新勘定科目管見
－ 収益認識会計基準における新勘定科目の検討 －

石山　宏

Personal Views of the New Account Titles
- A Consideration of the New Account Titles in Accounting Standard for Revenue Recognition -

ISHIYAMA Hiroshi

Abstract

The new accounting standard for revenue recognition was effective from 1 April 2021. In this standard, there are new account titles that have not been used in the past. Since these account titles are brand new, some of them may be poorly understood or misleading. In this paper, I will examine the validity of the names of these new account titles.

キーワード：契約資産、顧客との契約から生じた債権、返品資産、契約負債、返金負債
key words: contract asset, receivable arising from contract with customer, estimated inventory return, contract liability, refund liability

Ⅰ　緒　　言

会計は、しばしばビジネスにおける言語ともいわれる。そうだとすれば、会計の基となる簿記における「勘定科目」は、会話言語における「単語」のようなものであろう。時代や環境が変われば会話言語の単語に新語が使われるのと同様に、会計の世界でも新会計基準が制定されるにつれ新勘定科目が登場するのは、自然の成り行きともいえる[1)]。

本稿では、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、「基準29」とする。）および、それを補完する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、「適用指針30」とする。）において新たに登場した貸借対照表上の項目、すなわち契約資産、顧客との契約から生じた債権、返品資産、契約負債、返金負債などを取り上げ、その勘定科目とし

図表1　貸借対照表表示科目の新旧比較

旧	
資産の部	
Ⅰ　流動資産	
売 掛 金	1,000
…	
…	
…	
負債の部	
Ⅰ　流動負債	
前 受 金	200
返品調整引当金	120
…	

新（「基準29」適用）	
資産の部	
Ⅰ　流動資産	
契約資産	400
売 掛 金	600
返品資産	180
…	
負債の部	
Ⅰ　流動負債	
契約負債	200
返金負債	300
…	

山梨県立大学　国際政策学部　総合政策学科
Department of Policy Management, Faculty of Glocal Policy Management and Communications, Yamanashi Prefectural University

ての合理性を検討することを目的とする[2)]。

今般導入された新しい収益認識会計基準において、貸借対照表上あらたに設けられた表示科目の新旧比較をまとめれば、**図表1**のとおりとなる。

Ⅱ　契約資産・顧客との契約から生じた債権

従来、わが国では、企業本来の営業活動である商品等の販売に伴う債権（売上債権）は売掛金勘定（accounts receivable a/c）のみで処理されていた[3)]。これに対し、「基準29」では、売上債権につき、「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」という2つの概念が導入された。ここに契約資産は、「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利（ただし、顧客との契約から生じた債権を除く。）」と定義され（「基準29」para.10）、顧客との契約から生じた債権は、「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利のうち無条件のもの（すなわち、対価に対する法的な請求権）」と定義される（「基準29」para.12）[4)]。

さらに、契約資産や顧客との契約から生じた債権については、適切な科目をもって貸借対照表に表示するよう定められる（「基準29」para.79）[5)]。具体的な表示科目例として、契約資産については、契約資産、工事未収入金等が、顧客との契約から生じた債権については、売掛金、営業債権等が明示されている（「適用指針30」para.104-3）。契約資産は、企業が顧客に移転した財またはサービスと交換に受け取る対価に対する企業の無条件ではない権利であり、無条件の権利である顧客との契約から生じた債権とは性質が異なることがその根拠とされる（「基準29」para.159）[6)]。ここで、「無条件」は何を指すかといえば、対価を受け取る期限が到来する前に必要となるのが時の経過のみであるものが無条件であり、時の経過以外を要すれば条件付きということとなる。したがって、たとえば、受け取る対価に対する現在の権利を有している場合、当該金額が将来において返金の対象となる可能性があるとしても、顧客との契約から生じた債権を認識する（「基準29」para.150）。

これらより、契約資産と顧客との契約から生じた債権は上位概念ないし抽象概念であり、それらをオンバランスする際の具体的表示科目ないしその前提となる簿記上の勘定科目が前者であれば契約資産、工事未収入金、後者であれば売掛金、営業債権[7)]等と理解される。ここで、両概念を明確化するための設例を示す[8)]。

