

〔論 説〕

中小企業のための会計制度に関する研究

—中小指針の展開について—

金 川 一 夫

〔要 旨〕

中小企業が計算書類を作成する場合の会計処理を示したものとして、日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所及び企業会計基準委員会が平成26年に公表した「中小企業の会計に関する指針」がある。この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り、すべての項目について網羅しているのではなく、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述べられている。本研究では、平成17年から平成26年までに公表された指針を調べて、中小企業のための会計処理に関する内容の推移について考察している。

はじめに

中小企業が計算書類を作成する場合の会計処理を示した最新のもの、中小企業の会計に関する検討会が2012年（平成24年）2月1日に公表した「中小企業の会計に関する基本要領」と、日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所及び企業会計基準委員会（ASBJ）（以後、「4団体」と省略する）が2014年（平成26年）2月3日に公表した「中小企業の会計に関する指針」（以後、「中小指針」と省略する）である。

本研究の目的は、この中小指針の公表の経緯を調べて、中小企業のための会計処理に関する内容の推移について考察することである。

1. 中小指針の公表

中小企業のための会計処理については、中小企業庁が2002年（平成14年）6月に「中小企業の会計に関する研究会報告書」を公表し、日本税理士会連合会が2002年（平成14年）12月に「中小会社会計基準の設定について」を公表し、そして日本公認会計士協会が2003年（平成15年）6月に『『中小会社の会計のあり方に関する研究報告』について』（会計制度委員会研究報告第

8号)を公表している¹。2005年(平成17年)8月3日に、4団体は中小企業が計算書類を作成する場合に、拠ることが望ましい会計処理を示した中小指針を公表している。以降の公表の過程は図表1に示される。

図表1 指針の公表

年 月	中小企業の会計に関する指針
2005年(平成17年)8月1日	平成17年版(公開草案)
2006年(平成18年)4月25日	平成18年版(確定版)
2007年(平成19年)4月27日	平成19年版
2008年(平成20年)1月18日	平成20年版
2009年(平成21年)4月17日	平成21年版
2010年(平成22年)4月26日	平成22年版
2011年(平成23年)7月20日	平成23年版
2013年(平成25年)2月22日	平成24年版
2014年(平成26年)2月3日	平成25年版

出所) 企業会計基準委員会が公表した各年版の「中小企業の会計に関する指針」を参考に筆者が作成。

図表1に示されるように、指針は2006年(平成18年)に平成18年版(確定版)(以後、「平成18年版」と省略する)が公表されて以来、2014年までに7回改正されている。

2. 中小指針の項目について

指針の内容について、図表2に示されるように、各年版の項目は(一)総論と(二)各論から構成されている。(一)総論の4項目は平成17年版(公開草案)(以後、「平成17年版」と省略する)から平成25年版まで変更はない。

(二)各論の項目について、平成17年版に対して平成18年版(確定版)(以後、「平成18年版」と省略する)では、「13資本・剰余金」が「13純資産」に変更され、「17組織再編の会計(企業結合会計及び事業分離会計)」が新設され、「18計算書類の注記」が「18個別注記表」に変更され、「後発事象」は削除され、「19決算公告と貸借対照表及び損益計算書の例示」が「19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」に変更されている。そして、平成20年版で「15リース取引」、平成22年版で「20今後の検討事項」の項目が新設されている。

¹ 河崎(2014)9頁。

図表2 中小指針の各年版の項目

	平成17年版（公開草案）	平成18年版（確定版）	平成19年版以降
(一)	総論		
1	目的		
2	対象		
3	本指針の作成に当たっての方針		
4	本指針の記載範囲及び適用に当たっての留意事項		
(二)	各論		
1	金銭債権		
2	貸倒損失・貸倒引当金		
3	有価証券		
4	棚卸資産		
5	経過勘定等		
6	固定資産		
7	繰延資産		
8	金銭債務		
9	引当金		
10	退職給付債務・退職給付引当金		
11	税金費用・税金債務		
12	税効果会計		
13	資本・剰余金	純資産（H18年版から）	
14	収益・費用の計上		
15	—	リース取引（H20年版から）	
16	外貨建取引等		
17	—	組織再編の会計（企業結合会計及び事業分離会計）（H18年版から）	
18	計算書類の注記	個別注記表（H18年版から）	
—	後発事象	削除	
19	決算公告と貸借対照表及び損益計算書の例示	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（H18年版から）	
20	—	今後の検討事項（H22年版から）	

