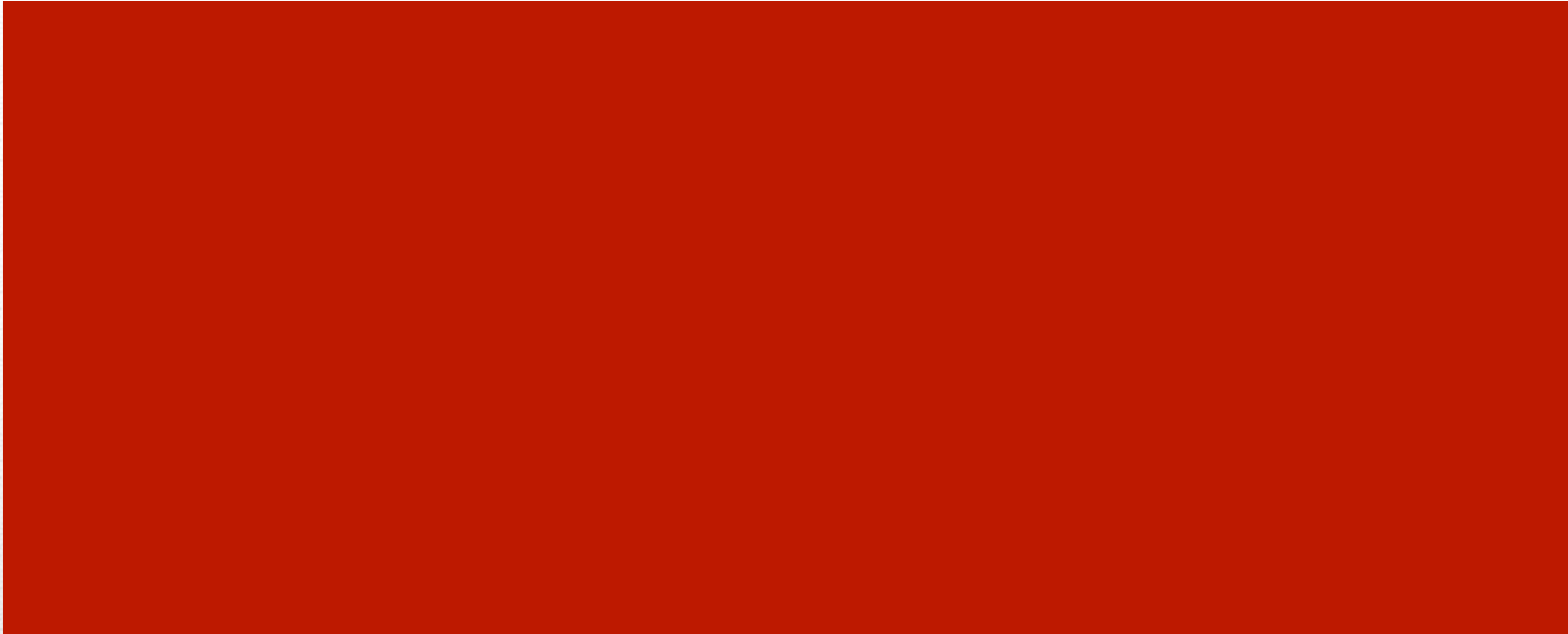




財務会計

【第5回】

経済学部 山根陽一

1

- 前回は、取得原価と時価のそれぞれで財務諸表を作成してみて、最後に商品や固定資産、有価証券について、取得原価と時価のどちらで評価する方が望ましいかを、皆さんに考えてみてもらいました。

www.yamanelab.jp/FA_20131024_QA.pdf

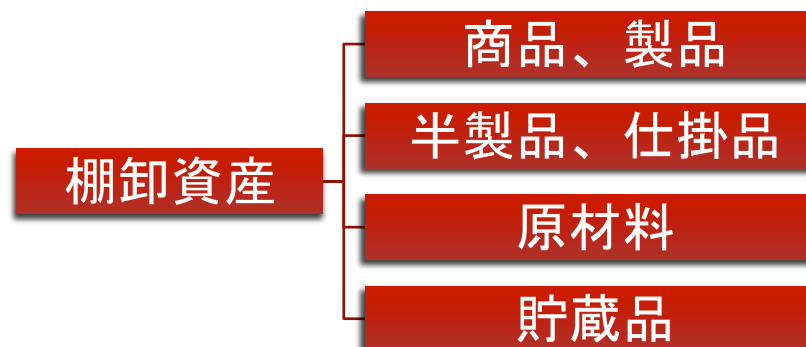
- Q8 商品:取得原価8名、時価:6名
- Q9 固定資産:取得原価10名、時価3名
- Q10 有価証券:取得原価4名、時価7名、両方3名

前回の話

2

7-1. 棚卸資産の範囲と区分

- 棚卸資産会計
 - 利益計算の中で中心的な役割をもった領域
- 売上原価
 - 企業が商品や製品などの棚卸資産を販売によって払出した金額として算定
- **棚卸資産**
 - 売上収益を得るために払出すことを予定して保有している財貨で、短期のうちに数量的に減少する項目



