

# 令和4年公認会計士試験論文式試験「出題の趣旨」

## 【会計学】

### 第1問

#### 問題1

減損費の処理方法には、度外視法と非度外視法があるが、本問では、減損が、製造工程の一定点でなく、加工の進捗に応じて一定率で発生する場合において、それぞれの処理方法による計算結果と当該計算結果の違いの理由を問うこととしている。そして、製造工場における効率的な生産活動の実現に向けた取り組みの一例を、工場長、製造部長、経理部長の会話形式で示すことで、原価計算に関連する基本的な知識を問うこととしている。

#### 問題2

本問は、受験者が与えられた資料から適切に差異分析を行い、その結果をもとに原価管理や従業員の動機付けに用いるための解釈をできるか、および会計専門家として必要な学識を備えているかを問うものである。問1は、直接材料費・直接労務費の差異を適切に算定することができるかを確認している。問2～問4は、問1の解答と当該事業所に固有の状況に関する文脈をもとに、原価標準の変更が当該企業全体に与える影響を分析できるかを確認するものである。問5は、原価差異の会計処理に関するルール（原価計算基準）の合理性を説明できるかを問うている。問6は、活動基準原価計算の基礎についての理解を問うことで、会計専門家として必要な学識を備えているかを確認している。

### 第2問

#### 問題1

財務情報分析、資金管理および事業価値・企業価値の財務評価尺度に関する問題である。問1では、2018年のコーポレート・ガバナンス・コードの改訂において、資本コストを意識した経営が求められ、加重平均資本コスト（WACC）との比較を踏まえた財務指標の一つとして投下資本税引後営業利益率（ROIC）が注目されていることから、それらを用いた経営管理について問うている。問2では、借入金の利払い能力を表す指標として、受取利息配当金を含めた業務利益を用いたインタレスト・カバレッジ・レシオを問うている。問3では、利益の比較可能性に影響を及ぼす項目である、利息や減価償却、税金の影響を除外した利益指標としてのEBITDAについて問うている。問4では、資金の回転期間を求める指標として、キャッシュ・コンバージョン・サイクルについて問うている。問5では事業再編に伴う長期的な財務健全性の変化についての考察を問うている。

## 問題 2

短期利益計画、差額原価収益分析および投資計画の経済性計算に関する問題である。

具体的には、生産販売計画に関し、問 1 では利益計画の基本的な計算問題、問 2 では問 1 に登場する基本的な概念と計算、問 3 では成熟段階にある製品にかかわる経営行動の説明をそれぞれ問うている。これらは、過去の短答式や論文式でも出題された論点であり、受験者の基礎力を判断するためのものである。また、問 4 では成長の初期段階にある製品にかかわる経営行動について問うている。これは、受験者の論理面の応用力・思考力を判断するためのものである。問 5 では製品の改良版にかかわる投資意思決定について問うている。これは、受験者の計算面の応用力・思考力を判断するためのものである。

## 第 3 問

### 問題 1

「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」における記述に基づいて、ディスクロージャー制度、会計基準の役割、会計情報の副次的な役割との関係から、財務報告の目的に関する基本的な理解を問う問題である。

問 1 においては、選択肢の中から最も適切な用語を選ぶことにより、財務報告の目的に関する理解度を確認するものである。問 2 では、土地を取り上げて、保有目的による表示区分を正しく識別できるかどうかを見るとともに、識別した表示区分とする理由について、問 1 の理解を踏まえたうえで、投資家の意思決定との関連性からの説明を求めている。

### 問題 2

純資産に関する取引の処理を行った後に、株主資本等変動計算書を作成することによって、当該項目の基本的な理解を問う総合的な問題である。

問 1 においては、条件に即して株主資本等変動計算書の空欄に、適切な用語および数値（金額）を記入することにより、各条件についての理解を確認するものである。問 2 では、以下の 2 点について問うている。(1) は、貸借対照表および損益計算書と株主資本等変動計算書との関係についての理解を確認するものである。(2) は、株主資本等変動計算書において、株主資本のみならず純資産全ての項目を記載範囲とすることが求められる理由について確認するものである。

