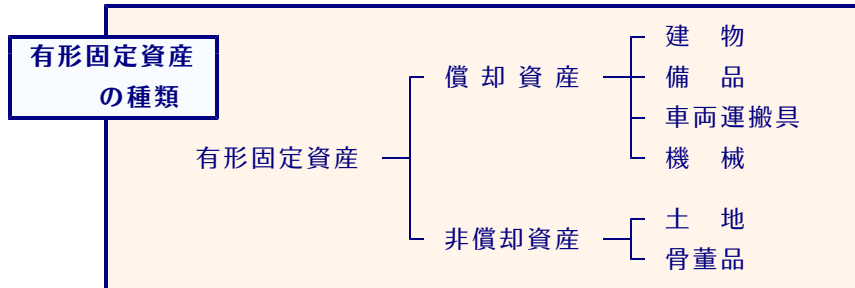


第3章 有形固定資産

有形固定資産については、購入時、及び売却時の仕訳を行える必要があります。また、有形固定資産には、建物や機械のように減価償却を行う償却資産と土地のように償却計算を行わない非償却資産とがあります。本章では、減価償却の手続きについても学習します。



1. 有形固定資産の取得原価

有形固定資産を購入した場合には、商品や有価証券と同様に、有形固定資産を事業の用に供する日までにかかる付随費用を取得原価に算入する必要があります。

土地の取得原価の計算例

6/3
契約
6/9
引渡し
7/1
事業供用

土地をA社から購入する契約を結び、手付金 5,000円を支払い、残金 115,000円は未払とした。

A社に残金 115,000円を支払うとともに、登記費用 300円と仲介手数料 700円を業者等に支払った。

6/3の当店の仕訳

--	--	--	--

(前払金)

商品や固定資産を購入する場合に、契約時に手付金を請求される場合があります。手付金を支払うと、現金（資産）が減少するため、現金勘定を貸方に記入することになります。このときの相手勘定に用いられるのが「前払金勘定」です。なお、不動産購入時の手付金については、「前払金勘定」ではなく、「前渡金勘定」や「建設仮勘定」を利用する場合があります。

6/9の当店の仕訳

--	--	--	--

6/3のA社の仕訳

現金	5,000	前受金	5,000
----	-------	-----	-------

(前受金)

手付金を受け取ると、現金（資産）が増加するため、現金勘定を借方に記入することになります。このときの相手勘定に用いられるのが「前受金」勘定です。

6/9のA社の仕訳

現金	115,000	土地	×××
前受金	5,000	売却益	×××

2. 非償却資産の購入と売却

建物や機械のような償却資産の売却仕訳は後回しにして、ここでは、非償却資産である土地の売却仕訳を学習します。



設例1 売却時の仕訳 ～ 売却益が生じるケース

I商店は、前期に 800,000円で購入した土地を当期に 900,000円でN商店に売却した。売却額は未収であるが、売却手数料 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。

I商店の仕訳

(借方)		(貸方)	
-----		-----	
(借方)		(貸方)	

→ (参考) 商品の場合 (分記法)

(借方) 売掛金	900,000	(貸方) 商品	800,000
		商品売却益	100,000

→ (参考) 商品の場合 (3分法)

(借方) 売掛金	900,000	(貸方) 売上	900,000
----------	---------	---------	---------

設例2 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

(借方)		(貸方)	

設例3 売却時の仕訳 ～ 売却損が生じるケース

I商店は、前期に 800,000円で購入した土地を当期に 650,000円でN商店に売却した。売却額は未収であるが、売却手数料 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。

I商店の仕訳

(借方)		(貸方)	
-----		-----	
(借方)		(貸方)	



3. 償却資産

有形固定資産のうち、建物や備品、機械などは償却資産と呼ばれ、それらの取得原価は、「減価償却」の手続きを通じて、費用化されていきます。会計の学習を始めたばかりですから、少し難しく感じるかもしれませんが、「減価償却」は、商業簿記だけでなく、工業簿記や原価計算、あるいは、税理士の法人税や所得税、公認会計士の管理会計論や租税法でも重要な学習分野になるため、考え方なども含めて説明していきます。

3-1 減価償却とは？

(設例)

期首に 360万円の機械を現金で購入し、これを利用することで、毎年 300万円の売上げを計上する予定である。この機械は耐久性に乏しく、3年間しか利用できない。そこで、3年間の損益計算書を作成してみることにした。なお、この資料以外の費用、及び収益は生じないものとする。