7-1. 棚卸資産の範囲と区分

➤ 棚卸資産

- a) 通常の営業過程において販売するために保有する財貨や用役
 - **商品**：完成品を他企業から購入
 - **製品**：自社生産
 - ※ 副産物や作業屑
 - ※ 証券会社、銀行：販売目的で保有する有価証券
 - ※ 不動産業者：販売目的で保有する土地や建物
- b) 販売を目的として現に製造中の財貨や用役
 - **半製品**：未完成のまま販売できる市場があるもの
 - ※ 部品：一般的に販売市場がある
 - **仕掛品**：未完成のまま販売できる市場がないもの
 - ※ 建設業：半成工事
- c) 販売目的の財貨や用役を生産するために、短期間に消費する予定の財貨
 - **原材料**：他社から購入した部品
 - 工場用消耗品、消耗工具器具備品
- d) 販売活動と一般管理活動において短期間に消費する予定の財貨
 - **貯蔵品**：荷造用品、事務用消耗品

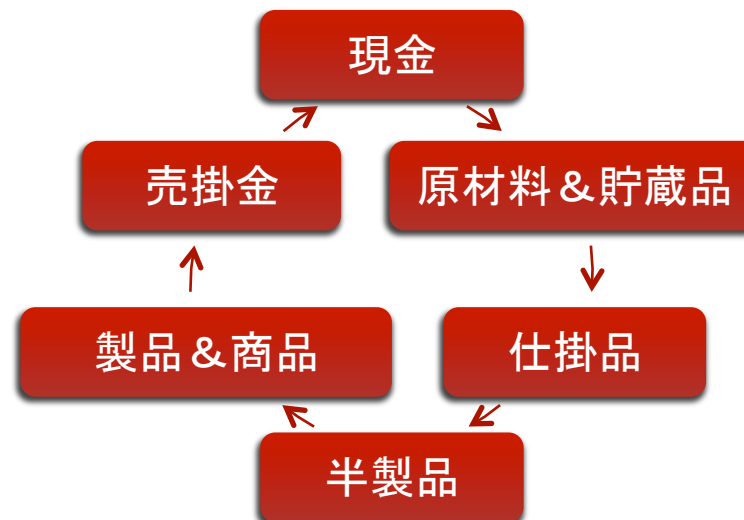
7-1. 棚卸資産の範囲と区分

➤ B/Sへの記載

➤ 現金預金・受取手形・売掛金・有価証券の次

➤ 3グループに区分して記載

- ① 商品および製品（半製品含む）
- ② 仕掛品
- ③ 原材料および貯蔵品



7-2. 棚卸資産の取得原価

7-2-1. 購入の場合

将来費用となる資産の会計処理の論点

原価決定



原価配分



期末評価

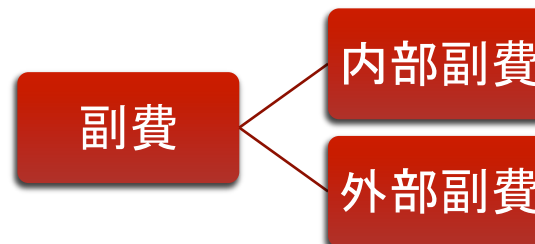
➤ 棚卸資産

- a) 仕入や生産による取得原価の決定
- b) 取得原価の総額を売上原価と次期繰越額への配分
- c) 期末に繰越額を評価してB/Sへの計上額を決定

➤ 購入の場合

➤ 購入した棚卸資産の取得原価

➤ 購入代価に付随費用（副費）を加算



7-2. 棚卸資産の取得原価

7-2-1. 購入の場合

➤ 副費

- 外部副費（企業外部で発生）
 - 取引運賃、購入手数料、関税など
- 内部副費（企業内部で発生）
 - 購入事務費、検収費、保管費など

➤ 仕入値引

- 品質不良等による単価の切り下げ分

➤ 仕入割戻

- 多額の購入をしたことによる代金の減額分
- 購入代価から控除

➤ 仕入割引

- 金利の性格
- 営業外収益

7-2. 棚卸資産の取得原価

7-2-2. 自社生産の場合

➤ 取得原価

- 適正な原価計算の基準（**原価計算基準**）に準拠して算定された製造原価

➤ 原価計算

➤ 実際原価計算

- 財貨や用役の実際消費量と、実際の取得価格（予定価格含む）を用いて製品の原価を計算する方法

➤ 標準原価計算

- 財貨や用役の消費量を科学的・統計的調査に基づいて能率の尺度となるように設定し、これに予定価格または正常価格を用いて、製品の原価を計算する方法

➤ 直接原価計算

- 製造に要する諸費用を、生産量に比例して発生する変動費と、生産量が変化しても発生額が変化しない固定費に分類し、変動費だけを用いて製品の原価を計算する方法

7-2. 棚卸資産の取得原価

7-2-2. 自社生産の場合

➤ 財務諸表の作成

➤ 実際原価計算、標準原価計算

※ 予定価格を用いた場合、標準原価計算

➤ 原価差額が重要

→ 製品単位当たりの原価数値を調整

※ 直接原価計算

➤ 固定費が含まれない → 採用できない

➤ 例) 単一製品の見込み生産（実際原価計算）