出所）企業会計基準委員会が公表した各年版の「中小企業の会計に関する指針」を参考に筆者が作成。

3. 総論について

総論は「目的」「対象」「本指針の作成に当たっての方針」及び「本指針の記載範囲及び適用に当たっての留意事項」の4項目から構成され、それぞれ最初に要点、その後で本文が示されている。この要点について、平成18年版以後の改正の時期とその内容について調べる。

(1) 目的

指針の目的について、次のように述べている²⁾。平成25年版まで、これらの項目について変更はない。

- ①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。
- ②中小指針は、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。
- ③このため、中小企業は、中小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³が計算書類を作成する際には、中小指針に拠ることが適当である。
- ④このような目的に照らし、中小指針は、一定の水準を保ったものとする。

(2) 対象

中小指針の適用対象について、平成18年版では次のように述べている⁴。

- ①中小指針の適用対象は、以下を除く株式会社とする。
 - (a)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
 - (b)会計監査人を設置する会社及びその子会社
- ②特定有限会社、合名会社、合資会社又は合同会社についても、中小指針に拠ることが推奨される。

平成20年版から、次の①(a)に示されるように平成18年版の①(a)の「証券取引法」が「金融商品取引法」に変更されている⁵。

- ①中小指針の適用対象は、以下を除く株式会社とする。
 - (a)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

(3) 中小指針の作成に当たっての方針

中小指針の作成に当たっての方針について、次のように述べている⁶。平成25年版まで、これらの項目について変更はない。

- ①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。
- ②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

² 日本公認会計士協会他（2006）1頁、日本公認会計士協会他（2014）2頁。

³ 会計参与設置会社とは会計参与を置く株式会社をいう（会社法第2条8号）。会計参与は、取締役と共同して、計算書類及びその附属明細書、臨時計算書類並びに連結計算書類を作成する。この場合において、会計参与は、法務省令で定めるところにより、会計参与報告を作成しなければならない（会社法第374条1号）。

⁴ 日本公認会計士協会他（2006）2頁、日本公認会計士協会他（2014）3頁。

⁵ 日本公認会計士協会他（2008）2頁。

⁶ 日本公認会計士協会他（2006）3頁、日本公認会計士協会他（2014）4頁。

時・正確に作成することが重要である。

(4) 中小指針の記載範囲及び適用に当たっての留意事項

中小指針の記載範囲及び適用に当たっての留意事項について、次のように述べている⁷。

①中小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。

②中小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。

平成24年版から、次の③に示されるように「重要性」に関する処理方法が追加されている⁸。

③中小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。

4. 各論について

各論は19項目から構成され、それぞれ最初に要点、その後で本文が示されている。これらの項目の要点について、平成18年版以後の改正の時期とその内容について調べる。

(1) 金銭債権

金銭債権について、平成18年版では次のように述べている⁹。

①金銭債権には、その取得価額を付す。

②金銭債権の取得価額が債権金額と異なる場合は、適正な価格を付すことができる。

平成19年版から、次の③に示されるように「償却原価法」に関する処理方法が追加されている¹⁰。

③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。

平成24年版から、次の④に示されるように平成18年版の①が修正されて、「金銭債権の定義」が示され、さらに、次の④に示されるように「デリバティブ取引」に関する処理方法が追加されている¹¹。

⁷ 日本公認会計士協会他（2006）4頁、日本公認会計士協会他（2014）5頁。

⁸ 日本公認会計士協会他（2013）5頁。

⁹ 日本公認会計士協会他（2006）5頁。

¹⁰ 日本公認会計士協会他（2007）5頁。

- ①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。
- ④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。

(2) 貸倒損失・貸倒引当金

貸倒損失・貸倒引当金について、平成18年版では次のように述べている¹²。

- ①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には、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。
- ②貸倒引当金は次のように扱う。
 - (a)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。
 - (b)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。
 - (c)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。
 - (d)法人税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。

平成24年版から、次の①に示されるように平成18年版の①の「法的に債権」が「受取手形や売掛金等の債権が法的に」と修正され、さらに、次の③に示されるように「法人税法上の洗替法」に関する処理方法が追加されている¹³。

- ①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には、その金額を貸倒損失として計上しなければならない。
- ③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。

¹¹ 日本公認会計士協会他（2013）7頁。

¹² 日本公認会計士協会他（2006）7頁。

¹³ 日本公認会計士協会他（2013）9頁。

(3) 有価証券

有価証券について、平成18年版では次のように述べている¹⁴。平成25年版まで、これらの項目について変更はない。

- ①有価証券（株式、債権、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。
 - (a)売買目的有価証券
 - (b)満期保有目的の債権
 - (c)子会社株式及び関連会社株式
 - (d)その他有価証券。
- ②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。
- ③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。

