

財務会計論・計算の講評

財務会計論・計算問題に関しては、個別問題が9問(54点)、個別の総合問題が6問(32点)、連結会計の総合問題が6問(30点)、合計116点という形式で出題されました。

難易度の構成は以下の通りとなっております。

	難易度A	難易度B	難易度C
個別問題	6問(36点)	1問(6点)	2問(12点)
総合問題	6問(30点)	1問(6点)	5問(26点)
合計	12問(66点)	2問(12点)	7問(38点)

計算の合格ラインとしては、75点程度(約65%)と思われます。

今回は、ここ数年と比較して総合問題の難化が顕著でした。総合問題については、難易度Aの箇所は半分にとどまり、それ以外は難易度Cが中心となっていたため、「解ける問題を確実に取り切ること」が非常に重要な試験であったといえます。また、相対試験である以上、試験時間内での取捨選択も重要なポイントとなります。必要以上に総合問題へ時間をかけてしまった場合、個別論点に十分な時間を確保できず、結果として全体の得点が伸びづらくなる回であったといえるでしょう。

今回の本試験は、結果的に難易度Cの問題が多く出題される回となりました。しかし、難易度A・Bの問題をしっかりと得点できていれば、十分に合格点を超えられる内容でもありました。したがって、網羅的にさまざまな分野から出題される短答式試験においては、難易度Cの問題への対策に過度に時間をかけるのではなく、まずは基礎論点(難易度A・B)を正確に理解し、確実に解ける状態を作ることが重要です。ぜひ、その点を意識して今後の学習に取り組んでいただければと思います。

財務会計論・理論の講評

財務会計論・理論の問題に関しては、これまで長い間続いていた比較的容易に解答できる問題が数多く含まれる易しい回とは違って、細かい内容を問う出題も少なくなく、令和に実施された短答式試験の中でも稀に見る難しい回だったといえます。それでも、比較的容易に解答できたり、また、正誤判定しづらい肢が含まれていても、他の肢から正解に辿りつける問題も一定数含まれていたため、それらの問題を正答することがより重要だったといえます。具体的な問題構成は、次のとおりです。

①会計基準等の規定の読み込みや会計の基本的な考え方を理解していれば、解答することが可能な問題（7問）

問題1 問題3～問題5 問題8 問題9 問題11

②通常、受験生が時間をかけないような細かい内容の肢が含まれており、解答を出すことがやや難しい問題（4問）

問題6 問題10 問題13 問題14

③判断のかなり困難な肢や適用指針のかなり細かい規定から出題された肢があり、解答を出すことが極めて難しい問題（3問）

問題2 問題7 問題12

上記①については、会計基準等をしっかりと読み込んでいれば解答を導き出すことが容易な問題なので、7問中7問は正解したいところです。

一方、上記②については細かい内容の規定も含まれているため、解きにくい印象を持たれたと思います。しかし、比較的判断が容易な肢も含まれていたため、4問中2問は正解したいところです。

したがって、財務会計論・理論の問題は、14問中9問程度がボーダーラインになると考えられます。

また、近年の短答式試験において、財務会計論・理論の問題については、会計基準等の基本的な知識が問われつつも、適用指針等の非常に細かな規定にまで踏み込んだ問題も出題されています。

しかし、重箱の隅をつつくような非常に細かい論点にばかり手を出すことは得策ではなく、今回の難易度を踏まえても、これまでと対策が大きく変わることはありませんので、まずは落としてはいけない問題で確実に正答することを目標にしてください。短答式試験ないし論文式試験を突破するにあたっては、ただ闇雲に会計基準等の読み込みを行ったり問題集をたくさん解いたりするのではなく、「どうしてこのような会計処理が行われるのか？」という、その背景にある考え方を常に意識しながら学習することが重要となります。

相対的にみて思うように点数が伸びなかった方は、今までの学習方法を見直し、改善するように心がけて下さい。

ボーダー：126～130点／200点

令和8年第Ⅱ回公認会計士試験

短答式試験

財務会計論・解答解説

問題 1

正解 5 (難易度 A)

ア. × 財務報告の目的は事実の開示に限定されており、経営者自身による企業価値の推定値の開示は認められていない。

(討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第1章(2), 18)

イ. ○ (討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第3章(3), 第4章51)

ウ. × 異なる意味で用いられているのは「時価と公正な評価額」ではなく「市場価格と時価」である。このうち、狭い意味で使われるのは「時価」ではなく「市場価格」である。

(討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第4章(3))

エ. ○ (討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第4章20, 21)

問題 2 正解 2 (難易度 C)

ア. ○ (「会社計算規則」第120条, 第120条の2, 第120条の3)

イ. × 前段は正しい。臨時決算日までに生じた損益は分配可能額に含めることが認められている。

(「会社法」第441条第1項, 第461条第2項第2号イ)

ウ. ○ 第二種中間連結財務諸表には, 「中間連結株主資本等変動計算書」も含まれる。

(「連結財務諸表規則」第1条第1項第3号)

エ. × 指定国際会計基準又は修正国際基準を採用する会社は, 有価証券報告書において「連結附属明細表」に相当するものを含めることは義務付けられていない。

(「連結財務諸表規則」第1条第1項第1号)

問題 3 正解 1 (難易度 A)

- ア. ○ (「棚卸資産の評価に関する会計基準」 9)
- イ. ○ (「棚卸資産の評価に関する会計基準」 46)
- ウ. × 簿価切下げの要因ごとに洗替え法と切放し法を選択適用できるのであって、前者について切放し法、後者について洗替え法を採用する必要があるわけではない。
(「棚卸資産の評価に関する会計基準」 14, 58)
- エ. × 前段は正しい。少なくとも当該棚卸資産の価格下落が物理的な劣化又は経済的な劣化に起因している場合、収益性の低下に準じて通常の販売目的の棚卸資産と同様に簿価切下げを行うことが適当である。
(「棚卸資産の評価に関する会計基準」 47)

問題 4 正解 6 (難易度 A)