(処理①) 機械の取得原価は、収益獲得の犠牲として、購入時に全額費用とすべきである。

1年目のP/L		2年目のP/L		3年目のP/L	
費用	売上	費用 0	売上	費用 0	売上
360万円	300万円	利益	300万円	利益	300万円
	損失 60万円	300万円		300万円	

機械の資産計上額

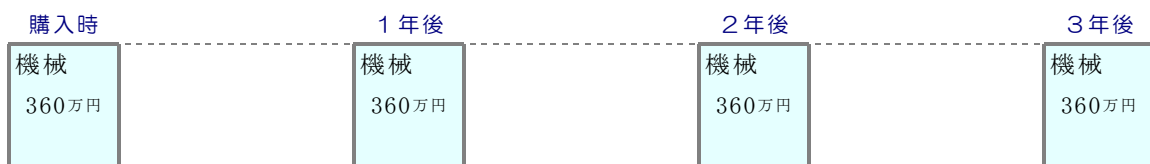


処理①の問題点
3年間、同じ機械を同じように利用して売上を同額計上しているにもかかわらず、計算される利益が大きく変動しているため、企業の経営成績をうまく反映できていないといえます。また、機械の資産計上額が3年間を通じてゼロとなっており、財政状態も貸借対照表にうまく反映できていません。

(処理②) 機械の取得原価 360万円は資産として貸借対照表に全額計上すべきである。

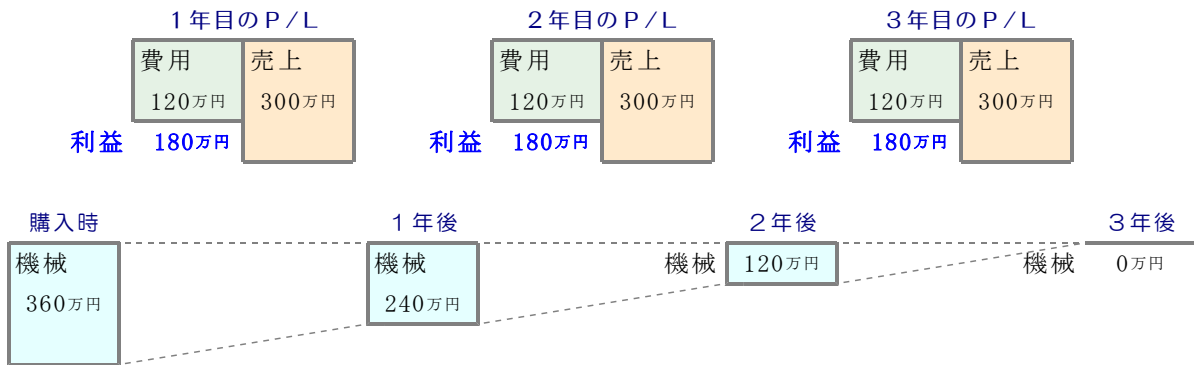
1年目のP/L		2年目のP/L		3年目のP/L	
費用 0	売上	費用 0	売上	費用 0	売上
利益	300万円	利益	300万円	利益	300万円
300万円		300万円		300万円	

機械の資産計上額



処理②の問題点
機械の取得原価 360万円が3年後の貸借対照表にもそのまま計上されています。この機械は3年後には利用価値、すなわち資産価値がゼロになるため、企業の財政状態を貸借対照表にうまく反映できていません。また、損益計算書においても、機械を利用しながら、収益を獲得している状況がうまく反映できていません。

(処理③) 機械の取得原価 360万円は、利用期間にわたって均等に費用計上すべきである。



機械の取得原価 360万円が3年間に渡って、均等に費用化され、毎年 180万円の利益が計上されています。この結果は、3年間同じ機械を利用して、同じ経済活動を行っていたことをうまく損益計算書に反映できていることを示しているといえます。また、360万円で取得した機械が3年間で資産価値がゼロになっていく状況も貸借対照表にうまく反映できています。

↓

B/Sにある 360万円を 120万円ずつ P/Lへ振り替えていくの。直接法の仕訳は、こんな感じ。
 (借) 減価償却費 120万円 / (貸) 機械 120万円

減価償却とは、適正な期間損益計算を行うために、資産の取得原価を期間配分する手続きをいいます。

設例 4

I 商店は、第13期の7月1日に機械装置を 600,000円で取得した。当機械装置の耐用年数は4年、残存価額を 0円として、定額法によって減価償却費の計算を行うこととする。この場合の各年度の減価償却費、及び各年度末の機械装置勘定の残高を計算しなさい。なお、I 商店の決算日は 12月31日である。

