

～ 会計やERPソリューションの実践に向けて ～

“棚卸資産・固定資産”の会計処理
(ご参考)

2013年4月6日



OPEN SOURCE ERP USERS GROUP
since2012

<1部>

「棚卸資産」関連の会計処理

1. 棚卸資産の評価方法
2. 棚卸資産の数量把握
3. 棚卸資産の簿価切り下げの考え方(評価損)
4. 期末棚卸資産の評価(設例)
5. 商品売買の会計処理(仕分方法)
6. システム化検討に際して

1. 棚卸資産の評価方法

(1) 個別法

- ・棚卸資産を区別して記録し、個々の実際原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法。(個別性が強い棚卸資産の評価に適した方法)

(2) 先入先出法

- ・最も古く取得されたものから順次払出し、期末棚卸資産は最も新しく取得されたものからなるとみなして算定する方法。

(3) 平均原価法(原価法)

- ・取得した棚卸資産の平均原価を算出し、この平均原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法。(総平均法又は移動平均法によって算出する)

(4) 売価還元法

- ・値入率等の類似性に基づき棚卸資産のグループごとの期末売価合計額に、原価率を乗じた金額を期末棚卸資産の価額とする方法。
(主に取扱品種が多い小売業等に適用される)

2. 棚卸資産の数量把握

(1) 継続記録法

- ・商品有高帳や商品受払台帳などにより、受入れ・払出しを都度帳簿に記録し、期末棚卸資産の数量を把握する。(記帳が煩雑)
 - 有高管理が容易だが、期末の実際の現品数量・棚卸減耗が把握できない。

(2) 棚卸計算法

- ・商品台帳などにより、受入れだけを都度帳簿に記録し、期末に実際に実地棚卸を行い現品数量を確認する。(記帳は容易)
 - 棚卸作業が煩雑、この方法だけでは棚卸減耗が把握できない！

(3) 棚卸減耗

- ・棚卸実施時に台帳上の理論在庫と、実際の在庫数量との間に発生する差異。
- ・通常、継続記録法と棚卸計算法を併用し棚卸減耗を把握する。
- ・棚卸減耗の処理

- ① 正常な原因で生じたもの(予測範囲内のもの)…… 売上原価、販売管理費
- ② 異常な原因で生じたもの(災害、盗難、予測範囲を超えるもの)…… 特別損失



3. 棚卸資産の簿価切り下げの考え方（評価損）

(1) 取得原価基準の下で回収可能性を反映させる

・金融商品会計や減損会計と同様の考え方により、棚卸資産についても 収益性の低下により、投資額の回収が見込めなくなった場合には、

- 過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために、
- 回収可能な額まで帳簿価額を切り下げることにより、

∴ 財務諸表利用者には的確な情報を提供できると考えらる



(2) 正味売却価額

・品質低下（物理的劣化）、陳腐化（経済的劣化）、低価法（市場の需給変化）等で、正味の売却価額が下落した場合、

- 帳簿価額を正味売却価額まで切り下げ、切り下げた額を商品評価損として
 - ① 原則…………… 売上原価へ計上する
 - ② 臨時・多額の場合……… 特別損失へ計上する

4. 期末棚卸資産の評価（設例）

●仕入れ商品の評価（業務用インク: 売価@1,000） <※三分法>

- ・当期売上高 5,900個 × @1,000 = 5,900,000
- ・期首商品 500個 × @800 = 400,000
- ・当期商品仕入高 6,000個 × @725 = 4,350,000
- ・期末商品 600個 × @725 = 435,000

※実地棚卸高 **595**個 差異: **▲5**個（想定範囲の減耗）
（先入先出し）

※期末に劣化し耐久性が弱まり、売価が**@600**（正味売却価額）
でないと売れなくなってしまった！ **▲@125**（異常な状況）

【棚卸減耗損】

- ・(595個 - 600個) × @725 = **▲3,625**
→ 想定範囲の減耗なので、**販売管理費**とする
- ・仕訳 **(棚卸減耗損) 3,625 (商品) 3,625**

【商品評価損】

- ・(@600 - @725 × @595個) = **▲74,375**
→ 今回は**異常かつ臨時**なので、**特別損失**とする
- ・仕訳 **(商品評価損) 74,375 (商品) 74,375**

損益計算書		
売上		5,900,000
売上原価		
期首商品棚卸高	400,000	
当期商品仕入高	4,350,000	
期末商品棚卸高	435,000	4,315,000
売上総利益		1,585,000
販管費		
棚卸減耗損	3,625	3,625
営業利益		1,581,375
営業外収益		150,000
営業外費用		200,000
経常利益		1,531,375
特別利益		500,000
特別損失		
商品評価損	74,375	74,375
税引前当期純利益		1,957,000

5. 商品売買の会計処理（仕訳方法）

(1) 三分法 “伝統的” (期首商品 + 当期仕入 - 期末商品 = 売上原価)

