

第2章 有形固定資産

3級では、「購入時の仕訳」、「定額法による減価償却」、及び「売却時の仕訳」について学習しました。2級では、次のような内容について学習します。

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">・ 定率法による減価償却・ 生産高比例法による減価償却・ 償却資産の買換え・ 償却資産の除却・廃棄・滅失・ 建設仮勘定・ 修繕と改良 | <ul style="list-style-type: none">・ 有形固定資産の割賦購入・ リース取引の処理・ 有形固定資産の圧縮記帳 |
|---|--|

1. 有形固定資産の基本論点

1-1 3級の復習

3級では、購入時と売却時の仕訳や定額法による減価償却について学習しました。

設例1 購入時の仕訳

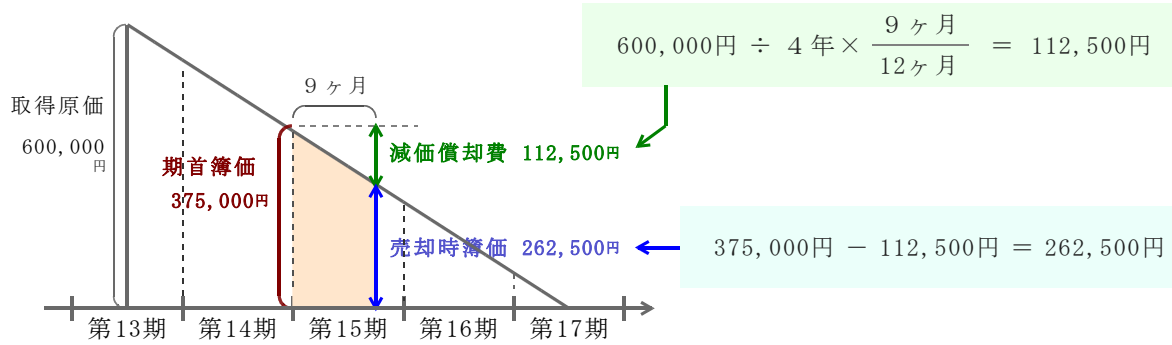
N商店は、I商店から900,000円で土地を購入した。購入代価は未払であるが、購入手数料10,000円を仲介業者に現金で支払った。当該取引の仕訳を示しなさい。

N商店の仕訳

(借) 土地	910,000	(貸) 未払金	900,000
		現金	10,000

設例2 定額法 + 期中売却 + 残存価額 0円

I商店は、第13期の7月1日に600,000円で取得した機械装置を第15期の9月30日に売却し、売却代金として250,000円の現金を受け取った。そこで、当機械装置の減価償却費の計上を直接法で行っていた場合と間接法で行っていた場合の売却時の仕訳を示しなさい。なお、当機械装置（耐用年数4年、残存価額0円）は、定額法によって減価償却費の計算を行っている。また、I商店は12月決算であり、当機械装置の第15期期首帳簿残高は375,000円であった。



直接法の仕訳 期首～売却時までの減価償却費 期首簿価の減額

(借)	減価償却費	112,500	(貸)	機 械	375,000
	現 金	250,000		売却代金の受取り	
	機械売却損	12,500			

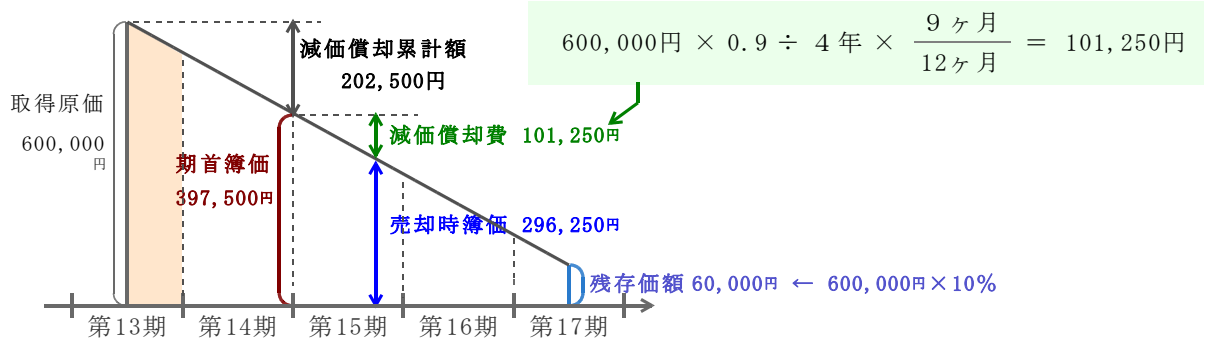
間接法の仕訳 ② 期首時点の累計額の減額 ① 取得原価の減額

(借)	減価償却累計額	225,000	(貸)	機 械	600,000
	減価償却費	112,500		③ 期首～売却時までの減価償却費	
	現 金	250,000		④ 売却代金の受取り	
	機械売却損	12,500			

⑤ = ① - ② - ③ - ④

設例3 定額法 + 期中売却 + 残存価額 10%

設例2において、残存価額を取得原価の10%としていた場合の機械装置の売却仕訳を行いなさい。なお、減価償却費の計上は間接法、減価償却累計額の第15期期首帳簿残高は202,500円であった。



売却時の仕訳

<p>(借)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">減価償却累計額</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">202,500</td> </tr> <tr> <td>減価償却費</td> <td style="text-align: right;">101,250</td> </tr> <tr> <td>現金</td> <td style="text-align: right;">250,000</td> </tr> <tr> <td>機械装置売却損</td> <td style="text-align: right;">46,250</td> </tr> </table>	減価償却累計額	202,500	減価償却費	101,250	現金	250,000	機械装置売却損	46,250	<p>(貸)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">機械装置</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">600,000</td> </tr> </table>	機械装置	600,000
減価償却累計額	202,500										
減価償却費	101,250										
現金	250,000										
機械装置売却損	46,250										
機械装置	600,000										