a) 材料費・労務費・経費に分類

b) 当期総製造費用を仕掛品a/cへ振替

→ 期首仕掛品の金額を合算の上、合計額を期末までに完成した部分と未完成部分に配分

c) 完成品に配分された当期製品製造原価を完成品数量で割算

7-2. 棚卸資産の取得原価

7-2-2. 自社生産の場合

➤ 完成品原価

- 製品a/cに振替 → 販売された部分は売上原価
 - 売上高と対比する形でP/Lに計上
- 原材料・仕掛品・製品の期末棚卸高
 - 期末のB/Sに流動資産として記載

➤ 製造業

- 製品の製造原価の動向
 - 経営成績に重要な影響
 - ⇒ **製造原価報告書**をP/Lに添付して公表
(金融商品取引法)

➤ 製造原価報告書

- P147 図表7-3：仕掛品a/cの内容を要約表示したもの

7-3. 棚卸資産の原価配分

7-3-1. 払出数量の把握

商品や製品の取得原価

売上原価になる部分

資産として次期に繰越される部分

➤ 棚卸資産の原価配分

$$\text{➤ 金額} = \text{数量} \times \text{単価}$$

払出数量の把握方法

棚卸計算法

継続記録法

7-3. 棚卸資産の原価配分

7-3-1. 払出数量の把握

➤ 棚卸計算法

- 払出数量＝期首棚卸数量＋当期受入数量－期末棚卸数量
- 期中：棚卸資産の受け入れの都度、数量を記録
- 期末：実地棚卸を行って実際の有高数量を把握
 - 期首数量と期中受入数量の合計から控除
- 長所：事務的に非常に簡便
- 短所：紛失や横領によって資産が減少しても把握できない

➤ 継続記録法

- 期中：受入と払出のつど、その数量を記録
 - 帳簿上の残高数量を常に算定
- 在庫数量を常時把握
 - 実際有高との照合を通じて不正や誤謬を予防・発見
 - 在庫管理に不可欠
- 定期的に実地棚卸を行って帳簿記録と比較する必要
 - 紛失や横領の有無または在庫帳の記録の正確性が判明
- 棚卸減耗
 - 実際の有高数量が帳簿上の数量に不足する部分

7-3. 棚卸資産の原価配分

7-3-2. 売上原価の計上

➤ 売上原価

➤ 特徴

- 売上収益との対応関係を特定の財貨を媒介として直接的に識別できる点

➤ 個別的対応

- 収益と費用の対応関係

➤ 発生主義会計

- 収益との個別対応が可能な費用項目は、収益を計上するつど同時に計上する（原則に合致した処理）

＋ 経営管理の観点からも対応づける必要

- ⇒ 商品等の受払を記録する有高帳などの詳細な会計記録が整備されていなければならない

7-3. 棚卸資産の原価配分

7-3-2. 売上原価の計上

➤ 売上原価の仕訳処理

➤ 販売のつど売上原価を計上する場合（分記法）

- ① 期中に商品を仕入れるつど、取得原価を**商品勘定**に資産計上
- ② 期中に商品を販売するつど、売上高を計上すると同時に、払出した商品の取得原価を**売上原価勘定**へ振替
- ③ 決算整理仕訳必要なし：販売のつど収益と費用が並行して計上されると同時に、商品勘定の残高は常に在庫金額と一致

➤ 期末に一期間の売上原価を一括して計上する方式

- ① 期中に商品を仕入れるつど、取得原価を**仕入勘定**に計上
- ② 期中に商品を販売するつど、売上を計上するが、対応する売上原価は計上しない
- ③ 期末の決算整理において、期首の在庫金額を仕入勘定に振替えるとともに、期末の在庫金額を仕入勘定から控除して、**繰越商品勘定**に計上

