用の報告

#### 【FRSSE の付属書類 、パラグラフ 1】

会計目的を説明するパラグラフが広げられ、その他の退職後給付（FRS17）並びに年金をもカバーするようになった。（出典パラグラフ番号 77）

年金制度がカバーしている従業員数の大幅減少による剰余または欠損を清算するために行う調整により引き起こされる、分担金の大幅変更が発生する状況には触れていない。（出典パラグラフ番号 81）

保守主義を根拠にした短期的な重大欠損の認識を義務づける条項なし。（出典パラグラフ番号 82）

リファンド（還付）の会計処理法に関する条項なし。（出典パラグラフ番号 83）

会計方針、または資金供給方針、または保険数理人が当該会社の従業員または役員である状況の開示を要求する条項なし。「最新の正式保険数理評価結果の概要」に含まれるべき内容の説明なし。還付金の会計処理法に対する言及なし。（出典パラグラフ番号 87、88）

会社が二以上の年金制度を持っている状況にそなえた条項はなし。（出典パラグラフ番号 89）

外国の制度に対する言及なし。（出典パラグラフ番号 91）

## SSAP25

### セグメント情報

FRSSE はカバーしていない。

## FRS1（1996年改訂）

### 資金収支計算書（キャッシュフロー計算書）

FRSSE には、資金収支計算書を要求する文言はなが、間接的な方法による、資金収支計算書の自発的な提出を勧めている。その自発的開示に含まれている FRS1（1996年改訂）の条件は：

現金の（簡単な）定義。（2）

営業利益と営業キャッシュフローとの帳尻が合っていること。（12）

キャッシュフロー内での付加価値税の取り扱い。（39）

重要な非現金取引の開示。（46）

## FRS2

### 子会社の報告

FRSSE にはこれに関する記載なし。但し、グループとしての報告書を作成する場合は、ユーザーは FRSSE を参照するように勧められている。

## FRS3

### 業績の報告

売上高、費用、各種結果及び例外項目を分析して、継続分、買収分及び廃止分に分類する必要性には触れていない。（出典パラグラフ番号 14-17、20）

ある事業を売却し、廃止する決定の結果発生する事項及び認識の対象となりうる引当金に関する記載なし。(出典パラグラフ番号 18)

「パラグラフ 20」例外項目に当該する税に影響を及ぼす特殊状況を開示する必要性には触れていない。(出典パラグラフ番号 23)

臨時及び例外(パラグラフ 20)項目の計算あるいは開示に関する記載なし。(出典パラグラフ番号 20、22、24)

一株あたり利益への言及なし。(出典パラグラフ番号 25)

取得原価損益に関する注記の必要性に触れていない。(出典パラグラフ番号 26)

損益計算書に記載されているもの以外の損益がない場合は、総認識損益計算書は不要。(出典パラグラフ番号 27)

株主資本の変動の調整の必要性には触れていない。(出典パラグラフ番号 28)

比較数値の提示に関する記載なし。(出典パラグラフ番号 30)

投資会社や保険会社への言及なし。(出典パラグラフ番号 31、31A)

#### FRS4

##### 資本項目

FR4の中で、FRSSEに含まれている部分は以下のみ:

どの資本項目が負債、どれが株主資本に仕分けられるべきかの説明。(出典パラグラフ番号 24)

借入金の金融費用を借入期間全体の各年度の帳簿価格に均一レートで割り振る必要性。(出典パラグラフ番号 28)

借入金の、アレンジメント手数料の処理のために修正された、貸借対照表に記載されるべき帳簿価格。(出典パラグラフ番号 27、29)

配当金受給権の計算が時間に基づいて行われる場合は、(その最終的支払がかなり先にならない限り)発生主義で、利益処分として計上する必要性。(出典パラグラフ番号 43)

その他の当 FRSの要素はすべて割愛された。

アレンジメント手数料の取扱に関する新しいパラグラフが追加された。

アレンジメント手数料を定義する代わりに、FRS4の発行費用の定義が利用され、アレンジメント手数料が金融費用の定義から除外された。(出典パラグラフ番号 10)

資金調達項目の定義が広げられ、「発行される項目」だけでなく「本決まりになった各種取り決め」をも含むようになった。(出典パラグラフ番号 2)

FRS4の負債の定義が、借入金を定義するために使われた。(出典パラグラフ番号 6)

## FRS5 取引の本質の報告

FRSSE がカバーしているのは、下記のみ：

「報告主体の財務諸表は、それが行った各種取引の本質を報告するものではない」という原則は、FRSSE のパラグラフ 2.1 に反映されている。（出典パラグラフ番号 14）

ある取引の本質を決定するにあたっての、資産と負債に関する記述を含んでいる。（出典パラグラフ番号 16）

グループ全体の報告書を作成する際は、あくまでもグループ単位の報告に限って参照するよう、ユーザーに勧めている。

債権の債権金融業者への譲渡に関し規定しているアプリケーション・ノート C は、FRSSE の中で概要が示され、C の表は Appendix に再現されている。（出典パラグラフ番号 C4、C5、C15、C-18-C20）

委託品の取扱と定義は FRSSE に採り入れられている。アプリケーション・ノート A の表は、Appendix に再現されている。（出典パラグラフ番号 27、A11、A12）

「認識」の定義が FRSSE に採り入れられた。（出典パラグラフ番号 6）

## FRS6 企業買収と合併

FRSSE にはこれに関する記載なし。但し、グループとしての報告書を作成する場合は、ユーザーは FRSSE を参照するように勧められている。

## FRS7 買収会計における公正価格

FRSSE にはこれに関する記載なし。但し、グループとしての報告書を作成する場合は、ユーザーは FRSSE を参照するように勧められている。

## FRS8 利害関係者に関する開示

グループとしての報告書を作成する場合は、ユーザーは利用できる免除条件を参照するように勧められている。（出典パラグラフ番号 3）

取引の当事者に対する重要性を考える必要はない。（出典パラグラフ番号 20）

「本基準は、会社の借入金に対する取締役の個人的保証の開示を義務づける」という主旨の新しいパラグラフが追加された。

利害関係者の定義は、支配、共通の支配、及び重要な影響力に言及している。（出典パラグラフ番号 2）

## FRS9

### 関連会社と合併会社

FRSSE にはこれに関する記載なし。但し、グループとしての報告書を作成する場合は、ユーザーは FRSSE を参照するように勧められている。

## FRS10

### 暖簾と無形資産

簡素化は、個別主体の財務諸表に発生する暖簾と無形資産に関してのみなされている。(連結財務諸表の場合は、全面的に FRS10 に従うべし。)

FRSSE は、耐用年数の上限を 20 年とすることを、仮定ではなく、条件としている。従って、20 年以上の期間についての耐用年数に関する条件は割愛している。(出典パラグラフ番号 17、19、37)

内部的に発生した無形資産で、その市場価格が「簡単に確認できるもの」の認識(記帳)を許可する例外規定は割愛されている。(出典パラグラフ番号 14)

無形資産で、その市場価格が「簡単に確認できるもの」の再評価を許可する例外規定は割愛されている。再評価に関する結果的制約や条件も割愛されている。(出典パラグラフ番号 43、45、47)

無形資産にかかる公正価格について、負の暖簾を発生させたり、増加させることのない金額に制限する必要性には言及なし。(出典パラグラフ番号 10)

耐用年数を法的権利の有効期間に制限することには言及なし。(出典パラグラフ番号 24)

資本の欠損の認識に関する条件が、FRS11 の冒頭に詳記されている通り簡素化されている。(出典パラグラフ番号 34、37、39-42)

単独の取引で発生した買入れ暖簾を、正の暖簾と負の暖簾に分割してはならないことには触れていない。(出典パラグラフ番号 51)

負の暖簾が損益勘定に戻入される金額と期間の開示が要求されているだけで、それ以外の開示や提出の必要性については割愛されている。(出典パラグラフ番号 48、52-62、64、70(b)、71)

過年度に準備金に対して消去された古い暖簾に対する経過措置が簡素化され：全面的に再計上するか、全面的に準備金に残したままにしておくかの二者択一となった。(出典パラグラフ番号 69)

FRS を最初に実施する時点で認識する資本の欠損あるいは以前暖簾の中に含まれた無形資産に関しては、特に要求事項なし。(出典パラグラフ番号 70(a)、70(c)、74)

#### FRS11

##### 固定資産及び暖簾の欠損

回収可能額に減額できる資産は、それを上回る価格に設定されていた資産に限るとする主要原則と、評価減の戻入を認識する条件のみが FRSSE に含まれている。(出典パラグラフ番号 14、21、56、60、63)

#### FRS12

##### 引当金、偶発債務及び偶発資産

金融商品、未履行契約、長期契約または保険会社に対する言及なし。(出典パラグラフ番号 3)

現在債務の有無が不明確な希少ケースに対する言及なし。(出典パラグラフ番号 15)

引当金を算定する際に考慮すべきリスク、不確実性及び将来の事象に対する言及なし。(出典パラグラフ番号 42、51)

割引率に関する詳細なルールは割愛されている。(出典パラグラフ番号 47)

払い戻し分と認識される金額は関連する引当金を越えてはならないとする制約なし。(出典パラグラフ番号 56)

引当金と資本化資産に対する言及なし。(出典パラグラフ番号 66)

将来の営業損失、負担契約、構造改革または事業売却に対する言及なし。(出典パラグラフ番号 68、71、77、83、85)

(可能性の低い)偶発債務及び蓋然性のある偶発資産の性格と財務的影響を除き、開示要求は割愛されている。(出典パラグラフ番号 89-91、94、96、97)

#### FRS13

##### デリバティブ及びその他の金融商品： 開示

FRS13 は、FRSSE では扱われていない。

FRS14  
一株あたり利益

FRS14 は、FRSSE では扱われていない。

FRS15  
有形固定資産

操業開始または開業準備期間への言及なし。（出典パラグラフ番号 14）

金融費用の資産勘定計上開始時期への言及は割愛されている。（出典パラグラフ番号 25）

部分的に完成している有形固定資産の建設に対する言及なし。（出典パラグラフ番号 29）

以後の支出に対する大がかりな検査やオーバーホールに対する言及なし。（出典パラグラフ番号 36）

再評価の基準が簡素化され、すべての有形固定資産につき、市場価格ないし合理的に見積られる市場価格となった（但し、取締役がそれを適当と判断しなかった場合は、現行の価格を使用）。従って、特定の有形固定資産に対する詳細な評価条件は割愛された。（出典パラグラフ番号 43、53、59）

信頼できる評価が入手不能の場合にはどうすればよいかには触れていない。（出典パラグラフ番号 61）

再評価損の取扱が簡素化された。（出典パラグラフ番号 65、66）

損益処理をする際、同一カテゴリー内の損益であっても重要なものは相殺すべきではないとする文言が割愛されている。（出典パラグラフ番号 67）

保険会社や保険団体への言及なし。（出典パラグラフ番号 71）

期末以降の支出について減価償却の必要性を否認するものではないという文言が割愛されている。（出典パラグラフ番号 86）

年に一度の、耐用年数 50 年以上もしくはとるに足りないとして減価償却の対象になっていないものを除却すべきかについての見直しにあたっての条件には、特に触れていない。（出典パラグラフ番号 89）

残存価額及び耐用年数は、年に一度というよりは定期的に見直されるべきで、修正も、前回の見積が大幅に違っていた時よりもむしろ必要なときに行われるべきであ

る。(出典パラグラフ番号 93)

更新費の報告の仕方に関する記載なし。(出典パラグラフ番号 97、98)

減価償却の方法、耐用年数、または償却率及び、耐用年数または残存価額に発生した変化がもたらす財務的影響(これが重大なものである場合)以外の開示要求は割愛されている。(出典パラグラフ番号 31、61、74、100)

#### FRS16 当期税額

名目上の税金を反映させるために収益や経費を調整することの禁止。(出典パラグラフ番号 11)

(当期分の税額を算定するための)税率に対する言及なし。(出典パラグラフ番号 14)

税負担の主要な構成部分に関連する詳細な開示の条件が割愛されている。(出典パラグラフ番号 17)

#### FRS17 退職給付

【FRSSE の付属書類、パラグラフ 2】

多数雇用者制度(multi-employer schemes)に対する言及なし。(出典パラグラフ番号 9)

給付の割当は当該制度の給付方式に従って行うべきであるとの文言を省いている。(出典パラグラフ番号 22)

保険数理的仮定の中で予期される将来の事象を考慮に入れなければならないとする条件を割愛している。(出典パラグラフ番号 27)

剰余金の取扱に関する詳細な条件が割愛されている。(出典パラグラフ番号 41、42、67、68、70)

損益の取扱に関する詳細な条件が割愛されている。(出典パラグラフ番号 54、57、60、61)

拠出金に対する現行の非課税の認識に関連する条件が割愛されている。(出典パラグラフ番号 71)

現役中の死亡及び就労不能給付に関する条件が割愛されている。(出典パラグラ

フ番号 73)

詳細な開示条件が割愛されている。(出典パラグラフ番号 75\*、78、80、82-86、90、92)

---

\* この参照は、FRSSE の会計実務基準書のパラグラフ 10.2 に関係している (Appendix ではない)。

## FRS18 会計方針

財務諸表による真実かつ公正な報告を可能にする会計方針の採用に関する記述なし。(出典パラグラフ番号 14)

例外的状況における、会計基準または UITF 合意書からの逸脱に対する言及なし。(出典パラグラフ番号 15)

継続企業ベースの財務諸表の作成に関する記述なし。(出典パラグラフ番号 21)

財務諸表の発生主義ベースによる作成に関する記述なし。(出典パラグラフ番号 26)

会計方針の適正さを判断する際に考慮すべき制約・限界・拘束に関する記述なし。(出典パラグラフ番号 31)

財務諸表による真実かつ公正な報告を可能にする見積の手法の選択に関する記述なし。(出典パラグラフ番号 50)

見積の手法の変更報告に関連する条件が割愛されている。(出典パラグラフ番号 54)

重要な見積の手法に関連する開示義務が割愛されている。(出典パラグラフ番号 55(b))

SORPs に対する参照なし。(出典パラグラフ番号 58)

財務諸表が継続企業ベースで作成されていなかった場合に必要な開示に関する記述なし。(出典パラグラフ番号 61(c))

会計基準、UITF 合意書、または会社法からの逸脱に関する記述なし。(出典パラグラフ番号 62)

会社法が必要とする開示の内容への参照が割愛されている。(出典パラグラフ番号 64)

#### FRS19 繰延税金

資産が「洗替(市価に合わせて調整)」された時に生ずる繰延税金の設定の条件を割愛している。(出典パラグラフ番号 12)

子会社、関連会社、または合併会社の未収収益に関連する条件が割愛されている。(出典パラグラフ番号 21)

FRSSE は、繰延税金残高の割引は不要(但し、実行する場合は、一貫してやるべき)と述べ、それ以上割引に関しては触れていない。(出典パラグラフ番号 42、44、47、52、61(b))

基準の記載方法に関する条件は割愛している。(出典パラグラフ番号 55、56、58、59)

開示に関する詳細な条件が、再評価された資産(パラグラフ 64(b))及び割引の解消(パラグラフ 60(a)(ii))に関する分を除き、割愛されている。(出典パラグラフ番号 60、61、62、64)

#### UITF 合意書 4 長期負債の流動資産勘定表示

FRSSE はこれには触れていない。

#### UITF 合意書 5 流動資産から固定資産への移動

FRSSE はこれには触れていない。

#### UITF 合意書 9 超インフレ国における会計報告

FRSSE はこれには触れていない。

#### UITF 合意書 10 取締役の株式オプションの開示

FRSSE はこれには触れていない。

UITF 合意書 11  
資本項目：発行者のコール・オプション

FRSSE はこれには触れていない。

UITF 合意書 13  
ESOP トラスト（従業員持株制度信託）の会計報告

FRSSE はこれには触れていない。

UITF 合意書 15（1999年改訂）  
大型買収の開示

FRSSE はこれには触れていない。

UITF 合意書 17  
従業員持株制度

FRSSE はこれには触れていない。

UITF 合意書 19  
外国企業への投資をヘッジするための外貨建借入金の損益に発生する税金

FRSSE はこれには触れていない。

UITF 合意書 21  
ユーロ導入に伴う会計報告上の問題

FRSSE に組み込まれているのは基本的な会計原則のみ。  
具体的な開示内容の説明は、FRSSE には含まれていない。

UITF 合意書 22  
ロイズ・事業の買収

FRSSE はこれには触れていない。

UITF 合意書 23  
FRS15 の経過措置の適用

FRSSE はこれには触れていない。

UITF 合意書 24

## 創立費の報告

本概要のパラグラフ 10 に詳記されている開示に対する言及なし。

## UITF 合意書 25 株式オプション益に対する国民保険分担金

FRSSE はこれには触れていない。

## UITF 合意書 26 宣伝活動におけるバーター取引

FRSSE はこれには触れていない。

## UITF 合意書 27 暖簾と無形資産の耐用年数見積の修正

FRSSE はこれには触れていない。

## UITF 合意書 28 オペレーティング・リース奨励金

奨励金をリース期間の各年度に定額方式で割り振ること以外の処理法については触れていない。

投資不動産（本概要のパラグラフ 16）または負債者（パラグラフ 17）に対する言及なし。

## UITF 合意書 29 ウェブサイト開発費

FRSSE はこれには触れていない。

## UITF 合意書 30 株式または株式取得権の従業員宛付与日

FRSSE はこれには触れていない。

【参考6】

**ドイツ商法典（238条～330条）**

**1996年7月版**

**日本語抄訳**

## ドイツ商法典 (Handelsgesetzbuch, HGB)

### B 法律文集

#### 第3編〔第238条 - 第330条〕

### I 商法

#### 会計記録

#### 第1章〔全事業に対する規則〕

#### 第1節〔簿記、棚卸〕

#### 第238条〔帳簿作成義務〕

##### 第1項

全商人は、会計帳簿を作成保管し、一般に認められた会計原則に従いその事業取引および財政状態を会計帳簿に記録する義務を負う。会計帳簿は、第三者の専門家が合理的な期間内に事業取引および財政状態を理解できるように作成保管しなければならない。事業取引は、その発生から決済を通じて追跡できなければならない。

##### 第2項

商人は、一切の商業通信文の原本に適應する複製（書面、写真その他データプロセッサの内容の複写、カーボンによる複写、手書による複製その他の複製）を保管する義務を負う。

#### 第239条〔帳簿作成の基準〕

##### 第1項

商人は、その会計帳簿その他の必要な記録を作成する場合には、生きた言語を使用しなければならない。略語、数字、文字または記号を使用するときは、その意味は、いかなるときも明瞭でなければならない。

##### 第2項

会計帳簿その他の必要な記録の記帳は、完全、正確、適時かつ秩序的な方法で行わなければならない。

##### 第3項

原本の記録を解読できないように記帳または記録を変更することはできない。変更が原本の記帳の時点において行われたかその後に行われたか不明なように変更を行うこともできない。

#### 第4項

会計帳簿その他の必要な記録は、適用する手続を含め、その帳簿作成の方法が一般に認められた会計原則に適應する範囲で、組織的な文書保管の形態とし、またはデータ処理装置に保管することもできる。会計帳簿その他の必要な記録をデータ処理装置に保管するときは、データが記録の保管期間を通じて閲覽可能であり、かつ、データが合理的な期間にいつ何時でも判読できるように確保しなければならない。第1項ないし第3項も、同様に適用する。

### 第240条〔棚卸〕

#### 第1項

商人は、事業を開始する場合には、その物的財産、債権、負債、現金預金その他の資産の正確な棚卸表を作成し、資産および負債の価額を決定しなければならない。

#### 第2項

商人は、その後、各事業年度末における棚卸表を作成しなければならない。事業年度の期間は、12か月を超えることができない。棚卸表の作成は、通常の事業慣行に適う期間内に完了しなければならない。

#### 第3項

固定資産のほか原材料および供給品は、定期的に再調達し、かつ、その総価額が事業にとって重大でないときは、定量および定額の数値が規模、価額および構成の面で小規模に変動する範囲で、定量および定額により計上することができる。ただし、実地棚卸は、一般に3年に1回の頻度で実行すべきである。

#### 第4項

類似する棚卸表の項目のほか種類または価額が類するその他の動産および負債の項目は、集団項目に統合し、加重平均を使用して評価することができる。

### 第241条〔簡易棚卸法〕

#### 第1項

棚卸表を作成するときは、手許資産は、公認の統計サンプリング法を使用して種類、数量および価額ごとに決定することができる。その手順は、一般に認められた会計原則に準拠しなければならない。当該方法により作成した棚卸表の正確性は、実地棚卸に基づく棚卸表の正確性の程度に適應しなければならない。

#### 第2項

事業年度末に棚卸表を作成する場合には、一般に認められた会計原則に準拠したその他の手順に従うときは事業年度末に資産の実地棚卸を実行する必要はなく、かつ、事業年度末に実地棚卸を実行することなく資産の金額を種類、数量および価額ごとに決定できるように確保する必要はない。

### 第3項

以下の但書を条件として、事業年度末に資産を棚卸表に列記する必要はない。

#### 1.

商人が、実地棚卸または第2項において認められるその他の手順に基づき、事業年度末の前3か月以内のまたは事業年度末の後2か月以内の一定の日付に作成した特別棚卸表において種類、数量および価額ごとの金額を決定しており、かつ、

#### 2.

特別棚卸表に基づき事業年度末の前後の取引を記録する手順を実行し、かつ、事業年度末における手許の数量を事業年度末に適切に評価できるように一般に認められた会計原則に準拠した手順を実行すること。

## 第2節〔開始貸借対照表、年次財務諸表〕

### 第1款〔総則〕

#### 第242条〔作成義務〕

##### 第1項

事業を開始するとき、および、各事業年度末に、全商人は、その資産と負債との関係を開示する計算書類（開始貸借対照表、貸借対照表）を作成しなければならない。財務諸表に適用する規則は、貸借対照表に関連する範囲で、期首の貸借対照表にも適用する。

##### 第2項

商人は、各事業年度末に当該事業年度における収益と費用の対照表（損益計算書）を作成しなければならない。

##### 第3項

貸借対照表および損益計算書は、財務諸表を構成する。

#### 第243条〔作成の原則〕

##### 第1項

財務諸表は、一般に認められた会計原則に準拠して作成しなければならない。

##### 第2項

財務諸表は、明瞭であり、かつ、十分に詳細でなければならない。

##### 第3項

財務諸表は、通常の事業慣行に適う期間内に作成しなければならない。

#### 第244条〔言語、通貨〕

財務諸表は、ドイツ語で作成し、ドイツ・マルクで計上しなければならない。

#### 第 255 条〔署名〕

財務諸表は、商人が署名を行い、日付を記入しなければならない。本人として責任を負う社員が複数いる場合には、その全員の署名を要する。

#### 第 2 款〔財務諸表の内容〕

#### 第 246 条〔完全性、相殺の禁止〕

##### 第 1 項

財務諸表は、法令が別途要求する場合を除き、一切の資産、負債、前払費用、繰延収益、収益および費用を計上しなければならない。権利の条件付移転に服する資産、または自己もしくは第三者の負債のための担保とし、もしくは担保として別途移転した資産は、担保提供者の貸借対照表に計上すべきである。当該資産は、現金の提供の場合に限り、被提供者の貸借対照表に計上すべきである。

##### 第 2 項

資産を負債と相殺し、費用を収益と相殺し、または物的財産の権利を物的財産の物上負担と相殺することはできない。

#### 第 247 条〔貸借対照表の内容〕

##### 第 1 項

貸借対照表においては、固定資産、流動資産、株主資本、負債、前払費用および繰延収益は、個別に計上し、適切に分析しなければならない。

##### 第 2 項

固定資産は、事業において長期に使用する必要がある項目のみを計上するものとする。

##### 第 3 項

貸借対照表においては、法人所得税および営業税を目的に控除する項目を負債の部に計上することができる。当該項目は、資本の部の特別項目として開示し、税法に準拠して消去しなければならない。この範囲においては、見越勘定を要しない。

#### 第 248 条〔禁止項目〕

##### 第 1 項

創立費および株主資本の調達費は、貸借対照表において資産として計上することができない。

##### 第 2 項

有償で取得していない無形固定資産は、貸借対照表において資産として計上することができない。

### 第 3 項

保険契約の締結に係る費用は、資産に計上してはならない。

### 第 249 条〔見越勘定〕

#### 第 1 項

未確定の負債および未完了の取引による予想損失については、見越勘定を計上しなければならない。以下の費用についても、見越勘定を計上しなければならない。

1.

当該事業年度には発生しないが、翌事業年度の最初の 3 か月に発生する必要な修復維持費用および翌事業年度に発生する土地改良費用

2.

契約上の義務を負うことなく発生する保証費用

必要な修復維持費用に係る見越勘定は、当該修復維持を、第 1 文ではなく第 2 文において決定する期日の後、ただし、翌事業年度内に実行する場合にも、これを計上することができる。

#### 第 2 項

費用の種類ごとに正確に決定し、かつ、貸借対照表日において、その発生が見込まれるが、発生する金額および時期が不明確な、当該事業年度または前期の費用についても、見越勘定を計上することができる。

#### 第 3 項

見越勘定は、第 1 項および第 2 項における計上の目的を除き、これを計上することができない。見越勘定を計上する理由が消滅した場合に限り、見越勘定を消去することができる。

### 第 250 条〔前払費用および繰延収益〕

#### 第 1 項

貸借対照表日の後の一定期間における支出である貸借対照表日の前の支払は、前払費用として開示する。以下の支払も計上することができる。

1.