⑤ = ① - ② - ③ - ④

1-2 定率法による減価償却

減価償却の方法には、3級で学習した定額法の他にも、定率法や生産高比例法などがあります。ここでは、実務上最も広く利用されている「定率法」を学習します。

定率法は文字通り、一定の償却率を利用する方法ですが、この償却率は資料に与えられるため、償却資産を取得した初年度は「取得原価」に、翌年度以降は「期首簿価」にこの償却率を乗じることで、減価償却費を簡単に算定することができます。

定率法による

$$\text{減価償却費} = \begin{matrix} \text{取得年度： 取得原価} \\ \text{翌年以降： 期首簿価} \end{matrix} \times \begin{matrix} \text{資料に与えられる} \\ \text{償却率} \end{matrix} \times \begin{matrix} \text{必要に応じて月数按分} \\ \frac{\text{X}}{12\text{ヶ月}} \end{matrix}$$

取得年度
事業供用月
～ 会計年度末

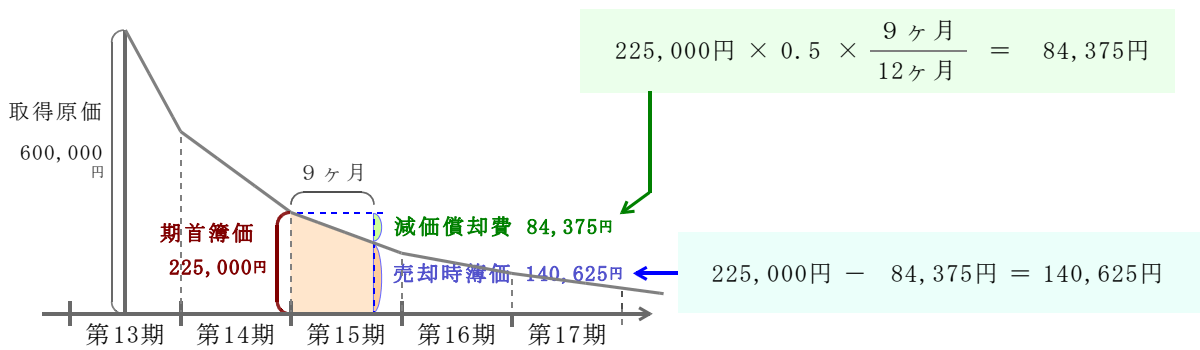
売却年度
期首 ～ 売却月

定率法だと、耐用年数とか残存価額が
計算要素に入っていないんだな

(参考) 200%定率法： 現行法人税法は、償却率を次のように計算します。
200%定率法の償却率 = 1 ÷ 耐用年数 × 200%

設例4 定率法 + 期中売却

I商店は、第13期の7月1日に600,000円で取得した機械装置を第15期の9月30日に売却し、売却代金として250,000円の現金を受け取った。そこで、当機械装置の減価償却費の計上を直接法で行っていた場合と間接法で行っていた場合の売却時の仕訳を示しなさい。なお、当機械装置（耐用年数4年）は、定率法（償却率50%）によって減価償却費の計算を行っている。また、I商店は12月決算であり、当機械装置の第15期期首帳簿残高は225,000円であった。



直接法の仕訳

期首～売却時までの減価償却費		期首簿価の減額			
(借)	減価償却費	84,375	(貸)	機械装置	225,000
	現金	250,000		機械装置売却益	109,375

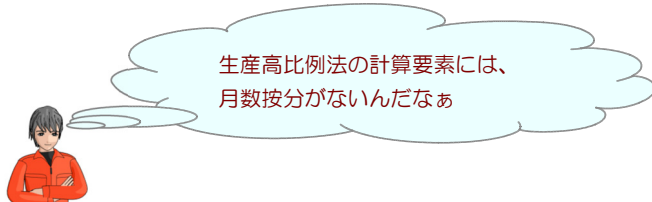
間接法の仕訳

期首時点の累計額の減額		取得原価の減額	
(借)		(貸)	

1-3 生産高比例法による減価償却

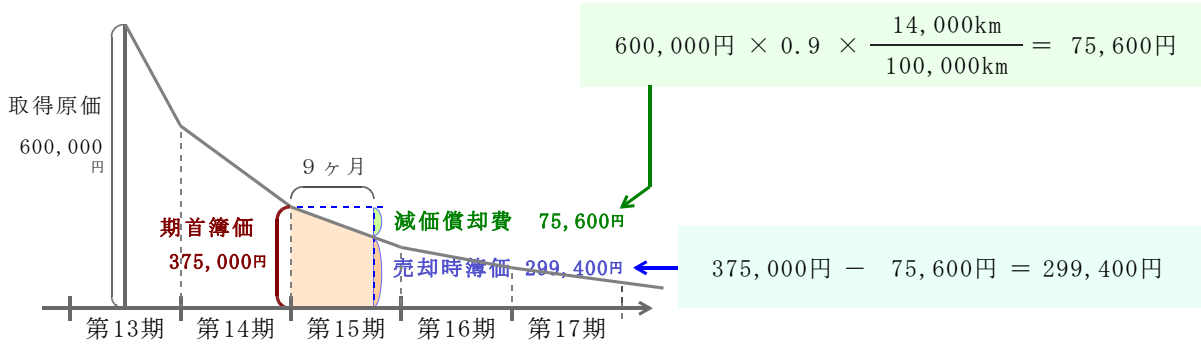
生産高比例法は、利用量に応じて償却費を計上する方法で、日商では、車両の減価償却費を計算する問題が出題されます。

$$\text{減価償却費} = \text{取得原価} (\times 0.9) \times \frac{\text{当年度利用量}}{\text{総利用可能量}}$$



