

3 販売費及び一般管理費

○販売費及び一般管理費の範囲および区分

事例

当社は、製造業を営む3月決算法人ですが、「販売費及び一般管理費」の範囲と、「製造原価」、「営業外費用」等に計上する費目との区分方法および会計上・税務処理上の留意点について説明してください。また、次の各取引の具体的処理について教えてください。

- ① 運送保険料を3月末に、5月分からの向こう1年分30万円を前払した。
- ② 当社はA得意先と年度の製品売上金額に対して3%の売上割戻し契約を結んでいる。当期のA得意先への売上金額は5,000万円であった。なお、当該契約に基づく売上割戻し金の支払は、2か月後の来期5月である。

実務のチェックポイント

会計	① 「販売費及び一般管理費」と「営業外費用」等の区分を適正に行ったか
	② 「販売費及び一般管理費」と「製造原価」の区分を適正に行ったか
法人税	③ 費目の計上は原則として発生ベースで計上したか
	④ 費用の計上に当たり債務確定の判定を確認したか
	⑤ 「損金経理」を要件とする項目に留意したか

消費税

6 各費目の内容につき、仕入税額控除の対象となる取引（課税仕入取引）かどうかを、個々の取引ごとに検討したか

説 明

「販売費及び一般管理費」（以下「販管費」といいます。）とは、会社の販売および一般管理業務に関して発生したすべての費用です(財規84)。これは、売上原価とともに営業費用を構成し、本来の会社の目的業務以外から発生した営業外費用や経常外の事象から発生した特別損失とは明確に区別されなければなりません。販管費の会計処理は、原則的には発生主義の原則および費用収益対応の原則に基づき計上し、その発生期間に正しく割り当てられることになります。したがって、原則として前払費用は当期の販管費に計上してはなりませんし、一方、未払費用は当期の販管費に計上することになります(会計原則第2. 一. A)。ただし、法人税では原則として償却費を除き債務確定基準の要件(法法22③二かっこ書)が必要になり、この要件を満たさない販管費は損金算入が認められませんし、引当金や減価償却費など一定の項目は「損金経理」が要件とされ、申告調整での損金算入は認められないので注意が必要です。また、消費税では販管費の費目の取引内容につき個々に吟味し、仕入税額控除の対象となる取引(課税仕入取引)であるかどうかを検討することになります。

11 「販売費及び一般管理費」と「営業外費用」等の区分を適正に行ったか

販管費には、本来の会社の目的業務に関連して発生した費用が含まれ、会社本来の業務目的から外れたいわば副次的な費用を処理する区分である営業外費用とは明確に区分しなければなりません。支払利息等の財務費用、有価証券の評価・売却損、為替差損等は営業外費用とされ、また、会社の主目的以外の業務から生じた費用も営業外費用とされます。また、固定資産売却損等の臨時損失や過年度償却不足額等の修正損は特別損失を構成し、当然、販管費には含まれません。これらの費用・損失と会社本来の販売・管理業務から発生した販管費が混同されると、会社の正しい営業損益計算を歪めることになり、明確な区分が必要とされています。

貴社の場合、主目的は製造業ということですので、例えば副業として建物賃貸（従業員宿舎は除きます。）などを営んでいれば、これに係る減価償却費、修繕費等は営業外費用で処理することになります。

2 「販売費及び一般管理費」と「製造原価」の区分を適正に行ったか

人件費、減価償却費、水道光熱費、賃借料、消耗品費等の費目は、本社・支店だけでなく製造現場（工場）でも発生します。したがって、これらの費目のうち製品製造に係るものは製造原価を構成します。実務的には、本社等と工場が別棟で物理的に明確に区分されている場合等は、生産部門に係るものが製造原価、管理部門に係るものが販管費と容易に区分しやすいのですが、本社等と工場が物理的に明確に区分されていなかったり（本社兼工場のような場合）、管理者が本社と工場のいずれの監督も兼ねているような状況では、使用床面積、従事時間等の適当な基準を設け、これらの費目の配分（配賦）計算が必要になります。この配分をしないと正しい製品原価が算定されないばかりでなく、仕掛品等の在庫がある場合、利益まで影響を与えることになりますので明確な区分が必要です。

貴社は製造業ですので、適正な原価計算基準を設けて、製品原価を構成する費目と販管費を構成する費目との区分経理が必要です。

3 費目の計上は原則として発生ベースで計上したか

販管費は、原則的には取引の発生時点（発生主義）で計上し、その発生した期間に正しく割り当てなければなりません。したがって、費用の前払分や未払分があるときは、費用の繰延べ（前払費用）、見越し（未払費用）の処理が必要になります。ただし、金額的重要性が乏しいものについては支出時に費用として計上することも認められます（原則注解注1）。

