

**企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の適用にともなう  
商工会議所簿記検定試験出題区分表などの改定について**

2021年3月19日

日本商工会議所

## 1. 基本的な考え方

2018年3月30日に企業会計基準委員会より、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下、「本基準等」とする）が公表され、2021年4月1日以降開始する事業年度から強制適用することとされています。収益認識に関する取引は簿記の中でも最も基本的な論点の一つであり、企業会計実務への影響も大きいことから、商工会議所簿記検定試験においても2021年度から本基準等を反映させた新しい出題区分表を基に出題することとし、2019年度から検討を行ってまいりました。

本件について、すでにご案内のとおり、収益認識基準の適用により会計処理や財務諸表上の表示が従前と変わる部分は、2022年度に施行する試験から出題し、2021年度は出題しないこととなっております。これを踏まえ、今般、2021年度中に施行する試験では出題しない項目を明示するとともに、その他の所要の改定を盛り込んだ2021年度出題区分表を作成いたしました。同区分表の適用期間は2021年4月1日から2022年3月31日とし、この期間に施行する統一試験、団体試験、ネット試験は同区分表に基づいて出題いたします。

一方、収益認識基準の適用により会計処理や財務諸表上の表示が従前と変わる部分を反映させた出題区分表は2022年度の試験から適用することとしておりますが、その内容については、収益認識基準の本格的な適用による企業会計実務の動向を把握したうえで、引き続き検討することになりました。このため、同出題区分表確定版の公表は2021年10月以降になる見込みですが、2022年度開始日まで約1年となったいま、教育機関等や受験者の皆様の予見可能性を高めることが必要と考え、新しい出題区分表の検討状況（見直しの方向性など）を示した2022年度以降の暫定版としての出題区分表を公表いたします。今後も、検討の進捗状況に合わせて暫定版を更新し、適宜、公表してまいります。

なお、「商業簿記標準・許容勘定科目表(2～3級)」について今回の変更はありませんが、3級の分記法や2級の一部の引当金など2021年度に出題されない論点に関連した勘定科目が残っていることにご留意ください。これらの勘定科目は、本基準等にともなう修正とあわせて2022年度に向けて整理する予定です。

最後に、実際に「区分表」等を適用するまでの間に、受験者や教育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、必要に応じて追加的な補足説明等を加えることがありうることをご承知おきください。

## 2. 「2021 年度出題区分表」の改定事項

### 3級以上の範囲

出題項目	改定内容	検定試験への反映
第二 諸取引の処理 9. 商品	商品販売時に売手が送料を支払った場合(商品等の出荷及び配送活動)の取扱い	<p>従来、商品販売にともない売手が送料を支払った場合には、送料について売手の負担(売手にとって費用)とする処理と、買手の負担(売手にとって売掛金または立替金)とする処理の2つの方法が出題されていた。しかし、本基準等において売手が送料を支払うなど商品の出荷及び配送にかかわる場合は、その出荷及び配送活動について、①商品を移転する契約を履行するための活動に該当するため履行義務として識別しないのか、それとも商品の移転とは別に履行義務として識別されるのか、②履行義務として認識される場合に出荷・配送活動が本人としての履行義務と代理人としての履行義務のどちらに該当するのか、③原則として出荷・配送活動を履行義務として識別すべき場合でも、これを識別しない容認規定を適用するのか、ということを踏まえ処理を選択しなければならないと考えられる。そして、このような概念の理解や処理の区別を3級で出題するには難易度が高すぎるといえる。</p> <p>2022 年度以降の出題にあたり複数の履行義務を含む顧客との契約は、簡易な内容を除き1級での出題を暫定的に予定していることから、今後の3級および2級の出題にあたっては、出荷・配送活動を履行義務として識別しない方法のみを出題する。すなわち、売手が支払う送料を買手に請求し、これを売手が売掛金または立替金とする処理は、本基準等において売手による出荷・配送活動が代理人取引に該当する場合に採られるものであると考えられるため 2021 年度の出題を見送り、2022 年度以降は1級の出題範囲とする。そして、基本的に3級および2級で売手が支払う送料は、売手の費用として処理する出題をする。</p>
9. 商品	「ア. 分記法による売買取引の処理」を削除した。	<p>分記法は帳簿への記帳方法であり本基準等の適用によりなくなるものではないが、近年は分記法の出題をほとんど行っていない。また、帳簿と財務諸表との連携および消費税の課税売上を集計する目的で、帳簿上でも売上を記録する必要性が高い。そのため、2019 年度から適用の出題区分表改定時には分記法の削除を見送ったが、出題区分表に複数の処理方法が含まれることによる3級受験者の負担を軽減するため、今回の改定に際して削除した。</p> <p>なお、固定資産などの売買取引は今後も基本的に分記法と同様の処理で出題する。また、今回の分記法の削除は簿記検定受験者の負担の軽減を考慮したものであり、特に簿記の導入教育において資産の動きと</p>