- ア. × ファイナンス・リースの貸手における不動産は賃貸等不動産に含まれないため、時価等の開示は不要である。
(「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」4 (2), 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」5)
- イ. × 開示対象となる賃貸等不動産以外の不動産についても、その時価を開示することはできる。
(「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」20, 21)
- ウ. ○ (「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」28)
- エ. ○ (「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」8, 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」26)

問題 5 正解 5 (難易度 A)

ア. × 前段は正しい。「将来の期間に影響する特定の費用」とは、既に代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用である。なお、「一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価」は、前払費用の定義である。

(「企業会計原則」第三・一D, 「企業会計原則注解」注15)

イ. ○ (「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」49)

ウ. × 「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」上、創立費は支出時に費用として処理することとしており、資本金又は資本準備金から減額することは認めていない。(「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」3(3), 「会社計算規則」第43条第1項第3号)

エ. ○ (「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」3(4))

問題 6 正解 5 (難易度 B)

ア. × 証券会社等が金融商品取引事故による損失に備えるために設定される金融商品取引責任準備金は、**固定負債の次に別の区分を設けて記載しなければならない。**

(「財務諸表等規則」第54条の3第1項)

イ. ○ (「企業会計原則注解」注17)

ウ. × 顧客にサービスを提供する保証については、**履行義務であり、取引価格を財又はサービス及び当該保証サービスに配分する。**なお、将来に予想される無料修理の条件付債務を製品保証引当金として計上するのは、財又はサービスに対する保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証のみの場合である。

(「収益認識に関する会計基準の適用指針」34, 35)

エ. ○ (「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」19)

問題 7 正解 5 (難易度 C)

ア. × 偶発債務とは、債務の保証（債務の保証と同様の効果を有するものを含む。）、係争事件に係る賠償義務その他現実に発生していない債務で、将来において事業の負担となる可能性のあるものをいい、**可能性の高いものに限定されていない。**

（「財務諸表等規則」第58条）

イ. ○ 譲渡記録により電子記録債権を譲渡し、それにより金融資産の消滅が認識される際に保証記録も行っている場合には、譲渡した電子記録債権の金額を受取手形の割引高又は裏書譲渡高と同様に、偶発債務として注記する。

（「電子記録債権に係る会計処理及び表示についての実務上の取扱い」）

ウ. × 債務の保証を行い、**発生の可能性の程度が低い場合**、保証先及び保証額を注記すればよく、**保証先の財政状態等の注記は要しない。**

（「債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取扱い」4 (3)）

エ. ○ （「企業会計原則注解」注1-3）

問題 8 正解 2 (難易度 A)

- ア. ○ (「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」10)
- イ. × 資本金及び資本準備金の額の減少によって生ずる剰余金は、減少の法的効力が発生したときに、その他資本剰余金に計上され、当該剰余金の額は会社法における分配可能額に含まれる。
(「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」20,「会社法」第445条5項)
- ウ. ○ (「会社計算規則」第35条第2項)
- エ. × 利益剰余金の残高が年度決算時に負になったときには、その他資本剰余金で補てんするが、期中において発生した利益剰余金の負の残高を、その都度、その他資本剰余金で補てんすることは認められない。
(「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」61)

問題 9 正解 6 (難易度 A)

ア. × 金融資産の契約上の権利に対する支配が他に移転するのは、(1)譲渡された金融資産に対する譲受人の契約上の権利が譲渡人及びその債権者から法的に保全されている、(2)譲受人が譲渡された金融資産の契約上の権利を直接又は間接に通常の方法で享受できる、(3)譲渡人が譲渡した金融資産を当該金融資産の満期日前に買戻す権利及び義務を実質的に有していない、という三つの要件のすべてが充たされた場合である。

(「金融商品に関する会計基準」9)

イ. × 満期まで所有する意図をもって保有する社債その他の債券(満期保有目的の債券のことである)は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。なお、後段は正しい。

(「金融商品に関する会計基準」16)

ウ. ○ (「金融商品に関する会計基準」注9)

エ. ○ (「金融商品に関する会計基準」32)

問題10 正解 3 (難易度 B)

- ア. ○ (「リースに関する会計基準」40)
- イ. × 前段は正しい。契約期間中は、**契約条件が変更されない限り**、契約がリースを含むか否かの判断を見直さない。
(「リースに関する会計基準」27)
- ウ. × 借手は、借手のリース期間について、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、借手が**行使することが合理的に確実**であるリースの延長オプションの対象期間及び借手が**行使しないことが合理的に確実**であるリースの解約オプションの対象期間の両方の期間を加えて決定する。
(「リースに関する会計基準」31)
- エ. ○ (「リースに関する会計基準」49)

問題11 正解 5 (難易度 A)

ア. × 前段は正しい。数理計算上の差異の費用処理額を特別損益として計上することは認められていない。なお、新たに退職給付制度を採用したとき又は給付水準の重要な改訂を行ったときに発生する過去勤務費用を発生時に全額費用処理する場合などにおいて、その金額が重要であると認められるときには、当該金額を特別損益として計上することが認められている。

(「退職給付に関する会計基準」28)

イ. ○ (「退職給付に関する会計基準」31)

ウ. × 年金資産として認められるためには、資産を事業主の資産と交換できないという要件を満たす必要がある。

(「退職給付に関する会計基準」7(4))

エ. ○ (「退職給付に関する会計基準」29)

問題12 正解 3 (難易度 C)

- ア. ○ (「収益認識に関する会計基準」100)
- イ. × 顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引は、「収益認識に関する会計基準」の適用範囲に含まれない。なお、本問の同業他社が顧客の定義に該当する点は正しい。
(「収益認識に関する会計基準」3(4), 106)
- ウ. × 前段は正しい。完全に未履行の契約とは、(1)企業が約束した財又はサービスを顧客に未だ移転していないこと、及び、(2)企業が約束した財又はサービスと交換に、対価を未だ受け取っておらず、対価を受け取る権利も未だ得ていないことのいずれも満たしている契約である。
(「収益認識に関する会計基準」22)
- エ. ○ (「収益認識に関する会計基準」74)

問題13 正解 4 (難易度 B)

・ S1社…子会社に該当しない。

特別目的会社については、適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているときは、当該特別目的会社に資産を譲渡した企業から独立しているものと認め、当該特別目的会社に資産を譲渡した企業の子会社に該当しないものと推定するため、S1社は子会社に該当しない。