税務においては、この重要性の原則の一適用として支出時から1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合は、その全額を支出時の費用（損金）として処理することも認められています（法基通2-2-14）。しかし、これはたとえ1年以下の期間に係る分の前払いでも、「支出時から1年以内に役務の提供が終了するもの」を前払いした場合にのみ適用されるので注意が必要です。

これにつき、貴社の①の「運送保険料の前払い」取引について吟味してみますと、運送保険料（1年分）に係る役務の提供の開始時期は5月ですから支出時から1年以内ということですが、その役務の提供の終期は支出時から1年を超える

翌年4月となりますので、この適用はできないこととなります。したがって、原則どおり決算で費用の繰延べ処理が必要になります。

支出時に保険料勘定で処理した場合の決算での仕訳は次のとおりとなります。

借 方		貸 方	
前払費用（保険料）	270,000円	保険料	300,000円
長期前払費用（保険料）	30,000円		

なお、もっぱら租税目的で不要不急の前払いを行い、この通達の取扱いを悪用するようなものは、この適用が不適当とされることもあります。

4 費用の計上に当たり債務確定の判定を確認したか

法人税においては、損金の額は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとされており(法法22④)、損金をどの事業年度に計上するかは、企業会計上の発生主義および費用収益対応の原則が妥当するものと考えられています。ただし、そこでの損金は、「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く」(法法22③二かっこ書)ということで、次の「債務確定基準」の各要件を満たしている必要があります(法基通2-2-12)。

- ① 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。
- ② 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。
- ③ 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

したがって、税務での債務確定基準では、法人税法等で特に認める場合を除き、引当金や見越費用等の損金計上は認められないことに留意が必要です。

そこで、貴社の②の「得意先との売上割戻し」取引につき、前記の各要件を吟味してみます。

- ①の要件 売上割戻しに係る契約を取り交わしているので、当該契約に係る債務は成立していると思われる。
- ②の要件 期中に売上割戻し支払の原因となる製品5,000万円販売の実績がある。
- ③の要件 契約で具体的に売上割戻しの金額が計算可能である。当期のA得意先への売上高5,000万円×3%=150万円が売上割戻しの金額になる。

以上「債務確定基準」の各要件を満たしていると思われしますので、決算で次の仕訳を切ることができます。

借 方		貸 方	
売上割戻し	1,500,000円	未払金	1,500,000円

5 「損金経理」を要件とする項目に留意したか

法人税の課税所得は、株主総会等の最高意思決定機関の承認を得て確定した決算における当期利益を基礎に計算します（確定決算の原則）。

「損金経理」とは、この確定した決算で費用または損失として経理することを行います(法法2二十五)。販管費のうち、取引先との取引で発生したものは、たとえ確定した決算で計上を漏らしても、税務申告書上で調整できる仕組みになっていますが、次の項目等については、企業の会計処理に任されており、企業の「損金経理」を条件として税務上の限度額を決めた上で、損金算入が認められることとされています。

- ① 減価償却資産の償却（法法31）
- ② 繰延資産の償却（法法32）
- ③ 資産の評価損（法法33）
- ④ 各種引当金（法法52・53）
- ⑤ 少額減価償却資産および少額繰延資産の損金算入（法令133・134）
- ⑥ 一括償却資産の損金算入（法令133の2）
- ⑦ 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例（措法67の5）
- ⑧ 回収不能債権の貸倒処理（法基通9-6-2）等

6 各費目の内容につき、仕入税額控除の対象となる取引（課税仕入取引）かどうかを、個々の取引ごとに検討したか

消費税の仕入税額控除の計算について、簡易課税の特例(消法37)による場合(基準期間の課税売上高が5,000万円以下である場合)を除き、販管費の各費目の取引につき、課税仕入取引に該当するかどうか検討することになりますが、販管費に属する費目は、会社でおおむね毎年度継続して発生する取引で構成されることが

多いと思われるので、あらかじめ費目ごとに「消費税の課税・非課税マニュアル」等を作成しておくことがよいでしょう。

主な参考法令など

消法37条

措法67条の5

法法2条25号・22条3項2号4項・3条・31条・32条・33条・37条・52条・53条

法令132条・133条の2・134条

財規84条

法基通2-2-12・2-2-14・9-6-2

会計原則第2. 一. A

原則注解注1

○株主資本等変動計算書

事例

すべての株式会社に株主資本の変動事由を報告するため、株主資本等変動計算書の作成が義務付けされていますが、作成方法について教えてください。

実務のチェックポイント

事例会社経理一〇

会 計	❶ 株主資本等変動計算書の表示区分が、企業会計基準に定める貸借対照表の純資産の部の表示区分に従っているか
	❷ 株主資本等変動計算書に表示される各項目の前期末残高および当期末残高は、前期および当期の貸借対照表の純資産の部における各項目の期末残高と整合したものとなっているか
	❸ 株主資本の各項目は、前期末残高、当期変動額および当期末残高に区分し、当期変動額は変動事由ごとにその金額を表示しているか
	❹ 注記事項が適切にされているか