設例5 生産高比例法 + 期中売却

I商店は、第13期の7月1日に600,000円で取得した車両を第15期の9月30日に売却し、売却代金として250,000円の現金を受け取った。そこで、当車両の減価償却費の計上を直接法で行っていた場合と間接法で行っていた場合の売却時の仕訳を示しなさい。なお、当車両（総走行可能距離100,000km、残存価額10%）は、生産高比例法によって減価償却費の計算を行っており、第15期の期首から売却までの9ヶ月間の走行距離は14,000kmであった。また、I商店は12月決算であり、当車両の第15期期首帳簿残高は375,000円であった。



直接法の仕訳

(借)	減価償却費	75,600	(貸)	車両	375,000
	現金	250,000			
	車両売却損	49,400			

間接法の仕訳

(借)	減価償却累計額	225,000	(貸)	車両	600,000
	減価償却費	75,600		期首～売却時までの減価償却費	
	現金	250,000		売却代金の受取り	
	車両売却損	49,400			

1-4 償却資産の買換え

2級では、車両の買換えに関する仕訳が問われます。新しい車両を購入する際に、古い車両を下取りに出すため、買換えに際して現金支出する金額は、新車両の購入原価と旧車両の下取価額の差額になります。ここを理解しておけば容易に仕訳を行うことができるはずです。

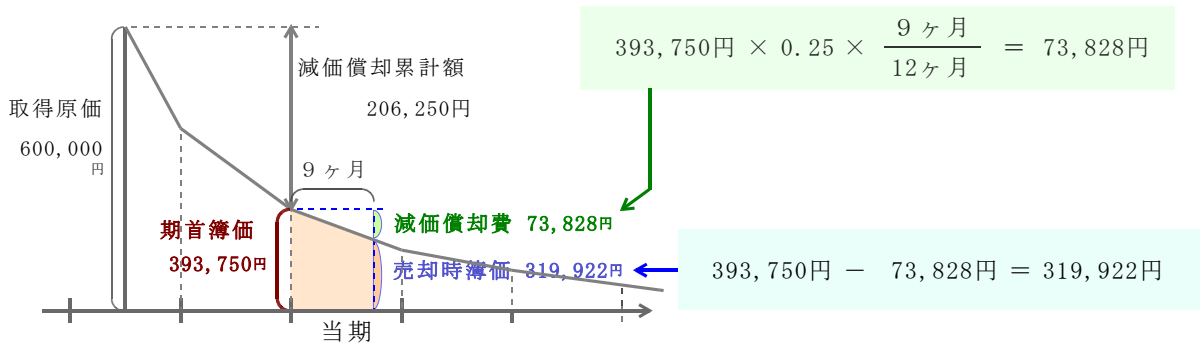
買換えの仕訳

(借)	減価償却累計額	× × ×	(貸)	車 両	× × ×
	減価償却費	× × ×		未払金	× × ×
	車 両	× × ×			
	車両売却損	× × ×			

■ 新車両の購入原価
■ 期首～売却時までの減価償却費
■ 新車両の購入原価と旧車両の下取額の差額
■ 旧車両の売却時簿価と下取額との差額

設例6 償却資産の買換え + 定率法

I商店は、当期の9月30日に車両の買換えを行った。新車両の購入原価は1,000,000円、旧車両（取得原価600,000円、期首時点の減価償却累計額206,250円）の下取額は250,000円であった。車両の買換えにあたっての支払額は、月末に支払うことになっている。なお、減価償却費は、償却率25%の定率法によって計算し、間接法で記帳している。そこで、当期の車両買換えに関する仕訳を行いなさい。I商店は12月決算である。



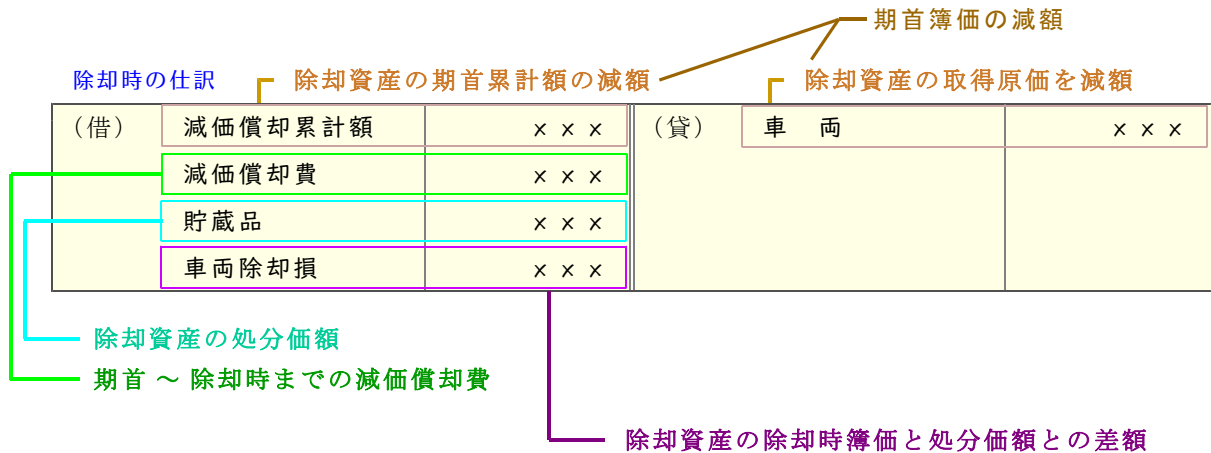
(借)			(貸)		