(「連結財務諸表に関する会計基準」7-2)

・ S2社…子会社に該当する。

P社はS2社の議決権の40%を所有しており、かつ、緊密な者であるA1社がS2社の議決権の30%を所有しているため、両社の議決権を合わせて、S2社の議決権の過半数を占める。よって、S2社は子会社に該当する。

(「連結財務諸表に関する会計基準」7(2)①)

・ S3社…子会社に該当しない。

P社と同意している者であるA2社と合わせて20%しか議決権を所有していないため、S3社のP社に対する事業依存度が著しく大きい場合であっても子会社には該当しない。

(「連結財務諸表に関する会計基準」7(3))

・ S4社…子会社に該当する。

S4社が所有する自己株式は、行使し得る議決権の総数には含まれないため、P社の議決権の所有割合は「 $45\% / 85\% (= 100\% - \text{自己株式}15\%) > 50\%$ 」となる。よって、S4社は子会社に該当する。

(「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」4, 5(1))

・ S5社…子会社に該当する。

A3社が所有するS5社の株式は、相互保有株式に該当するため、行使し得る議決権の総数には含まれず、P社の議決権の所有割合は「 $45\% / 85\% (= 100\% - \text{相互保有株式}15\%) > 50\%$ 」となる。よって、S5社は子会社に該当する。

(「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」4, 5(3))

以上より、P社の子会社に該当する会社はS2社、S4社及びS5社となる。

問題14 正解 5 (難易度 B)

ア. × 前年度末の検討において使用した将来の業績予測やタックス・プランニングを利用することができるのは、重要な企業結合や事業分離、業績の著しい好転又は悪化、その他経営環境の著しい変化が生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について前年度末から大幅な変動がないと認められる場合である。

(「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」15)

イ. ○ (「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」14)

ウ. × 中間会計期間末における有価証券の減損処理にあたっては、**中間切放し法と中間洗替え法のいずれかの方法を選択適用**することができる。なお、その他の部分の記述は正しい。

(「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」4)

エ. ○ (「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」29)

問題15

正解 5 (難易度 B)

【解説】(単位:千円)

1. 決算整理後残高の推定

(1) 減価償却費

減価償却費の計上により減価償却累計額が増加するため、減価償却累計額の増加額(貸方)7,709が当期の減価償却費となる。

(2) 資産除去債務調整額

資産除去債務調整額(時の経過に伴い生じる利息費用)の計上により資産除去債務が増加するため、資産除去債務の増加額(貸方)23が当期の資産除去債務調整額となる。

2. 解答の金額

貸倒引当金繰入額のうち、長期貸付金に対して計上したものは営業外費用となるため、全額が販売費及び一般管理費とはならない点に留意すること。

$$\begin{aligned} &20,449(\text{人件費}) + 7,709(\text{減価償却費}) + 22(\text{売掛金に対する貸倒引当金繰入額※1}) \\ &+ 14,948(\text{その他の営業費用}) + 23(\text{資産除去債務調整額}) + 575(\text{資産除去費用}) \\ &= 43,726 \end{aligned}$$

※1 売掛金に対する貸倒引当金繰入額: 31(当期貸倒引当金繰入額)

$$- 9(\text{長期貸付金に対する貸倒引当金繰入額※2}) = 22$$

※2 長期貸付金に対する貸倒引当金繰入額: $9,000(\text{長期貸付金}) \times 0.1\% = 9$

問題16

正解 2 (難易度 A)

【解説】(単位: 千円)

1. 特許権

(1) 期首帳簿価額

$$2,400(\text{取得原価}_{\ast 1}) - 2,400 \times 30 \text{ヶ月}(X4.10 \sim X7.3) / 96 \text{ヶ月} = 1,650$$

$$\ast 1 \text{ 取得原価} : 2,300(\text{購入対価}) + 100(\text{付随費用}) = 2,400$$

(2) X7年度償却額

$$2,400 \div 8 \text{年} = 300$$

(3) 貸借対照表計上額

$$1,650(\text{期首}) - 300(X7 \text{年度償却}) = 1,350$$

2. 商標権

(1) 期首帳簿価額

問題文より 3,100

(2) X7年度償却額

$$3,100 \times 12 \text{ヶ月} / 62 \text{ヶ月}(X7.4 \sim X12.5) = 600$$

(3) 貸借対照表計上額

$$3,100(\text{期首}) - 600(X7 \text{年度償却}) = 2,500$$

3. 鉱業権

(1) 期首帳簿価額

$$36,000 - 36,000 \times 400,000 \text{トン}(X3 \text{年度} \sim X6 \text{年度の累計}) / 600,000 \text{トン}(\text{埋蔵量}) \\ = 12,000$$

(2) X7年度償却額

$$36,000 \times 120,000 \text{トン}(X7 \text{年度採掘量}) / 600,000 \text{トン}(\text{埋蔵量}) = 7,200$$

(3) 貸借対照表計上額

$$12,000(\text{期首}) - 7,200(X7 \text{年度償却}) = 4,800$$

4. のれん

(1) 計上額

$$180,000(\text{支出額}) - \{385,700(\text{資産時価}) - 210,500(\text{負債時価})\} = 4,800$$

(2) X7年度償却額

$$4,800 \div 20 \text{年} \times 7 \text{ヶ月}(X7.9 \sim X8.3) / 12 \text{ヶ月} = 140$$

(3) 貸借対照表計上額

$$4,800 - 140(X7 \text{年度償却}) = 4,660$$

5. 解答の金額

$$1,350(\text{特許権}) + 2,500(\text{商標権}) + 4,800(\text{鉱業権}) + 4,660(\text{のれん}) = 13,310$$

【別解】

X8年度以降の要償却額がX7年度期末の貸借対照表計上額となるため、以下のように直接算定することもできる。

特許権： $2,400 \times 54 \text{ ヶ月 (残存期間)} / 96 \text{ ヶ月} = 1,350$

商標権： $3,100 \times 50 \text{ ヶ月 (残存期間)} / 62 \text{ ヶ月} = 2,500$

鉱業権： $36,000 \times 80,000 \text{ トン (残存埋蔵量)} / 600,000 \text{ (埋蔵量)} = 4,800$

のれん： $4,800 \times 233 \text{ ヶ月 (残存期間)} / 240 \text{ ヶ月} = 4,660$

問題17 正解 5 (難易度 C)

