

# 中小企業の会計に関する指針 (平成 20 年版)

平成 17 年 8 月 1 日  
改正 平成 18 年 4 月 25 日  
改正 平成 19 年 4 月 27 日  
最終改正 平成 20 年 5 月 1 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】

目的 (1-3)

対象 (4-5)

本指針の作成に当たっての方針 (6-7)

本指針の記載範囲及び適用に当たっての留意事項 (8-9)

## 【各論】

金銭債権 (10-16)

貸倒損失・貸倒引当金 (17-18)

有価証券 (19-24)

棚卸資産 (25-29)

経過勘定等 (30-32)

固定資産 (33-38)

繰延資産 (39-43)

金銭債務 (44-47)

引当金 (48-51)

退職給付債務・退職給付引当金 (52-57)

税金費用・税金債務 (58-60)

税効果会計 (61-66)

純資産 (67-71)

収益・費用の計上 (72-74)

リース取引 (74-2-74-4)

外貨建取引等 (75-79)

組織再編の会計 (企業結合会計及び事業分離会計) (80-81)

個別注記表 (82-85)

決算公告と貸借対照表及び損益計算書並びに株主資本等変動計算書の例示 (86-88)

# 【総論】

## 目的

### 要 点

- 株式会社は、会社法により、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

株式会社及び持分会社の会計の原則は、会社法第431条及び第614条において一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとするとしてされているとともに、会社計算規則の定めるところにより、適時に正確な会計帳簿の作成と計算書類（株式会社にあつては、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び個別注記表）の作成が義務付けられている。この一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行のひとつとして、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、中小企業の特性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

旧商法では、計算書類の作成に関して、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、第32条第2項において「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」とされていたものの、中小企業が適用することができる「公正ナル会計慣行」とは何かは十分には明確になっていないと指摘されていた。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として、平成17年8月

に公表されたものである。

その後、平成18年4月に、会社法、会社法施行規則及び会社計算規則の制定に伴い本指針の見直しを行った。

### 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、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」が導入された。本指針は、とりわけ会計参与が取締役と共同して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。

もともと、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を妨げるものではない。

## 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) 金融商品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) 会計監査人を設置する会社及びその子会社
- 特例有限会社、合名会社、合資会社又は合同会社についても、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) 金融商品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) 会計監査人を設置する会社（大会社以外で任意で会計監査人を設置する株式会社を含む。）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、会計基準に基づき計算書類（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. 特例有限会社、合名会社、合資会社又は合同会社

特例有限会社、合名会社、合資会社又は合同会社についても、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なる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

- 企業の規模に関係なく、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。
- 会計情報に期待される役割として経営管理に資する意義も大きいことから、会計情報を適時・正確に作成することが重要である。

### 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、企業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、経営者自らが企業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や注記等を示している。

### 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場合
- (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場合

## 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抛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、その取得価額を付す。
- 金銭債権の取得価額が債権金額と異なる場合は、取得価額と債権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とする。

#### 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、預金、受取手形、売掛金、貸付金等を含む。

#### 11. 貸借対照表価額

金銭債権には、その取得価額を付す。

#### 12. 取得価額と債権金額とが異なる場合の処理

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。償却原価法とは、金融資産を債権額と異なる金額で計上した場合において、当該差額に相当する金額を弁済期に至るまで每期一定の方法で取得価額に加減する方法をいう。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、時価又は適正な価格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

受取手形（通常の取引（当該会社の事業目的のための営業活動において、経

常的に又は短期間に循環して発生する取引をいう。)に基づいて発生した手形債権)及び売掛金(通常取引に基づいて発生した事業上の未収金)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、再生債権、更生債権その他これらに準ずる債権で事業年度の末日の翌日から起算して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)以外の債権であって、事業年度の末日の翌日から起算して1年以内に現金化できると認められるものは、流動資産の部に表示し、それ以外のものは、投資その他の資産の部に表示する。

(3) 関係会社に対する金銭債権

関係会社に対する金銭債権は、次のいずれかの方法により表示する。

- ① その金銭債権が属する項目ごとに、他の金銭債権と区分して表示する。
- ② その金銭債権が属する項目ごとに、又は2以上の項目について一括して、注記する。

(4) 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、注記を要求されない場合においても、それぞれ注記することが望ましい。

## 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】

会社計算規則第5条、第85条、第106条、第134条第6号

金融商品に関する会計基準 第14項、(注5)、第25項及び第29項～第34項

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等が該当する。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。
  - ① 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
  - ② ①、③以外のもの・・・営業外費用
  - ③ 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等を総合し、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等の法律による長期棚上げ債権	債権金額のうち5年を超えて弁済される部分の金額(担保権の実行その他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を除く。)
	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等の回収不能債権	債権金額(担保権の実行その他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を除く。)
	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	債権金額(実質的に債権と見られない部分の金額及び担保権の実行、金融機関等による保証債務の履行その他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を除く。)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項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、又は対象となった項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(取崩し)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。

- ① 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
- ② ①、③以外のもの・・・営業外費用
- ③ 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】

会社計算規則第5条第4項、第109条、第134条

企業会計原則 第三・四、注解17

金融商品に関する会計基準 第27項、第28項

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

法人税法施行令第96条

## 有価証券

### 要 点

- 有価証券（株式、債券、投資信託等）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）は純資産の部に計上する。
- 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	純資産の部（税効果考慮後の額） （全部純資産直入法の場合）
	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の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。

- ① 専担者売買有価証券（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）
- ② 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）
- ③ 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、取得原価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) その他の有価証券

その他の有価証券とは、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、全部純資産直入法又は部分純資産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. 有価証券の取得価額

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価額に含める。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

### (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事業年度の末日後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受益証券のうち以下のもの
  - ① 1年以内に償還されるもの
  - ② 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等）

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等） 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）等）