貸借対照表日における手許の棚卸資産に関連する範囲で関税および物品税

2.

負債または棚卸資産の控除項目として開示する貸借対照表日における内金に関連する取引税

#### 第 2 項

貸借対照表日の後の一定期間における収益である貸借対照表日の前の収入は、繰延収益として開示する。

### 第3項

負債の返済額が発生時の価額を超える場合には、貸借対照表の資産の部に前払費用として計上することができる。差額は、負債の全期間に繰り延べることができる組織的な年間経費により償却する。

### 第251条〔偶発債務〕

負債として計上しない範囲で、為替手形の振出および移転、保証、手形および小切手の保証ならびに担保に関連する偶発債務のほか第三者のための担保の提供に起因する偶発債務は、貸借対照表において異常項目として開示するものとする。偶発債務は、その総額を開示することができる。偶発債務に対して等価の偶発資産が存在する場合にも、偶発債務を開示しなければならない。

### 第3款〔評価条項〕

### 第252条〔評価の一般原則〕

#### 第1項

以下の規定は、とりわけ財務諸表の資産および負債の評価に適用する。

1. 事業年度の期首の貸借対照表における評価は、前期末の貸借対照表における評価と一致しなければならない。
2. 評価は、事実上または法律上禁止されない範囲で、継続企業の原則を前提とすべきである。
3. 資産および負債は、貸借対照表日において項目ごとに評価しなければならない。
4. 評価は、慎重に決定しなければならない。貸借対照表日までに発生した予見可能な危険および損失は、貸借対照表日と財務諸表を作成する期日の間に知りえた場合においても、これを検討しなければならない。利益は、貸借対照表日において実現した場合のみ、これを計上することができる。
5. 事業年度の収益および費用は、関連する支払の時期にかかわらず、財務諸表に計上しなければならない。
6. 前期の財務諸表に適用した評価法は、これを継続して適用すべきである。

#### 第2項

第1項の原則は、正当な理由がある例外的な状況においてのみ、これを無視することができる。

### 第253条〔資産および負債の評価〕

#### 第 1 項

資産は、第 2 項および第 3 項に従い減価償却して、購入原価または製造原価を超えることなく計上する。負債は、その償還額を計上し、対価が期待できない年金負債は、その現価を計上し、見越勘定は、健全な事業上の判断に基づき必要な金額を計上する。見越勘定は、その基礎となる負債に金利の要素がある場合に限り、これを減額することができる。

#### 第 2 項

使用に時間上の制約がある固定資産の購入原価または製造原価は、組織的な減価償却を行わなければならない。減価償却計画においては、購入原価または製造原価を固定資産の使用が見込まれる事業年度に配分しなければならない。固定資産の使用が時間の制約を受けるか否かを問わず、固定資産は、貸借対照表日における適切な減価の額を計上するために、例外的な減価償却を行うこともできるが、例外的な減価償却は、資産価値の永久的な損耗が予想される場合に行わなければならない。

#### 第 3 項

流動資産は、貸借対照表日における取引価格または市場価値に基づく減価を計上するために、その価値を引き下げなければならない。取引価格または市場価値を利用できない場合において、購入原価または製造原価が貸借対照表日において当該資産の適切な価値を超過するときは、当該資産は、当該価値に引き下げなければならない。また、資産価値の変動の結果として近い将来に評価が変化することを避けるために、健全な事業上の判断に基づき必要な範囲で、資産価値の引下を行うこともできる。

#### 第 4 項

減価償却は、健全な事業上の判断の枠組において、これを認めることもできる。

#### 第 5 項

第 2 項の第 3 文、第 3 項または第 4 項に基づく減価は、その理由が消滅した場合においても、これを留保することができる。

#### 第 254 条〔税務上認められた減価償却〕

減価償却は、税務上認められた減価償却を適用した結果さらに減価した場合でも、固定資産または流動資産としてその減価分を計上することもできる。第 253 条第 5 項は、これも同様に適用する。

#### 第 255 条〔購入原価および製造原価〕

##### 第 1 項

購入原価は、支出を特定の資産に配分できる範囲において、資産を取得し、当該資産を使用可能な状態とするために発生する支出で構成される。購入原価は、事後的に発

生ずる付随的な費用および購入原価でも構成される。購入価格の減額は、これを控除しなければならない。

#### 第2項

製造原価は、資産の原状を大きく上回る資産の製造、拡張または改善を目的とした物品の消費および役務の使用を通じて発生した支出で構成される。製造原価は、製造に係る材料費、製造費および特別費を算入するものとする。製造原価の決定においては、製造工程に起因する範囲で、材料の間接費のうちの適切な額、必要な製造の間接費および固定資産の減価償却費を算入することができる。一般管理費ならびに会社の社会貢献、従業員福利制度および年金制度を目的とした支出については、製造原価に算入する必要はない。第3文および第4文の意味における支出は、製造の過程において発生する範囲に限り、これを検討することができる。販売費は、製造原価に算入することができない。

#### 第3項

借入資本の金利は、製造原価に算入しない。資産の製造に係る資金調達を目的とする借入資本の金利は、製造の過程において発生する範囲で、これを算入ことができ、この場合には、当該金利は、資産の製造原価に帰属するものとみなす。

#### 第4項

営業権は、事業の取得に支出した対価と取得日におけるその負債を控除した当該事業の個別資産の価額の差額について、貸借対照表に計上することができる。当該金額は、各翌事業年度に少なくともその4分の1を償却しなければならない。ただし、営業権の償却は、便益が発生しうる年度にわたり組織的に配賦することもできる。

### 第256条〔簡易評価法〕

一般に認められた会計原則に準拠する範囲で、棚卸資産の類似する資産の評価においては、最初または最後に購入または製造を行う物品が最初または一定のその他の順番で消費または販売を行うものと仮定することができる。第240条の第3項および第4項もまた、財務諸表に適用することができる。

### 第3節〔証拠の保管および提出〕

#### 第257条〔文書の保管、保管期間〕

##### 第1項

全商人は、秩序的な方法により以下の文書を保管する義務を負う。

1.

会計帳簿、棚卸表、開始貸借対照表、財務諸表、状況報告書、連結財務諸表、グループ状況報告書のほか前記の理解に必要な手続その他の組織の事案の説明書

2.

受領した通信文

3.  
送付した通信文の写し

4.  
第 238 条第 1 項に基づき作成保管すべき会計帳簿の記帳に係る証憑（会計文書）

第 2 項  
通信文は、商業取引に関連する文書のみで構成するものとする。

第 3 項  
期首貸借対照表、財務諸表および連結財務諸表を除き、第 1 項に列記する文書は、方法が一般に認められた会計原則に準拠し、かつ、複製またはデータが

1.  
受領した通信文および会計記録と同一であり、判読できる場合には、その他の文書の内容が適切な複製であることが確保され、かつ、

2.  
保管期間を通じて利用可能であり、合理的な期間のいつ何時にも判読可能な形態に転換できることが確保されることを条件として、マイクロフィルムその他のデータ処理媒体に複製の形態により保管することもできる。第 239 条第 4 項第 1 文に基づき文書をデータ処理装置に保管する場合には、データを印刷することも認められ、第 1 文に基づきプリントアウトによりデータを保管することもできる。

第 4 項  
第 1 項第 1 号に列記した文書は、10 年間にわたり保管しなければならない、第 1 項に列記したその他の文書は、6 年間にわたり保管しなければならない。

第 5 項  
保管期間は、商業帳簿の最終的な記帳が行われた暦年、棚卸表を作成した暦年、開始貸借対照表もしくは財務諸表を作成した暦年、連結財務諸表を作成した暦年、通信文の受領もしくは送付があった暦年または会計文書を作成した暦年のそれぞれ末日に開始する。

第 258 条〔訴訟における提出〕

第 1 項  
裁判所は、申請を受け、または、その権限の行使として、訴訟の過程において当事者の一方に対して商業帳簿の提出を命令することができる。

第 2 項  
被告の文書提出義務に係る民事訴訟法の規定は、影響を受けない。

第 259 条〔訴訟において提出する文書の抄録の作成〕

商業帳簿を訴訟において提出する場合には、その内容は、当事者の立会の下で本件に関係する範囲で検討することができ、適切な場合には、抄録を作成することができる。商業帳簿の残りの内容は、適切に作成保管されたことを証明するために必要な範囲で裁判所に開示しなければならない。

#### 第 260 条〔紛争における提出〕

資産の分割の場合、とりわけ、相続不動産、共有財産および棚卸資産については、裁判所は、その内容を確認するために商業帳簿の提出を命令することができる。

#### 第 261 条〔マイクロフィルムまたはデータ処理装置における文書の提出〕

マイクロフィルムまたはその他のデータ処理装置からの複製の形態によるほかは、保管すべき文書を提出できない場合には、商人は、文書を判読するのに必要な装置を提供する義務を負うとともに、必要な範囲で、その費用負担により文書を印刷し、または、複製装置を利用することなく判読できる複製を提出しなければならない。

#### 第 4 節〔商人登記、州法〕

##### 第 262 条〔商人の登記申請〕

第 2 条に基づき商業登記所に事業を登記する義務を負う事業主については、当該義務が発生した時点より第 1 章の規定を適用する。

##### 第 263 条〔州法の但書〕

第 1 章の規則と異なり、かつ、法人格を有していない社団、社団の連合体または特定の目的のために設立された連合体の事業に適用する州の規則は、影響を受けない。

#### 第 2 章〔会社（株式会社、株式合資会社および有限会社）に対する附則〕

##### 第 1 節〔会社の財務諸表および状況報告書〕

##### 第 1 款〔総則〕

##### 第 264 条〔作成義務〕

##### 第 1 項

会社の法定の代表者は、貸借対照表および損益計算書とともに財務諸表の不可分の一部を構成する注記で財務諸表（第 242 条）を補強するとともに、状況報告書を作成しなければならない。財務諸表および状況報告書は、前期について事業年度の最初の 3 か月以内に法定の代表者が作成しなければならない。小規模会社（第 267 条第 1 項）は、状況報告書を作成する必要はなく、通常の事業慣行に適合するときは、事業年度

の最初の3か月を超えて、ただし、いかなる場合にも事業年度の6か月を超えることなく財務諸表を作成することができる。

#### 第2項

会社の財務諸表は、一般に認められた会計原則に準拠して、会社の正味財産、財政状態および経営成績の真正かつ公正な見解を表明するものでなければならない。特別な事情のために財務諸表が第1文の意味における真正かつ公正な見解を表明しない場合には、注記における追加的な開示を要する。

### 第265条〔分類に関連する一般原則〕

#### 第1項

表示の形態、とりわけ一定の事業年度における貸借対照表および損益計算書から翌期の貸借対照表および損益計算書分類にいたる分類については、例外的な場合において、特別な事情のために再分類を行う必要があるときを除き、これを継続して適用しなければならない。再分類は、注記において開示するとともに正当な理由を有していなければならない。

#### 第2項

貸借対照表および損益計算書については、前期と比較した数値を各項目に記入しなければならない。金額を比較できない場合には、当該事実を注記において開示したうえでその説明を行う。前期の金額を再分類した場合には、当該事実を注記において開示したうえでその説明を行わなければならない。

#### 第3項

資産または負債を貸借対照表の複数の見出しの下に表示する場合において、財務諸表を明瞭かつ理解可能なものにするために必要なときは、資産または負債を異なる見出しの下に開示する事実については、資産もしくは負債を表示する項目に注を付し、または注記において当該事実を指摘しなければならない。保有する自己株式は、その処分に係る会社の意思にかかわらず、その資金を拠出する流動資産における特別の見出しの下にのみ表示することができる。

#### 第4項

事業が複数の産業を対象とする場合において、当該事実により、異なる表示規則に従い異なる財務諸表の分類を要するときは、財務諸表は、1つの産業の所定の分類に従い作成したうえで、その他の産業の所定の見出しを拡張して作成しなければならない。当該追加は、注記において開示するとともに正当な理由を有していなければならない。

#### 第5項

さらに項目を細分することが認められるが、所定の分類に従わなければならない。新規の見出しは、所定の項目がその内容を対象としない場合には、追加することができる。

#### 第6項

アラビア数字を付した貸借対照表および損益計算書における所定の見出しの分類および表記については、会社の特性のために財務諸表を明瞭かつ理解可能なものにするために必要なときは、これを変更しなければならない。

#### 第7項

特別な勘定の分類方法が規定されていない場合には、アラビア数字を付した貸借対照表および損益計算書の見出しは、以下を条件として、これを統合することができる。

1.

当該見出しが第264条第2項の意味における真正かつ公正な見解を表明するために重要な金額を含めている。

2.

当該見出しにより表示の明瞭性が向上する場合において、見出しが統合されるときは、その内訳を注記に表示しなければならない。

#### 第8項

金額が表示されない貸借対照表および損益計算書における見出しは、前期の当該見出しの下に金額が開示されている場合を除き、これを省略することができる。

### 第2款〔貸借対照表〕

#### 第266条〔貸借対照表の分類〕

##### 第1項

貸借対照表は、勘定形式で作成しなければならない。大規模および中規模の会社（第267条第2項および第3項）は、所定の順序に従い、資産の部には第2項に規定する見出しを、資本の部および負債の部には第3項に規定する見出しを表示しなければならない。小規模会社（第267条第1項）は、ローマ字およびローマ数字を付した第2項および第3項の項目のみを所定の順序に従い個別表示する必要がある簡易貸借対照表を作成するだけで足りる。

##### 第2項 資産

###### A. 固定資産

###### I. 無形固定資産

1. 営業許可、工業所有権、類似する権利および資産ならびにかかる権利および資産に係る権利許諾

2. 営業権

3. 前払金

###### II. 有形固定資産

1. 土地、地役権および第三者の土地上の建物を含む建物

2. 技術上の施設および機械

3. その他の施設、工場および事業所施設

4. 建設仮勘定および資産

- III. 金融資産
  - 1. 関連会社の株式
  - 2. 関連会社に対する貸付金
  - 3. 出資金
  - 4. 出資金を有する会社に対する貸付金
  - 5. 長期投資
  - 6. その他の貸付金
- B. 流動資産
  - I. 棚卸資産
    - 1. 原材料および供給品
    - 2. 仕掛品
    - 3. 製品および商品
    - 4. 前払金
  - II. 債権その他の資産
    - 1. 売掛金
    - 2. 関連会社に対する売掛金
    - 3. 出資金を有する会社に対する売掛金
    - 4. その他の資産
  - III. 有価証券
    - 1. 関連会社の株式
    - 2. 自己株式
    - 3. その他の有価証券
- IV. 小切手、手許現金、中央銀行および郵便為替の残高、銀行預金残高
- C. 前払費用

### 第3項 資本および負債

- A. 資本
  - I. 引受済資本
  - II. 資本準備金
  - III. 任意積立金
    - 1. 法定準備金
    - 2. 自己株式準備金
    - 3. 法定積立金
    - 4. その他の任意積立金
  - IV. 繰越利益または繰越損失
  - V. 当期純利益または当期純損失
- B. 見越勘定
  - 1. 年金および類似する負債の見越勘定
  - 2. 租税公課の見越勘定
  - 3. その他の見越勘定
- C. 負債
  - 1. 借入金
    - そのうち転換社債

2. 銀行借入金
  3. 注文に係る内金受領額
  4. 買掛金
  5. 為替手形の引受および振出にかかる負債
  6. 関連会社に対する負債
  7. 参加権益を保有する会社に対する負債
  8. その他の負債  
そのうち租税公課  
そのうち社会保障および類似する負債関連
- D. 繰延収益

#### 第 267 条〔規模の分類の定義〕

##### 第 1 項

小規模会社は、以下の 3 基準の少なくとも 2 基準を超えないものをいう。

1. 資産の部において開示する欠損金（第 268 条第 3 項）の控除後の貸借対照表の総額が 5,310,000 ドイツ・マルクである。
2. 貸借対照表日の前 12 か月の売上が 10,620,000 ドイツ・マルクである。
3. 年間平均従業員数が 50 人である。

##### 第 2 項

中規模会社は、第 1 項の 3 基準の少なくとも 2 基準を超え、以下の 3 基準の少なくとも 2 基準を超えないものをいう。

1. 資産の部において開示する欠損金（第 268 条第 3 項）の控除後の貸借対照表の総額が 21,240,000 ドイツ・マルクである。
2. 貸借対照表日の前 12 か月の売上が 42,480,000 ドイツ・マルクである。
3. 年間平均従業員数が 250 人である。

##### 第 3 項

大規模会社は、第 2 項の 3 基準のうち少なくとも 2 基準を超えるものをいう。発行した株式その他の証券が、欧州共同体の加入国の証券取引所において、公式に取引され、規制市場において取引され、もしくは店頭市場において取引される場合、または公式市場もしくは規制市場における取引の許可を申請している場合には、当該会社は、大規模会社とみなす。

##### 第 4 項

第1項、第2項および第3項の第1文の基準の結果は、連続2期の事業年度において基準を超え、または基準に満たない場合に限り、これを適用するものとする。会社を再構築し、または新規に構築する場合には、第1項、第2項および第3項の基準の充足結果は、再構築または新規構築の後の最初の貸借対照表日に適用する。

#### 第5項

平均従業員数は、海外の従業員を含め、ただし、研修者を除き、3月31日、6月30日、9月30日および12月31日において雇用する人数の総計の4分の1であると定義する。

#### 第6項

その他の法律に基づく情報および説明に係る従業員代表者の権利は、影響を受けない。

### 第268条〔貸借対照表の個別の項目に関する規則、貸借対照表の脚注〕

#### 第1項

当期利益の処分の一部または全部を反映する貸借対照表を作成することができる。貸借対照表が当期利益の処分の一部を反映するものであるときは、「当期純利益または当期純損失」の項目および「繰越利益または繰越損失」の項目は、「繰越純利益または繰越純損失」に替えるものとし、利益または損失の残額を繰り越すときは、当該残額は、「繰越純利益または繰越純損失」に算入したうえで貸借対照表または注記に個別に表示するものとする。

#### 第2項

貸借対照表または注記において、固定資産の個別の項目および「創立費および事業振興費」の項目の進展状況を開示する。購入原価および製造原価の総額については、当期における付加、処分、移転および引上の額のほか減価償却の全額を個別に表示するものとする。当期の減価償却は、固定資産の分析として同一の分類法を使用して、関連項目に対して貸借対照表に表示し、または注記において開示するものとする。

#### 第3項

会社の株主資本が損失により消耗した結果、負債が資産を超過する場合には、当該超過額は、貸借対照表の最後の項目として「株主資本で相殺できない欠損金」の見出しで資産の部において個別に表示する。

#### 第4項

1事業年度を超える期間にわたる債権の金額は、貸借対照表の各項目に個別に表示する。貸借対照表日の後に法的な請求が発生した資産の金額を「その他の資産」の見出しが含む場合には、その重大な金額は、注記で説明しなければならない。

#### 第5項

1事業年度内の期間にわたる負債の金額は、貸借対照表の各項目に個別に表示すべきである。注文に係る内金受領額は、棚卸資産に係る内金が決算前に「棚卸資産」の項

目より控除していない範囲で負債として個別に表示するものとする。貸借対照表日の後に法的な請求が発生した負債の金額を「負債」の見出しが含む場合には、その重大な金額は、注記で説明しなければならない。

#### 第 6 項

第 250 条第 3 項に基づく資産の部の前払費用における差額は、貸借対照表において個別に開示し、または注記において説明するものとする。

#### 第 7 項

第 251 条の偶発債務は、抵当その他の提供担保を開示して、貸借対照表または注記に異常項目として個別に表示するものとし、当該約定額が関連会社に対するものである場合には、当該約定額を個別に表示するものとする。

#### 第 269 条〔創立費および事業振興費〕

創立および事業の振興を目的に発生する費用は、当該費用を資産計上できない範囲で会計上の便宜として繰り越すことができ、当該項目は、貸借対照表の固定資産の上部に「創立費および事業振興費」の見出しで開示したうえで注記において説明するものとする。当該費用を貸借対照表に計上する場合には、自由に利用可能な任意積立金に繰越利益を加算して繰越損失を控除した金額が配分後に少なくとも資産計上額に相当するときに限り、利益を配分することができる。

#### 第 270 条〔一定の項目の記録〕

##### 第 1 項

資本準備金の組入および取崩については、貸借対照表の作成の時点において記録する。当該規定は、資本の部分の有する特別項目の組入および取崩についても適用するものとする。

##### 第 2 項

当期純利益の処分の全部または一部を反映する貸借対照表を作成するときは、貸借対照表は、法律、会社の定款もしくは付属定款により要求され、または上記の規定に基づき決定した任意積立金への組入および任意積立金からの組入も反映するものとする。

#### 第 271 条〔出資金、関連会社〕

##### 第 1 項

出資金は、その他の事業との長期の関係の構築を通じて当該事業に資することを目的にその他の会社を保有することであると定義する。本条においては、株式が株券の形態を有するか否かは、重要ではない。疑義があるときは、額面価額が総額で会社の名目資本の 5 分の 1 を超過する会社の保有を出資金であると判断するものとする。株式会社法の第 16 条第 2 項および第 4 項は、同様に計算法に適用するものとする。登記協同組合の組合員資格は、第 3 編においては出資金とみなさないものとする。

## 第 2 項

関連会社は、第 3 編において、完全連結に関する規則に基づき親会社の連結財務諸表に親会社または子会社（第 290 条）として連結しなければならない会社であると定義する。親会社は、最も包括的な連結財務諸表を作成しない場合においても、第 2 節に従い最も包括的な連結財務諸表を作成する義務を負い、または、第 291 条に基づきもしくは第 292 条に従い発布する規則の 1 つに基づき免除連結財務諸表を作成し、もしくは作成しえた完全持株会社であるとみなすものとし、第 295 条または第 296 条に従い連結されない子会社は、これも関連会社である。

## 第 272 条〔資本〕

### 第 1 項

引受済資本は、債権者に対する会社の負債に関する株主の責任が制限される資本である。引受済資本に対する払込を受けていない出資金については、資産の部の固定資産の上部に個別に表示するとともに、適切に表記し、払込を請求した金額については、注を付す。払込を請求せず、かつ、払込を受けていない出資金は、「引受済資本」の項目より決算前に控除することもでき、この場合には残額を負債の部の主要欄に「払込請求資本」の見出しで表示するものとし、払込を請求し、かつ、払込を受けていない部分は、債権として個別に表示するとともに、適切に表記するものとする。

### 第 2 項

以下の金額を資本準備金として表示するものとする。

1.

権利を含め、額面価額を超えて株式の発行において受領する金額

2.

株式の取得に係る転換の権利およびオプションを付した社債の発行において受領する金額

3.

株主が株式の優先権の対価として支払う出資金の金額

4.

株主によるその他の資本拠出の金額

### 第 3 項

任意積立金は、当期またはその前の事業年度における利益の組入により発生する金額のみを算入することができる。当該組入は、法律または会社の法規もしくは付属定款を理由として利益により発生する積立金およびその他の任意積立金を含む。

### 第 4 項

自己株式準備金は、貸借対照表の資産の部に計上した自己株式の額に適応する額を計上するものとする。自己株式準備金は、自己株式の発行、売却もしくは消却を行う範囲または第 253 条第 3 項に基づき資産の部において金額を引き下げる範囲に限り、これを取り崩すことができる。貸借対照表の作成において計上しなければならない自己

株式準備金は、任意積立金が自由に利用可能な範囲で、既存の任意積立金を組み入れることができる。第1文の自己準備金は、支配会社または過半数保有会社の株式についても計上しなければならない。

#### 第273条〔資本の部分を有する特別項目〕

資本の部分を有する特別項目（第247条第3項）は、課税所得の決定の評価における租税公課の認識により、特別項目を貸借対照表に表示する必要がある範囲において、これを計上することができる。当該特別項目は、負債の部の見越勘定の上部において開示するものとし、計上の根拠である規則は、貸借対照表または注記において開示しなければならない。

#### 第274条〔繰延税金〕

##### 第1項

税法に基づく課税所得が財務諸表に表示した結果より低額なため、当期またはその前の事業年度に関連する租税公課の費用が極度に少ない場合において、当期またはその前の事業年度における低額な租税公課の費用が後の事業年度において均等化されることが見込まれるときは、第249条第1項第1文に基づき、後の事業年度において見込まれる課税額で見越勘定を計上したうえで、当該見越勘定を貸借対照表または注記において個別に表示するものとする。見越勘定は、高額な課税額が発生した場合、または高額な課税額が発生する可能性がなくなった場合には、速やかにこれを消去するものとする。

##### 第2項

税法に基づく課税所得が財務諸表に表示した結果より高額なため、当期またはその前の事業年度に関連する租税公課の費用が極度に高い場合において、当期またはその前の事業年度における過剰な課税額が後の事業年度において均等化されることが見込まれるときは、会計上の便宜として貸借対照表の資産の部において後の事業年度において見込まれる課税額の軽減額について前払費用を計上することができる。当該項目は、適切な表記を付して個別に表示し、注記において説明する。当該項目を計上する場合には、自由に利用可能な任意積立金に繰越利益を加算して繰越損失を控除した金額が配分の後に少なくとも資産計上額に相当するときに限り、利益を配分することができる。当該金額は、課税額の軽減が発生した場合、または課税額の軽減が発生する可能性がなくなった場合には、速やかにこれを消去するものとする。

#### 第274条のa〔規模に基づく簡易化〕

小規模会社は、以下の条項の遵守を免除される。

1.