- ・ 未払金は、新車両の購入原価と旧車両の下取額との差額
- ・ 売却損益は、旧車両の売却時簿価と旧車両の下取額との差額



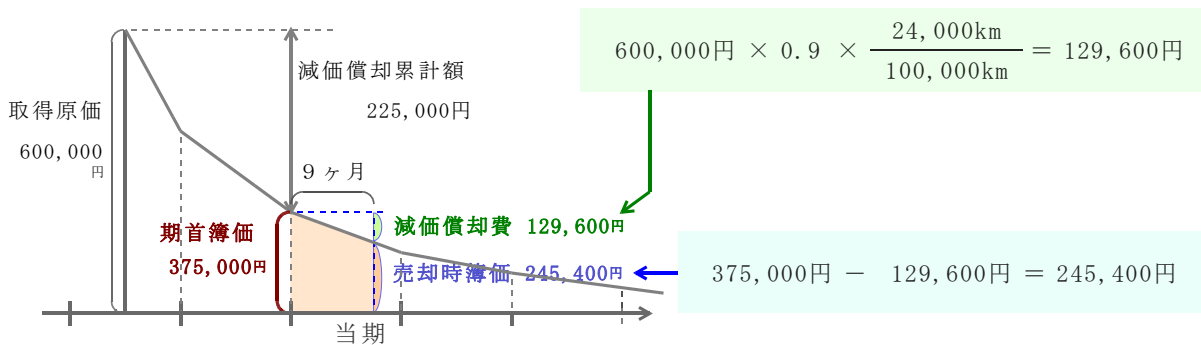
1-5 償却資産の除却・廃棄

固定資産が事業用途から外されたため、帳簿からも除外することを「除却」をいいます。除却する資産に処分価値がある場合は、その処分価値を見積もって、B/Sの貯蔵品勘定で処理します。既に、固定資産の売却を学習していますが、除却の仕訳は、売却仕訳の売却額を貯蔵品に置き換えるだけです。除却資産に処分価値がない場合は、売却仕訳の売却額をゼロ円と考えればよいはずですが。



設例7 償却資産の除却・廃棄 + 生産高比例法

I 商店は、営業活動を外部に委託することになったため、営業車（取得原価 600,000円、期首時点の減価償却累計額 225,000円、総走行可能距離 100,000km、残存価額 10%）を当期の9月30日に除却することにした。当車両は、当期首から除却までの9ヶ月間に24,000kmを走行しており、除却時の処分価額は50,000円と見積もられている。そこで、当期の車両除却時の仕訳を行いなさい。なお、当車両は、生産高比例法によって減価償却費の計算を行っており、間接法で記帳している。I 商店は12月決算である。



除却時の仕訳

(借)			(貸)	

廃棄した場合は、「車両廃棄損」

廃棄した場合は、ゼロ

1-6 償却資産の滅失

固定資産が火災や風水害などの災害によって資産価値を失うことを「滅失」といいます。滅失した場合も、先に学習した除却や廃棄と同様の仕訳を行うことになります。

設例8 償却資産の滅失～保険契約のないケース

当期首に火災が発生し、営業所の建物（取得原価 2,000,000円、減価償却累計額 800,000円）が全焼した。なお、当該建物には保険契約を付していない。

滅失時の仕訳

(借) 減価償却累計額	800,000	(貸) 建物	2,000,000
	1,200,000		

設例9 償却資産の滅失～保険契約のあるケース

当期首に火災が発生し、営業所の建物（取得原価 2,000,000円、減価償却累計額 800,000円）が全焼した。なお、当該建物には損害保険契約 1,500,000円を付しているため、直ちに保険会社に保険金 1,500,000円を請求した。

受け取る保険金の金額によって、会社の損失の大きさが変わるため、建物滅失時点では、「火災損失」勘定は用いずに、「未決算」（あるいは、「火災未決算」あるいは「保険未決算」）勘定で処理します。

滅失時の仕訳

(借) 減価償却累計額	800,000	(貸) 建物	2,000,000
	1,200,000		

保険会社に保険金を請求した時点では、保険金額が未確定なため、まだ会計上の処理は行いません。保険会社から、保険金額が確定した旨の通知が届いた時点で、その保険金額を「未収金」として計上します。

保険金請求時の仕訳

仕訳なし			
------	--	--	--

保険会社から保険金の金額が確定した旨の通知を受けた場合、その金額に応じて、次のような仕訳を行います。

保険会社から保険金 1,000,000円を支払う通知が来た場合の仕訳

(借)		(貸)	

保険会社から保険金 1,500,000円を支払う通知が来た場合の仕訳

(借)		(貸)	

1-7 建設仮勘定

建物や大型設備の建設には長期間を要します。完成して引渡されるまで、全く建設費用を支払わないのでは、請負側の負担になるため、工事代金は複数回に分けて支払われるのが一般的です。工事代金の一部を支払った場合に利用されるのが「**建設仮勘定**」です。

(1) 建物の新築工事代金 3,000,000円の30%を手付金として、小切手を振り出して支払った。

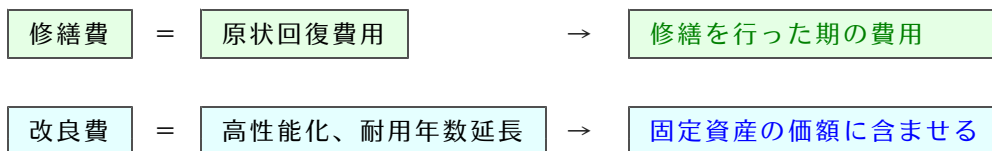
(借)		(貸)	
-----	--	-----	--

(2) 建物が完成したため、残額 2,100,000円は小切手で支払い、建物の引渡しを受けた。

(借)		(貸)	

