

中小企業の会計に関する指針（案）

平成 17 年 月 日
日本公認会計士協会
日本税理士会連合会
日本商工会議所
企業会計基準委員会

【総論】	1
目的	1
対象	2
本指針の作成に当たっての方針	3
本指針の記載範囲及び適用に当たっての留意事項	4
【各論】	5
金銭債権	5
貸倒損失・貸倒引当金	7
有価証券	9
棚卸資産	13
経過勘定等	15
固定資産	17
繰延資産	20
金銭債務	22
引当金	24
退職給付債務・退職給付引当金	26
税金費用・税金債務	28
税効果会計	29
資本・剰余金	32
収益・費用の計上	34
外貨建取引等	36
計算書類の注記	39
後発事象	42
決算公告と貸借対照表及び損益計算書のひな型	43

【総論】

目的

要 点

- 株式会社は、商法により、計算書類の作成が義務付けられている。
- 中小企業の会計に関する指針（以下「本指針」という。）は、中小企業が、計算書類の作成に当たり、拠ることが望ましい会計処理や注記等を示すものである。
- このため、中小企業は、本指針に拠り計算書類を作成することが推奨される。とりわけ、会社法施行後における会計参与設置会社が計算書類を作成する際には、本指針に拠ることが適当である。
- このような目的に照らし、本指針は、一定の水準を保ったものとする。

1．中小企業の会計 - 計算書類の作成義務

株式会社は、商法により、計算書類の作成が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、商法第32条第2項において「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」とされている。この「公正ナル会計慣行」の中の一つとして、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（以下「会計基準」という。）がある。会計基準においては、中小企業の特徴を考慮した簡便的な方法が設けられている場合もあり、また、会計実務では、具体的な規定が会計基準において定められていないような場合など、一定の状況下では、法人税法で定める処理が参照されている。

2．本指針作成の経緯

従来、中小企業が適用することができる「公正ナル会計慣行」とは何か十分に明確になっていないと指摘されてきた。そこで、中小企業が、資金調達先の多様化や取引先の拡大等も見据えて、会計の質の向上を図る取組みを促進するため、平成14年6月に中小企業庁が、「中小企業の会計に関する研究会報告書」を発表した。また、これに呼応して、平成14年12月に日本税理士会連合会が「中小会社会計基準」を、平成15年6月に日本公認会計士協会が「中小会社の会計のあり方に関する研究報告」をそれぞれまとめ、その普及を図ってきた。本指針は、これら3つの報告を統合するものである。

3．本指針の目的

本指針は、中小企業が、計算書類の作成に当たり、拠ることが望ましい会計処理

や注記等を示すものである。このため、中小企業は、本指針に拠り計算書類を作成することが推奨される。

また、平成18年度内の施行を目途として立法作業が行われている会社法において、取締役と共同して計算書類の作成を行う「会計参与制度」の導入が予定されている。本指針は、とりわけ会計参与が計算書類を作成するに当たって拠ることが適当な会計のあり方を示すものである。このような目的に照らし、本指針は、一定の水準を保ったものとする。

もっとも、会計参与を設置した会社が、本指針に拠らずに、会計基準に基づき計算書類を作成することも、当然に認められる。

対象

要 点

- 本指針の適用対象は、以下を除く株式会社とする。
 - (1) 証券取引法の適用を受ける会社並びにその子会社及び関連会社
 - (2) 株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律（以下「商法特例法」という。）上の大会社（みなし大会社を含む。）及びその子会社
- 有限会社、合名会社又は合資会社についても、本指針に拠ることが推奨される。

4．本指針の適用対象とする株式会社

本指針の適用対象は、以下を除く株式会社とする。

- (1) 証券取引法の適用を受ける会社並びにその子会社及び関連会社
- (2) 商法特例法上の大会社（みなし大会社を含む。）及びその子会社

これらの株式会社は、公認会計士又は監査法人の監査を受けるため、会計基準に基づき財務諸表を作成することから、本指針の適用対象外とする。

5．有限会社、合名会社又は合資会社

有限会社、合名会社又は合資会社についても、計算書類を作成するに当たり、本指針に拠ることが推奨される。

本指針では、本指針の適用対象としているすべての会社を中小企業という。

本指針の作成に当たっての方針

要 点

- 会社の規模に関係なく、取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるべきである。しかし、専ら中小企業のための規範として活用するため、コスト・ベネフィットの観点から、会計処理の簡便化や法人税法で規定する処理の適用が、一定の場合には認められる。

6．会計基準とその限定的な適用

中小企業に限らず企業の提供する会計情報には、本来投資家の意思決定を支援する役割や、利害関係者の利害調整に資する役割を果たすことが期待されている。

投資家と直接的な取引が少ない中小企業でも、資金調達先の多様化や取引先の拡大等に伴って、これらの役割が会計情報に求められることに変わりはない。その場合には、取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるよう、会社の規模に関係なく会計基準が適用されるべきである。本指針は、基本的に、このような考え方に基づいている。

しかしながら、投資家をはじめ会計情報の利用者が限られる中小企業において、投資の意思決定に対する役立ちを重視する会計基準を一律に強制適用することが、コスト・ベネフィットの観点から必ずしも適切とは言えない場合がある。そこでは、配当制限や課税所得計算など、利害調整の役立ちに、より大きな役割が求められる。また、中小企業においては、会計情報を適時・正確に作成することにより、経営者自らが会社の経営実態を正確に把握し、適切な経営管理に資することの意義も、会計情報に期待される役割として大きいと考えられる。本指針では、その点も考慮して、中小企業が拠ることが望ましい会計処理のあり方を示している。

7．法人税法で定める処理を会計処理として適用できる場合

法人税法で定める処理を会計処理として適用できるのは、以下の場合である。

- (1) 会計基準がなく、かつ、法人税法で定める処理に拠った結果が、経済実態をおおむね適正に表していると認められるとき
- (2) 会計基準は存在するものの、法人税法で定める処理に拠った場合と重要な差異がないと見込まれるとき

本指針の記載範囲及び適用に当たっての留意事項

要 点

- 本指針はすべての項目について網羅するのではなく、主に中小企業において必要と考えられるものについて重点的に言及している。
- 本指針で記載されていない点については、「本指針の作成に当たっての方針」の考え方に基づくことが求められる。

8．本指針の記載範囲

中小企業が計算書類を作成するに当たり掘ることが望ましい会計処理を網羅的に示すことは、およそ不可能である。そのため、本指針では、特に中小企業において必要と考えられるものについて、重点的に言及している。

したがって、実際の適用に際し、本指針に記載のない項目の会計処理を行うに当たっては、「本指針の作成に当たっての方針」に示された考え方に基づくことが求められる。

9．本指針の適用に当たっての留意事項

本指針では、項目ごとに「要点」が枠書きで示されているが、これは本文で記載されている事項の要約を簡便に記述したものである。したがって、実際の適用に際しては、「要点」の記述のみならず、本文で示されている事項も参考にすることが求められる。

【各論】

金銭債権

要 点

- 金銭債権には、その債権金額を付す。
- 金銭債権の取得価額が債権金額と異なる場合は、取得価額で計上することができる。

10．金銭債権の定義

金銭債権とは、金銭の給付を目的とする債権をいい、貸付金、預金、受取手形、売掛金等を含む。

11．貸借対照表価額

金銭債権には、その債権金額を付す。

12．取得価額と債権金額とが異なる場合の処理

金銭債権の取得価額が債権金額と異なる場合は、取得価額で計上することができる。すなわち、債権金額より高い代金で買い入れたときは、相当の増額をした金額をもって貸借対照表に計上し、債権金額より低い代金で買い入れたときその他相当の理由があるときは、相当の減額をした金額をもって、貸借対照表に計上することが認められている。

なお、債権金額と取得価額との差額が金利の調整であるときは、決済期日までの期間にわたり、每期一定の方法で加減して処理する。ただし、取得価額と債権金額との差額に重要性が乏しい場合には、決済時点において差額を損益として認識することもできる。

13．時価評価

市場価格のある金銭債権については、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ことができる。

14．金銭債権の譲渡

手形の割引又は裏書及び金融機関等による金銭債権の買取りは、金銭債権の譲渡に該当する。したがって、手形割引時に、手形譲渡損が計上される。

15. 貸借対照表上の表示

(1) 営業上の債権

売掛金、受取手形その他営業取引によって生じた金銭債権は、流動資産の部に表示する。ただし、これらの金銭債権のうち破産債権等で決算期後1年以内に弁済を受けることができないことが明らかなものは、投資その他の資産の部に表示する。