説 明

連結株主資本等変動計算書および個別株主資本等変動計算書（以下合わせて「株主資本等変動計算書」といいます。）は、貸借対照表の純資産の部の一会計期間における変動額のうち、主として、株主に帰属する部分である株主資本の各項目の変動

事由を報告するために作成するものです（「株主資本等変動計算書に関する会計基準」（平17・12・27企業会計基準第6号）1.）。

株主資本等変動計算書を作成する意義は、①近年資本の部に直接計上される項目（その他有価証券評価差額金、為替換算調整勘定）が増えていること、②自己株式の取得、処分および消却等、資本の部の変動要因が増加していることなどから、ディスクロージャーの透明性確保のため導入が望まれていること、③国際的な会計基準では、「株主持分変動計算書」が財務諸表の1つとして位置付けられていることが挙げられます。

① 株主資本等変動計算書の表示区分が、企業会計基準に定める貸借対照表の純資産の部の表示区分に従っているか

株主資本等変動計算書の表示区分は、平成17年12月9日付企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」に定める貸借対照表の純資産の部の表示区分に従います（「株主資本等変動計算書に関する会計基準」（平17・12・27企業会計基準第6号）4.）。

「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（平17・12・9企業会計基準5）を抜粋しますと、次のような区分になります。

(個別貸借対照表)	(連結貸借対照表)
純資産の部 I 株主資本 1 資本金 2 新株式申込証拠金 3 資本剰余金 (1) 資本準備金 (2) その他の資本剰余金 資本剰余金合計 4 利益剰余金 (1) 利益準備金 (2) その他利益剰余金	純資産の部 I 株主資本 1 資本金 2 新株式申込証拠金 3 資本剰余金 4 利益剰余金
××積立金 繰越利益剰余金	

利益剰余金合計			
5 自己株式		5 自己株式	
6 自己株式申込証拠金		6 自己株式申込証拠金	
株主資本合計		株主資本合計	
II 評価・換算差額等		II 評価・換算差額等	
1 その他有価証券評価差額金		1 その他有価証券評価差額金	
2 繰延ヘッジ損益		2 繰延ヘッジ損益	
3 土地再評価差額金		3 土地再評価差額金	
		4 為替換算調整勘定	
評価・換算差額等合計		評価・換算差額等合計	
III 新株予約権		III 新株予約権	
純資産合計		純資産合計	

- 2** 株主資本等変動計算書に表示される各項目の前期末残高および当期末残高は、前期および当期の貸借対照表の純資産の部における各項目の期末残高と整合したものとなっているか

株主資本等変動計算書に表示される各項目の前期末残高および当期末残高は、前期および当期の貸借対照表の純資産の部における各項目の期末残高と整合したものでなければいけません（「株主資本等変動計算書に関する会計基準」（平17・12・27企業会計基準第6号）5.）。

- 3** 株主資本の各項目は、前期末残高、当期変動額および当期末残高に区分し、当期変動額は変動事由ごとにその金額を表示しているか

- (1) 株主資本の各項目

株主資本の各項目は、前期末残高、当期変動額および当期末残高に区分し、当期変動額は変動事由ごとにその金額を表示します。

連結損益計算書の当期純利益（または当期純損失）は、連結株主資本等変動計算書において利益剰余金の変動理由として表示します。また、個別損益計算書の当期純利益（または当期純損失）は、個別株主資本等変動計算書においてその他利益剰余金またはその内訳科目である繰越利益剰余金の変動事由として表示します。

- (2) 株主資本以外の各項目

株主資本以外の各項目は、前期末残高、当期変動額および当期末残高に区分

し、当期変動額は純額で表示します。ただし、当期変動額について主な変動事由ごとにその金額を表示（注記による開示を含みます。）することができます。

4 注記事項が適切にされているか

連結株主資本等変動計算書には、発行済株式の種類および総数に関する事項、自己株式の種類および株式数に関する事項、新株予約権および自己新株予約権に関する事項、配当に関する事項を注記します。

個別株主資本等変動計算書には、自己株式の種類および株式数に関する事項を別途注記します。

中間連結株主資本等変動計算書および中間個別株主資本等変動計算書（合わせて「中間株主資本等変動計算書」といいます。）は、株主資本等変動計算書に準じて作成します。

主な参考法令など

平17・12・9 企業会計基準5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」

平17・12・27 企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」

平17・12・27 企業会計基準適用指針第9号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」