

# 2012年度秋学期 財務会計

## 【第14回】有形固定資産と減価償却（Ⅱ）

経済学部 山根陽一

1

# 8-2.有形固定資産の取得原価 8-2-2.国庫補助金等で取得した資産

- 国庫補助金
  - 国や地方自治体からの補助金のうち、固定資産の購入や製作に充当するなど、資本助成の目的で交付を受けたもの（建設助成金 ※営業活動の助成と区別）
- 工事負担金
  - 公益企業がサービスを提供するための設備を新規に建設するのに要する工事費を消費者に負担してもらう形で受入れた金銭や資材の額
- 会計処理
  1. 資本剰余金とみてB/Sに計上する見解（資本説）
    - 企業主体理論を基礎（株主から独立した存在）
      - 株主以外からの資金の受入 → 資本として取扱う
      - ※ 利益として取扱う → 配当財源（株主の利益）や課税（矛盾）
      - 企業解散時：最終的に株主に分配
        - 贈与額（国庫補助金等）は株主に帰属する利益
    - ⇒ 回避：圧縮記帳
      - 補助金の額だけ有形固定資産の評価額を減額
      - 贈与等で取得した資産は時価評価という規定と矛盾（例外として取扱）

3

# 8-2.有形固定資産の取得原価 8-2-1.取得方法別の取得原価

- 現物出資の場合
  - ① 受入資産の公正な評価額
  - ② 出資者に対価として交付した公正な評価額
  - いずれかより高い信頼性をもって測定が可能な方の金額
- 交換の場合
  - ① 譲渡資産の簿価（連続意見書三：企業会計）
  - ② 譲渡資産の時価
  - ③ 受入資産の時価（法人税法；財務会計）
    - 圧縮記帳
      - 同一種類・同一用途の固定資産の取得
        - 交換差益を計上し、同額だけ圧縮損（損金）を計上 ※P170 設例1参照
      - 保険差益の場合も同様 ※P171 設例2参照
- 贈与の場合
  - ① 支出額がゼロであるから取得原価もゼロ
  - ② 贈与を受けた時点での公正な評価額（企業会計）
  - ※ 国庫補助金や工事負担金がある場合は圧縮記帳可

2

# 8-2.有形固定資産の取得原価 8-2-2.国庫補助金等で取得した資産

- B/Sの表示
  - a) 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載
  - b) 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額を記載、国庫補助金等は注記
- 2. 特別利益としてP/Lに計上する見解（利益説）
  - 贈与額を一挙に利益に計上せず、繰延利益とした上で、徐々に取り崩して利益に算入する方法
  - 受入れた補助金と同額の任意積立金を、利益剰余金の処分において設定する方法（積立金方式）
    - 積立金を課税所得計算における損金として控除することを認めている
    - 任意積立金は、固定資産の耐用年数にわたって取り崩す
- ⇒ 会計理論上は圧縮記帳方式より積立金方式の方が望ましい

4

## 8-2.有形固定資産の取得原価 8-2-3.資本的支出と収益的支出

- 資本的支出と収益的支出の区別
  - 利益額に直接影響を及ぼすという意味で重要
- 資本的支出 (capital expenditure)
  - 当該固定資産の原価に算入
    - 改良のための支出として資産に計上されるもの
      - 耐用年数を延長させる効果を持つ支出
      - 資産価値を増加させる支出
- 収益的支出 (revenue expenditure)
  - 固定資産の原価とせず、支出年度の費用として取扱う
    - 修繕費として費用処理するもの
      - 定期的な補修・修理・部品交換などのための支出

## 8-3.減価償却 8-3-1.原価配分としての減価償却

- 自己金融効果
  - 減価償却費：資金の流出を伴わない費用項目
  - 減価償却の実施 → 企業内にはそれに相応する額の資金が留保される
- 税務上の特別償却
  - 所定の設備投資を促進させる目的で、特定の機械設備等を取得した場合には、初年度に取得原価の一定割合を課税所得計算における損金として処理
  - 会計処理
    - a) 通常の減価償却と同様の方式
    - b) 引当金の形で特別償却準備金に繰入れる方式
    - c) 利益剰余金の処分として特別償却準備金を積立てる方式
  - 損益計算に影響しないc)の方式を採用するのが妥当