(2) 営業上の債権以外の債権

(1)以外の金銭債権であって、その履行時期が決算期終了後1年以内に到来するもの又は到来すると認められるものは、流動資産の部に表示し、それ以外ものは、投資その他の資産の部に表示する。

(3) 子会社等に対する金銭債権

子会社又は支配株主に対する金銭債権であって、流動資産の部で表示されるものは、その金銭債権が属する科目ごとに、他の金銭債権と区分して表示するか、注記する。

(4) 取締役等に対する金銭債権

取締役、監査役等に対する金銭債権は、その総額を注記する。

(5) 受取手形割引額等

受取手形割引額及び受取手形譲渡額は、それぞれ注記する。

16. デリバティブ

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、当期の損益として処理する。ただし、ヘッジ目的でデリバティブ取引を行った場合、ヘッジ対象資産に譲渡等の事実がなく、かつ、そのデリバティブ取引がヘッジ対象資産に係る損失発生へのヘッジに有効である限り、損益の繰延べが認められる。

【関連項目】

商法施行規則第30条、第53条～第55条、第71条、第75条

金融商品に係る会計基準 第三、第五

法人税法第61条の5、第61条の6

貸倒損失・貸倒引当金

要 点

- 法的に債権が消滅した場合のほか、回収不能な債権がある場合は、その金額を貸倒損失として計上し、債権金額から控除しなければならない。
- 貸倒引当金は、以下のように扱う。
 - (1) 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計上しなければならない。
 - (2) 取立不能見込額については、債権の区分に応じて算定する。財政状態に重大な問題が生じている債務者に対する金銭債権については、個別の債権ごとに評価する。
 - (3) 財政状態に重大な問題が生じていない債務者に対する金銭債権に対する取立不能見込額は、それらの債権を一括して又は債権の種類ごとに、過去の貸倒実績率等合理的な基準により算定する。
 - (4) 法人税法における貸倒引当金の繰入限度額相当額が取立不能見込額を明らかに下回っている場合を除き、その繰入限度額相当額を貸倒引当金に計上することができる。

17. 貸倒損失

(1) 「法的に債権が消滅した場合」とは、会社更生法による更生計画又は民事再生法による再生計画の認可が決定されたことにより債権の一部が切り捨てられることとなった場合などが該当する。また、「回収不能な債権がある場合」とは、債務者の財政状態及び支払能力から見て債権の全額が回収できないことが明らかである場合をいう。

(2) 損益計算書上は次のとおり表示する。

営業上の取引に基づいて発生した債権に対するもの	・・・販売費
、 以外のもの	・・・営業外費用
臨時かつ巨額のもの	・・・特別損失

18. 貸倒引当金

- (1) 金銭債権について取立不能のおそれがある場合には、その取立不能見込額を貸倒引当金として計上しなければならない。
- (2) 「取立不能のおそれがある場合」とは、債務者の財政状態、取立のための費用及び手続の困難さなどを総合し、企業関係者の社会通念に従って判断したときに

回収不能のおそれがある場合をいう。

(3) 取立不能見込額は、債務者の財政状態及び経営成績に応じて次のように区分し、算定する。

区 分	定 義	算定方法
一般債権	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	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の合理的な基準により算定する（貸倒実績率法）。
貸倒懸念債権	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	原則として、債権金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算定する。
破産更生債権等	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	債権金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、その残額を取立不能額とする。

なお、本指針においては、次に掲げる法人税法の区分に基づいて算定される貸倒引当金繰入限度額が明らかに取立不能見込額に満たない場合を除き、繰入限度額相当額をもって貸倒引当金とすることができる。

区 分	定 義	繰入限度額
一括評価金銭債権	個別評価金銭債権以外の金銭債権	債権金額に過去3年間の貸倒実績率又は法人税法に規定する法定繰入率を乗じた金額
個別評価金銭債権	更生計画の認可決定により5年を超えて賦払いにより弁済されるなどの法律による長期棚上げ債権、債務超過が1年以上継続し事業好転の見通しのない場合などの回収不能債権、破産申立て、更生手続等の開始申立てや手形取引停止処分があった場合等における金銭債権	金銭債権の50%相当額

(4) 貸借対照表上の表示

貸倒引当金は、原則として対象となった各科目ごとに控除形式で表示する。

ただし、流動資産又は投資その他の資産から一括して控除形式で表示する方法、又は対象となった科目から直接控除して注記する方法によることもできる。

(5) 損益計算書上の表示

貸倒引当金の繰入、戻入（取崩）は債権の区分ごとに行う。当期に直接償却により債権額と相殺した後、貸倒引当金に期末残高があるときは、これを当期繰入額と相殺し、繰入額の方が多い場合は、その差額を貸倒引当金繰入額として、次のとおり表示する。

営業上の取引に基づいて発生した債権に対するもの・・・販売費
、 以外のもの・・・営業外費用
臨時かつ巨額のもの・・・特別損失

また、取崩額の方が多い場合は、その取崩差額を特別利益に計上する。なお、繰入及び戻入については、実務上、いわゆる洗替方式による処理が行われていることが少なくないが、上記の取扱いにより表示されることに留意する。

【関連項目】

商法施行規則第30条

企業会計原則 第三

金融商品に係る会計基準 第四

会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第122項～第125項

法人税法第52条

有価証券

要 点

- 有価証券（株式、債券、投資信託など）は、保有目的の観点から、以下の4つに分類し、原則として、それぞれの分類に応じた評価を行う。
 - (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
- 有価証券は、「売買目的有価証券」に該当する場合を除き、取得原価をもって貸借対照表価額とすることができる。

ただし、「その他有価証券」に該当する市場価格のある株式を多額に保有している

場合には、当該有価証券を時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額（税効果考慮後の額）は資本の部に計上する。

- 市場価格のある有価証券を取得原価で貸借対照表に計上する場合であっても、時価が著しく下落したときは、将来回復の見込みがある場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は特別損失に計上する。

19. 有価証券の分類と会計処理の概要

有価証券は、保有目的等の観点から以下の4つに分類し、それぞれ次のように会計処理する。

分 類		貸借対照表価額	評価差額
売買目的有価証券		時価	損益(営業外損益)
満期保有目的の債券		償却原価(取得原価)	償却原価法による差額: 営業外損益
子会社株式 及び関連会社株式		取得原価	該当なし
その他有価証券	市場価格あり	時価	資本の部(税効果考慮後の額) (全部資本直入法の場合)
	市場価格なし	取得原価 (債券: 償却原価)	該当なし(償却原価法による差額: 営業外損益)

(1) 売買目的有価証券

売買目的有価証券とは、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をいう。売買目的有価証券については、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（営業外損益）として処理する。

本指針においては、売買目的有価証券とその他有価証券との区分を法人税法の規定に従って分類することも認められる。法人税法の規定において、売買目的有価証券とは、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（企業支配株式を除く。）であって、以下に掲げるものとされている。

専担者売買有価証券（会社がトレーディング目的の専門部署を設置している場合に、その目的のために取得した有価証券）

短期売買有価証券（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有価証券）

金銭の信託に属する有価証券（金銭の信託のうち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他の金銭の信託と区分して帳簿書類に記載したもの）

(2) 満期保有目的の債券

満期保有目的の債券とは、満期まで保有することを目的としていると認められる社債その他の債券をいう。満期保有目的の債券については、取得価額をもって貸借対照表価額とする。ただし、取得価額と債券金額の差額が金利の調整と認められるときは、償却原価法により処理する。

(3) 子会社株式及び関連会社株式

子会社株式及び関連会社株式については、取得原価をもって貸借対照表価額とする。

(4) その他有価証券

その他有価証券とは、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。

その他有価証券については、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額（税効果考慮後の額）は洗替方式に基づき、全部資本直入法又は部分資本直入法により処理する。ただし、市場価格のあるその他有価証券を保有していても、それが多額でない場合には、取得原価をもって貸借対照表価額とすることもできる。

市場価格のない有価証券は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、債券について、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する。

20. 有価証券の取得原価

有価証券の取得時における付随費用（支払手数料等）は、取得した有価証券の取得原価に含める。なお、期末に保有している有価証券を時価評価する場合、その時価には取得又は売却に要する付随費用を含めない。

21. 有価証券の評価方法

取得原価の評価方法は、移動平均法又は総平均法による。

22. 有価証券の減損

有価証券の減損処理については、商法上、強制適用されることに留意する。

(1) 市場価格のある有価証券の減損処理

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、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ければならない。