- 商品の売買を、**仕入勘定**、**売上勘定**、**繰越商品勘定**の、3つの勘定で仕訳する。
 - 日本では伝統的な方法として、現在でも多く採用されている(英米式)
 - システム的に月末・期末にバッチ処理をしないと、**原価・粗利が算出できない**ため、月中・期中の**売上原価・利益が把握できない!**(品目マスター必要無し)

【仕訳】 ※三分法・先入先出し

	借方		貸方	
期首商品(500個) (前期末に振替)	繰越商品	400,000	仕入	400,000
当期仕入 (6,000個/@725)	仕入	4,350,000	買掛金	4,350,000
売上(1,000個)	売掛金	1,000,000	売上 5/10	1,000,000
売上(4,900個)			⋮	
期首商品振替	仕入	400,000	繰越商品	400,000
期末商品振替	繰越商品	435,000	仕入	435,000
実地棚卸結果	棚卸減耗損	3,625	繰越商品	3,625
簿価切り下げ	商品評価損	74,375	繰越商品	74,375

【棚卸資産】

期首商品 500個(@800) 400,000	売上原価 5,900個 4,315,000
当期仕入 6,000個 (@725) 4,350,000	
	期末商品 600個(@725) 435,000
棚卸減耗 @725 × ▲5個 = 3,625	
商品評価損 ▲125円 × 595個 = 74,375	
繰越商品	357,000

5. 商品売買の会計処理（仕訳方法）

- ・三分法 + 先入先出法による棚卸資産の評価（例）

商品有高帳

会計期間：4月1日～3月31

（品名：業務用インク）

※先入先出法

日付	摘要	受入			払出			残高		
		数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
4 1	前期繰越	500	800	400,000				500	800.0	400,000
4 30	仕入	6,000	725	4,350,000				6,500	730.8	4,750,000
5 10	売上				500	800.0	400,000	6,000	725.0	4,350,000
5 10	売上				500	725.0	362,500	5,500	725.0	3,987,500
7 15	売上				1,000	725.0	725,000	4,500	725.0	3,262,500
9 20	売上				1,000	725.0	725,000	3,500	725.0	2,537,500
11 7	売上				1,000	725.0	725,000	2,500	725.0	1,812,500
1 16	売上				1,000	725.0	725,000	1,500	725.0	1,087,500
3 4	売上				900	725.0	652,500	600	725.0	435,000
3 31	決算時	6,500		4,750,000	5,900		4,315,000	600	725.0	435,000
				仕入			売上原価			
	棚卸減耗				5	725.0	3,625	595	725.0	431,375
	商品評価損				595	125.0	74,375	595	600.0	357,000
4 1	前期繰越	595	600.0	357,000				595	600.0	357,000

5. 商品売買の会計処理（仕訳方法）

(2) 売上原価対立法 “先進的？”（商品毎の原価を把握、品目マスター有り）

- ・商品の売買を、商品勘定、売上勘定、売上原価勘定の、3つの勘定で仕訳する。
 - 欧州（EU）で標準的な方法として、IFRSのベースにもなっている（大陸式）
 - システム的に売上原価・粗利がリアルタイムに把握できるが、移動平均法との組み合わせ等システムが複雑化し大きな運用負荷となる

【仕訳】 ※売上原価対立法・移動平均原価法

	借方	金額	貸方	金額
期首商品(500個)				
当期仕入 (3,000個/@750)	商品	2,250,000	買掛金	4,500,000
売上(1,000個)	売掛金	1,000,000	売上 5/10	1,000,000
売上原価計上	売上原価	757,100	商品	757,100
当期仕入 (3,000個/@700)	商品	2,100,000	買掛金	2,100,000
売上(1,000個)	売掛	1,000,000	売上 7/15	1,000,000
売上原価計上	売上原価	726,000	商品	726,000
実地棚卸結果	棚卸減耗損	3,630	商品	3,630
簿価切り下げ	商品評価損	74,955	商品	74,955

【棚卸資産】

期首商品 500個(@800) 400,000	売上原価 5,900個 4,314,416
当期仕入 3,000個 (@750) 2,250,000	
3,000個 (@700) 2,100,000	期末商品 600個(@726) 435,584
棚卸減耗 @726 × ▲5個 = 3,630	
商品評価損 ▲126円 × 595個 = 74,955	
繰越商品	357,000

5. 商品売買の会計処理（仕訳方法）

・売上原価対立法 + 移動平均原価法による棚卸資産の評価（例）

商品有高帳

会計期間：4月1日～3月31

（品名：業務用インク）

※移動平均原価法

日付	摘要	受入			払出			残高		
		数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
4 1	前期繰越	500	800	400,000				500	800.0	400,000
4 30	仕入	3,000	750	2,250,000				3,500	757.1	2,650,000
5 10	売上		↓		1,000	757.1	757,143	2,500	757.1	1,892,857
6 5	仕入	3,000	700	2,100,000				5,500	726.0	3,992,857
7 15	売上				1,000	726.0	725,974	4,500	726.0	3,266,883
9 20	売上				1,000	726.0	725,974	3,500	726.0	2,540,909
11 7	売上				1,000	726.0	725,974	2,500	726.0	1,814,935
1 16	売上				1,000	726.0	725,974	1,500	726.0	1,088,961
3 4	売上				900	726.0	653,377	600	726.0	435,584
3 31	決算時	6,500		4,750,000	5,900		4,314,416	600	726.0	435,584
				仕入			売上原価			
	棚卸減耗				5	726.0	3,630	595	726.0	431,955
	商品評価損				595	126.0	74,955	595	600.0	357,000
4 1	前期繰越	595	600.0	357,000				595	600.0	357,000

