

# IFRS における簿記の位置づけ

高橋 聡  
西南学院大学

## 要 旨

我が国会計基準は、国際会計基準（IAS）・国際財務報告基準（IFRS）へのコンバージェンス・アドプションの観点から、大幅に変化した。その影響は、簿記においても例外ではなく、簿記では、従来の会計が前提として考慮していた簿記処理から、国際基準が想定する会計処理をも含む処理へとその処理方法が拡大している。意思決定有用性の名のもとに、利用者の情報ニーズに資する会計情報の提供が、その主たる目的とされる会計では、簿記処理だけの情報ではなく、簿記処理に会計処理をも含めた情報がその比重を高くすることも理解できないわけではない。しかし、取引を記録・計算・整理する簿記だけでは示すことができなかつた利益計算の根拠を報告する方法が財務諸表・財務報告にあるとしても、その前提にあるのはやはり簿記であり、簿記の論理を超える会計処理は、簿記処理とは一線を画するものとする。そのため、この場合の会計では、その報告を実施する際、簿記処理と会計処理との違いがわかる方法を考慮する必要があるのではなかろうか。本論文では、この問題意識のもと、簿記処理と会計処理に関する分析を行っている。

## I はじめに

2009（平成21）年6月16日、金融庁企業会計審議会は「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」を公表した。この報告は、世界各国で受け入れられつつある国際財務報告基準（IFRS）について、我が国および我が国企業の対応を示した指針とされるものであり、「我が国として将来を展望し、投資者に対する国際的に比較可能性の高い情報の提供、我が国金融資本市場の国際的競争力確保、我が国企業の円滑な資金調達の確保、我が国監査人の国際的プレゼンス確保、基準設定プロセスにおける我が国からの意見発信力の強化などの観点から、我が国においてもIFRSを一定範囲の我が国企業に強制適用するとした場合の道筋を具体的に示し、前広に対応することが望ましい（13-14頁）」と記述している。そして、「グローバルな投資の対象となる市場において取引されている上場企業の連結財務諸表を対象」に2012年を目途に強制適用か否かを判断し、強制適用とされた場合には、2015年または2016年に適用を開始すると公表当時は明言していた（15頁）。ところが、今現在、その適用はなされておらず、企業の対応にも差異を生じる状況にある。

我が国がIFRS強制適用の最終判断を先延ばししたのは、震災の影響や米国財務会計基準審議会（FASB）の対応遅れがその根底にあると考えられるが、相当程度のコンバージェンスの進展は、これ以上のコンバージェンスやアドプションを求めることに世界的な同意が得られないことも一因としてあげられると考える。また、これまでの簿記と会計の関係性を考慮した場合、現在の財務報告には、従来の会計が前提として考慮していた簿記処理を前提としない会計処理が反映されていることから、簿記

に基づく財務諸表の信頼性を基礎として、これまで維持・発展してきた簿記会計を考慮した場合、簿記そのものの価値を再考する必要があるのではなからうか。

本論文は、上記の問題意識を分析視座に、今後、我が国における会計基準で改定が検討されるようになると思われるリース取引に関する会計基準を検証するものである。具体的には、会計における簿記の意義と、最近、国際財務報告基準で議論されているリース会計を分析することで、IFRSにおける簿記の位置づけを確認し、今後の会計の方向性について私見を述べることを目的としている。

以下、論究することにした。

## II 簿記の意義

企業の経済活動を計数的に記録・計算・整理する技術を簿記という。簿記は、今日の経済社会において、さまざまな企業で用いられ、簿記システムを通じて貨幣金額的に導出される財務諸表は、各種利害関係者が、企業活動の状態や成果を判断するうえで重要な意味をなしている。ところが、近年の会計基準の国際化は、従来の簿記処理では考えられることのなかった処理（会計処理）を、その基準のなかで要請するようになった結果、現在の財務諸表には、当初の簿記では想定されていなかったと考えられる会計処理が反映されるようになっている。