## 第 4 問

### 問題 1

問 1 は、「収益認識に関する会計基準」に示される「顧客に支払われる対価」の会計処

理について理解しているかを問うている。顧客に支払われる対価が、取引価格から減額することになる場合、どの段階で収益の減額の処理をすることになるかを理解しているか、契約における取引開始日と製品の販売日のそれぞれの仕訳について理解しているかを問うている。

問2の(1)は、「請求済未出荷契約」について、どのような場合に、顧客が商品または製品の支配を獲得することが認められるか、「収益認識に関する会計基準の適用指針」の79項に示される、認められる要件について、理解しているかを問うている。

(2)は、請求済未出荷契約以外に、商品または製品に対する物理的占有と支配の移転が一致していない契約について理解しているかを問うている。

#### 問題2

問1の(1)は、税効果会計の対象となる税金の税率と、税効果会計で適用される法定実効税率との関係を問う問題である。また(2)は、合計税額を課税所得で割った合計税率と法定実効税率とが、異なる原因を問う問題である。

問2は、評価差額に係る一時差異に関する繰延税金資産および繰延税金負債について、税率変更があった場合の取扱いを問う問題である。

#### 問題3

問1および問2では、自己新株予約権の取得時の会計処理について理解しているか、また自己株式の取得時の会計処理との違いをその理由も含めて理解しているかを問うている。

問3および問4では、保有している自己新株予約権の時価が著しく下落した場合の会計処理について理解しているか、また有価証券の減損処理との違いをその理由も含めて理解しているかを問うている。

#### 問題4

退職給付会計に関し、問1では基礎的な論点である退職給付債務概念のうち基準が採用する予測給付債務概念について、問2では会計処理上の論点の一つである過去勤務費用の損益計算書上の遅延認識の根拠について、問3では退職給付費用の内訳の考え方について、その理解を問うている。

### 第5問

第5問は、わが国の連結財務諸表に関する会計基準や実務指針について、基礎的な理解から具体的な処理方法までを幅広く問う問題にした。特に、現状わが国の多くの大企業が、在外子会社を含む企業集団を形成し、広く国際的に事業を展開していることに鑑み、在外子会社の会計処理に関する連結上の対応について、「連結財務諸表に関する会計基準」

を中心としつつ「外貨建取引等会計処理基準」や実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い(以下「報告 18 号」という。)」に関する知識も問うこととした。

#### 問題 1

報告 18 号を適用した修正、在外子会社財務諸表項目の換算、さらには子会社株式の増加・減少や支配喪失といった事例を通し、連結財務諸表における投資の評価の変動と純資産項目への影響等についての基本的な理解を問う問題である。

#### 問題 2

P 社、A 社（ユーロ建）、B 社の各個別財務諸表を基礎として、正しい連結貸借対照表の数値を導出できるかの能力を問う問題にした。一つ一つの会計処理は複雑なものではないが、資本連結・外貨換算・18 号修正に関する正しい理解と会計処理への当てはめが出来ることが必要となる。

#### 問題 3

問 1 いわゆる連結会計主体論と呼ばれる親会社説と経済的単一体説に関し、株主資本の在り方や非支配株主持分の位置づけ等について、支配継続中に持分が変動した場合の会計処理を通じて理解の程度を測る問題である。

問 2 在外子会社株式の売却により、支配が継続する場合と喪失する場合（持分法適用となる場合）について、為替換算調整勘定の処理の違いを問うている。継続する場合は、投資が継続するため連結上の損益は発生させず、資本剰余金の変動として処理するのに対し、喪失する場合は、連結損益の実現として売却損益に含めて処理されることになる。

問 3 親会社と在外子会社の会計処理の統一について、「連結財務諸表に関する会計基準」の原則的な取扱いや報告 18 号が示すわが国の会計基準に共通する考え方等に触れながら、その可否を判断するための本質的な視点を論理展開できるかどうかを問う問題である。

