

「中小企業の会計に関する指針」新旧対照表

平成 24 年 11 月 15 日

「中小企業の会計に関する指針（平成 23 年版）」（最終改正 平成 23 年 7 月 20 日）を次のように一部改正する。

【総論】

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>〔目的〕</p> <p>2. 本指針作成の経緯</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>平成●年●月に、「非上場会社の会計基準に関する懇談会 報告書(平成22年8月30日)」及び「中小企業の会計に関する研究会 中間報告書(平成22年9月30日)」の提言内容を踏まえて、一定の水準を引き続き確保し</p>	<p>〔目的〕</p> <p>2. 本指針作成の経緯</p> <p>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。</p> <p>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。</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p><u>つつ、平易な表現に改める等により、利用しやすいものとするための改正を行った。</u></p>	
<p>〔本指針の作成に当たっての方針〕</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>(1)～(2)（略）</p> <p><u>¹ 一般的な中小企業の実務においては、法人税法で定める処理が容認されるケースが多いと考えられる。</u></p>	<p>〔本指針の作成に当たっての方針〕</p> <p>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</p> <p>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。</p> <p>(1)～(2) 同 左</p> <p>（脚注追加）</p>
<p>〔本指針の記載範囲及び適用に当たっての留意事項〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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。 ➤ <u>本指針の各論において記載の会計処理の中には、重要性の乏しいものについて、簡便な方法によることが認められているものがある。</u> <p>9. 本指針の適用に当たっての留意事項</p> <p><u>(1) 要点について</u></p> <p>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</p>	<p>〔本指針の記載範囲及び適用に当たっての留意事項〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 同 左 ➤ 同 左 <p>9. 本指針の適用に当たっての留意事項</p> <p>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</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p data-bbox="185 212 1106 292">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。</p> <p data-bbox="170 357 416 389"><u>(2) 重要性について</u></p> <p data-bbox="185 405 1095 485"><u>本指針の各論において記載の会計処理の中には、重要性の乏しいものについて、簡便な方法によることが認められているものがある²。</u></p> <p data-bbox="185 501 1095 628"><u>重要性が乏しいかどうかについては、金額的な面と質的な面の双方を考慮して判断することとなるが、具体的な判断基準は、企業の個々の状況によって異なり得ると考えられる。</u></p> <p data-bbox="219 692 1106 772"><u>² 重要性が乏しいもの以外に、退職給付債務の計算方法等、中小企業の特性を考慮した簡便的な方法が認められている場合もある。</u></p>	<p data-bbox="1171 212 2101 292">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。</p> <p data-bbox="1144 692 1285 724">（脚注追加）</p>

【各 論】

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>〔金銭債権〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>金銭債権とは、金銭の給付を目的とする債権をいい、これには、預金、受取手形、売掛金、貸付金等が含まれる。</u> ➤ 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。 ➤ <u>デリバティブ取引がある場合、その正味の債権は、時価を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。</u> <p>10. 金銭債権の定義 金銭債権とは、<u>金銭の給付を目的とする債権をいい、これには、預金、受取手形、売掛金、貸付金等が含まれる。</u></p> <p>11. 貸借対照表価額 金銭債権には、その取得価額を付す。 <u>なお、金銭債権について取立不能のおそれがある場合には、金銭債権の属する科目ごとに、取立不能見込額を控除する形式で計上しなければならない。</u></p> <p>15. 貸借対照表上の表示 (1)～(2) (略)</p>	<p>〔金銭債権〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 同 左 ➤ 同 左 <p>10. 金銭債権の定義 金銭債権とは、<u>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。</u></p> <p>11. 貸借対照表価額 金銭債権には、その取得価額を付す。</p> <p>15. 貸借対照表上の表示 (1)～(2) 同 左</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>(3) 関係会社³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。 ①～②（略）</p> <p>(4)（略）</p> <p><u>³ 関係会社とは、当該株式会社の親会社、子会社及び関連会社並びに当該株式会社が他の会社等の関連会社である場合における当該他の会社等をいう（会社計算規則第 2 条第 3 項第 22 号）。また、関連会社とは、会社が他の会社等の財務及び事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる場合における当該他の会社等（子会社を除く。）をいう（同第 2 条第 3 項第 18 号）。</u></p> <p>【関連項目】 会社計算規則第 2 条第 3 項第 18 号及び第 22 号、第 5 条、第 53 条、第 74 条、第 103 条第 6 号 金融商品に関する会計基準（企業会計基準第 10 号） 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</p>	<p>(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。 ①～② 同 左</p> <p>(4) 同 左</p> <p>（脚注追加）</p> <p>【関連項目】 会社計算規則第 5 条、第 53 条、第 74 条、第 103 条第 6 号 金融商品に関する会計基準（企業会計基準第 10 号） 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</p>
