

1 6	受験番号シール貼付欄

第 3 問 答案用紙<1> (会 計 学)

問題 1

問 1

①	減価償却費	②	法人税等	③	換算差額
④	150 千円	⑤	1,200 千円	⑥	△11,850 千円
⑦	65,550 千円	⑧	△18,000 千円	⑨	△24,000 千円

問 2

表示区分：財務活動によるキャッシュ・フロー

親会社と子会社の支配関係が継続している場合の子会社株式の追加取得および一部売却による親会社の持分変動による差額は、資本剰余金に計上される。このため、当該子会社株式の取得による支出および売却による収入は、非支配株主との取引として「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

2 6	受験番号シール貼付欄

第 3 問 答案用紙<2> (会 計 学)

問題 2

問 1

① 3,600 千円	② 2,160 千円	③ 1,500 千円
④ 3,950 千円	⑤ 2,735 千円	⑥ 6,400 千円
⑦ 2,500 千円	⑧ 4,500 千円	⑨ 15,295 千円

問 2

① 機械装置等と同様に製品マスターを利用（複写）して製品を作成すること。
② 法的権利（著作権）を有していること。
③ 適正な原価計算により取得原価を明確化できること。

評点

(I COフィードバック解説)

問題1 個別キャッシュ・フロー計算書(間接法)(単位:百万円)**問1**

I 営業活動によるキャッシュ・フロー

税引前当期純利益	注1	(62,850)
(①減価償却費)	注1	(24,600)
貸倒引当金の増減額	注2	(④ 150)
退職給付引当金の増減額	注3	(⑤ 1,200)
受取利息・受取配当金	注1	(△2,400)
支払利息	注1	(3,600)
有価証券売却益	注1	(△3,000)
有価証券評価損	注1	(1,200)
為替差損	注1	(1,800)
	注20	
固定資産売却損	注1	(5,400)
売上債権の増減額	注4	(⑥△11,850)
棚卸資産の増減額	注5	(13,500)
前払費用の増減額	注6	(△600)
仕入債務の増減額	注7	(△6,000)
未払費用の増減額	注8	(300)
小計	注9	(90,750)
利息及び配当金の受取額	注10	(3,000)
利息の支払額	注11	(△4,200)
(②法人税等)の支払額	注12	(△24,000)
営業活動によるキャッシュ・フロー	注13	(⑦ 65,550)
II 投資活動によるキャッシュ・フロー		
有価証券の取得による支出	注14	(△6,000)
有価証券の売却による収入		(21,000)
有形固定資産の取得による支出	注15	(△90,000)
有形固定資産の売却による収入		(54,000)
貸付けによる支出	注16	(△1,800)
貸付金の回収による収入		(4,800)
投資活動によるキャッシュ・フロー	注17	(⑧△18,000)
III 財務活動によるキャッシュ・フロー		
借入れによる収入	注18	(12,000)
借入金の返済による支出		(△24,000)
株式の発行による収入		(6,000)
配当金の支払額		(△18,000)
財務活動によるキャッシュ・フロー	注19	(⑨△24,000)
IV 現金及び現金同等物に係る(③換算差額)	注20	(△1,800)
V 現金及び現金同等物の増減額	注21	(21,750)
VI 現金及び現金同等物の期首残高		(81,000)
VII 現金及び現金同等物の期末残高		(102,750)

注1 P/L計上額。

注2 貸倒引当金の増減額：当期末1,350－前期末1,200＝ $\boxed{150}$

償却債権取立益(営業外収益)は、実務指針によれば「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載するものとしており、税引前当期純利益に計上済なので調整不要。

営業活動に係る債権から生じた破産債権・更生債権等や償却済み債権の回収については、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載するものとする。

(連結キャッシュ・フロー計算書等の作成に関する実務指針7項(2)また書)

注3 退職給付引当金の増減額：当期末54,600－前期末53,400＝ $\boxed{1,200}$

注4 売上債権の増減額：当期末(36,000+47,850)－前期末(30,000+42,000)＝ $\boxed{\triangle 11,850}$

注5 たな卸資産の増減額：当期末22,500－前期末36,000＝ $\boxed{13,500}$

注6 前払費用(営業費)の増減額：当期末1,200－前期末600＝ $\boxed{\triangle 600}$

注7 仕入債務の増減額：当期末(18,000+24,000)－前期末(30,000+18,000)＝ $\boxed{\triangle 6,000}$

注8 未払費用(給料)の増減額：当期末900－前期末600＝ $\boxed{300}$

増減額として調整される経過勘定項目は「営業活動に係る資産及び負債の増減」であるので、利息等の営業外損益に係る経過勘定(未収利息及び未払費用)は含まれない。

注9 小計：62,850+24,600+150+1,200－2,400+3,600－3,000+1,200+1,800+5,400－11,850+13,500－600－6,000+300＝ $\boxed{90,750}$