## 【監査論】

### 第1問

現行の財務諸表監査の基盤となっているリスク・アプローチに基づく監査に関する考え方を中心に問うている。

#### 問題1

問1 財務諸表全体レベルで重要な虚偽表示リスクを識別し評価する必要性についての理解を問うている。

問2 固有リスクの評価が重視されるようになった理由についての理解を問うている。

#### 問題2

問1 監査上の重要性の基準値の一般的な決定方法についての理解を問うている。

問2 監査上の重要性の基準値の決定に個々の監査人の判断が必要とされる理由についての理解を問うている。

#### 問題3

問1 リスク評価手続において統制リスクを評価する際に、経営者へ質問しなければならない理由についての理解を問うている。

問2 運用評価手続の意義と、監査リスク・モデルとの関係の理解について問うている。

### 第2問

不正による財務諸表の訂正という例外的な状況において監査人の対応を問うことにより、監査業務の受嘱から、リスク評価・対応手続、意見（結論）表明までの全般的な理解を問う。

#### 問題1

提示された状況を踏まえて、上場会社P社グループにおいて不正が発覚し、財務諸表の訂正が必要とされる場合に、監査人としてどのような対応が必要なのか、監査人の手続とその証拠の入手状況をイメージしつつ、それが四半期レビューの結論にどのような影響を与えるかの四半期レビュー報告に関する基本的な理解を問う。与えられた状況を整理しつつ、最低限、選択し得る四半期レビューの結論の類型を正確に記載し、その根拠が説明できるかがポイントとなる。

#### 問題2

問1 訂正後の財務諸表の監査業務の新規受嘱の際に実施すべき品質管理手続は、通常の監査業務の受嘱の場合と何ら変わらない。この点が理解できているか、また、通常の

監査業務の受嘱の際の監査事務所の方針及び手続が理解できているかがポイントとなる。

**問2** 第三者委員会は、その専門性を有していることを考慮すると訂正後の財務諸表を作成するうえでの経営者の利用する専門家として位置付けられる。まずはこの点が理解できているかがポイントとなる。その上で、監査人が第三者委員会の調査結果を利用する場合における、経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性の評価など監基報 500 に基づく手続に言及できるとよい。

**問3** 訂正後の財務諸表に対する監査報告書特有の事項があることを知らなくとも、監査報告の構成を理解していれば、「強調事項区分」又は「その他の事項区分」に記載することは解答できるものと思われる。記載事項については、監基報 706 の要求事項としては規定されておらず、事後判明事実への対応として監基報 560 に規定されていることに気付くことができれば、容易に解答を導くことができる。

## 【企業法】

### 第1問

#### 問題1

問題1は、代表取締役を取締役会の決議によるほか株主総会の決議によっても定めることができる旨の定款規定の効力に関する受験生の理解を試すものである。また、問題1は、一人会社の唯一の株主による意思決定を株主総会決議として扱えるかどうか、多額の借財（会社法362条4項2号）の認定基準を踏まえ、本件契約が多額の借財に当たるか否かを論じることができているかどうか、を問うものである。

#### 問題2

問題2は、会社法339条2項の規律を前提に、本問の事実関係のもとで、任期の途中で取締役を解任されたCが甲会社に対し同項に基づく損害賠償の請求を行うことができるか、を問うものである。本問の検討にあたっては、会社法339条2項の制度趣旨を踏まえながら、同項にいう「正当な理由」の意義と本問での正当な理由の有無、Cの取締役解任に正当な理由が認められないとされる場合にCが甲会社に賠償を請求することのできる「損害」の内容を的確に論じることが求められる。

### 第2問

#### 問題1

問題1は、問題文に示された新設分割計画を前提として、会社分割における債権者異議手続の対象となる債権者の範囲（会社法810条1項2号）について説明することが求められる。

#### 問題2

問題2は、会社分割の債権者異議手続において、新設分割株式会社が各別の催告（会社法810条2項）を省略することができない不法行為債権者（同810条3項かっこ書）に対して当該催告を行わなかった場合、当該債権者は当該分割会社に対していかなる請求をなすうるかが問われている。

## 【租税法】

### 第1問

#### 問題1

本問は、無償取引に係る法人税法上の取扱い、信託契約に係る法人税法上の取扱い、資力を喪失して債務の免除を受けた場合の所得税法上の取扱い、債権切捨てに係る消費税法上の取扱いを問うものである。解答にあたっては、適用条文の正確な理解及び記載（必要に応じて「項」、「号」まで）が求められる。