【解説】(単位：千円)

1. 仕訳処理等

(1) 買掛金(ドル建て買掛金のCR換算)

(借) 買掛金	240※1	(貸) 為替差損益	240
---------	-------	-----------	-----

$$\begin{aligned} \text{※1 買掛金} &: 20,000 \text{ドル(買掛金(外貨))} \times \{ @145 \text{円(仕入時HR)} - @133 \text{円(CR)} \} \\ &= 240 \end{aligned}$$

(2) 前受金

外貨建前受金は非貨幣項目であることから、金銭授受時の為替相場による円貨額が貸借対照表価額となる。そのため、決算日において換算替えを行わない点に留意すること。

(3) 前受家賃

(借) 受取家賃	1,100	(貸) 前受家賃	1,100※1
----------	-------	----------	---------

$$\text{※1 前受家賃} : 13,200 \text{(受取家賃)} \times 1 \text{ヶ月(X3.4)} / 12 \text{ヶ月(X2.5~X3.4)} = 1,100$$

(4) 電子CP(コマーシャル・ペーパー)

コマーシャル・ペーパーとは、企業が事業に必要な資金を調達するために発行する短期(主に30日以内)の無担保約束手形をいう。企業が直接金融で資金調達するという点で社債と性格は同じであり、発行したコマーシャル・ペーパーについては、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額とし、短期社債等の科目をもって流動負債の区分に表示する。

① 前T/B計上額(各自推定)

(借) 現金預金	149,820	(貸) 短期社債	149,820※1
----------	---------	----------	-----------

$$\begin{aligned} \text{※1 短期社債(前T/B電子CP)} &: 150,000 \text{(額面金額)} - 150,000 \text{(額面金額)} \times 1.46\% \\ &\quad \times 30 \text{日} / 365 \text{日} = 149,820 \end{aligned}$$

② 償却原価法

(借) 短期社債利息	90※1	(貸) 短期社債	90
------------	------	----------	----

$$\begin{aligned} \text{※1 短期社債利息} &: 150,000 \text{(額面金額)} \times 1.46\% \times 15 \text{日(X3.3.17~X3.3.31)} / 365 \text{日} \\ &= 90 \end{aligned}$$

(5) 借入金

① 短期借入金への振替え

借入金のうち元金40,000については、返済期日が、決算日の翌日から起算して1年以内に到来することから、貸借対照表において短期借入金の科目をもって流動負債の区分に表示する。

(借) 借入金	40,000	(貸) 短期借入金	40,000
---------	--------	-----------	--------

② 未払利息の計上

(借) 支 払 利 息	1,000	(貸) 未 払 利 息	1,000※1
-------------	-------	-------------	---------

※1 未払利息：80,000(借入金)×3%×5ヶ月(X2.11～X3.3)/12ヶ月=1,000

2. 解答の金額

決算整理前残高試算表のうち、買掛金及び前受金は、正常営業循環基準が適用されることから流動負債の区分に表示する。

$$\begin{aligned} &24,000(\text{前 T/B 買掛金}) - 240(\text{上記 1. (1) C R 換算}) + 18,000(\text{前 T/B 前受金}) \\ &+ 1,100(\text{上記 1. (3) 前受家賃}) + 149,820(\text{前 T/B 電子 C P}) \\ &+ 90(\text{上記 1. (4) ②償却原価法}) + 40,000(\text{上記 1. (5) ①短期借入金}) \\ &+ 1,000(\text{上記 1. (5) ②未払利息}) = 233,770 \end{aligned}$$

問題18 正解 3 (難易度 A)

【解説】(単位:百万円)

1. 工事損益及び工事損失引当金計上額

	前期	当期
工事収益	3,000	6,750
工事原価	2,640	7,760
		工事損失引当金繰入額 350
工事利益(損失)	360	△1,360

工事損失引当金	—	350
---------	---	-----

(1) 前期

工事進捗度: $2,640$ (前期工事原価) \div $13,200$ (当初見積額) = 20%

工事収益: $15,000$ (請負金額) \times 20%(工事進捗度) = $3,000$

工事利益: $3,000 - 2,640 = 360$

(2) 当期

工事進捗度: $\{2,640$ (前期工事原価) $+ 7,760$ (当期工事原価) $\}$

$\div 16,000$ (当期変更後見積工事原価総額) = 65%

工事収益: $15,000$ (請負金額) \times 65%(工事進捗度) $- 3,000$ (前期工事収益) = $6,750$

工事損失(引当金設定前): $6,750 - 7,760 = \Delta 1,010$

工事損失引当金: $16,000$ (当期変更後見積工事原価総額) $- 15,000$ (請負金額)

$- 650$ (既に計上された損益※1) = 350

※1 既に計上された損益: 360 (前期工事利益) $- 1,010$ (当期工事損失) = $\Delta 650$

2. 解答の金額

(1) 契約負債

顧客から受け取った対価のうち、収益として計上されていない(当期末時点で履行義務を充足していない)分は、契約負債として貸借対照表に計上される。

$12,015$ (当期末までに顧客から受け取った対価) $- 9,750$ (前期及び当期工事収益)

= $2,265$

(2) 工事損失引当金

上記1. より 350

問題19 正解 4 (難易度 A)

【解説】(単位：千円)

1. 一般債権

(1) 貸倒実績率

X1年度を基準年度とする貸倒実績率： $945 \div 45,000 = 2.1\%$

X2年度を基準年度とする貸倒実績率： $1,596 \div 38,000 = 4.2\%$

X3年度を基準年度とする貸倒実績率： $1,584 \div 48,000 = 3.3\%$

貸倒実績率： $(2.1\% + 4.2\% + 3.3\%) \div 3 = 3.2\%$

(2) 貸倒引当金

$52,000$ (X4年度債権期末残高) $\times 3.2\% = 1,664$

2. 貸倒懸念債権

(1) 割引現在価値

問題文の指示に従い、千円未満をその都度四捨五入する。

286 (X6.3利息※1) + 272 (X7.3利息※2) + 259 (X8.3利息※3) + 247 (X9.3利息※4)