周知のように、簿記は、会計帳簿への記入行為を可能にする一定の技法または手続であり、その行為の基底にある一定の技術と考えられるものである。そのため、簿記には、当初から、信用取引で生じる債権・債務関係や物財の受払い、経費の支払い等の財産の管理計算機能があり、「損益計算という個別資本の運動を対象と

した貨幣価値計算のみが、複式簿記の主たる機能として存在するわけではない」とされている（中野 [1992] 4 頁）。したがって、「複式簿記のほんとうの重要性はその構造の美しさにあるのではなく、その構造が財産の変動における原因結果の関係を追求するようわれわれに強制しわれわれのものの考え方に影響を及ぼす」という点にあると考えられよう（井尻 [1968] 140 頁）。

これに対し、「会計はある主体 (entity) の経済事象 (economic events) を伝達 (communicate) するためのシステム」であると捉えられるものである。そして、会計では、「主体の経済事象は伝達に便宜な記号 (symbols) を組織的に組み合わせることで表現されなければならない」と考えるため、その表現 (representation) には、「記号から経済事象が推定されるよう、ある規則に従って」行うことが求められる（井尻 [1968] 1 頁）。そのため、「会計における主体の経済事象の伝達は主として数量化された情報 (quantified information) によるものであるから、会計における表現方法を理解するためには、測定一般についてその性格を理解しなければならない」ことになる（井尻 [1968] 25 頁）。

ここで、測定 (measurement) とは、「数のシステムにおいてあらかじめ決められている数 (number) とその間の関係を利用して、実世界の現象を表現しようとするものである」ため、(1) 単一の物それ自身が対象となって規定されるものではないこと（井尻 [1968] 37 頁）、

(2) 「数の間のどの関係が物の間のどの関係を表現するのに用いられているかを指示しなければ測定の意味がない」こと（井尻 [1968] 38 頁）、(3) 「実世界の現象の把握なくして測定システムは成り立たない」こと（井尻 [1968] 39 頁）、に注意しなければならないが、歴史的評価による評価は、特定物の犠牲値をもとにした事

実的因果網による評価である点で、「実証性、確定性、実施可能性をもっているという結論」を導き出せる（井尻 [1968] 86-90 頁）。したがって、「もし会計を、その生み出す情報が利害関係の調整のために使われるか否かに従って利害調整会計 (equity accounting) と意思決定会計 (operational accounting) とに分けた場合」、「意思決定会計…は意思決定者の意思決定に必要な資料を提供することを主たる目的としている」が、「利害調整会計…は会計組織をもつとも客観的、継続的かつ明瞭に設定し運営しなければならない」ため、「富の分配のために必要な利害調整の統制を行なうためには、法的制度におけると同様、評価方法の単一性と安定性というものが欠くべからざる要件となる」ことになり、「歴史的評価による評価の重要性が認識されるべきなのである」と井尻 [1968] は主張する（井尻 [1968] 90-91 頁）。

しかしながら、近年の会計は、公正価値という用語の浸透が示すように、その目的を情報利用者の情報ニーズに資する情報で、意思決定に役立つ情報を提供することを重視する傾向にあり、これまでの会計プロセスを重視する状況を軽んじているようである。

### Ⅲ リース取引に関する会計処理

ここでは、リース取引に関する会計基準について取り上げてみることにしたい。

企業会計基準委員会が、2007（平成 19）年 3 月 30 日に公表した企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（以下、「基準」という。）では、次の問題意識から、「国際的な会計基準間のコンバージェンスに寄与」すべく、借手側の所有権移転外ファイナンス・リースの例外処理（賃貸借処理）を廃止し、売買処理に会計基準を統一している（ASBJ [2007a] 第 9