#### 【関連項目】

会社計算規則第5条第3項第1号、第2号、第6項、第106条第3項第1号へ、第4号イ、第113条第1項

金融商品に関する会計基準 第15項～第23項  
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68条、第119条の12

## 棚卸資産

### 要 点

- 棚卸資産の取得価額は、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価額に加算しないことができる。
- 棚卸資産の期末における時価が帳簿価額より下落し、かつ、金額的重要性がある場合には、時価をもって貸借対照表価額とする。
- 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。

### 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。

なお、本指針における棚卸資産とは、通常の販売目的（販売するための製造目的を含む。）で保有する棚卸資産をいうものとする。

### 26. 棚卸資産の取得価額

#### (1) 取得価額

棚卸資産の取得価額は、次のとおりとする。

##### ① 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

##### ② 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

##### ③ 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

(1) 棚卸資産の期末における時価が帳簿価額より下落し、かつ、金額的重要性がある場合には、時価をもって貸借対照表価額とする。

なお、次の事実が生じた場合には、その事実を反映させて帳簿価額を切り下げなければならないことに留意する必要がある。

- 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

(2) (1)における時価とは、原則として正味売却価額（売却市場における時価から見積追加製造原価及び見積販売直接経費を控除した金額）をいう。

## 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. 損益計算書上の表示及び注記

(1) 棚卸資産に係る簿価切下額は、次のとおり表示する。

- |                        |         |
|------------------------|---------|
| ① ②、③以外のもの             | ・・・売上原価 |
| ② 棚卸資産の製造に関連して発生するもの   | ・・・製造原価 |
| ③ 臨時の事象に起因し、かつ、多額であるもの | ・・・特別損失 |

(2) 棚卸資産に係る簿価切下額のうち、重要性のあるものについては、注記による方法又は売上原価等の内訳項目として表示することが望ましい。

### 【関連項目】

会社計算規則第5条、第106条

企業会計原則 第三・五、注解21

棚卸資産の評価に関する会計基準



## 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、前払利息、前払保険料、前払家賃、前払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、未払給料、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ないが、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) 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、仮受金等の項目のうち、金額の重要なものについては、適正な項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、適正な項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。

	表示項目	表示箇所
前払費用	前払費用	流動資産
	長期前払費用(事業年度の末日後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(事業年度の末日後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・一、注解5

## 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、每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、その他利益剰余金の区分における積立て及び取崩しにより行う。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、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

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な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その他利益剰余金の区分における積立て及び取崩しにより繰延税金負債を控除した金額を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、その他利益剰余金の区分における積立て及び取崩しにより圧縮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、直接減額方式に準じた処理も認められる。

### 36. 有形固定資産及び無形固定資産の減損

固定資産について予測することができない減損が生じたときは、その時の取得原価から相当の減額をしなければならない。

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. ソフトウェア

研究開発に該当するソフトウェアの制作費は研究開発費として費用処理する。研究開発に該当しないソフトウェアの制作費は、次のように会計処理する。

- (1) 社内利用のソフトウェアは、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、取得に要した費用を無形固定資産として計

上する。

- (2) 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、無形固定資産として計上する。

無形固定資産として計上したソフトウェアは、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する。ただし、法人税法の定める償却方法を採用することもできる。

なお、販売・使用見込みがなくなった場合には、未償却残高を費用として一時に償却する必要がある。

### 38. 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高い場合で、以下の要件に該当するときは、減損処理を行う。

- ① 時価があるゴルフ会員権・・・時価が著しく下落したとき
- ② 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

- (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】

会社計算規則第5条第2項、第3項第2号、第181条第2項

企業会計原則 第一・五、注解3

企業会計原則 第三・五

固定資産の減損に係る会計基準

研究開発費等に係る会計基準 三及び四

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12項、第135項、第223項、第311項

法人税法第33条第2項

法人税法施行令第68条

減価償却資産の耐用年数等に関する省令

## 繰延資産

### 要 点

- 創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債発行費、新株予約権発行費は、原則として費用処理する。なお、これらの項目については繰延資産として資産に計上することができる。
- 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。

### 39. 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。

### 40. 繰延資産の範囲

(1) 創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債発行費、新株予約権発行費が繰延資産に該当する。

① 創立費

発起人に支払う報酬、会社の負担すべき設立費用

② 開業費

開業準備のために支出した金額

③ 開発費

次の目的のために特別に支出した金額

ア. 新技術又は新経営組織の採用

イ. 資源の開発

ウ. 市場の開拓

④ 株式交付費

新株の発行又は自己株式の処分のために支出した費用

⑤ 社債発行費

社債の発行のために支出した費用

⑥ 新株予約権発行費

新株予約権の発行のために支出した費用

(2) 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。

- ① 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
  - ② 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
  - ③ 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
  - ④ 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
  - ⑤ ①から④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
- (3) 新製品の試験的製作又は新技術の研究等のために特別に支出した金額、新技術の採用のうち研究開発目的のために導入する技術、特許等に係る技術導入費及び特許権使用に関する頭金等については、その発生時に費用処理することに留意する。

#### 41. 償却額・償却期間

繰延資産として資産に計上したものについては、その支出又は発生の効果が発現するものと期待される期限内に原則として月割計算により相当の償却をしなければならない。償却期間は、創立費は会社成立後、開業費は開業後、開発費はその支出後、それぞれ5年内、株式交付費及び新株予約権発行費は発行後3年内、社債発行費は社債償還期間とする。

なお、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、金額が少額のもの、発生時において費用処理する。

#### 42. 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。
  - ① 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
  - ② 上記に準ずる特別の事実が生じた場合

#### 43. 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) 貸借対照表に繰延資産の部を設け、項目を示して表示する。この場合において、各繰延資産に対する償却累計額は、その各繰延資産の金額から直接控除し、その控除残高を各繰延資産の金額として表示する。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項目を付して表示する。
- (2) 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。
- (3) 繰延資産の一時償却額は、原則として特別損失に表示する。