1-8 修繕と改良

固定資産は、経年劣化するため、これを補うために企業は一定の支出を行います。会計では、この支出額のうち、固定資産の性能を維持するための支出は「修繕費（又は修理費）」としますが、性能を高めたり、耐用年数を延長させるための支出は「資本的支出」として、固定資産の価額に含めることにしています。



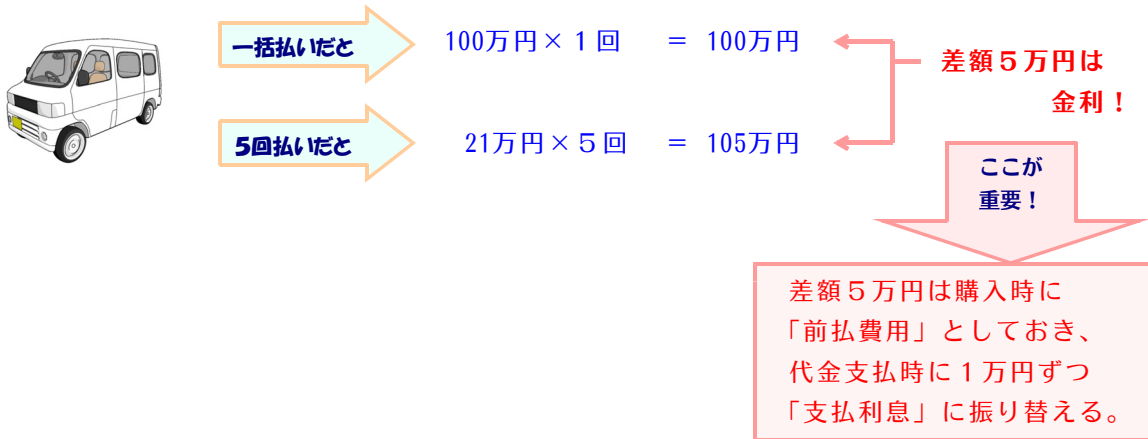
建物について、床の改修工事を行い、工事代金 1,000,000円を小切手で支払った。なお、工事代金のうち 70%は改良のための支出であった。

(借)		(貸) 当座預金	1,000,000

2. 有形固定資産の割賦購入

長期にわたり企業活動に利用される有形固定資産の取得原価は高額であることが多いため、その支払も分割払いとすることがあります。この場合、取得原価よりも支払総額が多くなるのが一般的で、その差額は、長期払いに対する金利だと考えられています。

100万円の自動車



それでは、仕訳を考えてみましょう。

(1) 100万円の自動車を一括払いで購入した場合

(購入時 = 支払時)

(借) 車 両	1,000,000	(貸) 当座預金	1,000,000
---------	-----------	----------	-----------

(2) 100万円の自動車を21万円×5回の分割払いで購入した場合

(購入時)

(借)		(貸)	
-----	--	-----	--

(支払時)

(借)		(貸)	
-----		-----	

※ 購入時に計上した「前払費用」50,000円から「支払利息」にいくらを振り替えるかは、他にも計算方法があります。日商2級では、50,000円÷5回払い＝10,000円という計算方法（定額法）のみを学習します。

設例 1 0

次の①～③の取引について、仕訳を行いなさい。

- ① F社は、備品 2,000,000円を購入し、代金は毎月末に期限の到来する 520,000円の約束手形を4枚振り出して支払った。なお、利息は前払費用勘定で処理する。
- ② 当月末に約束手形1枚を現金で決済した。
- ③ 決算期末に3ヶ月分の減価償却費を間接法により計上した。なお、減価償却方法は、償却率20%の定率法とする。

① 購入時

(借) 備品	2,000,000	(貸) 営業外支払手形	2,080,000
前払費用	80,000		

② 決済時

(借) 営業外支払手形	520,000	(貸) 現金	520,000
支払利息	20,000	前払費用	20,000

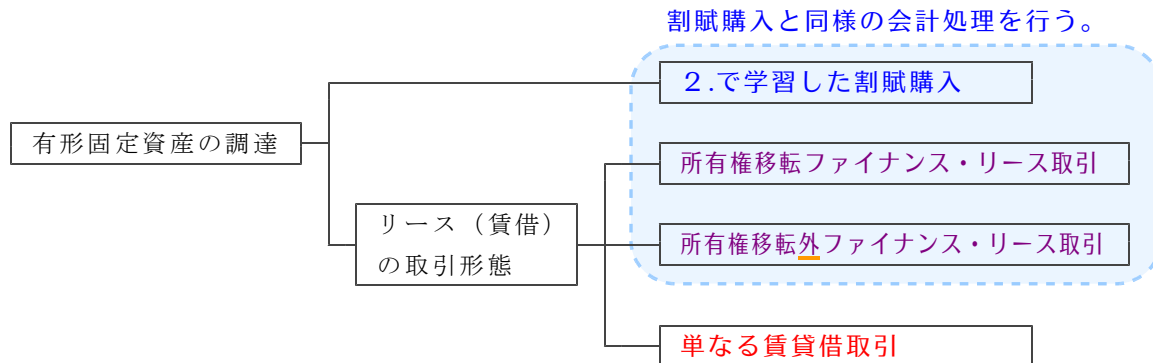
③ 減価償却費の計上

(借) 減価償却費	100,000	(貸) 備品減価償却累計額	100,000
-----------	---------	---------------	---------

$$\text{※ } 2,000,000 \times 0.200 \times 3/12 = 100,000$$

3. リース取引の処理

高額な有形固定資産の調達には、2.で学習したような割賦購入で行われる場合もあれば、購入するのではなく、リース（賃借）による場合もあります。ただし、現実のリース（賃借）取引には、割賦購入に近い取引形態をとることもあり、そのような場合には、割賦購入と同様の会計処理を行うものとされています。