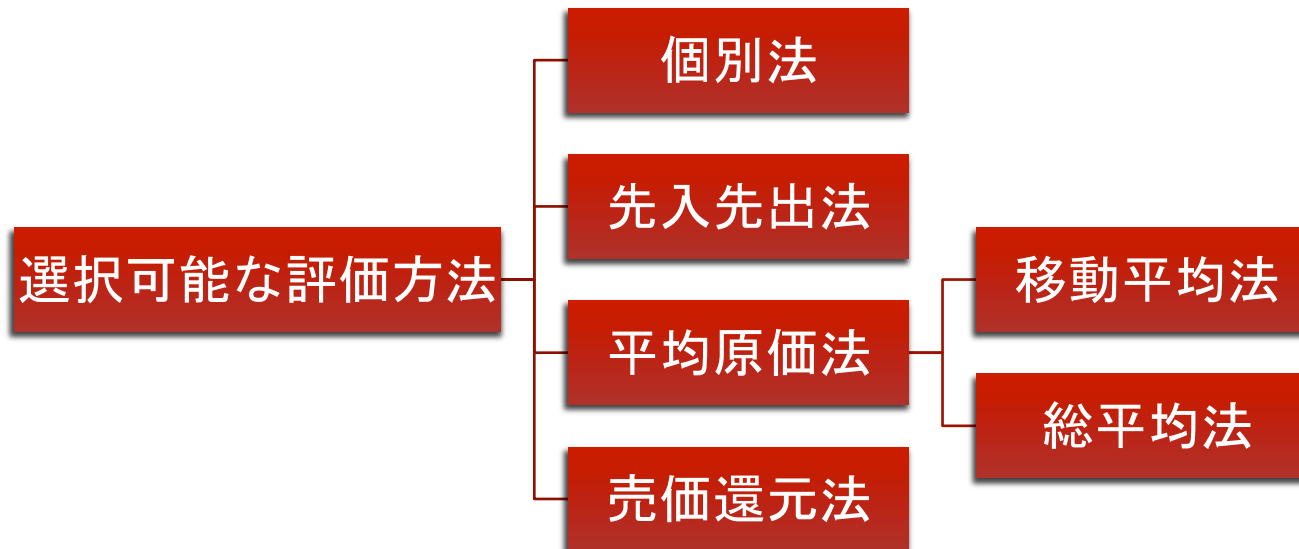
→ 仕入勘定の残高：一期間中の売上原価
繰越商品勘定：期末の在庫金額

7-4. 払出単価の決定

➤ 原価配分方法（棚卸資産の評価方法）

➤ 各方法の背後：原価の流れに関する仮定

- 財貨の物理的な流れと同じである必要はない
- 選択した方法いかんにより利益計算に差異が生じる



7-4. 払出単価の決定

7-4-1. 取得原価を基礎とする方法

1. 個別法 (specific cost method)

- 個々の資産を受入れるつど区別して記録、払出時にも個々の資産の取得原価を払出単価とする
 - 個品管理が行われる財貨に適している
 - 大量に取得・生産・販売される規格品への適用
 - 多大な手数
 - 恣意的な選択による利益操作のおそれ

2. 先入先出法 (FIFO: first-in, first-out method)

- 最も古く取得されたものから順次払出が行われるという仮定
 - 大部分の財貨の物理的な流れと合致している
 - 物価上昇時
 - 物価水準を反映した売上収益に対して、単価の低い時代に取得した資産部分が売上原価
 - 保有期間中の価格上昇分が利益に含まれる
 - 期末棚卸高：決算時の時価に近い評価額

3. 後入先出法 (LIFO: last-in, first-out method)

- 先入先出法の逆
- 2010年4月以後開始する年度から採用が認められていない

7-4. 払出単価の決定

7-4-1. 取得原価を基礎とする方法

➤ 平均原価法

- 取得した棚卸資産の平均原価を計算して払出単価とする方法

4. 総平均法 (weighted average method)

- 期首繰越分も含めた1ヶ月または1年度中の棚卸資産の取得原価の合計額を受入数量の合計で割算
 - 1回の平均値計算で算定できる点が便利
 - 期間が終了しなければ計算ができないという欠点
 - 売上と同時に売上原価を計上する仕訳方式は不可能
 - ⇒ 上記仕訳方式を採用する場合には予定価格を使用

5. 移動平均法 (moving average method)

- 棚卸資産を受入れるつど、その時点での在庫分と合わせて加重平均単価を算定し、次回に棚卸資産を受入れるまでの間の払出単価として利用する方法
 - 受入れるつどの計算となり手数を要する
 - 売上高と同時に売上原価を計上することが可能

7-4. 払出単価の決定

7-4-1. 取得原価を基礎とする方法

7-4-2. 予定価格を用いる方法

6. 最終仕入原価法

- 期末に最も近い時点で最後に棚卸資産を取得したときの単位当たり取得原価をもって、期末棚卸品の評価を行う方法
 - 実務的には最も簡便
 - 期末在庫数量が最終受入数量を超過する部分
 - 取得原価ではなく時価に近い価額で評価
 - 期末棚卸資産に重要性が乏しい場合においてのみ、採用が許容される方法

➤ 予定価格等を用いる方法

- 実際の取得原価とへ別に、予定価格や標準原価を設定し、棚卸資産の払出単価として利用
 - 迅速な計算のため、事前に平均単価を見積もって設定した予定価格をもって払出単価とする場合

⇒ 原価差額

- 合理的に僅少の場合 → 売上原価に賦課
- 比較的多額の原価差額 → 売上原価と期末棚卸資産に按分して配賦

※ 判断：総製造費用の約1%以内

- 売上原価に賦課された原価差額 → P/Lに売上原価の内訳科目
- 棚卸資産に配賦された原価差額 → B/Sの科目別に、各資産の金額に含めて記載

7-4. 払出単価の決定

7-4-3. 売価還元法

+ 売価還元法（小売棚卸法）

- + 異なる品目の資産を値入率の類似性に従ってグループに区分し、一グループに属する期末商品の売価合計額に原価率を適用して、期末棚卸品の金額を算定する方法
- + 主として小売業の期末棚卸額の計算に使用
 - + 小売業
 - + すべての商品に売価を表示した値札
 - + 期末の実地棚卸から売価による商品在庫の評価額を算定
 - + → 原価率を乗じる ⇒ 期末棚卸額（原価）
- + 原価率
 - + 売価還元平均原価法
 - +
$$\frac{\text{期首繰越商品原価} + \text{当期受入原価総額}}{\text{期首繰越商品売価} + \text{当期受入原価総額} + \text{原始値入額} + \text{値上額} - \text{値上取消額} - \text{値下額} + \text{値下取消額}}$$