#### 【関連項目】

会社計算規則第5条第1項、第2項、第106条第3項第5号、第115条

法人税法施行令第14条、第68条、第134条

繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い

研究開発費等に係る会計基準 三

## 金銭債務

### 要 点

- 金銭債務には、債務額を付す。

#### 44. 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。

#### 45. 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、債務額を付さなければならない。
- (2) 払込みを受けた金額が債務額と異なる社債は、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。償却原価法とは、金融負債を債務額と異なる金額で計上した場合において、当該差額に相当する金額を償還期に至るまで每期一定の方法で取得価額に加減する方法をいう。



#### 46. 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、事業年度の末日の翌日から起算して1年以内に支払又は返済されると認められるものは、流動負債の部に表示する。

(3) 関係会社に対する金銭債務

関係会社に対する金銭債務は、次のいずれかの方法により表示する。

- ① その金銭債務が属する項目ごとに、他の金銭債務と区分して表示する。
- ② その金銭債務が属する項目ごとに、又は2以上の項目について一括して、注記する。

(4) 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。

#### 47. 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】

会社計算規則第6条第1項、第107条第2項、第134条第6号、第8号  
金融商品に関する会計基準 第25項、第26項、(注5)、第29項～第34項

## 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、引当金に繰り入れなければならない。

#### 48. 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。
- ① 将来の特定の費用又は損失であること
  - ② 発生が当期以前の事象に起因していること
  - ③ 発生の可能性が高いこと
  - ④ 金額を合理的に見積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。

#### 49. 引当金の区分

- (1) 賞与引当金等の法的債務（条件付債務）である引当金は、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、会計及び税法の関係は、次のとおりである。

		分類	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 限度額あり
		負債性引当金	返品調整引当金	
	債務性引当金		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	損金不算入
非債務性引当金	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、役員賞与引当金			

#### 50. 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、その内容を示す適当な項目に計上する。

## 51. 賞与引当金の計上額

### (1) 従業員に対する賞与

翌期に従業員に対して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支給対象期間基準の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)

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

### (2) 役員に対する賞与

役員賞与は発生した会計期間の費用として処理する。また、当期の職務に係る役員賞与の支給を翌期に開催される株主総会において決議する場合には、その決議事項とする額又はその見込額を、原則として、引当金に計上する。

#### 【関連項目】

会社計算規則第6条第2項、第107条、第119条第7項、第132条

企業会計原則 第三・四、注解18

役員賞与に関する会計基準 第3項、第13項

法人税法第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。

### 52. 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。

### 53. 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。

### 54. 確定給付型退職給付債務の計算方法－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退職給付債務を計算することができる。

### 55. 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。

## 56. 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。

## 57. 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】

会社計算規則第6条第2項第1号イ

退職給付に係る会計基準

会計制度委員会報告第13号「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」

## 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。
- 法人税、住民税及び事業税の未納付額は、相当額を流動負債に計上する。

## 58. 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、事業年度の末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。

#### 59. 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、法人税法及び地方税法上の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。

#### 60. 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、事業年度の末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】

会社計算規則第124条

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充分性に基いて、厳格かつ慎重に行わなければならない。

#### 61. 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等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、その他利益剰余金において処理される圧縮記帳や純資産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）等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。

## 62. 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、会社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、その回収可能性を毎期見直し、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。

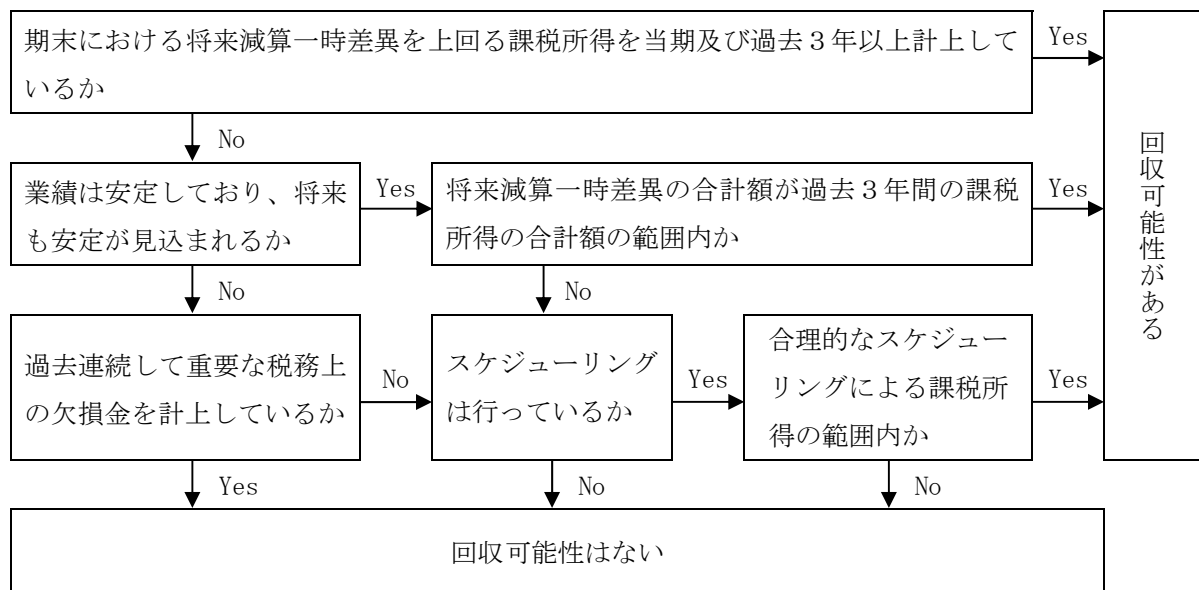
## 63. 回収可能性についての判断基準

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思判断する。
- (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思判断する。
- (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（スケジューリング）に基づくものであれば、回収可能性があるものと判断する。スケジュー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。



