

修了考査は、実務補習の内容全体について適切な理解がなされているかどうかを確認するとともに、公認会計士としての実務的な専門能力と適格性の確認を目的とし、筆記の方法で試験を実施するものである。

その目的及び出題方針並びに出題に関する基準・出題項目等は試験科目ごとに受験案内で明示している。また、具体的な出題内容や水準を示すために、過去5年間の試験問題に加えて本年からは答案用紙も公表している。

試験問題は、大きく計算問題と論述問題（記述問題、選択問題を含む。）の両形式で出題している。計算問題は、理論で理解していることを数値で解答させることを主眼としている。また、論述問題は、理解している事項や自らの論理的な思考を明確に示すことができるかを問う問題である。出題の趣旨について公表を望む受験者の声があったことから、令和元年度から試験問題の各問別に出題趣旨を公表している。受験志望者の参考にされたい。

令和5年4月7日
修了考査運営委員会

会計に関する理論及び実務

【第一問】

連結財務諸表を作成する企業における個別財務諸表上の会計処理と連結財務諸表の会計処理、特定の領域の会計処理に付随する税効果会計や会計上の変更の取扱いなどの理解を確かめる総合問題として出題した。

問題 1

子会社の判定基準として、親会社が直接・間接に議決権の過半数を所有しているかどうかにより判定を行う持株基準に対して、実質的な支配関係の有無に基づいて子会社の判定を行う支配力基準が、我が国の会計基準の規定としてどのように織り込まれているか、及び、国際財務報告基準（IFRS）との相違についての基本的な理解を問う問題である。

問題 2

問 1

有価証券の減損処理及びその税効果会計の適用についての基本的な理解並びに子会社株式を減損処理した場合の当該子会社に係るのれんの連結財務諸表における取扱いについての理解を問う問題である。

問 2

退職給付会計において、数理計算上の差異及び過去勤務費用を一定の期間にわたって一部ずつ費用とする会計処理の背景にある考え方並びに発生した数理計算上の差異の個別財務諸表における取扱いと連結財務諸表における取扱いの相違についての理解を問う問題である。

問 3

ファイナンス・リース取引と判定される具体的な判定基準（現在価値基準及び経済的耐用年数基準）の理解及び親子会社間で行われる転リース取引の貸手側の会計処理についての理解を問う問題である。

問 4

返品権付きの販売を取り上げて、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」における基本的な用語及び要求されている見積りに基づく会計処理についての理解並びに企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の結論の背景に示されている会計上の見積りの実績が確定したときの

見積金額との差額の取扱いについての理解を問う問題である。

【第二問】

個別問題として実務上頻出の論点を中心に出題している。

単なる知識の確認ではなく、会計実務への応用能力を問うことで職業的専門家として十分な理解をしているか確認することを意図している。

問題 1

固定資産の減損会計における兆候判定と本社費配賦に関する設問である。いずれも実務上頻出の論点であり、基準の正しい理解ができていないかを問う問題である。

国際財務報告基準（IFRS）の特徴である減損損失の戻入処理について、基本的な理解を問う問題である。

問題 2

繰延税金資産の回収可能性における企業分類の判断と一時差異等加減算前課税所得の計算問題である。企業を取り巻く諸状況から企業分類の適用判断を正しく行えるか、繰延税金資産の計上限度額計算の基礎が行えるかを問う問題である。

問題 3

「収益認識に関する会計基準」における仕訳と注記を問う問題である。赤字プロジェクトのケースを取り上げ、基本的な仕訳の確認と開示すべき注記の内容を問う問題である。

問題 4

自社利用ソフトウェアの資産計上開始時点を問う問題である。デジタルトランスフォーメーション（DX）時代のソフトウェア開発の流れを念頭に、現行基準の適用を正しく理解しているかを問う問題である。

監査に関する理論及び実務

【第三問】

監査上問題となる循環取引や監査上の主要な検討事項などの近年の監査上のトピックスに加え、監査の過程で識別した虚偽表示の評価に対する理解を問う問題である。具体的な事例を想定し、監査実務での対応を問う問題と、公認会計士として理解すべき基本的な知識を問う問題を出題した。