設例1

1．前提条件

（1）A社がB社（顧客）に製品X及び製品Yを合わせて1,000千円で販売する契約を締結した。当該契約では、まず製品Xを引渡し、製品Xの引渡しに対する支払は製品Yの引渡しを条件とすると定められている。すなわち、1,000千円の対価は、A社が製品Xと製品Yの両方をB社に移転した後にはじめて支払われる。したがって、A社は、製品Xと製品Yの両方が顧客に移転されるまで、対価に対する無条件の権利（顧客との契約から生じた債権）を有さない。

（2）A社は、製品Xと製品Yを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別し、両者の独立販売価格に基づいて、製品Xを移転する履行義務に400千円、製品Yを移転する履行義務に600千円を配分する。A社は、製品に対する支配がB社に移転する時に、それぞれの履行義務について収益を認識する。

2．会計処理

［製品Xの移転時］

（借）	契約資産	400,000	
（貸）	売　上		400,000

［製品Yの移転時］

（借）	売 掛 金	1,000,000	
（貸）	契約資産		400,000
	売　上		600,000

当該設例のように、1つの契約のなかに複数の履行義務が盛り込まれ、すべての履行義務を充足して初めて顧客に支払義務が生じる旨の契約が締結されている場合、最初の履行義務（製品Xの移

転）を充足しても、まだすべての履行義務を充足していないため、顧客の支払義務や当社の無条件の債権は発生しない。一方で、移転した財と交換に当社が受け取る対価に対する権利（法律上の能力ではないもの）は生じているため、これを契約資産として計上し、その対価の額を営業収益（売上）として認識することとなる。すなわち、契約資産は、履行義務は充足したが、確定した債権として計上できない（＝顧客において支払義務が発生してない）ものといえる。換言するならば、「条件付き債権」といえる。つまり売上を計上したものにかかる代金請求権ではあるが、一定の条件を満たしていない（本設例では製品Ｙの移転という条件を満たしていない）ため、確定した債権（法的請求権）とはいえないものである[9)]。これに対し、顧客との契約から生じた債権（売掛金）は、対価に対する企業の権利のうち無条件のものとなる。

上記のように新概念たる契約資産勘定を踏まえれば、以下の点が指摘されよう。第1に、従来の売掛金勘定が法的請求権の有無によって細分化されたこと、第2に、取引によっては初期に契約資産勘定で処理されたものが、時の経過に応じ売掛金勘定に置き換わるケースが想定されることである[10)]。契約資産と顧客との契約から生じた債権（売掛金）を整理すると**図表2**のとおり、また、営業収益（売上）にかかる勘定連絡を示すと**図表3**のとおりとなる。

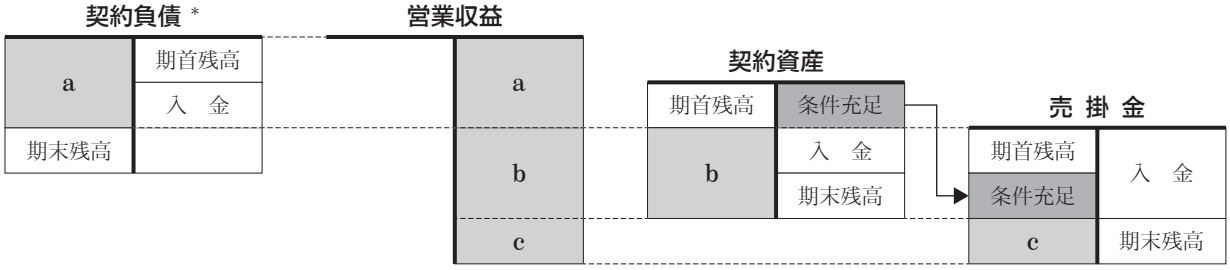
Ⅲ　契約負債

わが国では、企業本来の営業活動である商品等の移転に先だって受け取る代金の全部または一部に伴う債務は前受金勘定（advances received a/c）で処理されていた[11)]。これに対し、「基準29」では、かかる債務につき、「契約負債」という概念が導入された。契約負債は上述の契約資産の反対概念として、基本的には理解される。契約資産と契約負債の基本的な対称性を示すと**図表4**のとおりとなる。