一定のリース取引について、何故、割賦購入と同様の会計処理を行うのか？

200万円の自動車



4年の分割払い

$52万円 \times 4回 = 車両 200万 + 利息 8万$

4年間のリース

$52万円 \times 4回 = 車両 200万 + 利息 8万$

購入代価総額とリース料総額が同等で、かつ、リース期間終了後に自動車の所有権を借り手に無償で移転する契約がなされているような場合には、実質的に、4回の分割払いによる割賦購入と何ら変わりがありません。従って、このような一定の要件を満たすリース取引については、割賦購入と同様の会計処理をしなければならないこととされています。

(参考)

1. 下記①、②の両要件を満たすリース取引については、割賦購入と同様の処理が求められます。

① リース期間中の中途解約が禁止されている、又は賃借人が中途解約する場合には未経過分のリース料のおおむね全部を支払うこととされている。

② 賃借人がリース資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、(※)リース資産の使用に伴う費用を実質的に負担すべきこととされている。

(※) リース料総額がその資産の通常要する取得原価のおおむね90%を超える場合は、リース資産の使用に伴う費用を実質的に負担すべきこととされているとみなします。

2. 上記1. によって、割賦購入したものとして計上した取得原価は、「所有権移転ファイナンス・リース取引」は「通常の減価償却」、「所有権移転外ファイナンス・リース取引」は「リース期間定額法」による償却計算を行います。

(1) 「**所有権移転ファイナンス・リース取引**」は、1. の両要件を満たすリース取引のうち、次のいずれかの要件を満たす取引をいいます。

- ① リース期間の終了時又は中途において、そのリース資産が無償又は名目的な対価の額で賃借人に譲渡されるものであること。
- ② リース期間の終了時又は中途においてリース資産を著しく有利な価額で買い取る権利が賃借人に与えられているものであること。
- ③ 賃借人の特別な注文によって製作される機械装置のようにリース資産がその使用可能期間中その賃借人によってのみ使用されると見込まれるものであること又は建築用足場材のようにリース資産の識別が困難であると認められるものであること。
- ④ リース期間がリース資産の法定耐用年数に比して相当短いもの（賃借人の法人税の負担を著しく軽減することになると認められるものに限り。）であること。

なお、「リース期間がリース資産の法定耐用年数に比して相当短いもの」とは、リース期間がリース資産の法定耐用年数の70%（法定耐用年数が10年以上のリース資産については60%）に相当する年数（1年未満の端数切捨て）を下回る期間であるものをいいます。

(2) 「**所有権移転外ファイナンス・リース取引**」は、1. の両要件を満たすリース取引のうち、「**所有権移転ファイナンス・リース取引**」に該当しない取引をいいます。

（参考）は、国税庁のタックス・アンサーをもとに作成しております。

(1) 取得原価の計上 (取引開始時) の仕訳 ×6. 4. 1

割賦購入	所有権移転リース取引	所有権移転外リース取引	賃借取引
200万円の自動車を52万円×4年の分割払いで購入した。	200万円の自動車を52万円×4年でリースした(中途解約は禁止され、5年後に無償譲渡される。)	200万円の自動車を52万円×4年でリースした(中途解約は禁止され、5年後に返還する。)	200万円の自動車を52万円×4年で賃借した(中途解約可能である)。
車両 200 / 未払金 前払費用 8 / 208 ↳ 支払総額と取得原価の差額	原則法 車両 200 / リース債務 200	簡便法 車両 208 / リース債務 208	取得原価の計上なし

(2) 支払時の仕訳 ×7. 3.31

割賦購入	所有権移転リース取引	所有権移転外リース取引	賃借取引
未払金 52 / 現金 52 支払利息 2 / 前払費用 2 ↳ 前払費用 8 ÷ 4年(定額法)	原則法 リース債務 50 / 現金 52 支払利息 2	簡便法 リース債務 52 / 現金 52	支払リース料 52 / 現金 52

(3) 期末償却時の仕訳 (定額法、車両の残存価額はゼロ、法定耐用年数は5年) ×7. 3.31

割賦購入	所有権移転リース取引	所有権移転外リース取引	賃借取引
減価償却費 40 / 車両減価償却累計額 40	原則法 (耐用年数5年で償却) 減価償却費 40 / 車両減価償却累計額 40	原則法 (リース期間4年で償却) 減価償却費 50 / 車両減価償却累計額 50	償却費の計上なし
		簡便法 減価償却費 52 / 車両減価償却累計額 52	
	耐用年数で普通償却	リース期間定額法(月数按分)	

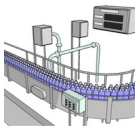
(4) 財務諸表の作成 (所有権移転外ファイナンス・リース取引は原則法)

所有権移転ファイナンス・リース取引		所有権移転外ファイナンス・リース取引	
B/S		B/S	
有形固定資産	流動負債 1年基準の適用	有形固定資産	流動負債 1年基準の適用
リース資産 200	リース債務 50	リース資産 200	リース債務 50
減価償却累計額 40	固定負債	減価償却累計額 50	固定負債
	リース債務 100		リース債務 100
P/L		P/L	
販売費及び一般管理費		販売費及び一般管理費	
減価償却費 40		減価償却費 50	
営業外費用		営業外費用	
支払利息 2		支払利息 2	

4. 有形固定資産の圧縮記帳

一定の有形固定資産（防災設備など）を取得する場合に国から補助金を受け取ったり、保険事故（倉庫の火災など）が生じた場合に保険会社から保険金を受け取ることがあります。これら補助金や保険金に法人税を課税すると、補助金の目的資産（防災設備）や保険事故の代替資産（新しい倉庫）を購入できなくなる可能性があります。そこで、このような場合に、一時に法人税が課税されないように、課税の繰延べを行うための会計処理が「圧縮記帳」です。