+ $8,070$ (X10.3利息+元本※5) = $9,134$

※1 X6.3利息： 300×0.9524 (5%・1年の現価係数) ≈ 286

※2 X7.3利息： 300×0.9070 (5%・2年の現価係数) ≈ 272

※3 X8.3利息： 300×0.8638 (5%・3年の現価係数) ≈ 259

※4 X9.3利息： 300×0.8227 (5%・4年の現価係数) ≈ 247

※5 X10.3利息+元本： $(10,000 + 300) \times 0.7835$ (5%・5年の現価係数) $\approx 8,070$

(2) 貸倒引当金

$10,000$ (債権金額) - $9,134$ (割引現在価値) = 866

3. 解答の金額

$1,664$ (一般債権) + 866 (貸倒懸念債権) = $2,530$

問題20 正解 6 (難易度 A)

【解説】(単位:千円)

1. 使用権資産及びリース負債計上額

(借)使用権資産	116,049※1	(貸)リース負債	116,049※1
----------	-----------	----------	-----------

※1 使用権資産・リース負債:

$$24,000※2 + 24,000 \times 0.96154 + 24,000 \times 0.92456 + 24,000 \times 0.88900$$

$$+ 24,000 \times 0.85480 + 6,000※3 \times 0.82193 \div 116,049$$

※2 リース料を前払いする場合, 1回目のリース料支払額に利息相当額は含まれない。したがって, リース料総額の割引現在価値の算定にあたり, 1回目のリース料は割引計算を行わない。

※3 残価保証は借手が支払うと見込む金額を借手のリース料に含む。

2. 期末リース負債の計上額(解答①の金額)

利息相当額とリース負債の元本返済額の区分計算は下記の表のとおりである。なお, 1回目の支払リース料には利息相当額が含まれないため, 全額が元本返済額となる点に留意する。

回数	返済日	(a) 前回支払後元本	(b) 返済合計	(c) 利息分 (= (a) × 4%)	(d) 元本分 (= (b) - (c))	(e) 支払後元本 (= (a) - (d))
1	X1. 4. 1	116,049	24,000	—	24,000	92,049
2	X2. 4. 1	92,049	24,000	3,682	20,318	71,731

3. 使用権資産に関する減価償却費(解答②の金額)

$$116,049 (\text{使用権資産計上額}) \div 5 \text{年} (\text{リース期間}) \div 23,210$$

問題22 正解 3 (難易度 C)

【解説】(単位:百万円)

1. タイムテーブル

	+25%		+5%		
	X3.12	(25%)	X4.12	(30%)	X5.12
資本金	40,000		40,000		40,000
利益剰余金	10,000	利益+400 (100)	10,400	利益+3,000 (900)	13,400
合計	50,000		50,400		53,400
P社持分	12,500 ^{※1}		2,520 ^{※2}		
取得原価	13,900		3,120		
のれん	1,400	△280	1,120	△280	840
のれん			600	△120	480

※1 原始取得持分: 50,000 (X3.12 資本合計) × 25% (P社取得比率) = 12,500

※2 追加取得持分: 50,400 (X4.12 資本合計) × 5% (P社追加取得比率) = 2,520

2. 投資に係る一時差異

当初より予測可能な将来の期間にH社株式を売却する意思があるため、問題文に従い、投資に係る一時差異に対し税効果を認識する。なお、投資に係る一時差異以外の連結修正仕訳は解答に影響を及ぼさないため、省略する。

(1) 前期投資に係る一時差異(開始仕訳)

(借) 繰延税金資産	54 ^{※1}	(貸) 利益剰余金—当期首残高	54
------------	------------------	-----------------	----

※1 前期末繰延税金資産: {16,840(前期末連結簿価^{※2}) - 17,020(個別簿価)}

×30%(税率) = △54

※2 前期末連結簿価: 50,400 (X4.12 資本合計) × 30% (P社比率)

+ のれん未償却残高 1,120 + 600 = 16,840

(2) 当期投資に係る一時差異(連結修正仕訳)

(借) 法人税等調整額	150 ^{※3}	(貸) 繰延税金資産	54
		繰延税金負債	96 ^{※1}

※1 当期末繰延税金負債: {17,340(当期末連結簿価^{※2}) - 17,020(個別簿価)}

×30%(税率) = 96

※2 当期末連結簿価: 53,400 (X5.12 資本合計) × 30% (P社比率)

+ のれん未償却残高 840 + 480 = 17,340

※3 法人税等調整額: 96(当期末繰延税金負債^{※1}) - △54(前期末繰延税金資産)

= 150

3. 解答の金額

△2,900 (P社個別P/L) + 150 (上記2.(2)参照) = △2,750

問題23

正解 4 (難易度 A)

【解説】(単位:千円)

1. 税引前当期純利益への影響額

各資産から生じる損益が税引前当期純利益への影響額となる。

(1) A社株式

17千ドル(当期末時価)×150円/ドル(CR)

−20千ドル(取得原価)×120円/ドル(取得時HR) = 150(有価証券評価益)

(2) 機械

固定資産は非貨幣項目であるため、決算時の為替相場で換算替えは行わない点に留意する。

80千ドル(取得原価)×120円/ドル(取得時HR)÷10年(耐用年数)

= 960(減価償却費)

(3) 借入金

借入金は貨幣項目であるため、決算時の為替相場で換算替えを行う。なお、借入金は負債であるため、換算替えによる負債の増加は為替差損となる点に留意する。

① 支払利息

30千ドル×6%×150円/ドル(利払日HR) = 270

② 為替差損益

30千ドル×150円/ドル(CR) − 30千ドル×120円/ドル(取得時HR) = 900(損)

2. 解答の金額

150(有価証券評価益) − 960(減価償却費) − 270(支払利息) − 900(為替差損) = △1,980

問題24～29

問題24 正解 1 (難易度 A)

貸倒引当金 2,755千円 (下記1.(3)参照)

問題25 正解 5 (難易度 C)