項、第31項、第34項)。

- (1) 会計上の情報開示の観点からは、ファイナンス・リース取引については、借手において資産及び負債を認識する必要がある。特に、いわゆるレンタルと異なり、使用の有無にかかわらず借手はリース料の支払義務を負い、キャッシュ・フローは固定されているため、借手は債務を計上すべきである。
- (2) 本来、代替的な処理が認められるのは、異なった経済的実態に異なる会計処理を適用することで、事実をより適切に伝えられる場合であるが、例外処理がほぼすべてを占める現状は、会計基準の趣旨を否定するような特異な状況であり、早急に是正される必要がある。

この考えは、取引の法的形式よりも経済的実質を優先する実質優先思考 (substance over form) を重視した旧基準「リース取引に係る会計基準に関する意見書」の公表以降、根底にある概念である。そして、所有にともなうリスクと経済価値が実質的に移転するファイナンス・リース取引には、原則として、売買処理が要請されるようになっている<sup>(1)</sup>。

「基準」は、所有権の移転の有無にかかわらず、資産の所有にともなうリスクと経済価値を実質的にすべて移転する、すなわち、リース物件が所有資産と同等の経済的効果を有するリースをファイナンス・リース、それ以外をオペレーティング・リースと分類する国際基準と概ね平仄を図った基準を規定している。それゆえ、リースにともなう資産または負債のリスクと経済価値のほとんどすべてが実質的に他者へ移転した段階で、当該資産または負債の消滅を認識し、貸借対照表から除く「リスク・経済価値アプローチ (risks and rewards approach)」

を採用していると考えられる。

しかし、資産の認識・消滅の認識 (認識中止) に関して、リスク・経済価値アプローチを採用する「基準」では、(1)リース物件の取得形態が割賦購入資産と同質であることと、(2)リース物件の経済的効果が自己所有資産のそれと同様の期待ができることから、リース物件そのもののリース資産としての認識を判定する。そのため、このアプローチでは、経済的実質が類似した取引でも、現在価値基準や経済的耐用年数基準の数値テストのような絶対的な線引き (absolute thresholds) 基準を用いて、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースとが裁量的に判定される、“all or nothing”型の会計処理を要請する状況も否定できないとされている (McGregor [1996] pp. 3-4, 9-13; Nailor and Lennard [2000] pars. 1.3, 1.5-1.6, 1.13.)。

このような指摘から、近年、国際的に議論されるニューアプローチでは、リースに関する権利・義務を開示することを前提とし、現行アプローチの形骸化要因 (会計基準の弊害) を払拭し、財務諸表の比較可能性や透明性を確保することをその基本的なスタンスとする。それは、別言すれば、リスク・経済価値アプローチを排除することを目的とするものといえ、オンバランス回避行動の温床とされたリース取引を分類する際の判定基準の廃止と、(1年を超える) 解約不能のリース取引がすべてオンバランスされることを意味している (McGregor [1996] pp. 17, 19)。その結果、ニューアプローチでは、リース契約に基づくリース物件の財産使用权 (the right to use property; リース物件を排他的に使用収益する権利) の確定的移転のみが問題とされることになる<sup>(2)</sup>。

近年のリース会計に関する議論では、リース契約の結果、借手が取得する経済価値は、リース物件を使用収益する権利であり、リース物件

そのものの法的所有権ではない。そのため、この関係に鑑みれば、すべてのリース契約は、現行アプローチの「モノ」自体ではなく、ニューアプローチの「サービス」としての財産使用权に焦点をあて、資産としての認識・認識中止を判断する方が適当であることになる。また、ファイナンス・リース取引を実質的な割賦購入取引とみなし、物件自体のオンバランスを要求する現行アプローチとは異なり、将来の経済的便益にアクセスするための価値の高い権利（財産使用权）という単一の尺度から、すべてのリース取引のオン・オフを決定するニューアプローチは、オンバランス回避行動を是正するとともに、首尾一貫したアプローチを採用するため、財務諸表の比較可能性や透明性を改善し、情報の有用性を高める効果があるとされている（森川 [2003] 5-8 頁）。

