

商工会議所簿記検定試験出題区分表の改定等について

平成27年4月24日
日本商工会議所

1. 基本的な考え方

日本商工会議所では、簿記検定試験の出題の基礎的な指針として、「商工会議所簿記検定試験出題区分表」(以下「区分表」と略す)を昭和34年9月に制定以来、会計諸基準の設定・改訂および関係法令の制定・改正等を踏まえ、「区分表」の改定を適宜行ってきました。この度も、企業会計に関連する諸制度の変更に的確に対応するのは当然ではありますが、とりわけ今回は一般的な企業における近年のビジネススタイルや会計実務の動向を正面から直視することによって、検定試験がより昨今の企業活動や会計実務に即した実践的なものとなるよう、「区分表」等を大幅に見直し、出題項目の一部修正または追加を行いました。すなわち、これまで1級の出題内容とされてきた諸項目のうち実務上出現頻度の高いものが新たに2級以上での出題に移行することになりますが、その一方で、一部の内容については学習者の負担軽減の配慮に努め、出題範囲を上位の級へ移行もしくは除外しています。それに伴い、「許容勘定科目表」の所要の改定も併せて行う予定としています。また、今回の改定では、商業簿記は商品売買を業とする企業だけでなく、いわゆるサービス業における簿記を含めることを明らかにしたほか、製造業を営む企業での決算に関連する事項を視野に入れた問題を新たに出题することにした点も主要なポイントになっております。

なお、周知のように「許容勘定科目表」は採点上許容される主な代替的勘定科目を示したものであり、もともと他の選択肢が存在しない勘定科目については「許容勘定科目表」に掲載されておられません。そこで、初めての試みとして、2級と3級の商業簿記に関して出題内容をより把握しやすくするため、それぞれの級の「標準勘定科目表」を作成しました。「区分表」と併せてご利用ください。

今回特に2級において新たに出题項目となる論点が複数あることに鑑み、上位級から下位の級に新たに移行する事項については段階的に適用することといたします。すなわち、改定の「区分表」等については、原則として平成28年4月1日から適用(平成28年6月施行予定の第143回簿記検定試験から適用)することとしますが、☆印が付されている項目は、各種のテキスト・問題集などの教材が刊行され、一般に定着するまで出題を猶予するため、1年間出題を延期し、平成29年4月1日から適用(平成29年6月施行予定の第146回簿記検定試験から適用)します。また、★印が付されている項目については、慎重を期してさらに1年間出題を延期し、平成30年4月1日から適用(平成30年6月施行予定の第149回簿記検定試験から適用)します。なお、新たに範囲に加わった項目の出題にあたっては、問題の形式や問題文での文言・条件指示などにおいて受験者に配慮するとともに、従来から範囲となっていた項目とのバランスを当然に考慮しなければならないと認識していることを念のために申し添えます。

一方で、平成28年度より「区分表」の範囲から除外する論点(特殊仕訳帳など)および下位の級から上位の級へ移行する論点(繰延資産など)が複数あり、平成27年度から平成28年度にかけて学習を進め、検定試験への受験を予定している方も多いと想定されることから、平成27年度における出題は、平成28年度以降も引き続き各級の範囲となっている内容から大きく外れないよう配慮することといたします。

最後に、今回の「区分表」の改定に関する基本的な考え方は以上ではありますが、実際に「区分表」等を適用するまでの間に、受験者指導機関からの問い合わせに対応して内容を明確化すべき事項が生じた場合には、必要に応じて追加的に補足説明を加えることがありうることをご承知おきください。

2. 「区分表」の改定事項

「商業簿記・会計学」

出題項目	改定内容	改定の趣旨ならびに検定試験への反映
第一 簿記の基本原理 4. 帳簿	イ. 補助簿の2級の範囲に括弧書きで「記帳内容の集計・把握」を追加。ウ. 仕訳帳の分割を除外した。	特殊仕訳帳は、手書きシステムを前提としたバッチシステムの一つであるが、伝票会計による現在の会計実務ではあまり用いられていない一方で、補助簿自体は内部牽制上有用な側面があるという見解もある。かねてから学会などからは実務から乖離しているとしばしば指摘を受けていたため、近年の検定試験では実際に特殊仕訳帳を記帳させる問題ではなく、そこで記帳されたデータから取引内容を理解し、集計することに力点を置く問題が出題されてきたところである。今回の改定では、補助簿において記帳された内容の集計や把握を明示化し、補助簿に記入された会計情報の理解や分析、あるいは財産・債務の管理の側面はこれまでと同様に維持・重視するものの、普通仕訳帳を分割した特殊仕訳帳制は検定試験の範囲から除外することとした。
第一 5. 証ひょうと伝票	イ. 伝票から仕入、売上伝票を除外した。	従来の検定試験では、入金伝票、出金伝票、および振替伝票による3伝票制と、これら3伝票に仕入伝票と売上伝票を加えた5伝票制の両方が3級から出題されてきた。しかしながら、実務上、伝票会計といえば3伝票制を指すことがほとんどであり、5伝票制を採る企業は少ないのが現状である。このような実情に鑑みて、今回の改定では5伝票制を試験範囲から除外することとした。そのため、今後全ての級において伝票に関する出題は3伝票制によることとなる。
同上	ウ. 伝票の集計を「伝票の集計・管理」と改めるとともに、2級から3級に移行した。	従来の3級における伝票の出題は主として伝票の起票を軸としていたが、伝票から得意先元帳や仕入先元帳に転記することにより与信管理等に有用であるため、管理の側面を追加することにした。その結果、3級以上で伝票の起票のみならず集計・管理も出題範囲とすることで一貫性を持たせることによりトータルな理解を問う問題を出題することが可能になる。