※ 法人税法（総平均法）の場合と等しくなる（棚卸減耗がない限り）
 - + 売価還元低価法
 - +
$$\frac{\text{期首繰越商品原価} + \text{当期受入原価総額}}{\text{期首繰越商品売価} + \text{当期受入原価総額} + \text{原始値入額} + \text{値上額} - \text{値上取消額}}$$
 - + 法人税法が規定する計算式
 - +
$$\frac{\text{期首繰越商品原価} + \text{当期受入原価総額}}{\text{売上高} + \text{期末繰越商品売価}}$$

7-5.棚卸資産の期末評価

7-5-1.棚卸減耗費

+ 棚卸減耗

- + 帳簿上の期末在庫数量に対し、実地棚卸で判明した実際の在庫数量が不足するときの不足分（継続記録法）
- + 原価配分方法（FIFO、総平均法など）に従って割当てられる払出単価に不足数量を乗じて決定（棚卸減耗費）

棚卸減耗

原価性がある棚卸減耗

原価性がない棚卸減耗

+ 原価性がある棚卸減耗

- + 毎期反復的に正常数量で発生するもの
 - 事業活動に不可欠なものとして売上収益と対応付け
- + 原材料に関するもの
 - ⇒ 製造原価に算入
- + 商品・製品に関するもの
 - ⇒ 売上原価または販売費に含める

+ 原価性がない棚卸減耗

- + 臨時的または異常な原因で大量に発生したもの
 - 売上収益との対応関係が認められない
 - ⇒ 特別損失の区分に計上

7-5. 棚卸資産の期末評価

7-5-2. 販売目的で保有する在庫の棚卸評価損

- + 期末の時価が取得原価より下落している場合

- + 資産価値が減少したものとして、評価額を時価まで切下げて棚卸評価損を計上

主要な原因

(a) 物理的な劣化

(b) 経済的な劣化

(c) 市場の価格変動

- a) キズ・ヨゴレ・型くずれなどの物理的欠陥
- b) 流行遅れや旧式化などの経済的な陳腐化
- c) 市場の需要変化に起因して売価が低下

- + 企業会計原則

- + (a)、(b)は強制認識、(c)については原価基準と低価基準の選択適用

- + 原価基準

- + 時価が下落しても取得原価で評価し続ける

- + 低価基準

- + 期末の時価と帳簿価額を比較して、いずれか低い方で評価

7-5. 棚卸資産の期末評価

7-5-2. 販売目的で保有する在庫の棚卸評価損

- + 国際的な会計基準
 - + 低価基準が妥当な期末評価基準
 - + 原価基準の問題点：損失の先送り
- + 企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」
 - + 2008年4月以後に開始した年度より低価基準を強制
 - + 帳簿価額と対比すべき時価：正味売却価額
 - a) 売却市場での時価としての売価から、追加的な製造原価の見積額及び販売に要する直接経費の見積額を控除
 - b) 期末の売価が観察可能でなければ、期末前後の販売実績の価額を参照するなど、合理的な見積額
 - c) 営業循環過程から外れた滞留在庫のように、推定が困難なものは処分見込価額や規則的に切下げた評価額
 - d) 原材料のように再調達原価の方が把握しやすく、正味売却価額と連動すると想定される場合は再調達原価
- + 簿価と時価の比較
 - + 原則：個別品目ごと
 - + 複数の品目をグループ化した方が適切であれば、継続適用を条件としてグループ別に比較

※ 売価還元低価法を適用して算定された期末在庫の金額は棚卸評価損を反映した評価額と見なすことができる

7-5.棚卸資産の期末評価

7-5-2.販売目的で保有する在庫の棚卸評価損

- + 評価損の計上
 - + 売上原価
 - ※ 製品の生産に関連して不可避免的に発生するものは製造原価
- + 表示方法
 - + 売上原価や製造原価の内訳科目として区分表示
 - + 他の項目と合算のうえ棚卸評価損の額を注記してもよい
 - ※ 臨時の事象に起因し、かつ多額である場合 ⇒ 特別損失