6. システム化検討に際して

●売上・原価の計上処理方法は重要なポイント

三分法

- ・従来から我が国では三分法による仕訳処理を基本にシステム化がなされてきた
 - 伝統的な会計処理であったことや、会計単独システムが多かったため
 - 現状でも、国産会計パッケージは三分法で期末棚卸資産の評価を行うものが多い
 - ※三分法での処理の場合は、別途販売管理システム等で粗利の管理を行わないと、月中の利益管理や対予算進捗・見通し等の管理会計機能を実現できない。

売上原価対立法

- ・昨今のERPの普及等により販売管理や原価管理システムとの連動を前提に、売上原価対立法によるシステム化も増加している(SAP, ORACLE, **iDempiere**)
 - 売上原価対立法で仕訳する場合、個別法若しくは移動平均法により行う
 - (先入先出・総平均法では、売上計上時に対応する原価が把握できないため)
 - が、個別法、移動平均法ともにシステムの処理が複雑(負荷大)なため、
 - 標準原価ベースで売上原価対立法による会計処理を行う例が多い
 - その場合、月次・期末ベースで実際原価と標準原価の原価差異を加減調整する

★精緻ではないが、月中の利益管理等の管理会計機能を実現しやすい！

6. システム化検討に際して

● 仕分と評価のマトリックス (一般的な考え方) ○: 対応可能 ×: 対応不可

	個別法	先入先出し	総平均法	移動平均法	期中利益管理
三分法	×	○	○	×	×
売上原価対立法	○	×	×	○	○

	三分法	売上原価 対立法	先入先出	総平均法	移動平均法 + 標準原価
SAP R/3, Oracle EBS	△	○	△	△	△
					○
一般的な中小向け 会計パッケージ	○	×	○	○	×
iDempiere	○	○	○	○	△
					○



<2部>

「固定資産」関連の会計処理

1. 減価償却の処理・手続き
2. 200%定率法に関する特例措置
3. 資本的支出を行った場合(定率法採用の場合)
4. リース資産(ファイナンスリース取引)
5. ソフトウェア償却(無形固定資産)
6. 減価償却と税効果会計
7. 圧縮記帳
8. 減損会計
9. 資産除去債務
10. 固定資産管理の主なポイント(まとめ)

1. 減価償却の処理・手続き

(1) 減価償却の意義 (企業会計基準より)

- ・有形固定資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。
- ・有形固定資産は、その取得原価を当該有形固定資産の耐用期間にわたり、一定の減価償却方法によって各事業年度に配分しなければならない。

(2) 減価償却の目的 (企業会計基準より)

- ・適正な費用配分を行う事によって、毎期の損益計算を正確ならしめる事である。



(3) 減価償却の効果

- ・実際の支出を伴わない費用であるため、自己金融効果により資金の内部留保を図る事ができる。(キャッシュインフローとなる)
- ・費用性資産を減価償却の手続きにより費用化し、その資産を活用し収益を上げ貨幣性資産として回収を図る。

1. 減価償却の処理・手続き

(4) 平成19年3月末以前に取得したもの

・1,000万円の備品(耐用年数5年)を取得した場合！

◆ **旧定額法**: 残存価額を10%として、旧定額法償却率で償却する (一定の額で償却する)

< 旧定額法償却率(5年) = $1 \div 5年 = 20\%$ 、残存価額100万円 >

・1,000万円 × (1 - 0.1) × 20% = 180万円 ……毎年 × 5年

◆ **旧定率法**: 旧定率法償却率で償却する (一定の率で償却する)

< 旧定率法償却率(5年) = 36.9% > (償却率は財務省令で定められている)

・ 1,000万円	×	36.9%	=	<u>369万円</u>	……1年目
・ (1,000万円 - 369万円)	×	36.9%	=	<u>233万円</u>	……2年目
・ (1,000万円 - 602万円)	×	36.9%	=	<u>147万円</u>	……3年目
・ (1,000万円 - 749万円)	×	36.9%	=	<u>93万円</u>	……4年目
・ (1,000万円 - 842万円)	×	36.9%	=	<u>58万円</u>	……5年目

未償却残高100万円が残存価額

1. 減価償却の処理・手続き

(5) 平成19年4月1日以降～平成24年3月末迄に取得したもの

・1,000万円の備品(耐用年数5年)を取得した場合！

◆**新定額法**: 残存価額をゼロとして、定額法償却率で償却する

< 定額法償却率(5年) = $1 \div 5年 = 20\%$ >

・1,000万円 × 20% = 200万円 ……毎年 × 5年

◆**新定率法**: 定額法償却率の250%増しの償却率で償却する

< 定率法償却率(5年) = $1 \div 5年 \times 250\% = 50\%$ → いわゆる250%定率法 >

★保証率 = $0.06249 \times 1,000万円 = 62.49万円$ 、改定償却率 = 100%

(※保証率、改定償却率は財務省令で定められている)