図表2　「契約資産」と「顧客との契約から生じた債権」の同異点

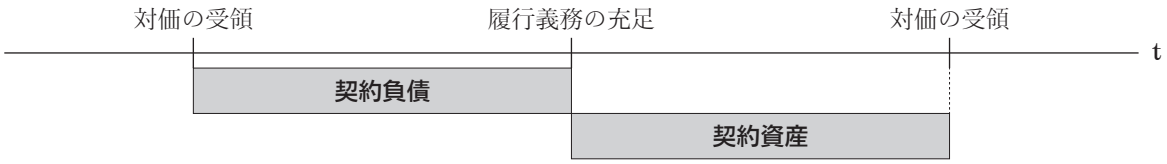
	契約資産	顧客との契約から生じた債権（売掛金）
共通点	財／サービス計上における対価にかかる権利（義務履行済）	
相違点	法的請求権なし（条件付き）	法的請求権あり（無条件）

図表3　営業収益にかかる勘定連絡



＊上記に示す契約負債勘定は、次節で触れる解除不能な契約にかかるものではなく、解除可能な契約にかかるものを前提とする。

図表4　「契約資産」と「契約負債」の対称性



しかしながら、契約資産と契約負債は、当該図表のように単純な対称性を有するものではない。そこで、まずは契約負債の定義を確認する。契約負債は、「財又はサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったもの又は対価を受け取る期限が到来しているもの」と定義される（「基準29」para.11）。そのうえで、「財又はサービスを顧客に移転する前に顧客から対価を受け取る場合、顧客から対価を受け取った時又は対価を受け取る期限が到来した時のいずれか早い時点で、顧客から受け取る対価について契約負債を貸借対照表に計上する」ことを要求している（「基準29」para.78）。さらに契約負債については、適切な科目をもって貸借対照表に表示することとされ、具体的には、契約負債、前受金等として表示することとされる（「適用指針30」para.104-3）。

これらより、期中処理（仕訳）はともかく、貸借対照表上の表示科目としては、契約負債でも前受金でもかまわないものと解される。しかし、従来の前受金は、企業が顧客から対価を受け取った場合に限定されるものと捉えられるが、契約負債はそのような場合はもとより顧客から対価を受け取る期限が到来した時にも用いられるとの文言となっている。ここで、契約負債の概念を明確化するための設例を示す[12]。

設例2

1．前提条件

（1）A社は顧客Bに対し、製品販売前のx1年1月31日に￥2,000の請求期日が到来した。なお、当該契約は解除不能なものであり、A社は対価に対する無条件の権利を有している。

（2）A社は顧客Bより、販売前の時点であるx1年3月1日に現金で受け取った。

（3）A社はx1年3月31日に、製品を販売した。

2．会計処理

［受領期限到来時］

（借）　売 掛 金　　2,000
（貸）　契約負債　　2,000

［現金受領時］

（借）　現　　金　　2,000
（貸）　売 掛 金　　2,000

［製品販売時］

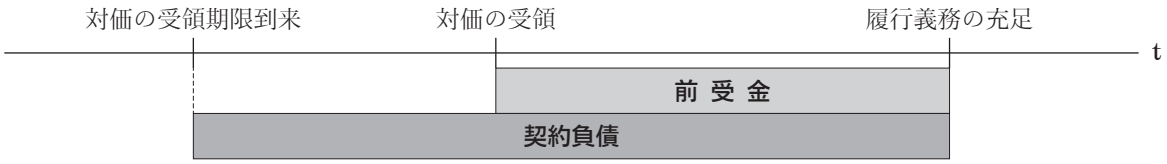
（借）　契約負債　　2,000
（貸）　売　　上　　2,000

当該設例における受領期限到来時の処理でいえば、借方勘定科目が現金預金ではなく、顧客との契約から生じた債権（売掛金）たる勘定科目であっても、履行義務が充足されていないため貸方勘定科目は契約負債となる[13]。この点、前受金勘定は現金受領を前提とした勘定科目であるため、契約負債勘定はより広い概念の勘定科目といえる。契約負債の概念を前受金との対比で図にすれば、**図表5**のとおりとなる。