固定資産の発展状況の総括勘定の作成に関する第268条第2項

2.

注記において一定の債権を説明する要件に関する第268条第4項第2文

3. 注記における一定の債務の説明に関する第 268 条第 5 項第 3 文
4. 第 250 条第 3 項に基づく前払費用に関する第 268 条第 6 項
5. 創立費および事業振興費を注記において説明しなければならない範囲において第 269 条第 1 文

### 第 3 款〔損益計算書〕

#### 第 275 条〔分類〕

##### 第 1 項

損益計算書は、以下の総原価（支出の種類）または売上原価（営業費）の方法により報告形式で表示する。第 2 項および第 3 項に列記する見出しは、所定の順番で個別に表示しなければならない。

##### 第 2 項

支出の種類の様式においては、以下の項目を開示しなければならない。

1. 売上
2. 製品在庫および仕掛品の増減
3. 自己資産計上
4. その他の営業収益
5. 材料費：
  - a) 原材料、消耗品、供給品および購入商品の費用
  - b) 購入役務の費用
6. 人件費：
  - a) 賃金および給与
  - b) 社会保障およびその他の年金の費用  
そのうち老齢年金
7. 減価償却費：
  - a) 無形固定資産および有形固定資産のほか資産計上した創立費および事業振興費に関するもの
  - b) 会社にとり経常的な減価償却を超過する範囲で流動資産に関するもの
8. その他の営業費用

9.  
出資金による収益  
そのうち関連会社によるもの
10.  
その他の投資および長期貸付による収益  
そのうち関連会社によるもの
11.  
その他の金利および類似する収益  
そのうち関連会社によるもの
12.  
流動資産に分類される金融資産および投資の償還
13.  
金利および類似する費用  
そのうち関連会社に対するもの
14.  
経常的活動による業績
15.  
特別収益
16.  
特別費用
17.  
特別業績
18.  
法人所得税
19.  
その他の租税公課
20.  
当期純利益または当期純損失

### 第3項

営業費の形式においては、以下の項目を開示しなければならない。

1.  
売上
2.  
売上原価
3.  
売上総利益
4.  
販売費
5.  
一般管理費
6.  
その他の営業収益

7.  
その他の営業費
8.  
出資金による収益  
そのうち関連会社によるもの
9.  
その他の投資および金融資産による収益  
そのうち関連会社によるもの
10.  
その他の金利および類似する収益  
そのうち関連会社によるもの
11.  
流動資産に分類される金融資産および投資の償還
12.  
金利および類似する費用  
そのうち関連会社に対するもの
13.  
経常的活動による業績
14.  
特別収益
15.  
特別費用
16.  
特別業績
17.  
法人所得税
18.  
その他の租税公課
19.  
当期純利益または当期純損失

#### 第4項

資本および任意積立金の変更は、損益計算書の「当期純利益または当期純損失」の見出しの後にのみ表示することができる。

#### 第276条〔規模に基づく簡易化〕

小規模会社および中規模会社（第267条第1項および第2項）は、第275条の第2項の1ないし5または第3項の1ないし3および6の項目を「総業績」の項目に統合することができる。また、小規模会社は、「特別収益」および「特別費用」の項目に関する第277条第4項の第2文および第3文に基づき必要な説明を行う必要がない。

#### 第277条〔損益計算書の個別の項目に関する規則〕

#### 第 1 項

売上は、値引および付加価値税を控除した会社の経常的な活動にあたる製品および商品の販売および賃貸による収益のほか会社の経常的な活動にあたる役務による収益で構成する。

#### 第 2 項

棚卸資産は、数量および価額の双方の変更を計上するものとし、減価償却は、会社の経常的な減価償却を超えない範囲に限り、これを計上するものとする。

#### 第 3 項

第 253 条第 2 項第 3 文に基づく特別の減価償却のほか第 253 条第 3 項第 3 文に基づく減価償却は、個別に表示し、または注記において開示しなければならない。損失の移転による収益および費用ならびに利益プール、損益移転契約または一部利益移転契約に基づき収受または移転する利益は、それぞれ適切な表記を付して個別に表示するものとする。

#### 第 4 項

「特別収益」および「特別費用」の項目は、会社の経常的な活動以外で発生する収益および費用を算入するものとする。当該項目は、開示する金額が結果の評価にとって重大な範囲で、その金額および性格について注記において説明する。第 2 文は、その他の事業年度に関連する収益および費用に対しても適用するものとする。

#### 第 278 条〔租税公課〕

課税所得は、結果の処分に関する決議の基礎に基づき計算するものとし、財務諸表を作成する時点で当該決議を行っていない場合には、利益処分案が、その基礎を構成するものとする。利益の処分に関する決議が利益処分案と異なる場合にも、当該事実により財務諸表を修正する必要は生じない。

#### 第 4 款〔評価条項〕

#### 第 279 条〔条項の不適用、減価償却〕

##### 第 1 項

第 253 条第 4 項は、適用しない。第 253 条第 2 項第 3 文は、資産価値の永久的な損耗が予想される場合を除き、長期金融資産に対してのみ適用することができる。

##### 第 2 項

第 254 条に基づく減価償却は、税法により課税所得の決定の認識が、財務諸表に当該減価償却を計上することに左右される範囲に限り、これを記録することができる。

#### 第 280 条〔取得原価の復元要件〕

#### 第 1 項

第 253 条の第 2 項第 3 文もしくは第 3 項または第 254 条第 1 文に基づき資産を減価償却する場合において、その後の事業年度において当該減価償却の理由が存在しないと判断するときは、当該減価償却の金額は、その間に計上したと想定される減価償却を検討して、これを修正するものとする。第 253 条第 5 項および第 254 条第 2 文は、この範囲において適用しない。

#### 第 2 項

課税所得の決定において、財務諸表において償却後の金額を記帳することが当該償却費計上の前提条件であるときは、第 1 項に基づく減価償却は、これを修正する必要がない。

#### 第 3 項

租税公課を理由として事業年度において実行しない戻入の金額は、注記において言及するとともに正当な理由を有していなければならない。

### 第 281 条〔税法の認識〕

#### 第 1 項

第 254 条に基づき認められる減価償却は、第 279 条に関連する第 253 条に従う評価と第 254 条に基づき認められる評価との差額を資本の部分に有する特別項目に組み入れる方法により、これを記録することができる。評価減を行う原因である法規は、財務諸表または注記において言及する。評価減の消去に関する税法にかかわらず、評価減が発生する対象である資産を会社が所有しない範囲において、または財務諸表において租税公課の評価減を減価償却に替えるときは、評価減を戻し入れなければならない。

#### 第 2 項

税法のみに従い固定資産および流動資産について個別に事業年度に計上する減価償却の金額は、当該金額が貸借対照表または損益計算書において判別できず、かつ、適切に正当な理由を説明することができない範囲で、注記において開示するとともに、適切に正当な理由を説明するものとする。資本の部分に有する特別項目の消去による収益は、損益計算書の「その他の営業収益」の項目に個別に表示し、資本の部分に有する特別項目に対する組入は、「その他の営業費用」の項目に表示するものとする。

### 第 282 条〔創立費および事業振興費の償却〕

創立費および事業振興費に関して記録する金額は、各翌事業年度に少なくともその 4 分の 1 を償却しなければならない。

### 第 283 条〔株主資本の表示の基礎〕

引受済資本は、その額面価額を表示しなければならない。

## 第 5 款〔財務諸表の注記〕

### 第 284 条〔貸借対照表および損益計算書の説明事項〕

#### 第 1 項

注記においては、貸借対照表および損益計算書の個別の見出しに所定の説明的な注釈、または、選択権の行使により貸借対照表もしくは損益計算書に見出しがないときは注記に所定の説明的な注釈を行うものとする。

#### 第 2 項

注記においては、以下の事項を開示するものとする。

1.

貸借対照表および損益計算書の項目に適用する会計および評価の方法

2.

財務諸表に外貨の金額を算入する見出しまたは外貨に由来する見出しがある範囲でドイツ・マルクに換算する基準

3.

会計および評価の方法における正当な理由を有する不統一性、ただし、正味財産、財政状態および経営成績に対する影響を個別に開示するものとする

4.

貸借対照表日の前の最新の取引価格または市場価格に基づく評価額と比較した評価額が重大な差額を示す場合には第 240 条第 4 項または第 256 条第 1 文に基づく評価法を適用して算出される各グループについて統合した差額

5.

製造原価に借入資本の金利を計上しているか否か

### 第 285 条〔その他の必要な開示〕

注記においては、以下の事項も開示するものとする。

1.

貸借対照表において開示する負債に関連して

a) 5 年を超える残存期間を有する負債の総額

b) 譲渡抵当その他の担保の種類および形態を有する権利により支払を保証された負債の総額

2.

貸借対照表において開示を行っていない範囲で、所定の分類の順番に従い各負債の見出しについて第 1 号に基づき要求される開示の分析

3.

財政状態の評価にとって開示が重要な範囲で、貸借対照表に表示されず、かつ、第 251 条に従い開示を行う必要がないその他の未履行負債の総額。ただし、そのうち関連会社に対する未履行負債は個別に表示する

4.

会社の経常的な活動にあたる製品および商品の販売の組織を検討して、活動地域および地理的に確定した市場が相互に大きく異なる範囲で、活動地域のほか地理的に確定した市場ごとの売上の分析

5.

当期の業績が税法に基づき第 254 条、第 280 条第 2 項に従い当期もしくはその前の事業年度における資産の減価償却の影響を受けた範囲、減価償却の戻入を行っていない範囲、または第 273 条に基づく特別項目を計上した範囲のほか、当該評価に起因する将来における重大な計上の範囲

6.

課税所得および利益が経常的な活動の業績および特別業績に影響する範囲

7.

グループにより分析する事業年度における従業員の平均人数

8.

表示において売上原価法を使用するときは（第 275 条第 3 項）

a) 第 275 条第 2 項の 5 に従い分析する事業年度における材料費

b) 第 275 条第 2 項の 6 に従い分析する事業年度における人件費

9.

各グループについて個別に示す経営機関、監査機関、諮問機関その他の類似する機関の構成員について

a) 当期の役務について供与する報酬の総額（一切の種類のご給与、利益の分配、費用の弁済、保険金の給付、手数料および臨時給付）。報酬の総額は、支払を行っていないが、その他の種類の請求額に転換する報酬、またはその他の請求額の増額に利用する報酬も算入するものとする。当期の報酬に加えて、当期に供与したが、その前の財務諸表には開示していないその他の報酬についても開示しなければならない。

b) 指定機関の前構成員およびその遺族に対する報酬の総額（退職給付、年金、扶養家族に対する支払および類似する給付）。9 の a) の第 2 文および第 3 文は、同様にこれを適用するものとする。当該人員のグループについて計上する現行の年金および将来の年金請求に係る年金の見越勘定の金額、ならびに当該支払約定について繰越を行わない見越勘定の金額についても開示するものとする。

c) 金利、主要な条件および可能なときは当期における弁済額を開示した前払金および貸付金のほか、当該人員に対する約定額

10.

任期が当期またはその後の事業年度に終了する場合にも姓および少なくとも名の 1 つを全員について表記した経営機関および監査機関の全構成員。監査機関の議長、その副議長および経営機関の議長は、可能なときはその旨を表記するものとする。

11.

会社またはその代理人が 5 分の 1 以上の株式を保有するその他の会社の名称および住所。財務諸表が利用可能な最新の事業年度における資本の支配率、株主資本および業績も開示するものとし、資本の支配率の計算においては、株式会社法の第 16 条第 2 項および第 4 項を同様に適用するものとする。

12.

貸借対照表において「諸口見越勘定」の見出しで個別に明細を表示していない見越勘定は、重大な場合には、その説明を行うものとする。

13.

第 255 条第 4 項第 3 文を適用するときは、営業権の組織的な減価償却を行う理由

14.

最大数の会社の連結財務諸表を作成する会社の親会社および最小数の会社の連結財務諸表を作成するその親会社の名称および住所のほか、当該親会社が連結財務諸表を公表するときは、その入手可能な場所

#### 第 286 条〔開示の制限〕

##### 第 1 項

報告は、ドイツ連邦共和国またはその構成州の福祉にとり必要な範囲で、これを制限することができる。

##### 第 2 項

第 285 条の 4 に基づく売上の分析は、健全な事業上の判断によると、分析を行うことで、会社または当該会社が 5 分の 1 以上の株式を保有する会社に重大な悪影響を及ぼす可能性がある範囲においてこれを行う必要がない。

##### 第 3 項

第 285 条の 11 に基づく開示は、以下の範囲においてこれを行う必要がない。

1.

当該開示が第 264 条第 2 項に基づき会社の正味資産、財政状態および経営成績の表示にとり重要ではない範囲または

2.

健全な事業の判断によると、当該開示が会社もしくはその他の会社に重大な悪影響を及ぼす可能性がある範囲

報告対象の会社がその財務諸表を公表する義務を負わない場合において、報告会社が当該会社の半分未満の株式を保有するときは、株主資本および当期業績を報告する必要がない。第 1 文または第 2 分に基づく免責を適用するときは、その旨を注記において開示しなければならない。

##### 第 4 項

第 285 条の 9 の a) および b) において指定する人員に対する報酬の総額に関する開示については、当該機関の構成員に対する報酬が開示の結果として特定できるときは、これを省略することができる。

#### 第 287 条〔投資による所有会社の一覧〕

第 285 条の 11 に基づき要求される開示は、注記ではなく所有会社の一覧に表示することができる。一覧は、注記の構成要素である。注記において、投資による所有会社に係る個別の一覧が存在することおよびその保管場所を説明するものとする。

#### 第 288 条〔規模に基づく簡易化〕

第 267 条第 1 項に規定する小規模会社は、第 284 条第 2 項の 4 ならびに第 285 条の 2 ないし 8 の a)、9 の a) および b) ならびに 12 に基づく開示を行う必要がない。第 267 条第 2 項に規定する中規模会社は、第 285 条の 4 に基づく開示を行う必要がない。

## 第 6 款〔状況報告書〕

### 第 289 条

#### 第 1 項

状況報告書においては、最低の基準として、真正かつ公正な見解を提供する方法により事業の発展の状況および会社の状況に関する説明を行うものとする。

#### 第 2 項

状況報告書においては、以下の事項に対する注釈も行うものとする。

1.  
貸借対照表日の後の特に重要な事案
2.  
会社について予想される発展の状況
3.  
研究開発の分野
4.  
会社の既存の支店網

## 第 2 節〔連結財務諸表およびグループ状況報告書〕

### 第 1 款〔適用可能性〕

#### 第 290 条〔作成義務〕

##### 第 1 項

国内に住所を有する会社（親会社）の統一的支配による 1 個のグループに会社が存在する場合において、当該親会社が統一的支配に基づき 1 社以上の会社（子会社）について第 271 条第 1 項に規定する出資権を所有するときは、親会社の法定の代表者は、グループ事業年度の最初の 5 か月以内に、前期のグループ事業年度における連結財務諸表およびグループ状況報告書を作成しなければならない。

##### 第 2 項

国内に住所を有する会社（親会社）は、会社（子会社）について、以下のいずれかの条件が該当する場合には、連結財務諸表およびグループ状況報告書を常に作成する義務を負う。

- 1.

親会社が議決権の過半数を所有する場合。

2.

親会社が管理機関、経営機関または監査機関の構成員の過半数の選任または辞任の権利を享受する場合において、親会社が同時に株主であるとき。

3.

親会社が、子会社と締結した支配契約または子会社の付属定款に基づき支配的な影響力を行使する権利を享受する場合。

### 第3項

第2項に基づき親会社に対して発生する一切の権利は、子会社が享受する権利および親会社または子会社の代理人が享受する権利に対しても適用する。親会社がその他の会社について享受する権利に対しては、親会社または子会社がその他の会社の株主との契約に基づき支配することができる権利を追加するものとする。以下の権利については、これを排除するものとする。

1.

親会社または子会社が第三者の勘定により保有する株式に付帯する権利、または

2.

担保権者の指図に従い権利を行使しなければならない範囲で、または、銀行が貸付金の担保として株式を保有する場合には、担保権者の権益の範囲で、担保として保有する株式に付帯する権利。

### 第4項

会社に帰属する議決権は、第2項の1に従い過半数を決定するときは、所有株式に基づき行使することができる議決権の数と議決権の総数との関係に従い決定するものとする。子会社自身、その子会社の1社またはその子会社のその他の代理人が保有する自己株式の議決権については、議決権の総数より控除するものとする。

## 第291条〔連結財務諸表の免除およびグループ状況報告書の免除〕

### 第1項

欧州共同体の加盟国または欧州経済地域（EEA）条約のその他の締約国に住所を有する親会社の子会社でもある親会社は、監査意見または意見差控を含め、第2項の要件を遵守した親会社の連結財務諸表およびグループ状況報告書が連結財務諸表およびグループ状況報告書に適用する関連規則に従いドイツ語で公表されている場合には、連結財務諸表およびグループ状況報告書を作成する必要はない。欧州共同体の加盟国または欧州経済地域条約のその他の締約国に住所を有する会社であると仮定した際に、当該会社が免除を請求する親会社および子会社を含む連結財務諸表の作成義務を負うと想定される場合には、法的な形態および規模にかかわらず、当該会社は、免除連結財務諸表および免除グループ状況報告書を作成することができる。

### 第2項

欧州共同体の加盟国または欧州経済地域条約のその他の締約国に住所を有する親会社の連結財務諸表およびグループ状況報告書は、以下の各条件を満足する場合には、作成が免除される。

1.

免除対象である親会社およびその子会社が、第 295 条および第 296 条の規定にかかわらず、免除連結財務諸表に含まれていること。

2.

免除連結財務諸表および免除グループ状況報告書が、免除連結財務諸表を作成する親会社に適用する法律および連結財務諸表に関する 1983 年 6 月 13 日付の EC 理事会の指令 83 / 349 ( Official Journal EC L 193 巻 1 頁 ) の要件を遵守するとともに、同法に基づき、会計帳簿の法定監査の実行を選任される者の承認に関する 1984 年 4 月 10 日付の EC 理事会の指令 84 / 253 ( Official Journal EC L 126 巻 20 頁 ) の規則に従い監査人の監査を受けていること。

3.

免除対象である会社の財務諸表の注記に以下の詳細が記載されていること。

a) 免除連結財務諸表および免除グループ状況報告書を作成する親会社の名称および住所

b) 連結財務諸表およびグループ状況報告書の作成義務の免除に関する言及

### 第 3 項

第 2 項の必要条件を満足している場合においても、免除対象である親会社の株式について、株式会社および株式合資会社のときは 10% 以上を所有し、有限会社のときは 20% 以上を所有する株主がグループ事業年度末の 6 か月以前に連結財務諸表およびグループ状況報告書を作成するように要求しているときは、当該親会社は、第 1 項に基づく免除を請求することができない。親会社が免除対象である親会社の株式の 90% 以上を所有する場合には、その他の株主が免除に同意しているときに限り、第 1 項を適用することができる。

### 第 292 条〔免除連結財務諸表および免除グループ状況報告書に関する規則の公布権限〕

#### 第 1 項

免除対象である連結財務諸表およびグループ状況報告書が、欧州共同体の加盟国もしくは欧州経済地域条約のその他の締約国の法律に規定された EC 指令 83 / 349 の要件に従い作成されたことを条件として、または、免除対象である連結財務諸表およびグループ状況報告書が欧州共同体の加盟国もしくは欧州経済地域条約のその他の締約国の法律に基づき作成された連結財務諸表およびグループ状況報告書に相当しなければならないことを条件として、連邦法務大臣は、連邦財務大臣および連邦経済大臣の同意を得て、連邦評議会の承認を要さない命令の公布を通じて欧州共同体の加盟国および欧州経済地域条約のその他の締約国を除く国に住所を有する親会社の連結財務諸表およびグループ状況報告書に第 291 条を適用できると決定する権限を有する。欧州共同体のその他の加盟国または欧州経済地域条約の締約国の法律は、免除連結財務諸表および免除グループ状況報告書が当該加盟国または当該締約国の法律に従い別途

要求される連結財務諸表およびグループ状況報告書に代わり当該加盟国または当該締約国において公表される場合に限り、これを免除連結財務諸表および免除グループ状況報告書に適用し、または当該相当性の判断に適用することができる。第1文の命令においては、第2節に従い作成される連結財務諸表およびグループ状況報告書が、親会社がある国において対応する法形式および産業に属する会社の連結財務諸表およびグループ状況報告書に相当すると判断される場合において、本項を適用することができる。

#### 第2項

第1項に基づき認められる連結財務諸表が EC 指令 83 / 349 の規則に従い承認された監査人による監査を受けていない場合には、当該連結財務諸表は、監査人が当該指令の要件に相当する資格を有する場合において、当該連結財務諸表が第3節の要件に相当する方法により監査を受けているときに限り、これを免除するものとみなす。

#### 第3項

第1項に基づく命令は、欧州共同体の加盟国および欧州経済地域条約のその他の締約国を除く国に住所を有する親会社の連結財務諸表およびグループ状況報告書が、第1項に従い相当であるために詳細に満足しなければならない要件ならびに監査人が第2項に基づき相当であるために適格と判断されなければならない方法についても規制することができる。当該命令は、第2節に基づく、または、欧州共同体のその他の加盟国もしくは欧州経済地域条約の締約国の法律に従う連結財務諸表およびグループ状況報告書に対する、上記の連結財務諸表およびグループ状況報告書の相当性を達成するために必要な範囲で、連結財務諸表において追加的な開示および説明を行うように要求することもできる。

#### 第4項

命令は、公布の前に国会に提出しなければならない。命令は、国会の決議により、これを修正し、または否決することができる。国会の決議は、連邦法務大臣に回付する。連邦法務大臣は、命令の公布にあたり当該決議に拘束される。国会が命令の提出を受けた後3週間の会期内に命令の審議を行わない場合には、当該命令は、公布のため修正することなく連邦法務大臣に回付される。国会は、国会の定数に必要な国会議員の請求を受け、命令を審議する。

### 第293条〔規模に基づく免除〕

#### 第1項

親会社は、以下のいずれかの条件を満足するときは、連結財務諸表およびグループ状況報告書を作成する義務が免除される。

##### 1.

その財務諸表の日付および前期の貸借対照表日において、以下の3基準のうち少なくとも2基準が満たされること。

a) 連結すべき親会社および子会社の貸借対照表の合計が総額で当該貸借対照表の資産の部において開示する評価勘定累計額を控除して 63,720,000 ドイツ・マルクを超えないこと。

b) 連結すべき親会社および子会社の売上が総額で貸借対照表日の前 12 か月に 127,440,000 ドイツ・マルクを超えないこと。

c) 連結すべき親会社および子会社が貸借対照表日の前 12 か月に平均で 500 人を超える従業員を雇用していないこと。

2.

連結基準で作成する財務諸表が、貸借対照表日または前期の貸借対照表日において、以下の 3 基準のうち少なくとも 2 基準を満足すること。

a) 貸借対照表の合計が資産の部において表示する評価勘定累計額を控除して 53,100,000 ドイツ・マルクを超えないこと。

b) 売上が貸借対照表日の前 12 か月に 106,200,000 ドイツ・マルクを超えないこと。

c) 連結財務諸表の対象である親会社および子会社が貸借対照表日の前 12 か月に平均で 500 人を超える従業員を雇用していないこと。

第 267 条第 5 項は、従業員の平均人数の計算に適用する。

## 第 2 項〔削除〕

## 第 3 項

保険会社は、第 1 項に代えて、以下のいずれかの条件を満足する場合には、連結財務諸表および連結状況報告書を作成する義務が免除される。

1.

全保険事業による総保険料および連結を要する子会社の全保険事業による総保険料が、貸借対照表日および前期の貸借対照表日の前の各 12 か月に 43,200,000 ドイツ・マルクを超えないこと。

2.