#### 64. 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、事業年度の末日後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。

#### 65. 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。

#### 66. 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】

会社計算規則第106条第3項第1号タ、第4号ニ、第107条第2項第1号チ、第2号ニ、第114条、第124条第1項第2号、第138条

税効果会計に係る会計基準

会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」

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」

## 純資産

### 要 点

- 純資産の部は、株主資本、株主資本以外の各項目に区分する。
- 株主資本は、資本金、資本剰余金、利益剰余金に区分する。
- 資本剰余金は、資本準備金、その他資本剰余金に区分する。
- 利益剰余金は、利益準備金、その他利益剰余金に区分する。
- その他利益剰余金は、株主総会又は取締役会の決議に基づき設定される項目は、その内容を示す項目に区分し、それ以外は繰越利益剰余金に区分する。
- 株主資本以外の各項目は、評価・換算差額等、新株予約権に区分する。
- 期末に保有する自己株式は、株主資本の末尾において控除形式により表示する。
- 純資産の部の一会計期間における変動額のうち、主として、株主資本の各項目の変動事由を報告するために株主資本等変動計算書を作成する。

### 67. 資本金

資本金は、設立又は株式の発行に際して株主となる者が払込み又は給付した財産の額（払込金額）のうち、資本金として計上した額（会社法第445条）である。

### 68. 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。

① 資本準備金

増資による株式の払込金額のうち資本金に組み入れなかった株式払込剰余金等、会社法第445条第2項により、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及びその他資本剰余金から配当する場合で、利益準備金と合わせて資本金の額の4分の1に達していないときに計上しなければならないもの（会社法第445条第4項）等である。

② その他資本剰余金

資本剰余金のうち、会社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し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2つに区分される。

① 利益準備金

その他利益剰余金から配当する場合、資本準備金の額と合わせて資本金の額の4分の1に達していないときは、達していない額の利益剰余金配当割合（配当額のうちその他利益剰余金から配当する割合）か配当額の10分の1の額の利益剰余金配当割合のいずれか小さい額を計上しなければならない（会社法第445条第4項）。

利益準備金の額の減少により生じた「剰余金」は、減少の法的手続が完了したとき（会社法第448条及び第449条）に、その他利益剰余金（繰越利益剰余金）に計上する。

② その他利益剰余金

その他利益剰余金のうち、任意積立金（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）のように、株主総会又は取締役会の決議に基づき設定される項目については、その内容を示す項目をもって区分し、それ以外については、「繰越利益剰余金」に区分する。

なお、株主資本等変動計算書において、前期末のその他利益剰余金に当期純損益や配当額などの当期の変動額を加減して当期末のその他利益剰余金が表示される。

## 69. 評価・換算差額等

評価・換算差額等は、その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益等、資産又は負債に係る評価差額を当期の損益にしていない場合の評価差額（税効果考慮後の額）をその内容を示す項目をもって計上する。

## 70. 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、取得原価をもって純資産の部の株主資本の末尾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」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、「その他利益剰余金（繰越利益剰余金）」から減額する。

### (3) 自己株式の消却

自己株式の消却手続が完了した時点において、消却する自己株式の帳簿価額を「その他資本剰余金」から減額し、控除しきれない場合は、「その他利益剰余金（繰越利益剰余金）」から減額する。

## 71. 株主資本等変動計算書

### (1) 株主資本等変動計算書

株主資本等変動計算書は、貸借対照表の純資産の部の一会計期間における変動額のうち、主として、株主に帰属する部分である株主資本の各項目の変動事由を報告するものである。

### (2) 表示区分

株主資本等変動計算書の表示区分は、貸借対照表の純資産の部の表示に従う（第87項の貸借対照表及び損益計算書並びに株主資本等変動計算書の例示参照）。

### (3) 表示方法

株主資本等変動計算書に表示される各項目の前期末残高及び当期末残高は、前期及び当期の貸借対照表の純資産の部における各項目の期末残高と整合したものでなければならない。

(4) 株主資本の各項目

前期末残高、当期変動額及び当期末残高に区分し、当期変動額は変動事由ごとにその金額を表示する。なお、当期純利益（又は当期純損失）は、株主資本等変動計算書において、その他利益剰余金又はその内訳項目である繰越利益剰余金の変動事由として表示する。

(5) 株主資本以外の各項目

前期末残高、当期変動額及び当期末残高に区分し、当期変動額は純額で表示する。ただし、当期変動額について主な変動事由ごとにその金額を表示又は注記することができる。

(6) 注記事項

株主資本等変動計算書の注記事項については、第87項の貸借対照表及び損益計算書並びに株主資本等変動計算書の例示参照。

【関連項目】

会社計算規則第45条～第52条、第85条、第91条、第127条、第136条等

企業会計原則 第一・三、注解2、第三・四（三）、注解19

貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準 第4項～第8項、第36項等

自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準 第7項～第14項、第20項、第21項

株主資本等変動計算書に関する会計基準

株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針

法人税法第2条第16号～第18号、第24条第1項第4号

法人税法施行令第23条第3項

## 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。

### 72. 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、毎期、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。

### 73. 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、事業年度の末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。

## 74. 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

## リース取引

### 要 点

- 所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手は、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。ただし、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。この場合は、未経過リース料を注記する。

### 74-2. 所有権移転外ファイナンス・リース取引

リース取引とは、特定の物件の所有者である貸手が、その物件の借手に対し、リース期間にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、リース料を貸手に支払う取引をいう。

リース契約に基づくリース期間の中途において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、契約に基づきリース物件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、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ファイナンス・リース取引といい、このうち、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を所有権移転外ファイナンス・リース取引という。

### 74-3. 所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理

所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手は、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。ただし、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。