<p>〔貸倒損失・貸倒引当金〕</p> <p>要 点</p> <p>➤ <u>受取手形や売掛金等の債権が法的に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なければならない。</u></p>	<p>〔貸倒損失・貸倒引当金〕</p> <p>要 点</p> <p>➤ <u>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、<u>債権金額から控除</u>しなければならない。</u></p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>➤ 貸倒引当金は、以下のように扱う。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>➤ <u>貸倒引当金の計上は、差額補充法によることを原則とし、法人税法上の洗替法による繰入額を明らかにした場合には、法人税法に規定する洗替法による処理として取り扱うことができる。</u></p> <p>17. 貸倒損失</p> <p>(1) <u>債権</u>が「法的に消滅した場合」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。</p> <p>(2) 「<u>回収不能な債権</u>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。</p> <p>(3) 損益計算書上は、<u>債権の区分に応じて次のとおり表示する。</u></p> <p>①～③（略）</p>	<p>➤ 同 左</p> <p>17. 貸倒損失</p> <p>(1) 「法的に<u>債権</u>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。<u>また</u>、「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。</p> <p>(2) 損益計算書上は次のとおり表示する。</p> <p>①～③ 同 左</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>18. 貸倒引当金</p> <p>(1) (略)</p> <p>(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の<u>要素を総合的に判断したときに回収不能のおそれがある場合をいう。</u></p> <p>(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。</p> <p>① <u>原則的な算定方法</u></p> <p>※表は省略</p> <p>② <u>法人税法上の基準による算定方法</u></p> <p>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、<u>平成 23 年度税制改正（平成 23 年 12 月改正）前の法人税法に規定する繰入限度額をもって、当期の貸倒引当金繰入金額とすることができる。</u></p> <p>※表は省略</p> <p>(4) (略)</p> <p>(5) <u>原則的な処理</u></p> <p>貸倒引当金の繰入、戻入（取崩し）は債権の区分ごとに行う。 <u>当期に対象となった債権を直接償却により債権額と相殺した後、貸</u></p>	<p>18. 貸倒引当金</p> <p>(1) 同 左</p> <p>(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、<u>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。</u></p> <p>(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。</p> <p>※表は省略</p> <p>なお、<u>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。</u></p> <p>※表は省略</p> <p>(4) 同 左</p> <p>(5) <u>損益計算書上の表示</u></p> <p>貸倒引当金の繰入、戻入（取崩し）は債権の区分ごとに行う。 <u>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</u></p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>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する。その際、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。</p> <p>①～③（略）</p> <p>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。</p> <p><u>(6) 法人税法上の処理</u></p> <p><u>貸倒引当金の繰入及び戻入については、法人税法上の規定を適用し、洗替法による処理がされる場合が多くある。これは、法人税法が洗替法による処理を原則としていることによるものである。</u></p> <p><u>ただし、差額補充法により貸倒引当金を計上している場合においても、法人税基本通達により添付する明細書に洗替法による場合の金額に基づく繰入等であることを明らかにしているときは、洗替法により処理されたものとして取り扱われる。</u></p> <p>【関連項目】 会社計算規則第 5 条第 4 項、第 78 条、第 103 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（企業会計基準第 10 号） 第 27 項、第 28 項 金融商品会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第 14 号） 第 122 項～第 125 項</p>	<p>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。</p> <p>①～③ 同 左</p> <p>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。<u>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。</u></p> <p>【関連項目】 会社計算規則第 5 条第 4 項、第 78 条、第 103 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（企業会計基準第 10 号） 第 27 項、第 28 項 金融商品会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第 14 号） 第 122 項～第 125 項</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
法人税法第52条 法人税法施行令第96条 <u>法人税基本通達11-1-1</u>	法人税法第52条 法人税法施行令第96条
<p>〔有価証券〕 要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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。 <ol style="list-style-type: none"> (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、「<u>その他有価証券</u>」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（<u>税効果考慮後の額（第61項参照）</u>）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。 <p>19. 有価証券の分類と会計処理の概要</p> <p>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。</p>	<p>〔有価証券〕 要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 同 左 ➤ 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、「<u>その他有価証券</u>」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（<u>税効果考慮後の額</u>）は純資産の部に計上する。 ➤ 同 左 <p>19. 有価証券の分類と会計処理の概要</p> <p>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。</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>※表は省略</p> <p>(1) 売買目的有価証券</p> <p>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⁴を除く。）であって、以下に掲げるものとされている。