注10 利息及び配当金の受取額：P/L2,400－当期末600＋前期末1,200＝ $\boxed{3,000}$

注11 利息の支払額：P/L3,600－当期末1,200＋前期末1,800＝ $\boxed{\triangle 4,200}$

注12 法人税等支払額：P/L法人税等27,000－期末法人税等15,000＋期首未払法人税等12,000＝ $\boxed{\triangle 24,000}$

注13 営業活動によるキャッシュ・フロー：小計90,750+3,000－4,200－24,000＝ $\boxed{65,550}$

注14 有価証券取得による支出：当期末10,800＋評価損1,200－(前期末24,000－売却原価18,000)＝ $\boxed{\triangle 6,000}$

注15 有形固定資産の取得による支出：当期末198,000－(前期末180,000－売却原価72,000)＝ $\boxed{\triangle 90,000}$

注16 : 貸付けによる支出：当期末3,000－(前期末6,000－回収4,800)＝ $\boxed{\triangle 1,800}$

注17 投資活動によるキャッシュ・フロー： $\triangle 6,000+21,000+\triangle 90,000+54,000+\triangle 1,800+4,800$ ＝ $\boxed{\triangle 18,000}$

注18 : 借入金による収入：当期末30,000－(前期末42,000－返済24,000)＝ $\boxed{12,000}$

注19 : 財務活動によるキャッシュ・フロー：12,000+ $\triangle 24,000+6,000+\triangle 18,000$ ＝ $\boxed{\triangle 24,000}$

注20 : 現金及び現金同等物に係る換算差額：P/L為替差損1,800＝ $\boxed{\triangle 1,800}$

間接法における税引前当期純利益に対する調整項目として計上される為替差損益は、損益計算書において計上された為替差損益のうち、原則として、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の「小計」欄以下の各項目又は「営業活動によるキャッシュ・フロー」以外の各表示区分に記載される取引に係る為替差損益である。したがって、外貨預金の期末の評価替えによる為替差損益は調整項目として計上される。

外貨建の現金及び現金同等物に係る為替差損益は、「現金及び現金同等物に係る換算差額」として区分表示される。

注21 : 現金及び現金同等物の増減額：65,550+ $\triangle 18,000+\triangle 24,000+\triangle 1,800$ ＝ $\boxed{21,750}$

問2

子会社株式の追加取得又は一部売却（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）による親会社の持分変動による差額は、資本剰余金に計上される（連結会計基準第28項及び第29項参照）。このため、連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローについては、当該変動に関連するキャッシュ・フロー（関連する法人税等に関するキャッシュ・フローを除く。）を、非支配株主との取引として「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載するものとする。なお、連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得関連費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」に区分して記載する。

（連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針9-2）

問題2 ソフトウェア(単位：千円)

問1

1. ソフトウェアA…市場販売目的

(1) X0年度

① X0年度末

(借) ソフトウェア仮勘定	6,000	(貸) 製造(注)	6,000
---------------	-------	-----------	-------

(注) 資産計上すべき制作費用 6,000

② 貸借対照表に計上される帳簿価額：

(2) X1年度

① X1年度中

(借) 研究開発費(注)	3,000	(貸) 現金預金	3,000
--------------	-------	----------	-------

(注) 著しい改良のための追加費用の支出 3,000 は研究開発費として処理する。

② X1年10月販売開始時

(借) ソフトウェアA	6,000	(貸) ソフトウェア仮勘定	6,000
-------------	-------	---------------	-------

③ X2年3月31日決算時

見込販売収益が不明なため見込販売数量に基づいて減価償却費を算定する。

(借) ソフトウェアA減価償却費(注)	2,400	(貸) ソフトウェアA	2,400
---------------------	-------	-------------	-------

(注) i) 見込販売数量に基づく減価償却費：

$$\text{取得原価 } 6,000 \times \frac{\text{実績販売数量 } 200 \text{ 個}}{\text{変更前総販売予想数 } 500 \text{ 個}} = 2,400$$

ii) 残存有効期間に基づく均等配分額：

$$\text{取得原価 } 6,000 \times \frac{6 \text{ カ月 (X1.10} \sim \text{X2.3)}}{36 \text{ カ月 (X1.10} \sim \text{X4.9)}} = 1,000$$

iii) 両者の大きい方：2,400

④ 貸借対照表に計上される帳簿価額：6,000 - 2,400 =

(3) X2年度

① X3年3月31日決算時

(借) ソフトウェアA減価償却費(注)	1,440	(貸) ソフトウェアA	1,440
---------------------	-------	-------------	-------