		帳簿の記録が一致する分記法の指導を否定するものではないことに留意されたい。
同上	「オ. 仕入および売上の返品」を「エ. 品違い等による仕入および売上の返品」へ改めた。	<p>本基準等により返品権付き販売等は変動対価に関する処理が適用されることになったが、従来の3級で出題されていた品違い等による返品は基本的に変動対価には該当しないものと考えられる。そこで、今後も品違い等による返品は3級の出題範囲であることを明確にするために、記載を変更した。</p> <p>なお、本基準等において正常品と交換するために欠陥のある商品又は製品を顧客が返品することができる契約については引当金として処理することとされているが、3級の返品では引当金の計上要件である発生可能性の高さや金額の合理的な見積りを満たさない偶発的な品違いによる返品を主に想定している。よって、3級においては従来どおり商品保証引当金などは出題対象とせず、この変更による出題内容の変化はない。</p>
20. 収益と費用	「商品売買益」を削除した。	分記法を出題範囲から削除したことを受けて、「商品売買益」も削除した。

### 2級以上の範囲

出題項目	改定内容	検定試験への反映
第二 諸取引の処理 7. 引当金	「イ. 商品(製品)保証引当金」の取扱いについて	保証の内容について、商品(製品)が合意された仕様に従っているという保証のみの場合は、本基準等においても引当金として取り扱われるためこの項目を残し、かつ従前と処理が変わらないため2021年度も出題範囲であることに留意されたい。なお、長期保証サービスなど顧客に追加の保証サービスを提供している場合には引当金処理ではなく履行義務に該当するため、2022年度以降の出題範囲とする。
同上	「ウ. 売上割戻引当金」を削除した。	本基準等により、売上割戻は変動対価として扱われ引当金の計上を行わないため、削除した。なお、売上割戻の取引について2021年度の出題は見送るが、2022年度以降は2022年度適用予定の暫定版出題区分表における2級「10. 様々な財又はサービスの顧客への移転」の「キ. 変動対価※」に含まれるため、留意されたい。
同上	カ. 「その他の引当金※」およびかっこ内の「返品調整引当金など」を削除し、「賞与引当金」に限定し	<p>本基準等により、返品権付き販売は変動対価として扱われ引当金の計上対象とはならない。また、今後の2級において区分表に明記していない引当金の出題を予定していないことから、「その他の引当金※」と「返品調整引当金など」を削除し、この中から「賞与引当金」を独立の項目とする記載に改めた。</p> <p>2022年度以降において返品権付き販売については変動対価の中でも簡易な内容ではないため1級の範</p>

	た。	困へ変更となる予定であるため、留意されたい。
9. 商品	「割戻」を「仕入割戻」へ改めた。	割戻のうち売上割戻は本基準等において変動対価として扱われるため、この項目を「仕入割戻」へ改めた。
同上	「カ. 仕入および売上の割引」を「オ. 仕入割引」へ改めた。	売上割引は本基準等により会計処理が変わるためこの項目を「仕入割引」に改めた。なお、売上割引取引自体は 2021 年度の出題は見送るが、2022 年度以降は仕入割引も含め 1 級の出題対象とする予定であることに留意されたい。
20. 収益と費用	収益・費用の認識基準に「検収基準」を追加した。	検収基準は従来も「引渡基準、出荷基準など」に含まれていたが本基準等により重要な認識基準の 1 つとなることを受け、特に 2 級受験者でも理解が期待される論点として明記した。この追加による出題内容の変更はないことに留意されたい。
21. 税金	(税込方式)を削除した。	商品販売時に受け取る消費税は、本基準等において売手が第三者のために回収する額に該当するため、これを収益に含める税込方式は認められないこととなる。そこで、税込方式を削除した。
【工業簿記・原価計算】 第十 個別原価計算 6. 作業層の処理	この項目を削除した。	作業層や副産物について、通常の営業活動（製造活動）の中で発生して売却する場合には、顧客との契約から生じる収益に該当し、本基準等の適用対象となる可能性がある。そこで、2021 年度においてはこの項目をいったん削除した。なお、2022 年度以降は 1 級の範囲とする予定のため、留意されたい。
第十一 総合原価計算 10. 副産物の処理と評価	同上	同上