なお、法人税法上は、すべての所有権移転外リース取引は売買として取り扱われ、賃借人がリース料（賃借料）として経理をした場合においても、その金額は償却費として経理をしたものとされることに留意する。

#### 74-4. 所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の注記

所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手は、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行った場合には、未経過リース料を注記する。

ただし、重要性がないリース取引については、注記を省略することができる。

#### 【関連項目】

会社計算規則第106条、第107条、第139条

リース取引に関する会計基準

リース取引に関する会計基準の適用指針

法人税法第64条の2

法人税法施行令第131条の2

## 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。

#### 75. 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。

#### 76. 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原価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。

#### 77. 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。

#### 78. 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。

#### 79. 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			期末時換算法	
外貨預金	短期外貨預金	決算時の為替相場により換算	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		期末時価を決算時の為替相場により換算	
	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）	取得原価又は償却原価を決算時の為替相場により換算	
		償還期限及び償還金額のあるもの（満期保有目的外）（注2）	期末時価を決算時の為替相場により換算（原則：換算差額は純資産の部に計上、例外：換算差額は当期の損益）	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ないもの（株式）（注2）	期末時価を決算時の為替相場により換算（換算差額は純資産の部に計上）	
子会社株式及び関連会社株式	取得原価を取得時の為替相場により換算	発生時換算法		

（注1）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。

（注2）会計上は「その他有価証券」である。

## 【関連項目】

外貨建取引等会計処理基準 一

金融商品に関する会計基準 第29項～第34項

会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」

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」

法人税法第61条の6～第61条の9

法人税法施行令第122条第1項

## 組織再編の会計（企業結合会計及び事業分離会計）

### 要 点

- 企業結合が行われた場合、結合企業に適用すべき会計処理は、企業結合の会計上の分類に基づき決定される。会計上の分類は、取得（一方の会社が他の会社を支配したと認められる企業結合）、持分の結合（いずれの会社も他の会社を支配したとは認められない企業結合）、共同支配企業の形成（共同支配となる企業結合）及び共通支配下の取引等（親会社と子会社、あるいは子会社と子会社の企業結合などグループ内の組織再編）の4つである。
- 結合企業が被結合企業から受け入れる資産及び負債は、企業結合が取得と判定された場合には時価を付し、それ以外の場合には被結合企業の適正な帳簿価額を付すことになる。時価を付すべき場合にも、一定の要件を満たす場合には、被結合企業の適正な帳簿価額によることができる。
- 事業分離が行われた場合、分離元企業に適用すべき会計処理は、分離元企業にとって移転した事業に対する投資が継続しているかどうかに基づき決定される。
- 投資が継続している場合（受取対価が株式のみで、その株式が子会社株式又は関連会社株式に該当する場合）には、損益は発生せず、投資が清算された場合（受取対価が現金の場合など）には、原則として、移転損益が発生する。

## 80. 企業結合会計

### (1) 企業結合会計の概要

企業結合とは、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいう。企業結合の形式としては、合併、会社分割、事業譲渡、株式交換、株式移転などの組織再編がある。

会計上は、このような組織再編の形式にかかわらず、企業結合の会計上の分類（取得、持分の結合、共同支配企業の形成、共通支配下の取引等の4つ）に

基づき結合企業（吸収合併存続会社、吸収分割承継会社、新設分割設立会社、事業譲受会社など）に適用すべき会計処理が決定される。したがって、ある企業結合が行われた場合、それがどの企業結合の会計上の分類に該当するのかを識別することが必要になる。

#### (2) 資産及び負債の受入れに関する会計処理

企業結合が取得と判定された場合には、結合企業は被結合企業（吸収合併消滅会社、吸収分割会社、新設分割会社、事業譲渡会社など）から受け入れる資産及び負債に企業結合日の時価を付さなければならない。ただし、取得と判定された場合であっても、結合企業（取得企業）が受け入れる資産及び負債について、以下のいずれかの要件を満たす場合には、被結合企業（被取得企業）の適正な帳簿価額を付することができる。

① 企業結合日の時価と被結合企業の適正な帳簿価額との間に重要な差異がないと見込まれるとき

② 時価の算定が困難なとき

また、取得以外の企業結合の場合には、被結合企業の適正な帳簿価額を付さなければならない。ここで、適正な帳簿価額とは、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行を斟酌して算定された帳簿価額をいう。したがって、企業会計の基準等に照らして帳簿価額に誤りがある場合には、その引継ぎに際して修正を行うことになる。

このように、結合企業が受け入れる資産及び負債を時価以下の範囲で適宜に評価替えするような会計処理は認められない。

#### (3) 対価の支払いに関する会計処理

企業結合が取得と判定された場合及び共通支配下の取引等のうち少数株主との取引（親会社と子会社が合併する場合で、少数株主が保有する子会社株式を交換する取引など）に該当する場合には、結合企業が交付する株式等の財は時価で測定しなければならない。ただし、株式等の財の時価の算定が困難な場合には、(2)により算定された資産及び負債の時価を基礎とした評価額（時価の算定が困難な場合には適正な帳簿価額による純資産額）を用いることができる。

#### (4) 増加する株主資本の会計処理

企業結合が取得と判定された場合で対価として株式を交付したときは、払込資本（資本金、資本準備金及びその他資本剰余金のいずれか）を増加させる。企業結合が持分の結合と判定された場合には、被結合企業の株主資本の各項目をそのまま引き継ぐ。

## 81. 事業分離会計

### (1) 事業分離会計の概要

事業分離とは、ある企業を構成する事業を他の企業（新設される企業を含む。）に移転することをいう。事業分離には、会社分割、事業譲渡などの組織再編がある。

会計上は、分離元企業（吸収分割会社、新設分割会社、事業譲渡会社など）にとって、移転した事業に対する投資が継続しているか、それとも清算されたのかにより、適用すべき会計処理が決定される。