4-1 直接減額方式による圧縮記帳



省エネ設備を1,400万円で購入し、国から420万円の補助金を受け取ることにしたとします。

① 機械設備の取得

(単位：万円)

(借) 機械設備	1,400	(貸) 現金	1,400
----------	-------	--------	-------

② 国庫補助金の受取り

(借) 現金	420	(貸) 国庫補助金収入	420
--------	-----	-------------	-----

このままだと、国庫補助金収入420万円に課税され、国税を徴収されることになります。そうすると、国が補助金を支給し、その一部を法人税として回収してしまうことになり、補助金を支給した効果が減殺されてしまいます。そこで、国庫補助金収入に一時に課税されないように、次のような仕訳を行います。

③ 圧縮記帳

(借)		(貸)	
-----	--	-----	--

③の仕訳により、国庫補助金収入420は相殺されてゼロになるとともに、機械設備の取得原価が1,400から980へと圧縮されるため、③の会計処理は「圧縮記帳」と呼ばれています。この圧縮記帳の効果について、圧縮記帳を行うかどうかで、税務上の費用（損金といいます）と収益（益金といいます）がどのように変化するかを考察してみましょう。

イ. 圧縮記帳を行わない場合（①+②+減価償却費の計上）

償却期間全体の益金	= 国庫補助金収入	420
償却期間全体の損金	= 機械設備の減価償却費合計 = 機械設備の取得原価	1,400
償却期間全体の課税所得		△ <u>980</u>

ロ. 圧縮記帳を行う場合（①+②+③+減価償却費の計上）

償却期間全体の益金	= 国庫補助金収入 420 - 機械設備圧縮損 420 =	0
償却期間全体の損金	= 機械設備の減価償却費合計 = 機械設備の取得原価	980
償却期間全体の課税所得		△ <u>980</u>

イ. ロ. とともに △980となっているため、圧縮記帳を行っても、課税期間全体の課税所得には変化はなく、法人税等の額も変わりません。つまり、圧縮記帳を行うことによって、初年度の税金は安く済みますが、償却費の総計上額が 1,400から980へと減少してしまうため、償却期間を通じて課税の取戻しが行われ、結局、全体としての課税金額は変わらないことになります。

少し難しいので、もう少し検討してみましょう。

初年度 機械設備は会計年度末に取得したものとします。

<u>圧縮記帳を行わない場合</u>				<u>圧縮記帳を行う場合</u>			
後 T/B				後 T/B			
機械設備	1,400	国庫補助金収入	420	機械設備圧縮損	420	国庫補助金収入	420
				機械設備	980		

① 初年度は、圧縮記帳の方が 420だけ課税所得が小さく、税金が安くなる。

翌年度 ~ 償却終了年の合計 残存価額はゼロとします。

<u>圧縮記帳を行わない場合</u>				<u>圧縮記帳を行う場合</u>			
後 T/B				後 T/B			
減価償却費	1,400			減価償却費	980		
機械設備	1,400	減価償却累計額	1,400	機械設備	980	減価償却累計額	980

② 翌年度～償却終了年の合計は、圧縮記帳の方が 420だけ課税所得が大きく、税金が高くなる。

①②より、初年度は税金は安くなりますが、翌年から償却終了年までに同額の課税の取戻しが行われることが分かります。従って、圧縮記帳の制度は、初年度において、一時に課税されることを回避する制度ということになります。

4-2 積立金方式（参考）

圧縮記帳を行うと、資産の取得原価が圧縮損の金額だけ過少に表示され、貸借対照表が歪んでしまいます。先程の例でいうと、会社は、取得原価 1,400の機械設備を保有しているのに、貸借対照表の利用者は、980の資産しか保有していないと判断してしまいます。この問題点を解決する方法が「積立金方式」です。「積立金方式」では、貸借対照表の資産価額を歪めないようにするため、取得原価に対する圧縮を行いません。

省エネ設備を 1,400万円で購入し、国から 420万円の補助金を受け取ることにしたとします。

① 機械設備の取得 （単位：万円）

(借) 機械設備	1,400	(貸) 現金	1,400
----------	-------	--------	-------

② 国庫補助金の受取り

(借) 現金	420	(貸) 国庫補助金収入	420
--------	-----	-------------	-----

直接減額方式の場合は、国庫補助金収入 420万円に対する課税を回避するために、機械設備圧縮損を計上するとともに、機械設備の取得原価を同額だけ圧縮しました。これに対し、積立金方式では、機械設備の貸借対照表価額が歪まないように、次のような仕訳を行います。

③ 剰余金処分経理による圧縮積立金の積立

(借)	(貸)
-----	-----

③の仕訳では、機械設備の貸借対照表価額を 1,400万円のままにしておけますが、国庫補助金収入 420万円がそのまま損益計算書に計上されるため、これに課税されてしまいます。そこで、会計上の処理からは離れてしましますが、法人税の確定申告を行う際に、課税の対象となる所得を 420万円減額することになっています。以下は、法人税法関連法規に従った処理です。