<p>第二 諸取引の処理 2. 有価証券</p>	<p>3級の2. 売買目的有価証券を「有価証券」と改めるとともに、「売買目的有価証券（時価法）」を2級に追加し、イ. 評価替（時価法）を「第三 3. 決算整理」の2級に移行した。</p>	<p>従来、3級では売買目的有価証券に限って、その売買取引や期末の評価の処理が問われてきた。しかし、3級が主として想定する個人企業において、短期的な時価の変動によって利益を得るために投機的な売買を頻繁に繰り返しているような「売買目的有価証券」を保有することは極めて稀である。そこで、3級では特に保有目的毎の区分を設けず、単に「有価証券」勘定を用いた売買取引に限定するとともに、期末までには一連の売買取引は完結しているとの前提を置いて期末時点の評価は出題しないこととした。そのうえで、「金融商品に関する会計基準」に従った保有目的にもとづいた4つの区分による有価証券の期中取引および決算時の処理は、いずれも2級以上での出題範囲とし、「区分表」上の記載も統一的に示すこととした。ただし、外国株式や外債の取引は資金的余裕のある会社、おおむね大企業に限られるため、外貨建の有価証券取引は、従来と同様1級の範囲としている（第二 諸取引の処理 18.外貨建取引 イ. 外貨建の財務活動（資金の調達・運用）に係る取引 を参照）</p>
<p>第二 3. 売掛金と買掛金 ア. 売掛金、買掛金</p>	<p>2級の範囲に「クレジット売掛金」を追加した。</p>	<p>クレジット取引は、これまで検定試験で出題されることはなかったが、現実にはクレジット・カードの普及に伴い、多くの企業で浸透しており、今回実務に即してクレジット取引を試験範囲に追加した。また、勘定設定上も売掛金勘定とは区別すべきであるため、「区分表」および「標準勘定科目表」において明定した。ただし、貸借対照表上の表示については、一般の売掛金と合算して表示し、明細を別途開示している実態も考慮して、適宜問題文での指示あるいは答案用紙の表記などにおいて判断できるように工夫する。</p> <p>《仕訳例1》 クレジット取引</p> <p>(1) 商品¥100,000 をクレジット払いの条件で販売した。なお、信販会社へのクレジット手数料（販売代金の1%）を販売時に認識する。</p> <p>(2) 上記(1)につき、信販会社から1%の手数料を差し引いた手取額が当店の当座預金口座に入金された。</p> <p>(1) (借) クレジット売掛金 99,000 (貸) 売 上 100,000 支 払 手 数 料 1,000</p> <p>(2) (借) 当 座 預 金 99,000 (貸) クレジット売掛金 99,000</p>
<p>第二 5. 手形 イ. 裏書譲渡、割引</p>	<p>2級の「保証債務の計上・取崩」を1級に移行した。</p>	<p>従来から「金融商品に関する会計基準」にもとづいて、2級以上での出題範囲としていたが、実際には多くの企業において手形の裏書や割引時に保証債務を時価で負債計上する実務がほとんど行われていない現実を考慮し、かつ学習者の負担を軽減する観点から、これを2級の出題範囲から1級の出題に移行することとした。</p>

<p>第二 5. 手形</p>	<p>2級のオ、荷為替手形を「第二 18. 外貨建取引」の1級に移行した。</p>	<p>従来から荷為替手形は2級において度々出題されてきたが、決済・輸送手段の発達などにより海外との取引を除いて、遠隔地間の取引であっても荷為替が取り組まれるケースがほとんどみられなくなっており、そのような現実を考慮して、2級の出題範囲から削除することとした。ただし、海外との取引では荷為替が用いられることがあり、また銀行を含めた取引全体の仕組みが複雑になるため、外貨建取引に関連する項目としたうえで1級で取り扱うこととした（「第二 18. 外貨建取引」を参照）。</p>
<p>同上</p>	<p>1級の「電子記録債権・電子記録債務」を2級に移行した。</p>	<p>電子記録債権や電子記録債務は前回の「区分表」の改定時に1級に追加したが、取引そのものは特段複雑なものとはいえず、その一方で大企業ばかりでなく中小企業においても印紙税の負担を回避できることや紛失・盗難のリスクがないこと、さらに債権を分割可能であるという利便性が評価され、銀行も手形に代わる決済手段として定着に努めているため企業財務の現場では急速に普及している。このような現状に鑑みて、2級以上での出題範囲とすることにした。なお、電子記録債権の取引には、①債務者側が発生記録の請求を行うことにより生じる「債務者請求方式」と、②債権者側が発生記録の請求を行い、債務者から承諾を得ることによって発生記録が成立する「債権者請求方式」とに大別される。②の場合には、一定期日以内に債務者の承諾を得る必要がある。</p> <p>《仕訳例2》 電子記録債権・債務</p> <p>(1) 商品¥10,000を仙台商店より掛けにて仕入れた。商品売買の記帳は3分法による。</p> <p>(2) 上記の仕入代金につき、発生記録の請求を行い、電子記録債権に係る債務 ¥10,000が生じた。</p> <p>(3) 支払期限が到来したので、上記の債務を当座預金口座から引き落とされて決済した。</p> <p>(4) 商品¥30,000を新潟商店に掛けにて売り渡した。商品売買の記帳は3分法による。</p> <p>(5) 上記の売上代金につき、発生記録の請求を行い、新潟商店の承諾を得て電子記録に係る債権¥30,000が生じた。</p> <p>(6) 譲渡記録により、上記(5)の電子記録債権のうち¥20,000分を現金 19,500と引換えに金沢商店に譲渡した。</p> <p>(1) (借) 仕 入 10,000 (貸) 買 掛 金 10,000</p> <p>(2) (借) 買 掛 金 10,000 (貸) 電子記録債務 10,000</p> <p>(3) (借) 電子記録債務 10,000 (貸) 当 座 預 金 10,000</p> <p>(4) (借) 売 掛 金 30,000 (貸) 売 上 30,000</p> <p>(5) (借) 電子記録債権 30,000 (貸) 売 掛 金 30,000</p>

		(6) (借) 現金 19,500 (貸) 電子記録債権 20,000 電子記録債権売却損 500
第二 6. 引当金 ア. 貸倒引当金	2級の範囲に、括弧書きで「個別評価※と一括評価、営業債権および営業外債権に対する貸倒引当金繰入額の損益計算における区分」を追加した。また、1級の範囲の括弧内に「債権の区分」を追加した。	従来の2級および3級では、貸倒見積高の算定に際し、期末時点での売上債権の残高の一定割合をもって算定する実績法が出題されてきた。しかしながら、実務においては貸倒引当金の設定に際し、過去の貸倒実績率等による一括評価に加えて、個別の債権の回収不能額を見積もる個別評価も広く行われているため、後者も2級以上での出題範囲に加えることとしたものである。ただし、個別評価の出題にあたっては問題文の指示で容易に貸倒見積高を算定できるようにするという趣旨で※を付すとともに、「金融商品に関する会計基準」で行っている債権の区分は1級の範囲であることを明確にしている。 また、営業債権に対する貸倒引当金繰入額は、損益計算書上「販売費及び一般管理費」の区分に記載されるのに対し、営業外債権に対する貸倒引当金繰入額は、損益計算書上「営業外費用」の区分に記載される。財務諸表の区分表示は、「区分表」において、「第三 10. 財務諸表の区分表示」として掲記されているものの、その重要性に鑑みて明示することとした。
第二 6. 引当金 カ. その他の引当金	2級の範囲に括弧書きで「賞与引当金、返品調整引当金など」を追加した。	ア. 貸倒引当金からオ. 修繕引当金までの引当金以外の引当金を、「その他の引当金」と称していたが、その内容が分かりにくいので、賞与引当金や返品調整引当金を例示した。ただし、※（本来的には上級に属する項目・範囲であるが、当該級においても簡易な内容のものを出题することを意味する）が付されているため、2級の出題にあたっては、複雑な計算をしなくても解答できるよう配慮する方針である。
第二 8. 商品	「イ. 3分(割)法による売買取引の処理」の2級の範囲に括弧書きで「月次による処理」を追加した。 「ウ. 販売のつど売上原価勘定に振り替える方法による売買取引の処理」を追加した。	商品売買に関して、これまでの検定試験では、商品有高帳に関する問題を除き、販売時に売上原価を把握せず、決算整理事項として年度単位での売上原価の把握を便宜上仕入勘定などで行うことを主として求めてきた。しかし、実務では損益管理の観点から商品を仕入れた段階では商品勘定に記入し、販売を行った時点において、そのつど商品勘定から売上原価を売上原価勘定に振り替えることが一般的になっている。また、月次の処理については、すでに第137回2級第3問などにおいて、減価償却費を素材にして出題済みであるが、現在のほとんどの企業においては、月次で取引を把握することで売上高などの諸収益と売上原価や減価償却費などの諸費用とを照らし合わせて経営活動に役立たせている。 このような現実を考慮して、ア. 分記法やイ. 3分(割)法による商品売買取引の記帳に加えて、商品売買について販売のつど売上原価勘定に振り替える方法や月次での処理にもとづいた出題もありうることを明示したものである。しかしながら、月次の処理といっても、特段新たな勘定科目が必要になるわけでもないこと、月次特有の処理方法が新たに追加されるものでもないことに留意されたい。なお、販売のつ