#### 問題2

本問は、権利能力のない社団の法人税法上の取扱い、受取配当等の法人税法上の取扱い、役員給与に係る法人税法上の取扱い、資産損失に係る所得税法上の取扱い、事業廃止に関連する消費税法上の取扱いを問うものである。解答にあたっては、適用条文の正確な理解及び記載（必要に応じて「項」、「号」まで）が求められる。

### 第2問

#### 問題1

公認会計士として業務を遂行するにあたって必要な法人税に関する基本的な知識を問うものであって、損益計算書の当期純利益に対する申告調整を加え、法人税法上の課税所得金額、納付すべき法人税額を算定する過程の理解を問うている。主要な調整項目は、(1)減価償却、(2)外国通貨の評価、(3)保有有価証券の評価及び譲渡等、(4)棚卸資産の評価、(5)貸倒損失、(6)寄附金、(7)役員退職金、(8)租税公課、(9)欠損金である。

#### 問題2

公認会計士として業務を遂行するにあたって必要な所得税に関する基本的な知識を問うものであり、(1)事業所得、(2)退職所得、(3)給与所得、(4)一時所得、(5)雑所得、(6)扶養控除、(7)雑損控除、(8)生命保険料控除の算定、及び(9)勤労学生控除の採否の判断に基づく総所得金額を算定するものである。

#### 問題3

公認会計士として業務を遂行するにあたって必要な消費税に関する基本的な知識を問うものであり、(1)課税標準額に対する消費税額、(2)課税売上割合、(3)課税貨物に係る消費税額、(4)課税仕入れ等に係る消費税額、(5)売上げの返還等対価に係る消費税額、(6)貸倒れに係る消費税額を算定するものである。



## 【経営学】

### 第1問

#### 問題1

リーダーシップ、管理者のスキル、ドメインの定義といった経営管理分野の知識の理解力や応用力を問う内容となっている。

問1から問3は、リーダーシップに関する基本理解を確認する問題である。問4は管理者のスキルに関する文章を視覚的に表現させる問題であり、管理者のスキルに関する基本理解とともに、図解力を確認することを意図している。問5から問7は、ドメインの定義に関する基本理解や、理論と事例を結びつける能力を確認する問題である。

#### 問題2

企業のマネジメントを考える上で重要となる経営管理の学説やモチベーション理論、経営戦略論等に関する基本的な事項を取り上げ、その理解力を問う内容になっている。

問1は資源ベースの経営戦略に関する問題、問2は中小企業の範囲に関する基本理解を確認する問題である。問3と問4は経営管理の学説に基づく問題であり、問5及び問6はモチベーション理論の理解を問う内容になっている。

### 第2問

#### 問題1

企業の資金調達・資本構成に関する基本的な考え方、またそれらが企業価値・株式価値へ及ぼす影響についての理解を問うものである。

#### 問題2

DCF法による企業価値評価及び株式価値評価に関する基本的な理解を問うものである。

#### 問題3

債券の価格理論について、ベースとなる計算、デユレーション及び投資戦略に関する基礎的な概念を問うものである。また、貸付ポートフォリオのリスク管理に関する基礎的な理解も併せて問うている。

#### 問題4

ファイナンス理論の基礎となっているポートフォリオ選択理論の数理モデルを、与件に応じて正しく適用するための基本的な理解を問うものである。

## 【経済学】

### 第3問

#### 問題1

小国仮定のもとでは自国にとって、自由貿易が最適であることを確認している。さらに外国の独占企業による財の供給という視点で単純な独占との違いとして、自国の余剰の違いを確認している。小企業群という外国企業に比べ、コスト面における優位性はないが、このような企業群の存在により自国の厚生が改善されることを確認している。幼稚産業保護論の入門的な内容となっている。

#### 問題2

異時点間の最適消費計画の問題であり、教科書では貯蓄主体のみを言及している場合が多いが、借入主体についての理解も重要である。また、このフレームワークの中で所得税と一般消費税の影響についても考えて頂くために出題した。