売上総利益 402,000千円 (下記2.(3)参照)

問題26 正解 6 (難易度 A)

減価償却費 4,291千円 (下記3.(4)参照)

問題27 正解 5 (難易度 B)

関係会社株式 349,500千円, 有価証券運用益 10,250千円 (下記4.(3)参照)

問題28 正解 5 (難易度 A)

社債利息と社債発行費償却の合計 5,600千円 (下記5.(2)参照)

問題29 正解 4 (難易度 C)

繰延税金資産 1,292千円 (下記6.参照)

【解説】(単位：千円)

1. 債権

(1) 一般債権

① 一般債権残高

$$128,000(\text{前T/B売掛金}) - 500(\text{対X社売掛金}) - 2,000(\text{対Z社売掛金}) = 125,500$$

② 決算整理仕訳

(借)貸倒引当金繰入額	75 ^{※1}	(貸)貸倒引当金	75
-------------	------------------	----------	----

$$\begin{aligned} \text{※1 貸倒引当金繰入額} &: 125,500(\text{一般債権残高}) \times 1\% - 1,180(\text{貸倒引当金残高}^{\text{※2}}) \\ &= 75 \end{aligned}$$

※2 当期に一般債権の貸倒れはないため、期首残高が決算整理前残高となる。

③ 当期末将来減算一時差異

$$125,500(\text{一般債権残高}) \times 1\% = 1,255$$

(2) 貸倒懸念債権

① 決算整理仕訳

(借)貸倒引当金繰入額	1,000 ^{※1}	(貸)貸倒引当金	1,000
-------------	---------------------	----------	-------

$$\text{※1 貸倒引当金繰入額} : 2,000(\text{対Z社売掛金}) \times 50\% = 1,000$$

② 当期末将来減算一時差異

$$500(\text{対X社売掛金}) \times 50\% + 2,000(\text{対Z社売掛金}) \times 50\% = 1,250$$

(3) 解答の金額

$$\begin{aligned} \text{貸倒引当金 (問題24)} &: 125,500(\text{一般債権残高}) \times 1\% + 500(\text{対X社売掛金}) \\ &+ 2,000(\text{対Z社売掛金}) \times 50\% = 2,755 \end{aligned}$$

(4) 当期末将来減算一時差異

$$1,255(\text{一般債権}) + 1,250(\text{貸倒懸念債権}) = 2,505$$

2. 商品売買

(1) 前T/Bの推定

$$\begin{aligned} \text{売上} &: 2,821,500(\text{当期売掛金回収}) + 128,000(\text{期末売掛金}) - 119,500(\text{期首売掛金}) \\ &= 2,830,000 \end{aligned}$$

$$\text{仕入} : @430 \times 6,000\text{個} = 2,580,000$$

(2) 決算整理仕訳

(借)仕	入	250,000	(貸)繰	越	商	品	250,000
(借)繰	越	商	品	414,950	(貸)仕	入	414,950 ^{※1}
(借)棚卸減耗損(非原価)		17,200 ^{※2}	(貸)繰	越	商	品	17,200
(借)商品評価損		12,950 ^{※3}	(貸)繰	越	商	品	12,950

※1 仕入(期末商品棚卸高)

$$\text{販売数量} : 2,830,000(\text{売上}) \div @500(\text{販売単価}) = 5,660\text{個}$$

$$\text{期末商品棚卸数量} : 625\text{個}(\text{期首}) + 6,000\text{個}(\text{仕入}) - 5,660\text{個}(\text{販売}) = 965\text{個}$$

$$\text{期末商品棚卸高} : @430(\text{取得原価}) \times 965\text{個}(\text{期末商品棚卸数量}) = 414,950$$

※2 棚卸減耗損：@430(取得原価)×{965個(期末商品棚卸数量_{※1})
-925個(期末商品実地数量)}=17,200

※3 商品評価損：{@430(取得原価)-@416(正味売却価額)}
×925個(期末商品実地数量)=12,950

(3) 解答の金額

売上総利益(問題25)

売上：2,830,000

売上原価：2,580,000(仕入)+250,000(期首)-414,950(期末)+12,950(商品評価損)
=2,428,000

売上総利益：2,830,000(売上)-2,428,000(売上原価)=402,000

3. 有形固定資産

(1) 建物

(借) 仮 受 金	200,000	(貸) 国庫補助金受贈益	200,000
(借) 固定資産圧縮損	200,000	(貸) 建 物	200,000
(借) 減 価 償 却 費	3,000 _{※1}	(貸) 建物減価償却累計額	3,000

※1 減価償却費：{500,000(取得原価)-200,000(固定資産圧縮損)}÷50年
×6ヶ月(X2.10~X3.3)/12ヶ月=3,000

(2) 備品

① 前T/Bの推定

備品減価償却累計額：10,000(取得原価)-10,000(取得原価)×(1-0.25_{※1})⁵
≒7,627

※1 償却率：1÷8年×200%=0.25

② 決算整理仕訳

(借) 減 価 償 却 費	791 _{※1}	(貸) 備品減価償却累計額	791
---------------	-------------------	---------------	-----

※1 減価償却費

期首未償却残高：10,000(取得原価)×(1-0.25)⁵≒2,373

定率法による償却額：2,373(期首未償却残高)×0.25(償却率)≒593…(a)

均等償却額：2,373(期首未償却残高)÷{8年(耐用年数)

-5年(期首経過年数)}=791…(b)

減価償却費：(a) < (b)であるため、791

(3) 車両

(借) 減 価 償 却 費	400 _{※1}	(貸) 車両減価償却累計額	400
(借) 車両減価償却累計額	1,000 _{※2}	(貸) 車 両	3,000
現 金 預 金	3,000	保 險 差 益	1,000 _{※3}
(借) 車 両	3,000	(貸) 現 金 預 金	3,000
(借) 固定資産圧縮損	1,000	(貸) 車 両	1,000
(借) 減 価 償 却 費	100 _{※4}	(貸) 車両減価償却累計額	100