契約負債については、契約資産等と同様、適切な科目をもって貸借対照表に表示するよう定められる（「基準29」para.79）[14]。具体的な表示科目例としては、契約負債、前受金が明示されている（「適用指針30」para.104-3）。

かかる契約負債に関しては、同じく「基準29」で新設された契約資産との対称性において若干の違和感を覚える。契約負債は上述したとおり（貸借対照表表示上）契約負債/前受金の選択において任意とされる。つまり**図表5**でいえば、対価の受取がなされた時点で契約負債を前受金に振り替えなくてもよいものと解される。これに対し、契約資産は、顧客との契約から生じた債権として確

図表5　契約負債の概念



定した時点で契約資産から売掛金のような顧客との契約から生じた債権を示す勘定科目に振り替える会計処理が明示されている（「適用指針30」設例27」）。ここに契約負債の取り扱いとの非対称性が看取されるが、その根拠が定かではない。資産側（対価後受け）における会計処理との整合性の観点および開示の明瞭性の観点から、契約負債は対価の受取がなされた時点で前受金への振替を強制すべきではなかろうか。

Ⅳ　返金負債・返品資産

適用業種が限定されるものの、「基準29」では、商品等の返品権付き販売が行われた場合、返品されると見込まれる対価の額は収益として認識せず、返金負債として認識する（「基準29」para.53）。これは変動対価[15]として統一的な会計処理が定められたことによる。具体的には、⑴企業が権利を得ると見込む対価の額で収益を認識し、⑵返品されると見込まれる商品等については、収益を認識せず、当該商品等について受け取ったまたは受け取る対価の額で返金負債を認識し、かつ、⑶返金負債の決済時に顧客から商品等を回収する権利について資産を認識する（「適用指針30」para.85）。その際、返品資産と返金負債とは相殺表示しない（「適用指針30」para.105）。さらに、返金負債勘定と返品資産勘定の金額は毎決算期に見直し、変動額を認識する（「適用指針30」para.87）。

これらにより、返品権付き販売については、返品調整引当金を計上することは認められなくなった[16]。また、返品見込額が売上高より返金負債として控除されるため、「基準29」適用前の会計処理に比し、当初売上高の金額は小さくなる。ここで、返金負債および返品資産の概念を明確化するための設例を示す[17]。

設例3

1．前提条件

（1）A社は、製品Xを1個100千円で販売する100件の契約を複数の顧客と締結し（100千円×100個＝10,000千円）、製品Xに対する支配を顧客に移転した時に現金を受け取った。A社の取引慣行では、顧客が未使用の製品Xを30日以内に返品する場合、全額返金に応じることとしている。A社の製品Xの原価は60千円である。

（2）この契約では顧客が製品Xを返品することが認められているため、A社が顧客から受け取る対価は変動対価である。A社が権利を得ることとなる変動対価を見積るために、A社は、当該対価の額をより適切に予測できる方法として期待値による方法を使用することを決定し、製品X97個が返品されないと見積った。

（3）A社は、「適用指針30」（para.25）の諸要因を考慮して、返品は自らの影響力の及ばない要因の影響を受けるが、製品X及びその顧客層からの返品数量の見積りに関する十分な情報を有していると判断した。さらに、返品数量に関する不確実性は短期間（すなわち、30日の返品受入期間）で解消されるため、A社は、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される時点までに、計上された収益の額9,700千円（＝100千円×返品されないと見込む製品X97個）の著しい減額が発生しない可能性が高いと判断した。