#### 問題3

問1は、費用関数の基本的な計算問題である。問2は、「産業の長期均衡」の条件を機械的に暗記するのではなく、その経済学的な意味を理解していれば容易に解答できる。問3と問4は、問1と問2から容易に導出できる。問5以降は、従量税の基本的な計算問題である。

### 第4問

#### 問題1

- (1) 日本の中央銀行の金融政策の動向に関する理解と知識を問う問題である。
- (2) 外国為替相場の種類に関して基礎的な知識を問う問題である。

#### 問題2

- (1) 国際収支の項目の知識を問う問題である。
- (2) 財政に関する議論でよく用いられる基本的な用語に関する理解と知識を問う問題である。
- (3) 利子率の種類に関して基礎的な知識を問う問題である。

#### 問題3

問1 財市場の均衡についての知識を問う問題である。財市場が消費と投資と政府支出で構成されていることを理解し、すべての変数に数値を代入して計算すれば正答を導くことができる。

問2 GDPデフレーターに関する知識を問う問題である。名目GDP、実質GDP、GDPデフレーターに関する知識があれば、計算をして正答を導くことができる。

問3 フィリップス曲線を損失関数に代入すれば制約なし最小化問題になる。この式を微分して0とおいた方程式を解けば、正答が求まる。

問4 動学モデルの基礎的な理解を問う問題である。定常状態では前期と当期の労働量が等しいことを用いれば容易に正答を導くことができる。

#### 問題4

マクロ経済学における基礎的なモデルであるIS-LMモデルの理解を問う問題である。金融政策、財政政策の効果についての理解を確認する問題となっている。正答を導くポイントは、財市場の均衡条件と貨幣市場の均衡条件を定式化することである。問4は国内総生産の値を所与として、未知数である貨幣供給量を計算することで正答を導くことができる。問5は利子率 $r$ を0とおいて問1で求めた財市場の均衡の式に当てはめれば、最大の国内総生産 $Y$ を導くことができる。問6は問5が貨幣市場における利子率 $r$ の下限を0としたときに貨幣供給量 $M$ を増加させても国内総生産 $Y$ が上昇しない状態を表していることがわかれば、流動性の罫の状態であることがわかる。あるいは、問5の状態を図に示してみれば、利子率が0のところLM曲線が水平になるところが流動性の罫に相当するものだと気付くことができる。

#### 問題5

生産関数に関する基礎的な理解を問う問題である。問1及び問2は数値ではなく変数で答えなければならないのでやや複雑だが、問うている事項は基礎的である。問3は問2の結果を利用すれば正答を導くことができる。資本分配率は基本的な用語だが、問4に答えるにはやや深い理解が求められる。

## 【民法】

### 第5問

#### 問題1

即時取得（民法 192 条）の成立要件に関する確認に加えて、占有改定の方法による引渡しと即時取得の成否について問う趣旨の問題である。

#### 問題2

取得時効（民法 162 条）の成立要件に関する確認に加えて、他主占有者からの相続によって占有を開始した者につき時効取得が認められるか否か、認められるとすればどのような占有であることが必要かについて問う趣旨の問題である。

### 第6問

#### 問題1

請負契約の目的物に契約不適合がある場合について、適用される条文とその解釈に関する基本的な知識と理解を問う趣旨の問題である。

#### 問題2

債権の譲受人が債権譲渡を債務者に対抗するための要件並びに民法 468 条 1 項の解釈及び適用について、基本的な知識と理解を問う趣旨の問題である。

## 【統計学】

### 第7問

#### 問題1

二人以上世帯の年間収入階級別データを用いて、所得分布の不平等度を検討するための代表的な道具であるローレンツ曲線とジニ係数に関する知識を問うている。

問1 累積年間収入比率を計算して、ローレンツ曲線を描くために必要な年間収入階級別データの表を完成させる問題である。

問2 横軸を累積世帯数比率、縦軸を累積年間収入比率としたローレンツ曲線を、表に基づいて描く問題である。

問3 ローレンツ曲線と横軸で囲まれる部分の面積を台形の面積の和として計算し、そこから不平等度を数値化したジニ係数を計算する問題である。

問4 2000年と2020年のローレンツ曲線及びジニ係数から、二人以上の世帯に関する限り、2つの年における所得の不平等度が変わっていないということを読み取れるかどうかをみる問題である。