連結財務諸表において開示する全保険事業による総保険料が貸借対照表日および前期の貸借対照表日の前の各 12 か月に 36,000,000 ドイツ・マルクを超えないこと。

全保険事業による総保険料は、再保険部分を含め、元受保険事業および再保険事業による保険料をいう。

## 第 4 項

第 1 項の事例に加えて、第 1 項の必要条件が、貸借対照表日または前期の貸借対照表日においてのみ充足される場合において、親会社が、前期の貸借対照表日において連結財務諸表およびグループ状況報告書の作成義務を免除されたときは、当該親会社は、連結財務諸表およびグループ状況報告書を作成する義務が免除される。

## 第 5 項

貸借対照表日において親会社もしくは当該親会社の連結財務諸表の対象である子会社が発行する株式その他の証券が、欧州共同体の加盟国もしくは欧州経済地域条約のその他の締約国の証券取引所において公式に取引されることが認められ、もしくは店頭

市場において取引され、または公式な取引の申請が提出されている場合には、第 1 項および第 4 項を適用しないものとする。

## 第 2 款〔連結対象の法人の定義〕

### 第 294 条〔連結対象の会社、情報提供義務〕

#### 第 1 項

連結財務諸表においては、第 295 条および第 296 条に従い連結が要求されない場合を除き、子会社の住所にかかわらず、親会社および一切の子会社を連結するものとする。

#### 第 2 項

連結財務諸表において当期に大きく異なる会社を連結する場合には、当該連結財務諸表には、翌期以降の連結財務諸表と適切に比較できる情報を記載するものとする。本件要件は、変化について前期の連結財務諸表と関連する比較数値を調整することで充足することもできる。

#### 第 3 項

子会社は、その財務諸表、状況報告書、連結財務諸表、グループ状況報告書、および、その財務諸表または連結財務諸表が監査を受けたときは、監査報告書のほか、中間財務諸表を作成しなければならない場合には、連結財務諸表の日付までに作成した財務諸表を親会社に遅滞なく提供しなければならない。親会社は、連結財務諸表およびグループ状況報告書の作成に必要な一切の情報および説明を各子会社に要求することができる。

### 第 295 条〔除外対象の会社〕

#### 第 1 項

子会社の活動がその他の連結対象会社の活動と異なるため、当該子会社を連結財務諸表に連結することがグループの正味資産、財政状態および損益について、真正かつ公正な見解を表明する要件と抵触する場合には、当該子会社は、連結財務諸表に連結しないものとするが、関連会社の連結に関する第 311 条は、影響を受けない。

#### 第 2 項

単に連結財務諸表に連結する会社の一部が生産会社であり、一部が商事会社であり、一部がサービス会社であることを理由として、または単に当該会社が異なる製品の生産もしくは取引を行い、もしくは異なる種類のサービスの提供を行うことを理由として、第 1 項を適用してはならない。

#### 第 3 項

第 1 項を適用する場合には、連結財務諸表の注記にその旨を記載したうえで、正当な理由を付さなければならない。第 1 項に基づく除外対象の会社の財務諸表または

連結財務諸表が、本法の適用地域において公表されない場合には、当該会社の財務諸表または連結財務諸表は、連結財務諸表とともに商業登記所に提出されなければならない。

## 第 296 条〔任意の除外〕

### 第 1 項

以下のいずれかの条件を満足するときは、子会社を連結財務諸表より除外することができる。

1. 重大かつ継続的な制約により長期にわたり親会社の資産または会社の経営に関連する親会社の権利の行使が妨げられること。
2. 連結財務諸表の作成に必要な情報が不相当な費用または遅滞なくして入手できないこと。
3. 子会社の株式を転売のみを目的に保有していること。

### 第 2 項

グループの正味資産、財政状態および損益について真正かつ公正な見解を表明する要件に関連して子会社が重要でない場合には、当該子会社を連結財務諸表に連結する必要はない。複数の子会社が第 1 文の要件を充足する場合において、当該会社が総合して重要でないといえないときは、当該会社は、連結財務諸表に連結しなければならない。

### 第 3 項

第 1 項および第 2 項を適用する場合には、連結財務諸表の注記において、その正当な理由を付さなければならない。

## 第 3 款〔連結財務諸表の書式および内容〕

## 第 297 条〔内容〕

### 第 1 項

連結財務諸表は、連結貸借対照表、連結損益計算書およびその一部を構成する注記で構成される。

### 第 2 項

連結財務諸表は、明瞭かつ理解が可能な態様で作成しなければならない。連結財務諸表は、一般に認められた会計原則に準拠して、グループの正味資産、財政状態および損益について真正かつ公正な見解を表明するものでなければならない。特別な事情のため、連結財務諸表が第 2 文の意味において真正かつ公正な見解を表示しない結果となる場合には、追加的な開示を注記において行わなければならない。

### 第 3 項

連結財務諸表において、連結対象である会社の正味資産、財政状態および損益は、当該会社がすべて単一の事業法人を構成するものとして開示する。前期以前の連結財務諸表に適用した連結方法は、これを維持すべきである。第 2 文からの逸脱は、例外的な事情において認められる。当該逸脱については注記において開示したうえでその正当な理由を付さなければならない。グループの正味資産、財政状態および損益に対する逸脱の影響は、これを開示する。

## 第 298 条〔適用規則、簡易化〕

### 第 1 項

財務諸表ならびに本法の適用地域に住所を有する連結財務諸表に連結する会社の法形式および産業に係る規則に関する第 244 条、第 256 条、第 265 条、第 266 条、第 268 条ないし第 275 条および第 277 条ないし第 283 条は、大規模会社に適用する範囲において、当該規則により連結財務諸表を修正する必要がある場合、または以下の規則が別途規定する場合を除き、場合に応じて連結財務諸表に適用する。

### 第 2 項

連結貸借対照表の分類においては、特別な事情のため、明細が不相当な費用を要する場合には、棚卸資産を 1 項目に統合することができる。

### 第 3 項

連結財務諸表の注記および親会社の財務諸表の注記は、これを統合することができる。かかる場合には、連結財務諸表および親会社の財務諸表は、あわせて公表しなければならない。第 1 文を採用するときは、監査報告書および監査意見をそれぞれ統合することができる。

## 第 299 条〔作成の期限日〕

### 第 1 項

連結財務諸表は、親会社の財務諸表の貸借対照表日に、または、連結対象である最も重要な会社もしくは過半数の会社の財務諸表の異なる貸借対照表日に作成するものとし、親会社の貸借対照表日からの逸脱については、連結財務諸表の注記において開示するとともに正当な理由を付すべきである。

### 第 2 項

連結対象である会社の財務諸表は、連結財務諸表の日付で作成する。会社の決算日が連結財務諸表の貸借対照表日の 3 か月より前である場合には、貸借対照表日までに作成し、かつ、連結財務諸表の期間を対象とする当該会社の中間財務諸表を連結するものとする。

### 第 3 項

期末が異なるため、貸借対照表日までに作成し、かつ、連結財務諸表の期間を対象とする中間財務諸表の基準に基づき会社を連結しないときは、連結財務諸表に連結する会社の正味資産、財政状態および損益に関連して重要であり、かつ、当該会社の決算日と連結財務諸表の貸借対照表日との間に発生した取引は、連結貸借対照表および連結損益計算書に反映させたいうで、注記において開示するものとする。

#### 第 4 款〔包括的な連結〕

#### 第 300 条〔連結の原則、完全性の要件〕

##### 第 1 項

連結財務諸表において、親会社の財務諸表と子会社の財務諸表を統合するものとする。親会社が保有する連結対象である子会社の株式に代わり、親会社の法規に基づき財務諸表に連結できる範囲で、かつ、連結財務諸表の特性により別途要求されず、または以下の規則に相反する規定がない範囲で、子会社の資産、負債、前払費用および繰延収益、会計上の便宜ならびに特別項目を計上するものとする。

##### 第 2 項

連結対象である会社の資産、負債、前払費用および繰延収益の項目のほか収益および費用の項目は、いかに個別の会社の財務諸表において処理されているかを問わず、親会社に適用される法律に基づき禁止事項または選択的な会計処理が存在しない範囲において、その全体を計上しなければならない。親会社に適用される法律に基づき会計処理の選択権が存在するときは、連結財務諸表に連結する会社の個別の財務諸表について当該選択権がいかに行使されたかを問わず、当該選択権を連結財務諸表について行使することができる。銀行および保険会社の特別な事情により銀行および保険会社に適用される規定に基づく繰越価額は、これを維持することができるが、当該例外規定を採用する場合には、その旨を注記において言及するものとする。

#### 第 301 条〔資本の連結〕

##### 第 1 項

親会社が所有する連結子会社の株式の繰越価額は、当該株式が子会社の株主持分に相当する金額について消去する。株主持分は、以下のいずれかの金額を表示するものとする。

##### 1.

適切なきは第 308 条第 2 項に従い調整した、連結対象である資産、負債、前払費用、繰延収益の項目、会計上の便宜および特別項目の帳簿価額に相当する金額

##### 2.

第 2 項に従い消去対象として選択した時点において適切な、連結対象である資産、負債、前払費用および繰延収益の項目、会計上の便宜ならびに特別項目の価額に相当する金額

第 2 文の 1 に基づく帳簿価額を使用する場合には、その価額が事前の繰越価額と比較した高低に応じて、その差額を各子会社の連結対象の資産および負債の価額に加算

し、または控除すべきである。第2文の2に基づく現在価値を使用する場合には、連結子会社の株式に係る親会社の費用を超える金額で正味持分を評価することはできない。使用する方法については、注記において説明するものとする。

#### 第2項

第1文に基づく連結による消去は、株式の取得時点もしくは連結財務諸表に子会社を最初に連結する時点、または株式を異なる時点で取得する場合には会社が子会社となる時点における価値を基準として行うものとする。選択した時点については、注記において説明するものとする。

#### 第3項

第1項第2文の2に基づく連結により残存する差額または第1項第3文に基づく加算もしくは控除の後に残存する差額は、借方については営業権として貸方については資本の連結により発生する差額として連結貸借対照表に計上するものとする。当該項目および前期と比較した重大な変更については、注記において説明するものとする。連結により発生する借方と貸方の差額を相殺する場合には、相殺額を注記において開示するものとする。

#### 第4項

連結対象である親会社または子会社に帰属する親会社の株式については、第1項を適用しない。当該株式は、連結財務諸表の流動資産に自己株式として個別に開示するものとする。

### 第302条〔持分プーリング法による連結〕

#### 第1項

親会社は、以下の状況においては、資本の消去を第301条第1項に基づく子会社の資本金に制限することができる。

1. 消去を行う株式が自己株式にあたらない子会社の株式の額面価額の90%以上または額面価額がないときは算術上の価額の90%以上に相当し、
2. 連結財務諸表に連結する会社の株式の発行を規定する契約に基づき株式を取得し、かつ、
3. 当該契約に定める現金の対価が発行株式の額面の10%または額面価額がないときは算術上の価額の10%を超えない場合

#### 第2項

第1項の連結により発生する差額は、借方残高については準備金より控除し、貸方残高については準備金に加算するものとする。

#### 第3項

第 1 項の方法の採用およびその結果発生する準備金の変更のほか、当該会社の名称および住所については、注記において開示しなければならない。

#### 第 303 条〔会社間の残高の連結〕

##### 第 1 項

連結対象である会社間の貸付金その他の債権、見越勘定および負債のほか、関連する前払費用および繰延収益の項目は、消去しなければならない。

##### 第 2 項

消去を行う金額がグループの正味資産、財政状態および損益について真正かつ公正な見解を表明するために重大でない場合には、第 1 項を適用する必要はない。

#### 第 304 条〔会社間の利益の処理〕

##### 第 1 項

関連会社間で行った引渡または役務にその全部または一部が起因する連結資産は、連結財務諸表に連結する当該会社が単一の法的な会社を構成する場合には、連結財務諸表の貸借対照表日に作成する当該会社の貸借対照表に連結することができる価格において連結貸借対照表に連結する。

##### 第 2 項

引渡または役務の提供が通常の市場価格により行われた場合において、第 1 項に規定する価額の決定が不相当に高価な費用を要するときは、第 1 項を適用する必要はない。第 1 文を適用する場合には、その旨を注記において開示し、グループの正味資産、財政状態および損益に対する効果が重大である場合には、その旨を説明しなければならない。

##### 第 3 項

第 1 項に基づく会社間の利益の処理がグループの正味資産、財政状態および損益について真正かつ公正な見解を表明するために重大でない場合にも、第 1 項を適用する必要はない。

#### 第 305 条〔収益および費用の連結〕

##### 第 1 項

連結損益計算書においては

###### 1.

製品在庫および仕掛品の増加または自己資産計上に関連しない範囲で、売上および関連費用は、関連会社間の引渡および役務の提供による収益を控除するものとし、

###### 2.

自己資産計上として開示しない範囲で、関連会社間の引渡および役務の提供によるその他の収益は、関連費用に対して消去するものとする。

## 第 2 項

消去を行う金額がグループの正味資産、財政状態および損益について真正かつ公正な見解を表明するために重大でない場合には、収益および費用は、第 1 項に基づき消去する必要がない。

## 第 306 条〔繰延税金〕

第 4 節の規則に従い実行する調整に基づき、連結財務諸表の純利益が連結財務諸表に連結する会社の個別の損益の総額と比較して低い、または高い場合には、高額または低額な法人所得税の費用が後の事業年度において均等化されることが見込まれる範囲で、当期またはその前の事業年度に関連する租税公課の費用は、（当該費用が当期の純利益に関連して極度に高いときは）前払資産を計上することで調整し、当該費用が当期の純利益に関連して極度に低いときは、第 249 条第 1 項第 1 文に従い見越勘定を計上することで調整するものとする。当該項目については連結貸借対照表または注記において個別に開示するものとする。当該項目は、第 274 条に基づく項目と統合することができる。

## 第 307 条〔少数持分〕

### 第 1 項

株主資本における株式の金額が少数持分にあたる、親会社に帰属しない連結子会社の株式に関する個別の項目を、適切な記述を付して連結貸借対照表の資本の部に開示するものとする。第 301 条第 1 項第 2 文の 1 に基づく連結の方法を適用した場合に、株主資本における少数株主の株式に相当する金額についても、少数持分に計上するものとする。

### 第 2 項

「当期純利益または当期純損失」の項目の後の、当期の純損益に計上すべき少数持分に適用する利益および損失は、適切な記述を付して連結損益計算書において個別に開示するものとする。

## 第 5 款〔評価条項〕

## 第 308 条〔統一評価〕

### 第 1 項

第 300 条第 2 項に基づき連結財務諸表に連結する会社の資産および負債は、親会社の財務諸表に適用する評価法に従い統一的に評価するものとする。親会社に適用される法律に従い利用可能な評価の選択権は、連結財務諸表に連結する会社の財務諸表において行使したか否かを問わず、連結財務諸表においてこれを行行使することができる。親会社の財務諸表に適用する評価法と異なる場合については、注記において説明を行い、その正当な理由を付すものとする。

## 第 2 項

連結財務諸表において適用する方法、または親会社の法定の代表者が連結財務諸表において評価の選択権を行使して適用する方法と異なる方法に従い、親会社または連結子会社の資産および負債を当該会社の財務諸表において評価する場合には、異なる評価を受けた資産および負債については、連結財務諸表において使用した評価法に従い再計算したうえで当該新価額により連結財務諸表に計上するものとする。銀行および保険会社の特別な事情により銀行および保険会社に適用する規則に基づく評価は、これによるとができるが、当該例外規則を採用するときは、その旨を注記において言及するものとする。その効果がグループの正味資産、財政状態および損益について真正かつ公正な見解を表明するために重大ではない場合には、第 1 文に基づく統一的な評価を行う必要はない。また、特別な事情においてはそれによらないことも認められるが、その場合には、注記において説明し、その正当な理由を付すものとする。

## 第 3 項

資産もしくは負債の金額が課税所得の決定を目的として別途認識されないため、連結財務諸表に連結する資産もしくは負債を税法に従い認められる金額について連結会社の 1 社の財務諸表に移転する場合、または同様の理由から特別項目を負債の部に計上する場合には、連結財務諸表において変更することなく当該価額を使用することができる。第 1 文に基づく財務諸表における当期の減価償却、評価減および特別項目への移転の金額のほか、戻入を行っていない従前の評価減の金額は、注記において開示するものとし、当該手段は、正当な理由を有するものとする。

## 第 309 条〔連結による差額の処理〕

### 第 1 項

第 301 条第 3 項に従い開示する営業権は、各翌事業年度に少なくともその 4 分の 1 を償却しなければならない。ただし、営業権の償却は、便益が発生しうる年度にわたり組織的に配賦することができる。営業権は、貸借対照表上で準備金より減額することもできる。

### 第 2 項

第 301 条第 3 項に基づき持分勘定として計上する連結による差額は、以下のいずれかの条件を満たす場合に限り、損益計算書に計上することができる。

1. 株式の取得の時点もしくは最初の連結の時点において予見された会社の損益の不利な状況または当該時点において予想された支出が認識されなければならないこと
2. 貸借対照表日において当該差額が実現利益に相当することが明白になること

## 第 6 款〔比率による連結〕

## 第 310 条

#### 第 1 項

連結財務諸表に連結する親会社または子会社が連結財務諸表に連結されていない 1 社以上の会社と共同でその他の会社を経営する場合には、その他の会社については、その資本に対する親会社に帰属する株式の比率に応じて連結財務諸表に連結することができる。

#### 第 2 項

第 297 条ないし第 301 条、第 303 条ないし第 306 条、第 308 条および第 309 条は、比率の連結に同様に適用する。

#### 第 7 款〔関連会社〕

#### 第 311 条〔定義、免除〕

##### 第 1 項

連結財務諸表に連結する会社が、連結対象ではなく、かつ、当該会社が第 271 条第 1 項に基づき出資権を有する会社（関連会社）の事業および財務の方針に重大な影響を行使できる場合には、当該出資権については、連結貸借対照表の個別の見出しにおいて適切な記述を付して表示するものとする。1 社がその他の会社の議決権の 5 分の 1 以上を保有する場合に、重大な影響があるとみなす。

##### 第 2 項

出資権がグループの正味資産、財政状態および損益について真正かつ公正な見解を表明するために重大でない場合には、関連会社に対する出資権について第 1 項および第 312 条を適用する必要はない。

#### 第 312 条〔出資権の評価および連結による差額の処理〕

##### 第 1 項

関連会社に対する出資権は、以下のいずれかの金額において連結財務諸表に計上するものとする。

##### 1.

帳簿価額

##### 2.

関連会社の正味持分の比率に相当する金額

第 1 文の 1 に基づく帳簿価額を採用するときは、当該価額と関連会社の株主持分の比率との差額は、最初に適用する際に連結貸借対照表または注記において注釈を付すものとする。第 1 文の 2 に基づき株主持分の比率の額で評価するときは、第 3 項に基づく選択日において関連会社に帰属する金額により、ただし、関連会社の株式の購入原価を超えない金額において関連会社の資産、負債、前払費用、繰延収益、会計上の便宜および特別項目を計上して株主持分を評価するものとするが、ただし、出資権に係る当該価額と帳簿価額との差額は、最初に適用する際に、連結貸借対照表におい

て個別に表示し、または注記において言及するものとする。適用する方法は、注記において説明するものとする。

#### 第2項

第1項第2文に基づく差額は、その価額が繰越価額と比較して高い、または低い範囲で、関連会社の資産および負債に配賦することができる。第1文に従い、または第1項第1文の2の適用に起因して配賦する金額については、関連会社の財務諸表における基礎的な資産および負債の繰越価額の処理と適合するように連結財務諸表において繰越、減価償却または消去を行うものとする。第1文に従う配賦の後に残存する差額および第1項第3文の2番目の条件節に基づく差額は、第309条に従い処理するものとする。

#### 第3項

出資権および差額の繰越価額は、株式の取得の時点もしくは連結財務諸表に関連会社を最初に連結する時点における、または複数日に株式を取得するときは当該会社が関連会社となる日付における価額の基準で決定するものとする。選択する時点については、注記に言及するものとする。

#### 第4項

第1項の従い決定する出資権の価額は、親会社に帰属する関連会社の資本の比率に対応した株主持分の変更額についてその後の事業年度において評価増または評価減を行うものとし、出資権に適用する利益の分配は、これを減額するものとする。関連会社に関連する損益は、連結損益計算書において個別の項目で計上するものとする。

#### 第5項

関連会社が自社の財務諸表において連結財務諸表と異なる評価法を採用するときは、異なる評価を受ける資産または負債は、連結財務諸表において採用する評価法に従い第1項ないし第4項を目的として再評価を行うことができる。評価を調整しないときは、その旨を注記に言及しなければならない。会社間の利益の処理に係る第304条は、適切な情報を評価に利用できる範囲で適切に適用するものとする。会社間の利益は、親会社が所有する関連会社の資本の比率に応じてのみ、これを消去することができる。

#### 第6項

関連会社の財務諸表については、利用可能な最新の財務諸表を使用するものとする。関連会社が連結財務諸表を作成する場合には、当該関連会社の財務諸表ではなく、連結財務諸表を基準とする。

#### 第8款〔連結財務諸表の注記〕

#### 第313条〔連結貸借対照表および連結損益計算書の説明事項、出資権の詳細事項〕

#### 第1項

連結貸借対照表もしくは連結損益計算書の個別の項目に係る所定の情報または選択権の行使にあたり、連結貸借対照表もしくは連結損益計算書において開示されていないため、注記において説明しなければならない情報については、注記において説明しなければならない。注記においては、以下の事項を開示しなければならない。

1. 連結貸借対照表および連結損益計算書の項目に適用する会計方針および評価の方法
2. 連結財務諸表に外貨の金額を算入する項目または外貨に由来する項目がある範囲でドイツ・マルクに換算する基準
3. 正当な理由を要する会計方針、評価および連結の方法の変更、ただし、グループの正味財産、財政状態および損益に対する影響を個別に説明するものとする

## 第2項

注記においては、以下の事項も開示するものとする。

1. 連結財務諸表に連結する会社の名称および住所、連結財務諸表に連結する親会社および子会社または当該会社の代理人が保有する子会社の株式のほか、連結が議決権の過半数となる資本の支配に基づかないときは当該連結の理由。第295条および第296条に基づき連結する必要がない子会社についても当該詳細事項を開示するものとする。
2. 関連会社の名称および住所、連結財務諸表に連結する親会社もしくは子会社または当該会社の代理人が保有する関連会社の資本の額。第311条第2項を適用する場合には、各事例についてその旨を開示し、正当な理由を付さなければならない。
3. 第310条に従い比率に応じて連結する会社の名称および住所、本条項を採用する理由のほか親会社もしくは連結子会社または当該会社の代理人が保有する上記の連結会社の資本の比率。
4. 親会社、子会社または当該会社の代理人が5分の1以上の株式を保有する1ないし3に基づく会社以外の会社に係るその保有資本の比率の詳細とともに、その名称および住所のほか財務諸表を作成した最新の事業年度における株主持分の金額および損益。当該事項がグループの正味資産、財政状態および損益について真正かつ公正な見解を表明するために重大でない場合には、当該詳細事項を開示する必要はない。被投資会社が財務諸表の開示を要求されない場合において、親会社、子会社または当該会社の代理人が当該会社の株式の半数未満を保有するときは、株主持分および損益を開示する必要はない。

## 第3項

健全な事業上の判断により第2項に基づく詳細事項を開示することで、親会社、子会社または第2項に規定するその他の会社に対して重大な悪影響が発生すると信じるに足る根拠がある場合には、第2項に基づく詳細事項を開示する必要はない。本件例外規定を適用するときは、その旨を注記において開示しなければならない。

#### 第 4 項

第 2 項に基づき要求される詳細事項は、注記ではなく、個別の所有会社の一覧に表示することができる。当該一覧は、注記の構成要素である。注記においては、投資による所有会社に係る特別の一覧が存在することおよびその保管場所を説明するものとする。

#### 第 314 条〔その他の必要な開示〕

##### 第 1 項

連結財務諸表の注記においては、以下の事項も開示するものとする。

1.

5 年を超える残存期間を有する、連結財務諸表において開示する負債の総額のほか、連結財務諸表に連結する会社が譲渡抵当その他の類似する権利で担保する、連結財務諸表に計上する負債に係る担保の種類および形態とともにその総額。

2.

その情報がグループの財政状態の評価にとり重要な範囲で、連結財務諸表に表示されず、または第 251 条に関連する第 298 条第 1 項に基づき開示が要求されないその他の金融上の負債の総額。ただし、当該負債および第 251 条に基づく偶発債務のうち連結財務諸表に連結しない子会社に対する支払約定については、それぞれ個別に表示するものとする。

3.

グループの経常的な活動にあたる商品の販売および役務の提供にかかる組織を検討して、活動地域および地理的に確定した市場が相互に大きく異なる範囲で、活動地域のほか地理的に確定した市場ごとの売上の分析

4.

グループごとに個別の事業年度における連結会社の従業員の平均人数のほか連結損益計算書に個別に表示していない範囲で事業年度における人件費の総額。ただし、第 310 条に従い比率に応じて連結する会社の従業員の平均人数については、個別に表示するものとする。

5.

グループの年間損益が、第 254 条、第 280 条第 2 項に従い、もしくは税法に基づき同様の態様により、当期もしくはその前の事業年度において資産の減価償却を実行したことで影響を受けた範囲、減価償却の戻入を実行しないことで影響を受けた範囲、または第 273 条に基づく特別項目を計上したこと、もしくは類似する適用を行うことで影響を受けた範囲のほか、グループが当該評価の結果として将来において実行する重大な金額の計上による影響の範囲。

6.

各グループについて個別に表示する親会社の経営機関、監査機関、諮問機関その他の類似する機関の構成員について

a) 当期の親会社および子会社における職務の業績について供与する報酬の総額（一切の種類給与、利益の分配、費用の弁済、保険金の給付、手数料および臨時給付）。報酬の総額については、支払を行っていないが、その他の種類の請求額に転換

する報酬またはその他の請求額の増額に利用する報酬も算入するものとする。当期の報酬に加えて、当期に供与したが、その前の連結財務諸表には開示していないその他の報酬についても開示するものとする。

b) 指定機関の前構成員およびその遺族の親会社および子会社における職務の業績について供与する報酬の総額（退職給付、年金、扶養家族に対する支払および類似する給付）。a)の第2文および第3文については、同様に適用するものとする。当該人員による現行および将来の年金請求に係る見越勘定の金額ならびに未発生支払約定の金額についても開示するものとする。

c) 金利、重大な条件および当期における弁済額を開示した前払金および貸付金のほかグループを代理して引き受ける当該人員に対する保証額

7.