さらに、ニューアプローチは、国際的合意を得た概念フレームワークにおける資産・負債の定義および認識規準との整合性を重視する<sup>③</sup>。そして、それは、リース契約から生じる重要な権利・義務を資産・負債として計上する資産・負債アプローチ (asset and liability approach) の適用を意味し (McGregor [1996] pp. 15-16; Nailor and Lennard [2000] pars. 1.8, 1.14), 次の①から③を根拠にして、リース資産・リース負債の資産性・負債性を認めようとするものである<sup>④</sup>。

- ① 資産の定義における重要な鍵概念は、特定の企業による経済的便益の「支配」であり、所有権という法的強制力が根拠とされるが、解約不能なリース契約のような契約その他の方法による場合には、リース期間の使用権で将来の経済的便益をもたらす資源の支配は可能である。
- ② 負債の定義における重要な鍵概念は、経済

的便益の流出をともなう「現在の義務 (present obligation)」であるが、その義務は法的拘束力のある契約から生じるため、解約不能なリース契約が締結される場合には、リース期間の支払義務が顕在化する。

- ③ 上記①および②から生じる権利・義務の金額は、契約の存在により公正価値または割引現在価値による測定が可能な場合、信頼し得る測定が可能となる。

#### IV リース取引オンバランス化の論理と簿記処理

しかし、ニューアプローチに基づいて、リース物件の資産性・負債性が認められ、会計上は、仕訳が成立する場合でも、簿記本来の処理を想定するには、問題があるのではなからうか。

周知のように、「会計が提供するものは情報であり、それが意思決定に役立たねばならない」というのは、…自明で議論の余地がないように思われるが、問題は、それを強調する結果、それ以上のもっと重要な点が見過ごされているのではないか、という点<sup>⑤</sup>について、近年の会計制度の制定・改廃で基準となった各基準では、明確に回答していない。このことは、すなわち、「会計以外の情報が意思決定者にどんどん提供される」状況を考慮した場合、「会計を経済的意思決定のための情報提供と定義するのは、かりにそれが会計の必要条件であるとしても、十分条件には決してならない」うえ、「利用者に役立つ情報を、とのかけ声は強く方々でかけられても、実際の内容は、慣習を中心とした処理方法で生産され、その製品が役に立つかどうかは、まだまだ二の次、三の次の問題になっている」ことに帰結する (井尻 [1975] 38 頁)。

現在の会計をあるがままに観察したとき、会計の本質は「経営の意思決定に役立つから記録

するというものだけではなく、…出資者にその資金をいかに使ったかを説明するために必要だから記録する」こと、すなわち、会計責任に帰結する（井尻 [1975] 40 頁）。そして、「この複雑な会計責任のネットワークの中で、ひとつひとつの責任関係のチャージ・ディスチャージを適格に処理していくのが、会計のもっとも基本的な性格ではないか」と考えると（井尻 [1975] 41 頁）、何をチャージされ、ディスチャージしたか、すなわち、チャージされた段階で確定する受託責任の範囲の明確化と何にいくら支払ったのかというディスチャージで表現される会計責任は、「主観的なデータの排斥、慣習の尊重、その他意思決定のための情報という面からは説明できないいろいろな会計の特質が一気に理解される」契機となる。したがって、このような認識にしたがえば、「財務諸表はそれに記載されている情報が意思決定に役立つかどうかということよりも、それに記載されている事項については、企業はいつでも詳細に説明できるような会計システムの裏付けがあるかどうか」ということが重要な意味をもつ（井尻 [1975] 41 頁）。