(4) 棚卸資産

棚卸資産について、平成18年版では次のように述べている¹⁵。

- ①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。
- ②棚卸資産の評価基準は、原価法又は低価法を用いる。
- ③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。
- ④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。

平成20年版から、次の③に示されるように平成18年版の②の「原価法又は低価法」に代わって、「時価による評価基準」が示され、平成24年版から「この場合の時価は、正味売却価額を

¹⁴ 日本公認会計士協会他（2006）10頁。

¹⁵ 日本公認会計士協会他（2006）14頁。

いう。」の文章が追加されている¹⁶。平成22年版から、次の④に示されるように平成18年版の③の「後入先出法」の字句が削除されている¹⁷。平成24年版から、次のように①と⑤が追加されて、「棚卸資産の定義」と「災害等による時価の下落」に関する文章が示されている。そして、次の②に示されるように平成18年版の①に対して、「取得の態様に応じて」の字句が挿入されている¹⁸。

- ①棚卸資産には、商品、半製品、仕掛品、主要原材料、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。
- ②棚卸資産の取得原価は、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原価に加算しないことができる。
- ③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。
- ④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。
- ⑤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。

(5) 経過勘定等

経過勘定等について、平成18年版では次のように述べている¹⁹。平成25年版まで、これらの項目について変更はない。

- ①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。
- ②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。

(6) 固定資産

固定資産について、平成18年版では次のように述べている²⁰。

¹⁶ 日本公認会計士協会他（2008）14頁、日本公認会計士協会他（2013）17頁。

¹⁷ 日本公認会計士協会他（2010）15頁。

¹⁸ 日本公認会計士協会他（2013）17頁。

¹⁹ 日本公認会計士協会他（2006）16頁。

- ①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。
- ②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、取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。
- ③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。
- ④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。

平成24年版から、次の①に示されるように平成18年版の①に対して、「耐用年数にわたり」の字句が追加され、その後の「ただし書き」が削除されている²¹。次の②に示されるように平成18年版の②に対して、「原則として」の字句が追加され、その後の「ただし書き」が削除されている²²。次の③に示されるように平成18年版の③の「減損額を控除」を「取得原価を減額」に変更している²³。

- ①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、耐用年数にわたり毎期継続して規則的な償却を行う。
- ②圧縮記帳は、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行う。
- ③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、取得原価を減損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

(7) 繰延資産

繰延資産について、平成18年版では次のように述べている²⁴。

- 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

²⁰ 日本公認会計士協会他（2006）18頁。

²¹ 日本公認会計士協会他（2013）21頁。

²² 日本公認会計士協会他（2013）21頁。

²³ 日本公認会計士協会他（2013）21頁。

²⁴ 日本公認会計士協会他（2006）21頁。

ができる。

②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。

③費用として処理しなかった税法固有の繰延資産は、長期前払い費用等として計上する。

平成19年版から、次の②に示されるように平成18年版の①に対して、「研究費及び開発費」「新株発行費等」「社債発行差金」が、それぞれ「開発費」「株式交付費」「新株予約権発行費」に修正され、平成18年版の②の文章が削除されている²⁵。

平成24年版から、次の①に示されるように「繰延資産の定義」に関する文章が追加され、次の③に示されるように平成18年版の③の「費用として処理しなかった税法固有の繰延資産」は「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、」に修正されている²⁶。

①繰延資産とは、代価の支払いが完了等し、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。

②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。

③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、長期前払い費用等として計上する。

(8) 金銭債務

金銭債務について、平成18年版では次のように述べている²⁷。

①金銭債務には、債務額を付す。

平成24年版から、次の②に示されるように平成18年版の①は2番目に示され、次の①と③に示されるように「金銭債務の定義」と「デリバティブ取引の債務」に関する文章が追加されている²⁸。

①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。

②金銭債務には、債務額を付す。

²⁵ 日本公認会計士協会他（2007）21頁。

²⁶ 日本公認会計士協会他（2013）25頁。

²⁷ 日本公認会計士協会他（2006）23頁。

²⁸ 日本公認会計士協会他（2013）27頁。

- ③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。

(9) 引当金

引当金について、平成18年版では次のように述べている²⁹。

- ①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。

平成24年版から、次の②に示されるように「引当金の種類」に関する文章が追加されている³⁰。

- ②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。

(10) 退職給付債務・退職給付引当金

退職給付債務・退職給付引当金について、平成18年版では次のように述べている³¹。

- ①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。

- ②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。

平成24年版から、次の①に示されるように平成18年版の①の「原則として簡便的方法である」は「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、」に修正され、その後の文章において「（簡便的方法）」が挿入されている³²。