### 1級の範囲

出題項目	改定内容	検定試験への反映
第二 諸取引の処理 7. 引当金	「カ. その他の引当金」を追加した。	2 級では引当金の出題範囲から「その他の引当金」を削除し出題対象となる引当金を限定したが、1 級の引当金の出題対象は今後も限定されないことから、1 級にこの項目を追加した。なお、本基準等に関連する事項を除き、この追加による 1 級の出題内容の変更はない。
11. 工事契約	この項目を削除した。	工事契約については、本基準等により従前の工事完成基準と工事進行基準の取り扱いや、進捗度を合理的に見積ることができない場合の処理等が変更となる。そこで、2021 年度に限り出題対象としないこととした。

18. 外貨建取引	かつこ内の「荷為替取引」を削除した。	外貨建取引の荷為替取引は主に輸出取引に関連する出題を想定しているが、本基準等にもとづく輸出取引の収益認識では危険負担などの取引条件を考慮する必要がある。そこで、取引条件によっては本基準等により処理等が変更となる可能性があることから、2021年度に限り出題対象としないこととした。 なお2級以上の範囲として記載されている「ア. 外貨建の営業取引」は2021年度も出題対象とするが、輸出取引について危険負担等にもとづく収益認識時点の判断は求めず、従来どおり主に通常の商品売買に準じた外貨建取引を出題する。
第七 会計基準および企業会計に関する法令等	注3を追加した。	区分表に個別に明記していない会計基準や法令等に関する出題にあっても、本基準等により会計処理等が変わる論点は2021年度に限り出題対象としないことを明確にするため、その旨を注として追加した。
その他（商業簿記・会計学全般）		区分表には明記されていないが、たとえば「10. 特殊商品売買」の「ア. 割賦販売（利息等の区分処理、取戻品の処理を含む）」について割賦基準の出題がされなくなるなど、本基準等をうけた変更があることに留意されたい。
【工業簿記・原価計算】 材料の有償支給について	2021年度は出題しない。	材料の有償支給は出題区分表に記載されていないものの、収益認識基準の適用により処理方法が変更される可能性がある論点のため、2021年度は出題しないことを明確化した。

### 3. 2022年度試験から適用する予定の暫定版出題区分表について

#### 3級以上の範囲

出題項目	改定内容	検定試験への反映（検討の方向性）
第二 諸取引の処理 9. 商品	この項目を「9. 商品の売買」へ改めた。	今回の改定により、2級において「10. 様々な財又はサービスの顧客への移転」を設定し、その中に「ア. 一時点で充足される履行義務、一定の期間にわたり充足される履行義務」を追加している。そのため、従来の3級で出題されていた商品の売上取引について、「一時点で充足される履行義務」に該当して2級以上の出題になる（3級の出題範囲から外れる）という誤解がないよう、この項目の表題を「9. 商品」から「9. 商品の売買」へ改めた。3級では「一時点で充足される履行義務」や「一定の期間にわたり充足される履行義務」という用語に関する出題は行わないが、従来出題されていた商品売買の取引は今

		後も変わりなく継続して出題する。よって、この変更による出題内容の変化はない。
20. 収益と費用	「受取家賃、受取地代」を追加した。	従来も3級において出題していたが、上記の「9. 商品の売買」と同様に3級において出題する収益項目を明確にするために追加した。よって、この変更による出題内容の変化はない。