市場価格のある有価証券の時価が「著しく下落した」ときとは、少なくとも個々

の銘柄の有価証券の時価が、取得原価に比べて50%程度以上下落した場合をいう。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。

(2) 市場価格のない有価証券の減損処理

市場価格のない株式について、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として処理しなければならない。

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。

なお、有価証券の減損処理を行った場合には、当該時価（(1)の場合）又は実質価額（(2)の場合）を翌期首の取得原価とする。

有価証券の減損処理について、法人税法に定める処理に拠った場合と比べて重要な差異がないと見込まれるときは、法人税法の取扱いに従うことが認められる。

23. 貸借対照表上の表示

売買目的有価証券及び1年以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。

例えば、売買目的有価証券以外に流動資産の有価証券に含まれるものの例としては次のものがある。

(1) 1年以内に満期が到来するCD（国内CDは預金表示も可能）及びコマーシャル・ペーパー

(2) 契約型投信及び貸付信託のうち以下のもの

1年以内に償還されるもの

預金と同様の性格を有するもの（MMF、MRF、中期国債ファンド、信託銀行が一般顧客に一律の条件で発行する貸付信託の受益証券など）

したがって、保有する株式がその他有価証券に該当する場合には、投資有価証券（固定資産）として記載する。

24. 損益計算書上の表示

有価証券の売却損益の損益計算書上の表示区分は、次のようになる。

有価証券の分類	売却損益の表示区分等
売買目的有価証券	営業外損益（売却益と売却損は相殺する。）
子会社株式及び関連会社株式	特別損益（売却益と売却損は相殺しない。）
その他有価証券	臨時的なもの・・・特別損益 （業務上の関係を有する株式の売却など） それ以外・・・営業外損益 （市場動向の推移をみながら売却することを目的として取得したもの（純投資目的）など）

【関連項目】

商法施行規則第28条第1項、第32条第2項、第3項

金融商品に係る会計基準 第三・二

会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第47項～第96項

法人税法第61条の3第1項第1号

法人税法施行令第119条の12

棚卸資産

要 点

- 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。ただし、少額な付随費用は取得原価に加算しないことができる。
- 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、売価還元法等、一般に認められる方法とする。なお、最終仕入原価法も、期間損益の計算上著しい弊害がない場合には、用いることができる。
- 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ときは、将来回復の見込みがある場合を除き、時価で評価しなければならない。

25. 棚卸資産の範囲

棚卸資産とは、商品又は製品（副産物及び作業くずを含む。）半製品、仕掛品（半成工事を含む。）主要原材料、補助原材料、消耗品で貯蔵中のもの、その他これらに準ずるものをいう。

26. 棚卸資産の取得価額

(1) 取得価額

棚卸資産の取得原価は、次のとおりとする。

購入した棚卸資産

その資産の購入の代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他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）とその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の合計額

自己の製造等に係る棚卸資産

その資産の製造等のために要した原材料費、労務費、及び経費の額とその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の合計額

上記以外の方法により取得をした棚卸資産

その取得の時ににおけるその資産の取得のために通常要する価額とその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の合計額

(2) 少額の付随費用

整理、選別、手入れ等に要した費用の額その他一定の費用の額で少額の付随費用等は、取得価額に算入しないことができる。

27. 棚卸資産の評価基準

棚卸資産は、原価法又は低価法により評価し、原則として継続適用する。

低価法とは、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、選択した評価方法に基づき算出した取得価額による原価法により評価した価額と事業年度末における時価とのうちいずれか低い価額をもってその評価額とする方法をいう。この場合における時価とは、原則として正味実現可能価額（現在の売価から売却に要する費用を控除した金額）とするが、再調達価額（事業年度末におけるその取得のために通常要する価額）等によることもできる。

28. 棚卸資産の評価方法

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、売価還元法等、一般に認められる方法による。

なお、期間損益の計算上著しい弊害がない場合には、最終仕入原価法を用いることもできる。

29. 棚卸資産の評価損

原価法を採用した場合において、棚卸資産の時価が取得原価より著しく低いときは、将来回復すると認められる場合を除き、時価で評価しなければならない。

また、次の事実が生じた場合には、評価損を計上しなければならない。

- (1) 棚卸資産について、災害により著しく損傷したとき
- (2) 著しく陳腐化したとき
- (3) 上記に準ずる特別の事実が生じたとき

【関連項目】

商法施行規則第28条

企業会計原則 第三・五

法人税法第29条

法人税法施行令第28条～第33条、第68条

経過勘定等

要 点

- 前払費用及び前受収益は、当期の損益計算に含めず、未払費用及び未収収益は当期の損益計算に含めなければならない。
- 前払費用、前受収益、未払費用及び未収収益等については、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。

30. 経過勘定の定義

(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て支払われた対価をいい、未経過利息、未経過保険料、未経過家賃、未経過保証料等が該当する。

前払費用は、このような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。

(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て支払を受けた対価をいい、前受利息、前受家賃等が該当する。

前受収益は、このような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。

(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、既に提供された役務に対していまだその対価の支払が終らないものをいい、未払利息、未払家賃、未払社会保険料等が該当する。

未払費用は、このような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。

(4) 未収収益

未収収益とは、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、既に提供した役務に対しいまだその対価の支払を受けていないものをいい、未収利息、未収家賃等が該当する。

未収収益は、このような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。

31. 経過勘定等に係る会計処理

(1) 費用については発生したものを損益計算書に計上し、収益については実現したものを損益計算書に計上しなければならず、当期の費用及び収益でない前払費用及び前受収益は当期の損益計算書から除去し、当期の費用又は収益とすべき未払費用及び未収収益は当期の損益計算書に計上するための経過勘定項目として貸借対照表に計上する。

(2) ただし、前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益のうち、重要性の乏しいものについては、経過勘定として処理しないことができる。また、本指針においては、前払費用のうち当期末においてまだ提供を受けていない役務に対応する前払費用の額で、支払日から1年以内に提供を受ける役務に対応する金額については、継続適用を条件に費用処理することができる。

(3) 立替金、仮払金、仮受金等の科目のうち、金額の重要なものについては、適正な科目を付して資産又は負債として計上し、また、当期の費用又は収益とすべき金額については、適正な科目に計上して費用又は収益として処理しなければならない。

32. 経過勘定の貸借対照表上の表示

経過勘定は、次のように貸借対照表に表示する。

項 目	表示科目	表示箇所
前払費用	前払費用	流動資産
	長期前払費用（決算日後 1年を超えて費用となる部分）	投資その他の資産
前受収益	前受収益	流動負債
	長期前受収益（決算日後 1年を超えて収益となる部分）	固定負債
未払費用	未払費用	流動負債
未収収益	未収収益	流動資産

【関連項目】

企業会計原則 第二

固定資産

要 点

- 固定資産の減価償却は、経営状況により任意に行うことなく、定率法、定額法その他の方法に従い、毎期継続して規則的な償却を行う。ただし、法人税法の規定による償却限度額をもって償却額とすることができる。
- 圧縮記帳は、利益処分方式により行う。ただし、国庫補助金、工事負担金等で取得した資産並びに交換、収用等及び特定の資産の買換えで交換に準ずると認められるものにより取得した資産については、直接減額方式によることができる。
- 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。なお、当該減損額は、減損損失として損益計算書の特別損失に計上する。
- ゴルフ会員権は取得原価で評価する。ただし、時価があるものについて時価が著しく下落した場合又は時価がないものについて発行会社の財政状態が著しく悪化した場合には、有価証券に準じて減損処理を行う。

33. 固定資産の取得価額

有形固定資産及び無形固定資産の取得価額は、次のとおりとする。

(1) 原則

固定資産の取得価額は、購入代価等に、買入手数料、運送費、引取運賃、据付費、試運転費等の付随費用を加えた金額とする。

(2) 少額の付随費用

付随費用が少額である場合は、取得価額に算入しないことができる。

(3) 少額の減価償却資産

減価償却資産のうち取得価額が少額のものについては、その取得した事業年度において費用処理することができる。

34．固定資産の減価償却

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。

有形固定資産の減価償却の方法は、定率法、定額法その他の方法に従い、每期継続して適用し、みだりに変更してはならない。なお、減価償却は、固定資産を事業の用に供したときから開始する。

減価償却における耐用年数や残存価額は、その資産の性質、用途、使用状況等に応じて合理的に決定しなければならない。ただし、法人税法上の耐用年数を用いて計算した償却限度額を減価償却費として計上することも認められる。