- ①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給付企業年金）を採用している場合は、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。

²⁹ 日本公認会計士協会他（2006）25頁。

³⁰ 日本公認会計士協会他（2013）29頁。

³¹ 日本公認会計士協会他（2006）27頁。

³² 日本公認会計士協会他（2013）31頁。

(11) 税金費用・税金債務

税金費用・税金債務について、平成18年版では次のように述べている³³。

①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。

②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。

平成24年版から、次の③に示されるように平成18年版の②は3番目に示され、次の②と④に示されるように「課税標準の算定」と「消費税等」に関する文章が追加されている³⁴。

②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。

③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。

④消費税等については、原則として税抜方式を適用する。

(12) 税効果会計

税効果会計について、平成18年版では次のように述べている³⁵。

①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。

②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づいて、厳格かつ慎重に行わなければならない。

平成24年版から、次の①に示されるように平成18年版の①の「税効果会計の適用に当たり」は「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課税所得が減少し、それに伴い税金費用が減少することにより純利益が増加する場合には繰延税金資産を計上する。また、一時差異が解消するときに課税所得が増加し、それに伴い税金費用が増加することにより純利益が減少する場合には繰延税金負債を計上する」に訂正され、その後の文章においても平成18年版の①の「一時差異（会計上の簿価と税務上の簿価との差額）の金額」が「一時差異」に修正されている³⁶。

①一時差異（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課税所得が減少し、それに伴い税金費用が減少することにより純利益が増

³³ 日本公認会計士協会他（2006）28頁。

³⁴ 日本公認会計士協会他（2013）33頁。

³⁵ 日本公認会計士協会他（2006）29頁。

³⁶ 日本公認会計士協会他（2013）34頁。

加する場合には繰延税金資産を計上する。また、一時差異が解消するときに課税所得が増加し、それに伴い税金費用が増加することにより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。

(13) 純資産

純資産について、平成18年版では次のように述べている³⁷。平成25年版まで、これらの項目について変更はない。

- ①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。
- ②株主資本は、資本金、資本剰余金、利益剰余金に区分する。
- ③資本剰余金は、資本準備金、その他資本剰余金に区分する。
- ④利益剰余金は、利益準備金、その他利益剰余金に区分する。
- ⑤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。
- ⑥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。
- ⑦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。
- ⑧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。

(14) 収益・費用の計上

収益・費用の計上について、平成18年版では次のように述べている³⁸。

- ①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。
- ②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。

平成24年版から、次の①と②に示されるように、平成18年版の①「収益・費用の計上」と②「収益・費用の認識」に関する文章は、①「収益の計上」と②「費用の計上」に関する文章に修正され、③として「工事進行基準」と「工事完成基準」に関する文章が追加されている³⁹。

³⁷ 日本公認会計士協会他（2006）32頁。

³⁸ 日本公認会計士協会他（2006）35頁。

³⁹ 日本公認会計士協会他（2013）41頁。

- ①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業務の給付を行った時に計上する。
- ②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、その性質により、収益に対応させ、その発生した期間に計上する。
- ③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。

(15) リース取引

リース取引について、平成20年版では次のように「借手の会計処理」について述べている⁴⁰。

- ①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。

平成24年版から、次の②に示されるように「リース料支払時の区分」に関する文章が追加されている⁴¹。

- ②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。

(16) 外貨建取引等

外貨建取引等について、平成18年版では次のように述べている⁴²。

- ①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。
- ②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。
- ③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。
- ④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。

平成24年版から、平成18年版の③の「ただし書き」が削除されている⁴³。

⁴⁰ 日本公認会計士協会他（2008）37頁。

⁴¹ 日本公認会計士協会他（2013）43頁。

⁴² 日本公認会計士協会他（2006）37頁。

⁴³ 日本公認会計士協会他（2013）44頁。

(17) 組織再編の会計（企業結合会計及び事業分離会計）

組織再編の会計について、平成18年版では次のように述べている⁴⁴。

- ①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）、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。
- ②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。
- ③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。
- ④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。