### (2) 投資が継続している場合の会計処理

投資が継続していると判定された場合には、分離元企業が分離先企業（吸収分割承継会社、新設分割設立会社、事業譲受会社など）から受け取った対価は、移転した事業の適正な帳簿価額に基づいて算定することになるため、財務諸表上、移転損益は発生しない。分離元企業が対価として株式のみを受け取り、その株式が子会社株式や関連会社株式に該当する場合には、投資は継続しているものとみなされる。

### (3) 投資が清算された場合の会計処理

投資が清算されたと判定された場合には、分離元企業が分離先企業から受け取った対価は時価で評価され、移転した事業の適正な帳簿価額との差額が移転損益として計上される。分離元企業が受け取った対価が現金等の財産である場合には、通常、投資が清算されたものとみなされる。

#### 【関連項目】

会社計算規則第11条～第35条、第58条～第84条等

企業結合に係る会計基準

事業分離等に関する会計基準

企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針

## 個別注記表

### 要 点

- 会社計算規則では、重要な会計方針に係る事項に関する注記等の項目に区分して、個別注記表を表示するよう要求されており、かつ、それら以外でも貸借対照表、損益計算書及び株主資本等変動計算書により会社の財産又は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。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。

## 82. 会社計算規則の規定

会社計算規則では、重要な会計方針に係る事項に関する注記等の項目に区分して、個別注記表を表示する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、損益計算書及び株主資本等変動計算書により会社の財産又は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。なお、個別注記表については、必ず「注記表」という1つの書面として作成しなければならないということではなく、従来どおり貸借対照表などの注記事項として記載することも認められている。

ただし、会計監査人設置会社以外の株式会社（公開会社を除く。）の個別注記表（①）や会計監査人設置会社以外の公開会社の個別注記表（②）については、以下の表のとおり注記を要しない項目が規定されている。

（注記を要求される項目……○、注記を要求されない項目……×）

項目	①	②
(1) 継続企業の前提に関する注記	×	×
(2) 重要な会計方針に係る事項に関する注記	○	○
(3) 貸借対照表に関する注記	×	○
(4) 損益計算書に関する注記	×	○
(5) 株主資本等変動計算書に関する注記	○	○
(6) 税効果会計に関する注記	×	○
(7) リースにより使用する固定資産に関する注記	×	○
(8) 関連当事者との取引に関する注記	×	○
(9) 一株当たり情報に関する注記	×	○
(10) 重要な後発事象に関する注記	×	○
(11) 連結配当規制適用会社に関する注記	×	×
(12) その他の注記	○	○

## 83. 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。

## 84. 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。

## 85. 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。

【関連項目】

会社計算規則第129条、第144条

個別注記表の規定

(会計監査人設置会社以外の株式会社(公開会社を除く。)の個別注記表の場合)

＜個別注記表＞	会社計算規則の規定
1. 重要な会計方針に係る事項に関する注記	(132)
① 資産の評価基準及び評価方法	
② 固定資産の減価償却の方法	
③ 引当金の計上基準	
④ 収益及び費用の計上基準	
⑤ その他計算書類の作成のための基本となる重要な事項	
2. 会計処理の原則又は手続を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更が計算書類に与えている影響の内容	(132②)
3. 表示方法を変更したときは、その内容	(132②)
4. 株主資本等変動計算書に関する注記	(136)
① 当該事業年度の末日における発行済株式の数(種類株式発行会社にあつては、種類ごとの発行済株式の数)	
② 当該事業年度の末日における自己株式の数(種類株式発行会社にあつては、種類ごとの自己株式の数)	
③ 当該事業年度中に行つた剰余金の配当に関する事項	
④ 当該事業年度の末日後に行う剰余金の配当(当該事業年度に係る定時株主総会の終結後に法第454条第1項各号に掲げる事項を定めるものを除く。)に関する事項	
⑤ 当該事業年度の末日における当該株式会社が発行している新株予約権(法第236条第1項第4号の期間の初日が到来していないものを除く。)の目的となる当該株式会社の株式の数(種類株式発行会社にあつては、種類及び種類ごとの数)	
5. その他の注記	(144)

## 個別注記表の例示

(会計監査人設置会社以外の株式会社(公開会社を除く。)の個別注記表の場合)

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) 資産の評価基準及び評価方法

##### ① 有価証券の評価基準及び評価方法

###### ア 時価のあるもの

期末日の市場価格等に基づく時価法(評価差額は全部純資産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。)

###### イ 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(貸借対照表価額は収益性の低下に基づく簿価切下げの方法により算定)を採用しています。ただし、原材料は最終仕入原価法を採用しています。

(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。

#### (2) 固定資産の減価償却の方法

##### ① 有形固定資産

定率法(ただし、平成10年4月1日以降に取得した建物(附属設備を除く。)は定額法)を採用しています。

有形固定資産の各項目別の主な耐用年数についても記載することが考えられます。

この場合には、以下のような記載を追加することが考えられます。

なお、主な耐用年数は次のとおりであります。

建物	○年～○年
構築物	○年～○年
機械及び装置	○年～○年
工具、器具及び備品	○年～○年

(会計方針の変更)

法人税法の改正に伴い、当期より平成19年4月1日以降に取得した有形固定資産について、改正後の法人税法に基づく減価償却の方法に変更しています。これにより、営業利益、経常利益及び税引前当期純利益はそれぞれ○○百万円減少してい

ます。

② 無形固定資産

定額法を採用しています。

無形固定資産の各項目別の主な耐用年数についても記載することが考えられます。

この場合には、以下のような記載を追加することが考えられます。

なお、主な耐用年数は次のとおりであります。

自社利用のソフトウェア ○年～○年

のれん ○年～○年

(3) 引当金の計上基準

債権引当金 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、×××千円(残存償却年数×年)であります。