親会社、子会社または連結会社を代理するその他の会社を取得し、または担保として差入を受けた親会社の株式の金額。当該株式の株数および額面価額のほか保有する資本の比率を開示しなければならない。

第2項

第1項の3に基づく売上の分析は、健全な事業上の判断によると、分析を行うことで連結財務諸表に連結する会社に重大な悪影響を及ぼすことが予想される範囲において、これを行う必要がない。本件例外規定を適用するときは、その旨を注記において開示しなければならない。

第9款〔グループ状況報告書〕

第315条

第1項

グループ状況報告書においては、最低の基準として、真正かつ公正な見解を提供する方法によりグループの事業の発展の状況およびグループの状況に関する説明を行うものとする。

第2項

グループ状況報告書においては、以下の事項に対する注釈も行うものとする。

1.

貸借対照表日の後の特に重要な事案

2.

グループについて予想される発展の状況

3.

グループの研究開発の分野

第3項

連結財務諸表の注記および財務諸表の注記の統合に関する第298条第3項の規定は、同様に適用するものとする。

### 第3節〔監査〕

#### 第316条〔監査の要件〕

##### 第1項

第267条第1項の意味において小規模会社ではない会社の財務諸表および状況報告書は、監査人の監査を受けなければならない。監査を受けていない財務諸表については、これを採用することができない。

##### 第2項

会社の連結財務諸表およびグループ状況報告書は、監査人の監査を受けなければならない。

##### 第3項

財務諸表、連結財務諸表、状況報告書またはグループ状況報告書が監査報告書を提出した後に変更された場合には、監査人は、変更により必要な範囲で、再度、当該文書を監査しなければならない。監査人は、当該監査の結果を報告しなければならず、その意見は、適宜修正される。

#### 第317条〔監査の目的および範囲〕

##### 第1項

財務諸表の監査においては、会計帳簿の監査も行うものとする。財務諸表および連結財務諸表の監査は、法令および通常定款または付属定款の追加的な規定が遵守されているか否かを判断するために十分な範囲のものでなければならない。状況報告書およびグループ状況報告書は、状況報告書が財務諸表に合致するか否か、グループ状況報告書が連結財務諸表に合致するか否か、ならびに状況報告書およびグループ状況報告書のその他の情報が当該会社およびグループのそれぞれの状態について間違った印象を与えないかを判断できるように監査しなければならない。

##### 第2項

連結財務諸表の監査人は、必要な会計原則の遵守を確認するために連結財務諸表に連結される個別の財務諸表を監査するとともに、その連結に適用される規則が遵守されたか否かについても監査しなければならない。本件規定は、第3節の法的な規定に基づき監査を受けた財務諸表または法的な義務を負うことなく第3節の原則に従い監査を受けた財務諸表に対しては適用しない。第2文は、連結対象である海外子会社の財務諸表に対して適切に適用するものとし、当該財務諸表が、EC指令84/253の規則に基づき免許を受けた監査人による監査を受けていない場合には、第2文は、監査人が当該指令の要件に相当する資格を有する場合において、当該財務諸表が第3節の要件に相当する方法により監査を受けたときに限り、これを適用するものとする。

#### 第318条〔監査人の選任および辞任〕

#### 第 1 項

財務諸表の監査人は、株主が選任し、連結財務諸表の監査人は、親会社の株主が選任する。有限会社の場合には、通常定款において別途規定することができる。監査人は、その監査活動が関連する事業年度末の前に毎年選任すべきである。法定の代表者は、選任の後遅滞なく監査指図書を発行しなければならない。監査指図書は、第 3 項に基づきその他の監査人を選任する場合に限り、これを取り消すことができる。

#### 第 2 項

連結財務諸表の監査人は、その他の監査人を選任している場合を除き、連結財務諸表に連結する親会社の財務諸表の監査について選任された監査人とする。当該連結が中間財務諸表に基づく場合には、その他の監査人を選任しているときを除き、連結財務諸表の貸借対照表日の前における親会社の最新の財務諸表の監査について選任された監査人が選任されたとみなすものとする。

#### 第 3 項

法定の代表者、監査機関、または、株式会社および株式合資会社の場合(ただし、その株主の株式が総計で資本金の 10 分の 1 または額面価額 2,000,000 ドイツ・マルクに達する場合に限る)、株主の請求を受け、裁判所は、当事者および選任した監査人に尋問した後に、当該監査人に内在する理由により必要な場合、とりわけ監査人の独立性に疑問の余地がある場合には、その他の監査人を選任する義務を負う。請求は、監査人の選任日の後 2 週間以内に提出しなければならない。株主は、決議の時点で監査人の選任に反対意見を表明した場合に請求を提出することができる。株主は、請求を行うときは、株主総会の開催日の 3 か月以前において株式の所有者であったことを証明しなければならない。公証人の面前で正式に表明した事実のみを証拠とみなす。会社が州の監督に服するときは、監督当局は、請求を行うことができる。裁判所の決定については、即時抗告が認められる。

#### 第 4 項

事業年度末までに監査人が選任されない場合には、裁判所は、法定の代表者、監査機関または株主の請求を受け、監査人を選任しなければならない。選任した監査人が選任を拒絶し、利用できず、または適時の監査の実行を妨げられる場合において、その他の監査人が選任されていないときも、同様とする。法定の代表者は、請求を行う義務を負う。裁判所の決定については、即時抗告が認められるが、監査人の選任については、抗告を行うことはできない。

#### 第 5 項

裁判所の選任を受けた監査人は、現金支出の弁済およびその活動の報酬を受ける権利を有する。現金支出および報酬は、裁判所が決定する。裁判所の決定については、即時抗告を行うことができる。特別抗告については認められない。確定した決定は、民事訴訟法に従い執行することができる。

#### 第 6 項

監査人が承諾した監査の選任については、重大な理由がある場合に限り監査人が拒絶することができる。重大な理由は、監査意見の内容、適格性または意見差控に関する意見の相違を含まない。通知は、書面により行い、正当な理由を付さなければならない。監査人は、最新の監査の結果を報告しなければならない。第 321 条は、適宜これを適用するものとする。

#### 第 7 項

監査人が第 6 項に基づき通知を行った場合には、法定の代表者は、監査機関、次回の株主総会、または、有限会社のときは、株主にその旨を通知しなければならない。以前の監査人の報告書は、法定の代表者が遅滞なく監査機関に提出しなければならない。監査機関の各構成員は、報告書について報告を受ける権利を有する。当該報告書は、監査機関が別途決定していない場合には、請求を受け、監査機関の各構成員に交付しなければならない。

### 第 319 条〔監査人の選択〕

#### 第 1 項

監査人は、経済監査士または経済監査士法人とすることができる。中規模の有限会社（第 267 条第 2 項）の財務諸表および状況報告書の監査人は、公認会計士または公認会計事務所とすることもできる。

#### 第 2 項

経済監査士または公認会計士は、その事業の実行と同時に、以下の項目に該当するときは、監査人となることができない。

1.  
監査対象である会社の株式を所有するとき。
2.  
監査対象である会社の法定の代表者、監査機関の構成員もしくは従業員であり、またはその選任の 3 年前までに当該地位にあったとき。
3.  
法人、パートナーシップまたは個人会社が監査対象である会社に関連し、または当該会社の 20% を超える株式を所有する範囲で、法人の法定の代表者もしくはその監査機関の構成員であり、パートナーシップの株主であり、または個人会社の所有者であるとき。
4.  
監査対象である会社に関連し、もしくは当該会社の 20% を超える株式を所有する会社の従業員であり、または監査対象である会社の 20% を超える株式を所有する自然人の使用人であるとき。
5.  
監査の水準を超えて監査対象である会社の会計帳簿の作成保管または財務諸表の作成に参加したとき。
- 6.

法人、自然人、パートナーシップ、その株主または個人会社が 5 に基づき監査対象である会社の監査人となることができない範囲で、法人の法定の代表者もしくはその監査機関の構成員であり、パートナーシップの株主であり、個人会社の所有者であり、または自然人の使用人であるとき。

7.

1 ないし 6 に基づき監査人となることができない人を監査を目的に採用したとき。

8.

最近 5 か年の各年について監査対象である会社および監査対象である会社が 20% を超える株式を所有する会社に対する監査および顧問の役務により専門的職業の活動の半分を超える総収入を得た場合において、当該事態が当期にも予想されるとき。ただし、公認監査人協会は、困難を回避するために、例外について暫定的な許可を行うことができる。

### 第 3 項

経済監査士法人または公認会計士事務所は、以下の場合においては、監査人となることができない。

1.

監査対象である会社の株式を保有し、もしくは当該会社に関連し、またはその関連会社が監査対象である会社の 20% を超える株式を保有し、もしくは当該会社に関連するとき。

2.

第 2 項の 6 または第 2 項の 5、7 もしくは 8 に基づく法人またはパートナーシップの株主としての立場において、監査人となることができないとき。

3.

経済監査士法人もしくは公認会計士事務所が 50% を超える株主の議決権を所有する法人、法定の代表者もししくは株主である場合、またはその他の経済監査士法人もしくは公認会計士事務所である場合において、株主が第 2 項の 1 ないし 4 に基づき監査人となることができないとき。

4.

その法定の代表者の 1 名またはその株主の 1 名が第 2 項の 5 または 6 に基づき監査人となることができないとき。

5.

その監査機関の構成員の 1 名が第 2 項の 2 または 5 に基づき監査人となることができないとき。

### 第 4 項

第 2 項および第 3 項は、連結財務諸表の監査人に対しても適宜適用する。

## 第 320 条〔提出義務、情報の権利〕

### 第 1 項

会社の法定の代表者は、財務諸表および状況報告書を作成した後、直ちにこれを監査人に交付しなければならない。会社の法定の代表者は、監査人に対して、会社の帳簿

記録のほかその資産および負債とりわけ現金ならびに証券および商品の在庫の検査を許可しなければならない。

#### 第 2 項

監査人は、法定の代表者に対して注意義務を尽くした監査に必要な一切の説明および情報を要求することができる。監査人は、監査の準備に必要な範囲で、財務諸表の作成の前においても、第 1 項第 2 文および本項の第 1 文に基づく権利を享受する。監査人は、注意義務を尽くした監査に必要な範囲で、親会社および子会社についても、第 1 文および第 2 文に基づく権利を享受する。

#### 第 3 項

連結財務諸表を作成しなければならない会社の法定の代表者は、連結財務諸表の監査人に対して、親会社および子会社の連結財務諸表、グループ状況報告書、財務報告書、状況報告書、および、当該文書が監査を受けている場合には、監査報告書を交付しなければならない。監査人は、第 1 項第 2 文ならびに親会社および子会社に関する第 2 項に基づく権利のほか親会社および子会社の監査人に関連する第 2 項に基づく権利についても享受する。

### 第 321 条〔監査報告書〕

#### 第 1 項

監査人は、その監査結果を書面で報告しなければならない。報告書においては、会計帳簿、財務諸表、状況報告書、連結財務諸表およびグループ状況報告書が法令を遵守しているか否か、ならびに法定の代表者が必要な情報および説明を提供したか否かを明示的に表明しなければならない。財務諸表の項目については、これを分析したうえで適切な注釈を行わなければならない。正味資産、財政状態および損益ならびに当期純利益にとり重要な損失における前期と比較したマイナスの差異は、これを報告書に記載したうえで適切な説明を行わなければならない。

#### 第 2 項

監査人がその作業を通じて、監査対象である会社の存立を脅かし、当該会社の発展を大きく妨げ、または法定の代表者による法令、通常定款もしくは付属定款の重大な違反を示唆する事実を承知した場合には、監査人は、その旨を報告しなければならない。

#### 第 3 項

監査人は、報告書に署名したうえで、これを法定の代表者に提出しなければならない。

### 第 322 条〔監査意見〕

#### 第 1 項

監査の完了を受け、異論を確認できない場合には、監査人は、財務諸表および連結財務諸表に以下の意見を添付することで当該事実を確認しなければならない。

「専門職業人の基準に従い監査を行った会計帳簿、財務諸表／連結財務諸表は法令を遵守している。財務諸表／連結財務諸表は、一般に認められた会計原則に従い、会社／グループの正味資産、財政状態および損益に関する真正かつ公正な見解を表明している。状況報告書／グループ状況報告書は、財務諸表／連結財務諸表に合致している」

#### 第2項

監査の性格および監査意見の範囲に関する間違っただ印象を回避するために必要な注釈を追加するときは、監査意見は、これを適宜修正しなければならない。通常定款および付属定款において財務諸表または連結財務諸表に関連する許容的な追加規則を定めるときは、通常定款および付属定款の遵守に言及しなければならない。

#### 第3項

監査人は、異論があるときは、監査意見を限定し、または差し控えなければならない。意見差控は、財務諸表または連結財務諸表の監査意見において説明しなければならない。限定および差控の理由は、これを説明しなければならない。限定は、その効果が明瞭であるように表明しなければならない。第2項に従う監査意見の追加は、限定にあたらぬ。

#### 第4項

監査人は、日付および住所を付して、その監査意見書または意見差控書に署名しなければならない。監査意見および意見差控は、監査報告書に含めなければならない。

### 第323条〔監査人の責任〕

#### 第1項

監査に従事する監査法人の監査人、その助手および法定の代表者は、良心的かつ独立的な監査を履行する義務および機密を保持する義務を負う。監査に従事する監査法人の監査人、その助手および法定の代表者は、その作業を通じて知りえた会社上および事業上の秘密を不正に使用することができない。故意または過失によりその義務を無視した者は、発生した損害について会社に対してまたは関連会社が損害を受けたときは当該会社に対しても損害賠償を行う責任を負う。当該者が複数のときは、連帯して責任を負う。

#### 第2項

過失による損害賠償の責任は、監査1件当たり500,000ドイツ・マルクに制限される。複数の者が監査に参加した場合、または損害の発生に複数の行為が関係した場合においても、その他の当事者が故意で行為したか否かにかかわらず、本件規定を適用する。

#### 第3項

監査法人が監査人であるときは、守秘義務は、監査法人の監査機関およびその構成員にも関連して、その適用がある。

#### 第 4 項

本件規則に基づく損害賠償の責任は、契約により免責し、または制限することができない。

#### 第 5 項

本件規則に基づく請求の出訴期限は、5 年である。

### 第 324 条〔会社と監査人の意見の相違〕

#### 第 1 項

財務諸表、状況報告書、連結財務諸表またはグループ状況報告書に関する法令の規定のほか、通常定款または付属定款の規定の解釈および適用に関して監査人と会社との間に意見の相違が発生した場合には、州裁判所は、監査人または会社の法定の代表者の請求を受け、専属的に決定を行う。

#### 第 2 項

任意的な裁判管轄の事件に関する法律を本件手続に適用するものとする。州裁判所は、判決理由を付して決定を行う。決定は、確定時に発効する。州裁判所が決定において認めるときは、決定について即時抗告が認められる。州裁判所は、基本的に重要な法律問題の明瞭化に資する場合に限り、即時抗告を許可するものとする。抗告は、弁護士が署名した抗告書の提出によってのみ、その申立を行うことができる。抗告に対する決定は、州高等裁判所が行い、任意的な裁判管轄の事件に関する法律第 28 条第 2 項および第 3 項を適宜適用するものとする。特別抗告については、認められない。州政府は、統一的な裁判管轄の確保に資する場合には、命令により複数の地区の州高等裁判所に係る決定および抗告の責任を州裁判所の 1 つまたは州最高裁判所に移送することができる。州政府は、命令によりその権限を州司法局に委譲することができる。

#### 第 3 項

手数料規則を本件手続の費用に適用するものとする。一審の手続については、手数料の全額の 2 倍を徴収するものとする。二審の手続については、同額の手数料を徴収するが、抗告が認められた場合においても同額を徴収する。決定を行う前に請求または抗告を取り下げた場合には、手数料を半分に減額する。徴収額は、職権により決定するものとする。徴収額は、手数料規則第 30 条第 2 項に従い決定するものとする。監査人は、費用について前払を行う義務を負わない。費用の負担者は、会社である。ただし、公平の観点から、費用の全額または一部を監査人に課すこともできる。

### 第 4 節〔開示（登記所への提出、連邦官報での発表）、公表および複製、登記裁判所の検査〕

### 第 325 条〔開示〕

#### 第 1 項

会社の法定の代表者は、会社の住所地の商業登記所に対して、株主に提出した後遅滞なく、ただし、貸借対照表日の後 9 か月以内に、監査意見または意見差控とともに財務諸表を提出しなければならない。これと同時に、状況報告書、監査機関報告書、ならびに利益処分案および利益処分に関する決議書が財務諸表の最終版において明瞭でない範囲で、当期純利益または当期純損失の詳細を付した利益処分案および利益処分決議書も提出しなければならない。利益の処分に関する開示について、有限会社は、株主である個人の利益分配が開示の結果として特定できるときは、これを省略することができる。法定の代表者は、連邦官報において第 1 文の文書を提出した後、直ちに当該文書を提出した先の商業登記所およびその際の番号を公表しなければならない。第 1 文に基づく期限を遵守するために、財務諸表および状況報告書をその他の文書と別に提出する場合には、状況報告書および利益処分案は、遅滞なく提出し、利益処分案は、採択後に提出し、監査意見は、提出を受けた後に提出するものとし、財務諸表がその後の監査または採用の結果として変更された場合には、当該変更は、第 1 文に従い提出しなければならない。

#### 第 2 項

大規模会社（第 267 条第 3 項）については、第 1 項の文書が最初に連邦官報において公表され、注記付の文書を添付した発表資料を会社の住所地の商業登記所に提出する態様により第 1 項を適用するものとし、第 1 項第 2 文に従う公表を行う必要はない。所有会社の一覧（第 287 条）は、連邦官報において公表する必要がない。

#### 第 3 項

連結財務諸表を作成すべき会社の法定の代表者は、株主に提出した後、直ちに（ただし、グループの貸借対照表日の翌期の 9 か月までに）、監査意見または意見差控およびグループ状況報告書とともに連結財務諸表を連邦官報において公表しなければならない。注記付の文書を添付した発表資料については、会社の住所地の商業登記所に提出するものとする。所有会社の一覧（第 313 条第 4 項）は、連邦官報において公表する必要がない。第 1 項第 3 文は、同様に適用する。

#### 第 4 項

第 2 項および第 3 項の遵守にあたり、連邦官報に対する文書の提出日は、第 1 項第 1 文および第 3 項第 1 文に基づく期限の遵守に係る主要な日付である。

#### 第 5 項

法令、会社の通常定款または付属定款に基づく財務諸表、状況報告書、連結財務諸表またはグループ状況報告書をその他の方法により公表し、提出し、または提供する要件は、影響を受けない。

### 第 325 条の a〔在外会社の支店〕

#### 第 1 項

欧州共同体のその他の加盟国もしくは欧州経済地域条約の締約国に住所を有する会社の国内支店もしくは第 13 条の e の第 2 項第 4 文の 3 に該当する者については、または当該者が登記されていない場合には、当該会社の法定の代表者は、第 325 条、第 328 条および第 329 条第 1 項に従い、当該会社の住所地の準拠法に従い作成、監査および公表を行った当該会社の適正な財務諸表、報告書その他を公表しなければならない。適正な文書は、支店の住所地の商業登記所に提出しなければならず、同一会社が複数の国内支店を有する場合には、当該文書は、第 13 条の e の第 5 項に基づき付属定款または通常定款を提出した商業登記所に提出すれば足りる。当該文書は、ドイツ語により、または会社の住所地の商業登記所が認証した謄本として提出しなければならない。商業登記所の認証謄本のドイツ語への認証翻訳版は、これを提出しなければならない。

## 第 2 項

本件規定は、第 340 条の意味の銀行または第 341 条の意味での保険会社の支店には適用しない。

## 第 326 条〔規模に基づく小規模会社の公表の簡易化〕

小規模会社（第 267 条第 1 項）については、法定の代表者が貸借対照表日の翌期の 12 か月の末日までに貸借対照表および注記を提出する義務のみを負う態様により第 325 条第 1 項を適用するものとする。注記には、損益計算書に関する情報を記載する必要はない。

## 第 327 条〔規模に基づく中規模会社の公表の簡易化〕

中規模会社（第 267 条第 2 項）については、以下の態様により第 325 条第 1 項を適用するものとする。

### 1.

法定の代表者は、第 266 条第 1 項第 3 文に基づき小規模会社に規定する書式による貸借対照表を商業登記所に提出すれば足りる。ただし、貸借対照表および注記において、第 266 条第 2 項および第 3 項の以下の項目は、個別に表示するものとする。

### 資産

#### A.I.2. 営業権

A.II.1 土地、地役権および第三者の土地上の建物を含む建物

A.II.2 技術上の施設および機械

A.II.3 その他の施設、工場および事業所施設

A.II.4 建設中の内金および資産

A.III.1 関連会社の株式

A.III.2 関連会社に対する貸付金

A.III.3 出資権

A.III.4 出資権を有する会社に対する貸付金

B.II.2 関連会社に対する売掛金

B.II.3 出資権を有する会社に対する売掛金

B.III.1 関連会社の株式

B.III.2 自己株式

資本および負債

C.1 借入金

そのうち転換社債

C.2 銀行借入金

C.6 関連会社に対する負債

C.7 出資権を有する会社に対する負債

2.

法定の代表者は、第 285 条の 2、5、8 の a) および 12 に基づき要求される情報を除く注記を商業登記所に提出することができる。

第 328 条〔開示、公表および複製に係る文書の書式および内容〕

第 1 項

財務諸表および連結財務諸表の全部または一部を開示する場合、ならびに通常定款または付属定款に従い当該文書をその他の書式において公表または複製を行う場合には、以下の規則を遵守すべきである。

1.

第 326 条および第 327 条に基づく軽減を請求できない範囲において、財務諸表および連結財務諸表がその作成に関する関連法令を遵守するように財務諸表および連結財務諸表を複製し、当該枠組において、財務諸表および連結財務諸表は、完全かつ正確でなければならない。財務諸表が承認を受けた場合には、承認日を表示しなければならない。財務諸表または連結財務諸表が法令の基準に基づき監査人の監査を受けた場合には、監査意見または意見差控の一切の文言をそのまま記載しなければならない。軽減の請求により財務諸表の一部を開示する場合において、監査意見が簡易化しない財務諸表を対象とするものであるときは、その旨を言及しなければならない。

2.