		<p>ど売上原価勘定に振り替える方法については、学習者が使用していると思われる書籍・教材には記述されていないと思われる。「区分表」上は、このような出題もあり得ると明文化したものではあるものの、現状を考慮して出題は平成28年度以降とする。</p> <p>《仕訳例3》 販売のつど売上原価勘定に振り替える方法</p> <p>(1) @¥800の商品を100個掛けにて仕入れた。なお、当店では商品売買に関し、販売のつど売上原価を商品勘定から売上原価勘定に振り替える方法によって記帳している。</p> <p>(2) 上記の商品のうち、60個を@¥1,200にて売り渡し、代金は掛けとした。</p> <p>(1) (借) 商品 80,000 (貸) 買掛金 80,000</p> <p>(2) (借) 売掛金 72,000 (貸) 売上 72,000</p> <p>売上原価 48,000 商品 48,000</p>
第二 9. 特殊商品売買	2級から1級に移行し、例示をア. 割賦販売とイ. その他の特殊商品売買に修正した。	<p>特殊商品売買は、従前より2級においてしばしば出題されてきたが、一部のものを除き現在の実務ではあまり用いられていないため相対的な重要性は低下しており、検定試験と実務とが乖離してしまっているという指摘が学会などでなされているところである。そのため、今般の改定では特殊商品売買を2級から一括して削除した。その一方で、一部の企業においては割賦販売を顧客獲得の手段として広く扱っていることなどを考慮して、1級ではア. 割賦販売とそれ以外のイ. その他の特殊商品売買という形で「区分表」に記載することとした。</p>
第二 12. 固定資産 ア. 有形固定資産の取得	<p>「(a)有形固定資産の割賦購入」、「(b)圧縮記帳」および「(c)資産除去費用の資産計上」と整理した。</p> <p>2級の範囲に「(a)有形固定資産の割賦購入(利息部分を区分する場合には定額法に限る)」および「(b)圧縮記帳※☆(2級では国庫補助金・工事負担金を直接控除方式により記帳す</p>	<p>まず、有形固定資産の取得に関して、割賦購入、圧縮記帳、および資産除去費用と論点が多岐にわたっていることから、内容を整理して区分して表記することとした。</p> <p>有形固定資産を代金分割の条件で取得すること自体は「区分表」では明示されていなくても営業外支払(受取)手形が「5.手形」において示されていたので、これまでも試験範囲に含まれていたことは明らかではあるが、下記「16.リース取引」の前段階として利息の処理に対する考え方などを学ぶ上で極めて有用であることから、今回の改定で明示することとした。ただし、利息の処理方法に関しては、2級では簡便な定額法に限定し、厳密かつ本来的な方法である利息法は1級の範囲とした。</p> <p>圧縮記帳は、法人税法上の課税の繰延べを行うための方法であるが、実務に広く普及していることから2級以上の範囲に追加した。ただし、2級では簡易なものに限るとし、その観点から2級では国庫補助金や工事負担金を受け取った場合における直接控除方式のみとし、いわゆる積立金方式は1級の範囲とするよう、括弧書きで示すこととした。なお、圧縮記帳に関しては、受領した国庫補助金・工事負担金が税金</p>

	<p>る場合に限る」を追加した。1級の範囲に(a)では括弧書きで「利息部分を利息法で区分する方法」を、および(b)では括弧書きで「積立金方式」を追加した。</p>	<p>と関連性を有しているので、下記「2.2.税金」の課税所得の算定方法と歩調を合わせる必要もある。そのため、圧縮記帳についての適用時期を課税所得の算定方法と同様の平成29年度からとしている。</p> <p>《仕訳例4》 直接控除方式による圧縮記帳</p> <p>(1) 備品の購入にあたり、国庫補助金¥300,000の助成を受けることとなり、当社の当座預金口座に振り込まれた。</p> <p>(2) 国庫助成対象の備品¥3,000,000を取得し、本日納入されたので早速使用を開始した。なお、代金は今月末に支払うことになっている。</p> <p>(3) 決算日を迎えたので、直接控除方式による圧縮記帳の処理を行った。</p> <p>(4) 減価償却を200%定率法による月割計算にて行う。記帳は間接法による。なお、当該備品は6か月間使用しており、耐用年数は8年である。</p> <p>(1) (借) 当座預金 300,000 (貸) 国庫補助金受贈益 300,000 (2) (借) 備品 3,000,000 (貸) 未払金 3,000,000 (3) (借) 固定資産圧縮損 300,000 (貸) 備品 300,000 (4) (借) 減価償却費 337,500 (貸) 備品減価償却累計額 337,500</p>
<p>第二 13. 無形固定資産 イ. ソフトウェア</p>	<p>※(2級では自社利用の場合に限る)を付すことを条件に1級から2級に移行した。ただし、1級の範囲で「受注制作のソフトウェア、市場販売目的のソフトウェア(見込販売収益および見込販売数量の見積りの変更を含む)」を明示した。</p>	<p>ソフトウェアの計上およびその償却は、従来1級の範囲としてきたが、いわゆるITの普及とともに一般的な企業においてもソフトウェアを資産計上することが特殊ではなくなってきたことを考慮して、自社利用のものであれば2級で出題することが妥当と判断したため、※を付した上で2级以上での出題とした。その見地から、市場販売目的のソフトウェアは、見込販売収益および見込販売数量の見積りを変更する場合も含めてすべて1級の範囲に残している。</p> <p>《仕訳例5》 ソフトウェアの償却</p> <p>(1) 自社利用目的でソフトウェアを購入し、代金¥6,000,000は小切手で支払った。</p> <p>(2) 決算にあたり、ソフトウェアの償却を行う。償却期間は5年、定額法による。</p> <p>(1) (借) ソフトウェア 6,000,000 (貸) 当座預金 6,000,000 (2) (借) ソフトウェア償却 1,200,000 (貸) ソフトウェア 1,200,000</p>
<p>第二 15. 投資その他の資産 イ. 子会社株式、関連会</p>	<p>※を付すことを条件に1級から2級に移行した。ただし、1級の範囲に括弧書</p>	<p>子会社株式、関連会社株式およびその他有価証券については、従来1級の範囲とされてきたが、実際の企業ではこれらの有価証券を保有していることが一般的であり、また「金融商品に関する会計基準」に従って保有目的にもとづいた4つの区分の分類とその会計処理ならびに表示の方法を統一的に2級の段階</p>