問題 1

監査業務の現場で起こり得る状況を想定し、経理担当者からの質問や依頼に対する主査（解答者）としての対応力を問う問題である。

問 1

監査上問題とされる循環取引の特徴を問う問題である。

問 2

監査上の問題となる循環取引が監査において発見することが困難である理由を問う問題である。

問 3

正常な売上取引の中に、不正な取引に利用される循環取引が混在する可能性を想定し、特定の売上取引について正常な取引か否かを判断するために監査人が理解すべき事項を問う問題である。

問 4

無形資産の実在性を確かめる具体的な監査手続を問う問題である。

問 5

売掛金確認状の送付先についての留意事項とその理由を問う問題である。

問題 2

監査の過程で識別した虚偽表示の検討及び未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価に関する基本的な知識、理解を問う問題である。また、業務プロセスに係る内部統制上の不備が識別された場合における潜在的な影響額について理解を問う問題である。

問 1

監査の過程で識別した虚偽表示の集計において除外することができる、「明らかに僅少」なものを判断するに当たっての考慮事項を問う問題である。

問 2

発見された虚偽表示を経営者が修正した場合においても、追加的な監査手続を実施しなければならない理由を問う問題である。

問 3

確定した虚偽表示、判断による虚偽表示及び推定による虚偽表示について、それぞれの内容を問う問題である。

問4

未修正の虚偽表示が質的に重要であるかどうかの評価に影響を与えると考えられる状況を問う問題である。

問5

虚偽表示の発見によって、識別された業務プロセスに係る内部統制の不備に関する潜在的な影響額について問う問題である。

問題3

固定資産の減損を想定し、監査証拠として利用する情報が経営者の利用する専門家の業務により作成されている場合に関する理解、及び監査人が利用する専門家に関する理解を問う問題である。また、監査上の主要な検討事項の基礎的な知識及び実務上の対応を問う問題である。

問1

経営者が利用する不動産鑑定士が作成した不動産鑑定評価書に対する監査手続を問う問題である。

問2

監査人が専門家の利用の可否を判断する際の考慮事項を問う問題である。

問3

監査上の主要な検討事項の決定プロセスを問う問題である。

問4

監査上の主要な検討事項の草案について、監査人が監査役等とのコミュニケーションを実施することによって、監査役等が果たすことにつながる役割について問う問題である。

問5

監査上の主要な検討事項と未公表の情報に関連した監査人の対応及び未公表の状況に言及した際の守秘義務との関係を問う問題である。

【第四問】

上場会社の監査チームの主査を想定し、公認会計士に必要な知識と実務経験を問う出題としている。

昨今、監査を実施するに当たり、経営者や監査役等とコミュニケーションを取ることの重要性が増す中、監査証拠の重要な情報源となる経営者確認書及び監査役等とのコミュニケーションについて、監査基準委員会報告書に従い、基本的な理解がなされているかを確認する。

また、監査人のローテーションに関する議論が深まる中、適切に交代手続が行われることの重要性が高まっており、前任監査人又は監査人予定者として、監査基準委員会報告書を踏まえ、監査人の交代手続に対する基本的な理解がなされているかを確認する。