1. 当会計期間の減価償却費

$$600,000円 \div 4年 \times \frac{6ヶ月}{12ヶ月} = 75,000円$$

2. 当会計年度末の機械装置勘定の残高

$$600,000円 - 減価償却費 75,000円 = 525,000円$$

3. 各年度の減価償却費と機械装置勘定の残高



3-2 直接法と間接法

3級では、直接法は出題されません。

1. 直接法： 減価償却費の相手勘定を資産勘定とする方法です。

直接法による第13期の仕訳と財務諸表の各金額は、次のようになります。

(借方)		(貸方)	
------	--	------	--

損益計算書 (第13期)

減価償却費	75,000
-------	--------

貸借対照表 (第13期末)

機械装置	525,000
------	---------

損益計算書 (第14期)

減価償却費	150,000
-------	---------

貸借対照表 (第14期末)

機械装置	375,000
------	---------

損益計算書 (第15期)

減価償却費	150,000
-------	---------

貸借対照表 (第15期末)

機械装置	225,000
------	---------

.

2. 間接法： 減価償却費の相手勘定を「減価償却累計額」とする方法です。

間接法による第13期の仕訳と財務諸表の各金額は、次のようになります。

(借方)		(貸方)	
------	--	------	--

損益計算書 (第13期)

減価償却費	75,000
-------	--------

貸借対照表 (第13期末)

機械装置	600,000	減価償却累計額	75,000
------	---------	---------	--------

損益計算書 (第14期)

減価償却費	150,000
-------	---------

貸借対照表 (第14期末)

機械装置	600,000	減価償却累計額	225,000
------	---------	---------	---------

損益計算書 (第15期)

減価償却費	150,000
-------	---------

貸借対照表 (第15期末)

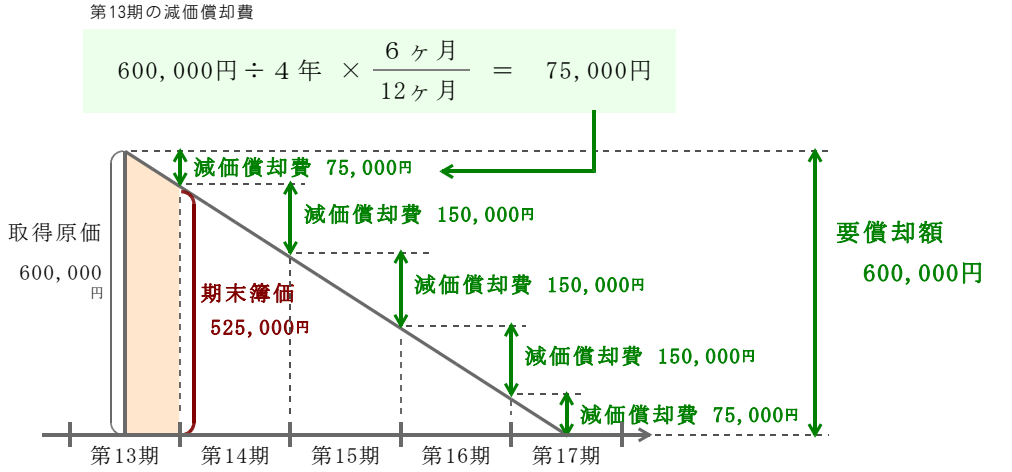
機械装置	600,000	減価償却累計額	375,000
------	---------	---------	---------

.

3-3 残存価額 0円とする場合 v.s 10%とする場合

残存価額とは、耐用年数到来時における資産の見積売却価額をいいます。もともと会計では、取得原価の10%を残存価額とすることが多かったのですが、現行税法が残存価額を0円で計算することから、近年では、会計でも残存価額0円で計算する問題が多くなりました。