<p>社株式 ウ. その他有価証券</p>	<p>きで「保有目的の変更」を明示した。</p>	<p>から学習することが適当であると判断した。ただし、2級の出題にあたっては簡易なものに限ることとしたため、※を付すこととしている。その見地から保有目的を変更する場合は、1級の範囲に残している。</p> <p>《仕訳例6》 子会社株式・その他有価証券の取引</p> <p>(1) A社株式 200株を@¥1,000にて取得し、代金は小切手を振り出して支払った。なお、A社はこれまでに300株を発行している。</p> <p>(2) 長期利殖目的でB社株式 1,000株を@¥500にて取得した。代金は4営業日後に支払うこととなっている。</p> <p>(1) (借) 子会社株式 200,000 (貸) 当座預金 200,000</p> <p>(2) (借) その他有価証券 500,000 (貸) 未払金 500,000</p>
<p>第二 16. 繰延資産</p>	<p>2級から1級に移行し、アからオの例示を削除した。</p>	<p>繰延資産については、従来は2級以上での出題範囲とされてきたが、現実には貸借対照表に繰延資産が計上されることは極めて稀であるため相対的な重要性は乏しいと考えられる。そこで、繰延資産は2級の範囲から削除し、すべて発生時に費用処理するとしたが、実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」にもとづく会計処理は、1級の出題範囲として残すこととした。</p>
<p>第二 17. リース取引</p>	<p>※☆を付した上で1級から2級に移行。また、2級の範囲に「ア. ファイナンス・リース取引の借手側の処理(利子込み法、利子抜き法(定額法))」を追加した。</p> <p>1級の範囲に括弧書きで「利息法、級数法」を追加した。同じく1級の範囲に「イ. ファイナンス・リース取引の貸手側の処理」および「ウ. セール・アンド・リースバック取引など」を</p>	<p>リース取引は、従来すべて1級の範囲とされてきたが、リース取引を用いた設備投資は業種・規模を問わず広く一般化していることを背景に「中小企業の会計に関する基本要領」においても取り上げられている。そのため、借手側の処理でかつ、利子込み法または利子抜き法によった場合は定額法に限定し、問題文での指示にもとづいて受験者が容易に答えることができるよう配慮する代わりに、2級の段階から学習しておくのが適当であると判断し、移行することとした。そのため、利子抜き法での利息法や級数法によった場合の処理をはじめとして、セール・アンド・リースバック取引などは1級の範囲に残している。ただし、当該事項の適用時期については、テキスト・問題集などの教材が整備されるのを待って1年先送りしたため、平成29年4月1日であることに留意すること。なお、ファイナンス・リース取引またはオペレーティング・リース取引を問わず、すべてのリース取引の貸手側の処理はこれまで通り1級で出題するので、変更はない。</p> <p>《仕訳例7》 リースの借手側の会計処理</p> <p>(1) コピー機を年間リース料¥720,000(後払い)、期間5年間の条件でリースを用いて調達することとした。なお、会計処理は利子込み法によること。</p> <p>(2) 1回目のリース料を現金で支払った。また、本日決算日であるため、残存価額ゼロ、耐用年数5年</p>

	<p>追加した。</p> <p>2級の範囲に「エ. オペレーティング・リース取引の借手側の処理」を追加するとともに、貸手側の処理は1級の範囲とした。</p>	<p>の定額法による減価償却（記帳は間接法による）を行った。</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 33%;">(1) (借) リース資産</td> <td style="width: 33%;">3,600,000</td> <td style="width: 33%;">(貸) リース債務</td> <td style="width: 33%;">3,600,000</td> </tr> <tr> <td>(2) (借) リース債務</td> <td>720,000</td> <td>(貸) 現金</td> <td>720,000</td> </tr> <tr> <td></td> <td>減価償却費</td> <td></td> <td>リース資産減価償却累計額</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">720,000</td> <td></td> <td style="text-align: right;">720,000</td> </tr> </table>	(1) (借) リース資産	3,600,000	(貸) リース債務	3,600,000	(2) (借) リース債務	720,000	(貸) 現金	720,000		減価償却費		リース資産減価償却累計額		720,000		720,000
(1) (借) リース資産	3,600,000	(貸) リース債務	3,600,000															
(2) (借) リース債務	720,000	(貸) 現金	720,000															
	減価償却費		リース資産減価償却累計額															
	720,000		720,000															
<p>第二 18. 外貨建取引</p>	<p>※を付した上で1級から2級に移行する。「ア. 外貨建の営業取引☆」を追加した。また、括弧書きで「為替予約の振当処理を含むものの、2級では為替予約差額は期間配分をしない」を追加した。ただし、「振当処理以外の為替予約の処理（独立処理）、荷為替取引」は括弧書きで1級の範囲とする。</p> <p>「イ. 外貨建の財務活動（資金の調達・運用）に係る取引」を1級の範囲として明示した。</p>	<p>外貨建取引は、これまですべて1級の範囲としてきた。しかし、企業活動のグローバル化はますます進み、大企業のみならず、中小企業においても、海外からの原材料や商品の仕入、海外への生産拠点の移管、海外に製造拠点を移した発注先への製品の納入、さらには自らの海外市場への商・製品の販売が広く行われているところである。しかし、為替相場の変動にさらされるため、業績が為替相場次第で大きく左右されることから為替リスクをヘッジするために為替予約を締結する企業が多数に上っている。</p> <p>上記のように外貨建取引はもはや一部の企業に限ったものではないことを背景に「中小企業の会計に関する基本要領」においても言及がなされていることを踏まえ、今回の見直しでは仕入れや売上げなど企業の営業活動に関連する取引に限って2級の出題範囲に移行することにした。もっとも、外貨建取引は「外貨建取引等会計処理基準」に基づいて会計処理されるが、難易度の高い部分も一部あることから、※を付して問題文での指示にもとづいて受験者が容易に答えることができるよう配慮するとともに、為替予約取引については制度上当面の間、振当処理が認められていることから、「区分表」上も括弧書きで示すこととした。そのため、振当処理以外のいわゆる独立処理とも呼ばれる為替予約の会計処理については従前のおり1級の出題範囲となる。</p> <p>なお、振当処理にあたり「外貨建取引等会計処理基準」注7のただし書きでは、いわゆる直先差額について重要性が乏しい場合には、当該差額を予約日の属する期の損益として処理することが容認されている。直直差額と直先差額とを区分し、かつ後者を期間配分することは難解であることに加えて、そもそも短期のものについてまで期間配分することは実務的に見ても稀であるところから、2級では直先差額を期間ごとに区別せずに、直直差額と同様に予約日の属する期の損益として処理する方法に限定することとした。</p> <p>また、当該事項の適用時期については、テキスト・問題集などの教材が整備されるのを待って1年先送りしたため、平成29年4月1日であることに留意すること。なお、荷為替手形については、上記「第二</p>																