算定された減価償却費は、その性質に応じて製品原価又は期間費用として処理する。減価償却計算に適用した耐用年数又は残存価額が、その設定に当たり予測できなかった機能的原因等により著しく不合理となった場合等には、耐用年数又は残存価額を修正し、これに基づき過年度における減価償却累計額を修正し、その修正額を特別損失に計上する。

租税特別措置法による特別償却のうち、一時償却額は、重要性の乏しい場合を除き利益処分方式により特別償却準備金として計上する。

なお、無形固定資産の減価償却の方法は、定額法その他の方法に従い、每期継続して適用する。

35．圧縮記帳

固定資産の圧縮記帳の会計処理は、原則として、受贈益又は譲渡益の全額を損益計算書に計上するとともに、利益処分方式により圧縮記帳額から繰延税金負債を控除した純額を積立金として計上する。

ただし、国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、直接減額方式による圧縮記帳をすることができる。また、交換、収用等及び特定の資産の買換えで交換に準ずると認められるものにより取得した固定資産についても、直接減額方式

による圧縮記帳が認められる。

36．固定資産の減損

固定資産について予測することができない物理的・機能的減損が生じたときは、相当の減額をしなければならない。また、固定資産に物理的・機能的減損が生じていなくても使用状況と時価により減損処理を行うことがある。

減損損失の認識及びその額の算定に当たって、減損会計基準の適用による技術的困難性等を勘案し、本指針では、資産の使用状況に大幅な変更があった場合に、減損の可能性について検討することとする。

具体的には、固定資産としての機能を有していても将来使用の見込みが客観的にないこと又は固定資産の用途を転用したが採算が見込めないことのいずれかに該当し、かつ、時価が著しく下落している場合には減損損失を認識するものとする。なお、資産が相当期間遊休状態にあれば、通常、将来使用の見込みがないことと判断される。

37．ゴルフ会員権

(1) ゴルフ会員権の評価

ゴルフ会員権は、取得原価で評価する。ただし、ゴルフ会員権の計上額の重要性が大きい場合で、以下の要件に該当するときは、有価証券に準じて減損処理を行う。

時価があるゴルフ会員権・・・時価が著しく下落したとき

時価が「著しく下落した」ときとは、少なくとも個々のゴルフ会員権の時価が取得原価に比べて50%程度以上下落した場合をいう。

時価のないゴルフ会員権・・・発行会社の財政状態が著しく悪化したとき

少なくとも、ゴルフ場運営会社が、破産法、民事再生法等の申立てをした場合には、実態に応じて評価減を行うものとする。

(2) 預託保証金方式によるゴルフ会員権を減損する場合の会計処理

預託保証金方式によるゴルフ会員権の時価が著しく下落したことにより減損処理する場合には、帳簿価額のうち預託保証金を上回る金額について、まず直接評価損を計上し、さらに時価が預託保証金の額を下回る場合には、当該部分を債権の評価勘定として貸倒引当金を設定する。ただし、預託保証金の回収が困難な場合には、貸倒引当金を設定せずにゴルフ会員権から直接控除することができる。

【関連項目】

- 企業会計原則 第三・五
- 企業会計原則 第一・五、注解3
- 固定資産の減損に係る会計基準
- 法人税法第33条第2項
- 法人税法施行令第68条
- 減価償却の耐用年数等に関する省令

繰延資産

要 点

- 創立費、開業費、研究費及び開発費、新株発行費等、社債発行費、社債発行差金は、原則として費用処理する。なお、繰延資産として計上することもできる。
- 研究費及び開発費のうち、新知識の発見を目的とした計画的な調査及び探求並びに新製品等への研究成果その他の知識の具体化に係る費用は、その発生時に費用処理することが望ましい。
- 費用として処理しなかった税法固有の繰延資産は、長期前払費用等として計上する。

38．繰延資産の定義

繰延資産とは、既に代価の支払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資産として繰り延べたものをいう。

39．繰延資産の範囲

- (1) 創立費、開業費、研究費及び開発費、新株発行費等、社債発行費、社債発行差金が繰延資産に該当する。

創立費

発起人に支払う報酬、会社の負担すべき設立費用

開業費

開業準備のために支出した金額

研究費及び開発費

次の目的のために特別に支出した金額

ア．新製品又は新技術の研究

イ．新技術又は新経営組織の採用

ウ．資源の開発

エ．市場の開拓

新株発行費等

新株及び新株予約権の発行のために支出した費用

社債発行費

社債の発行のために支出した費用

社債発行差金

社債権者に償還すべき金額の総額が社債募集によって得た実額を超える場合、その差額

(2) (1)の繰延資産のうち、新製品若しくは新技術の研究又は新技術の採用のために特別に支出した金額については、その発生時に費用処理することが望ましい。

(3) 法人が支出する次に掲げる費用（資産の取得に要した金額及び前払費用を除く。）のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶものは、税法固有の繰延資産に該当する。

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

資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立退料その他の費用

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

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

から 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

40．償却額・償却期間

(1) 商法上の繰延資産

創立費は、会社成立後、開業費は開業後、研究費及び開発費はその支出後、それぞれ5年以内に、新株発行費等及び社債発行費はそれぞれその発行後3年以内に、社債発行差金は、社債償還の期限内に每期均等額以上の償却をしなければならない。

(2) 税法固有の繰延資産等

社債発行差金及び税法固有の繰延資産については、法人税法上、償却限度額の規定があることに留意する必要がある。また、金額が少額の場合は、発生時において費用処理する。

41．一時償却

(1) 繰延資産について支出の効果が期待されなくなった場合には、一時に償却しな

なければならない。

(2) 本指針においては、次の場合には、一時に償却しなければならないものとして取り扱う。

他の者の有する固定資産を利用するために支出した費用で資産として繰り延べたものについて、次の事実が生じた場合

ア．当該固定資産が災害により著しく損傷したこと

イ．当該固定資産が1年以上にわたり遊休状態にあること

ウ．当該固定資産がその本来の用途に使用することができないため、他の用途に使用されたこと

エ．当該固定資産の所在する場所の状況が著しく変化したこと

上記に準ずる特別の事実が生じた場合

42．表示

費用として処理しなかった繰延資産の未償却残高及び繰延資産の償却額の表示は、次のとおりとする。

(1) 商法上の繰延資産は、貸借対照表に繰延資産の部を設け、科目を示して表示する。

(2) 税法固有の繰延資産は、「投資その他の資産」に長期前払費用等の適当な科目を付して表示する。

(3) 損益計算書において、繰延資産の償却額が営業収益との対応関係がある場合には販売費及び一般管理費に、対応関係がない場合には営業外費用に表示する。

(4) 繰延資産の一時償却額は、特別損失に表示する。

【関連項目】

商法施行規則第35条～第40条

企業会計原則 注解15

法人税法施行令第14条、第134条

金銭債務

要 点

➤ 金銭債務には、債務金額を付する。

43．金銭債務の定義

金銭債務とは、金銭の支払を目的とする債務をいい、支払手形、買掛金、借入金、社債（私募債を含む。）等を含む。なお、金銭債務は、網羅的に計上する。

44．貸借対照表価額

- (1) 支払手形、買掛金、借入金その他の債務には、債務金額を付さなければならない。
- (2) 社債は、社債金額をもって貸借対照表価額とする。ただし、社債を社債金額よりも低い金額で発行した場合には、その差額に相当する金額を社債発行差金として資産の部に計上し、社債償還の期限内に每期均等額以上の償却をしなければならない。

45．貸借対照表上の表示

(1) 営業上の債務

買掛金、支払手形その他営業取引によって生じた金銭債務は、流動負債の部に表示する。

(2) 営業上の債務以外の債務

借入金その他(1)の金銭債務以外の金銭債務で、その支払の期限が決算期後1年以内に到来するもの又は到来すると認められるものは、流動負債の部に表示する。

(3) 支配株主等に対する金銭債務

支配株主又は子会社に対する金銭債務で流動負債の部に記載すべきものは、次のいずれかの方法により表示する。

その金銭債務が属する科目ごとに、他の金銭債務と区別して記載する。

その金銭債務が属する科目ごとに、又は2以上の科目について一括して、注記する。

(4) 取締役等に対する金銭債務

取締役、監査役等に対する金銭債務は、その総額を注記する。

(5) その他の債務

上記(1)及び(2)以外の金銭債務は、固定負債の部に表示する。

46．デリバティブ

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、当期の損益として処理する。

ただし、金融機関から融資と組み合わせて金利スワップ契約を締結した場合において、借入金の金額と金利スワップの元本が同額である等の一定の要件を満たしているときは、時価評価を行う必要がないことに留意する。