時価評価後の会計処理方法

洗い替え方式

切放し方式

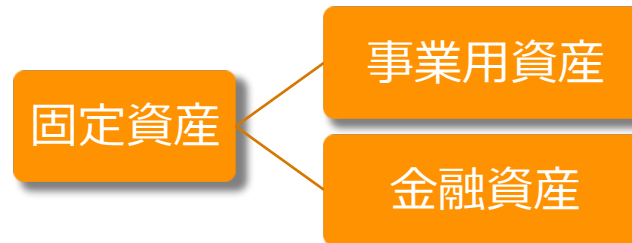
- + **洗い替え方式**
 - + 期末に計上した評価損を翌期首に戻し入れて、翌期末の新たな時価と比較
 - + 翌期首の棚卸評価損戻入額は翌期末の棚卸評価損と相殺
- + **切放し方式**
 - + 期末の時価評価額が翌期首に修正されることなく、そのまま帳簿価額として引き継がれる
- + 継続適用することを原則に、棚卸資産の種類ごと、および簿価切下の要因ごとに洗い替え方式と切放し方式を選択適用
 - ※ 特別損失に計上した棚卸評価損は洗い替え方式は適用できない

7-5. 棚卸資産の期末評価

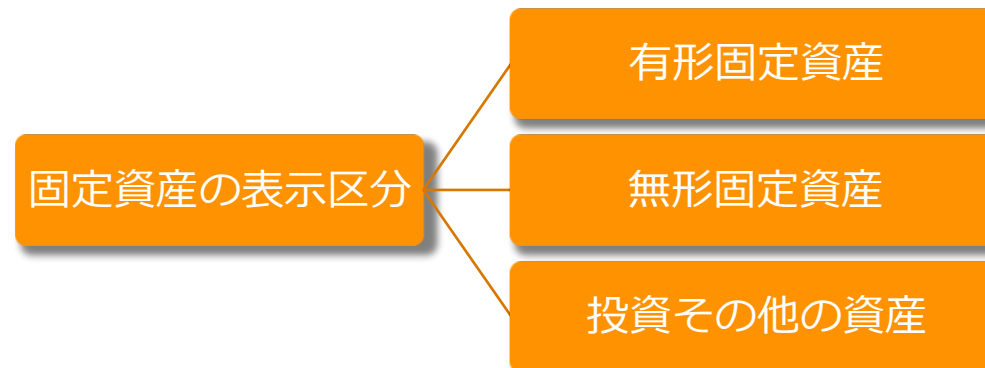
7-5-3. トレーディング目的で保有する在庫の期末評価

- + トレーディング目的で保有する棚卸資産
 - + 当初から加工や販売の努力を行う意図をもたず、単に市場価格の変動によって利益を得る目的で棚卸資産を保有
 - + 売買目的有価証券と同様に金融商品としての性質
 - + 事業の遂行を妨げることなくいつでも市場価格での換金が可能
 - + 転売して換金する以外に保有目的を達成する方法もない
 - 市場で成立している価格こそが適正な評価額
 - ⇒ 決算にあたり期末時点の市場価額で評価してB/Sに計上
- + 取得原価との評価差額を純額で売上高に表示
- + 当期の損益として処理

8-1.固定資産の範囲と区分



- + 事業用資産
 - + 企業が経済活動を遂行するために1年を超える長期にわたって利用する固定資産
- + 金融資産
 - + 現金化されるまでの期間が決算日から1年を超える固定資産
- ※ 繰延資産
 - + 換金価値を有していないので固定資産には含めず、B/Sでは区別して記載