</p> <p>①～③（略）</p> <p>(2)～(3)（略）</p> <p>(4) その他有価証券</p> <p>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い、<u>これには長期的な価格の変動を利用して利益を得る目的の株式、取引先等の業務上の関係から長期保有する有価証券等が含まれる。</u></p> <p>その他有価証券について、市場価格のある場合には、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⁵又は部分純資産直入法⁶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⁷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</p>	<p>※表は省略</p> <p>(1) 売買目的有価証券</p> <p>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。</p> <p>①～③ 同 左</p> <p>(2)～(3) 同 左</p> <p>(4) その他有価証券</p> <p>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。</p> <p>その他有価証券について、市場価格のある場合には、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。</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>る。</p> <p>また、その他有価証券について、市場価格のない場合には、取得原価をもって貸借対照表価額とする。</p> <p>なお、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。</p> <p><u>4 法人の特殊関係株主等がその法人の発行済株式の総数又は出資金額の 20%以上に相当する数の株式又は出資をする場合における、その特殊関係法人等の有する法人の株式又は出資をいう。</u></p> <p><u>5 評価差額（税効果考慮後の額）の合計額を純資産の部に計上する方法</u></p> <p><u>6 時価が取得原価を上回る銘柄に係る評価差額（税効果考慮後の額）は純資産の部に計上し、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計上する方法</u></p> <p><u>7 保有が多額であるか否かについては、総資産に対する有価証券の占める割合や評価差額の重要性等、有価証券の保有が財政状態に与える影響を総合的に勘案して判断することが考えられる。</u></p>	<p>また、その他有価証券について、市場価格のない場合には、取得原価をもって貸借対照表価額とする。</p> <p>なお、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。</p> <p>（脚注追加）</p>
<p>22. 有価証券の減損</p> <p>(1) (略)</p> <p>(2) 市場価格のない有価証券の減損処理</p> <p>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²により実質価額³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。</p>	<p>22. 有価証券の減損</p> <p>(1) 同 左</p> <p>(2) 市場価格のない有価証券の減損処理</p> <p>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。</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>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> <p>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。</p> <p>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。</p> <p><u>8 財政状態の悪化とは、一般に公正妥当と認められる会計基準その他の企業会計の慣行に従って作成した計算書類を基礎に、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1株当たりの純資産額が、当該株式の取得時と比較して、相当程度下落している場合をいう。</u></p> <p><u>9 実質価額は、通常、1株当たりの純資産額に所有株式数を乗じた金額であるが、会社の超過収益力等を考慮に入れることができる。</u></p>	<p>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> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>（脚注追加）</p>
<p>23. 貸借対照表上の表示</p> <p>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。</p>	<p>23. 貸借対照表上の表示</p> <p>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。<u>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</u></p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>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。</p> <p><u>なお、子会社株式及び関連会社株式に該当する場合には、関係会社株式（固定資産）として記載する。</u></p>	<p><u>ある。</u></p> <p><u>(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</u></p> <p><u>(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</u></p> <p>① <u>1年以内に償還されるもの</u></p> <p>② <u>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）</u></p> <p>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。</p>
<p>〔棚卸資産〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>棚卸資産には、商品又は製品、半製品、仕掛品、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が含まれる。</u> ➤ <u>棚卸資産の取得価額は、取得の態様に応じ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。</u> ➤ <u>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。この場合の時価は、正味売却価額をいう。</u> ➤ <u>棚卸資産の評価方法は、個別法、先入先出法、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</u> 	<p>〔棚卸資産〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>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。</u> ➤ <u>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。</u> ➤ <u>同 左</u>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>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。</p> <p>➤ <u>棚卸資産について、災害等による時価の下落に応じて簿価を切り下げ、かつ、その金額について重要性があるものについては、注記等により帳簿価額切下額を表示することが望ましい。</u></p> <p>25. 棚卸資産の範囲</p> <p>棚卸資産には、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<u>が含まれる</u>。