開示に関する期限を維持するために、当該期限が法令の要件である範囲で財務諸表もしくは連結財務諸表をその監査もしくは承認の前に公表する場合、または財務諸表もしくは連結財務諸表に必要な文書が添付されない場合には、その旨を開示において言及しなければならない。

第 2 項

法令、通常定款または付属定款により要求されない公表および複製において、かつ、第 1 項に定める書式に基づかない書式により財務諸表または連結財務諸表を複製する場合には、当該複製が法的に必要な公表の書式でない事実を標題に表示しなければならない。監査意見は添付することはできない。ただし、監査人が法定の監査を実行した場合には、監査人が法令により必要な書式による財務諸表もしくは連結財務諸表について報告したか否か、または監査人が監査意見を限定し、もしくは差し控えたか否かについては、これを表示すべきである。開示を行った商業登記所および連邦官報の番号または開示を行っていない旨についても表示すべきである。

### 第 3 項

第 1 項の 1 は、状況報告書、グループ状況報告書、利益処分案および利益処分に関する決議書のほか所有会社の一覧に対して適宜適用する。第 1 文に列記した文書を財務諸表または連結財務諸表と同時に開示しない場合には、その後の開示においては、いずれの財務諸表に関連するか、および、いずれにおいて当該財務諸表を開示したかを表示しなければならず、本件規定は、その後の監査意見または意見差控についても適用する。

### 第 4 項

ドイツ・マルクではなく欧州通貨単位により計上する財務諸表または連結財務諸表の金額は、貸借対照表日の実効為替レートで換算する。当該為替レートは、注記において開示しなければならない。

## 第 329 条〔登記裁判所の検査義務〕

### 第 1 項

裁判所は、商業登記所にその全部または一部を提出しなければならない文書が、完全であり、かつ、必要な範囲で連邦官報において公表されているか否かを検査する。

### 第 2 項

第 1 項に基づく検査により、会社の規模に基づく軽減措置を請求すべきでなかったと思料する理由が存在する場合には、裁判所は、売上（第 277 条第 1 項）および従業員の平均人数（第 267 条第 5 項）に関する情報を合理的な期間内に提出するように会社に要求することができる。会社が期限までに当該情報を提出しない場合には、軽減措置は、正当な理由なくして請求されたものとみなす。

## 第 5 節〔財務諸表の書式その他の規則に関する命令を公布する権限〕

## 第 330 条

### 第 1 項

産業界が、第 266 条および第 275 条の規定と異なる財務諸表もしくは連結財務諸表の分類または第 1 章の規則ならびに第 2 章の第 1 節および第 2 節の規則と異なる規則を要求する場合には、連邦法務省は、連邦財務省および連邦経済省の同意を得て連邦評議会の承認を要さない命令の公布を通じて、会社の財務諸表の分類または財務諸表もしくは連結財務諸表の分類もしくは財務諸表の注記、連結財務諸表の注記、状況報告書もしくはグループ状況報告書の内容に関するその他の規則を規定する権限を有する。異なる規則の結果として第 1 文の文書に課す要件は、第 1 章の規則ならびに第 2 章の第 1 節および第 2 節の規則のほか、産業界に適用する規則に規定する大規模会社（第 267 条第 3 項）の要件に相当すべきである。現行の法律を超える要件は、欧州共同体理事会の法律に基づく場合に限り、これを実行することができる。

### 第 2 項

銀行法第1条(1)の意味の銀行については、その法的な形態にかかわらず、本項の第3文および第4文に従い、銀行法第2条(1)または(4)に基づく免除を受けない範囲で、第1項を適用する。支店が銀行法第53条(1)に基づく銀行として承認されることを条件として、欧州共同体の加盟国または欧州経済地域条約の締約国でない国に住所を有する会社の支店についても、第1文を適用する。命令は、連邦評議会の承認を要さず、連邦財務省およびドイツ連邦銀行の同意により、これを公布することができる。第1文に基づく命令においては、単独財務諸表および連結財務諸表のほか(第340条のaの第3項に基づく)単独中間財務諸表および(第340条のiの第4項に基づく)連結中間財務諸表について規定する書式の範囲における単独財務諸表および連結財務諸表の作成に関する、より詳細な規定のほか、連邦銀行監督庁またはドイツ連邦銀行が、その義務を履行できるために、とりわけ銀行による銀行事業の評価を目的に統一的な文書入手できるために必要な範囲で、銀行法第26条第1項第1文に基づく付属文書の内容に関する、より詳細な規定をおくこともできる。

### 第3項

保険会社については、その法的な形態にかかわらず、第3文および第4文に従い第1項を適用する。外国に住所を有する保険会社の子会社についても、当該子会社が本法の適用管轄内に所在する場合において、当該子会社が直接的な保険事業に従事するためにドイツ保険監督庁より許可を受ける必要があるときは、第1文を適用する。命令は、連邦評議会の承認を要し、連邦財務省の同意により、これを公布することができる。第1文に基づく命令においては、単独財務諸表および連結財務諸表について規定する書式の範囲における単独財務諸表および連結財務諸表の作成に関する、より詳細な規定、ならびに保険リスクの見越勘定の認識および評価とりわけ評価法に関する、より詳細な規則をおくこともできる。

### 第4項

第3項に関連する第1項に基づく命令においては、保険会社の規模に関連して負担が不適當に過重となることを避けるために必要であることを条件として、EC指令73/239の第3条またはEC指令79/267の第2条の2もしくは3もしくは第3条に関連するEC指令91/674の第2条の適用を受けない保険会社が、第4章第2節の規則の全部または一部の免除を受けられることを規定することができ、第1項第2文は、この範囲において、適用しない。命令においては、当該保険会社に対して、単独財務諸表および連結財務諸表の分類ならびに財務諸表の注記、連結財務諸表の注記、状況報告書およびグループ状況報告書の作成のほか、その公表について規模に応じて適切な簡易化を認めることもできる。

【参考7】

現金主義又は税法基準による財務諸表の作成・開示の方法

**(Preparing and reporting on Cash- and**

**Tax-basis Financial Statements)**

**(米国公認会計士協会)**

日本語抄訳

## はしがき

米国公認会計士協会（AICPA）が作成する実務手引シリーズは、公認会計士（CPA）が今日直面する多様な問題に取り組む目的で作成されている。本シリーズでは、実務の効率改善から新世紀の課題に向けて円滑な移行に欠かせないスキルの開発に至るまで、変化の激しい複雑な経営環境を読み取るための実践的手引きと情報を提供する。熟練専門家多数の英知を結集した価値ある専門資料として、会計士の皆様のお役に立てれば幸いである。

## 謝辞

本手引は、多くの方々のご協力を得て完成したものである。とりわけ貴重なお力添えをいただいたスーザン・メニレイデス、レイ・ホイッティントン、グレン・ヴァイスの各氏に、まず感謝の念を表する次第である。また、PCPS 専門問題委員会の面々にも多大なご協力を仰ぎ、ここに謝意を述べさせていただく。

## 序文

現金主義または税法基準による会計処理に従って作成された財務諸表は、GAAP ベースの財務諸表に代わるものとして長年一定の役割を果たしてきた。この種の財務諸表は、適切に作成される限り、以下の人々に明確な恩恵をもたらす。

財務諸表の利用者	各種ニーズの実現に有効である
財務諸表の作成者	作成が容易かつ安価である

しかし、現金主義や税法基準による会計処理に基づく財務諸表は、一般に認められた会計原則（GAAP）とは異なり、その作成や報告を明確に示した公式手引きはほとんど存在しないのが現状である。このため、この種の財務諸表に GAAP をどう適用したらよいか、頭を悩ませている会計士は少なくない。複雑な会計規則、とりわけ財務諸表で認識されない事象の開示に関する規則がこれまで増加の一途をたどってきた事実は、会計士たちのジレンマをいっそう深めている。

## 本シリーズの趣旨と構成

現金主義や税法基準による会計処理に基づく財務諸表に GAAP を適用する方法に関しては、以下に示した説を両極端として、会計士たちの間にさまざまな考え方が存在する。

- 会計方針とは無関係に、すべての財務諸表に GAAP を適用すべきである。
- GAAP に準拠する財務諸表を唯一の対象として開発された権威ある会計基準は、他の包括的会計基準に従って作成された財務諸表には適用しない。

本手引の目的は、このような見解の相違を解消することではない。現金主義や税法基準による会計処理に基づく財務諸表を扱う会計のプロフェッショナルが頻繁に直面する問題をいくつか取り上げ、それらに対する意識の向上を図るとともに、そうした問題を解決するための実務上の手段を提案することこそ、本手引きの意図するところである。

本手引は2部構成になっている。

- 第1部では、他の包括的会計基準（OCBOA）に基づく財務諸表を概観し、現金主義及び税法基準による会計処理に基づく財務諸表の作成と報告に関する固有の問題について検討する。
- 第2部では、財務諸表、開示及び報告の修正を実例で紹介する。

さらに巻末付録として、現金主義及び税法基準による会計処理に基づく財務諸表に使用される開示チェックリストの実例を掲載する。

## 用語と略語

本手引は現金主義及び税法基準による会計処理に照準を合わせているものの、その助言の多くは他の包括的会計基準にも適用可能である。その意味から、「他の包括的会計基準」及び「OCBOA」という表現が随所に登場する。

OCBOA に基づく財務諸表を上場企業が採用することは認められていない。本手引は、中小規模の企業を対象に活動する会計士の皆様を念頭に執筆したものである。「実際」という表現は、こうしたクライアントのために活動する公認会計士の方々の実際の経験を意味する。

## 略語一覧

SFAS：財務会計基準書

SAS：監査基準書

AU：米国公認会計士協会（AICPA）が作成する職業基準（第1巻）の節番号の参照

SOP：AICPA が作成する参考意見書

TPA：AICPA が作成する専門的実務手引

## 目次

第1部：作成と報告に関する問題	368
第1章：現金主義会計及び税法基準による会計に基づく財務諸表の概要	368
他の包括的会計基準とは	368
現金主義会計や税法基準による会計に基づく財務諸表が作成される理由	369
OCBOAに基づく財務諸表の作成に関する判断	370
修正現金主義会計か税法基準による会計かの選択	373
OCBOA 関連の公式文献の概観と主要論点のまとめ	374
主要語彙及び概念の確認	375
第2章：認識と測定に関する指針	377
現金主義	377
修正現金主義	378
税法基準	380
第3章：財務諸表の提示方法及び添付情報に関するガイドライン	384
提示方法	384
開示する必要がある添付情報	387
第4章：監査報告書の作成にあたっての注意事項	394
標準監査報告書	394
第2部：注釈付き実例	以下省略
第5章：財務諸表の実例	
子供センター（修正現金主義）	
フォールストン防火地域（現金主義）	
フィッシャー・ファームズ社（修正現金主義）	
アレクサンダー&エームズ・リミテッド・パートナーシップ（税法基準）	
リッグズ&リッグズ・エステート（税法基準）	
ミラー・メディカル・エクイップメント（税法基準）	
マクソン・コントラクターズ社（税法基準）	
エマ・N・チップマン 1964 イレボカブル・トラスト（税法基準）	
ハドソン・ストリート・パートナーズ（税法基準）	
第6章：開示例	
重要な会計方針の概要	
財務諸表項目に係る開示	
財務諸表に含まれない項目に係る開示	
第7章：財務報告の修正例	

OCBOA からの逸脱  
ゴーイング・コンサーン  
ある問題の核心

付録：OCBOA に基づく財務諸表開示チェックリスト

主要問題一覧

OCBOA に基づく財務諸表の作成に関する判断

問題その 1：現金主義会計や税法基準による会計に従う財務諸表は、どのような状況下で作成を検討すべきか…………… 370

問題その 2：OCBOA に基づく財務諸表が適当でないのはどのような場合か…………… 371

税法基準に基づく財務諸表の作成

問題その 3：現金主義に対する修正で、「十分な支持」を得ていると考えられるものはどれか…………… 378

問題その 4：現金主義への修正を行う際に注意すべき問題は何か…………… 379

問題その 5：修正現金主義に基づく財務諸表はどの時点で、逸脱を伴う GAAP に基づく財務諸表になるか…………… 379

税法基準に基づく財務諸表の作成

問題その 6：税法基準に基づく財務諸表を作成する際、認識や測定に関してよく直面する問題にはどのようなものがあるか…………… 381

問題その 7：税制の原則や規則に基づく結果が、GAAP の定める認識や測定の原則に基づいた場合と大幅に異なる場合はどうすべきか…………… 382

提示方法

問題その 8：OCBOA の財務諸表の基本セットに含まれる報告書とは…………… 385

問題その 9：キャッシュフロー（資金収支）計算書も、OCBOA の財務諸表と共に提出されるべきか…………… 385

問題その 10：連結決算は、現金主義及び所得税基準財務諸表に適用できるか…………… 386

問題その 11：OCBOA の財務諸表にふさわしいタイトルは…………… 386

問題その 12：前年度は GAAP に基づく財務諸表を作ったが当年度から OCBOA の財務諸表を作ることになった法的主体は、期首利益剰余金をどのように提示すればよいか…………… 387

開示する必要のある添付情報

問題その 13：OCBOA の財務諸表用の重要な会計方針の要約として開示すべきことは…………… 388

問題その 14：OCBOA の財務諸表の開示内容の妥当性を判断する場合、“実質的に類似する添付情報”とは何を意味するか。開示すべき情報とは何か…………… 389

標準監査報告書

問題その 15：法人所得税基準に基づいて作成された財務諸表に対し、私が無限定に適正とする意見を出したとしたら、私は、その税務会計が容認できる税務慣行を表現していると考えていることになりませんか…………… 395

問題その 16 : GAAP から OCBOA に変更すると、標準の監査報告も修正する必要があるか.....	397
問題その 17 : 税法の変更は、会計原則の変更であると考えられるか.....	397
問題その 18 : 他の一般的な監査報告の修正には、どのようなものがあるか.....	398
問題その 19 : 監査報告の修正は、レビュー及びコンピレーション報告書にもあてはまるか.....	398

## 第 1 部：作成と報告に関する問題

### 第 1 章

#### 現金主義会計及び税法基準による会計に基づく財務諸表の概要

##### 他の包括的会計基準とは

ここでいう「他の」とは、一般に認められた会計原則以外の原則を指す。SAS 第 62 号、特殊報告書（AU623）は、以下の基準を他の包括的会計基準と定義している。

##### ■ 税法基準

報告主体が、財務諸表の期間に係る法人税申告に使用する（あるいは使用することを期待する）会計基準。

##### ■ 現金主義 / 修正現金主義

現金収支を基準とする会計基準、及び固定資産や当期法人税等の減価の計上など、十分な支持を得ている修正された現金主義。

##### ■ 規制

報告主体がその地域を管轄する規制当局が求める要件あるいは財務報告規定に準拠するために使用する会計基準。例えば、州保険委員会規則に従って保険会社が用いる会計基準など。

##### ■ その他

物価変動会計など、財務諸表の記載項目すべてに適用され、十分な支持を得ている一連の明確な基準。

このうち本手引では、現金主義会計及び税法基準による会計という最初の二つの OCBOA 表示をもっぱら取り上げるものとする。実際、これらの種類の財務諸表が最も広く使用されているからである。

さらに、SAS 第 62 号の規定に基づき、政府規制当局が定める要件に従って作成される財務諸表は、当該報告主体の内部で使用する場合、及び規制当局に提出する場合に限って配布が認められる。つまり、これらの財務諸表は一般に公表することを意図したのではない。

#### GAAP 及び OCBOA 以外の財務諸表

GAAP 及び OCBOA 以外の会計基準に従って作成する、特殊な目的の財務諸表による報告を求められる場合がある。SAS 第 62 号 (AU623.27) は、そうした会計基準の例として、以下のものを挙げている。

- 在庫などの資産を GAAP 及び他の包括的会計基準以外の基準に従って表示する連結財務諸表の作成を借り手側に義務付ける貸付契約。
- 評価基準が契約に明記された売掛金、棚卸資産、不動産などの確実性資産以外について、買収主体の財務諸表を GAAP に従って作成するよう義務付ける買収契約。

上記の状況は、OCBOA に基づく財務諸表とはみなされない。この種の財務諸表の作成基準は、たとえ明確なものであっても、「十分な支持を得ている基準」とは考えられないからである。

この種の財務諸表での報告を求められた場合は、SAS 第 62 号 (AU 623.28-.30) 手引き 28 ~ 30 節を参照願いたい。

#### 現金主義会計や税法基準による会計に基づく財務諸表が作成される理由

企業が現金主義会計や税法基準による会計に従う財務諸表を作成するのは、通常、GAAP に基づく財務諸表より費用効果が高いと判断するからである。OCBOA による財務諸表が GAAP によるものに比べて一般に安上がりなのは、以下の理由による。

##### ■ 開示要件が緩やかである

本手引でこのあと述べるが、OCBOA に基づく財務諸表においては、GAAP に基づく財務諸表に課される広範囲な開示要件がすべて求められるわけではない。OCBOA に基づく財務諸表は、GAAP による開示の実質的内容を伝達する情報を提供すればよい。このため、GAAP 表示に義務付けられる定量的情報の一部を定性的情報で代用できる場合がある。

##### ■ 納税申告書と財務諸表を同一データから作成できる

税法基準による会計に従う財務諸表を作成する場合、そのコストのかなりの部分が納税申告書の作成と共有される。さらに、報告主体が会計記録を 2 セット用意する必要もない。

実際、OCBOA に基づく財務諸表を作成している代表的業界は以下の通りである。

- 専門的サービス業
- 医療業
- 小売業
- 不動産業
- 製造業
- 農業

#### OCBOA に基づく財務諸表の作成に関する判断

問題その 1：現金主義会計や税法基準による会計に従う財務諸表は、どのような状況下で作成することを検討すべきか？

この種の財務諸表は、報告主体が GAAP に基づく財務諸表の作成を、契約上またはその他の形で求められていない限り作成することが可能である。実際問題として、以下の一般的条件が満たされるときは常に作成を検討すべきといえる。

- 報告主体に内外を問わず財務諸表利用者が現金主義会計や税法基準による会計処理に基づく表示を理解するとともに、自らのニーズに有効と考える。
- 費用対効果が高い。
- 報告主体の事業活動がこの種の表示に適している。

現金主義会計や税法基準による会計処理に従う財務諸表が適しているのは、一般に以下の特徴を有する主体である。

一般的条件	具体的特徴
利用者のニーズ 第三者	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 報告主体が財務諸表を利用する第三者を有しない（少数株主が株式の大部分を所有し、第三者からの負債のない小規模企業など）。</li> <li>■ 報告主体が担保付負債のみを有し、無担保負債はない。</li> <li>■ 債権者が GAAP に基づく財務諸表を必要としない。</li> </ul>
利用者のニーズ 所有者と経営者	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 日常業務の遂行に密接に関与し、自社の財務状況をかなり正確に把握している経営者によって企業が所有されている。</li> <li>■ 報告主体の所有者が主としてキャッシュ・フローに関心を持っている（現金主義に基づく収益を給与、賞与、退職給付制度を通じて分配する医療法人など）。</li> <li>■ 報告主体の所有者が主に取引の税務面に関心を持っている（個人の納税申告書に反映されることになる取引の税効果に関心がある共同経営事業の共同経営者など）。</li> </ul>

費用対効果が高い	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 報告主体が GAAP に従う会計を行うことによるコストがメリットを上回る（長期契約の会計処理への進行基準の適用及び繰延税の計算を義務付けられている小規模な建設請負業者など）。</li> <li>■ 報告主体が、発生主義会計に基づく納税申告書の作成を義務付けている内国歳入法の適用を受けない。（報告主体が法人税について発生主義による会計処理を義務付けられている場合、税法基準と GAAP のいずれで表示するかによって相当額の費用削減が可能になるほどの誤差が生じてはならない）</li> </ul>
事業活動	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 報告主体が多額の設備投資や長期資金調達をほとんど必要としない。</li> </ul>

前記の表が示すように、OCBOA に基づく財務諸表を作成すべきか否かをクライアントが判断しやすくするという意味から、財務諸表利用者のニーズを理解することは会計士にとって最も重要な作業といえる。財務諸表利用者が OCBOA による表示を理解するとともに、その会計基準の下で表示された情報が利用者のニーズを満たすようであれば、報告主体は OCBOA に基づく財務諸表の作成を考えるべきである。

#### 実務ヒント

クライアントが基本的な財務諸表の他に補足情報を提供する場合、財務諸表利用者が OCBOA に基づく財務諸表をより受け入れやすくなるということもある。

XYZ というリミテッド・パートナーシップが、税法基準に基づく財務諸表を作成したいと考えているとする。同パートナーシップの負債額は、その売掛金の額によって設定される最高貸付限度額を超えていない。貸し主としては GAAP に基づく財務諸表を求めたいところであろうが、年齢別売掛金一覧も併せて提出すれば税法基準による表示を受け入れる可能性もある。

#### 問題その 2：OCBOA に基づく財務諸表が適当でないのはどのような場合か？

報告主体が GAAP に基づく財務諸表の作成をすでに要求されているか、近々要求される場合、OCBOA による財務諸表は作成すべきでない。例えば、公開会社または株式公開を検討している会社は、GAAP に基づく財務諸表を作成すべきである。こうした状況下で OCBOA に基づく財務諸表を作成することは、GAAP による財務諸表の作成義務を免れることにはならないため、不適當とまでは言わないまでも効率的ではないと思われる。

さらに、誤解を招く恐れがある場合には、OCBOA に基づく財務諸表は作成すべきでない。

SAS 第 62 号.09 節 (AU § 623.09) の手引きを以下に引用する。

監査人は、一般に認められた会計原則に従って財務諸表を作成する際と本質的に同じ基準を、他の包括的会計基準に基づいて財務諸表を作成する場合も適用すべきである。従って監査意見は、財務諸表及び関連注記がその利用、理解及び解釈に影響を与える可能性のある問題について、有用な情報を提供しているか否かに関する監査人の判断に基づくのが望ましい。

筆者の考えでは、この記述によれば、財務諸表が混乱を生むか否かの判断は監査人の責任ということになる。単に現金主義会計や税法基準による会計に従う財務諸表を作成しても、この責任を免れることはできない。OCBOA に基づく財務諸表は、GAAP による財務諸表に代わる費用効果の高い方法であり、財務諸表利用者を混乱させることを意図したものではない。

以下の条件が存在するときは、OCBOA に基づく財務諸表の作成が混乱を生む恐れがあるか必ず考慮すべきである。

現金主義会計や税法基準による会計に従う財務諸表には計上されないと思われる資金積立てのない負債、契約、偶発債務を、報告主体が多額に抱えている。

報告主体は、現金主義会計に従う財務諸表には現れない買掛金その他の流動負債で返済が遅れているものがある。

ほとんど何も開示を行わないまま、財務諸表の調製がなされてきた。

#### 実務ヒント

筆者の考えでは、OCBOA に基づく財務諸表の作成及び報告は、一般に認められた会計原則を実践的に深く理解している者が行うべきである。GAAP に対する実務的知識がない者では、GAAP に基づく開示内容について開示するなどの OCBOA による報告要件を満たすことは困難と思われる。

#### 例：誤解を招く恐れのある OCBOA に基づく財務諸表

共同事業を行っているロング・ストリート・パートナーズは通常、取引の税務処理に強い関心を有するため、税法基準に基づく財務諸表を作成してきた。外部債権者も、この財務諸表が自分たちのニーズに即しているとして受け入れている。当年、共同事業に重大な影響を及ぼす出来事が2件発生した。

- 大口顧客のうちの一つが財政難に直面し、売掛金の回収が危ぶまれている。仮に一般に認められた会計原則を採用すると、引当金を計上して貸倒損失を認識することが求められる。それに対して税法基準によれば、直接償却法を採用できるため、当年は控除が認められないことになる。
- 敷地の1つで環境対策を講じる必要性が生じた。一般に認められた会計原則の下では、債務と損失を認識しなければならない。それに対して税法基準によれば、その金額の支払いが済むまで控除は認められない。

こうした状況で会計士が採るべき策は何か。クライアントにどのような助言をすべきだろうか。

実際問題として、このような場面に直面した会計士は以下の点について検討すべきである。

■ 目的の重要性

クライアントが OCBOA に基づく財務諸表を作成する目的を考慮する必要がある。この例では、報告主体は税法基準に基づいて財務諸表を作成してきた長い歴史があり、それが利用者のニーズに合っていた。当年の出来事は、単にこの種の財務諸表の限界を物語っているに過ぎない。

仮に GAAP に基づく財務諸表をこれまで作成してきたが、この年、税法基準に基づく財務諸表に変更することにする。こうした仮定の下では、この切り換えが財務諸表利用者を混乱させるためになされたのかどうか考える必要がある。公認会計士としては、財務諸表利用者を故意に欺こうとするような組織とは関わり合いたくはないだろう。

■ 開示の効果

ロング・ストリート・パートナーズの経営陣に財務諸表利用者を欺こうという意図はないと仮定すると、公認会計士はこれら 2 件の出来事について注記に記載する情報についてその額と種類を増やすよう助言することになる。環境対策の責任とそのための金額を明らかにするなどの方法が考えられる。

■ 認識の有効性

項目の性質と規模によっては、財務諸表でそれを記載するのが適当な場合がある。この例では、この組織は引当法によって貸倒損失を計上し、義務付けられた環境対策による偶発債務を認識することも考えられる。これを行うと、監査報告書で承認を得る必要のある税法基準による会計からの逸脱になる。監査人は、表明された会計基準からの逸脱を示すべく、意見を述べる権利を放棄するか、さもなければ自分の報告書を修正することになる。

■ GAAP に基づく財務諸表を検討する

状況が変化したことで、OCBOA に基づく財務諸表は妥当性を失い、報告主体は GAAP に切り換えなければならない場合もある。

修正現金主義会計か税法基準による会計処理かの選択

修正した現金主義会計や税法基準による会計処理に従う財務諸表を作成すべきか否かを決定し難い状況もあり得る。実際、OCBOA に基づく財務諸表は大部分が税法基準であるが、それぞれの基準にはそれなりの長所と短所がある。

## 修正現金主義会計と税法基準による会計の長所と短所

	長所	短所
修正現金主義会計	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 作成が容易</li> <li>■ 税法の改定に影響されない</li> <li>■ 中間財務諸表も作成しやすい</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 認識と測定原則が明確でない</li> <li>■ 在庫や複雑な事業活動を有する主体には向かない</li> </ul>
税法基準による会計	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 在庫や複雑な事業活動を有する主体に適する</li> <li>■ 認識や測定基準が明確</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 納税申告上の決定が財務報告に思いがけない影響を与える場合がある</li> <li>■ 中間財務諸表の作成に時間がかかる</li> </ul>

### OCBOA 関連の公式文献の概観と主要論点のまとめ

OCBOA に基づく財務諸表に関する手引きは、会計よりも監査関連の文献に見られる。公式な手引きの出典は以下の通りである。

- SAS 第 62 号 特殊報告書 AU § 623
- 監査解釈 特殊報告書 AU § 9623

OCBOA に基づく財務諸表に関する非公式な手引きは、以下の文献に見られる。

- 本手引
- 専門的実務手引 1310.10 節 一般に認められた会計原則以外の包括的会計基準 [ に対する資金収支表の適用可能性 ] ( AICPA 作成 )
- 専門的実務手引 1500.05 節 現金主義における修正に対する十分な支持 ( AICPA 作成 )
- 専門的実務手引 9210.10 節 一般に認められた会計原則 ( GAAP ) と他の包括的会計基準 ( OCBOA ) の間での変更 ( AICPA 作成 )

公式な手引きのない問題が実際多発しており、以下のように要約される。そうした問題に対する詳細な検討は、本手引の第 2 ~ 4 章に続いていく。

#### ■ 測定

非課税収益や費用は税法基準に基づく財務諸表に含めるべきか。現金主義に対する修正で、十分な支持を得ていると考えられるものはどれか。修正が大幅になって現金主義を逸脱し、財務諸表が GAAP 基準となるのはどの時点か。

#### ■ 表示

OCBOA に基づく財務諸表は、GAAP の表示要件に忠実に従う必要はなく、それらの要件の「実質的内容を伝達」できればよい。

GAAP の表示要件に代わるものとして、「実質的内容」を伝達する方法はどのようなものがあるか。

公式文献は、自らが監査を行っている財務諸表に適切な表題が付けられているかどうか監査人に検討するよう求める。何をもち「適切な表題」と考えるか。明確に禁止されていない表題を使用することは適当か。