#### 問題2

順序統計量を用いた計算の統計的理解とその応用力を問う問題である。特に、最大値に対する累積分布関数を用いて、各種の確率的状況を仮定した場合の統計的理解と計算力をみている。

問1 正規分布に基づいて確率を求める問題である。

問2 得点を与えた下での最大値の確率を求める問題である。

問3 最大値の分布に基づく確率を求める問題である。

問4 最大値に対する確率を与えた下での点数の範囲を求める問題である。

問5 順位をもつデータに対する確率を求める問題である。

#### 問題3

身近な調査データを含んだ文章から、統計的に数値を整理・計算することにより、現象の理解を深めることができる能力を問う。質的データの関係性の指標が計算できる能力を問う。

問1 文章内の各数値を二要因の同時分布（各セルの度数）にまとめる能力を求めている。

問2 同時分布から条件付き分布を求める方法を問うている。

問3 二つの質的な要因間の関係を数値的に表現するクラメールのV（量的変数に対する相関係数に対応）が計算できることを問う。

問4 データを層別できる能力を問う問題。

問5 層別の重要性をみる。「タイプ」と「一週間の始まり」の関係性において、性別で層別したデータと合併したデータについての結論の違いを気づかせる問題。合併したデータは性別による嗜好の違いが反映されている。

## 第8問

### 問題1

統計的方法は、目的を達成するためのデータ採取のデザインの設計から始まり、データ採取、データ分析、結果の解釈、反省と進めていく。そのプロセスにおける各ステップの意味の理解と検定の実行能力をみる。

問1 二つの要因の英語能力への効果を視覚的に表現する方法の理解をみる問題。

問2 一回目の調査・実験が練習効果を生んだり、勉強するための刺激になったりする。こういった研修プログラム受講と無関係な効果を同定しキャンセルさせるための研究デザインについての理解を問う問題。

問3 一回目の調査・実験の効果とその大きさを確認することを気づかせる問題。被験者内要因のt検定（対応があるt検定）が実行できる能力を問う。

問4 一回目の調査・実験の効果をキャンセルし研修プログラム受講の純粋な効果を取り出すためのデザイン、いわゆる差の差の分析法、の理解を問う問題。被験者間要因のt検定（独立二母集団のt検定）が実行できる能力を問う。

### 問題2

会計監査における、適正伝票とエラー伝票が混在する母集団からのサンプリングを例にとり、確率・標準誤差の計算を、母集団と標本の大きさの状況に応じて行える能力を問うている。

問1 試行回数が大きく、成功確率が小さい場合に、2項分布をポアソン分布で近似できることを用いて、エラー伝票の枚数に関する確率を計算する問題である。

問2 有限母集団からの非復元抽出に関して、(1)はエラー伝票の枚数についての確率を超幾何分布を用いて求める問題、(2)は有限母集団修正を適用して、標本平均の分散を求める問題である。

### 問題3

変数間の関係性を散布図や箱ひげ図などから読み取り、興味のある変数に対して適切な回帰モデルを考える能力と、回帰係数推定量に対する基本的事項の理解を問うている。

#### 問1

- (1) 散布図から複数の説明変数と目的変数の関係性を読み取る能力を問うている。
- (2) 散布図から変数の特徴を読み取り、その特徴を箱ひげ図の形状と結び付けて理解する能力を問うている。

**問2**

- (1) 変数の標本平均と回帰係数推定量との関係、回帰係数推定量とその標準誤差およびt値の関係の理解を問うている。
- (2) データ点の位置と誤差分散推定値との関係性、特に目的変数が飛び離れた値を持つデータ点を除いた場合の誤差分散推定値の変化に関する理解を問うている。
- (3) データ点の位置と回帰係数推定値との関係、特に、回帰係数推定値に影響を与えやすいデータ点に関する理解を問うている。