【関連項目】

商法施行規則第76条～第80条、第82条、第84条
金融商品に係る会計基準 第三、第五

引当金

要 点

- 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、引当金に繰入れなければならない。

47. 引当金の設定要件

- (1) 次のすべての要件に該当するものは、引当金として計上しなければならない。
 - 将来の特定の費用又は損失であること
 - 発生が当期以前の事象に起因していること
 - 発生の可能性が高いこと
 - 金額を合理的に見積もることができること
- (2) 引当金のうち、当期の負担に属する部分の金額を当期の費用又は損失として計上しなければならない。

48. 引当金の区分

- (1) 賞与引当金等の法的債務（条件付債務）たる引当金は、負債として計上しなければならない。
- (2) 修繕引当金等のように、法的債務ではないが、将来の支出に備えるための引当金については、金額に重要性の高いものがあれば、負債として計上することが必要である。

(3) 引当金についての、会計、商法及び税法の関係は、次のとおりである。

	分類	商法	種類	税法
会計上の引当金	評価性引当金		貸倒引当金	損金算入 限度額有り
	負債性引当金	条件付債務	返品調整引当金	
			賞与引当金、退職給付引当金、製品保証引当金、売上割戻引当金、工事補償引当金等	損金算入不可
	非債務性引当金	商法施行規則第43条の引当金(注)	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	

(注)引当金の部に計上しない場合は、法的債務と区別するために注記が必要である。

49. 表示

- (1) 引当金は、その計上の目的を示す適当な名称を付して記載しなければならない。
- (2) 引当金の繰入額は、その引当金の目的等に応じて、損益計算書において、売上高の控除項目、製造原価、販売費及び一般管理費又は営業外費用として、その科目を付して計上する。

50. 賞与引当金の計上額

翌期に支給する賞与の見積額のうち、当期の負担に属する部分の金額は、賞与引当金として計上しなければならない。

なお、本指針においては、賞与について支給対象期間の定めのある場合、又は支給対象期間の定めのない場合であっても慣行として賞与の支給月が決まっているときは、次の平成10年度改正前法人税法に規定した算式により算定した金額が合理的である限り、この金額を引当金の額とすることができる。

(参考：平成10年度改正前法人税法)

$$\text{繰入額} = \left[\begin{array}{l} \text{前1年間の} \\ \text{1人当たり} \\ \text{の使用人等} \\ \text{に対する賞} \\ \text{与支給額} \end{array} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} - \begin{array}{l} \text{当期において期} \\ \text{末在職使用人等} \\ \text{に支給した賞与} \\ \text{の額で当期に対} \\ \text{応するものの1} \\ \text{人当たりの賞与} \\ \text{支給額} \end{array} \right] \times \text{期末の在職使用人等の数}$$

【関連項目】

商法施行規則第43条、第76条、第86条

企業会計原則 注解18

法人税法第22条3項、第53条

退職給付債務・退職給付引当金

要 点

- 確定給付型退職給付制度(退職一時金制度、厚生年金基金、適格退職年金及び確定給付企業年金)を採用している場合は、原則として簡便的方法である退職給付に係る期末自己都合要支給額を退職給付債務とする方法を適用できる。
- 中小企業退職金共済制度、特定退職金共済制度及び確定拠出型年金制度を採用している場合は、毎期の掛金を費用処理する。

51. 退職給付制度

就業規則等の定めに基づく退職一時金、厚生年金基金、適格退職年金及び確定給付企業年金の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。

52. 確定給付型退職給付債務の会計処理 - 原則法

退職時に見込まれる退職給付の総額のうち、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及び予想残存勤務期間に基づいて割引計算した退職給付債務に、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(退職給付引当金)として計上する。

53．確定給付型退職給付債務の会計処理 - 簡便的方法

退職一時金制度の場合、退職給付に係る期末自己都合要支給額をもって退職給付債務とすることは、会社が自ら計算することができる方法である。

確定給付型の企業年金制度であっても、通常、支給実績として従業員が退職時に一時金を選択することが多い。この場合には、退職一時金制度と同様に処理することができる。

54．中小企業退職金共済制度等の会計処理

中小企業退職金共済制度、特定退職金共済制度及び確定拠出年金制度のように拠出以後に追加的な負担が生じない外部拠出型の制度については、当該制度に基づく要拠出額である掛金をもって費用処理する。ただし、退職一時金制度等の確定給付型と併用している場合には、それぞれ会計処理する必要がある。なお、退職一時金の一部を中小企業退職金共済制度等から支給する制度の場合には、期末自己都合要支給額から同制度より給付される額を除いた金額によることとなる。

55．退職金規程がなく、退職金等の支払に関する合意も存在しない場合

退職金規程がなくかつ退職金等の支払に関する合意も存在しない場合には、退職給付債務の計上は原則として不要である。

ただし、退職金の支給実績があり、将来においても支給する見込みが高く、かつ、その金額が合理的に見積もることができる場合には、重要性がない場合を除き、引当金を計上する必要がある。この場合、退職金の支払について法的債務を負っていないため、商法施行規則第43条の引当金として扱うことが妥当と考えられる。

56．特則

退職給付引当金を計上していない場合、一時に処理することは、財政状態及び経営成績に大きな影響を与える可能性が高い。そのため、本指針適用に伴い新たな会計処理の採用により生じる影響額(適用時差異)は、通常の会計処理とは区分して、本指針適用後、10年以内の一定の年数又は従業員の平均残存勤務年数のいずれか短い年数にわたり定額法により費用処理することができる。この場合には未償却の適用時差異の金額を注記する。

【関連項目】

退職給付に係る会計基準

税金費用・税金債務

要 点

- 法人税、住民税及び事業税に関しては、現金基準ではなく、発生基準により、当期に負担すべき金額に相当する額を損益計算書に計上する。
- 決算日後に納付すべき税金債務は、相当額を流動負債に計上する。

57．法人税、住民税及び事業税

当期の利益に関連する金額を課税標準として課される法人税、住民税及び事業税は、発生基準により当期で負担すべき金額に相当する金額を損益計算書において、「税引前当期純利益（損失）」の次に「法人税、住民税及び事業税」として計上する。また、決算日時点における未納付の税額は、その金額に相当する額を「未払法人税等」として貸借対照表の流動負債に計上し、還付を受けるべき税額は、その金額に相当する額を「未収還付法人税等」として貸借対照表の流動資産に計上する。

なお、更正、決定等により追徴税額及び還付税額が生じた場合で、その金額に重要性がある場合には、「法人税、住民税及び事業税」の次に、その内容を示す適当な名称で計上しなければならない。

58．源泉所得税等の会計処理

受取配当や利子に関する源泉所得税のうち、税額控除の適用を受ける金額については、損益計算書上、「法人税、住民税及び事業税」に含めて計上する。

59．消費税等の会計処理

消費税等（地方消費税を含む。）については、原則として税抜方式を適用し、決算日における未払消費税等（未収消費税等）は、未払金（未収入金）に計上する。ただし、その金額の重要性が高い場合には、未払消費税等（未収消費税等）として別に表示する。

【関連項目】

監査委員会報告第63号「諸税金に関する会計処理及び表示と監査上の取扱い」

税効果会計

要 点

- 税効果会計の適用に当たり、一時差異（会計上の簿価と税務上の簿価との差額）の金額に重要性がない場合には、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことができる。
- 繰延税金資産については、回収可能性があると判断できる金額を計上する。回収可能性の判断は、収益力に基づく課税所得の十分性に基づいて、厳格かつ慎重に行わなければならない。

60．税効果会計

- (1) 税効果会計は、一時差異がある場合、利益を課税標準とする法人税等の額を適切に期間配分することにより、税引前当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である。
- (2) 一時差異には、未払事業税、賞与引当金、損金不算入の減損損失など一時差異が解消する期の課税所得を減額する効果を持つ将来減算一時差異と、利益処分による圧縮記帳や資本の部に直接計上されるその他有価証券評価差額金（評価差益）など一時差異が解消する期の課税所得を増額する効果を持つ将来加算一時差異とがある。
- (3) 将来減算一時差異に法定実効税率を乗じた金額が繰延税金資産となり、将来加算一時差異に法定実効税率を乗じた金額が繰延税金負債となる。