</p> <p>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。</p> <p>26. 棚卸資産の取得価額</p> <p>(1) (略)</p> <p>(2) 少額の付随費用</p> <p>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¹⁰。</p> <p><u>10 法人税法では、付随費用が当該棚卸資産の購入対価のおおむね 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としている。</u></p> <p>27. 棚卸資産の評価基準</p>	<p>25. 棚卸資産の範囲</p> <p>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<u>をいう</u>。</p> <p>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。</p> <p>26. 棚卸資産の取得価額</p> <p>(1) 同 左</p> <p>(2) 少額の付随費用</p> <p>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。</p> <p>(脚注追加)</p> <p>27. 棚卸資産の評価基準</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>(1) 棚卸資産は、<u>取得原価を貸借対照表価額とすることを原則とする。</u> <u>なお、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。</u> 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。 ①～③（略）</p> <p>(2)（略）</p> <p><u>(3) 棚卸資産につき上記(1)の事実が生じたことにより、帳簿価額を切り下げる場合、有価証券では、「50%程度以上下落」と具体的に割合が示されているが、棚卸資産については、棚卸資産の種類や市場の状況等の特性を勘案し、個別に判断する。</u></p> <p>【関連項目】 会社計算規則第 5 条、第74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（企業会計基準第 9 号） 法人税法第29条 法人税法施行令第28条～第33条、第68条 <u>法人税基本通達 5-1-1</u></p>	<p>(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。</p> <p>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。 ①～③ 同 左</p> <p>(2) 同 左</p> <p>【関連項目】 会社計算規則第 5 条、第74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（企業会計基準第 9 号） 法人税法第29条 法人税法施行令第28条～第33条、第68条</p>
<p>【経過勘定】 31. 経過勘定等に係る会計処理 (1) <u>原則的な処理</u></p>	<p>【経過勘定】 31. 経過勘定等に係る会計処理</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>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。</p> <p>(2) <u>簡便な処理</u></p> <p>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。</p> <p>32-2. <u>立替金・仮払金・仮受金等の取扱い</u></p> <p><u>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、適当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。</u></p>	<p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(3) <u>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。</u></p>
〔固定資産〕	〔固定資産〕

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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、<u>耐用年数にわたり</u>每期継続して規則的な償却を行う。 ➤ 圧縮記帳は、<u>原則として</u>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。 ➤ 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、<u>取得原価を減額</u>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。 <p>34. 固定資産の減価償却</p> <p><u>(1) 減価償却の方法</u></p> <p>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、<u>耐用年数にわたり</u>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。</p> <p>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</p>	<p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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、<u>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。</u> ➤ 圧縮記帳は、<u>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。</u> ➤ 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、<u>減損額を控除</u>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。 ➤ 同 左 <p>34. 固定資産の減価償却</p> <p>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。</p> <p>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</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>計上することも認められる。</p> <p>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<u>技術革新等の機能的原因又は使用による物理的原因等</u>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。</p> <p>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。</p> <p>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、<u>有効期間にわたり</u>每期継続して適用する。</p> <p>(2) <u>貸借対照表上の表示</u></p> <p><u>有形固定資産の減価償却累計額は、原則として有形固定資産の各項目ごとに控除形式で表示する。</u></p> <p><u>ただし、有形固定資産全体から一括して控除形式で表示する方法、又は有形固定資産の各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。</u></p> <p><u>無形固定資産の減価償却累計額は、無形固定資産の各項目から直接控除した残高で表示する。</u></p> <p>35. 圧縮記帳</p> <p>固定資産の圧縮記帳の会計処理は、原則として、<u>国庫補助金</u>や<u>保険</u></p>	<p>計上することも認められる。</p> <p>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<u>機能的原因等</u>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>35. 