（4）A社は、製品Xの回収コストには重要性がないと見積り、返品された製品Xは利益が生じるように原価以上の販売価格で再販売できると予想した。

2．会計処理

［製品X販売時］

●収益認識および返金負債の見込み計上

（借）	現　　金	10,000,000	
（貸）	売　　上		9,700,000
	返金負債		300,000

●売上原価および返金資産の見込み計上

（借）	売上原価	5,820,000	
	返品資産	180,000	
（貸）	商　　品		6,000,000

［顧客が未使用の製品Xを30日以内にすべて返品した場合］

●返金負債の取り崩し

（借）　返金負債　　300,000

（貸）　現　　金　　300,000

●売上原価および返金資産の消滅

（借）　商　　品　　180,000

（貸）　返品資産　　180,000

［顧客が未使用の製品Xを30日以内にすべて返品しなかった場合］

●返金負債の取り崩し

（借）　返金負債　　300,000

（貸）　売　　上　　300,000

●売上原価および返金資産の消滅

（借）　売上原価　　180,000

（貸）　返品資産　　180,000

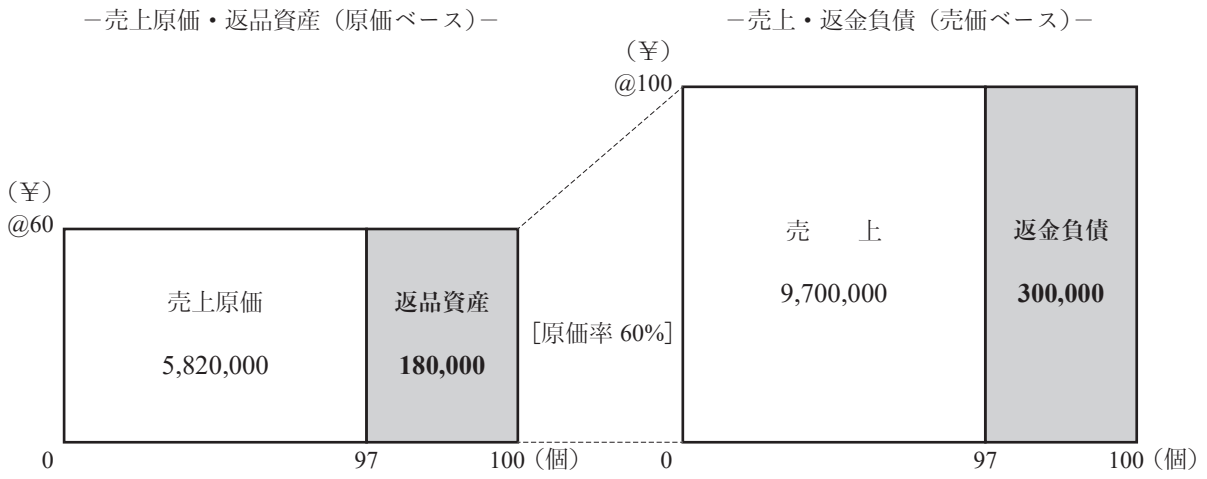
当該設例において、従来存在しなかった勘定科目として返金負債と返品資産が挙げられる。返金負債と返品資産の関係をまとめれば、**図表6**のとおりとなる。返金負債は新基準により導入された変動対価の処理で用いられる勘定科目かつ表示科目であり、一種の見積もり負債を意味する。

返金負債は前述の契約負債と用語上似ているが、両者の概念は明確に異なる。すなわち、契約負債は従前の前受金の拡大版ともいえるものであり、収益として認識される前における負債としての性質を有する。これに対し、返金負債は変動対価にかかる負債の一種であり、顧客から受け取った対価のうち返金が見込まれる部分たる負債としての性質を有する。したがって前者は将来時点において営業収益に振り替わることで解消されるが、後者は基本的に返金によるキャッシュ・アウトフローで解消される[18)]。契約負債と返金負債の同異点をまとめれば、**図表7**のとおりとなる。

これに対し、返品資産は上記設例でわかるとおり、引き渡した商品等を将来返品する際における見込みの権利金額を意味する。つまり、貸記される返金負債が見積もり負債であるのに呼応し、借記される返品資産が見積もり資産ということになる。その見地からすれば返品資産は返金負債に対する一種の評価勘定とみることもできるが、「基準29」ではそれをグロスで処理・表示されることを企図している。

