

## 第205回（令和4年2月20日施行）

### 上級 商業簿記

問題1は、ストック・オプションに関する論点のうち、株式報酬費用の会計処理についての問題です。ストック・オプションを従業員等にその労働サービスの対価として付与する場合、株式報酬費用はその公正な評価額に基づいて計算し、権利確定日までの期間に配分します。そしてこの公正な評価額は、付与日現在の公正な評価単価にストック・オプション数を乗じて計算します。その際、ストック・オプション数は、退職者数など、権利確定条件が達成されないことによる失効数を見積もって算定します。そして、この見積もりは毎期見直しを行い、その見積もり数によって当期まで計上すべき株式報酬費用の総額から過年度計上額を控除して実際の当期の費用額を計算します。

詳細は、全国経理教育協会編『全経簿記上級 商業簿記・会計学テキスト（第8版）』Ⅷの「4 新株予約権と新株予約権付社債の会計」を参照してください。

問題2は、請負工事契約の収益認識に関する問題です。「収益認識に関する会計基準」では、原則として、履行義務を一定時点で充足する場合と一定期間にわたって充足する場合に分けて収益認識を定めています。請負工事契約も同様で、前者の場合はいわゆる工事完成基準によって、後者の場合はいわゆる工事進行基準によって収益を認識します。加えて同基準では、一定の要件を満たした場合に、原価回収基準による処理も認めています。本問では、この工事進行基準と原価回収基準による処理を問うています。両者では、原価の集計に関する処理は同じですが、収益認識額が異なります。

詳細は、全国経理教育協会編『全経簿記上級 商業簿記・会計学テキスト（第8版）』Ⅴの「7 工事契約の会計」を参照してください。

問題3は、これまでも出題頻度の高い損益勘定と閉鎖残高勘定を完成させる問題です。しかし、いくつかの勘定残高を推定させることが、ここ数回とは異なる点となっていますが、いずれも複雑な計算を求めているものではありません。当座預金の勘定残高は銀行勘定調整表についての理解を問うものです。満期保有目的債券の勘定残高は償却原価法の理解を問うものです。その他の決算整理事項としては、仮払金・仮受金の処理（消費税、法人税等の処理を含む）、貸倒引当金の設定、有価証券の期末評価、売上原価の算定（棚卸減耗と期末評価を含む）、リース資産を含む固定資産の減価償却、退職給付、経過勘定など、いずれも出題頻度の高い重要かつ基本的な論点の全体的な理解を問うています。詳細については、全国経理教育協会編『全経簿記上級商業簿記・会計学テキスト（第8版）』の該当箇所を参照してください。

第205回（令和4年2月20日施行）

## 上級 会計学

問題1は、会計基準に関する正誤問題です。1.は企業会計原則・第一・三、2.は棚卸資産の評価に関する会計基準・17、3.は固定資産の減損に係る会計基準・四・2.・(7)・③、4.は連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準・第二・二・3、5.は1株当たり当期純利益に関する会計基準・12、6.は税効果会計に係る会計基準・第二・二・2、7.はストック・オプション等に関する会計基準・4、8.は資産除去債務に関する会計基準・14、9.は連結財務諸表に関する会計基準・24および企業結合に関する会計基準・33、10.は退職給付に関する会計基準・24の理解を問うています。

問題2は、「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」からの抜粋を参照して解答する問題ではありますが、当該討議資料に特有の理論や考え方を問うものではなく、実現利益に基づく伝統的会計に要請されてきた社会的役割や有価証券の時価評価といったオーソドックスな論点についての理解を問うています。

問題3は、財務諸表分析に関する指標（回転率）についての理解を問うています。ただし、たんに計算できればよいというのではなく、その指標が何を計算しようとしているのか、計算式の分母や分子に用いられる数値はどのような意味をもっているのかといった理解が求められています。

第205回（令和4年2月20日施行）

## 上級 工業簿記

問題1は工程別総合原価計算の問題です。工程別総合原価計算については、公式テキスト69-82頁を参照してください。

第1工程では正常仕損が工程を通じて平均的に発生しているため、正常仕損費を完成品と月末仕掛品に負担させる場合は工夫が必要です。また、仕損品に売却価値がある点に注意する必要があります。

第2工程では材料の追加投入がありますが、この材料は加工の進捗に応じて工程に投入されるので、仕掛品の物量計算では完成品換算計算が必要になります。また、異常仕損が発生していますが、異常仕損費は製品の原価を構成しないことに注意しましょう。

問題2は直接原価計算方式での損益計算書の作成と固定費調整の問題です。直接原価計算については、公式テキストⅧ章を参照してください。

問2と問3では、固定費調整のプロセスを仕訳によって説明することを求めています。どのようなプロセスによって直接原価計算の利益が全部原価計算の利益に調整されるのかを理解しているかを問うています。公式の丸暗記だけでは解けないでしょう。この仕訳については、公式テキスト137頁を参照してください。

## 第205回（令和4年2月20日施行）

### 上級 原価計算

問題1は予算管理に関連する資料を利用して、収益性と予算と実績の差異を分析する問題です。

問1では、予算上の売上総利益率について、製品別売上総利益率と全社的売上総利益率に関する計算を問い、さらに、問2では、全社的売上総利益率と製品別売上総利益率の関係を、それらの関係式を完成させる形で問うています。売上総利益率レベルにおいて、製品種類別の収益性と全社的収益性の関係を理解しているかを確認することを意図しています。

問3以降は、全社ベースでの売上総利益の予算実績差異を、詳細に分析するプロセスを問うています。問3ではまず、全社的売上総利益の予算実績差異を計算し、つぎに、問4では問3の差異を①単位当たり売上総利益差異（種類別の製品単位当たり売上総利益の予算実績差異を原因とする差異）、②販売ミックス差異（製品別の売上高が予算と実績で異なることを原因とする差異）、③販売数量差異（販売総量における予算実績差異を原因とする差異）に分解します。さらに、問5では、問4の①の一部であるC製品の単位当たり売上総利益差異を、販売価格差異（販売価格の予実差異を原因とする差異）と単位当たり原価差異（単位当たり売上原価の予実差異を原因とする差異）に分解することを要求しています。

問題2は事業部制の組織形態をとる企業における、事業部の収益性および振替価格に関連する問題です。問1では、事業部間の製品振替として、単位当たり製造原価を採用する場合（原価振替）を前提に、振替元事業部の売上高を計算することを要求しています。問2では、全部原価計算方式での損益計算書を事業部別および全社について作成することを要求しています。問3では、事業部の収益性を把握するための手法として直接原価計算方式の損益計算書をするを要求しています。資料を適切に理解したうえで、全部原価計算方式の損益計算書を直接原価計算方式のものに組み替える必要があります。問4では、Y事業部の損益状況を検討して、その存続の可否についての意見と根拠の説明を求めています。直接原価計算方式の損益計算書を適切に理解している必要があります。なお、この問いは、実質的には、存続案と閉鎖案の選択の問題を検討することを要求しています。

問題3は埋没原価は、短期的な意思決定問題において、基本的で非常に重要な原価概念です。解答の字数を制限していますので、簡潔に、かつ、的確に内容を説明する必要があります。