圧縮記帳</p> <p>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</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>金等を損益計算上、収益として計上する。その場合、<u>その他利益剰余金の区分において圧縮額から繰延税金負債を控除した純額を圧縮積立金として計上する。減価償却資産については、その耐用年数にわたり、減価償却に対応して、また、非減価償却資産については、譲渡時に圧縮積立金を取崩す。</u></p> <p>なお、<u>国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、固定資産の取得価額から直接減額する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。</u></p> <p>36. 有形固定資産及び無形固定資産の減損</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>具体的には、固定資産としての機能を有していても<u>次の①②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。</u></p> <p>① <u>将来使用の見込みが客観的にないこと</u> <u>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。</u></p> <p>② <u>固定資産の用途を転用したが採算が見込めないこと</u></p>	<p>の区分における<u>積立て及び取崩しにより</u>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。</p> <p>ただし、<u>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。</u></p> <p>36. 有形固定資産及び無形固定資産の減損</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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<u>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。</u></p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p><u>なお、固定資産の減損損失累計額は、減価償却累計額に準じて表示する。</u></p>	
<p>〔繰延資産〕 要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>繰延資産とは、代価の支払が完了等し、役務提供を受けたものにつき、その効果が将来にわたって発現することが期待される費用で、資産として繰り延べたものをいう。</u> ➤ 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。 ➤ <u>税法固有の繰延資産は、法人が支出した費用で、その支出の効果が支出の日以後 1 年以上に及ぶものをいい、会計処理を行う場合は、長期前払費用等として計上する。</u> 	<p>〔繰延資産〕 要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 同 左 ➤ <u>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。</u>
<p>〔金銭債務〕 要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>金銭債務とは、金銭の支払いを目的とする債務をいい、これには、支払手形、買掛金、借入金、社債等が含まれる。</u> ➤ 金銭債務には、債務額を付す。 ➤ <u>デリバティブ取引に係る正味の債務は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は、当期の損益とする。</u> <p>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、<u>これには、支</u></p>	<p>〔金銭債務〕 要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 同 左 <p>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</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>払手形、買掛金、借入金、社債（私募債を含む。）等が含まれる。なお、金銭債務は、網羅的に計上する。</p> <p>45. 貸借対照表価額</p> <p>(1) (略)</p> <p>(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、<u>金銭債務</u>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。</p>	<p>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。</p> <p>45. 貸借対照表価額</p> <p>(1) 同 左</p> <p>(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、<u>金融負債</u>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。</p>
<p>〔引当金〕</p> <p>要 点</p> <p>➤ 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。</p> <p>➤ <u>引当金には、賞与引当金のように法的債務（条件付債務）である引当金及び修繕引当金のように法的債務でないが将来の支出に備えるための引当金がある。</u></p> <p>48. 引当金の設定要件</p> <p>(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。</p>	<p>〔引当金〕</p> <p>要 点</p> <p>➤ 同 左</p> <p>48. 引当金の設定要件</p> <p>(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。</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）		現行（平成 23 年 7 月 20 日）																							
①～④（略） <u>上記要件に該当しなければ、引当金を計上することはできない。</u>		①～④ 同 左																							
(2) (略)		(2) 同 左																							
49. 引当金の区分		49. 引当金の区分																							
(1)～(2) (略)		(1)～(2) 同 左																							
(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。		(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。																							