問題 1

問 1

経営者の責任に関する確認事項を問い、経営者確認書に対する基礎的な理解を確認する問題である。

問 2

経営者確認書の記載項目と財務諸表項目に対する監査手続の関係や具体的な経営者確認書の記載文言を検討し、監査基準委員会報告書の活用を問う問題である。

問 3

監査の過程で虚偽表示が発見されたが、最終的に財務諸表が修正されなかった事例を取り上げ、経営者確認書における取扱いやその趣旨を検討する問題である。

問 4

監査報告書日直前に不正による重要な虚偽表示を示唆する状況が識別された時に、監査チームとしてどのような対応が必要かを具体的に検討する問題である。

問題 2

問 1

監査契約締結の可否を適切に判断するために、前任監査人へ質問する基礎的な事項を問う問題である。

問 2

前任監査人が監査の過程で識別した重要な事項の説明を受けるため、監査人予定者が行う具体的な質問事項を問う問題である。

問 3

監査業務の引継に当たり、前任監査人と監査人予定者との間で行われる相互確認について基礎的な理解を問う問題である。

問 4

監査人予定者として必要な情報を入手するため、監査業務の引継に当たり適切な手続が実施できるかを問う問題である。

問 5

事例に基づき後任監査人として監査契約締結後に必要とされる期首残高に対する手続が、適切に立案できるかを問う問題である。

問題 3

問1

監査人が監査役等とコミュニケーションを行う目的を問い、基礎的な理解を確認する問題である。

問2

監査報酬等、監査人の独立性に関してコミュニケーションする目的及び具体的なコミュニケーション内容を問う問題である。

問3

監査上の重要な発見事項のうち、監査役等とコミュニケーションが必要となる事項が何かを事例に沿って検討する問題である。

問4

有価証券報告書の「その他の記載内容」に対する具体的な手続及び監査報告書における「その他の記載内容」の取扱いを問う問題である。

税に関する理論及び実務

【第五問】

三つの設問により法人税、消費税及び所得税について、各税目の計算構造の理解を問う問題を出題した。

法人税は所得計算と会計における利益計算との相違点の理解及び税額計算が正確にできるかを問う問題である。

消費税は課税売上割合を中心とした消費税額の控除の計算など、税額計算が正確にできるかを問う問題である。

所得税は個人の事業に関する所得計算が、企業会計とは異なる計算体系を持つことへの理解を問う問題である。また、合計所得金額が所得計算及び税額計算にどのように関わるかを問う問題である。

問題 1

法人税及び地方法人税に関する専門的な知識を踏まえた応用能力を修得しているかどうかを問う問題を出題した。

問 1

所得計算であり、法人税申告書の別表四を作成する形式により、実務への応用能力を確認する問題である。

主な論点は企業会計における利益と所得との認識方法の相違、租税公課、減価償却資産、繰延資産、受取配当等、所得税額控除、外国税額控除、役員賞与、寄附金、交際費であり、法人税法が定める別段の定めを理解を問う問題である。

また、収益に係る売上原価と、債務確定を要する販売費及び一般管理費との損金算入時期の相違の理解を同時に問う問題である。

問 2

税額計算であり、法人税額のみから控除する所得税額控除と、控除限度額を持つことにより法人税額及び地方法人税額から順次控除する外国税額控除との相違を同時に問う問題である。

問題 2

消費税及び地方消費税に関する専門的な知識を踏まえた応用能力を修得しているかどうかを問う問題を出題した。

問 1

課税標準額に対する消費税額から控除する仕入れに係る消費税額に乗じる課税売上割合の計算において、分母である資産の譲渡等及び分子である課税資産の譲渡等を正確に理解しているかを問う問題である。

問2

税額計算であり、税額控除計算が正確にできるかを問う問題を中心とした。また、返還等を受けた仕入れに係る対価の額に係る消費税額の取扱いと、課税売上割合を計算する場合の取扱いの理解を問う問題である。加えて、消費税法における資産の譲渡等の時期と法人税法における損金算入時期との考え方の理解も同時に問う問題である。

問題3

所得税に関する専門的な知識を踏まえた応用能力を修得しているかどうかを問う問題を出題した。

問1

個人事業の会計を題材とし、類似した三つのパターンの事象に対し、所得分類から総所得金額への導き方を問う問題である。具体的には事業用固定資産の譲渡損益を譲渡所得に分類することによる特別控除の適用や、除却損失を資産損失として必要経費に算入することによる損益通算と同様の効果を得ることについての理解を確認する問題である。

問2

所得税における所得控除及び税額計算において頻繁に登場する合計所得金額について、その内容並びにその額がどのように所得控除及び所得税額に影響を与えるかを問う問題である。