・ 1,000万円 × 50% = 500.00万円 ……1年目 (> 62.49万円)

・ (1,000万円 - 500万円) × 50% = 250.00万円 ……2年目 (> 62.49万円)

・ (1,000万円 - 750万円) × 50% = 125.00万円 ……3年目 (> 62.49万円)

・ (1,000万円 - 875万円) × 50% = 62.50万円 ……4年目 (> 62.49万円)

→ (1,000万円 - 937.5万円) × 50% = ~~31.25万円 × 5年目 (< 62.49万円)~~

→ (1,000万円 - 937.5万円) × 100% = 62.50万円 ○ 5年目

→ 償却額が保証率を乗じた額を下回る場合、改定償却率を乗じた額を償却額とする。

1. 減価償却の処理・手続き

(6) 平成24年4月1日以降に取得したもの（平成23年12月改正）

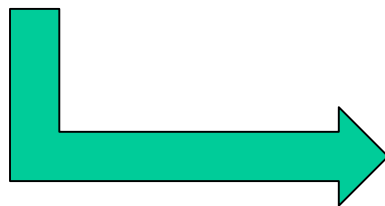
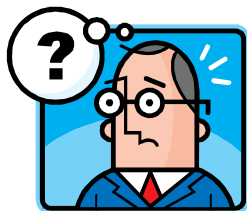
◆ **新定額法**: 変更無し

◆ **新定率法**: 定額法償却率の **200%増し** の償却率で償却する方法へ改定された！
＜定率法償却率(5年) = $1 \div 5年 \times 200\% = 40\%$ → **いわゆる200%定率法**＞



→ **何故**、250%増しから**200%増し**へ償却率を下げたのか？

- ・法人税を5%程度引き下げた事で**全体の税収が減収**となったため、償却率を200%増しへ引き下げ**損益計算上の費用計上を抑えて**、**課税所得を大きくし税金の徴収額を増やす**ためですかね・・・！？



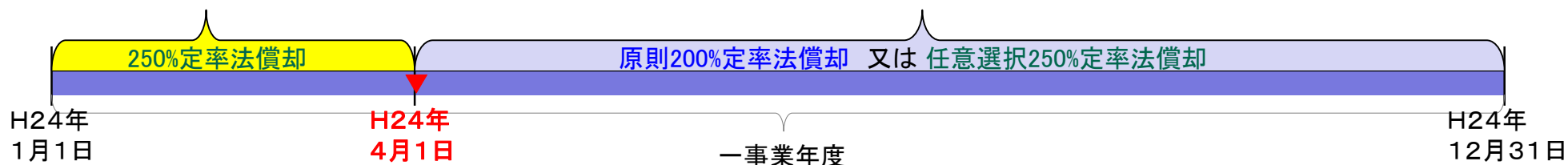
**問題意識を持つ事で、
いろいろな事が見えて来ます！**

2. 200%定率法に関する特例措置

(1) 改正事業年度中は250%定率法を適用できる (任意適用)

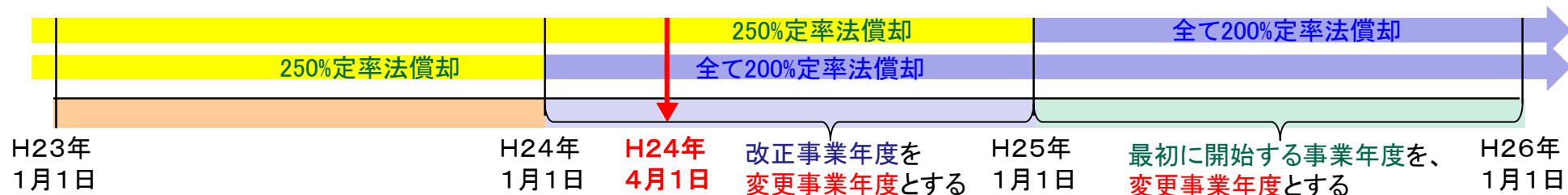
- ・H24年4月1日以前に開始された事業年度の4月1日からその事業年度終了の日までの期間内に取得された減価償却資産については、その資産をH24年3月31日以前に取得されたものとみなして、250%定率法により償却することができる。

【事業年度H24年1月1日～12月31日の12月決算法人の例】



(2) 全ての資産に200%定率法を適用できる (税務署へ届け出必要)

- ・改正事業年度又はH24年4月1日以後最初に開始する事業年度のいずれかの事業年度を変更事業年度とし、以後の各事業年度においては全ての資産を平成24年4月1日以後に取得したものとみなして、200%定率法により償却することができる。【12月決算法人の例】