会計基準が前年の GAAP から OCBOA に変更されたことを、財務諸表はどう報告すべきか。

#### ■ 開示

OCBOA に基づく財務諸表に関連する問題の中で、これが恐らく最も議論される問題と思われる。OCBOA の開示に関する手引きは主として、AU623.09 及び監査解釈 14 (AU9623.88) に記載されている。監査基準に関するこれらの節は明確な手引きを提供すると同時に、「使用される会計基準に適する」、あるいは GAAP による開示の「実質的内容を伝達する」有益な情報開示に関して、OCBOA に基づく財務諸表作成者にかなりの裁量を認めている。この公式な手引きの適用については、第 3 章「表示と開示に関する指針」で詳しく述べる。

#### ■ 報告

OCBOA に基づく財務諸表に関する報告についての手引きは、監査関連の文献に含まれている。SSARS 解釈 第 12 号 (AR § 9100) は、OCBOA に基づく財務諸表に伴う標準的調製及びレビュー報告書について手引きを提供する。実際、報告に関して手引きが存在しない問題が発生している。調製やレビューの際、整合性が欠如していたり相当な未確定事項 (ゴーイング・コンサーンを含む) が存在したりする場合、報告をどのように修正すべきか。第 4 章参照。

#### 主要語彙及び概念の確認

本手引に含まれるガイドラインの多くは、GAAP 会計関連の文献で説明されている概念や論理的手法に基づいている。本節の目的は、提供される手引きを応用し、また手引きのない状況では適切な結論に到るために妥当な会計的推論を活用する際に必要な背景知識を紹介することにある。

会計基準 (「他の」会計基準を含む) とは、財務諸表や付随する注記においてどのような情報をどのように記載するかを決定するための枠組みである。この枠組みは、3 つの別個の問題を扱うものでなければならない。

#### ■ 認識

ある項目をいつ財務諸表に組み入れるべきか。

#### ■ 測定

その項目をどのように数量化するか。

#### ■ 表示と開示

その項目を財務諸表にどう記述するか。財務諸表の情報が正確に理解されるようにするために、他にどのような情報を注記に記載すべきか。

#### 認識

以下の4つの基準が満たされるとき、ある項目とそれに関する情報が財務諸表において認識されるべきである。

- 定義 当該項目が、財務諸表のある構成要素の定義に当てはまる。
- 測定可能性 当該項目が、高い信頼性を持って測定できる関連特性を備えている。
- 目的適合性 当該項目に関する情報が財務諸表利用者にとって重要である可能性がある。
- 信頼性 当該情報が忠実かつ検証可能で中立的である。

#### 測定

その項目は、十分な信頼性を持って金銭的に定量化可能な関連特性を備えていなければならない。項目の中には、財務諸表の構成要素の定義に当てはまっても、測定できないものも存在し得る。例えば、広告や販売促進によって商品知名度を上げると、一般に認められた会計原則の下での資産という利益となって将来戻ってくる可能性がある。だが、これは測定基準を満たさないため、資産として計上されることはない。商品知名度を金銭的に数量化するにはどうするか。たとえ数量化が可能であっても、その測定は信頼に足るものであろうか。

#### 表示と開示

財務諸表の情報の中には、注記や補足情報、またはその他の財務情報が付随することによって、また付随する場合のみ適切な提示が可能なものもある。具体例を以下に示す。

- 重要な会計方針の概要など、財務諸表で認識される情報を理解する上で不可欠な情報。
- 契約や偶発事象など、財務諸表利用者にとっては重要であっても、認識基準をすべて満たしていない情報。

## 第2章

### 認識と測定に関する指針

認識とは、ある項目を財務諸表にいつ組み入れるべきかを決定することである。本章では、現金主義会計、修正現金主義会計及び税法基準による会計に従う財務諸表のための認識と測定の問題を取り上げる。

#### 現金主義

現金主義会計の下では、現金の受け払いがなされた時点で取引が認識される。つまり：

- 収益及び関連資産は、取引の発生時点ではなく、実際に受け取った時点をもって認識される。
- 費用は、債務の発生時点ではなく、実際に受け取った時点をもって認識される。

現金主義の下では長期性資産は資産計上されないため、減価償却は存在しない。未払費用や前払資産も計上されない。「純粹」な現金主義の下では、貸借対照表に含まれるのは、現金と所有者持分だけとなる。

現金主義に基づく表示は通常、現金の受け払いの概要から成る。この種の表示では、売上による入金、負債の発生、寄付金など、及び債務返済、費用、固定資産購入のための支出が要約され、ある期間の現金及び現金同等物の変動を示す。

純粹な現金主義に基づく財務諸表が適するのは、報告主体に以下の状況が存在する場合である。

- 主たる関心が資金収支の理解にある。
- 財務諸表利用者の数が限られている。
- 単一の主要な活動に従事する比較的単純な事業を行っている。
- 発生主義の下では認識されることになる債務、固定資産、その他の項目を多額に保有していない。

純粹な現金主義会計を採用する主体としては、次のようなものが考えられる。

- 財産
- 信託
- 市民事業
- 奨学基金
- 政治的な運動や委員会

## 修正現金主義

修正現金主義会計とは、現金主義と発生主義の会計基準の要素を組み合わせたものである。SAS 第 62 号では、純粋な現金主義会計に「十分な支持」を得ている修正を施したものと説明している。修正現金主義に基づく貸借対照表では、例えば長期性資産や棚卸資産は資産計上されるが、売掛金の見越や前払資産の認識は含まれない。

問題その 3：現金主義に対する修正で、「十分な支持」を得ていると考えられるものはどれか？

SAS 第 62 号は、十分な支持を得ている修正として、固定資産の減価償却と未払法人税等という 2 点だけに言及している。しかし、明らかに他の修正も十分な支持を得ている。あいにく、これらの修正は会計文献では正式なものとして承認されず、一般的慣習や慣行を通じて発展した。

AICPA 専門的実務手引（1500 節）は、以下の条件が両方とも満たされる場合、修正は十分な支持を得ていると述べている。

- 発生主義会計と同等である。
- 非論理的ではない。売上と仕入など、相互に関係する勘定は同一の基準に基づくべきである。売上を現金主義で計上し、売上原価を発生主義で計上するのは非論理的であり、財務諸表が混乱を生む恐れがある。

## 現金主義に基づく財務諸表への典型的修正

現金主義に基づく財務諸表に対する修正として考えられるものを、以下の表に示す。左欄は相互に関係する勘定、右欄はこの修正が実際に用いられる頻度である。「まれ」にしか使用されない修正は、「十分な支持」を得ているとは認め難い。

<u>修正の内容</u>	<u>使用頻度</u>
■ 有形固定資産のための支出を資産計上し、減価償却のための費用や引当金も計上する	頻繁
■ 短期及び長期の借入金及び関連支払利息に関する債務を計上する	頻繁
■ 棚卸資産を資産計上し、これを売上原価決定の基準として用いる	時折
■ 適正価額での投資及び認識された未実現損益を報告する	時折
■ 法人税等当期分及び関連費用を見越す	まれ
■ 前払費用及び関連償還費を計上する	まれ
■ 他の債務及び関連費用を見越す	まれ

ある特定の項目に関して現金主義による表示を修正すべきか否かは、以下の点を考慮して判断すべきである。

- 当該項目の重要性
- 当該項目を含むことのコストと財務諸表利用者にとってのメリット
- 修正の結果及びその財務諸表が有意義な情報を提供するか否か

問題その4：現金主義への修正を行う際に注意すべき問題は何か？

実際、そうした修正を行うとき、最も頻繁に発生する問題は以下の通りである。

#### 勘定

#### 考慮すべき点

棚卸資産           修正現金主義に基づく財務諸表では、製造間接費その他の間接費用は棚卸資産の一部として資産計上されるべきか。

費用が正味実現可能価額を上回る場合、評価引当金は計上すべきか。

営業外債権       割増や割引は、市場と異なる債券期間を明らかにするために計上すべきか。

ある債権が GAAP の下で減損している場合、評価引当金を計上すべきか。

投資               ある債券や株式への投資は適正価額で記載すべきか、また対応する未実現損益は計上すべきか。

有形固定資産     報告主体が自ら使用することを目的として建設した有形固定資産に係る利息は資産計上すべきか。

減損損失は GAAP に従って認識すべきか。

減価償却法はどれが適切か。

#### 実務ヒント

報告主体は一般に、ある項目について現金主義をひとたび修正すれば、当該項目の認識と測定に係る一般に認められた会計原則に従うべきであると筆者は考える。例えばある報告主体が、現金主義会計に基づく財務諸表に対する修正として固定資産を資産計上した場合、GAAP の下であれば資産計上されたであろう利息はすべて資産計上すべきであり、減損損失は米財務会計基準審議会（FASB）基準書第 121 号「長期性資産の減損及び処分予定の長期性資産の会計処理」に従って認識・測定すべきである。

状況によっては、この提言に従わないほうがよい場合もある。そうした状況では、財務諸表注記に報告主体の会計方針及び GAAP との相違点について必ず説明すべきである。ただし、GAAP と自らの方針の違いを数量化する必要はない。

問題その5：修正現金主義に基づく財務諸表はどの時点で、逸脱を伴う GAAP に基づく財務諸表になるか？

現金主義に基づく財務諸表の修正が広範囲に及び、GAAP から逸脱した発生主義に基づく財務諸表と等しくなることもないわけではない。例えば、重要なリース取引が資産計上されていない点以外、GAAP に準拠して表示された財務諸表は、修正現金主義に基づく財務諸表とはみなされない。

実際、修正「現金主義」に基づく財務諸表が「発生主義に基づく財務諸表と等しい」か否かは、各自の判断に委ねられる。

筆者の考えでは、以下の修正がなされた場合、実質的に GAAP に基づく財務諸表であることが多い。

- 売掛金及び買掛金が見越されている。
- 繰延法人税等及びその費用が計上されている。
- 資本の下の資産及び関連債務が認識されている。

つまり、一組の財務諸表がこれら 3 つの修正点のいずれかを含む場合、逸脱を伴う GAAP と等しいと言えるかもしれない。

#### 実務ヒント

現金主義または修正現金主義に基づく財務諸表が、実際は法人税法基準による財務諸表である場合に注意する必要がある。これがよく見られるのは、クライアントが法人税申告の目的で現金主義会計を採用している場合である。

財務諸表上の金額が報告主体の納税申告書と一致する場合（財務諸表が非課税収益項目及び損金不算入費用を含む可能性がある場合を除く）、その財務諸表は法人所得税法基準によるものとみなすべきである。

#### 税法基準

法人税法基準による会計は、連邦法人税法及び規則に従って取引を会計処理する原則や規則に立脚している。この方法は税法に準拠するため、測定に関する指針を新たに設ける必要はまずない。法人税法基準による会計は、納税者の種類、また状況によっては納税者の選択に応じて、現金主義から完全な発生主義に至るまで、さまざまな基準をカバーする。

報告主体が通常の税制ではなく、代替ミニマム税（AMT）制度の下での納税を求められる状況もあり得る。そうした状況では、大抵の会計士は通常の税制に基づき税法基準による財務諸表を作成する。その際、財務諸表で報告される所得をもとに予想する納税額と実際の額の差異を調製する開示は、報告主体が AMT 制度によって納税したことを伝える役目を果たす。

税法基準による会計が最も適する主体は、財務諸表利用者の関心が主体との税務面における関係にある小規模な非公開会社である。例えば、税金対策としての共同事業への出資者は主に、取引の税効果に関心を持っている場合がある。しかし彼らは、納税申告書で提供される情報以上のものを求めるのが普通である。

税法基準に基づく財務諸表は、GAAP に基づくものより安価に作成できる。納税申告書と財務諸表を作成する際に公認会計士が必要とする知識は、基本的に共通していることが主な理由である。

税法基準に基づく財務諸表は、非課税組織でも作成できる。SAS 第 62 号 (AU623.91 (b)) の解釈 14 が、報告主体の様式 990 で提供される情報をもとに税法基準に基づく財務諸表を作成する非営利組織の例を紹介している。

## 実務ヒント

税法基準に基づく財務諸表の第一義的な目的は、法人税の課税所得計算のために使用される認識及び測定に関する指針を用いて、報告主体の財務状況や業績を表示することにある。従って、この種の財務諸表は、主体の納税申告書の体裁を変えただけのものではない。

問題その 6：税法基準に基づく財務諸表を作成する際、認識や測定に関してよく直面する問題にはどのようなものがあるか？

### 非課税収益と損金不算入費用

連邦法人税法の下で、一部認められない取引がある。例えば、州政府や地方自治体の債務の利息や生命保険による収入などは収益とされず、職員の生命保険料などの費用は控除が認められない。法人税法基準に基づく財務諸表を提示する際は、非課税収益と損金不算入費用を認識すべきである。

非課税収益は、受け取った時点（現金主義）、または発生した時点（発生主義）を持って認識すべきである。損金不算入費用は、支払いがなされた期間（現金主義）、または発生した期間（発生主義）に報告し、費用に計上すべきである。

税法基準に基づく財務諸表で非課税収益と損金不算入費用を表示する方法として、等しく適切なものが 3 つある。

- 損益計算書の収益及び費用の欄の別の行に記載する（実際、これが最も一般的な表示方法である）。
- 純所得に加算及び減算する。
- 注記に開示項目として記載する。

注目すべき点として、非課税収益と損金不算入費用を認識すると、納税申告書の課税所得とは異なる純利益を報告することになる場合がある。たいていの状況では、財務諸表の中で課税収益を報告するなどしてこの差異を明確にする必要はない。財務諸表利用者が課税所得額を知る必要がある場合、その額は財務諸表注記で明らかにすることができ、また報告主体が納税申告書のコピーを利用者に提供するという方法もある。

#### 過年度の追加法人税

内国歳入庁（IRS）の調査の結果、過年度に対して法人税が追徴課税される場合がある。このような法人税を報告する方法は2つある。

- 資産計上された費用または認識された収益に関して、貸借対照表に対応する修正がなされない場合、その額を当期費用に計上する。
- その額を前期の修正として扱い、剰余金に計上する。

内国歳入庁は、過年度費用への計上を認めず、その金額を資産計上して償却するか、または過去に報告されていない収益の認識を求めるかもしれない。このような法人税調整後の額は、前期修正として扱うべきである。さもなければ、上記の方法のいずれかも適切とみなされる。どの方法を採用したか明らかにすべきである。

#### < 税務目的による会計上の変更 >

税務上、会計上の変更による影響は規定された年数分遡及して認識される場合がある。会計上の変更は納税申告書の場合と同じ扱いをすべきである。

#### < Sコーポレーション >

Sコーポレーションの収益は、その株主が課税対象となる。従って、このような会社は剰余金の明確な分類に関する情報を維持するよう求められる可能性がある。しかし税法基準に基づく財務諸表では、Sコーポレーションは通常、剰余金を全体額で報告しており、株主への配当を報告すべきである。

問題その7：税制の原則や規則に基づく結果が、GAAPの定める認識や測定の原則に基づいた場合と大幅に異なる場合はどうすべきか？

同じ項目を計上するにしても、GAAPの下で行う方法と税法基準による方法の間に数多くの相違点が存在する。一般的な相違点をいくつか以下に列挙する。

- 回収不能債権による貸倒損失
- 棚卸資産の資産計上と評価
- 投資有価証券による未実現利益
- 固定資産の減価償却と減損

これらの項目に関して、GAAPと税法基準の間に大きな相違が存在しかねないため、税法基準に基づく財務諸表は混乱を生じさせる恐れがあるのではと懐疑的になる場合もある。こうした状況では以下の選択肢が考えられる。

■ 開示

税法基準による会計が GAAP とどう異なるか明らかにする。ただし、その差異を数量化する義務はない。しかし、こうした開示は有意義で、財務諸表の紛らわしさを回避できると考えるのであれば、報告主体に両者の差額を開示するよう求めることを検討すべきである。

■ 認識

一般に認められた会計原則に従って項目を認識または測定することが必要な場合もあり得る。例えば報告主体は、税法が規定する費用損失処理手順ではなく、GAAP が求める引当法によって貸倒損失を認識することを望むかもしれない。この1項目について GAAP に従うのは税法基準による会計からの逸脱であり、監査報告書の修正を必要とすることになる。

## 第3章

### 財務諸表の提示方法及び添付情報に関するガイドライン

#### 提示方法

財務諸表の提示方法とは、勘定科目の表記・説明の仕方に関する事柄を指す。

“会計監査解釈指針 14”は、OCBOAの財務諸表に、GAAP（一般に認められた会計原則）の定める提示方法の遵守、またはその方法の実質を伝える情報の提供を義務づけることで、OCBOAの財務諸表の提示方法に関する大まかな指針を提供している。GAAPの定める提示方法の“実質”は、財務諸表のフォーマットを変えずに、質的情報を使うことにより伝えることも可能である。

例えば、GAAPに基づく財務諸表を作成している法的主体は、“APB オピニオン No.30（会計原則審議会の意見書第30号）”の説明する方法で、損益計算書に廃止事業、特別損益、あるいは会計処理の変更を提示する必要がある。OCBOAの提示方法においては、このような項目に関する情報は、現行の財務諸表のフォーマットを変えないで、財務諸表に対する注記として提示することができる。

会計監査解釈指針 14 は又、OCBOAの財務諸表が、厳密にGAAPに従っていないとしても、GAAPの定める提示方法の実質を伝えることができる方法として、以下の2例を紹介している。

- ある事業体の法人所得税を基準にした営業報告は、経費の機能別分類（functional classification）を行う代わりに形態別分類（natural classification）のままで提示でき、同報告の添付メモは、主要プログラムとその支援業務のために発生した経費に関する情報を伝えるために概算比率を使用できる。健康・福祉関連のNPOは、GAAPの定める提示方法が要求するような経費の形態別と機能別分類のマトリックスを提示する代わりに前述の方式を採用することができる。あるいは、かかる組織に要求されている“様式 990”のマトリックスのための情報である場合は、個別報告書または財務諸表の注記のいずれの形式で提出することもできる。
- 健康・福祉関連のNPOは、その法人所得税を基準にした財務状況報告にて、GAAPの定める提示方法が要求するような、非拘束分、一時的又は恒久的拘束分に分類された純資産の金額とその変化を示す代わりに、純資産の総額または資金の残額を報告し、その総額または残額の変化は関連営業報告のなかで、拘束分及び繰延拘束分に関する情報については、財務諸表の注記として、主な拘束分の中味とその拘束金額の重要な変化を、見積もしくは実際の金額または比率を使って報告するだけでよい。

実際には、提示方法に関する他の問題も絡んでくるケースが多々ある。本章は、OCBOAの財務諸表作成時によく発生する提示方法に関する問題点及び、より根本的な問題である「OCBOAの財務諸表の基本セットに含まれるべきものは何か」について述べる。

問題その 8：OCBOA の財務諸表の基本セットに含まれる報告書とは？

本書の第 1 章で触れた通り、純粋な現金主義会計のみに基づいて作成された財務諸表に含まれるものは、現金収支報告書である。純粋な現金のみに関する報告における唯一の資産は現金である。従って、その場合は概して資産負債計算書は不要である。

修正現金主義及び法人所得税基準の財務諸表に含まれるものは、収支計算書と資産負債計算書である。更に、株主持分勘定（または、該当の法的主体がパートナーシップである場合は、パートナーの資本勘定）の変化を記した報告書も含まれていなければならない。ただし、これらの変化が利益剰余金に影響を及ぼす一つないし二つの項目だけで構成されている（例えば、純資産の増減が収益の増減のみに帰せられる）場合は、その変化を、収支計算書の中で、期首及び期末時点での利益剰余金の帳尻が合う形で、示すことが可能である。

問題その 9：キャッシュフロー（資金収支）計算書も、OCBOA の財務諸表と共に提出されるべきか？

この問題は、“専門的実務手引”のセクション 1300.10 が扱っており、他にも、“会計監査解釈指針 14”（AU § 9623.88）が間接的にこの問題に触れている。

キャッシュフロー計算書は、OCBOA の要求する財務諸表には含まれていない。ほとんどの場合、関心のあるユーザーは、該当の法的主体の投資活動や資金調達状況を比較貸借対照表を分析することで見積もることができるからである。しかし、OCBOA の財務諸表作成者が、キャッシュフロー計算書のユーザーに対する有益性を確信している場合は、キャッシュフロー計算書を含めるべきである。キャッシュフロー計算書を含めることに決定した法的主体の同計算書は、GAAP の提示条件を満たしているかその条件の実質を伝えているかのいずれかでなければならない。

実際問題として、キャッシュフロー計算書を含めるか否かの決定は下記に基づいて行われる：

- 財務諸表のタイプ：一般的に、所得税を基準にした財務諸表の作成者は、キャッシュフロー計算書を含めている場合が多い。現金主義に対する修正が収支計算書とキャッシュフローの間に重要な差違を発生させる場合、特にキャッシュフロー計算書以外の財務諸表では事業活動からのキャッシュフローが明確でない場合は、別途キャッシュフロー計算書を作成する必要がある。
- 分かり易さと有益性：顧客管理情報や財務諸表のユーザーがキャッシュフロー計算書を理解し、その情報が有意義であると判断する場合は、当該情報は OCBOA の財務諸表に含まれるべきである。キャッシュフロー計算書が分かり難く、関連性に欠け、冗長であると思える場合は、割愛されるべきである。

問題その 10：連結決算は、現金主義及び所得税基準財務諸表に適用できるか？

- 法人所得税基準財務諸表：法人所得税基準の財務諸表とは、該当の法的主体が税務申告の目的で利用している会計システムに基づいて作られたものである。従って、当該法的主体が連結納税申告を行う場合は、その所得税基準財務諸表にて連結実績を報告する必要がある。同主体が連結納税申告を行わない場合は、連結実績を報告する必要はない。
- 現金主義及び修正現金主義財務諸表：現時点で、現金主義または修正現金主義財務諸表が連結実績を示すべき状況に関する権威ある指針は皆無である。連結、非連結、あるいはそのコンビネーションのどの提示方式を使うと最も実質的な意味があり関連性のある情報が提供できるかを決定するには、専門家の判断に仰ぐべきである。

連結財務諸表を提出する場合は、その連結の対象となっているすべての法的主体は同一の会計基準を採用していなければならない。GAAP が連結決算を要求している状況にいる法的主体が、連結決算を行わない決定をした場合は、当該法的主体は持分法 (equity method) を使って投資を記録し、他の法的主体に関する情報は財務諸表の注記にして提供する。他の法的主体に関する財務情報の提示は、財務諸表の作成に使われたものと同じの会計基準に基づいて行われなければならない。

問題その 11：OCBOA の財務諸表にふさわしいタイトルは？

この質問に対しては、SAS (監査基準書) No.62 (AU § 623.07) が部分的に答えている。このパラグラフ 7 は以下のように書かれている：

.07 balance sheet (貸借対照表)、statement of financial position (財務状況報告書)、statement of income (損益計算書)、statement of operations (事業報告書)、及び statement of cash flows (キャッシュフロー計算書) といった用語あるいはこれらに類似する未修正タイトルは、一般に認められた会計原則に合致する財務状況、営業実績、またはキャッシュフローを提示している財務諸表を指すと一般的に理解されている。従って、作成者は自分が提出しようとしている財務諸表のタイトルが適切な表題になっているかどうかを考える必要がある。例えば、現金主義の財務諸表のタイトルとしては、statement of assets and liabilities arising from cash transactions (現金取引に基づく資産負債計算書)、または statement of revenue collected and expenses paid (収入入金分と経費支払分の報告書) あたりが適当と思われる。又、制定法または規則に準じて作成された報告書の場合は、statement of income - statutory basis (制定法に基づく損益計算書) あたりがよい。会計監査人は、財務諸表のタイトルが不適切と考える場合、監査報告書に説明パラグラフを設け、そこに気になる点を開示し、監査人意見を制限すべきである。

権威ある文献によると、OCBOA の財務諸表は、GAAP に基づく財務諸表との混同を避けるために適切なタイトルが付けられていなければならないことを明確にしている。これらの文献には、適切なタイトルの例が挙げられており、事実それらが最も一般的に使

用されているタイトルである。

財務諸表の中味で使用するキャプション（見出し）としては、どのようなキャプションが適切であるかを示している案内書は未だない。例えば、“Statement of Income（損益計算書）”はOCBOAの財務諸表のタイトル（表題）としてふさわしくないが、“net income（純収入・純収益・純利益）”というキャプションを使うことは適切と見なし得るか？又、“excess of revenue collected over expenses paid（収入入金分の経費支払分に対する超過分）”、“excess of expenses paid over revenue collected（経費支払分の収入入金分に対する超過分）”または“accumulated excess of revenue collected over expenses paid（収入入金分の経費支払分に対する超過分の累計額）”のようなキャプションは使えるか？

筆者は、GAAPに基づく財務諸表のキャプションは変更する必要なしと考える。実際、GAAPに基づく財務諸表のキャプションは、OCBOAの財務諸表にも良く使われている。

問題その12：前年度はGAAPに基づく財務諸表を作ったが当年度からOCBOAの財務諸表を作ることになった法的主体は、期首利益剰余金をどのように提示すればよいか？

この問題は、TPA § 9210.10 が答えている。GAAP から OCBOA への移行（またはその逆）は、APB No.20「会計システムの変更」に説明されている通り、会計原則の変更には該当しない。従って、その移行を弁明することも、累積影響額の調整も不要である。当年度分のOCBOAの財務諸表のみを提示する場合は、次の3つの期首利益剰余金の記載方法がある：

- 期首利益剰余金を前年度のGAAPに基づいて報告した通りの方法で記載した上で、OCBOAに変換するための調整を行う。（実際、このやり方が最も良く使われている）
- OCBOA ベースに変換後の期首利益剰余金を記載する。
- 損益計算書に累積影響調整分として変換調整結果を記載する。