## 2級以上の範囲

出題項目	改定内容	検定試験への反映（検討の方向性）
第二 諸取引の処理 4. その他の債権と債務等	「エ. 契約資産、契約負債※」を追加した。 表題を「その他の債権と債務等」へ改めた。	本基準等により、新たに「契約資産」と「契約負債」の概念が示され、2級の出題範囲とすることから追加した。契約資産は、主に一部の役務収益および複数の履行義務を含む顧客との契約において、すでに収益を計上したが権利が無条件ではない（対価の受け取りに時の経過以外の条件が必要なもの）場合の出題を予定している。契約負債は、主に収益を計上する前に対価を受け取った場合の出題を予定している。それぞれ、「契約資産」または「契約負債」に該当するすべての取引を2級の範囲とするものではないため、簡易な内容の出題とする「※」を付した。なお、厳密には契約資産または契約負債に含まれる項目であっても、たとえば前受金のように3級の出題範囲として明示されている項目については、2021年度も含め3級以上の出題範囲となることに留意されたい。 また、特に契約資産は顧客との契約から生じた債権とは区別されるものであることを受け、「4. その他の債権と債務」に含まれる項目に債権・債務以外のものが増えたため、この4. の表題に「等」を追加した。
9. 商品 オ. 仕入割引	1級の範囲へ移した。	仕入割引と売上割引の会計処理が非対称となることおよび特定の業種でみられる処理であることから、学習者の負担等を考慮し、仕入割引を1級の範囲へ移した。
10. 様々な財又はサービスの顧客への移転	新たに項目を設定した。	従来、1級に「10. 特殊商品売買」の項目があり、他の売上取引等でもそれぞれ別の箇所に記載されたものがあったが、本基準等にもない新たに表題を設けて一部を除き集約した。
同上	「ア. 一時点で充足される履行義務、一定の期間にわたり充足される履行義務」を追加した。	本基準等により、顧客との契約から生じる収益について「一時点で充足される履行義務」と「一定の期間にわたり充足される履行義務」の2つに分けて認識されることになった。そこで、2級においてこの用語や基本的な概念について出題範囲に含めることとした。
同上	「20. 収益と費用」の「収	検収基準・出荷基準・着荷基準は2級の「20. 収益と費用」において「収益・費用の認識基準（検収

	益・費用の認識基準（検収基準・引渡基準・着荷基準など）をここへ移し、簡易な内容の出題とする「※」を追加した。	基準、引渡基準、出荷基準など）」（2021年度適用版の修正で21から20へ変更するとともに、検収基準を追加）として記載されており出題対象となっていたが、区分表の整理のため記載場所を移した。そして、新たに簡易な内容のものを出題範囲とする「※」を付したのは、当面の2級においては取引条件に応じて検収基準・出荷基準・着荷基準のどれを適用すべきかに関する本基準等にもとづく判断までは問わないことを意図している。よって、本基準等をうけて表記と記載場所を変更したが、当面はこの変更による2級での実質的な出題内容の変化はない。
同上	「20. 収益と費用」の役務収益・役務原価をここへ移し、簡易な内容の出題とする「※」を追加した。	上記の「イ. 検収基準・出荷基準・着荷基準」と同様に、記載場所を移した。そして、2級で簡易な内容とする「※」を付したのは、①役務提供取引について「一時点で充足される履行義務」と「一定の期間にわたり充足される履行義務」のいずれに該当するかについて2級では問題文で明示するか容易に判断できる出題とし、本基準等に対する十分な理解を必要とする出題は1級とすること、②「一定の期間にわたり充足される履行義務」の場合の進捗度の指標として、2級商業簿記では単純な経過期間を用いるか、進捗度を%等で直接明示する出題とすること、③原価回収基準は2級で出題せず1級の範囲とすること、を現時点では意図している。よって、この変更による出題内容の変化はない。
同上	「カ. 複数の履行義務を含む顧客との契約※」を追加した。	本基準等において、ある1つの契約の中に2つ以上の履行義務が含まれている場合には、原則として別々に収益を認識することが明らかとなったため、追加した。なお、2級商業簿記の出題にあたって現時点では、契約のどの部分が個別の履行義務であるのかについて問題文で具体的に指示するか容易に判断できる出題を行い、本基準等に対する十分な理解を必要とする出題は1級とする予定のため、簡易な内容を出題する「※」を付している。
同上	「キ. 変動対価※」を追加した。	従来、割戻や売上割戻引当金は2級の出題範囲として明示されていたが、売上割戻が本基準等により変動対価として扱われることになった。そこで、売上割戻等が2級の範囲であることを示すために「変動対価※」を追加した。 また、同じく本基準等により引当金の計上対象から変動対価へと扱いが変わった返品権付き販売については、特定の業種だけにみられる取引であり、かつ処理が複雑となることから1級の範囲へ変更した。そのことを示すために、今回2級に追加した「変動対価」は簡易な内容のものを出題する「※」を付した。

