

**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【確定版】**

2021 年 12 月 10 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されています。収益認識に関する事項は簿記の中でも最も基本的な論点の一つであり、企業会計実務に与える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慎重に検討を進め、2022 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いたします。

本件について、すでにご案内のとおり、2021 年 3 月 19 日、出題区分表【暫定版】を公表しつつ、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 年度は出題しない対応を取ることを明示し、引き続き検討を重ねておりました。

このたびの改定資料は、【暫定版】を基に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【確定版】として更新したものです。【暫定版】から【確定版】への更新による変更は 1 級に 2 箇所ございますが、いずれも出題範囲の明確化を目的としたものであり、【暫定版】からの実質的な出題級の変更はございません。

以下の「2022 年度出題区分表」の改定事項の「検定試験への反映」では、3・2 級について【暫定版】よりも仕訳例を追加することで求められる会計処理をイメージしやすいようにいたしました。

なお、「商業簿記標準・許容勘定科目表(2～3 級)」についても、本基準等にともなう出題区分表の修正などとあわせて改定いたします。

同区分表および商業簿記標準・許容勘定科目表(2～3 級)の適用は 2022 年 4 月 1 日からとし、統一試験、団体試験、およびネット試験いずれも同区分表に基づいて出題いたします。

2. 「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	この項目を「9. 商品の売買」へ改めた。	<p>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。</p>
同上	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は識別しないのか、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>今後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・配送活動を別個の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、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。特に、従来の3級で出題されていた、売手が支払った買手負担の送料を費用処理せず売掛金または立替金とする処理は、配送を代理人取引として行うものであるため、1級の範囲とする。</p> <p>《仕訳例》</p>

		<p>当社は商品 A を 100,000 円で日商株式会社へ販売し、送料 2,000 円を加えた合計額を掛けとした。また、同時に配送業者へ商品 A を引き渡し、送料 2,000 円は後日支払うこととした。</p> <p>(借) 売 掛 金 102,000 (貸) 売 上 102,000 (借) 発 送 費 2,000 (貸) 未 払 金 2,000</p> <p>* 商品の出荷及び配送は独立した履行義務ではないため、特に指示がない限り受け取る 2,000 円は売上に含める。</p> <p>* 2 級の「出荷基準・着荷基準・検収基準※」で説明するように、本基準等においても出荷基準や着荷基準での収益認識ができる。そのため、3 級においても従来どおり引き渡し時に売上計上を行う。</p>
同上	「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、本基準等をうけて「9. 一般商品売買」「ア. 一般商品売買」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
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。	<p>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 3 級以上の出題範囲となることに留意されたい。</p> <p>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。</p> <p>《仕訳例》 契約資産</p>

		<p>(1) 当社は商品 A (100,000 円) と商品 B (150,000 円) を日商株式会社へ販売する契約を締結するとともに、商品 A を日商株式会社へ引き渡した。なお、代金は商品 B を引き渡した後に請求する契約となっており、100,000 円についてはまだ顧客との契約から生じた債権となっていない。また、商品 A の引き渡しと商品 B の引き渡しは、それぞれ独立した履行義務として識別する。</p> <p>(2) 日商株式会社へ商品 B を引き渡した。また、今月末に商品 A と商品 B の代金請求書を送付する予定である。</p> <p>(1)(借) 契 約 資 産 100,000 (貸) 売 上 100,000</p> <p>(2)(借) 売 掛 金 250,000 (貸) 売 上 150,000</p> <p style="text-align: right;">契 約 資 産 100,000</p> <p>《仕訳例》 契約負債</p> <p>当社は商品 C (200,000 円) を日商株式会社へ販売する契約を締結するとともに、手付金として 40,000 円を現金で受け取った。</p> <p>(借) 現 金 40,000 (貸) 契 約 負 債 40,000</p>
9. 商品 オ. 仕入割引	1 級の範囲へ移した	収益認識基準の適用にともない、2021 年度に出題を見送った売上割引は 1 級の範囲とする。また、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、仕入割引も 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、本基準等にともない新たに表題をもう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「※」	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 (検収基準、引渡基準、出荷基準など)」(2021 年度用版の修正で 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