		<p>5. 手形」の箇所です。示したように、2級以上で削除したが海外との取引では一定程度用いられていることを考慮して、外貨建取引に関連する項目として1級で出題することとした。</p> <p>他方で、金融規制緩和および低金利や株式市場の低迷などから、金融投資においても、国内で発行される公社債や株式へ投資するばかりでなく、外債や外国企業の株式の取得といった投資も活発になっているが、それは大企業を中心にしたものにとどまっているのが現状である。そのため、外貨建の有価証券の取引や外国の金融機関からの借入金、あるいは外貨建の貸付金の取引など資金の調達・運用に関連する財務活動に係る取引については、すべて1級の出題範囲に残すこととしている。</p> <p>《仕訳例8》 外貨建取引と外貨建金銭債権の換算</p> <p>(1) 3月1日、アメリカの得意先に商品1,000ドルを輸出し、代金は掛けとした。代金の決済日は4月30日の予定であり3月1日の直物為替相場は1ドル¥100であった。</p> <p>(2) 3月31日、決算日を迎えた。この時の直物為替相場は1ドル¥108である。</p> <p>(3) 4月30日、アメリカの得意先より1,000ドルの送金があり、銀行で円貨に両替し当社の当座預金口座に入金された。この時の直物為替相場は1ドル¥106であった。</p> <p>(1) (借) 売 掛 金 100,000 (貸) 売 上 100,000</p> <p>(2) (借) 売 掛 金 8,000 (貸) 為 替 差 損 益 8,000</p> <p>(3) (借) 当 座 預 金 106,000 (貸) 売 掛 金 108,000</p> <p style="padding-left: 40px;">為 替 差 損 益 2,000</p> <p>《仕訳例9》 為替予約の振当処理</p> <p>(1) 2月1日、イタリアの仕入先から、商品6,100ユーロを掛けにて輸入した。この時の直物為替相場は1ユーロ¥130であった。掛け代金の決済日は4月30日の予定であり、商品売上の記帳は、販売のつど売上原価勘定に振り替える方法による。</p> <p>(2) 3月1日、円貨による支払額を固定化するために取引銀行との間で6,100ユーロを1ユーロあたり¥136で購入する為替予約契約を締結した(為替予約の決済日:4月30日)。振当処理によることとするが、直先差額は重要性が乏しいため予約日の属する期の損益として処理する。なお、この時の直物為替相場は1ユーロ¥137であった。</p> <p>(3) 4月30日、輸入代金6,100ユーロの支払日を迎えた。当社は取引銀行と為替予約契約にもとづき、イタリアの仕入先に6,100ユーロを送金し、当座預金から決済した。なお、この時の直物為替相場は1</p>
--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

		<p>ユーロ¥139であった。</p> <p>(1) (借) 商 品 793,000 (貸) 買 掛 金 793,000</p> <p>(2) (借) 為 替 差 損 益 36,600 (貸) 買 掛 金 36,600</p> <p>(3) (借) 買 掛 金 829,600 (貸) 当 座 預 金 829,600</p>
<p>第二 21. 収益と費用</p>	<p>2級の範囲に「収益・費用の認識基準(引渡基準、出荷基準など)、役務収益・役務費用」および「創立費・開業費など」を追加した。</p>	<p>わが国では、「企業会計原則」において収益の認識は原則として実現主義によることが示されているものの、現在において収益に関する包括的な会計基準は存在していない。具体的には、通常の商品販売を例にとると収益認識に関して、引渡基準や検収基準と並んで出荷基準についても継続的な適用を条件として実務上広く採用されている。このような収益認識基準の具体的な内容についてもある程度の理解が必要と判断し、「区分表」に示したものである。</p> <p>また、従前より商業簿記では商品売買を営む企業を想定した出題がなされてきたが、現実の企業のビジネススタイルは多種多様であり、特に現代ではサービス業を営む企業の数のもとより、売上高や従事する従業員も著しく増加しており、その重要性が高まっているのは周知のとおりである。したがって、検定試験においても、経済のサービス化を踏まえ、商品売買業以外の事業を営む企業を対象とした簿記もしくは会計処理が問われてしかるべきであると解し、役務収益ならびに役務費用を「区分表」に追加するとともに、サービス業において収益計上よりも先行して発生した役務原価を記録する勘定科目として「仕掛品」を追加した。</p> <p>なお、繰延資産については、上記「第二 16. 繰延資産」のとおり2級の範囲から削除したため、2級では実務対応報告第19号で認められている創立費や開業費、株式交付費、社債発行費等および開発費として認識されたものであっても繰延経理されずに、発生時の費用となる。現行の「区分表」でも発生時の費用処理は出題範囲に含まれているので、新たに出題範囲加えるものではないものの、この点を整理・確認するために創立費・開業費などを費用項目として示した。</p> <p>《仕訳例10》収益・費用の認識基準</p> <p>(1) 得意先の新潟商店より商品¥70,000(原価¥56,000)の注文が入り、代金は掛けにて発送した。当社では、売上の認識については検収基準を採用し、商品売買の記帳は3分法を用いている。</p> <p>(2) 上記(1)の商品に関し、新潟商店の購買担当者から注文どおりの商品が無事届いた旨の連絡が入った。</p> <p>(1) 仕 訳 な し</p>

		<p>(2) (借) 売 掛 金 70,000 (貸) 売 上 70,000</p> <p>《仕訳例 1 1》 役務収益</p> <p>(1) 資格試験の受験学校を運営している当社は、8月21日に翌月開講予定の講座(受講期間1年)の料金¥200,000を現金で受け取った。</p> <p>(2) 3月31日に決算日を迎えた。上記(1)の講座は現在、全体の6割が完了している状態である。</p> <p>(1) (借) 現 金 200,000 (貸) 前 受 金 200,000</p> <p>(2) (借) 前 受 金 120,000 (貸) 役 務 収 益 120,000</p>
<p>第二</p> <p>2 2. 税金</p> <p>ウ. 法人税・住民税・事業税</p>	<p>2級の範囲に括弧書きで「課税所得の算定方法を含む☆」を追加した。</p>	<p>従前より、2級では法人税等の簿記的な処理方法が出題されてきたが、納税額の基礎を成す課税所得の算定プロセス自体は税法の知識を必要とするため、出題から回避されてきた。しかしながら、下記「第二 2 3. 税効果会計」のように、簡易なものに限るとはいえ、税効果会計が2級以上での出題となったことと整合性を保つためには、課税所得の算定方法すなわち、税引前当期純利益と課税所得が異なることをある程度理解しておくことは不可欠である。そのため「区分表」に明記したものであるが、適用時期については、税効果会計が下記のように平成30年4月に適用されるに先立ち、まず課税所得算定に関する基礎的な概念を定着させる必要があるため、テキスト・問題集などの教材が整備されるのを待って1年先送りした平成29年4月1日であることに留意すること。</p>
<p>第二</p> <p>2 3. 税効果会計</p>	<p>「※★(2級では引当金、減価償却およびその他有価証券に係る一時差異に限るとともに、繰延税金資産の回収可能性の検討を除外)」を付した上で1級から2級に移行した。</p>	<p>税効果会計は、会計上の利益計算と税務上の所得計算との間で生じた一時的な差異を調整するための会計上の手続きであるが、従来はすべて1級の出題範囲とされてきた。しかし、税効果会計を適用しない場合、税法の規定に従って算定された課税所得に税率を乗じて求めた金額がそのまま法人税等の金額となるため、税引後の当期純利益が過大または過小になってしまう。そこで、会計と税務との間での期間的なずれを調整するのが税効果会計である。上場会社においてはほぼ全ての会社が税効果会計を適用しているが、中小企業においても相当程度普及していることから、「中小企業の会計に関する指針」においても推奨されているところである。そこで、今回の「区分表」の改定では、簡易なものに限ったうえで2級以上で出題することとした。すなわち、税効果会計を2級で出題するにあたり、すべての一時差異に係るものとするのではなく、論点を①引当金の設定や②減価償却の実施にあたり、損金算入限度額を超える金額を有税で行う場合と、③その他有価証券を時価で評価替えした際に生じる差額の税効果に限定し列挙する一方で、問題文での指示にもとづいて受験者が容易に答えることができるよう配慮することに加え、さらに毎期行われる繰延税金資産の回収可能性の検討については、一部難解な手続きを伴うことから、上記の3</p>