ここで、「会計責任の概念は、…財産保全 (stewardship) の機能もふくむが、それよりはるかに広いもの」ととらえられ、「財産保全という言葉のニュアンスに見られるような現状維持という考えだけではなく、現状をどれだけ目的に向かって向上させることができたかということ」も「会計責任の問題として当然あがってくる」ことになる（井尻 [1975] 42 頁）。会計で取り扱われる「業績評価は経済的な業績の評価が中心」であり、利益がその典型的な例である。そして、「会計における測定問題の中心がこの経済的業績評価にあると解釈する」場合、accountor（申開きをする人）と countee（申開きをされる人）、すなわち、受託者（情報提供

者）と委託者（情報利用者）の間には、全面的な協力関係があるとはいいいがたい。それは、「たとえば、…会計の目的を経営の意思決定に役立つ情報を提供することという単純な見方で把握しようとする、受託者が情報を委託者にもたらしことによって生じる利害関係など一切考慮しなくてもよいという一方的な結論に達する」ことになり、「会計士はその情報の流れをより信頼度の高いものにするため、委託者の側にたって受託者が提供しようとしている情報を検証する」ことになる（井尻 [1975] 42-43 頁）。

受託者と委託者のあいだで、「業績評価にまつわる根本的な対立が見られる」ことを考慮した場合、「会計士は、単に偏りのある情報を出してはならないと受託者に説教をするだけではだめであって、むしろ受託者のこの偏向性を十分に考慮に入れたうえ、偏らせようとしても偏りにくい会計方法をもとにシステムを作っていく」ことが重要である。また、それは、「一寸力を加えると簡単に上がったたり下がったりする」ような「柔らかい数字」を少し硬度の低いものとして認めたとしても、「単に皆が消極的に同意する数字（したがって客観的な数字）というだけではなく、各人が恣意的に反対しようとしても同意せざるを得ないほど、議論の余地のない数字 (undisputable figures)」である「固い数字」で構成される財務諸表を作成することを意味している（井尻 [1975] 44 頁）。

井尻 [1968] は、このような見解に基づき、「会計の目的を達成するために必要な」公理 (axioms) として、支配 (control)、数量 (quantities) および交換 (exchange) の 3 公理を規定する (93 頁)。この 3 公理は、「会計において基礎になる判断」とされ、「まず数知れない多くの経済財のなかでどれが主体の支配下にあるかを認識し、次に財を分類し各種類ご

とに加法性および無差別性をもとにして数量測度を定義して財を測定し、最後にどの財とどの財が交換されたかを認識する」ことで会計測定を実施する。ここで、(1)「支配を認識する能力によって主体の支配下にある財を識別し個々の財をリストすることによって表現することが可能になる」支配の公理、(2)「分類と数量測度によって測定する能力がそれに加わると、主体の財産を一組の数字によって表現することが可能になる」数量の公理、そして、(3)「交換を認識する力がこれに加わると、…主体の財産を価値測度によって単一の単位で表現することが可能になる」交換の公理の「能力は根本的にはわれわれの分類する能力からきている」とされている(井尻 [1968] 118 頁)。

ところで、これら 3 つの公理のうち、とりわけ、会計構造に関連する重要な公理となるのは、支配および交換の公理であろう。

### (1) 支配の公理

井尻 [1968] は、まず、支配の公理について、「主体と財との支配関係 (control relationship) は会計における基本的な関係を構成するので、まずおのおのの財がその主体の支配下にあるかどうかを判断する「支配規準」(control criteria) というものがなければならない」とし、法律上の所有権を支配規準として想定する(井尻 [1968] 94-95 頁)。そして、「主体の支配下にある財の全部または一部をその主体の財産 (assets) と」したうえで、現時点で主体の支配下にある財を現在財産 (present assets)、将来時点でのそれを未来財産 (future assets) と規定する。このとき、未来財産は、将来の受渡しがある「認識規準」(recognition criteria) で認められたものだけに限定され、将来主体の支配下におかれる積極財産 (positive assets) と支配下から出ていく消極財産

(negative assets) に分類される。ここで、「財に対する現在の消極的支配というものは存在しない」ことを考えると、会計測定の対象となる財産は、支配規準と認識規準にしたがった、主体の積極財産と消極財産ということに帰結することになる(井尻 [1968] 95-98 頁)<sup>5)</sup>。