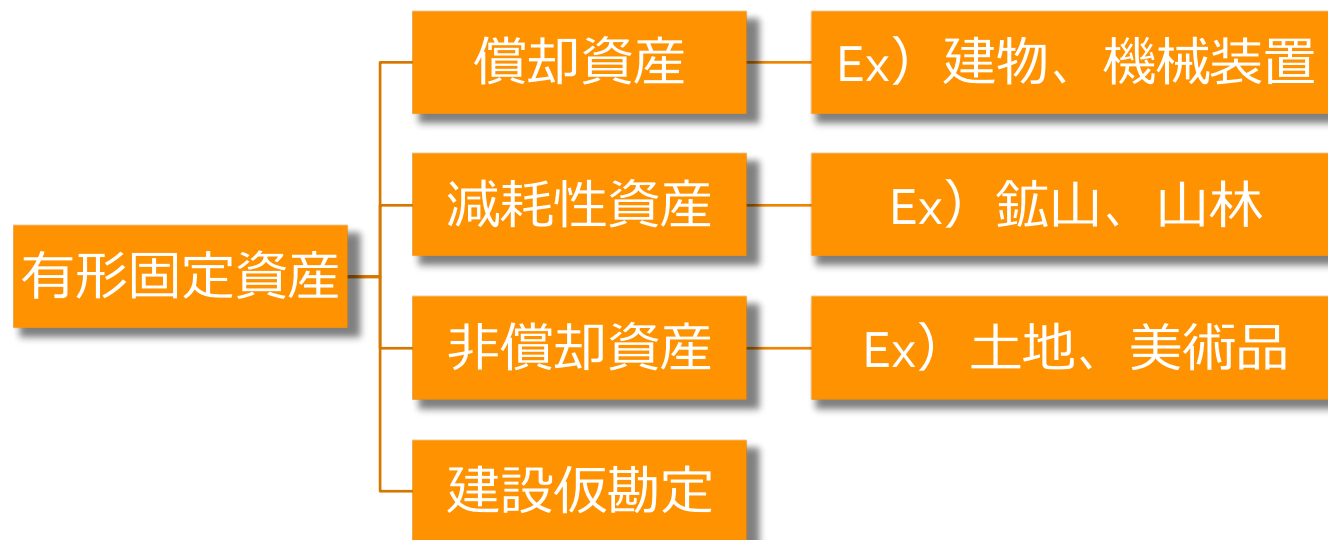


8-1.固定資産の範囲と区分

8-1-1.有形固定資産

+ 有形固定資産

- + 企業が1年を超えて利用するために保有している資産で、物理的な形態をもった項目



8-1.固定資産の範囲と区分

8-1-1.有形固定資産

+ 償却資産

- + 使用しても数量的には減少しないが、その価値は使用や時の経過によって確実に低下
- + 価値低下分を定期的に算定し、毎期末に資産の価額から減額して費用に計上（減価償却）
- + 減価償却の適用対象 ⇒ 償却資産

+ 減耗性資産

- + 採取によって数量的に減少し、最後には枯渇してしまう天然資源
- + 採取された数量に応じて償却され、材料や製品の勘定に振替えられて、最終的には売上原価を構成

+ 非償却資産

- + 使用や時の経過によっても価値の低下が生じないため、減価償却を行う必要がない有形固定資産

+ 建設仮勘定

- + 工事の完成までに要するすべての支出額をいったん集計するために勘定
- + 建設が完了して引渡しを受けた時点で、その性質を表す本来の資産勘定へ振替

8-1.固定資産の範囲と区分

8-1-2.無形固定資産

8-1-3.投資その他の資産

+ 無形固定資産

- + 物理的な形態をもたないが1年を超える長期にわたって利用される資産項目
 - a) 特許権のような法律上の権利
 - b) コンピュータのソフトウェア制作費
 - c) 収益性の高い他企業の買収に伴って計上されるのれん

+ 投資その他の資産

- a) 株式・公社債のうち、売買目的の有価証券と満期保有目的（1年以内）の債券を除いた、長期保有のもの
- b) 預金・貸付金のうち、決算日から1年を超えて満期または返済期限が到来するもの
- c) 破産債権・更正債権で、決算日から1年以内に回収されないもの
- d) 長期前払費用
- e) 賃貸等不動産
 - + 賃貸収益や時価変動による利益の獲得を目的として保有されている土地・建物などの不動産

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

- + 購入の場合
 - + 購入代価 + 付随費用
 - + 付随費用
 - + 企業外部で発生するもの（外部副費）
 - + 引取運賃・買入手数料・関税など
 - + 企業内部で発生するもの（内部副費）
 - + 据付費・試運転費など
 - + 資産除去債務
 - + 将来の除去時に必要となる支出額を見積もって割引現在価値を算定し、付随費用に準ずるものとして、資産の取得原価に加算する
- + 自家建設の場合
 - + 原価計算の基準に準拠して算定された製造原価
 - + 製作利益（自家建設＜購入の差額）、製作損失（自家建設＞購入の差額）
 - 考慮しない
 - + 借入金の利息
 - 製造原価に算入してはならない（期間費用として取扱うべき）
 - + 自己資金と借入金とで資産の評価額が異なってはならないため
 - ※ 1対1で明確に対応している場合：使用開始までの期間限定で取得原価に算入できる

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：税務会計）

■ 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

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供給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）

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

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

□ 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、每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

8-3-1.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

8-3-2.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

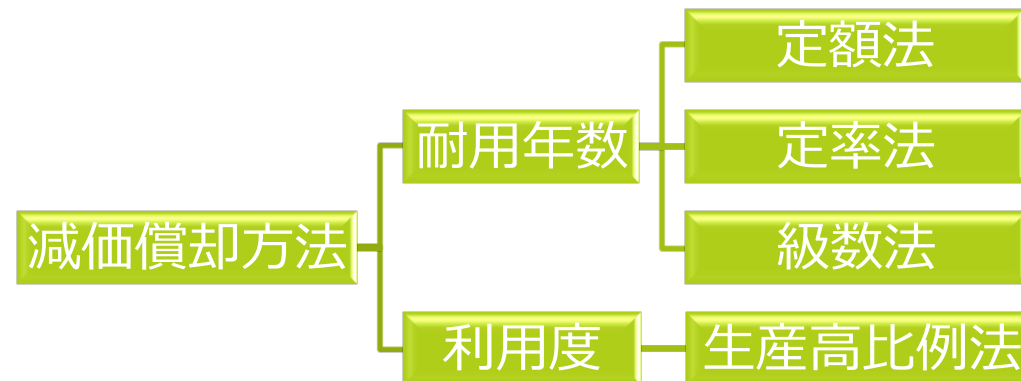
8-3-2.減価償却費の計算要素



- 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



□ 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

- $\text{減価償却費} = \text{取得原価} \div \text{耐用年数}$
 - 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

□ 定率法

□ 減価償却費 = (取得原価 - 減価償却累計額) × 償却率

□ 償却率 = $1 \div \text{耐用年数} \times \text{所定倍数}$

□ 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

□ 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で計上し、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