(注) i) 見込販売数量に基づく減価償却費：

$$(\text{取得原価 } 6,000 - \text{X1年度減価償却費 } 2,400) \times \frac{\text{実績販売数量 } 50 \text{ 個}}{\text{変更後総販売予想数 } 200 \text{ 個}} = 900$$

ii) 残存有効期間に基づく均等配分額：

$$(\text{取得原価 } 6,000 - \text{X1年度減価償却費 } 2,400) \times \frac{12 \text{ カ月 (X2.4} \sim \text{X3.3)}}{30 \text{ カ月 (X2.4} \sim \text{X4.9)}} = 1,440$$

iii) 両者の大きい方：1,440

② 貸借対照表に計上される帳簿価額：3,600 - 1,440 =

(4) 貸借対照表に計上される各資産の帳簿価額

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
A	6,000	① 3,600	② 2,160

2. ソフトウェアB…市場販売目的

(1) X0年度

① X0年度中

(借)		なし	(貸)	
-----	--	----	-----	--

② 貸借対照表に計上される帳簿価額：

(2) X1年度

① X1年4月(製品マスター完成前の支出)

(借)	研究開発費(注)	1,000	(貸)	現金預金	1,000
-----	----------	-------	-----	------	-------

(注) 市場販売目的のソフトウェアの制作に係る研究開発の終了時点は、製品番号を付すこと等により販売の意思が明らかにされた製品マスター、すなわち「最初に製品化された製品マスター」の完成時点である。この時点までの制作活動は研究開発と考えられるため、ここまでに発生した費用は研究開発費として処理する。(研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針8)

② X1年9月(製品マスター完成後の支出)

(借)	ソフトウェアB(注)	3,000	(貸)	現金預金	3,000
-----	------------	-------	-----	------	-------

(注) 製品マスター又は購入したソフトウェアの機能の改良・強化を行う制作活動のための費用は、原則として資産に計上する。(研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針9)

③ X2年3月31日決算時

(借)	ソフトウェアB減価償却費(注)	500	(貸)	ソフトウェアB	500
-----	-----------------	-----	-----	---------	-----

(注) 見込販売数量及び見込販売収益が不明なため、残存有効期間に基づく均等配分額による。
残存有効期間に基づく均等配分額：

$$\text{取得原価 } 3,000 \times \frac{6 \text{ ヶ月 (X1.10} \sim \text{X2.3)}}{36 \text{ ヶ月 (X1.10} \sim \text{X4.9)}} = 500$$

④ 貸借対照表に計上される帳簿価額： $3,000 - 500 =$

(3) X2年度

① X3年3月31日決算時

(借)	ソフトウェアB減価償却費(注1)	625	(貸)	ソフトウェアB	1,000
	ソフトウェアB減価償却費(注2)	375			

(注) i) 残存有効期間に基づく均等配分額：

販売可能な有効期間の見積りは、原則として3年以内の年数とし、合理的な根拠に基づく場合は3年を超える年数とする。したがって、本問ではX2年度に入り残存販売可能期間を4年として見積っているため、残存販売可能期間4年(48ヶ月)に基づいて減価償却費を算定する。

$$(\text{取得原価 } 3,000 - \text{X1年度減価償却費 } 500) \times \frac{12 \text{ ヶ月 (X2.4} \sim \text{X3.3)}}{48 \text{ ヶ月 (X2.4} \sim \text{X6.3)}} = 625$$

ii) 販売期間の経過に伴い、減価償却を実施した後の未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回った場合、当該超過額は一時の費用又は損失として処理する。(研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針20)

通常の償却実施後の未償却残高 $1,875 (= \text{取得原価 } 3,000 - \text{X1年度減価償却費 } 500 - \text{X2年度減価償却費 } 625) - \text{X2年度末におけるその後の総見込販売収益 } 1,500 = 375$

② 貸借対照表に計上される帳簿価額： $2,500 - 625 - 375 =$

(4) 貸借対照表に計上される各資産の帳簿価額

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
B	—	2,500	③ 1,500

3. ソフトウェアC…自社利用目的

(1) X0年度

①X0年7月1日(購入)

(借) ソフトウェアC (注)	5,000	(貸) 現金 預金 (注)	5,000
-----------------	-------	---------------	-------