61．繰延税金資産の回収可能性

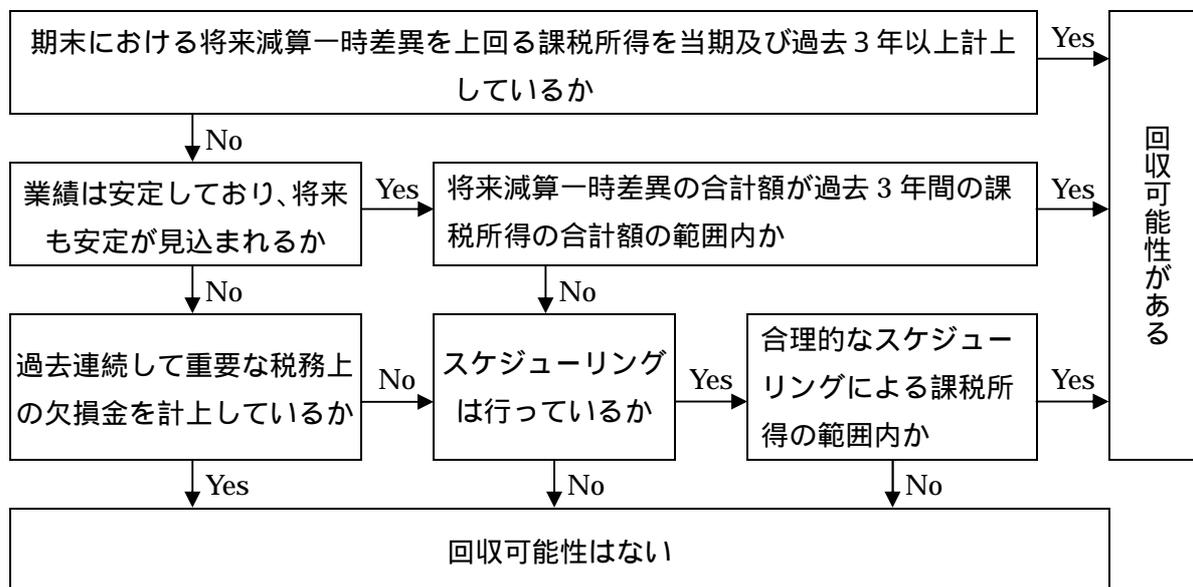
- (1) 繰延税金資産の計上による利益剰余金の増加額については、商法上配当制限の定めがない等の理由により、その回収可能性を厳格かつ慎重に検討することが必要である。
- (2) 繰延税金資産の回収可能性がある場合とは、将来減算一時差異又は税務上の繰越欠損金等が、将来の税金負担額を軽減する効果を有していると思込まれる場合をいい、これ以外の場合には、回収可能性はないものと判断され、繰延税金資産は計上できない。
- (3) 過年度に計上した繰延税金資産についても、その回収可能性を每期見直し、将来の税金負担額を軽減する効果を有していると思込まれなくなった場合には、過大となった金額を取り崩す必要がある。

- (4) 将来の解消見込年度に相殺しきれなかった将来加算一時差異については、繰延税金資産の回収可能性の判断に当たり、将来減算一時差異と相殺できない。

62. 回収可能性についての判断基準

繰延税金資産の回収可能性については、会社の過去の業績等を主たる判断基準として、将来の収益力を見積もり、将来減算一時差異等がどの程度回収されるのかを、以下のそれぞれの例示区分に応じて判定することになる。

- (1) 期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を当期及び過去3年以上計上している場合は、回収可能性があると判断する。
- (2) 過去の業績が安定(当期及び過去3年経常的な利益を計上)していることから、将来も安定的な経常利益の計上が見込まれるが、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない場合には、将来減算一時差異の合計額が過去3年間の課税所得の合計額の範囲内であれば、回収可能性があると判断する。
- (3) 業績が不安定であり、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない場合又は税務上の繰越欠損金が存在する場合であっても将来の合理的な見積可能期間(最長5年)内の課税所得の見積額を限度として、一時差異等の将来解消の見込みについて取締役会等による合理的な計画(スケジュールリング)に基づくものであれば、回収可能性があると判断する。スケジュールリングを行うことができない場合又は行っていない場合には、回収可能性はないものと判断する。
- (4) 過去3年以上連続して重要な税務上の欠損金を計上し、当期も欠損金の計上が見込まれる会社及び債務超過又は資本の欠損の状況が長期にわたっており、短期間に当該状況の解消が見込まれない場合には回収可能性はないと判断する。



63．貸借対照表上の表示

繰延税金資産及び繰延税金負債は、これらに関連した貸借対照表上の資産・負債の分類に基づいて流動区分と固定区分とに分けて表示する。また、繰越欠損金等に係る繰延税金資産及び繰延税金負債で、決算日後1年以内に解消される見込みの一時差異等に係るものを流動区分に、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する。なお、同じ区分に属する繰延税金資産と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。

64．損益計算書上の表示

繰延税金資産と繰延税金負債との差額の増減額は、法人税等調整額として、法人税、住民税及び事業税の次に表示する。

65．税効果会計適用における注記事項

税効果会計を適用し、一時差異の金額が重要な場合、又は税引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場合には、会社の財産及び損益の状態を正確に判断するため、以下の注記を行うことが望ましい。

- (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
- (2) 税引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

(3) 回収可能性がなく、繰延税金資産から控除された額

【関連項目】

商法施行規則第60条、第69条、第81条、第83条、第87条、第100条第2項
税効果会計に係る会計基準

監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」

資本・剰余金

要 点

- 資本の部は、資本金、資本剰余金、利益剰余金等に区分する。
- 資本剰余金は、資本準備金及びその他資本剰余金に区分する。
- 利益剰余金は、利益準備金、任意積立金及び当期末処分利益（当期末処理損失）に区分する。
- 期末に保有する自己株式は、資本の部の末尾において控除形式により表示する。

66．資本金

資本金は、発行済株式の発行価額の総額のうち、資本の額に組み入れられた部分（商法第284条ノ2）である。

67．剰余金

剰余金は、払込資本を構成する資本剰余金と留保利益を表す利益剰余金に区分する。

(1) 資本剰余金

資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、以下の2つに区分する。

資本準備金

増資による株式の発行価額のうち資本金に組み入れなかった株式払込剰余金など、商法第288条ノ2により、資本準備金として積み立てることが必要とされているものである。

その他資本剰余金

資本剰余金のうち、商法で定める資本準備金以外のものである。資本金及び資本準備金の取崩によって生じる剰余金（資本金及び資本準備金減少差益）及び自己株式処分差益が含まれる。

(2) 利益剰余金

利益剰余金は、利益を源泉とする剰余金（すなわち利益の留保額）であり、以下の3つに区分される。

利益準備金

資本準備金の額と合わせて資本金の額の4分の1に達するまで、毎決算期の利益処分による支出額の10分の1以上を、中間配当における分配額の10分の1を、それぞれ、利益準備金として積み立てなければならない（商法第288条）。

利益準備金の取崩しにより生じた「剰余金」は、損益計算書の末尾に「利益準備金取崩額」等の科目をもって計上し、「当期末処分利益」を増加させる。

任意積立金

任意積立金は、会社が独自の判断で積み立てるもので、特に目的を限定しない別途積立金、目的を限定した修繕積立金等、及び税法上の特例を利用するために設ける圧縮積立金や特別償却準備金等がある。

当期末処分利益（当期末処理損失）

「当期末処分利益（当期末処理損失）」は、利益剰余金のうち、「利益準備金」及び「任意積立金」以外の部分であり、「前期繰越利益（前期繰越損失）」及び「当期純利益（当期純損失）」から構成される。

68. 株式等評価差額金

その他有価証券の評価差額（税効果考慮後の額）を記載する。

69. 自己株式

(1) 取得及び保有

自己株式の取得は、実質的に資本の払戻しとしての性格を有しているため、取得価額をもって資本の部において控除して表示する。自己株式の取得に関する付随費用は、営業外費用として計上する。

(2) 自己株式の処分

自己株式の処分の対価と自己株式の帳簿価額との差額が差益の場合は、「その他資本剰余金」の内訳科目である「自己株式処分差益」として計上する。差損の場合は、「その他資本剰余金」から減額し、控除しきれない場合には、損益計算書の末尾に「自己株式処分差損」等の科目をもって計上することにより、「当期末処分利益」から減額する。

(3) 自己株式の消却

自己株式を消却した場合、減額する資本の項目は、取締役会等の会社の意思決定機関で定められた結果に従い、消却手続が完了したときに会計処理する。「当期末処分利益」から減額する場合は、損益計算書の末尾に「自己株式処分差損」等の科目をもって計上する。