		<p>つによる場合を含めて1級の範囲と定めたものである。</p> <p>なお、当該改定事項の適用時期については、テキスト・問題集などの教材が整備されるのを待って2年先送りしたため、平成30年4月1日であることに留意すること。</p> <p>《仕訳例12》 税効果会計</p> <p>平成×1年度の決算時において、売上債権に対する貸倒引当金を¥200,000計上したものの、税法上の課税所得の計算上、損金に算入することが認められなかった。しかし、この貸倒引当金繰入は、翌平成×2年度において、税法上の課税所得の計算にあたり、損金算入が認められた。なお、法定実効税率を40%とする。</p> <p>平成×1年度 (借) 繰延税金資産 80,000 (貸) 法人税等調整額 80,000 平成×2年度 (借) 法人税等調整額 80,000 (貸) 繰延税金資産 80,000</p>
第三 決算 3. 決算整理	<p>3級の「売買目的有価証券の評価替」を2級に移行。</p> <p>1級の「その他有価証券の評価替」(全部純資産直入法)を2級に移行した。</p> <p>1級の範囲の「その他有価証券の評価替」に括弧書きで「部分純資産直入法」および「時価が著しく下落した有価証券の処理」を追加した。</p>	<p>今回の「区分表」の改定で、有価証券は「金融商品に関する会計基準」に従い、保有目的によって分けられた4つの区分にもとづいた会計処理および財務諸表の表示を統一的に2級で扱うこととしたため、有価証券の評価替えはすべて2級以上での出題範囲に含まれることとなる。ただし、2級では全部純資産直入法に限ることとし、部分純資産直入法ならびに、時価が著しく下落した有価証券で回復の見込みがある場合以外のいわゆる有価証券の減損処理については、従来通り1級の範囲に残した。なお、その他有価証券については、下記「第三 6. その他有価証券評価差額金」(《仕訳例14》)を参照すること。</p> <p>《仕訳例13》 その他有価証券の評価替(全部純資産直入法)</p> <p>決算にあたり、その他有価証券に該当するC社株式(取得原価¥800,000)を時価¥880,000に評価替えする。ただし、税効果会計を適用し、法定実効税率は40%とする。</p> <p>(借) その他有価証券 80,000 (貸) その他有価証券評価差額金 48,000 繰延税金負債 32,000</p>
同上	2級の「繰延資産の償却」を1級に移行した。	今回の「区分表」の改定で上記「第二 16. 繰延資産」のとおり繰延資産は、2級から削除し1級に移行したため、繰延資産の償却も当然に1級の範囲となる。
同上	2級の範囲に「月次決算による場合の処理」を追加	月次決算については、上記「8. 商品」の箇所を参照のこと。なお、月次決算が行われる場合には、売上原価の算定や減価償却費の計上以外に、従来の簿記のテキストで説明されてきた収益・費用の繰延と見越の翌期首の再振替仕訳が行われない場合もあり、これも出題の対象となる。
同上	2級の範囲に「外貨建売上	上記のように、外貨建取引のうち営業活動に関するものに限って2級に移行することとなったため、決

	債権・仕入債務などの換算☆」、1級の範囲に「外貨建売上債権・仕入債務以外の外貨建金銭債権債務および外貨建有価証券の換算」を追加した。	算時には外貨建ての通貨・預金や売上債権などの資産や仕入債務などの負債の換算が当然に必要なことになる(仕訳例8および9を参照)。しかし、外貨建の有価証券や借入金や貸付金といった資金貸借取引から生じた資産や負債の決算時における換算の処理は従来通り1級の出題範囲のままである。外貨建取引と同様に、決算時の換算も2級への適用は平成29年4月1日であることに留意すること。
同上	1級の「繰延税金資産・負債の計上」を★を付した上で2級に移行した。	今回の「区分表」の改定で上記「第二 23. 税効果会計」のとおり税効果会計は、一部の一時差異の項目に限るとはいえ、2級以上の出題範囲に移行したため、決算整理仕訳に伴い、繰延税金資産・負債が計上される(仕訳例12を参照)。ただし、2級への適用は平成30年4月1日であることに留意すること。
同上	1級の「社債の利息法による評価替」を「社債の償却原価法(利息法または定額法)による評価替」に変更した。	今回の「区分表」の改定で下記「第四 9. 社債」のとおり社債については、すべて1級の出題範囲としたために、定額法による場合も含め、償却原価法による社債の評価替えはすべて1級の出題範囲となる。
同上	2級の範囲に「製造業を営む会社の決算処理★」を追加した。	従来、商業簿記と工業簿記はそれぞれ別個の問題として出題されてきた。しかしながら、製造業を営む企業を例にとれば棚卸資産の評価をはじめ、賞与引当金や製品保証引当金などの負債性引当金の計上など、商業簿記の範囲に係わる部分と工業簿記の範囲に係わる部分とが相互かつ同時に関連しており、本来は密接不可分の関係にある。しかしその一方で、工業簿記での出題は、期中における諸取引の記帳や初歩的な原価計算に関する問題が中心とならざるを得ない面があり、製造業を営む会社の総合的な決算に関連する問題を出題しにくいところがある。そこで、このような現実に適合させ、製造業特有の期末の決算整理事項や財務諸表作成を問う問題などを商業簿記のカテゴリーにおいて、総合問題として出題することによって、より実践的な能力を問うことも有用であると考えられる。ただし、この種の問題は2級のみ出題とし、かつその適用時期については、テキストや問題集などの教材の普及にはある程度の時間を要するものであると鑑みて、平成30年4月1日とした。
第三 6. その他有価証券評価 差額金	※を付し括弧書きで全部純資産直入法を明示した上で2級に追加した。1級	その他有価証券を時価評価した差額がその他有価証券評価差額金となり、貸借対照表純資産の部における「評価・換算差額等」の区分に記載されることになる。上記「第二 15. 投資その他の資産」のとおり、その他有価証券については従来の1級から2級の範囲に移行したため、その他有価証券評価差額金も