1
2013/01/25

8-3.減価償却 8-3-4.減価償却に関する変更

“ 「会計上の変更」

“ 耐用年数、残存価額、減価償却方法に
ついて、経済環境の変化などの起因で
変更が必要になった場合

“ 耐用年数・残存価額等の変更
“ キャッチ・アップ方式

“ 変更後の残存価額や耐用年数を最初から適
用していたと仮定して再計算

“ 再計算した未償却残高と旧来の計算に基づ
く未償却残高の差額を過年度の修正分とし
て特別損益に計上

“ その後は新しい残存価額や耐用年数に従っ
て償却計算を継続
“ プロスペクティブ方式

“ 過年度の償却計算を修正しない
“ 変更の影響を変更後の会計期間の減価償却
計算に吸収させる

⇒ プロスペクティブ方式による

2
2013/01/25

8-3.減価償却 8-3-4.減価償却に関する変更

“ 減価償却方法の変更

- a) 会計方針の変更とみる見解
- b) 資産の能力の減少パターンに関する見積の変更とみる見解

“ 区別が困難

⇒ プロスペクティブ方式

“ 過年度の償却計算を修正することなく、変更の影響を変更後の期間で吸収する会計処理

“ 変更前の方法が、そのときの状況のもとで適切に選択されたものである限り、過去の償却計算を変更する根拠はないため

“ 法人税法、国際的な会計基準とも合致

注記

“ 変更内容

“ 変更を行った正当な理由

“ 当期への影響

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

8-3-減価償却 8-3-5.減価償却の記帳と表示 8-3-6.除却と売却

3
2013/01/25

仕訳方法

直接法

間接法

“ 直接法

減価償却を行う額だけ、有形固定資産の取得原価を直接的に減少させていく方法

“ 間接法

減価償却額を「減価償却累計額」勘定に計上

有形固定資産勘定は取得原価のまま維持

未償却残高は、有形固定資産勘定の金額から減価償却累計額勘定の金額を控除して算定

⇒ 間接法が望ましい

“ 減価償却累計額が把握できる

“ 除却

未償却残高を**固定資産除却損**として処理

“ 価値を有する場合

“ その額を見積もって貯蔵品として資産計上

“ 売却

未償却残高と売却価額との差額を**固定資産売却損**として処理（純額主義の会計処理）

“ 企業の付随的活動であるため

除却損、売却損益

⇒ 特別損益に計上が原則 非経常的な性質

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

4
2013/01/25

8-4. 固定資産の期末評価

8-4-1. 減損の意味とその兆候

“ 減損 “

“ 投資額の完全な回収が見込めなくなった状態 “
“ 技術革新や市場環境変化などによって、その資産の収益性が急激に低下すること “

減損処理

“ 固定資産からの回収可能価額の低下を反映させる (帳簿価額の減額) “
“ 「固定資産の減損に係る会計基準」 “

1. 独立したキャッシュ・フローを生み出すか否かを基準に区分
2. 減損の兆候の有無を検討

“ 減損が生じている可能性を示す事象 “

- ① P/Lにおける営業損益やC/F計算書における営業活動からのC/Fの継続的なマイナス
- ② 事業再編（リストラクチャリング）の実施
- ③ 経営環境の著しい悪化
- ④ 市場価格の著しい下落

3. 兆候がある場合は、将来キャッシュ・フロー（割引前）の合計額を見積もり、その額が帳簿価額を下回れば減損損失を認識

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

8-4. 固定資産の期末評価

8-4-2. 減損損失の計上

4. 帳簿価額を回収可能価額まで減額

“ 固定資産の投資額の回収
“ 売却 or 継続使用（有利な方）

① 売却による正味売却価額

② 継続使用による回収額としての使用価値

⇒ いずれか高い方

5. 減額分を減損損失として当期の特別損失に計上

“ 資産グループにのれんが含まれている場合
“ 減損損失はのれんに優先的に配分

“ 減損の発生は超過収益力の喪失を意味するため

“ 減損処理後の減価償却

“ 減損後の新しい帳簿価額を基礎に規則的に実施

“ 減損の戻し入れは行わない

6
2013/01/25

8-4.固定資産の期末評価

8-4-3.土地の再評価

8-4-4.賃貸等不動産の時価情報

“ 土地の再評価

“ 土地再評価法

“ 事業用の土地の時価評価

“ 1998年3月31日～2002年3月31日までの決算日に1回だけ実施が条件

“ 仕訳：P192参照

“ 土地再評価差額金a/c

“ 純資産の部：評価・換算差額等の1項目として区分掲記

“ 賃貸等不動産の時価情報の開示

“ 2010年3月末以後終了する年度から

“ B/S本体：取得原価に基づく評価額

“ 注記：期末の時価、算定方法

“ 賃貸等不動産

“ 棚卸資産に分類されている以外のもの

“ 賃貸収益や時価変動による利益の獲得を目的として保有されている不動産

(C) YAMANE Yoichi All right reserved