### (2) 交換の公理

次に、井尻 [1968] は、「得たものと失ったものとの間の因果関係、すなわち交換というものを認識する能力がなければ、経済財そのものを定義することすらできない」とし、「支配と数量の公理と比べて、会計測定の基礎としてまさるとも劣らない」交換の公理を説明する。そして、「主体の経済活動は一連の財の交換から成り立つ」ことから、「ある財を獲得するために他の財を消費・引渡しするという一連の過程」は、「会計においては、たんに主体の支配下にある財の増減を記録するだけではなく、どの財がどの財と交換されたかを識別・記録する」ため必要であり、「交換を記録するためには得た財 (…増分 (increment) …) と失った財 (…減分 (decrement) …) とを関係づけなければならない」ことを要求する(井尻 [1968] 111-112 頁)。

井尻 [1968] のいうこの主張にしたがえば、この交換の公理こそが複式簿記の大前提となることをうかがい知ることができる。すなわち、「経営における一連の事象」で「ある一群が対内的に従属し対外的に独立していると判断した場合」、それらは「一体として」考えられるようになる。そのため、「もしその一群の事象が主体財産の増分と減分とを生み出すならば、その事象によって増分と減分とは交換されたと判断」される(井尻 [1968] 114 頁)。このとき、われわれが「どうして交換というもの、もっと広くいうと事象の結びつけというものを、

問題とするか」を考えた場合（井尻 [1968] 117 頁）、「事象の統一性に基づくものである」とされる交換は（井尻 [1968] 115 頁）、「財の単なる増減だけを記録」するのではなく、「増分と減分とを結びつける」ことを通じて、「その予測に自信が付き、次第にそれを計画の基礎として利用するようになる」結果、「過去の規則性が将来にも働くであろうという信念、すなわち類似仮定」を見出せるようになり、「未来を予測する唯一の基礎」を担保する。これが、「会計測定における不可欠の要素」であり、「交換の概念、そしてそれから導き出される原価という概念が会計測定においてもっとも基本をなす要素」となる。そのため、井尻 [1968] は、「この概念を除いてしまっただけでは会計測定はその独特の方法論的特質を失ってしまう」と主張する（井尻 [1968] 117 頁）。

したがって、このようにみえてくると、企業の経済活動における経済財の変動は、財の増分と減分の交換関係として把握されることになる。これが簿記では「簿記上の取引」とみなされ、因果関係が把握される結果、簿記処理として処理されているものと解される。それゆえ、この考えにしたがえば、所有権移転ファイナンス・リース取引以外の会計処理は、法律上の所有権を根拠にせず、使用収益する権利を基礎においた処理をしようとしている点、所有権が移転しない取引のため、支配の公理・交換の公理を遵守できないという点で簿記本来の処理とは言いがたい。

## V おわりに

今日の経済社会において、複式簿記は、さまざまな企業で用いられ、簿記システムを通じて貨幣金額的に導出される財務諸表は、各種利害関係者が、企業活動の状態や成果を判断するう

えで重要な意味をなしている。利用者の意思決定有用性の観点から検討される近年の会計基準の制定・改廃は、従来の簿記処理にはない会計処理をその制度のなかに組み込んだ結果、現在の財務報告には、本来の簿記処理と新たな会計処理とが混在して開示される状況にある。このこと自体は、利用者の意思決定有用性に視するという情報もあり、現行制度で導出される財務諸表を一義的に否定することもできないが、会計処理を含む現在の財務諸表は、簿記本来の処理に基づく財務諸表の信頼性を損なう虞を否定できないと考える。