(4) その他計算書類の作成のための基本となる重要事項

① 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。

なお、未経過リース料総額は、×××千円であります。

② 消費税等の会計処理

消費税等の会計処理は、税抜方式(又は税込方式)によっています。

3. 貸借対照表に関する注記

有形固定資産の減価償却累計額 ×××千円

4. 重要な後発事象に関する注記

平成×年×月×日開催の取締役会において、〇〇〇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。



## 決算公告と貸借対照表及び損益計算書並びに株主資本等変動計算書の例示

### 要 点

- 貸借対照表は公告しなければならない。
- 公告方法が官報又は時事に関する事項を掲載する日刊新聞紙である株式会社は、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、その要旨ではなく、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（会社法第440条第1項）。なお、公告方法が官報又は時事に関する事項を掲載する日刊新聞紙である株式会社は、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（会社法第440条第3項）。ただし、その場合は、その要旨ではなく、貸借対照表そのものを開示する必要がある。

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並びに株主資本等変動計算書の例示

貸借対照表及び損益計算書並びに株主資本等変動計算書の例は、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

会社法上、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。

## 貸借対照表の例示

貸借対照表 (平成××年×月×日現在)			
<b>資産の部</b>		<b>負債の部</b>	
流動資産		流動負債	
現金及び預金	×××	支払手形	×××
受取手形	×××	買掛金	×××
売掛金	×××	短期借入金	×××
有価証券	×××	未払金	×××
製品及び商品	×××	リース債務	×××
短期貸付金	×××	未払法人税等	×××
前払費用	×××	賞与引当金	×××
繰延税金資産	×××	繰延税金負債	×××
その他	×××	その他	×××
貸倒引当金	<u>△××</u>	流動負債合計	<u>×××</u>
流動資産合計	<u>×××</u>	固定負債	
固定資産		社債	×××
(有形固定資産)		長期借入金	×××
建物	×××	リース債務	×××
構築物	×××	退職給付引当金	×××
機械及び装置	×××	繰延税金負債	×××
工具、器具及び備品	×××	その他	×××
リース資産	×××	固定負債合計	<u>×××</u>
土地	×××	負債合計	<u>×××</u>
建設仮勘定	×××	純資産の部	
その他	×××	株主資本	
(無形固定資産)		資本金	A
ソフトウェア	×××	資本剰余金	
のれん	×××	資本準備金	B
その他	×××	その他資本剰余金	C
(投資その他の資産)		資本剰余金合計	<u>D</u>
関係会社株式	×××	利益剰余金	
投資有価証券	×××	利益準備金	E
出資金	×××	その他利益剰余金	×××
長期貸付金	×××	××積立金	F
長期前払費用	×××	繰越利益剰余金	G
繰延税金資産	×××	利益剰余金合計	<u>H</u>
その他	×××	自己株式	<u>△ I</u>
貸倒引当金	<u>△××</u>	株主資本合計	<u>J</u>
固定資産合計	<u>×××</u>	評価・換算差額等	
繰延資産	<u>×××</u>	その他有価証券評価差額金	K
		評価・換算差額等合計	<u>L</u>
		新株予約権	M
		純資産合計	<u>N</u>
資産合計	<u>×××</u>	負債・純資産合計	<u>×××</u>

## 損益計算書の例示

損益計算書	
( 自 平成××年×月×日 至 平成××年×月×日 )	
売上高	×××
売上原価	<u>×××</u>
売上総利益	<u>×××</u>
販売費及び一般管理費	<u>×××</u>
営業利益	<u>×××</u>
営業外収益	
受取利息	×××
受取配当金	×××
雑収入	×××
営業外収益合計	<u>×××</u>
営業外費用	
支払利息	×××
手形譲渡損	×××
雑支出	×××
営業外費用合計	<u>×××</u>
経常利益	<u>×××</u>
特別利益	
固定資産売却益	×××
投資有価証券売却益	×××
前期損益修正益	×××
特別利益合計	<u>×××</u>
特別損失	
固定資産売却損	×××
減損損失	×××
災害による損失	×××
特別損失合計	<u>×××</u>
税引前当期純利益	×××
法人税、住民税及び事業税	×××
法人税等調整額	<u>×××</u>
当期純利益	<u>    Q</u>

注：貸借対照表のA～N及び損益計算書のQの各項目の金額は、株主資本等変動計算書の各「当期末残高」欄の金額と一致することになる。

株主資本等変動計算書の例示（純資産の各項目を横に並べる様式例）

	株主資本									評価・換算差額等(*2)		新株 予約権	純資産合計 (*3)
	資本金	資本剰余金			利益剰余金			自己株式	株主 資本 合計	その他 有価証券 評価差額 金	評価・換 算差額等 合計(*3)		
		資本 準備金	その他 資本 剰余金	資本 剰余金 合計 (*3)	利益 準備金	その他利益剰余金(*1)							
					×× 積立金	繰越利益 剰余金							
前期末残高	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××	△×××	×××	×××	×××	×××
当期変動額(*4)													
新株の発行	×××	×××		×××						×××			×××
剰余金の配当							△P	△×××		△×××			△×××
剰余金の配当に伴う利 益準備金の積立て					×××		△×××	×××		×××			×××
当期純利益							Q	×××		×××			×××
自己株式の処分									×××	×××			×××
×××××													
株主資本以外の項目の 当期変動額(純額)											×××	×××	×××
											(*5)	(*5)	×××
当期変動額合計	×××	×××	—	×××	×××	—	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
当期末残高	A	B	C	D	E	F	G	H	△I	J	K	L	M
													N