1. 残存価額 0円とする場合

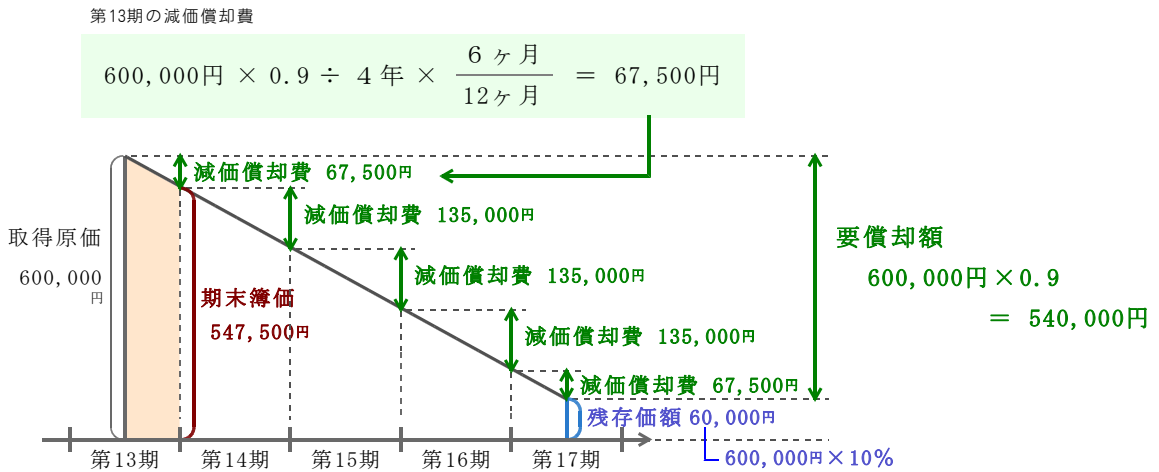


貸借対照表 (第17期末)

機械装置	600,000	減価償却累計額	600,000
------	---------	---------	---------

第17期末の貸借対照表

2. 残存価額を取得原価の10%とする場合



貸借対照表 (第17期末)

機械装置	600,000	減価償却累計額	540,000
------	---------	---------	---------

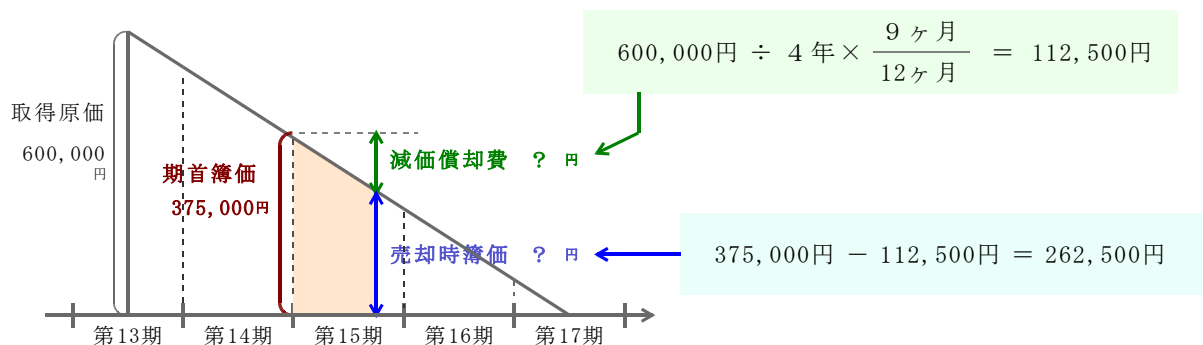
第17期末の貸借対照表

3-4 償却資産の売却

償却資産の売却仕訳は、おそらく日商簿記3級の中で一番難しく感じる方が多いと思います。売却した資産の売却時の簿価を正しく計算できれば、うまくいくはずです。そのためには、期首から売却時までの減価償却費を計算する必要があります。

設例5 期中売却 + 直接法 + 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。当機械装置の耐用年数は4年、残存価額を0円として、定額法による減価償却費の計算を行い、直接法で処理している。この場合の第15期における当該機械装置の売却仕訳を行いなさい。なお、I商店は12月決算であり、第15期の機械装置の期首帳簿残高は375,000円であった。



1. 第15期の1/1～9/30までの減価償却費

$$\text{第15期の1/1～9/30までの減価償却費} = 600,000\text{円} \div 4\text{年} \times \frac{9\text{ヶ月}}{12\text{ヶ月}} = 112,500\text{円}$$

減価償却費の計上仕訳

(借方)		(貸方)	
------	--	------	--

2. 第15期における売却時の機械装置の簿価

$$\begin{aligned} \therefore \text{売却時簿価} &= \text{第15期の期首簿価 } 375,000\text{円} - \text{売却までの減価償却費 } 112,500\text{円} \\ &= 262,500\text{円} \end{aligned}$$