初年度 機械設備は会計年度末に取得したものとします。

<p><u>圧縮積立金を積み立てない場合</u></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">後 T / B</td> </tr> <tr> <td style="width: 25%;">機械設備</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">1,400</td> <td style="width: 25%;">国庫補助金収入</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">420</td> </tr> </table>	後 T / B				機械設備	1,400	国庫補助金収入	420	<p><u>圧縮積立金を積み立てる場合</u></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">後 T / B</td> </tr> <tr> <td style="width: 25%;">機械設備</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">1,400</td> <td style="width: 25%;">国庫補助金収入</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">420</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="border-top: 1px solid black;">圧縮積立金</td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: center;">420</td> </tr> </table>	後 T / B				機械設備	1,400	国庫補助金収入	420			圧縮積立金	420
後 T / B																					
機械設備	1,400	国庫補助金収入	420																		
後 T / B																					
機械設備	1,400	国庫補助金収入	420																		
		圧縮積立金	420																		

法人税の申告書で課税所得が 420万円小さくなるように調整します。

翌年度 ~ 償却終了年の合計 残存価額はゼロとします。

<p><u>圧縮積立金を積み立てない場合</u></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">後 T / B</td> </tr> <tr> <td style="width: 25%;">減価償却費</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">1,400</td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> <tr> <td>機械設備</td> <td style="text-align: center;">1,400</td> <td style="border-top: 1px solid black;">減価償却累計額</td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: center;">1,400</td> </tr> </table>	後 T / B				減価償却費	1,400			機械設備	1,400	減価償却累計額	1,400	<p><u>圧縮積立金を積み立てる場合</u></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">後 T / B</td> </tr> <tr> <td style="width: 25%;">減価償却費</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">980</td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> <tr> <td>機械設備</td> <td style="text-align: center;">1,400</td> <td style="border-top: 1px solid black;">減価償却累計額</td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: center;">980</td> </tr> </table>	後 T / B				減価償却費	980			機械設備	1,400	減価償却累計額	980
後 T / B																									
減価償却費	1,400																								
機械設備	1,400	減価償却累計額	1,400																						
後 T / B																									
減価償却費	980																								
機械設備	1,400	減価償却累計額	980																						

圧縮積立金を積み立てた場合、機械の取得原価は 980万円とされます。圧縮積立金を積み立てない場合に比べ、減価償却費総額が 420万円減少することにより、課税の取戻しが行われることとなります。

設例11 国庫補助金の圧縮記帳

次の①～③の取引について、仕訳を行いなさい。3月末が会計期末である。

- ① 5月10日に機械装置 700万円を現金で購入し、7月10日より事業供用を開始した。
- ② 6月15日に機械装置の購入代金に充当する目的で 600万円の国庫補助金が普通預金に振り込まれたため、同日に、直接減額方式による圧縮限度額 600万円の圧縮記帳を行っている。
- ③ 当期末の決算において、機械装置の減価償却費を計上した。償却方法は、耐用年数5年、残存価額ゼロとした定額法である。

① 機械設備の購入

(単位：円)

(借) 機械設備	7,000,000	(貸) 現金	7,000,000
----------	-----------	--------	-----------

② 国庫補助金の受取りと圧縮記帳

(借) 普通預金	6,000,000	(貸) 国庫補助金収入	6,000,000
機械設備圧縮損	6,000,000	機械装置	6,000,000

【圧縮限度額について】

機械設備の取得原価 700万円と支給された国庫補助金 600万円のうち、少ない方の金額が圧縮限度額とされます。日商2級の問題では、国庫補助金の全額を圧縮損とする設定での出題が予想されます。

③ 減価償却費の計上

(借) 減価償却費	150,000	(貸) 備品減価償却累計額	150,000
-----------	---------	---------------	---------

$$\text{※ } (7,000,000 - 6,000,000) \div 5 \text{年} \times 9/12 = 150,000$$

【減価償却費について】

圧縮記帳を行った場合、償却計算の対象となるのは、圧縮記帳後の取得原価です。従って、700万円から圧縮損 600万円を控除した 100万円を取得原価として償却費の計算を行います。なお、償却計算の開始時期は、取得日ではなく、事業供用日とされることに注意して下さい。

設例12 保険差益の圧縮記帳

次の①～③の取引について、仕訳を行いなさい。3月末が会計期末である。

- ① 5月10日に簿価 380万円（取得原価 2,400万円、耐用年数 20年、定額法、残存価額なし、前期末の減価償却累計額 2,000万円）の倉庫が焼失した。
- ② 6月15日に保険会社から火災保険金 2,000万円が普通預金口座に振り込まれた。
- ③ 7月10日に代替倉庫 2,000万円を取得し、取得代価を普通預金口座から振り込んだ。同日より事業供用するとともに、直接減額方式による圧縮限度額 1,620万円の圧縮記帳を行った。

① 倉庫の焼失

(単位：千円)

(借)	(貸)

減価償却費 = 24,000,000 ÷ 20年 × 2/12 = 200,000円

② 火災保険金の受取り

(借) 普通預金	(貸) 火災未決算
20,000	3,800
	保険差益
	16,200

③ 代替倉庫の取得と圧縮記帳

(借)	(貸)

【圧縮限度額について】

受取保険金と災害損失との差額は、「保険差益」と呼ばれています。受け取った保険金と同額かそれより高額な代替資産を取得しているのであれば、保険差益の全額が圧縮限度額となります。これに対し、受け取った保険金よりも安い代替資産しか取得していない場合には、その割合に応じて、圧縮限度額も小さくなります。例えば、受取保険金の60%相当額の代替資産しか取得していないのであれば、保険差益の金額の60%しか圧縮記帳の対象になりません。本問の場合には、受け取った保険金 2,000万円の全額を代替資産の取得に充当しているため、保険差益 1,620万円の全額が圧縮記帳の対象とされていたわけです。

2級の場合には、圧縮損の金額は資料に与えられるはずですが。

【減価償却費について】

本問では問われていませんが、償却計算の対象となる取得原価は、圧縮記帳後の金額とされるため、2,000万円から圧縮損 1,620万円を控除した 380万円を取得原価として償却費の計算を行います。