- (\*1) その他利益剰余金については、その内訳項目の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各金額を注記により開示することができる。この場合、その他利益剰余金の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各合計額を株主資本等変動計算書に記載する。
- (\*2) 評価・換算差額等については、その内訳項目の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各金額を注記により開示することができる。この場合、評価・換算差額等の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各合計額を株主資本等変動計算書に記載する。
- (\*3) 各合計欄の記載は省略することができる。
- (\*4) 株主資本の各項目の変動事由及びその金額の記載は、おおむね貸借対照表における表示の順序による。
- (\*5) 株主資本以外の各項目は、当期変動額を純額で記載することに代えて、変動事由ごとにその金額を株主資本等変動計算書又は注記により表示することができる。また、変動事由ごとにその金額を株主資本等変動計算書に記載する場合には、おおむね株主資本の各項目に関する変動事由の次に記載する。

注：A～Qの金額は、それぞれ貸借対照表、損益計算書の各「項目」の金額と一致し、また、Pの金額は、配当金支払額の例の「配当金の総額の計」と一致することになる。

株主資本等変動計算書の例示（純資産の各項目を縦に並べる様式例）

株主資本			
資本金	前期末残高		×××
	当期変動額	新株の発行	×××
	当期末残高		<u>A</u>
資本剰余金			
資本準備金	前期末残高		×××
	当期変動額	新株の発行	×××
	当期末残高		<u>B</u>
その他資本剰余金	前期末残高及び当期末残高		<u>C</u>
資本剰余金合計(*3)	前期末残高		×××
	当期変動額		×××
	当期末残高		<u>D</u>
利益剰余金			
利益準備金	前期末残高		×××
	当期変動額	剰余金の配当に伴う積立て	×××
	当期末残高		<u>E</u>
その他利益剰余金(*1)			
××積立金	前期末残高及び当期末残高		<u>F</u>
繰越利益剰余金	前期末残高		×××
	当期変動額	剰余金の配当	△P
		剰余金の配当に伴う利益準備金の積立て	△×××
		当期純利益	Q
	当期末残高		<u>G</u>
利益剰余金合計(*3)	前期末残高		×××
	当期変動額		×××
	当期末残高		<u>H</u>
自己株式			
	前期末残高		△×××
	当期変動額	自己株式の処分	×××
	当期末残高		<u>△I</u>
株主資本合計	前期末残高		×××
	当期変動額		×××
	当期末残高		<u>J</u>
評価・換算差額等(*2)			
その他有価証券評価差額金	前期末残高		×××

	当期変動額（純額）(*4)	×××
	当期末残高	K
評価・換算差額等合計(*3)	前期末残高	×××
	当期変動額	×××
	当期末残高	L
新株予約権	前期末残高	×××
	当期変動額（純額）(*4)	×××
	当期末残高	M
純資産合計(*3)	前期末残高	×××
	当期変動額	×××
	当期末残高	N

(\*1) その他利益剰余金については、その内訳項目の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各金額を注記により開示することができる。この場合、その他利益剰余金の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各合計額を株主資本等変動計算書に記載する。

(\*2) 評価・換算差額等については、その内訳項目の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各金額を注記により開示することができる。この場合、評価・換算差額等の前期末残高、当期変動額及び当期末残高の各合計額を株主資本等変動計算書に記載する。

(\*3) 各合計欄の記載は省略することができる。

(\*4) 株主資本以外の各項目は、変動事由ごとにその金額を記載することができる。この場合、株主資本等変動計算書又は注記により表示することができる。

注1：期中における変動がない場合には、「前期末残高及び当期末残高」のみを表示することができる。

(ただし、その他利益剰余金又はその内訳科目である繰越利益剰余金の変動事由として表示する当期純利益については、省略できないことに留意する。)

注2：A～Qの金額は、それぞれ貸借対照表、損益計算書の各「項目」の金額と一致することになる。

また、Pの金額は、配当金支払額の例の「配当金の総額の計」と一致することになる。

## 株主資本等変動計算書に関する注記の例示

### (1) 発行済株式の種類及び総数並びに自己株式の種類及び株式数に関する事項

(単位：千株)

	前期末株式数	当期末株式数	摘要
発行済株式			
普通株式	420,000	460,000	注1
合計	420,000	460,000	
自己株式			
普通株式	1,000	3,100	注2
合計	1,000	3,100	

注1：普通株式の発行済株式総数の増加 40,000 千株は、新株予約権の権利行使による新株の発行による増加です。

注2：普通株式の自己株式の株式数の増加 2,100 千株は、単元未満株式の買取りによる増加です。

### (2) 配当に関する事項

以下の注記例は、剰余金の配当決議を株主総会（中間配当は取締役会）で決議する会社（X08年3月期）を想定しています。なお、2)の場合については、剰余金を配当する会社は、取締役会等の会社の意思決定機関で定められた配当の原資（資本剰余金又は利益剰余金）を記載します。

#### 1) 配当金支払額（例：表による方法）

決議	株式の種類	配当金の総額	1株当たり配当額	基準日	効力発生日
X07年6月X日 定時株主総会	普通株式	33百万円	10円	X07年 3月31日	X07年 7月X日
X07年12月X日 取締役会	普通株式	33百万円	10円	X07年 9月30日	X08年 1月X日
計		P			

注：Pの金額は、株主資本等変動計算書の「剰余金の配当」の金額と一致することになる。

#### 2) 基準日が当期に属する配当のうち、配当の効力発生日が翌期となるもの

X08年6月X日開催の定時株主総会の議案として、普通株式の配当に関する事項を次のとおり提案しております。

- (ア) 配当金の総額・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 50百万円
- (イ) 1株当たり配当額・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 15円
- (ウ) 基準日・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ X08年3月31日



(エ) 効力発生日 . . . . . X08年7月X日

なお、配当原資については、利益剰余金とすることを予定しております。

定時株主総会終了後に計算書類を開示する場合（税務申告書に添付する場合等）は、上記の注記に加えて、例えば、以下の文言を記載することが望ましい。

X08年6月X日開催の定時株主総会において、上記の議案は承認可決されております。（〇月〇日加筆）

以 上