会計基準の制定・改廃の根拠に用いられる経済的実質概念は、従来の財務諸表では、企業の経済的実態が反映されていないことを根拠とし、新たな会計処理を現行企業会計制度に追加した。そして、それは、情報提供の観点から意思決定に資するとされ、従来の簿記に基づく財務諸表を変容させる状況にある。しかし、その処理は、従来の簿記では考慮だにされなかったものである。また、現行企業会計制度で財務諸表に追加された情報は、会計をさらにブラックボックス化し、情報弱者を考慮している情報とはいいがたいものとなりつつある。

したがって、このような認識にしたがえば、企業の会計情報は、その提供方法を再考する時期に来ているのではなからうか。

## 注

- (1) 厳密には、法実質 (legal substance; 法的所有権の実質) を逸脱しない範囲内で経済的実質が最大限重視されてきたと解されるため、全てのリース取引がオンバランスされるわけではなく、取引の実質が「購入 (+ファイナンス)」とみなされる場合に限り、売買処理が要請されてきたと考える。
- (2) なお、ニューアプローチは、2009 年討議資料 (IASB [2009])、2010 年公開草案 (IASB [2010])、2013 年再公開草案 (IASB [2013]) に引き継がれ、2016 年公表の IFRS 16: *Leases*

にて借手のリース取引の処理についてのみ採用されている。

- (3) 資産・負債の定義および認識規準は、IASC の概念フレームワークでは、以下のように規定される。

資産・負債の定義 (IASC [1989] par. 49 (a) (b))

(a) 資産とは、過去の事象の結果として特定の企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源である。

(b) 負債とは、過去の事象から発生した特定の企業の現在の義務であり、これを履行するためには、経済的便益を有する資源が当該企業から流出すると予想されるものである。

認識規準 (IASC [1989] par. 83)

① 当該項目に関する経済的便益が企業に流入するか、または流出する可能性が高い。

② 当該項目が原価または価値を有しており、信頼性をもって測定することができる。

- (4) この場合、借手は、リース物件の引渡後に、リース期間中にわたるリース物件を瑕疵なく使用収益する権利を得るため、具体的な認識の契機となるのは、借手がリース物件の引渡しを受けた時点となる (Nailor and Lennard [2000] par. 2.5)。そして、貸借対照表上に計上されるリース資産は、リース物件の基礎をなす所有権としてではなく、物件の使用権として、また、リース債務は、当該権利の対価であるリース料の支払義務としてそれぞれ計上されることになる (Nailor and Lennard [2000] pars. 2.14-2.17, 3.6, 3.9)。

なお、リース物件の認識については、未履行契約および契約会計が問題とされるが、契約の締結から完了までを、完全未履行 (wholly executory) 段階、部分履行 (partially executory) 段階、完全履行 (fully executed) 段階に分けるとした場合 (茅根 [1998] 172-174 頁)、契約時点をもってリース開始時点とする考え (完全未履行段階) をもとにリース物件の認識をなす主張は (SFAS 13, par. 5b; IAS 17, par. 3; McGregor [1996] p. 15)、いわゆる「契約会計」につながりかねないため、伝統的な会計諸概念をふまえるならば問題視されるべきである。そのため、現在では、リース資産は、その引渡時点 (部分履行段階) を待って認識すべきであるとし、リース契約による引渡 (履行) 行為をもって未履行契約とは異なることを強調する当該主張が支配的となっている (Nailor

and Lennard [2000] pars. 3-4)。

- (5) その結果、「期間  $t_0$  から  $t_1$  の間の主体の利益は時点  $t_1$  における主体財産から時点  $t_0$  における主体財産を差し引いたもの」と定義される。この利益概念 (income concept) は、「人が週初めと同じ裕福さを週末に維持する条件のもとでその週間に消費しうる最大の価値」を利益とするヒックスの概念と一貫すると井尻 [1968] が主張するものであり、期首に土地を所有していた企業が、期末にその土地に加えて建物を所有していた場合には、建物が年間の利益となる。ここで注意すべきは、「この建物を数字でどう表わすかは利益の定義とは別個に存在する評価の問題である」としている点である (井尻 [1968] 98-99 頁)。したがって、この場合、「利益概念は財産概念から派生したものであるということがわかる」ため、「主体の 2 時点における財産を規定できるときはいつでもその期間の利益を決定することができる」ことになり (井尻 [1968] 100 頁)、会計的には、財産法に基づく損益計算がこの公理により影響されるものと解される。