(注) 自社利用目的のソフトウェア購入支出

②X1年3月31日決算時

(借) ソフトウェアC減価償却費 (注)	750	(貸) ソフトウェアC	750
----------------------	-----	-------------	-----

(注) 自社利用のソフトウェアについては、その利用の実態に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきであるが、一般的には、定額法による償却が合理的である。償却の基礎となる耐用年数としては、当該ソフトウェアの利用可能期間によるべきであるが、原則として5年以内の年数とし、5年を超える年数とするときには、合理的な根拠に基づくことが必要である。(研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針 21)

$$\text{取得原価 } 5,000 \times \frac{9 \text{ ヲ月 (X0.7} \sim \text{X1.3)}}{60 \text{ ヲ月 (X0.7} \sim \text{X5.6)}} = 750$$

③ 貸借対照表に計上される帳簿価額 : $5,000 - 750 = 4,250$

(2) X1年度

①X2年3月31日(仕様変更費用支出時)

(借) ソフトウェアC (注)	700	(貸) 現金 預金	700
-----------------	-----	-----------	-----

(注) 外部から購入したソフトウェアについて、そのソフトウェアの導入に当たって必要とされる設定作業及び自社の仕様に合わせるために行う付随的な修正作業等の費用は、購入ソフトウェアを取得するための費用として当該ソフトウェアの取得価額に含める。ただし、これらの費用について重要性が乏しい場合には、費用処理することができる。(研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針 14)

②X2年3月31日決算時

(借) ソフトウェアC減価償却費 (注)	1,000	(貸) ソフトウェアC	1,000
----------------------	-------	-------------	-------

(注) 利用可能期間による定額法 :

$$\text{取得原価 } 5,000 \times \frac{12 \text{ ヲ月 (X1.4} \sim \text{X2.3)}}{60 \text{ ヲ月 (X0.7} \sim \text{X5.6)}} = 1,000$$

③ 貸借対照表に計上される帳簿価額 : $4,250 + 700 - 1,000 = 3,950$

(3) X2年度

① X3年3月31日決算時

(借) ソフトウェアC減価償却費 (注)	1,215	(貸) ソフトウェアC	1,215
----------------------	-------	-------------	-------

(注) 利用可能期間による定額法 :

$$\text{翌期首における未償却残高 } 3,950 \times \frac{12 \text{ ヲ月 (X2.4} \sim \text{X3.3)}}{39 \text{ ヲ月 (X2.4} \sim \text{X5.6)}} = 1,215$$

② 貸借対照表に計上される帳簿価額 : $3,950 - 1,215 = 2,735$

(4) 貸借対照表に計上される各資産の帳簿価額

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
C	4,250	④ 3,950	⑤ 2,735

4. ソフトウェアD…自社利用目的

(1) X0年度

①X0年4月1日(購入)

(借) ソフトウェアD(注1)	16,000	(貸) 現金預金(注)	18,300
期間費用(注2)	2,300		

(注1) 外部から購入したソフトウェアについて、そのソフトウェアの導入に当たって必要とされる設定作業及び自社の仕様に合わせるために行う付随的な修正作業等の費用は、購入ソフトウェアを取得するための費用として当該ソフトウェアの取得価額に含める。ただし、これらの費用について重要性が乏しい場合には、費用処理することができる。(研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針14)

取得原価：購入代価 15,000 + 設定作業費 1,000 = 16,000

(注2) ソフトウェアを利用するために必要なその他の導入費用については、次のとおり処理する。

(1) データをコンバートするための費用：新しいシステムでデータを利用するために旧システムのデータをコンバートするための費用については、発生した事業年度の費用とする。(2) トレーニングのための費用：ソフトウェアの操作をトレーニングするための費用は、発生した事業年度の費用とする。(研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針16)

期間費用：データコンバート費用 1,500 + トレーニング費用 800 = 2,300

②X1年3月31日決算時

(借) ソフトウェアD減価償却費(注)	3,200	(貸) ソフトウェアD	3,200
---------------------	-------	-------------	-------

(注) 利用可能期間による定額法：

$$\text{取得原価 } 16,000 \times \frac{12 \text{ ヲ月 (X0.4} \sim \text{X1.3)}}{60 \text{ ヲ月 (X0.4} \sim \text{X5.3)}} = 3,200$$

③ 貸借対照表に計上される帳簿価額：16,000 - 3,200 = 12,800

(2) X1年度

①X2年3月31日決算時

(借) ソフトウェアD減価償却費(注)	3,200	(貸) ソフトウェアD	3,200
---------------------	-------	-------------	-------