## 8-3.減価償却 8-3-1.原価配分としての減価償却

- 有形固定資産
  - 生産活動や販売・管理活動に利用され、売上収益の獲得に貢献
  - 取得原価は売上収益に対応づけるため費用配分が必要
  - ↓しかし、物理的に数量が減少しない
- 減価償却 (depreciation)
  - 取得原価から**残存価額** (scrap value) を控除した差額を、**耐用年数** (service life) にわたって費用として配分
- 正規の減価償却
  - 耐用年数にわたって一定の組織的な方法で費用配分し、資産のB/S価額を同額だけ、毎期継続して規則的に減少させていく手続き
- P/Lへの計上
  - 製造に関するもの → 製造原価 → 売上原価
  - 営業・管理に関するもの → 販売費及び一般管理費

## 8-3.減価償却 8-3-2.減価償却費の計算要素



- 取得原価
  - 「8-2.有形固定資産の取得原価」参照
- 残存価額
  - 資産の使用可能期間が経過して処分を行うときの売却価格や利用価値
    - 取得原価の10% (財務省令「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」)
    - 備忘価額の1円まで減価償却可能 (税務上の規定：2007年4月1日より)

# 8-3.減価償却 8-3-2.減価償却費の計算要素



- 利用度（理論的には）
  - 総利用可能量のうち各期の利用量に比例して減価償却（実態に則している）
    - 将来の総利用可能量をあらかじめ客観的に推定するのは不可能
- 耐用年数（現実的には）
  - 取得時点で将来の利用可能期間を見積もって決定
    - 通常の維持・補修 + 通常予測される程度の技術革新 + 一般的な機能的原価
  - 税務（=実務）
    - 計算で用いるべき法定耐用年数を資産の種類と用途別に規定

# 8-3.減価償却 8-3-3.減価償却費の計算方法

- 定率法
  - $減価償却費 = (取得原価 - 減価償却累計額) \times 償却率$ 
    - $償却率 = 1 \div 耐用年数 \times 所定倍数$ 
      - 所定倍数
        - 2007年4月以降：2.5倍
        - 2012年4月以降：2.0倍 ※200%定率法
    - 加速償却法（accelerated depreciation method）
      - 初期の年度ほど大きな減価償却費が計上されて、未償却残高が急速に減少（P182 図表8-4参照）
- 級数法（sum of the years digits method）
  - 耐用年数に基づいて計算した算術級数を利用する減価償却方法
    - 加速償却法：その程度は定率法の場合ほど急激ではない（P183 図表8-6参照）
- 生産高比例法（production method）
  - 資産の利用度に応じて原価配分を行う減価償却方法
  - 理論的には最も望ましい方法

# 8-3.減価償却 8-3-3.減価償却費の計算方法



- 減価償却方法
  - 重要な会計方針の一つとして財務諸表に注記
- 定額法
  - $減価償却費 = 取得原価 \div 耐用年数$ 
    - 減価償却累計額
      - 減価償却が行われた合計金額
    - 未償却残高
      - 取得原価から向上した残額
  - 直線法（straight-line method）
    - 定額法の未償却残高は時の経過に伴い直線的に減少する（P180 図表8-2参照）

# 8-3.減価償却 8-3-3.減価償却費の計算方法

- 取替法
  - 取替資産
    - 同種の資産が多数集まって1つの機能を果たす資産群を構成し、老朽品の部分的な取替を繰返すことにより、全体の機能が維持されるもの
  - 取替法
    - 老朽品の部分的な取替が生じるまで、最初の取得原価で資産を計上したまま減価償却を行わず、実際に取替が生じた時点でそれに要したコストをその期間の費用として処理する方法
  - 廃棄法
    - 実際の取替が生じるまで資産を取得原価のまま計上し、取替が生じた時点で廃棄された旧資産の取得原価を費用として処理し、新資産の取得原価を資産の金額に追加する方法
- 欠点
  - 費用の過小計上と資産の過大評価が生じる
  - 取替が特定期間に集中すれば、費用計上も期間的に偏る

## 復習

1. 交換や国庫補助金等で取得した資産については、交換差益や国庫補助金等の特別利益と同額だけ当該資産の評価を減額する会計処理を何とよびますか。
2. 減価償却費は資金の流出を伴わない費用項目であるため、減価償却を実施することにより、企業内にはそれに相応する額の資金が留保されることになります。この減価償却が有する資金増加を何とよびますか。
3. 減価償却の計算要素を3つ挙げてください。
4. 企業会計原則で認められている減価償却方法を4つ挙げてください。
5. 定額法のように未償却残高が時の経過に伴い直線的に減少する減価償却方法を何とよびますか？
6. 定率法のように初期の年度ほど大きな減価償却が計上されて、未償却残高が急速に減少する減価償却方法を何とよびますか？
7. 取替資産に対する原価配分方法を2つ挙げてください。