平成24年版から、次の①と②に示されるように、平成18年版の①と②が修正されている⁴⁵。次の①では新たに「組織再編の形式」に関する文章が追加され、②では平成18年版の①の「企業結合の会計上の分類」を箇条書きにしている。そして、平成18年版の①と②平成18年版の②は削除されている。

- ①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。
- ②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る必要がある。
 - (1) 取得
 - (2) 共同支配企業の形成
 - (3) 共通支配下の取引等

⁴⁴ 日本公認会計士協会他（2006）40頁。

⁴⁵ 日本公認会計士協会他（2013）48頁。

(18) 個別注記表

個別注記表について、平成18年版では次のように述べている⁴⁶。平成25年版まで、この項目について変更はない。

①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。

(19) 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

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について、平成18年版では次のように述べている⁴⁷。

①貸借対照表は公告しなければならない。

②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。

平成24年版から、平成18年版の②の文章が削除されている⁴⁸。

(20) 今後の検討事項

今後の検討事項として「資産除去債務」について、平成22年版では、本文において次のように述べている⁴⁹。平成25年版まで、この項目について変更はない⁵⁰。

有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じるその有形固定資産の除去に関する法律上の義務及びこれに準ずるものは、会社法上、資産除去債務として負債の部に計上しなければならない（会社計算規則第2条第3項第56号、第75条第2項第1号ヌ、同項第2号ト）。また、企業会計においても「資産除去債務に関する会計基準」（企業会計基準第18号）が公表されており、原則として平成22年4月1日以後開始する事業年度から適用されている。本指針における資産除去債務の取扱いについては、今後の我が国における企業会計慣行の成熟を

⁴⁶ 日本公認会計士協会他（2006）42頁。

⁴⁷ 日本公認会計士協会他（2006）46頁。

⁴⁸ 日本公認会計士協会他（2013）56頁。

⁴⁹ 日本公認会計士協会他（2010）60頁。

⁵⁰ 日本公認会計士協会他（2014）65頁。

踏まえつつ、引き続き検討することとする。

おわりに

本研究の目的は、2006年（平成18年）から2014年（平成26年）までに公表された中小指針を調べて、中小企業のための会計処理に関する内容の推移について考察することであった。この期間に、指針は7回改正されている。総論と各論のそれぞれの項目については、平成20年版の「リース取引」の新設以降、変更されていない。

総論において述べられているように、この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り、すべての項目について網羅しているのではなく、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述べられている。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ている。

各論は20項目から構成されているが、期間中に修正のなかった項目は、有価証券、経過勘定等、純資産、個別注記表及び今後の検討事項の5項目である。その他の項目は期間中に何度か修正されている。

期間中に最も多く修正された項目は、棚卸資産の項目であり3回修正されている。平成20年版では、時価による評価基準が示され、平成22年版では、後入先出法の評価方法が削除され、平成24年版では、災害等による時価の下落に応じた簿価切り下げの処理方法が追加されている。

期間中に最も多くの項目が修正された版は、平成24年版で、14項目が修正されている。

以上のように、中小指針は毎年改正されている。このことについて、河崎（2014）は『『中小指針』は、わが国の『大企業（公開企業）向け会計基準』を簡素化し要約したものであるとあってよい。そのことを裏付けるように、『中小指針』は企業会計基準の改正に併せる形で、その内容が毎年改正されている⁵¹』と述べている。このような中小指針と企業会計基準との関連についての考察は、今後の課題としたい。

⁵¹ 河崎（2014）12頁。

参 考 文 献

- [1] 河崎照行(2014)「最新・中小企業会計論(1)」『TKC』No. 494(2014年3月)。
- [2] 日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会(2014)『中小企業の会計に関する指針(平成25年版)』日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会。
- [3] 日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会(2013)『中小企業の会計に関する指針(平成24年版)』日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会。
- [4] 日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会(2011)『中小企業の会計に関する指針(平成23年版)』日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会。
- [5] 日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会(2010)『中小企業の会計に関する指針(平成22年版)』日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会。
- [6] 日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会(2009)『中小企業の会計に関する指針(平成21年版)』日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会。
- [7] 日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会(2008)『中小企業の会計に関する指針(平成20年版)』日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会。
- [8] 日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会(2007)『中小企業の会計に関する指針(平成19年版)』日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会。
- [9] 日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会(2006)『中小企業の会計に関する指針(平成18年版(確定版))』日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会。
- [10] 日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会(2005)『中小企業の会計に関する指針(平成17年版(公開草案))』日本公認会計士協会, 日本税理士会連合会, 日本商工会議所及び企業会計基準委員会。