【第六問】

法人税、相続税、所得税、消費税の理論及び計算について基本的な問題と応用的な問題を出題した。具体的にはグループ法人税制で適用されるグループ間取引、相続税の基本的な計算及び相続税を支払うための不動産の譲渡、災害に関する法人税法の取扱いなどである。

公認会計士として、税務の幅広い知識が必要になるので、一つの税法に限らず、横断的に税務の理解ができているかを問う問題である。

問題1

グループ法人税制を問う問題である。

完全支配関係が理解できているかの知識を問い、その上で100%グループ内の不動産の譲渡、譲渡後の減価償却費の計上及び外国子会社からの配当金についての理解と金額の算出をさせる問題とした。実務上は非常によく出る論点であるので、その基本的な考え方が理解できているか否かを問う問題である。

問題2

相続税及び譲渡所得税の理解を問う問題である。

相続時精算課税制度が正しく理解できているかを問うために穴埋めの問題とした。

相続税を算出する上で基本的な税額計算方法の理解を問うた上で、相続税を納めるために不動産を譲渡したときの譲渡所得税の理解を問う問題である。

問題3

災害に関する税務の理解を問う問題である。近年、災害等が多くなってきていることを踏まえ、その災害に関する税務の知識は必要であるとの趣旨で出題をした。

保険金の圧縮記帳や災害損失欠損金の計算は、災害が起きた時には実務上よく出てくる論点である。また、実務的には災害に伴って法人の所得がマイナスになった場合には繰戻還付を検討する必要もあるため、その理解を問う問題である。

問題4

問題文をよく読み、税法の知識が理解できているかを問う問題である。

問1

合併に係る会計上の取扱いと税務上の取扱いの違いが理解できているかどうかを問う問題である。

問2

相続税法上の法定相続人の人数の把握を理解できているかどうかを問う問題である。

問3

損金経理要件の理解ができているかどうかを問う問題である。

問4

近年の税制改正論点でもある、居住用賃貸建物の消費税の仕入れ税額控除が理解できているかを問う問題である。

問5

所得税法上の青色専従者給与と扶養控除の理解ができているかどうかを問う問題である。

経営に関する理論及び実務（コンピュータに関する理論を含む。）

【第七問】

本問は、ビジネスに関する専門知識、及びこれらの専門知識を活用して業務を行う能力を修得しているかどうかの確認を行うことを目的として、

- ・ 基本的な財務諸表分析とその結果の応用
- ・ 企業価値評価とその取引目的評価への応用
- ・ リスクマネジメントと会計以外の不正リスク対応への応用

について問う問題である。

問題 1

2社の財務諸表データに基づいて財務指標分析計算を行い、この分析結果のうち、収益性及び生産性に関して優れている会社を挙げ、その理由を説明する問題である。

問 1

基本的な財務分析指標を計算する問題である。

問 2

収益性、生産性のそれぞれについて、優れた会社を選択し、上記で計算した財務分析指標を用いて説明する問題である。

問題 2

企業価値評価実務における基本的項目の解答、及び取引目的の企業価値評価を想定し、複数の評価方法に基づく評価額を計算し、買収価格の評価方法を選定した理由を説明する問題である。

- (1) 企業評価業務の受託可否を検討する場合の基本手続（独立性とコンフリクト等のチェック、守秘義務契約の締結及び業務内容の把握）について答える問題である。
- (2) ～ (4) フリーキャッシュフロー（FCF）に基づく株主価値、時価純資産額、及び予想 EBITDA による事業価値を計算する問題である。
- (5) 買収価格の評価方法として FCF に基づく株主価値による評価を選択した理由を、上記で計算したその他 2 手法とくらべてふさわしいとした理由を説明する問題である。