- ※1 減価償却費(旧車両) : $3,000(\text{前T/B車両} \rightarrow \text{旧車両取得原価}) \div 5\text{年}$
 $\times 8\text{ヶ月}(X2.4 \sim X2.11) / 12\text{ヶ月} = 400$
- ※2 車両減価償却累計額 : $600(\text{前T/B車両減価償却累計額}) + 400(\text{減価償却費}_{※1})$
 $= 1,000$
- ※3 保険差益 : $3,000(\text{保険金}) - \{3,000(\text{旧車両取得原価})$
 $- 1,000(\text{車両減価償却累計額}_{※2})\} = 1,000$
- ※4 減価償却費(新車両) : $\{3,000(\text{新車両取得原価}) - 1,000(\text{固定資産圧縮損})\}$
 $\div 5\text{年} \times 3\text{ヶ月}(X3.1 \sim X3.3) / 12\text{ヶ月} = 100$

(4) 解答の金額

減価償却費(問題26) : $3,000(\text{建物}) + 791(\text{備品}) + 400(\text{旧車両}) + 100(\text{新車両}) = 4,291$

4. 有価証券

(1) 甲社株式

① 期首残高

@19,500円(前期末時価) $\times 2,500\text{株} = 48,750$

② 期中仕訳

(借)現金預金	9,000	(貸)売買目的有価証券	9,750 ^{※1}
有価証券運用損益	750 ^{※2}		

※1 売買目的有価証券(売却原価) : @19,500円(前期末時価) $\times 500\text{株} = 9,750$

※2 有価証券運用損益 : $9,000(\text{売却価額}) - 9,750(\text{売却原価}_{※1}) = \triangle 750$

③ 決算整理仕訳

(借)その他有価証券	34,000 ^{※2}	(貸)売買目的有価証券	39,000 ^{※1}
有価証券運用損益	5,000 ^{※3}		
(借)繰延税金資産	540 ^{※5}	(貸)その他有価証券	1,800 ^{※4}
その他有価証券評価差額金	1,260 ^{※6}		

※1 売買目的有価証券

売却後保有株数 : $2,500\text{株}(\text{期首株数}) - 500\text{株}(\text{売却株数}) = 2,000\text{株}$

売買目的有価証券 : @19,500円(前期末時価) $\times 2,000\text{株}(\text{売却後株数})$

$= 39,000$

※2 その他有価証券(保有目的の変更) : @17,000円(振替時時価)

$\times 2,000\text{株}(\text{売却後株数}) = 34,000$

※3 有価証券運用損益 : $34,000(\text{その他有価証券}_{※2}) - 39,000(\text{売買目的有価証券}_{※1})$

$= \triangle 5,000$

※4 その他有価証券(時価評価差額) : { @16,100円(当期末時価)

$- @17,000\text{円}(\text{振替時時価}) \} \times 2,000\text{株}(\text{売却後株数}) = \triangle 1,800$

※5 繰延税金資産 : $1,800(\text{時価評価差額}_{※4}) \times 30\%(\text{税率}) = 540$

※6 その他有価証券評価差額金 : $1,800(\text{時価評価差額}_{※4}) - 540(\text{繰延税金資産}_{※5})$

$= \triangle 1,260$

(2) 乙社株式

① 期首残高

@21,500円(前期末時価)×6,000株=129,000

② 期中仕訳

(借) 売買目的有価証券	88,000	(貸) 現金預金	88,000
(借) 売買目的有価証券	116,500	(貸) 現金預金	116,500

③ 決算整理仕訳

(借) 関係会社株式	349,500 ^{※2}	(貸) 売買目的有価証券	333,500 ^{※1}
		有価証券運用損益	16,000 ^{※3}

※1 売買目的有価証券：129,000(期首)+88,000(5/18追加取得)

+116,500(10/25追加取得)=333,500

※2 関係会社株式(保有目的の変更)

追加取得後保有株数：6,000株(期首株数)+4,000株(5/18追加取得)

+5,000株(10/25追加取得)=15,000株

関係会社株式：@23,300円(振替時時価)×15,000株(追加取得後株数)

=349,500

※3 有価証券運用損益：349,500(関係会社株式^{※2})-333,500(売買目的有価証券^{※1})

=16,000

(3) 解答の金額

関係会社株式(問題27)：349,500(乙社株式)

有価証券運用益(問題27)：△750(甲社株式売却)-5,000(甲社株式保有目的変更)

+16,000(乙社株式保有目的変更)=10,250

(4) 当期末将来減算一時差異

1,800(甲社株式時価評価差額)

5. 社債

(1) 決算整理仕訳

(借) 社債利息	5,000	(貸) 社債	2,000 ^{※1}
		未払社債利息	3,000 ^{※2}
(借) 社債発行費償却	600 ^{※3}	(貸) 社債発行費	600

※1 社債(償却原価法)：{500,000(額面価額)-480,000(発行価額)}

÷5年(X2.10~X7.9)×6ヶ月(X2.10~X3.3)/12ヶ月=2,000

※2 未払社債利息：500,000(額面価額)×1.2%×6ヶ月(X2.10~X3.3)/12ヶ月

=3,000

※3 社債発行費償却：6,000(前T/B社債発行費)÷5年(X2.10~X7.9)

×6ヶ月(X2.10~X3.3)/12ヶ月=600

(2) 解答の金額

社債利息と社債発行費償却の合計(問題28)：5,000(社債利息)

+600(社債発行費償却)=5,600

6. 税効果会計

繰延税金資産(問題29) : {2,505(貸倒引当金に係る将来減算一時差異)
+1,800(甲社株式の時価評価差額に係る金額)} × 30%(税率) = 1,292

問題30～35

問題30 正解 4 (難易度 C)

A社・商品甲 2,500百万円 (下記問題30の解答 3. 参照)

問題31 正解 3 (難易度 A)

C社・当期純利益 800百万円 (下記問題31の解答 3. 参照)

問題32 正解 1 (難易度 C)

連結・資本剰余金 19,640百万円 (下記問題32の解答 2. 参照)

問題33 正解 2 (難易度 C)

連結・非支配株主持分 1,640百万円 (下記問題33の解答 3. 参照)

問題34 正解 2 (難易度 A)

連結・商品乙売上高 12,340百万円 (下記問題34の解答 2. 参照)

問題35 正解 2 (難易度 A)