3. 資本的支出を行った場合（定率法採用の場合）

(1) 資本的支出の取得価額の特例の整備（従来からの特例措置）

【原則】

- ・既存の減価償却資産に資本的支出を行った場合、原則その支出金額を取得価額とし、その減価償却資産と種類・耐用年数を同様とする新たな減価償却資産を取得したものとす。 (※資本的支出とは、改修・増築等により耐用年数を延長させるため等の投資)

※但し、H24年3月31日以前に取得した既存の減価償却資産に対して、
H24年4月1日以降に資本的支出を行った場合、その新たな追加償却資産については、
200%定率法により償却を行う。



【特例】

- ・既存の減価償却資産に対し資本的支出を行った場合、翌事業年度開始の時ににおいて、既存の減価償却資産と追加償却資産の帳簿価額の合計額を取得価額とする、一つの減価償却資産を新たに取得したものとすることができる。

※しかし、200%定率法の償却率改正により、新旧異なる償却率が適用されるため、
H24年3月31日以前の償却資産にH24年4月1日以降追加償却資産を取得した場合、
翌事業年度より一つの減価償却資産を新たに取得したものとす特例対象から除外される。

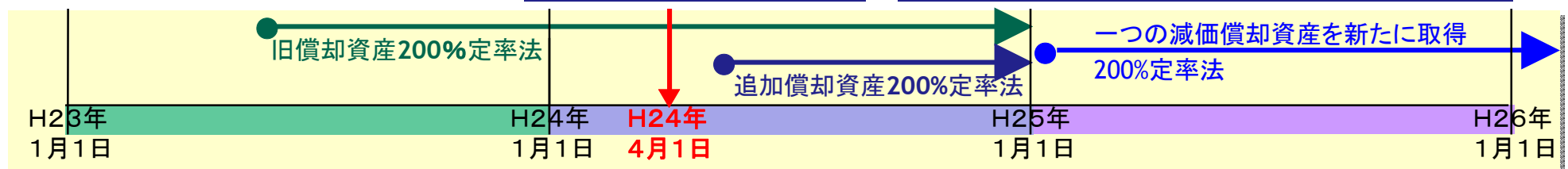
3. 資本的支出を行った場合（定率法採用の場合）

(2) H23年12月改正に伴う資本的支出の追加償却資産の特例措置

- ① H24年3月31日以前に取得した旧償却資産に対して、H24年4月1日以後の資本的支出による追加償却資産を250%定率法で償却を行う特例を適用した場合（経過旧資本的支出という）は適用される償却率が同じであるため、旧償却資産と追加償却資産との帳簿価額の合計額を、翌事業年度開始の時に一つの減価償却資産を新たに取得したものとすることができる。



- ② H24年3月31日以前に取得した旧償却資産を、平成24年4月1日以後に取得されたものとみなして200%定率法の適用を受ける旨の届け出書を提出した場合は、償却率が同じであるため資本的支出による旧償却資産と追加償却資産との帳簿価額の合計額を、翌事業年度開始の時に一つの減価償却資産を新たに取得したものとすることができる。



4. リース資産（ファイナンスリース取引）

(1) リース物件の資産計上について

- ・リース取引は会計上「ファイナンスリース取引」と、「オペレーティング取引」があり、「ファイナンスリース取引」については売買取引とみなしリース資産を計上する。
(※オペレーティング取引は賃貸借取引とされ、リース料の支払いのみが費用として発生し、資産の計上はしない！)

(2) ファイナンスリース取引の分類

	①所有権移転ファイナンスリース取引	②所有権移転外ファイナンスリース取引
リース期間満了後	所有権は借手に移転する (割安購入選択権等で借手へ移転)	所有権は移転せず、 物件を貸手に返却する
リースの判定	—	DCFが購入価額の90%より大きい場合 リース期間が耐用年数の75%より長い場合
取得原価の算定	貸手の購入価額、借手の見積額、 割引キャッシュフローのうち低い金額	貸手の購入価額、借手の見積額、 割引キャッシュフローのうち低い金額
減価償却	自己所有の固定資産と同様	リース期間を耐用年数とし残存価額ゼロ
借手の表示科目	リース資産又は固定資産	リース資産又は固定資産
貸手の表示科目	リース債権	リース投資資産

4. リース資産（ファイナンスリース取引）

(3) 取得価額の算定（取得原価及びリース債務元本の算定）

① 所有権移転ファイナンスリース取引

- ・貸手の購入価格が借り手側へ
- | | |
|----------|---|
| 明らかな場合 | → <u>貸手の購入価格</u> |
| | → <u>借手の見積金額</u> 又は <u>割引キャッシュフローのうち低い方</u> |
| 明らかでない場合 | → <u>借手の見積金額</u> 又は <u>割引キャッシュフローのうち低い方</u> |

② 所有権移転外ファイナンスリース取引

- ・貸手の購入価格が借り手側へ
- | | |
|----------|---|
| 明らかな場合 | → <u>貸手の購入価格</u> 又は <u>割引キャッシュフローのうち低い方</u> |
| | → <u>借手の見積金額</u> 又は <u>割引キャッシュフローのうち低い方</u> |
| 明らかでない場合 | → <u>借手の見積金額</u> 又は <u>割引キャッシュフローのうち低い方</u> |