問題 3

コーポレート・ガバナンスの形骸化や内部統制が無効化している事例を挙げ、そのような場合のリスク、及びあるべき対応について説明する問題である。

- (1) 家業と社業が一致、また所有と経営が一致している企業において認識すべきリスク（公私混同、私物化）について答える問題である。

(2) 及び (3) 上記のような場合に、コーポレート・ガバナンスや内部統制がどのような影響を受けていたかについて答える問題である。

(4) 上記を踏まえ、監査役であった場合に識別すべきリスクとあるべき対応について説明する問題である。

【第八問】

公認会計士として理解しておくべき IT の基本的な概念、企業における IT の利活用の状況を踏まえ、監査人として対応しなければならない IT を利用することによるリスクの理解と当該リスクへの対応手続を問い、IT を理解している公認会計士であることを確認することを目的とした出題である。本年度はクラウド、システム上の職務分掌、企業作成情報のリスク対応といったテーマにつき出題した。

問題 1

近年利用がますます拡大してきているクラウド環境につき、その基本的な理解と、主に IT 全般統制の検証手続として利用する内部統制の保証報告書（SOC レポート）及び関連する監査手続の理解を問う問題である。

問 1

クラウドサービスの基礎的な理解を問う問題である。

問 2

クラウドサービスの利用が進む背景として、経営者はなぜクラウドを利用しようとするのか、その利点を問う問題である。

問 3

クラウドサービスの利用が進む中、経営者が留意すべきクラウドサービスのリスクを問う問題である。

問 4

クラウドサービスを利用した業務が監査対象となる場合に有力な監査手続となる、内部統制の保証報告書を利用した手続についての理解を問う問題である。

問 5

保証報告書利用時に留意が必要な、再受託会社という位置づけの理解を問う問題である。

問題 2

会計システムのアクセス権限の設定事例を基に、財務報告上のリスク及びそのリスクへの対応として特に職務分掌の状況に応じた仕訳テストの計画をどう考えるかを問う問題である。

問 1

一般的な会計システムにおけるアクセス権の設定にまつわるリスクの理解を問う問題である。

問2

実際の会計システムのアクセス権設定を仮定（システム上の承認が行われる場合）した上で、当該ケースにおける想定されるリスクとそのリスク対応手続を問う問題である。

問3

実際の会計システムのアクセス権設定を仮定（システム上の承認が行われない場合）した上で、当該ケースにおける想定されるリスクとそのリスク対応手続を問う問題である。

問4

アクセス権設定の検証において用いるアカウント一覧情報の信頼性を確かめるための監査手続を問う問題である。

問題3

設定したケースにおける企業作成情報の検証手続について、ITの専門家との役割分担や検証手続を協議するシチュエーションを基に正確性及び網羅性といった要点をどのように検証すべきかを問う問題である。監査・保証実務委員会実務指針第104号「イメージ文書により入手する監査証拠に関する実務指針」の基本的理解も含めている。

問1

監査人が検証に用いる集計表の信頼性を確かめる際に留意すべき網羅性の観点を理解しているかを問う問題である。

問2

店舗別損益が正しく計算されているかを確かめる際の間接費の配賦について、網羅性の観点で実施すべき手続を問う問題である。

問3

情報処理統制のうちインターフェース処理の検証手続の理解を問う問題である。

問4

設定した間接費の配賦計算という情報処理統制に係るIT全般統制及び手作業による情報処理統制の理解を問う問題である。

問5

監査・保証実務委員会実務指針第104号「イメージ文書により入手する監査証拠に関する実務指針」において想定される監査証拠の入手方法ごとの心証の強さに関する理解を問う問題である。

公認会計士の業務に関する法規及び職業倫理

【第九問】

公認会計士に対する社会的期待は大きく、公認会計士には、社会から期待されている監査の水準や違法行為への対処等、その他公認会計士に期待される事項について正しく理解することが求められる。このため、過去の会計不祥事を出発点として公認会計士業界全体及び個々の公認会計士が職業倫理の観点を踏まえて熟慮する必要がある。

本問においては、過去に生じた会計不祥事を切り口として、職業倫理に関する基本的な論点を出題テーマとして取り上げた。

問題 1

歴史的に見ても会計不祥事は継続して発生しており、近年においても後を絶たない。そのたびに社会的に議論され、監査や職業規範の改正が行われてきている。このことから、公認会計士における普遍的なテーマとして取り上げ出題した。