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>分類</th> <th>種類</th> <th>税法</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td rowspan="2">評価性引当金</td> <td>貸倒引当金</td> <td>損金算入</td> </tr> <tr> <td>返品調整引当金</td> <td>限度額あり</td> </tr> <tr> <td>負債性引当金¹¹</td> <td>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、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、工事損失引当金等</td> <td>損金不算入</td> </tr> </tbody> </table>	分類	種類	税法	評価性引当金	貸倒引当金	損金算入	返品調整引当金	限度額あり	負債性引当金 ¹¹	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、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、工事損失引当金等	損金不算入		<table border="1"> <thead> <tr> <th>分類</th> <th>種類</th> <th>税法</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td rowspan="2">評価性引当金</td> <td>貸倒引当金</td> <td>損金算入</td> </tr> <tr> <td>返品調整引当金</td> <td>限度額あり</td> </tr> <tr> <td>負債性引当金</td> <td>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、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、工事損失引当金等</td> <td>損金不算入</td> </tr> </tbody> </table>	分類	種類	税法	評価性引当金	貸倒引当金	損金算入	返品調整引当金	限度額あり	負債性引当金	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、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、工事損失引当金等	損金不算入
分類	種類	税法																							
評価性引当金	貸倒引当金	損金算入																							
	返品調整引当金	限度額あり																							
負債性引当金 ¹¹	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、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、工事損失引当金等	損金不算入																							
分類	種類	税法																							
評価性引当金	貸倒引当金	損金算入																							
	返品調整引当金	限度額あり																							
負債性引当金	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、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、工事損失引当金等	損金不算入																							
¹¹ 各種引当金のうち賞与引当金及び退職給付引当金は、中小企業の実務においても影響があるものと考えられる。		(脚注追加)																							
〔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、厚生年金基金及び確定		〔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																							

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p><u>給付企業年金</u>を採用している場合は、<u>年金数理計算に基づき算定した退職給付債務から外部拠出した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。ただし、一定の場合には、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（簡便的方法）を適用できる。」</u></p>	<p><u>年金及び確定給付企業年金</u>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。</p>
<p>➤ 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。</p>	<p>➤ 同 左</p>
<p>52. 退職給付制度</p> <p>就業規則等の定めに基づく退職一時金、厚生年金基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、<u>第 53 項又は第 54 項による引当金の計上が必要となる。</u></p>	<p>52. 退職給付制度</p> <p>就業規則等の定めに基づく退職一時金、厚生年金基金、<u>適格退職年金</u>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。</p>
<p>54. 確定給付型退職給付債務の計算方法－簡便的方法</p> <p>退職一時金制度の場合、<u>会社が自ら計算することができる方法として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が認められる。</u></p> <p>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。</p>	<p>54. 確定給付型退職給付債務の計算方法－簡便的方法</p> <p>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、<u>会社が自ら計算することができる方法である。</u></p> <p>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。</p>
<p>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</p> <p>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、<u>退職給付債務を計上することはできない。</u></p>	<p>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</p> <p>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、<u>退職給付債務の計上は原則として不要である。</u></p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>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、<u>退職給付引当金を計上する必要がある。</u></p> <p>57. 特 則</p> <p><u>退職金規程があるが退職給付引当金を計上していない場合</u>、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。</p>	<p>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。</p> <p>57. 特 則</p> <p>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。</p>
<p>〔税金費用・税金債務〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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。 ➤ <u>法人税、住民税及び事業税を算定するための課税標準は、税引前の当期純利益に対し、税法特有の調整項目を加算・減算することによって算定される。</u> ➤ 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。 ➤ <u>消費税等については、原則として税抜方式を適用する。</u> 	<p>〔税金費用・税金債務〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 同 左 ➤ 同 左

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>58. 法人税、住民税及び事業税</p> <p>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。</p> <p><u>なお、「法人税、住民税及び事業税」を算定するための課税標準は、税引前の当期純利益に対し、税法特有の調整項目を加算・減算することによって算定される。</u></p> <p>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。</p>	<p>58. 法人税、住民税及び事業税</p> <p>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。</p> <p><u>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。</u></p>