ただし、そのように考えた場合、返品資産勘定の勘定科目名称としての妥当性には若干の疑問が

図表6　「返金負債」と「返品資産」の関係



図表7　「契約負債」と「返金負債」の同異点

	契約負債	返金負債
共通点	負債性	
相違点	営業収益により解消	キャッシュ・アウトフローにより解消

残る。すなわち返品資産という語から想起されるのは、「返品された商品（資産）」ではなかろうか[19]。しかしながら、むろんその資産計上時点では返品されておらず、将来返金した際において取り戻す資産代金の権利金額に過ぎない。そのためにかかる実態が容易に推測できるような勘定科目、たとえば「商品取り戻し権」などの勘定科目が妥当するように思われる。

なお、返金負債につき、従前用いられてきた返品調整引当金による場合と比較してみると、仕訳処理や表示方法は異なるものの、段階利益たる売上総利益の金額は、両方式で一致する。そこで、上記設例を前提とした場合における引当金方式の仕訳を以下に示す。

［製品Ｘ販売時］

●収益認識

（借）　現　金　10,000,000
（貸）　売　上　10,000,000

●売上原価

（借）　売上原価　6,000,000
（貸）　商　品　6,000,000

●返品調整引当金

（借）　返品調整引当金繰入　120,000
（貸）　返品調整引当金　120,000

［顧客が未使用の製品Ｘを30日以内にすべて返品した場合］

●売上の減額

（借）　売　上　300,000
（貸）　現　金　300,000

●売上原価の減額

（借）　商　品　180,000
（貸）　売上原価　180,000

●返品調整引当金の取り崩し

（借）　返品調整引当金　120,000
（貸）　返品調整引当金戻入　120,000

［顧客が未使用の製品Ｘを30日以内にすべて返品しなかった場合］

●返品調整引当金の取り崩し

（借）　返品調整引当金　120,000
（貸）　返品調整引当金戻入　120,000

当該設例における2つの会計処理、すなわち「基準29」による方式と引当金方式を比較し、それぞれの製品Ｘ販売時における売上総利益の金額を算定すれば、次のようになる。まず、「基準29」方式では、［￥9,700,000－￥5,820,000＝￥3,880,000］となる。これに対して、引当金方式では、［￥10,000,000－￥6,000,000－￥120,000＝￥3,880,000］となる。つまり、今般導入された新しい収益認識によれば、変動対価の処理について、損益計算書のトップラインたる売上高は従前に比べ小さくなるが、売上総利益の段階で同一となり、以下の純利益に至るまでの影響はみられない。他方、貸借対照表に目を転じてみると「基準29」方式では、返金負債￥300,000が負債計上され、返品資産￥180,000が資産計上される。つまりグロス表示である。これに対して、引当金方式では、返品調整引当金が￥120,000負債計上される。つまりネット表示である。このようにストックの点からも、基本的には中立であることがうかがえる[20]。

ここで興味深い事実に気がつく。従来方式ではフローでは総額で処理・表示がなされ、ストックでは純額で処理・表示がなされている。これに対し、新しい収益認識（「基準29」方式）ではフロー（損益計算書）では純額で処理・表示がなされ、ストック（貸借対照表）では総額で処理・表示がなされている。この事実は次のような理論的見地から説明できるかもしれない。

わが国の従前の会計慣行につき、収益認識が実現主義[21]に拠る収益費用アプローチに基づいているとすれば、収益を引き渡した商品等の全額をもって計上する一方で、予想される販売損失を見込んだ結果を純額で負債計上する。他方新しい収益認識の下での会計では、収益認識が履行義務の充足に拠る資産負債アプローチ[22]に基づいているとすれば、未履行の見積もり負債と見積もり資産を両建て計上しつつ、売上収益はそれらを差し引いた残額で計上する。きわめて好対照な会計処理といえよう。

Ⅴ　IFRSにおける表示科目および米国文献における勘定科目

⑴　契約資産・顧客との契約から生じた債権および契約負債

「IFRS15」（para.105）では、「契約のいずれかの当事者が履行している場合には、企業は、当該契約を財政状態計算書において、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約資産（contract asset）または契約負債（contract liability）として表示しなければならない。企業は、対価に対する無条件の権利を債権（receivable）として区分表示しなければならない」と規定されている。ただし、「契約資産」および「契約負債」については、財政状態計算書上、代替的な名称を用いることも容認している（「IFRS15」para.105）[23)]。また、「IFRS15」設例（para.IE199,203）においても、「契約資産」は「contract asset」、「契約負債」は「contract liability」、「債権」は「receivable」として、仕訳の勘定科目が明示されている。ただし、これらの勘定科目は、多分に表示を意識したものとみられ、これらの勘定科目が即帳簿記入上用いられるものではない可能性もある。