前年度の財務諸表データと比較できる形式で提示する場合は、当年度に使用している基準に合わせた形に書き直す必要がある。SAS No.62 は、GAAP と OCBOA の差違からくる影響は数値化して示す必要なしと明確に述べている。

いかなる場合であれ、会計基準の変更は、財務諸表の注記に明記される必要がある。

開示する必要のある添付情報

OCBOA の財務諸表を作る際に最も厄介なことは、恐らく、どのような添付情報を開示することが適切であるか否かの判断であろうと考えられる。会計基準書は、それぞれの

開示項目につき、OCBOA の財務諸表にもあてはまるか否かをいちいち教えてくれない。OCBOA の財務諸表にて開示すべきことに関する主な指針は、SAS No.62 と会計監査解釈指針 14 (AU § 623 及び AU § 9623) に記されているが、これらの指針は、OCBOA の財務諸表の開示内容及び程度につきかなりの判断の余地を残している。OCBOA の財務諸表に関する指針は、3つのエリアに分割して記されている：

- 重要な会計方針の要約
- 財務諸表に含まれている項目に関連する情報
- 財務諸表上で具体的に特定されていない項目に関連する情報

重要な会計方針の要約。すべての財務諸表は、OCBOA の財務諸表も含め、重要な会計方針の要約を含んでいなければならない。

問題その 13：OCBOA の財務諸表用の重要な会計方針の要約として開示すべきことは？

SAS No.62 は、OCBOA 財務諸表に重要な会計方針の要約を含めることを要求している。この要約は、提示基準を示し、その基準が GAAP とどう違うのかを説明しなければならない。しかし、使用した基準と GAAP との差違を数値化して示す必要はない。

会計監査解釈指針 14 は、提示基準の説明は簡単なものでよいと明記している。GAAP と使用基準との違いを説明するにあたっては、主な違いを説明するだけでよい。重要性の乏しい相違点は書く必要がない。

一般に認められた会計原則は、法的主体がその財務諸表を作成する際に利用した、下記を含む重要な会計方針の開示を求めている：

- 既存の受け入れることができる代案のリスト。
- 該当業種の特異性。
- 会計原則の一般的でない、または革新的な適用法。

実際、重要な会計方針の開示に関する本指針は、OCBOA の財務諸表にもあてはまる。

筆者は、OCBOA の財務諸表に添付する重要な会計方針の要約の具体的内容として下記を勧める。

現金主義：現金主義及び修正現金主義の重要会計方針に関する注記には、発生主義に基づく分の調整や変更に関する説明も含める必要がある。修正や調整には実質的なサポート（支援）が必要である。

法人所得税基準：所得税を基準にした財務諸表の重要会計方針の注記にて開示されるべき事柄

- 基本の会計方式は、現金主義か発生主義か、いずれの方式を採用しているか。
- 該当の法的主体が通常の課税対象法人でない場合、税務申告はどのようにして実施しているか。
- 収入及びそれに関連する資産と経費並びに債務が、連邦所得税申告のために報告され控除される際に認識されるという事実。
- 純利益の計算に非課税収入や控除の対象とならない経費も含まれているという事実。
- 採用した法人所得税基準の会計方式の内容。
- 収入を認識し経費を当期及び来期に割り当てる方法を理解するために必要な重要判断基準や方針の内容。

中間財務諸表：中間財務諸表にて開示すべき分として棚卸高と販売費の決定方法に関する情報が含まれる。これらの開示は、繰延分や未払分は期末にそれらが記載されることになる場合しか記載されないため、当該財務諸表は当年度の実績を示すものではない旨断っていなければならない。

財務諸表に含まれている項目に関連する添付情報。SAS No.62 によると、OCBOA の財務諸表が、一般に認められた会計原則に基づいて作成された財務諸表と同一の、または類似する項目を含んでいる場合は、“類似する添付情報”が適切であるとしている。

問題その 14：OCBOA の財務諸表の開示内容の妥当性を判断する場合、“実質的に類似する添付情報”とは何を意味するか？開示すべき情報とは何か？

会計監査解釈指針 14 は、以下のように述べてこの問題に答えている。即ち、OCBOA の財務諸表が、GAAP に基づいて作成されれば当然開示を要求されるはずの要素（elements）、勘定（accounts）、または項目（items）を含んでいる場合、その財務諸表は、GAAP の提示方式がそれらの項目に要求している程度の開示を行うか、その開示の実質を伝えることができる程度の情報を提供すべきである。これに従うと、質的情報の一部を、GAAP の提示方式の要求する量的情報に置換する結果になることもあり得る。

例

“類似する添付情報”

ABC 社は修正現金主義財務諸表を提出している会社で、その不動産、工場及び設備は資産勘定に計上されている。一般に認められた会計原則によると、減価償却できる資産の主な分類を開示することが義務づけられている。

ABC 社は修正現金主義財務諸表を作成しているので、資産の主な分類を開示する代わりに、例えば次のように記載することで、その開示の実質を伝えることができる。

「当社はその本部ビルとその敷地を所有しており、この土地と建物が添付貸借対照表の固定資産の実質上すべてを構成している」

上記に代わるものとして、当該法的主体は必要とされている開示情報を伝えるために次のように割合とか見積の比率を含めることもできる。

「当社はその本部ビルとその敷地を所有しており、この土地と建物が添付貸借対照表の固定資産残高の約 75%に相当する。残りの内訳は、事務所の什器・備品と自動車である」

GAAP の定める開示条件が、特定の要素、勘定、あるいは項目の測定値に関連していない場合は、その条件は考慮に入れなくてよい。例えば、現金主義または法人所得税基準の財務諸表を作成している法的主体が、繰延税金を認識しなかった場合、GAAP の財務諸表に要求されている繰延税金に関する情報は開示する必要はない。

会計監査解釈指針 14 は、更にもう 2 つ、GAAP の開示条件が、特定の要素、勘定、あるいは項目の計算に関連がないので不要となる例を挙げている。

- FASB の基準書 No.115 “社債及び出資証券に対する特定の投資に関する報告” が、GAAP の処理条件に従って行われる報告に、社債及び出資証券につき要求するであろうと考えられる公正価格情報は、提示基準がかかる有価証券のコストをその公正価格に調整していない時には関連性を失うと考えられる。
- FASB の基準書 No.87 “雇用者の年金に関する報告” が、GAAP の処理条件に従って行われる報告に、確定給付型年金につき開示を要求するであろうと考えられる保険計理計算に基づく情報は、現金主義または法人所得税基準の財務諸表には関連性なしと考えられる。

#### 実務ヒント

開示要求されていない項目は、開示すべきでない項目であるという意味ではない。作成者自身が、財務諸表の紛らわしさをなくするためある項目の開示が必要である、または財務諸表のユーザーのために追加情報が必要であると考えられる場合は、開示すべきである。

財務諸表上で具体的に特定されていない項目に関連する添付情報：SAS No.62 は、財務諸表上に具体的に明記されていない事柄であっても開示の対象として考慮してみるべきであるといっている。この種の項目に含まれるものは、利害関係者間取引、資産及び所有者持分に対する制約、財務諸表の日付以降に発生した事象、不確実性、その他財務諸表を理解するために重要な事柄である。

利害関係者間取引：個別で、あるいは合算すると、重要な金額になる利害関係者間取引がある場合は、その内容、取引額及び残高を開示すべきである。注意すべき点は、“利害関係者”の定義が、税法と一般に認められた会計原則との間で異なっていること

である。筆者は、あらゆる財務報告において GAAP が行っている“利害関係者”の定義に従うことをお勧めする。

年金制度、売買約定及び偶発資産・債務。年金制度、売買約定、偶発資産または偶発債務があれば、その内容を開示すべきである。

資産と負債。資産と負債に関連する開示（添付情報）に通常含まれる項目：

- 用途が制限された預金（現行の業務に利用できる現金とは区別されたもの）、制限内容の説明も必要。
- 市場性のある有価証券の市場価格合計。
- 役員、社員及び関連会社からの受取勘定及び受取手形。個別に、受取手形については実効金利も添えて記載する。
- 不動産、工場及び設備の主な分類；当期減価償却費；償却費の算定に使用した方法；及び合計、累計償却費。
- 棚卸資産の評価法（例えば、“LIFO（後入先出）”、“FIFO（先入先出）”）

株主資本。財務諸表上で、株主資本情報の開示によく使われる方法：

- 株式の各分類別、授権株式、発行済株式及び株主保有株式の数；額面価格；及び、（2つ以上の分類が株主保有分である場合）各株主保有分分類に関連する権利や特権の概要。
- 従業員持ち株制度の有無。
- 配当の支払制限。
- 株主持分の各構成部分の当期中の変化。

リスクと不確実性。SOP 94-6 “特定の重大なリスクと不確実性の開示”が、GAAP に準拠した財務諸表に要求している開示内容を要約すると下記の通り：

- 事業内容：報告主体が販売・提供している主な製品・サービス並びに主な市場の説明。この情報は、財務諸表のユーザーが当該法的主体の事業の性格と同事業にありがちなリスクを理解するために有益である。
- 見積の全般的な使用：GAAP に準拠した財務諸表は、GAAP に従って財務諸表を作成するには経営者の見積の使用が避けられない旨の説明を含んでいなければならない。
- 特定の重要な見積：特定の規準を満たしており、ある見積の変更が近いうちに行われる合理的な可能性がある場合、当該法的主体はその不確実性の内容を開示しなければならない。この開示の目的は、当年度の財務諸表上の特定の見積値が大幅に変わり次年度の財務諸表に大きな影響を与える可能性が大であることを財務諸表のユーザーに知らせるためである。

ある種の集中化により発生する脆弱性：特定の規準を満たしている場合、当該法的主体

は、集中化（例えば、ある一人の顧客との集中的取引）により発生する脆弱性に関する情報を開示しなければならない。

次に示す表は、OCBOA の財務諸表を作成する際に適用することを筆者が勧める、GAAP のリスクと不確実性に関する開示条件である。

-OCBOA の財務諸表のための、リスクと不確実性に関する開示提案

GAAP の開示条件                      筆者の OCBOA 向け勧告

事業内容                      これはあらゆる OCBOA の財務諸表に関連性あり。  
従って、開示すべし。

見積の全般的な使用                      この開示は、OCBOA の財務諸表にあてはまらないケースがある。例えば、現金主義で作成され、見積を使用しない場合。従って、見積を使用していない報告書にこの“きまり文句”を入れないように注意。

特定の重要な見積                      GAAP の開示規準を満たしている場合、該当の法的主体は SOP の要求する情報を開示すべし。

ある種の集中化により                      純粹の現金主義財務報告も含め、発生する脆弱性                      あらゆる OCBOA の報告書にあてはまる。  
GAAP の開示規準を満たしている場合、該当の法的主体は SOP の要求する情報を開示すべし。

実務ヒント

財務諸表に見積の使用に関して開示を行うにあたっては、使用している会計基準の名前を間違わないように注意。実際問題としてよく発生している間違いは、OCBOA の財務諸表上の見積の使用に関する開示であるに関わらず、GAAP に言及することである。

法人所得税基準の財務諸表の内国歳入庁（IRS）による調査に基づく変更の可能性：内国歳入庁の調査により発生し得る調整に備え、公認会計士（CPA）は、法人所得税基準の財務諸表にその断りを添付メモに含める場合がある。下記 2 例、一考価値あり。

例 1

添付の財務諸表は、一般に認められた会計原則（GAAP）以外の包括的な会計基準といえる、当社が税務申告の目的で使用している会計基準に基づいて作成しました。多くの種類の取引が連邦や州の所得税法や規制の多様な解釈によって影響を受ける可能性があるため、添付の財務諸表の金額は、後日税務当局の最終決定を受けた時点で変更されることがあります。

例 2

当社は、連邦政府向け法人所得税申告に相当と考える会計処理方法に合わせて当社の財務諸表を作成しております。すべての税務申告についていえることですが、この税務会計処理方法は内国歳入庁の見直しや調整により変更される可能性があります。

例 1 が、その使用している法人所得税基準の会計処理法が GAAP でないことを特に断っていることに注意。例 1 は、財務諸表の金額が変更される可能性を明記しているが、例 2 は会計処理方法の見直しや調整の可能性について触れているだけである。

上記 2 例は、すべての法人所得税を基準にした財務諸表にあてはまる一般的な開示方法である。しかし、内国歳入庁の調査の結果重大な変更が行われる合理的な可能性がある場合は、SOP94-6 が要求する追加の注記を入れる必要性を考慮しなければならない。

会計処理の変更：会計処理を変更した場合は、その変更があった年度の財務諸表のなかに、その変更の内容と収益に及ぼす影響を明記しなければならない。会計処理の変更には、処理法の変更と見積値の変更が含まれる。

企業結合。企業結合が発生した年度の財務諸表には、下記情報が含まれていなければならない：

- 取得または結合の対象となった会社の名前と簡単な説明。
- 企業結合の結果いずれかの会社の資産や負債の簿価に対し行われた調整、並びに取得または結合された会社の営業実績が収支計算書に含まれる期間に関する情報。
- 作成した株式の数量及び種類を含む、与えられた対価。
- 企業結合に起因し、その関連契約に規定されている臨時支出、オプション及び売買約定。

#### 実務ヒント

OCBOA の財務諸表が、必要なすべての適切な開示事項を含んでいるかどうかを確認する出発点として、GAAP の開示チェックリストを利用するとよい。GAAP 準拠の財務諸表では開示を要求されているだろうと思われる項目にぶつかったら、その項目は OCBOA の測定規準に合致しているか、または財務諸表の誤読防止のために必要な情報であるかを決定する。特定の項目に関する情報の開示が決定されると、その情報を、GAAP の開示条件に従うか、別途 GAAP 条件の実質を伝える代替フォーマットを用いるか、いずれの開示方法に基づいて開示するかを決めねばならない。

(注：米国公認会計士協会 (AICPA) は、一般用開示チェックリスト並びに 13 種の特殊業種向けチェックリストを出版している。詳しくは、AICPA (電話番号 1-888-777-7077) にお問い合わせ下さい。)

## 第4章

### 監査報告書の作成にあたっての注意事項

#### 標準監査報告書

OCBOA の会計監査済み財務諸表の監査報告に関するガイドライン（指針）は、SAS No.62 に含まれている。一般的に、OCBOA の財務諸表の監査報告は、下記の点に置いて、GAAP に基づく財務諸表のそれと異なる。

- 最初のパラグラフと監査人の意見を述べるパラグラフに使用される財務諸表のタイトルは、OCBOA の財務諸表用タイトルになっていなければならない。混乱を避けるため、OCBOA の財務諸表には、“貸借対照表”や“損益計算書”のようなタイトルは使うべきでない。詳しくは第3章参照。
- 提示基準を説明する追加パラグラフを、意見パラグラフの直前に含める。
- 意見パラグラフでは、「メモXの説明する会計基準に基づき ... を公正に表示している」と書くべきところを、よく「GAAP に従って ... を公正に表示している」と間違っていて書かれることがあるので注意。

下記は、現金主義財務諸表と所得税準拠財務諸表に対する監査報告の例である。

#### 現金主義財務諸表の監査報告

私達は、添付の、XYZ 社の現金取引に基づき作成された、19X8 年及び 19X7 年の 12 月 31 日現在の資産負債計算書並びに同日でもって終了したそれぞれの年度の収入入金分及び経費支払分の関連書類を監査した。これらの財務諸表の記載内容に対する責任は同社の経営陣にある。私達の責任は、私達が行った監査に基づきこれらの財務諸表につき意見を述べることである。

##### 【標準第2パラグラフ】

メモXの説明する通り、これらの財務諸表は、一般に認められた会計原則以外の包括的な会計基準といえる、現金収支基準に基づいて作成されたものである。

私達の意見では、上記財務諸表は、あらゆる重要な点で、XYZ 社の 19X8 年及び 19X7 年の 12 月 31 日現在の現金取引により発生した資産と負債、並びに同日でもって終了したそれぞれの年度の収入入金分及び経費支払分を、メモXの説明する会計基準に基づき、公正に表示している。

#### 所得税を基準にした財務諸表の監査報告

私達は、添付の、ABC パートナーシップ社の法人所得税を基準にして作成された、19X8

年及び 19X7 年の 12 月 31 日現在の資産負債資本計算書、並びに同日でもって終了したそれぞれの年度の、法人所得税を基準にして作成された関連収支計算書及びパートナーの出資金勘定の推移報告書を監査した。これらの財務諸表の記載内容に対する責任は同パートナーシップ社の経営陣にある。私達の責任は、私達が行った監査に基づきこれらの財務諸表につき意見を述べることである。

#### 【標準第 2 パラグラフ】

メモ X の説明する通り、これらの財務諸表は、一般に認められた会計原則以外の包括的な会計基準といえる、パートナーシップ社が法人所得税申告のために使用している会計基準に基づいて作成されたものである。

私達の意見では、上記財務諸表は、あらゆる重要な点で、ABC パートナーシップ社の 19X8 年及び 19X7 年の 12 月 31 日現在の資産、負債、及び資本並びに同日でもって終了した各年度のパートナー（出資組合員）の出資金勘定の変化を、メモ X の説明する会計基準に基づき、公正に表示している。

問題その 15：法人所得税基準に基づいて作成された財務諸表に対し、私が無限定に適正とする意見を出したとしたら、私は、その税務会計が容認できる税務慣行を表現していると考えていることになりますか？

筆者の意見では、イエスです。あなたが、当該法的主体がある重要な取引に関する税に対してとった姿勢に賛成できない場合は、あなたは、その法人所得税ベースの会計基準からの逸脱度合いに応じて、監査報告の内容を修正すべきです。他方、あなたの監査により知りたいことは全て知り得た時点で、あなたが税務申告書に作成者として、更に財務報告にも、サインする気になっておられる場合は、あなたは、当財務諸表が容認できる税務慣行を反映していると結論なさっても差し支えないでしょう。

#### 標準レビュー及びコンピレーション報告書

SAS No.62 と SSARS1 の解釈指針 12 によると、OCBOA の財務諸表はその会計基準を明記し、その基準が GAAP とどう違うかを説明すべきである（ただし、その違いを数値化して示す必要はない）としている。また、SAS No.62 は、OCBOA の財務諸表に対する監査報告には、準拠した会計基準を明らかにし、その基準が GAAP 以外の包括的な会計基準といえるものである旨を追記しておく必要があると言っている。解釈指針 12 によると、財務諸表の見直し及び調製報告書にはこのような追記は不要としている。（注：SSARS1 のパラグラフ 20 は、実質的に注記等による解説や説明の全くない財務諸表には、会計基準が明記されている必要があるとしている。かかる記載がない場合は、該当の会計士はコンピレーション報告書にその会計基準を追加記入しなければならない。）

#### 監査報告書の修正

OCBOA の財務諸表に添付する標準監査報告書の修正は、以下のような場合に必要となる（AU § 623.31 参照）：

- OCBOA からの逸脱：OCBOA から逸脱すると、監査報告書の意見パラグラフに限定

条件を付加されるとか、監査人から不適正意見が出される結果を招くことになる。法的主体は、財務諸表の誤読を防止するために、場合によっては、上章で述べた通り、現金主義または所得税基準の会計処理から意図的に逸脱することもあり得る。この逸脱が財務諸表の有用性を高めているか否かは筋違いの議論である。OCBOA からの逸脱は、それが重大な逸脱である場合、標準監査報告の修正を必要とする。

- 会計原則の遵守における一貫性の欠如：会計原則またはその適用法が変更され、その変更が関連性のある変更である場合、監査人は監査報告書の意見パラグラフに引き続いて説明パラグラフを付加する必要がある。このパラグラフに書くべきことは、その変更内容と該当の注記への参照である。詳しくは、AU § 508.34 から.36 参照。
- 不確実性：財務諸表の数字が将来起こり得る事象の不確実性の影響下にあり、これらの事象が報告日の時点では合理的に予測できない場合、監査人は、意見パラグラフに続く個所に、説明パラグラフを追加するべきである。

不確実性は、監査人が前に述べた意見を否定しなければならないような事態を招く可能性をもっていることを銘記しておく必要がある。詳しくは、AU § 508.16 から.33 参照。

- 企業の継続性に対する疑念：監査人は、該当の法的主体の継続企業としての存続能力にかなりの疑念を抱いている場合は、監査報告書の意見パラグラフの後に説明パラグラフを追加するべきである。AU § 341 参照。

#### 実務ヒント

OCBOA の提示方法は、財務諸表の記載金額対して行われる比率分析、傾向分析等の各種分析に影響を及ぼす可能性がある。例えば、運転資本の不足とかマイナスの傾向や比率は、OCBOA の提示方法に従っている場合は、GAAP の提示方法に基づく場合に比べ、より識別が困難かも知れない。OCBOA の財務諸表から当該法的主体の継続企業としての存続能力を割り出そうとしている監査人は、この状況に注意する必要がある。財務諸表に表示されている数字の裏に隠されていることにまで目が届かないと、本格的な分析ができない可能性がある。

- 別の監査人。あなたの意見の一部に対する根拠として、別の監査人の報告書を参照する場合、あなたはその事実を報告書の導入パラグラフで明記し、あなたの意見を述べる際に別の監査人の報告書を参照するべきである。AU § 508.12 及び.13 参照。
- 比較財務諸表。過年度の財務諸表を持ち出し、それにつき以前に表明した意見と異なる意見を述べようとする場合は、当該監査人は、意見パラグラフの直前に説明パラグラフを設け、そこに意見を変えた主な理由を開示するべきである。
- ふさわしいタイトル。第3章で述べた通り、OCBOA の財務諸表には、GAAP に準拠して作られたものと混同されないように、適切な表題が付けられるべきである。監査人は、該当の財務諸表のタイトルが適切でないと考えられる場合は、説明パラグラフにその懸念を開示し、意見パラグラフに書く適正意見にも限定条件を付記するべきである。

AU § 623.07 参照。

- 開示内容の妥当性。監査人の意見は、当該財務諸表が、添付メモも含め、その使用目的、理解及び解釈に必要な情報をどの程度盛り込んでいるかに関する監査人自身の判断に基づいて述べられるべきである。AU § 623.09 参照。また、OCBOA の財務諸表の注記、監査報告等の中で開示すべき事柄に関する詳細については、第 3 章参照。

問題その 16：GAAP から OCBOA に変更すると、標準の監査報告も修正する必要があるか？

否。あなたのクライアントが GAAP から OCBOA に乗り換えたとしても、あなたの監査報告を修正する必要はありません。しかし、説明パラグラフを設けて以下の点を強調することをお考えになってはいかがでしょうか。

- 今まで使用していた提示方法と異なっていること、または
- 例えば、GAAP に準拠した財務諸表に加え、現金主義の財務諸表が作成された場合、別の提示方法に基づいて作成された当該法的主体の財務諸表に対し別の監査報告を用意したこと。SAS 62 の脚注 33 参照。

下記は、OCBOA に乗り換えた年度の比較財務諸表に関する監査報告の説明パラグラフの見本：

財務諸表の添付メモ X に述べている通り、19X8 年に当社は、連邦政府向け法人所得税申告のために使用されている、発生主義に基づく会計処理方式に従って財務諸表を作る方針を採用しました。この方式は、一般に認められた会計原則以外の包括的な会計基準といえるものです。従って、添付の財務諸表は、一般に認められた会計原則に従って財務状況と営業実績を提示する目的で作成されたものではありません。19X7 年度の財務諸表は、19X8 年度に採用した発生主義の所得税基準会計方式に合わせて書き直されています。

問題その 17：税法の変更は、会計原則の変更であると考えられるか？

否。税法の変更は、監査報告に説明パラグラフの追加を必要とする会計原則の変更とはみなされない。ただし、開示は必要と思われる。

問題その 18：他の一般的な監査報告の修正には、どのようなものがあるか？

監査人は、OCBOA の会計基準を採用している法的主体が、その基準から逸脱しているケースに遭遇することがある。例えば、法人所得税基準の財務諸表に「貸倒引当金」や「未実現利益」が含まれていることがある。または、現金主義財務諸表で、「固定資産」を資産勘定に計上しながら「減価償却費」がどこにも見あたらないということもある。こういう場合、会計基準からの逸脱に応じて監査報告を修正することが適切であると思われる。

GAAP に準拠して作成された財務諸表に対する監査報告同様、監査人が、監査中の財務諸表に関し、説明パラグラフを追加してある事柄を強調したいと思うケースは他にも多々あると考えられる。

問題その 19：監査報告の修正は、レビュー及びコンピレーション報告書にもあてはまるか？

標準のレビュー及びコンピレーション報告書に修正が必要とされるケースは、下記を除いて、標準の監査報告書の修正を必要とするケースと同じである：

- 使用されている会計基準とそれが GAAP 以外の包括的な会計基準であるという記載は、財務諸表の注記等にそれが割愛されている場合を除いて、不要。
- 通常の場合、該当の財務諸表が適切にしかるべき開示を行っている限り、（継続企業としての存続に関する不確実性を含む）不確実性や一貫性に欠ける会計原則の適用のために、会計士が標準のレビュー及びコンピレーション報告書を修正しなければならないことはまずない。しかし、財務諸表について何か強調したいことがあれば、その為にパラグラフを追加することは自由で、それを禁じている規定は存在しない。

AR § 100.40、パラグラフ 14 参照。

概して、使用会計基準の GAAP から OCBOA（またはその逆）への変更は、標準のレビュー及びコンピレーション報告書の修正を伴わない。