	を追加した。	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。	<p>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当面は、契約のどの部分が別個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。</p> <p>《仕訳例》(原価の仕訳は省略する。また、参考のために一定の期間にわたり充足される履行義務となる役務収益の仕訳例も含む。)</p> <p>(1) 2月1日、当社は日商株式会社へ市場販売目的のソフトウェアおよび当該ソフトウェアの1年間のサポートサービスを合計520,000円(うちソフトウェア400,000円、サポートサービス120,000円)で販売し、代金は普通預金へ振り込まれた。当社では、それぞれを別個の履行義務として識別している。サポートサービスは本日より開始しており、時の経過(月割計算)に応じて履行義務を充足する。</p> <p>(2) 3月31日、決算をむかえサポートサービスのうち履行義務を充足した部分について収益を計上した。</p> <p>(1)(借) 普通預金 520,000 (貸) 売上 400,000 契約負債 120,000</p> <p>(2)(借) 契約負債 20,000 (貸) 役務収益 20,000</p> <p>(役務収益は、「売上」「営業収益」など他の勘定科目も考えられるが、出題にあたっては解答で使用すべき勘定科目が明らかになるよう問題を設定する。)</p>
同上	「キ. 変動対価※」を追加	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

	<p>した。</p>	<p>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。</p> <p>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题する「※」を付した。</p> <p>《仕訳例》</p> <p>(1) 4月中にA社へ商品200個を1個あたり100円で販売した。A社との間には、4月～5月の間に商品を合計600個以上購入した場合に、この期間の販売額の1割をリベートとして支払う取り決めがある。返金は6月末に支払う予定である。この条件が達成される可能性は高い。</p> <p>(2) 5月中に、A社へ商品400個を1個あたり100円で販売し、リベートの条件が達成された。</p> <p>(3) 6月末にA社へリベートを支払った。</p> <p>(1)(借) 売 掛 金 20,000 (貸) 売 上 18,000 返 金 負 債 2,000</p> <p>(2)(借) 売 掛 金 40,000 (貸) 売 上 36,000 返 金 負 債 4,000</p> <p>(借) 返 金 負 債 6,000 (貸) 未 払 金 6,000</p> <p>(3)(借) 未 払 金 6,000 (貸) 普 通 預 金 6,000</p>
--	------------	--

1級の範囲

出題項目	改定内容	検定試験への反映
<p>第二 諸取引の処理 4. その他の債権と債務等</p>	<p>「発行商品券」を「発行商品券等」に改めた。 注1を削除した。</p>	<p>2019年度の区分表改定時に発行商品券の出题は見送ることとしていたが、本基準等が公開されたことをうけて、注1を削除して出题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题範囲に含むことを明確にするため、「等」を追加した。</p> <p>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题範囲に含むことから、留意されたい。</p>

9. 商品の売買	「オ. 仕入割引・売上割引」を追加した。	売上割引は、信用供与についての重要な便益を顧客へ提供するものでなければ、重要な金融要素に該当せず変動対価として処理する。2級の変動対価の出題は簡易な内容に限定することから、本基準等による出題を行うにあたり売上割引を1級の出題範囲とした。(暫定版では他に記載した論点に含むものとして記載していなかったが、出題級の明確化のため明記した。) <p>仕入割引は収益認識基準の適用対象とはならないが、2級の範囲で説明のとおり1級の範囲とする。</p>
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。	本基準等にもとない新たに「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。	2021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、2022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、2022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. 本人と代理人の区分」を追加した。	代理人取引は比較的多くの企業でみられることから、暫定版では明記していなかったが1級受験者レベルでは理解しておくことが期待される論点として明記した。 <p>なお、代理人取引のうち簡易なものは3級の「受取手数料」などに含むが、特に本人と代理人の区分に関する理解が必要な出題を1級の範囲とする。</p>
同上	「サ. その他の様々な財又はサービスの顧客への移	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。

	転」を追加した。	
18. 外貨建取引	かつこ内に「荷為替取引」を追加した。	2021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、2022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。
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
材料の有償支給について	当面の出題を見送る	材料の有償支給は出題区分表に独立して記載されていないものの過去に出題していた論点であり、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年度は出題を見送っていた。そして、企業会計基準委員会から公表された「企業会計基準適用指針公開草案第61号 収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」で示された仕訳の設例が「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」には含まれなかった経緯がある。そのため、材料の有償支給取引の簿記処理等について教育現場で標準化されているとはいえ、2022年度においても仮に出題をすれば受験生に混乱が生じる可能性が高いものと考えられる。そこで、材料の有償支給は2022年度以降も当面の間、出題を見送り、出題の対象とする時には改めてアナウンスし十分な周知期間をとるものとする。