また、米国における代表的な教科書Kieso et al.［2020］において仕訳勘定科目として明示される契約資産は「contract asset」ながら、契約負債は「contract liability」ではなく「unearned sales revenue」として記述され、「契約負債は通常、前受販売収益（unearned sales revenue）、前受サービス収益（unearned service revenue）または別の適切な勘定科目が当てはまる」と解説されている[24)]。ちなみに「債権」は売掛金を意味する「accounts receivable」である。契約資産、顧客との契約から生じた債権、契約負債の「IFRS15」と「基準29」におけるストック上の勘定科目を比較形式でまとめれば、**図表8**のとおりとなる。

⑵　返金負債・返品資産

「IFRS15」（para.55）では、「企業は、顧客から対価を受け取り、その対価の一部または全部を顧客に返金すると見込んでいる場合には、返金負債（refund liability）を認識しなければならない」と規定されている。また、「IFRS15」設例（para.IE207）においても、「返金負債」は「refund liability」として、仕訳勘定科目が明示されている。ただし、上記と同様の理由により、これらの勘定科目が即帳簿記入上用いられるものではない可能性もある。

また、米国の教科書Kieso et al.［2020］において仕訳勘定科目として明示される返金負債は「refund liability」であり、返品資産は「estimated inventory return」である[25)]。

Ⅵ　結　　語

新しい収益認識基準は、実務上2021年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から強制適用されている。したがって、本稿で検討したような勘定科目や表示科目を用いて、会社経理実務はすでに運用がなされている。「勘定科目」が会話言語における「単語」に相当するのであれば、当初使用されたものにつき合理的なものはその後も使われ続け、不合理なものは修正変化を遂げることも考えられよう。

図表8　ストック勘定の国際比較

	IFRS15	基準29
資　産	契約資産 （contract asset）	契約資産 e.g.）　契約資産、工事未収入金
	債　　権 （receivable）	顧客との契約から生じた債権 e.g.）　売掛金、営業債権
負　債	契約負債 （contract liability）	契約負債 e.g.）　契約負債、前受金

注

1） 本稿では、帳簿記入上の項目は「勘定科目」、財務諸表作成における項目は「表示科目」と表記し、両者に関連する場合は項目の名称のみで表記する。

2） 以下の基準書等は「基準29」公表により廃止され、「基準29」に置き換えられている。

企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」

企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」

実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」

3） ただし、一部の業種においては固有の勘定が用いられていた。建設業における工事未収入金勘定などがその例である。

4） 当初公開された「基準29（2018年）」においては、改訂基準（2020年）における「顧客との契約から生じた債権」をたんに「債権」と称していた。改訂基準では「債権は、通常、顧客との契約から生じた債権以外のものも含む表現であると考えられる」ためと、その修正の理由を述べている（「基準29」para.150）。

5） これらについては、オンバランスする際に他の資産と区分して表示しない場合には、それぞれの残高を注記する方法も認められる（「基準29」para.80-20(1)）。

6） それ以外の根拠として、国際的な比較可能性も挙げられている（「基準29」para.159）。

7） 営業債権という科目は、主たる営業活動における債権という意味合いが込められていようが、広い意味では商品等引き渡し請求権たる前払金（前渡金）も営業債権に含まれる。しかしこれは売掛金等のように代金請求権を示すものではないため、やや意味合いが広すぎる感が否めない。