## 1級の範囲

出題項目	改定内容	検定試験への反映（検討の方向性）
第二 諸取引の処理 4. その他の債権と債務等	「発行商品券」を「発行商品券等」に改めた。 注1を削除した。	<b>2019</b> 年度の区分表改定時に発行商品券の出題は見送ることとしていたが、本基準等が公表されたことをうけて、注1を削除して出題対象とすることとした。また、商品券以外にもプリペイドカードなど類似する取引も出題範囲に含むことを明確にするため、「等」を追加した。 なお、商品券等が資金決済に関する法律における前払式支払手段に該当し、かつ残高などの一定の要件を満たした場合には、発行保証金の供託等がこの法律で求められている。そのため、現金預金や国債を供託する処理も出題範囲に含むことに留意されたい。
10. 特殊商品売買 イ. その他の特殊商品売買	これらの項目を削除した。	本基準等の公表により、委託販売および試用販売といった、いわゆる特殊商品売買に限らず、様々な条件にもとづく取引の収益認識の処理等が明確化された。そこで、あえてこの項目を区分表に残しておく必要性に乏しいため、削除した。なお、「イ. その他の特殊商品売買」に含まれる取引は、改定後の「10. 様々な財又はサービスの顧客への移転」の「コ. その他の様々な財又はサービスの顧客への移転」に含まれ、今後も出題範囲であることに留意されたい。
10. 様々な財又はサービスの顧客への移転	「割賦販売（取戻品の処理を含む）」を「10. 特殊商品売買」から移した。また、「（利息等の区分処理）」を削除した。	本基準等にもない新たに「10. 様々な財又はサービスの顧客への移転」を設けたため、区分表の整理のため移した。また、割賦販売の「利息等の区分処理」は削除したが、利息等の処理は下記の「ク. 重要な金融要素」に含まれ、今後も出題対象であることに留意されたい。
同上	「オ. 工事契約」を追加した。	<b>2021</b> 年度においては工事契約の出題を見送るためいったん削除されたが、 <b>2022</b> 年度以降は本基準等にもとづく出題を行うことから、この項目を追加した。
同上	「ク. 重要な金融要素」を追加した。	割賦販売や、代金の受払いまで一定の長さがある取引など、本基準等における重要な金融要素が含まれる取引について出題対象であることを示すため、この項目を追加した。
同上	「ケ. 契約変更」を追加した。	請負工事契約等に限らず、 <b>2022</b> 年度より本基準等で示された契約変更に関する一般的な取り扱いが出題対象であることを示すため、この項目を追加した。
同上	「コ. その他の様々な財又はサービスの顧客への移転」を追加した。	いわゆる特殊商品売買や、いままで個別に明記していない取引等についても、1級では本基準等にもとづく処理等が出題対象であることを示すため、この項目を追加した。
18. 外貨建取引	かっこ内に「荷為替取引」	<b>2021</b> 年度において荷為替取引の出題を見送るためいったん削除されたが、 <b>2022</b> 年度以降は本基準等に



	を追加した。	もとづく出題を行うことから、この項目を追加した。
第七 会計基準および 企業会計に関する法令 等	注3を削除した。	注3は2021年度の改定で前述のとおり2021年度の区分表に限り適用されるものであるため、2022年度版では削除した。
【工業簿記・原価計算】 第十 個別原価計算 6. 作業層の処理	この項目を追加した。	作業層や副産物について、通常の営業活動（製造活動）の中で発生して売却する場合には、顧客との契約から生じる収益に該当し、本基準等の適用対象となる可能性がある。すなわち、作業層や副産物の実態に応じて、本基準等を適用して売却時に収益を計上するのか、それとも原価計算基準にもとづき売却価値の金額を製造原価から控除するのか、といった判断が求められることになる。そこで、2021年度はこの項目をいったん削除したが、2022年度においてはこのような判断を2級受験者に求めることは難しいことから、1級へ移して出題範囲に含めることとした。 出題にあたっては、売却価値がある仕損品も含めて、本基準等を踏まえた指示を示すことがあるため、留意されたい。
第十一 総合原価計算 10. 副産物の処理と評価	同上	同上