問 1

過去に発生した主な会計不祥事の要因として、監査人の独立性の欠如が問われたことがあった。独立性を構成する精神的独立性と外観的独立性のうち、精神的独立性とは何かについて問う問題である。

問 2

米国で発生した会計不祥事を契機に、非保証業務の提供に関する規制が強化された背景の一つに、不祥事を起こした会社の監査人が、監査報酬を大きく上回るアドバイザリー業務報酬を得ていたという状況があった。当該状況において関係が深いと考えられる独立性に対する阻害要因について問う問題である。

問 3

不正が行われた期間の中で監査人の交代が行われた事例もあることから、監査基準委員会報告 900「監査人の交代」のうち、監査人交代時の倫理的行動に関する規定の理解を問う問題を出題した。

問 4

不正リスクへの適切な対処は、監査において重要事項であり、また、公認会計士の倫理上の問題にも深く関連している。監査計画の策定段階において監査業務の依頼人から入手した事業計画資料に疑念を持った監査人が、職業的専門家として懐疑心を発揮し、誠実性の原則を遵守した場合にどのような行動をとる必要があるかについて問う問題である。

問題 2

日本公認会計士協会は 2018 年に「違法行為への対応に関する指針」を公表し、その後、企業等所属の会員に対する規定も追加している。違法行為への対応は、公認会計士に求められる役割として重要であることから、出題することとした。

問 1

公認会計士は、違法行為又はその疑いに気付いた場合は職業的専門家として適切な対応を求められるが、従来の監査の枠組みの中でのみ求められる観点ではなく、社会的な役割の期待から生まれた「公共の利益に資する」という観点を理解しているかどうかを問う問題である。

問 2

「違法行為への対応に関する指針」を理解する上で、その体系を把握していることは重要である。会員はその置かれた立場によって、求められる行動指針にも違いがある。立場による相違を理解していること、また、当指針を概括的に把握していることは必要であることから出題した。指針体系を理解しているかが重要である。

問 3

違法行為等に関連した事例の中で、様々な立場の会員の行動の適否とその理由を解答する出題である。「違法行為への対応に関する指針」についての基礎的理解を問うとともに、公認会計士としての常識的思考や論述力を問う問題である。

【第十問】

公認会計士業務を行う上で基礎となる公認会計士の職責及び倫理規則上の基本原則を確認し、それらを支えるための継続的専門研修（CPE）制度の重要性と「担当者の長期的関与とローテーション」に関する独立性規定についての改正の趣旨及び制度内容の理解を問うものである。

問題 1

公認会計士の職責、関連する基本原則及び継続的専門研修（CPE）制度の重要性についての理解を問う問題である。

問 1

本問は公認会計士法第 1 条の 2 で規定する公認会計士の職責の理解を問う問題である。

問 2

本問は倫理規則で定める遵守しなければならない基本原則についての理解を問う問題である。

問 3

本問は関連する基本原則及びその内容についての理解を問う問題である。

問 4

本問は継続的専門研修（CPE）制度の重要性についての理解を問う問題である。

問題 2

監査業務における担当者の長期的関与とローテーションについて、公認会計士法及び独立性に関する指針を踏まえて、その理解を問う問題である。

問 1

本問は監査業務における担当者の長期的関与による阻害要因の理解を問う問題である。

問 2

本問は監査業務における担当者の長期的関与による阻害要因の具体的な対応（セーフガード）についての理解を問う問題である。

問 3

本問は公認会計士法で規定する監査業務を担当する公認会計士又は業務執行社員等のローテーション規制の趣旨についての理解を問う問題である。

問 4

本問は独立性に関する指針で定める担当者の長期的関与とローテーションにおける関与可能期間及びインターバル期間についての理解を問う問題である。

問 5

本問は同一監査業務に長期間関与している監査補助者についての事例を取り上げ、事例から想定される阻害要因の評価や対応の理解を問う問題である。

以 上