【関連項目】

企業会計原則 第一・三、注解2、第三・四(三)、注解19

商法施行規則第88条～第92条

自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準 第15～第28項、第33項～第39項

法人税法第2条第16号～第18号、第24条、第61条の2

法人税法施行令第23条第3項、第110条、第119条の2

収益・費用の計上

要 点

- 収益及び費用については、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を計上する。
- 原則として、収益については実現主義により認識し、費用については発生主義により認識する。

70. 収益及び費用の計上に関する一般原則

企業の経営成績を明らかにするため、損益計算書において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を計上する（費用収益の対応原則）。原則として、収益については実現主義により認識し、費用については発生主義により認識する。

収益及び費用の計上について複数の会計処理の適用が考えられる場合、取引の実態を最も適切に表す方法を選択する。選択した方法は、每期、継続して適用し、正当な理由がない限り、変更してはならない。

71. 収益認識

収益は、商品等の販売や役務の給付に基づき認識され、企業は、各取引の実態に応じて、販売の事実を認識する時点を選択しなければならない。商品等の販売や役務の給付に基づく収益認識基準には、出荷基準、引渡基準、検収基準等がある。

(1) 一般的な販売契約における収益認識基準

区 分	収益認識日
出荷基準	製品、商品等を出荷した時点
引渡基準	製品、商品等を得意先に引き渡した時点
検収基準	得意先が製品等の検収をした時点

上記のほか、輸出を伴う場合には、船積基準、通関基準等がある。

(2) 特殊な販売契約における収益認識基準

区 分	収益認識日等
委託販売	受託者が委託品を販売した日（仕切精算書又は売上計算書に記録）。ただし、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。
試用販売	得意先が買取りの意思を表示したとき。
予約販売	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。残額は貸借対照表の負債の部に記載して次期以後に繰り延べる。
割賦販売	原則として、商品等を引き渡した日。ただし、割賦金の回収期限の到来の日又は割賦金の入金の日とすることができる。

(3) その他

区 分	収益認識方法
長期の請負工事	工事が完成し、その引渡しが完了した日（工事完成基準）又は決算期末に見積もられた工事進行程度と適正な工事収益率を用いた方法（工事進行基準）により、収益計上。

72. 費用認識

費用は、その支出（将来支出するものを含む。）に基づいた金額を、その性質により、収益に対応（個別対応又は期間対応）させ、その発生した期間に正しく計上する。具体的には、本指針の関連項目を参照する。

【関連項目】

企業会計原則 第二・一及び三、第三・五、同注解 6 及び 7

外貨建取引等

要 点

- 外貨建取引は、原則として、当該取引発生時の為替相場による円換算額をもって記録する。
- 外国通貨については、決算時の為替相場による円換算額を付す。
- 外貨建金銭債権債務（外貨預金を含む。）については、決算時の為替相場による円換算額を付す。ただし、長期のもの（1年超のもの）については重要性がない場合には、取得時の為替相場による円換算額を付すことができる。
- 外貨建売買目的有価証券、その他有価証券（時価のないものを含む。）及び評価損を計上した有価証券については、時価（その他有価証券のうち時価のないものについては取得原価）を決算時の為替相場により円換算した額を付す。

73．取引発生時の処理

外貨建取引は、原則として、当該取引発生時の為替相場による円換算額をもって記録する。

74．決算時の処理

外国通貨、外貨建金銭債権債務等の金融商品については、決算時において、原則として、次の処理を行う。

- (1) 外国通貨については、決算時の為替相場による円換算額を付す。
- (2) 外貨建金銭債権債務（外貨預金を含む。）については、決算時の為替相場による円換算額を付す。
- (3) 満期保有目的の外貨建債券については、外国通貨による取得価額又は償却原価法に基づく価格を決算時の為替相場により円換算した額を付す。
- (4) 外貨建売買目的有価証券及びその他有価証券については、外国通貨による時価（その他有価証券のうち時価のないものについては取得原価）を決算時の為替相場により円換算した額を付す。
- (5) 子会社株式及び関連会社株式については、取得時の為替相場による円換算額を付す。
- (6) 外貨建有価証券について時価の著しい下落又は実質価額の著しい低下により評価額の引下げが求められる場合には、当該外貨建有価証券の時価又は実質価額は、外国通貨による時価又は実質価額を決算時の為替相場により円換算した額に

よる。

75．換算差額の処理

換算差額及び決済差損益は、原則として、営業外損益の部において当期の為替差損益として処理する。ただし、有価証券を時価で計上した場合の評価差額に含まれる換算差額は、当該評価差額に関する処理方法に従う。

76．ヘッジ会計

外貨建取引に係る外貨建金銭債権債務と為替予約等との関係がヘッジ会計の要件を充たしている場合には、当該外貨建取引についてヘッジ会計を適用することができる。また、為替予約等により確定する決済時における円貨額により外貨建取引及び金銭債権債務等を換算し直物相場との差額を期間配分する方法（振当処理）によることもできる。

77．会計処理と法人税法上の取扱い

会計処理が特殊な項目を除き決算時の為替相場により換算するのに対して、法人税法は外貨建資産等の期末換算に関して、外貨建資産等を一年基準により短期と長期とに分類した上で、期末換算の方法を規定している。

しかし、外貨建その他有価証券を除き、換算方法等を税務署長に届け出ることにより、本指針の会計処理と法人税法上の取扱いを一致させることができる。

外貨建資産等の区分		会計上の換算方法	法人税法上の換算方法
外国通貨		決算時の為替相場により換算	期末時換算法
外貨預金	短期外貨預金		期末時換算法（法定換算方法） 又は発生時換算法
	上記以外のもの		期末時換算法又は発生時換算法（法定換算方法）
外貨建債権債務	短期外貨建債権債務	決算時の為替相場により換算（ただし、転換社債については、発行時の為替相場）	期末時換算法（法定換算方法） 又は発生時換算法
	上記以外のもの		発生時換算法（法定換算方法） 又は期末時換算法
外貨建有価証券	売買目的有価証券		期末時換算法
	売買目的外有価証券	償還期限及び償還金額のあるもの（満期保有目的）	発生時換算法（法定換算方法） 又は期末時換算法
		償還期限及び償還金額のあるもの（満期保有目的外）	
		会計上の「その他有価証券」	発生時換算法
		子会社株式及び関連会社株式	

（注）外貨建取引、外貨建債権、外貨建債務、外貨建有価証券、発生時換算法及び期末時換算法とは、原則として、法人税法第61条の8《外貨建取引の換算》第1項及び同法第61条の9《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》第1項に定めるものをいう。

また、保有期間等が1年超であるか否かについては、期末時時点で判定する。

【関連項目】

外貨建取引等会計処理基準

金融商品に係る会計基準

法人税法第61条の6、第61条の7、第61条の8、第61条の9

法人税法施行令第122条第1項

計算書類の注記

要 点

- 商法施行規則では、会計方針（第45条）をはじめ、多くの事項が明文をもって注記を行うよう要求されており、かつ、それら以外でも貸借対照表又は損益計算書により会社の財産及び損益の状態を正確に判断するために必要な事項は注記しなければならないとしている（第47条）。したがって、これらの規則に従い注記を行うことが必要である。

78．商法施行規則の規定

商法施行規則では、会計方針（第45条）以下多くの事項が明文をもって注記を行うよう要求されている。また、それら以外であって、貸借対照表又は損益計算書により会社の財産及び損益の状態を正確に判断するために必要な事項は注記しなければならない（第47条）。