【算定例】(単位:千円)

- ・リース料が年額12,000、リース期間5年、リース料総額60,000、リース料率7%、所有権移転外取引、貸手の購入価格不明、借手の見積金額50,000の備品
(※利率7%の5年の複利年金現価係数4.1)
 - ・割引きキャッシュフロー $12,000 \times 4.1 = \underline{49,200}$ < 50,000 借手の見積金額
- [リース資産 49,200 リース債務 49,200] (取得原価、リース債務元本)

4. リース資産（ファイナンスリース取引）

(4) リース料支払い時（年払いの例）

- ・リース料年額を毎期末に支払う契約の場合、期末において支払利息を費用計上し、リース債務を減額する。（他に毎期首年額払い、毎月末払い等もある）
（※リース資産は、移転・移転外取引の基準に基づき、減価償却を行う）

【処理例】※全ページのリース資産（単位：千円）

- ・リース料の年額12,000、リース期間5年、リース料総額60,000、リース料率7%（移転外取引）
- ・リース資産の取得原価/リース債務 49,200、耐用年数5年（残存価額ゼロ）

	借方		貸方	
初年度	支払利息	3,444	現金	12,000
	リース債務	8,556		
	減価償却費	9,840	減価償却累計額	9,840
				<ul style="list-style-type: none"> ・支払利息（リース債務簿価 × 利率） $49,200 \times 0.07 = 3,444$ ・リース債務（リース料 - 支払利息） $12,000 - 3,444 = 8,556$
2年度以降	支払利息	2,845	現金	12,000
	リース債務	9,155		
	減価償却費	9,840	減価償却累計額	9,840
				<ul style="list-style-type: none"> ・支払利息 $(49,200 - 8,556) \times 0.07 = 2,845$ ・リース債務 $12,000 - 2,845 = 9,155$

4. リース資産（ファイナンスリース取引）

(5) セール&リースバック

- ・購入した資産をリース契約に切り替える場合、いったん売却し改めて当該物件のリース契約を締結し継続利用する。リース資産は売却額を取得価額とし計上する。

【処理の例（間接法）】（単位：千円）

- ・X1年4月に備品 50,000を購入（耐用年数5年、定額法、残存価額ゼロ）

〔 備品 50,000 当座預金 50,000 〕

- ・X2年3月末に上記備品を44,000で売却（簿価40,000 = 50,000 - 50,000 ÷ 5y）した事として、差額4,000は長期前受損益として計上し、残存使用期間中每期減価償却費と相殺する。

減価償却費	10,000	備品減価償却累計額	10,000
備品減価償却累計額	10,000	備品	50,000
現金	44,000	長期前受収益	4,000

- ・X2年4月に当該物件をリース資産44,000で新たに計上し、以後4年のリース契約に準じて償却する。

〔 リース資産 44,000 リース債務 44,000 〕 ※耐用期間4年/定額法

- ・X3年3月末リース資産の減価償却と長期前受収益で減価償却を相殺

減価償却費	11,000	リース資産減価償却累計額	11,000
長期前受収益	1,000	減価償却費	1,000

取得資産

リース資産

5. ソフトウェア償却（無形固定資産）

(1) 受注制作のソフトウェアに係る会計処理

- ・受注制作ソフトウェアの制作費は、[請負工事の会計処理](#)に準じて処理する。

(2) 市場販売目的のソフトウェアに係る会計処理

- ・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](#)、[資産として計上](#)しなければならない。
 - ※製品マスターの[機能改良・強化](#)に要した費用は、[資産として計上](#)する。
 - ※製品マスターの[著しい改良と認められるもの](#)は、[研究開発費](#)として処理する。
 - ※製品マスターの[機能維持](#)に要した費用は、資産として計上せず[費用処理](#)する。
- ・償却は、[見込販売数量等に基づく償却方法](#)その他合理的な方法により償却する。

【見込販売数量による償却例（残存期間3年）】

1年目：[ソフトウェア資産](#) × [1年目の実績数](#) ÷ ([1年目実績数](#) + [翌期以降見込数](#))

2年目：[ソフトウェア償却残高](#) × [2年目の実績数](#) ÷ ([2年目実績数](#) + [3年目の見込数](#))

3年目：[ソフトウェア償却残高](#)

※但し、残存期間3年の[均等配分額を下回る](#)場合は、[均等配分額を償却額](#)とする。

5. ソフトウェア償却（無形固定資産）

(3) 自社利用のソフトウェアに係る会計処理

- ・将来の収益獲得又は費用削減が確実である自社利用のソフトウェアについては、将来の収益との対応等の観点から、その取得に要した費用を資産として計上し、その利用期間にわたり償却を行う。
- ・償却は一般的に定額法（5年、残存価額ゼロ）で償却する。
- ・開発途中の資産はソフトウェア仮勘定等で計上する。