連結・土地 α 減損損失 6,000百万円 (下記問題35の解答 2. 参照)

【解説】(単位：百万円)

問題30の解答 A社・商品甲

1. 算定方法

本問では、連結貸借対照表の商品甲の金額が与えられている。よって、以下の式が成り立つ。

$$1,200(P社個別B/S) + X(A社個別B/S) \pm \text{連結修正仕訳} = 3,400(\text{連結B/S})$$

故に、商品甲に関する連結修正仕訳を考えればよい。

2. 連結修正仕訳

(借)商品甲売上原価	300	(貸)商品甲	300※1
------------	-----	--------	-------

※1 商品甲：1,200(P社個別B/S)×25%(利益率)=300

3. 解答の金額

$$1,200(P社個別B/S) + X(A社個別B/S) - 300 = 3,400(\text{連結B/S})$$

$$\therefore X = 2,500$$

問題31の解答 C社・当期純利益

1. 算定方法

C社のその他の売上高及びその他の売上原価に関する資料がないため、C社の個別損益計算書から求めることができない。

C社は持分法適用関連会社であるため、C社の当期純利益のうち、P社持分は持分法による投資利益として連結損益計算書に計上される。本問では、持分法による投資利益の金額が与えられているため、ここから逆算することとなる。なお、B社もX3年度は持分法適用関連会社である点に留意すること。

2. 持分法による投資利益の算定

(1) B社に係る持分法による投資利益

① のれん

$$300(\text{取得原価}) - \{500(X1年度期末資本金) + 500(X1年度期末利益剰余金)\} \\ \times 30\%(P社取得比率) = 0$$

② B社に係る持分法による投資利益

$$\text{当期純利益} : 1,500(X3年度期末利益剰余金) - 900(X2年度期末利益剰余金) = 600$$

$$\text{持分法による投資利益} : 600(\text{当期純利益}) \times 30\%(P社比率) = 180$$

(2) C社に係る持分法による投資利益

$$500(\text{連結P/L}) - 180(B社に係る持分法投資利益) = 320$$

なお、C社に対する持分法の適用に当たって、のれんはゼロ(下記※1参照)であり、また、未実現損益の修正で持分法による投資損益は計上されないため、320はC社の当期純利益の按分額である。

$$\begin{aligned} \text{※1 のれん}(C社) : & 1,000(\text{取得原価}) - \{1,000(X2年度期末資本金) \\ & + 500(X2年度期末資本剰余金) + 1,000(X2年度期末利益剰余金)\} \\ & \times 40\%(P社取得比率) = 0 \end{aligned}$$

3. 解答の金額

$$320(\text{C社に係る持分法投資利益}) \div 40\%(\text{P社比率}) = 800$$

問題32の解答 連結・資本剰余金

1. A社・タイムテーブル(解答の金額)

	+60%		(60%)		(60%)		+20%	
	X0末		X2末		X3末			
資本金	1,000		1,000		1,000			
資本剰余金	1,000		1,000		1,000			
利益剰余金	1,000	$\xrightarrow{\Delta 450}$	3,800	$\xrightarrow{+1,650}$	4,500			
未実現利益	—	$(\Delta 270 \cdot \Delta 180)$		$(990 \cdot 660)$		$\Delta 300$ ※2		
評価差額の実現	—		—		$\Delta 2,000$ ※3			
評価差額	2,000		2,000		2,000			
合計	5,000		4,550		6,200			
P社持分	3,000	非2,000	4,550	非1,820	1,240	非1,240		
取得原価	3,000				1,600			
のれん	0							
資本剰余金					$\Delta 360$			

※1 X2年度期末・未実現利益

土地α : 13,000(売却価額) - 10,000(帳簿価額) = 3,000

商品甲 : 1,000(P社X2年度期末商品甲) × 25%(利益率) = 250

合計 : 3,000(土地α) + 250(商品甲) = 3,250

※2 X3年度期末・未実現利益

土地α : 減損により実現するためゼロ。

商品甲 : 1,200(P社X3年度期末商品甲) × 25%(利益率) = 300

※3 評価差額の実現 : 減損後の帳簿価額は6,000であり、A社における帳簿価額10,000を下回っているため、評価差額の全額が実現する。

2. 解答の金額

$$20,000(\text{P社個別B/S}) - 360(\text{追加取得}) = 19,640$$

問題33の解答 連結・非支配株主持分

1. A社に係る非支配株主持分

$$1,240(\text{上記問題32の解答}) \cdot 1. \text{参照})$$

2. B社に係る非支配株主持分

$$\{500(\text{X3年度期末資本金}) + 1,500(\text{X3年度期末利益剰余金})\} \times 20\%(\text{非持比率}) = 400$$

3. 解答の金額

$$1,240(\text{A社}) + 400(\text{B社}) = 1,640$$

問題34の解答 連結・商品乙売上高

1. 連結修正仕訳

(借) 商品乙売上高	160※1	(貸) C社株式	160
------------	-------	----------	-----

※1 商品乙売上高：2,000(C社個別B/S商品乙) ÷ {1 + 25%(利益加算率)}
× 25%(利益加算率) × 40%(P社比率) = 160

2. 解答の金額

12,500(P社個別P/L) - 160(連結修正) = 12,340

問題35の解答 連結・土地α減損損失

1. 算定方法

土地αの減損損失計上前の連結上の帳簿価額は、支配獲得時時価の12,000である。よって、12,000をベースに算定した減損損失が、連結上の金額となる。

2. 解答の金額

12,000(支配獲得時時価) - 6,000(減損後帳簿価額) = 6,000

または、7,000(P社個別) + 2,000(評価差額の実現) - 3,000(未実現利益の実現) = 6,000

3. 仕訳(参考)

(1) 評価差額の計上

(借) 土地α	2,000	(貸) 評価差額	2,000
---------	-------	----------	-------

(2) 減損損失の修正

① 評価差額の実現

(借) 減損損失	2,000	(貸) 土地α	2,000
----------	-------	---------	-------

② 未実現利益の消去及び実現

(借) 利益剰余金	3,000	(貸) 土地α	3,000
(借) 土地α	3,000	(貸) 減損損失	3,000