8） 「適用指針30」設例27をベースに一部修正。なお、「適用指針30」設例で明示される会計処理（仕訳）は、通常の実務における仕訳と異なり、財務諸表上の表示を意識した節がうかがえる。一例を挙げれば、実務上「売上」とするべき勘定科目として、「売上高」という勘定科目が使用される。しかし、筆者個人の見解としては、「売上高」のような勘定科目を仕訳として示すのは相応しくないと考える。簿記はその歴史を振り返るまでもなく、あくまでもその一義的な機能として財産管理が重視されるためであり、表示を前提に勘定科目を決定するのは本末転倒といえよう。さらにいえば、仕訳金額を円単位ではなく千円単位としている。これも表示を意識したことによる意図的なものと考えられるが、実務上仕訳を円単位以外で入力することはあり得ず、この点も問題なしとはしない。

9） 契約資産に類する勘定科目としては、工事契約において従来「工事進行基準」と呼ばれた収益認識における工事未収入金勘定が挙げられる。なお、わが国においては負債性引当金について、条件付債務と呼称され、その「負債性」につき議論されたことがある。それに倣うのであれば、今般の新勘定科目たる契約資産についても、その「資産性」にかんして議論の余地があるやもしれない。なお、「基準29（2018年）」では、契約資産について金銭債権に該当する旨を明言していたが、改定基準（2020年）では、国際的な会計基準における取り扱いを踏まえ、契約資産が金銭債権に該当するか否かについては言及されていない。

10） ちなみに貸倒引当金の会計処理は、金融商品会計基準における債権の取扱いに準じて処理され、また、外貨建ての契約資産に係る外貨換算については、外貨建取引等会計処理基準の外貨建金銭債権債務の換算の取扱いに準じて処理される（「基準29」para.77）。

11） ただし、一部の業種においては固有の勘定が用いられていた。建設業における未成工事受入金勘定などがその例である。

12） EY新日本有限責任監査法人［2020］p.298一部修正。

13） ちなみに、当該契約が解除可能なものであれば、入金取引が生じるまでは仕訳を行わず、現金受領時に契約負債勘定を貸記する（EY新日本有限責任監査法人［2020］p.297）。

14） これについては、オンバランスする際に他の負債と区分して表示しない場合には、それぞれの残高を注記する方法も認められる（「基準29」para.80-20(1)）。

15） 「顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」という。契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積る」（「基準29」para.50）。「変動対価が含まれる取引の例として、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売等がある」（「適用指針30」para.23）

16） 返品調整引当金は、翌期に予想される商品等の返品による損失をあらかじめ当期の利益調整（繰入額を売上総利益の調整とする）として計上する際の負債勘定である。

17） 「適用指針30」設例11をベースに一部修正・加筆。

18） ただし、返金負債は返品がなされなかった際、売上を追加することとなるため、広義には契約負債に該当するという見方も成り立つであろう。

19） かつて認められていた割賦販売の会計処理における、戻り商品勘定と同様の性質が想起されよう。

20） ここでは経営分析上の各種指標は、考慮外とする。

21） ここでの実現主義は、さしあたり貨幣性資産の獲得時における収益認識基準として定義する。

22） 「資産負債アプローチ」というきわめて概念的な用語は、論者によって定義が異なる。本稿ではさしあた

り藤井［2021］に依拠し、資産負債アプローチを定義のみに作用すると考える狭義説と、測定にも作用する広義説とに分類し、狭義説に則って資産負債アプローチという語を用いることとする。詳しくは藤井［2021］（pp.203-210）を参照されたい。

23）　ただし、具体的な表示科目については示されていない。

24）　Kieso et al.［2020］p.30.

25）　Kieso et al.［2020］p.20.

【参考文献】

企業会計基準委員会［2018］企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」。

企業会計基準委員会［2020a］企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」。

企業会計基準委員会［2020b］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」。

藤井秀樹［2021］『入門財務会計（第4版）』中央経済社。

EY新日本有限責任監査法人［2020］『何が変わる？収益認識の実務～影響と対応（第2版）』中央経済社。

International Accounting Standards Board［2021］,International Financial Reporting Standards No.15, “*Revenue from Contracts with Customers.*” International Accounting Standards Board.（企業会計基準委員会他監訳［2021］『IFRS基準2021』中央経済社）。

Kieso, D. E., J.J.Weygandt, and T.D.Warfield［2020］*Intermediate Accounting:IFRS Edition, 4th ed.*, Wiley.