6. 減価償却と税効果会計

●減価償却限度超過額について

- ・通常企業は減価償却を任意の耐用年数で実施する事ができるが、税法上は固定資産の法定耐用年数や償却率が決まっているため、任意の償却と税法上の償却では、減価償却額に差異が発生する。

【例】法定耐用年数5年の500万円のサーバを、ある企業が任意の3年で償却する場合。

<税法上の5年で定額法償却>

- ・1年目 $500万 \div 5Y = 100万$
- ・2年目 $500万 \div 5Y = 100万$
- ・3年目 $500万 \div 5Y = 100万$
- ・4年目 $500万 \div 5Y = 100万$
- ・5年目 $500万 \div 5Y = 100万$

※税法上の耐用年数は財務省令で、
固定資産の種類毎に決められている。

≠

<任意の3年で定額法償却>

- ・1年目 $500万 \div 3Y = 167万$
- ・2年目 $500万 \div 3Y = 167万$
- ・3年目 残り $= 166万$

任意の場合 67万円多く費用処理できるが、課税所得計算上は“損金不算入”となり、その分が課税対象となり課税される。

【税効果会計】

そこで、“法人税等調整額”という科目で、差異の実効税率分を最終損益で調整し利益計算を行う。その時差異の実効税率分を、前払税金と考えて繰延税金資産を借方計上する。(将来減算一時差異)

7. 圧縮記帳

● 圧縮記帳による課税の繰り延べ処理

- ・国庫補助金等では有形固定資産を取得した場合は圧縮損を計上し、課税負担を繰り延べる会計処理を行う。

【圧縮記帳の例】

◆国庫補助金400千円を受け入れ、800千円の備品を取得した。

(耐用年数5年・定額法、残存価額ゼロ)

①直接減額方式:

※取得時(X1年4月1日)

現金	400	補助金収入	400
備品	800	現金	800
備品圧縮損	400	備品	400

※決算時(X2年3月末日)

減価償却費	80	減価償却累計額	80
-------	----	---------	----

②間接減額方式:

※取得時(X1年4月1日)

現金	400	補助金収入	400
備品	800	現金	800
備品圧縮損	400	備品圧縮額	400

※決算時(X2年3月末日)

減価償却費	80	減価償却累計額	80
-------	----	---------	----

※備品の圧縮後の価額を取得原価として減価償却を行う。

※その他、圧縮積立金を計上し「積立方式」により圧縮を行う方法もある。

8. 減損会計

(1) 減損処理の意義 (企業会計基準より)

- ・固定資産の減損とは、**資産の収益性の低下**により投資額の**回収が見込めなくなった状態**であり、
- ・減損処理とは、そのような場合に一定の条件の下で**回収可能性を反映させる**ように**帳簿価額を減額する会計処理**である。

(2) 減損処理の目的 (企業会計基準より)



- ・固定資産の減損について**将来に損失を繰り延べないために帳簿価額を減額し、適正な会計処理を行うことにより、投資者に的確な情報を提供するとともに、会計基準の国際的調和を図ること。**

【減損処理のイメージ】(単位:万円)



NC付普通旋盤 TL-1

・期首に機械5,000の設備投資を行い、新製品を効率的に製造・販売し、5年間毎年1,500のキャッシュフローの増加を見込んでいた。(5年償却)



・ところが2年後売上が伸びずキャッシュフローの今後3年間の予想が毎年800となった。
・機械簿価3,000 > 予想キャッシュフロー2,400
※この時点で減損処理し損失を計上する。

8. 減損会計

(3) 減損の兆候(概要)

- ・減損が生じている可能性を示す事象が有る場合は、減損損失を認識するかどうかの判定を行う。
 - ① 使用資産から生ずる損益・キャッシュフローが継続してマイナス
 - ② 使用資産の範囲・方法に回収可能価額を著しく低下させる変化が生じた
 - ③ 使用資産の事業に関連し経営環境が著しく悪化
 - ④ 資産の市場価格が著しく下落



(4) 減損損失の認識

- ・使用資産から得られる割引前将来キャッシュフローの総額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識する。(下回らなければ処理なし)
 - ※割引前将来キャッシュフローを見積もる期間は、資産の経済的残存使用年数と20年の、いずれか短い方とする。

8. 減損会計

(5) 減損損失の測定

- ・減損損失を認識すべきであると判定された資産は、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を当期の損失とする。
- ・回収可能価額とは、次のいずれか高い方の金額とする。
 - ① 資産の売却による回収額(正味売却価額: 処分費用見込額を控除)
 - ② 資産の使用による回収額(使用価値: 継続使用で得られるCFの現在価値)

【減損処理の例】

(単位: 千円)

機械 ※2年経過 (定額法5年、残存価額ゼロ)	
取得原価	50,000
減価償却累計額(当期償却含む)	20,000
帳簿価額	30,000
割引前将来キャッシュフローの総額	24,000
正味売却価額	21,000
使用価値(割引CF)	23,000
減損損失	7,000

期末決算時に、
減損の兆候あり!

$$5,000 \div 5y \times 2y = 2,000$$

下回る

合理的で説明可能な仮定・予測に基づく

◆割引前将来CFが帳簿価額を下回っているので、減損損失を認識する!