ただし、小会社の貸借対照表及び損益計算書については、資本の欠損の注記及び繰延資産等の注記を除き、注記を省略することができる（第48条第2項）。

79．本指針によることの注記

本指針によって計算書類を作成した場合にはその旨を注記する必要がある。

80．役員と会社間の取引について

役員の個人的な信用が重視される中小企業の特徴を考慮して、役員と会社間との取引についても注記事項として開示することが望ましい。

81．電磁的方法による決算公告との関係

電磁的方法により決算書類を公開することができる。この方法によれば注記による情報量の増加もそれほどの負担にはならない。

計算書類の注記の規定

< 計算書類の注記 >	商法施行規則の規定
1. 会計方針	(45)
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	
2. 重要な会計方針の変更、その旨及びその変更による増減額の注記	(45)
3. 貸借対照表又は損益計算書の記載の方法を変更したとき	(45)
4. 財産及び損益の状態を正確に判断するために必要な追加情報	(47)
5. 子会社に対する金銭債権	(55)(70)
6. 支配株主に対する金銭債権	(55)(70)
7. 取立不能の見込額（直接控除した場合）	(56)(70)(72)
8. 親会社の株式（独立表示していない場合）	(58)
9. 重要な流動資産の時価が著しく低い評価減をしていない旨	(61)
10. 市場価格のある株式及び社債の時価が著しく低い評価減をしていない旨	(61)
11. 有形固定資産の減価償却累計額（直接控除した場合）	(62)
12. 固定資産の償却年数又は残存価額を変更した旨	(65)
13. リ - ス契約により使用する重要な固定資産	(66)
14. 所有権が留保されている固定資産	(67)
15. 取締役等に対する金銭債権	(71)
16. 子会社の株式（独立表示していない場合）	(73)
17. 資産が担保に供されている旨	(75)
18. 支配株主に対する金銭債務	(80)(82)
19. 子会社に対する金銭債務	(80)(82)
20. 取締役等に対する金銭債務	(84)
21. 保証債務、手形遡求義務、重要な係争事件に係る損害賠償義務	(85)
22. 商法施行規則第 43 条に規定する引当金で引当金の部に記載していないもの	(86)
23. 新株式払込金等の金額のうち資本金に組入れを予定していない金額等	(91)
24. 資本の欠損の注記	(92)
25. 一株当たりの当期純利益又は当期純損失	(102)
26. 商法施行規則第 124 条第 1 号又は第 126 条第 1 号に規定する繰延資産の超過額	(93)
27. 商法施行規則第 124 条第 3 号又は第 126 条第 3 号に規定する純資産額	(93)
28. 子会社との取引による取引高	(97)
29. 支配株主との取引による取引高	(97)

計算書類の注記の例示

1．この計算書類は、中小企業の会計に関する指針によって作成しています。

2．重要な会計方針

(1) 有価証券の評価基準及び評価方法

時価のあるもの 期末日の市場価格等に基づく時価法（評価差額は全部資本直入法によって処理し、売却原価は移動平均法により算定しています。）

時価のないもの 移動平均法による原価法

(2) 棚卸資産の評価基準及び評価方法

総平均法による原価法 ただし、原材料は最終仕入原価法（会計方針の変更）

従来商品については最終仕入原価法による原価法を採用していましたが、当期から総平均法による原価法に変更しました。この変更による影響は軽微です。

(3) 固定資産の減価償却の方法

有形固定資産 法人税法の規定による定額法、ただし、機械及び装置は定率法
無形固定資産 法人税法の規定による定額法

(4) 引当金の計上方法

貸倒引当金 債権の貸倒れによる損失に備えるため、一般債権について法人税法の規定による法定繰入率により計上するほか、個々の債権の回収可能性を勘案して計上しています。

賞与引当金 従業員の賞与支給に備えるため、支給見込額の当期負担分を計上しています。

退職給付引当金 従業員の退職給付に備えるため、退職金規程に基づく期末要支給額により計上しています。

（特則を適用している場合）

なお、未償却の適用時差異残高は、 $\times \times \times$ 千円（残存償却年数 \times 年）であります。

(5) リース取引の処理方法

リース物件の所有権が借主に移転するもの以外のファイナンス・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た会計処理によっています。

(6) 消費税等の会計処理

消費税等の会計処理は、税抜方式によっています。

3. 貸借対照表関係

(1) 支配株主に対する債権債務	短期貸付金	×××千円
	買掛金	×××千円
	長期借入金	×××千円
(2) 有形固定資産の減価償却累計額		×××千円
(3) 担保に供している資産	土地	×××千円
	建物	×××千円
(4) 保証債務		×××千円

4. 損益計算書関係

(1) 支配株主との取引	営業取引	×××千円
	営業取引以外の取引	×××千円
(2) 一株当たりの当期純利益	××	円

後発事象

要 点

- 次期以後の財政状態及び経営成績に影響を及ぼす後発事象は、会社の財政状態及び経営成績に関する的確な判断に資するため、重要な事象については営業報告書に記載することが必要である。
- 商法施行規則第 103 条第 1 項第 11 号において、中会社に関して「決算期後に生じた計算書類作成会社の状況に関する重要な事実」を営業報告書に記載すべきことを定めている。

82. 後発事象

後発事象とは、決算日の翌日から計算書類の確定日までの間に発生した会社の財政状態及び経営成績に影響を及ぼす会計事象のことをいう。次期以後の財政状態及び経営成績に影響を及ぼす後発事象は、会社の財政状態及び経営成績に関する的確

な判断に資するため、重要な事象については営業報告書に記載する必要がある。例えば、重要な営業の譲受あるいは譲渡、重要な事業からの撤退、主要な取引先の倒産、重要な設備投資、重要な新株の発行、火災、出水等による重大な損害の発生などが挙げられる。

83．小会社及び有限会社について

小会社及び有限会社について、商法施行規則では明確に規定していないが、第103条第4項は、計算書類作成会社の状況に関する重要な事項は記載することを求めている。このため、重要な後発事象は、営業報告書に開示すべきことが望ましい。

84．記載例

決算期後に生じた会社の状況に関する重要な事実
平成...年...月...日開催の取締役会において、...を決議いたしました。これによる影響額は、...千円であります。

85．当期の計算書類の数値に影響を及ぼす後発事象について

後発事象のうち、当期の計算書類の数値に影響を及ぼすものについては、修正後発事象といい、そのうち重要性のあるものについては、計算書類を修正する必要がある。例えば、決算日後に主要な取引先が倒産し、それによりその取引先の貸倒損失見込額に対する当期の貸倒引当金が明らかに不足していると判明した場合には、当該不足額を追加計上することになる。

決算公告と貸借対照表及び損益計算書のひな型

要 点

- 貸借対照表は公告しなければならない。
- 取締役会の決議をもって、貸借対照表に記載され又は記録された情報を電磁的方法により公開することができる。その場合は、その概要ではなく、貸借対照表そのものを開示する必要がある。

86．決算公告

株式会社は、貸借対照表を公告しなければならない(商法第283条第4項)。なお、取締役会の決議をもって、貸借対照表に記載され又は記録された情報を電磁的方法により公開することができる。ただし、その場合は、その概要ではなく、貸借対照表そのものを開示する必要がある(商法第283条第7項)。

なお、貸借対照表のみならず、損益計算書も重要な書類であるので、これらに関

しても開示を行うことが望ましい。なお、電磁的方法を採用する場合、これらの要旨ではなく、記載又は記録されているものをそのまま公開することとなっている。この方法によれば、あえて要旨を作成する作業又は注記を省略するという作業は必要ないため、事務的な負担が増えることはなく、実務的には要旨の公開よりも容易である。

87．貸借対照表及び損益計算書のひな型

貸借対照表及び損益計算書のひな型は、下記のとおりである。ただし、項目の名称については一般的なものを例示しており、企業の実態に応じてより適切に表示すると判断される場合には、項目の名称の変更又は項目の追加を妨げるものではない。

88．キャッシュ・フロー計算書

商法上、キャッシュ・フロー計算書の作成は要求されていない。しかし、経営者自らが会社の経営実態を正確に把握するとともに、金融機関や取引先からの信頼性の向上を図るため、キャッシュ・フロー計算書を作成することが望ましい。

計算書類（貸借対照表・損益計算書）のひな型

貸借対照表		損益計算書
資産の部	負債の部	経常損益の部
流動資産	流動負債	営業損益の部
現金及び預金	支払手形	売上高
受取手形	買掛金	売上原価
売掛金	短期借入金	販売費及び一般管理費
有価証券	未払金	営業利益
製品及び商品	未払法人税等	営業外損益の部
短期貸付金	賞与引当金	営業外収益
前払費用	その他	受取利息
繰延税金資産	固定負債	受取配当金
その他	社債	雑収入
貸倒引当金()	長期借入金	その他
固定資産	退職給付引当金	営業外費用
(有形固定資産)	負債合計	支払利息
建物	資本の部	雑支出
構築物	資本金	経常利益
機械及び装置	資本剰余金	特別損益の部
工具、器具及び備品	資本準備金	特別利益
土地	その他資本剰余金	投資有価証券売却益
(無形固定資産)	自己株式処分差益	特別損失
営業権	利益剰余金	固定資産除却損
ソフトウェア	利益準備金	税引前当期純利益
その他	任意積立金	法人税、住民税及び事業税
(投資その他の資産)	当期末処分利益	法人税等調整額
子会社株式	株式等評価差額金	当期純利益
投資有価証券	自己株式()	前期繰越利益
長期貸付金		当期末処分利益
長期前払費用		
その他		
貸倒引当金()		
繰延資産	資本合計	
資産合計	負債・資本合計	

以上