<p>〔税効果会計〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>一時差異（会計上の簿価と税務上の簿価との差額）が生じた際に、将来その一時差異が解消されるときに純利益が増加する場合には繰延税金資産を、純利益が減少する場合には繰延税金負債を計上する。なお、一時差異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。</u> ➤ 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。 	<p>〔税効果会計〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>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。</u> ➤ 同 左

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>61. 税効果会計</p> <p>(1) 税効果会計は、一時差異（<u>会計上の簿価と税務上の簿価との差額</u>）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。</p> <p>(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。</p> <p><u>なお、将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金については、一時差異と同様に取り扱われる。</u></p> <p>(3) (略)</p> <p>(4) <u>一時差異が生じた際に、将来その一時差異が解消されるときに純利益が増加する場合には繰延税金資産を、純利益が減少する場合には繰延税金負債を計上する。</u></p> <p>(5) <u>なお、一時差異の金額に重要性がない場合には税効果会計を適用しないことができる。</u></p>	<p>61. 税効果会計</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(3) 同 左</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>62. 繰延税金資産の回収可能性</p> <p>(1) <u>税効果会計の適用により繰延税金資産が計上されると利益剰余金が増加する。また、繰延税金資産の計上には、収益力に基づく課税所得が十分見込めること及びタックス・プランニングを行うことが前提となる。会社法上、税効果会計の適用による利益剰余金の増加に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。</u></p> <p>(2)～(4) (略)</p>	<p>62. 繰延税金資産の回収可能性</p> <p>(1) <u>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。</u></p> <p>(2)～(4) 同 左</p>
<p>〔収益・費用の計上〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>収益については、収入（将来入金するものを含む。）に基づいた金額で商品等の販売や役務の給付を行った時に計上する。</u> ➤ <u>費用については、その支出（将来支出するものを含む。）に基づいた金額を、収益に対応させ、その発生した期間に計上する。</u> ➤ <u>工事契約については、工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する。</u> <p>73. 収益認識</p> <p>収益は、<u>収入（将来入金するものを含む。）に基づいた金額で商品等の販売や役務の給付を行った時に計上</u>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、検</p>	<p>〔収益・費用の計上〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>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。</u> ➤ <u>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。</u> <p>73. 収益認識</p> <p>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。</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）		現行（平成 23 年 7 月 20 日）	
収基準等がある。			
(1)～(2)（略）		(1)～(2) 同 左	
(3) <u>工事契約</u>		(3) <u>その他</u>	
区 分	収益認識方法	区 分	収益認識方法
工事契約 (受注制作のソフトウェアを含む。)	<p>工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する。</p> <p>成果の確実性が認められるためには、次の各要素について、信頼性をもって見積ることができなければならない。</p> <p>(1) 工事収益総額¹²</p> <p>(2) 工事原価総額¹³</p> <p>(3) 決算日における工事進捗度¹⁴</p>	工事契約 (受注制作のソフトウェアを含む。)	<p>工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する。</p> <p>成果の確実性が認められるためには、次の各要素について、信頼性をもって見積ることができなければならない。</p> <p>(1) 工事収益総額</p> <p>(2) 工事原価総額</p> <p>(3) 決算日における工事進捗度</p>
<p><u>12 信頼性をもって工事収益総額を見積もるためには、工事の完成見込みが確実であり、また当該工事についての対価の定めがあることが必要である。</u></p> <p><u>13 信頼性をもって工事原価の事前の見積りと実績を対比することにより、適時・適切な工事原価総額の見積りの見直しが必要である。</u></p> <p><u>14 原価比例法（決算日までに実施した工事に関して発生した工事原価が工事原価総額に占める割合をもって決算日における工事進捗度とする方法）を採用する場合、信頼性をもって工事収益総額及び工</u></p>		(脚注追加)	

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p><u>事原価総額を見積ることができれば、通常、決算日における工事進捗度も信頼性をもって見積ることができる。</u></p>	
<p>〔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。 ➤ <u>リース料支払時には、元本と支払利息の支払いに区分する。</u></p> <p>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 (1) <u>リース取引開始時の会計処理</u> 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る。</p> <p>(2) <u>減価償却</u> <u>リース資産の償却年数は、リース期間によることを原則とし、償却方法は、定額法、級数法、生産高比例法等から企業の実態に応じたものを選択適用する。</u></p>	<p>〔リース取引〕 要 点 ➤ 同 左</p> <p>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</p> <p>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、<u>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。</u></p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p><u>なお、リース期間を減価償却限度額の計算の基礎とする法人税法上のリース期間定額法によることも可能である。また、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。</u></p> <p><u>(3) リース料支払時の会計処理</u></p> <p><u>期中のリース料支払時に、支出する現金預金を元本と支払利息の支払いに区分する。なお、リース期間の利息相当額は、リース取引開始時のリース料総額と、リース資産の計上価額の差額とする。</u></p>	