どちらか高い方の金額

$$30,000 - 23,000 = 7,000$$

9. 資産除去債務

(1) 資産除去債務の意義 (企業会計基準より)

- ・資産除去債務は、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって発生した時に負債として計上する。

※建設仮勘定やリース資産、投資不動産などについても、資産除去債務が存在している場合には、本会計基準の対象となる。



(2) 資産除去債務の目的 (企業会計基準より)

- ・企業が有形固定資産を除去するために不可避的に生じる除去費用の債務を負債計上する事で、資産効率の観点からも投資者に有用な情報を提供することができるから。
(また、国際的会計基準とのコンバージェンスにも資するものであるから。)

【資産除去債務のイメージ】(単位:億円)



- ・50億円のプラントを建設し、30年稼働後閉鎖する計画。
- ・閉鎖後は科学物質の除去や、土壌汚染の回復措置などの法律や契約に基づく対応が必要

- ・予めプラント除去に係る費用を合理的に見積もり、負債として計上しておく。



9. 資産除去債務

(3) 資産除去債務の処理

- ・資産除去債務はそれが発生した時、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュフローを見つかり、割引後の金額(割引価値)で測定する。

【負債計上と減価償却による費用配分】(資産・負債の両建処理)

- ① 取得時は割引後の金額を資産除去債務として負債計上し、同額を有形固定資産の取得原価に加算する。
- ② 耐用期間中は減価償却の手続きを通じて各事業年度に費用配分する。
- ③ 耐用期間中は時の経過による資産除去債務の調整額を発生時の費用として処理(利息費用)し、同額を資産除去債務として負債計上する。

※利息費用の計算は、期末に期首の資産除去債務の帳簿価額に当初の割引率を乗じて算出する

※利息費用は減価償却費の科目をもって費用処理する事もできる

- ④ 資産除去債務の履行時に、資産除去債務を決済する。
(実際の除去費用との差額は、履行差額又は資産除去費用で処理)

9. 資産除去債務

【資産除去債務処理の仕訳例(間接法)】 (単位:千円)

◆機械 取得価額 30,000、耐用年数3年、定額法(残存価額ゼロ) ※間接法
 ※除去費用見積もり:2,000 → 実際支払い額:2,100, 割引率3%(千円未満四捨五入)

・取得時(X1年4月1日)

機械	31,830	資産除去債務	1,830
		未払金	30,000

- ・機械の取得原価 30,000
- ・資産除去債務 $2,000 \times 1 \div (1.03)^{3y} = 1,830$
- ・機械の計上額 $30,000 + 1,830 = 31,830$

・決算時(X2年3月31日)

減価償却費	10,610	機械減価償却累計額	10,610
利息費用	55	資産除去債務	55

- ・機械の減価償却費 $31,830 \div 3y = 10,610$
- ・利息費用 $1,830 \times 0.03 \div 55$
- ・資産除去債務計上額 55

・決算時(X3年3月31日)

減価償却費	10,610	機械減価償却累計額	10,610
利息費用	57	資産除去債務	57

- ・機械の減価償却費 $31,830 \div 3y = 10,610$
- ・利息費用 $(1,830 + 55) \times 0.03 \div 57$
- ・資産除去債務計上額 57

・決算時(X4年3月31日)

減価償却費	10,610	機械減価償却累計額	10,610
利息費用	58	資産除去債務	58

- ・機械の減価償却費 $31,830 \div 3y = 10,610$
- ・利息費用 $(1,830 + 55 + 57) \times 0.03 \div 58$
- ・資産除去債務計上額 58

・履行時(X4年4月1日)

機械減価償却累計額	31,830	機械	31,830
資産除去債務	2,000	当座預金	2,100
資産除去費用	100		

- ・実際の除去費用支払額 = 2,100(小切手で支払い)
- ・資産除去債務を決済 $1,830 + 55 + 57 + 58 = 2,000$
- ・差額は資産除去費用100で当期損益計上

10. 固定資産管理の主なポイント（まとめ）

● 固定資産管理業務と会計処理・手続き

項目	処理・手続き	月次処理等(その他、管理会計上の処理)
固定資産の取得 (リース資産) 資本的支出	取得原価を計上 (リース資産/リース債務)	リースの支払いが月次ベースの場合は、 支払利息の費用処理と、リース債務の減額を <u>月次で計上</u> する(全社・部門の配賦調整)
資産除去債務の計上	あれば固定資産へ計上	利息費用及び資産除去債務を月次or年次で計上
減価償却	合理的な方法で償却方法を決定し、 償却額を算定(月次・年次)	月次ベースの減価償却費を費用配賦し、 月次計上する(全社・部門の配賦調整)
減損損失	減損があれば 減損損失 を計上 取得原価の修正(直接法、間接法)	減損損失の配賦調整(全社、部門の配賦調整)
税効果会計	減価償却限度超過額 があれば、 税効果会計を適用し、 繰延税金資産の計上と 法人税等調整額の算定	
税務・確定申告書類等	別表十六、償却資産申告書 等	