	の範囲でも括弧書きで部分純資産直入法と明記した。	<p>2級で扱うこととなる。ただし、2級においては時価が帳簿価額を上回っている銘柄も下回っている銘柄もともに時価と帳簿価額との差額をその他有価証券評価差額金とする全部純資産直入法に限定し、時価が帳簿価額を上回っている銘柄のみの時価と帳簿価額との差額をその他有価証券評価差額金とする部分純資産直入法は従来通り1級の範囲に残している。なお、本来は税効果を考慮しなければならないが、税効果会計は上記「第二 23. 税効果会計」のとおり★が付されており、当該改訂事項の適用期日は平成30年4月1日であるため、それまでは税効果は考慮しない形での出題となる(《仕訳例13》も参照のこと)。</p> <p>《仕訳例14》 その他有価証券の評価替</p> <p>決算にあたり、その他有価証券として保有する大門商事株式会社の株式1,000株(1株あたりの帳簿価額¥3,000)を全部純資産直入法にもとづき1株につき¥2,500に評価替えする。税効果会計を適用し、法定実効税率は40%とする。</p> <p>(借) その他有価証券評価差額金 300,000 (貸) その他有価証券 500,000 繰延税金資産 200,000</p>
第三 7. 帳簿の締切 ア. 仕訳帳と総勘定元帳	大陸式決算法を範囲から除外した。	<p>帳簿の締切方法には、比較的簡便な英米式決算法と比較的厳格な大陸式決算法とがあるとされ、後者は2級の段階から出題することとされてきた。しかし、多くの企業では英米式決算法によっており、大陸式決算法に対する実務側からの需要はほとんどないのが実情である。大陸式決算法自体を否定するものではないが、学習者の負担を軽減する観点から、出題範囲から除外することとした。その結果、すべての級において英米式決算法のみが出題されることとなる。</p>
第三 11. 株主資本等変動計算書	「2級では株主資本およびその他有価証券評価差額金に係る増減事由に限定」を括弧書きで2級に追加した。また、1級では「左記以外の純資産の項目に係る増減事由」を括弧書きで追加した。	<p>株主資本等変動計算書は従来から2級の出題範囲としており、第138回検定試験において出題されたところである。ただし、「※」が付されているため簡易なものに限られるとしても「区分表」上はどこまで限定されるかは明示していなかったため、今回の改定にあたり、明示することにした。今回の改定ではその他有価証券の評価差額金についても2級の出題範囲になったことに伴い、2級での株主資本等変動計算書では株主資本に係る増減事由に加えて、それ以外としてはその他有価証券評価差額金の増減のみが出題されることとなる。したがって、その他の純資産の項目の増減事由については1級の出題範囲となる。</p>
第四 株式会社会計	1級の「資本準備金の減	資本準備金や利益準備金および任意積立金の減少は、従来1級の範囲とされてきたが、会社法の制定に

2. 資本剰余金	少」を削除した。	より、株主資本の計数の変動は会社の判断で比較的容易に行い得るようになっている。このことを考慮して、複雑な計算を伴うものでないならば2級で出題したとしても特段の問題はないと考えられるため、「株主資本の計数の変動」として一括して表記するとともに、※を付して2級からの出題とした。
第四 3. 利益剰余金	1級の「利益準備金の減少」および「任意積立金の減少」を削除した。	《仕訳例15》 株主資本の計数の変動
第四 4. 剰余金の配当など	2級の範囲に「ウ. 株主資本の計数の変動※」を追加した。	(1) D社は株主総会を開催し、赤字補填のため別途積立金¥300,000と利益準備金¥400,000を取り崩すことが承認された。 (2) E社は株主総会を開催し、資本準備金¥500,000を減少させて資本金の額を同額増加させることを決議した。 (1) (借) 別途積立金 300,000 (貸) 繰越利益剰余金 700,000 利益準備金 400,000 (2) (借) 資本準備金 500,000 (貸) 資本金 500,000
第四 3. 利益剰余金	1級の範囲に「税法上の積立金の処理」を追加した。	上記「第二 12. 固定資産」のとおり圧縮記帳では、積立金方式による場合は1級の出題範囲であることが明定されたが、それに伴って設定される圧縮積立金の設定および取崩も1級の出題範囲であることを明定した。
第四 9. 社債	すべての論点を1級に移行。エ. 償還に、「コール・オプションが付されている場合の償還」を追加した。	社債については、その発行や利払い、償却原価法(定額法)による期末評価、さらには満期償還や買入償還といった償還に至るまで、しばしば2級において出題されてきた。しかしながら、実際に社債を発行できるのは、一定規模以上の大企業であり、かつ一定水準以上の格付けを取得している会社に限られている。したがって、社債の取引そのものの重要性は低くはないものの、中小企業を中心とする一般的な会社にとって主要な資金の調達方法ではない以上、2級における重要性はあまり高くはないと言える。今回の「区分表」の改定では、1級から2級に移行した項目が多くあることに鑑みれば、学習者の負担を考慮して、重要性が低い内容を削除すべきであるという方針を打ち出したため、社債全般を2級の出題範囲から削除し、すべて1級の範囲とした。なお、実務では一定期間にわたってあらかじめ決められた条件が満たされた場合に、発行会社の任意で当該新株予約権付社債の全額を繰り上げて期限前に償還することができる権利が発行会社に与えられているコール・オプション条項付新株予約権付社債が発行されることがあるので、他の償還形態とともに併記することとした。
第五 1. 本支店会計の意義・	2級の範囲に追加した。	本支店会計とは何か、そしてなぜ行う必要があるのか、その理解の延長線上に連結会計を位置づけることができるため、まず本支店会計の意義・目的をしっかりと学ぶ必要があると判断し、「区分表」に明記す

目的		ることとした。
<p>第五 <旧「区分表」> 2. 未達事項の整理 3. 内部利益の除去</p>	<p>「未達事項の整理」および「内部利益の除去」を範囲から除外した。</p>	<p>通信手段が未発達な時代においては、本支店間で連絡が未達であることはありえたものの、現代のように通信技術が高度化した状況では、かつてのような未達事項が生じる余地は非常に少なくなっており、そもそも、そのような未達事項が生じないように社内規程や会計システムが構築・運用されているところがほとんどであるというのが現状である。</p> <p>また、内部利益についても、本支店間で利益を付加することによって本・支店それぞれの業績を明らかにできるという利点よりも、一企業内で複数の棚卸資産の単価を設定し、システムを複雑化することによる管理上の手間やコストの方が上回ってしまうため、現実の国内の本支店会計においては、振替価格を設定することは稀になっている。そのような現状を踏まえ、今回の改定では学習者の負担を少しでも減らすため、2級の出題範囲から除くこととした。</p>
<p>第五 <旧「区分表」> 4. 本支店財務諸表の合併 <新「区分表」> 4. 本支店会計における決算手続（財務諸表の合併など）</p>	<p>2級の範囲で「4. 本支店会計における決算手続（財務諸表の合併など）」と表現を改めた。</p> <p>1級の範囲に括弧書きで「内部利益が賦課されている場合」を明示した。</p>	<p>従来は、簡易な形で本店と支店とを合併させた財務諸表を作成させる問題を2級で出題していたが、上記「第五 <旧「区分表」> 2. 未達事項の整理 3. 内部利益の除去」のとおり2級では未達事項や内部利益がないことを前提とすれば、本支店合併財務諸表は基本的に本店と支店の数値を合算すれば良いこととなる。むしろ今後、本支店合併財務諸表を作成させる問題は、本店と在外支店とを合併させた財務諸表を作成させる問題が中心となるものと想定される。また、内部利益が本支店間で賦課されているケースは、実務的には稀ではあるものの、構造的な理解やその応用力を養う上では一定の評価を与えることができる。それゆえに、1級の範囲として明示することとした。もっとも、本支店会計での帳簿上の決算手続については、2級においても出題の可能性がありうるため、「区分表」において明記した。</p>
<p>第六 連結会計 1. 資本連結 2. 非支配株主持分 3. のれん 4. 連結会社間取引の処理</p>	<p>☆を付した上で1級から2級へ移行した。ただし、「1. 資本連結」について、「子会社の支配獲得時の資産・負債の時価評価、支配獲得までの段階取得、子会社株式の追加取得・一部売却など」は括弧書きで1級の範囲とする。</p>	<p>連結会計は、従来すべて1級の出題範囲とされてきた。しかし、連結重視のディスクロージャーの制度は広く定着しており、親会社単体の個別財務諸表のディスクロージャーは簡素化の方向にすらある。また、いわゆる持株会社の解禁や、会社法においても連結計算書類の制度が導入されているほか、税法においても連結納税やいわゆるグループ法人税制など、企業集団を対象とした諸制度の整備が進んでいる。さらに、企業経営自体、グループ全体を視野に入れた経営判断を行う連結経営が加速しており、株式交換や会社分割、あるいは事業分離など組織再編が活発になっている。このようなグループ全体での経営管理のニーズは大企業のみならず中小企業においても顕著になっていくものと予想される。こうした実社会の潮流に適合するために、2級の段階でもある程度の連結会計について習熟しておくことが望ましいと判断し、2級以上の出題とした。</p>