<p>〔外貨建取引等〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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。 ➤ 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。 <p>76. 決算時の処理</p>	<p>〔外貨建取引等〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 同 左 ➤ 同 左 ➤ 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。<u>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。</u> ➤ 同 左 <p>76. 決算時の処理</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>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。</p> <p>(1) (略)</p> <p>(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。<u>ただし、長期のもの（1年超のもの）について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。</u></p> <p>(3)～(6) (略)</p> <p>78. ヘッジ会計</p> <p>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。<u>ただし、</u>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。</p>	<p>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。</p> <p>(1) 同 左</p> <p>(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。</p> <p>(3)～(6) 同 左</p> <p>78. ヘッジ会計</p> <p>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。<u>また、</u>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。</p>
<p>〔組織再編の会計〕</p> <p>要 点</p> <p>➤ <u>組織再編には様々な形式（合併、会社分割、事業譲渡、株式交換、株式移転など）があるが、適用すべき会計処理は、企業結合の場合と事業分離の場合の2つに大別される。</u></p> <p>➤ <u>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、以下の3つの分類に基づき決定されるため、どの分類に該当するかを識別す</u></p>	<p>〔組織再編の会計〕</p> <p>要 点</p> <p>➤ <u>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</u></p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p><u>る必要がある。</u></p> <p><u>(1) 取得</u></p> <p><u>(2) 共同支配企業の形成</u></p> <p><u>(3) 共通支配下の取引等</u></p> <p>➤ 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。</p> <p>➤ 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。</p>	<p><u>の会社が他の会社を支配したと認められる企業結合）、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）である。</u></p> <p>➤ <u>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。</u></p> <p>➤ 同 左</p> <p>➤ 同 左</p>
<p>80. 企業結合会計</p> <p>(1) 企業結合会計の概要</p> <p>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。</p> <p>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¹⁵、共同支配企業の形成¹⁶、共通支配下の取引等¹⁷）</p>	<p>80. 企業結合会計</p> <p>(1) 企業結合会計の概要</p> <p>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。</p> <p>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、共同支配企業の形成、共通支配下の取引等）に基</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p>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。</p> <p>(2)～(4)（略）</p> <p>(5) 適用関係</p> <p><u>税制上の組織再編成の取扱いは、会計上の取扱いと異なり、適格組織再編成と非適格組織再編成とに分類される。なお、企業結合により移転する資産等の譲渡損益の税制上の取扱いと会計上の取扱いが異なる場合には、申告調整を行うこととなる。</u></p> <p>¹⁵ <u>一方の企業が他の企業を支配したと認められる企業結合で、共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合は、取得となる。</u></p> <p>¹⁶ <u>複数の独立した企業が契約等に基づき、ある企業を共同で支配する企業結合</u></p> <p>¹⁷ <u>親子間、または子会社間などグループ内の組織再編</u></p> <p>81. 事業分離会計</p> <p>(1)～(3)（略）</p> <p>(4) 適用関係</p> <p><u>会計上は、企業結合会計と事業分離会計を区別して取り扱いが設けられているが、税制上はこのような区別ではなく、適格組織再編成と</u></p>	<p>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。</p> <p>(2)～(4) 同 左</p> <p>(脚注追加)</p> <p>81. 事業分離会計</p> <p>(1)～(3) 同 左</p>

公開草案（平成 24 年 11 月 15 日）	現行（平成 23 年 7 月 20 日）
<p><u>非適格組織再編成とに分類される。</u></p> <p><u>また、組織再編成により移転する資産等の譲渡損益の税制上の取扱いと会計上の取扱いが異なる場合には、申告調整を行うこととなる。</u></p>	
<p>〔個別注記表〕</p> <p>85. 電磁的方法による決算公告との関係</p> <p>電磁的方法により<u>貸借対照表</u>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。</p>	<p>85. 電磁的方法による決算公告との関係</p> <p>電磁的方法により<u>決算書類</u>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。</p>
<p>〔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〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 貸借対照表は公告しなければならない。 	<p>〔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〕</p> <p>要 点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 同 左 ➤ <u>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。</u>