(注) 利用可能期間による定額法：

$$\text{取得原価 } 16,000 \times \frac{12 \text{ ヲ月 (X1.4} \sim \text{X2.3)}}{60 \text{ ヲ月 (X0.4} \sim \text{X5.3)}} = 3,200$$

② 貸借対照表に計上される帳簿価額：12,800 - 3,200 = 9,600

(3) X2年度

① X3年3月31日決算時

(借) ソフトウェアD減価償却費(注)	3,200	(貸) ソフトウェアD	3,200
---------------------	-------	-------------	-------

(注) 利用可能期間による定額法：

$$\text{取得原価 } 16,000 \times \frac{12 \text{ ヲ月 (X2.4} \sim \text{X3.3)}}{60 \text{ ヲ月 (X0.4} \sim \text{X5.3)}} = 3,200$$

② 貸借対照表に計上される帳簿価額：9,600 - 3,200 = 6,400

(4) 貸借対照表に計上される各資産の帳簿価額

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
D	12,800	9,600	⑥ 6,400

5. ソフトウェアE…自社利用目的

(1) X0年度

①X0年度中

(借)	なし	(貸)
-----	----	-----

② 貸借対照表に計上される帳簿価額：

(2) X1年度

①X1年度末までに発生した制作費用

(借) ソフトウェア仮勘定	8,000	(貸) 製 造	8,000
---------------	-------	---------	-------

② 貸借対照表に計上される帳簿価額：8,000 =

(3) X2年度

① X2年9月ソフトウェアE完成時

(借) ソフトウェアE	10,500	(貸) ソフトウェア仮勘定	8,000
		製 造 (注)	2,500

(注) ソフトウェアE完成までの追加制作費用

② X2年12月ソフトウェアE除却時

(借) ソフトウェアE除却損	8,000	(貸) ソフトウェアE (注)	8,000
----------------	-------	-----------------	-------

(注) 自社利用のソフトウェアは、利用期間にわたって償却することにより費用化されますが、利用可能期間の中途でも使用する見込みがなくなった場合には、機械装置等の固定資産と同様に、除却処理が行われます。(研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A Q19)

ただし、追加制作費用部分は、転用できると判断されているため除却処理は行いません。

③ X3年3月31日決算時

(借)	(注)	なし	(貸)
-----	-----	----	-----

(注) 事業の用に供していないため、減価償却は行わない。

④ 貸借対照表に計上される帳簿価額：8,000+2,500-8,000 =

(4)貸借対照表に計上される各資産の帳簿価額

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
E	—	8,000	⑦ 2,500

6. ソフトウェアF…自社利用目的

(1) X0年度

① X0年度中

(借)	なし	(貸)
-----	----	-----

② 貸借対照表に計上される帳簿価額：

(2) X1年度

① X1年度中

(借)	なし	(貸)
-----	----	-----

② 貸借対照表に計上される帳簿価額：

(3) X2年度

① X2年9月末ソフトウェアF購入時

(借) 工具器具備品(注)	5,000	(貸) 現金預金	5,000
---------------	-------	----------	-------

(注) 有機的一体として機能する機器組込みソフトウェア（機械、器具備品等に組み込まれているソフトウェア）は独立した科目として区分するのではなく、当該機械等の取得原価に算入し、「機械及び装置」等の科目を用いて処理する。（研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針17）

取得原価：機器組込ソフトウェア 3,000 + サーバー 2,000 = 5,000

② X3年3月31日決算時

(借) 工具器具備品減価償却費(注)	500	(貸) 工具器具備品減価償却累計額	500
--------------------	-----	-------------------	-----

(注) 機器の耐用年数5年の定額法

$$\text{取得原価 } 5,000 \times \frac{6 \text{ カ月 (X2.10} \sim \text{X3.3)}}{60 \text{ カ月 (X2.10} \sim \text{X5.3)}} = 500$$

③ 貸借対照表に計上される帳簿価額：5,000 - 500 =

(4) 貸借対照表に計上される各資産の帳簿価額

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
F	-	-	⑧ 4,500

7. X2年度末 (X3年3月31日) B/Sの無形固定資産に計上される金額の合計額

A2,160 + B1,500 + C2,735 + D6,400 + E2,500 = ⑨

問2

製品マスターは、それ自体が販売の対象物ではなく、機械装置等と同様にこれを利用（複写）して製品を作成すること、製品マスターは法的権利（著作権）を有していること及び適正な原価計算により取得原価を明確化できることから、当該取得原価を無形固定資産として計上することとした。

（研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書三三(3)）

－ 以上 －