		<p>しかし、資本連結においては、子会社の支配獲得時において資産および負債を時価評価することになるが、その際税効果の影響を考慮する必要もあるため、1級の出題範囲としている。さらに、支配獲得までの段階取得や支配獲得後の追加取得、子会社株式の一部売却および子会社の時価発行増資などはやや難解であるため、1級の出題範囲とした。それに加えて、「7. 連結会計上の税効果会計」は依然として1級の範囲としているので、未実現損益の消去に係わる税効果は2級の出題範囲には含まれない。その結果2級で出題される連結会計は、高等学校における「財務会計Ⅰ」の教科書で記述されている範囲とほぼ同じとなっている。また、当該項目の適用については準備期間として1年猶予し、アップストリームの場合の未実現利益消去を除き、平成29年4月1日としている。なお、従来は、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分を「少数株主持分」と呼んでいたが、企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」の平成25年改正により「非支配株主持分」と改められている（同第26項）。</p> <p>《仕訳例16》 資本連結</p> <p>平成×1年度末に、P社はS社の発行する株式の80%を¥1,200,000で取得して支配した。このときのS社の資本金は¥800,000、利益剰余金は¥300,000であった。この場合の連結仕訳は次のとおりである。</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">(借) 資 本 金 800,000</td> <td style="width: 50%;">(貸) 子 会 社 株 式 1,200,000</td> </tr> <tr> <td> 利 益 剰 余 金 300,000</td> <td> 非 支 配 株 主 持 分 220,000</td> </tr> <tr> <td> の れ ん 320,000</td> <td></td> </tr> </table> <p>《仕訳例17》 のれんの処理</p> <p>上記《仕訳例16》で生じたのれんについて、償却年数を20年とする定額法で償却する。</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">(借) の れ ん 償 却 16,000</td> <td style="width: 50%;">(貸) の れ ん 16,000</td> </tr> </table> <p>《仕訳例18》 当期純利益の非支配株主への配分</p> <p>S社の当期純利益が¥400,000であったとき、P社の持分が90%であった場合の非支配株主持分に振り替える仕訳は次のとおりである。</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">(借) 非支配株主に帰属する当期純利益 40,000</td> <td style="width: 50%;">(貸) 非支配株主持分 40,000</td> </tr> </table> <p>《仕訳例19》 連結会社間の処理</p> <p>(1) P社はS社に対し、¥1,000,000を貸し付けている。連結にあたって必要な相殺消去仕訳は次のとおりである。</p> <p>(2) 上記(1)に関連して、S社は利率年3%の利息を支払っている。連結にあたって必要な相殺消去仕訳</p>	(借) 資 本 金 800,000	(貸) 子 会 社 株 式 1,200,000	利 益 剰 余 金 300,000	非 支 配 株 主 持 分 220,000	の れ ん 320,000		(借) の れ ん 償 却 16,000	(貸) の れ ん 16,000	(借) 非支配株主に帰属する当期純利益 40,000	(貸) 非支配株主持分 40,000
(借) 資 本 金 800,000	(貸) 子 会 社 株 式 1,200,000											
利 益 剰 余 金 300,000	非 支 配 株 主 持 分 220,000											
の れ ん 320,000												
(借) の れ ん 償 却 16,000	(貸) の れ ん 16,000											
(借) 非支配株主に帰属する当期純利益 40,000	(貸) 非支配株主持分 40,000											

		<p>は次のとおりである。</p> <p>(1) (借) 借 入 金 1,000,000 (貸) 貸 付 金 1,000,000</p> <p>(2) (借) 受 取 利 息 30,000 (貸) 支 払 利 息 30,000</p>
5. 未実現損益の消去	<p>1級の範囲から2級の範囲に移行するものの、括弧書きで「2級では棚卸資産および土地に係るものに限る」を明示した。さらに、「ア. ダウンストリームの場合☆」および「イ. アップストリームの場合★」も追加した。</p>	<p>連結会社間の取引において、未実現利益（損失が生じている場合はこれも同様）が生じていれば連結にあたり消去しなければならない。しかし、2級で出題するにあたってはその範囲は最小限に絞るべきであり、棚卸資産および固定資産では非償却性資産である土地に限定することとした。また、親会社の子会社に販売（売却）し、未実現利益が親会社側に生じているダウンストリームの場合は全額親会社の負担となることから学習者の負担は比較的軽い。他の連結会計と同様に平成29年4月1日に適用するもの、子会社が親会社に販売（売却）し、未実現利益が子会社側に生じるアップストリームの場合には、親会社と非支配株主とが持株比率に応じて負担をさせる連結会計上の処理が必要となるため、相対的に学習者の負担は重い。それに鑑みて、アップストリームの場合は、適用時期を1年遅らせて平成30年4月1日からとした。</p> <p>《仕訳例20》未実現損益の消去</p> <p>S社は、P社に原価の20%を加算した価額で商品を販売している。決算日現在、商品の一部¥720,000が期末商品としてP社に残っていた。連結にあたって必要な相殺消去仕訳は次のとおりである。なお、P社はS社の議決権の70%を所有している。</p> <p>(借) 売 上 原 価 120,000 (貸) 商 品 120,000</p> <p>(借) 非支配株主に帰属する当期純利益 36,000 (貸) 非支配株主持分 36,000</p>
11. 連結精算表、連結財務諸表の作成	<p>1級の範囲から☆をつけて2級の範囲に移行し、連結精算表が含まれていることを明示した。</p>	<p>従来においても、連結精算表を作成させる問題は1級において出題された実績があり、むしろ親会社と子会社の個別上の数値を合算し、必要な連結修正仕訳を反映させ、連結財務諸表の数値を導き出している点で連結会計の全容を示すことができる点で連結精算表は積極的な存在意義を有しているといえる。2級の出題にあたっては、連結財務諸表そのものの作成も重要であるが、連結精算表での形式で出題することもありうるということを明らかにするため「区分表」に加えたものに過ぎない。また、適用時期も他の論点と同じく平成29年4月1日からである。</p>