3. 第15期における売却損の計算

$$\therefore \text{売却損} = 262,500\text{円} - 250,000\text{円} = 12,500\text{円}$$

直接法による売却仕訳

(借方)		(貸方)	
------	--	------	--

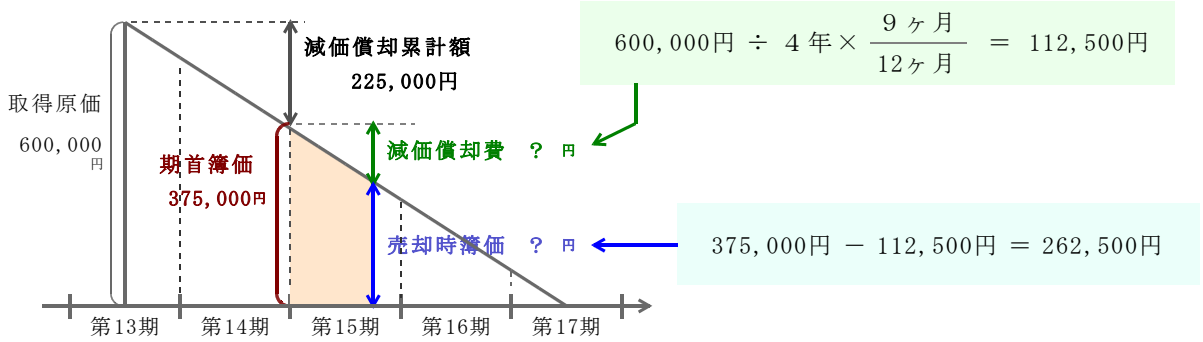
↓ 2つの仕訳をまとめると

売却時の仕訳

(借方)		(貸方)	

設例6 期中売却 + 間接法 + 残存価額 0円

設例5において、I商店が減価償却費を間接法によって処理していたとした場合の売却時の仕訳を行いなさい。なお、第15期の減価償却累計額の期首帳簿残高は225,000円であった。



貸借対照表 (第15期首)

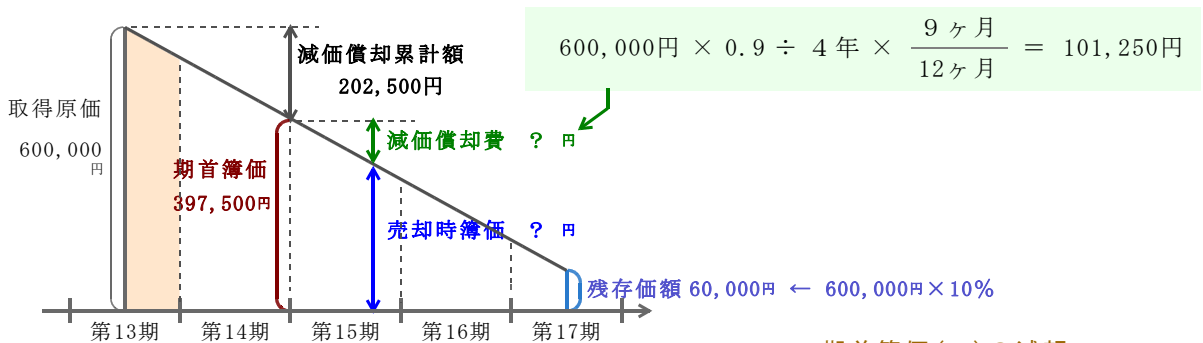
機械装置	600,000	減価償却累計額	225,000	← 取得から第15期首までの減価償却費の累計額
		期首簿価 375,000円		

売却時の仕訳

<p>② 期首時点の累計額の減額</p> <p>(借方)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> </table> <p>⑤ = ① - ② - ③ - ④</p> <p>売却時の簿価</p>									<p>① 取得原価の減額</p> <p>(貸方)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> </table> <p>③ 期首～売却時までの減価償却費(B)</p> <p>④ 売却代金の受取り</p>								

設例7 期中売却 + 間接法 + 残存価額 10%

設例6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、第15期の減価償却累計額の期首帳簿残高は202,500円であった。



売却時の仕訳

<p>② 期首時点の累計額の減額</p> <p>(借方)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> </table> <p>⑤ = ① - ② - ③ - ④</p>									<p>① 取得原価の減額</p> <p>(貸方)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 20px;"> </td><td style="width: 50px;"> </td></tr> </table> <p>③ 期首～売却時までの減価償却費(B)</p> <p>④ 売却代金の受取り</p>								