## 引用・参考文献

- Accounting Principles Board [1964] APB Opinion No. 5, *Reporting of Leases in Financial Statements of Lessee*.
- Accounting Principles Board [1966] APB Opinion No. 7, *Accounting for Leases in Financial Statements of Lessors*.
- American Institute of Accountants [1948] ARB No. 38, *Disclosure of Long-Term Leases in Financial Statements of Lessees*.
- Beaver, W. H. [1998] *Financial Reporting: An Accounting Revolution*, 3rd ed., Prentice-Hall, Inc..
- EL-Gazzar, S. E., Lilien, S., and Pastena, V. [1986] Accounting for Lease for Lessees, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8, No. 3, pp. 217-237.
- FASB [1976] Statement of Financial Accounting Standards (SFAS), No.13, *Accounting for Leases*.
- FASB [1979] Statement of Financial Accounting Standards (SFAS), No.28, *Accounting for Sales with Leasebacks*.
- FASB [1988] Statement of Financial Accounting Standards (SFAS), No.98, *Accounting for Leases*, 1988.
- FASB [2006] Preliminary Views, *Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial*

- Reporting Information.*
- FASB [2008a] Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information.*
- FASB [2008b] Discussion Paper, *Preliminary Views on Financial Statement Presentation.*
- IASB [2007] *IASB Working Group on Lease Accounting.*
- IASB [2009] Discussion Paper, *Leases: Preliminary Views.*
- IASB [2010] Exposure Draft, *Leases.*
- IASB [2013] Exposure Draft, *Leases.*
- IASB [2016] International Financial Reporting Standards (IFRS), No. 16, *Leases.*
- IASC [1982] International Accounting Standards (IAS), No. 17, *Leases*, (revised 2003).
- IASC [1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.*
- Imhoff, E. A., Lipe, R. C., and Wright, D. W. [1991] Operating Leases: Impact of Constructive Capitalization, *Accounting Horizons*, Vol. 5, No. 1, pp. 51-63.
- Imhoff, E. A., Lipe, R. C., and Wright, D. W. [1995] Is Footnote Disclosure an Adequate Alternative to Financial Statement Regulation?, *Journal of Financial Statement Analysis*, Vol. 1, No. 1, pp. 70-81.
- Imhoff, E. A., and Thomas, J. K. [1988] Economic Consequence of Accounting Standards: The Lease Disclosure Rule Change, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 10, No. 4, pp. 277-310.
- McGregor, W. [1996] G4+1 Special Report, *Accounting for Leases: A New Approach, Recognition by Lessees of Assets and Liabilities arising under Lease Contracts*, Financial Accounting Foundation.
- Nailor, H. and Lennard, A. [2000] G4+1 Position Paper, *Leases: Implementation of a New Approach*, International Accounting Standards Committee Foundation.
- 井尻雄士 [1968] 『会計測定の基礎-数学的・経済学的・行動学的探求-』東洋経済新報社。
- 井尻雄士 [1975] 「会計責任の問題」(同志社大学会計学研究室編『会計学批判』中央経済社。) 33-50 頁。
- 笠井昭次 [1974a] 「因果的複式簿記の素性(I)」『三田商学研究』第 17 卷第 3 号, 44-60 頁。
- 笠井昭次 [1974b] 「因果的複式簿記の素性(II)」『三田商学研究』第 17 卷第 4 号, 33-58 頁。
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2004] 「所有権移転外ファイナンス・リース取引の会計処理に関する検討の中間報告」。
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2007a] 企業会計基準第 13 号 「リース取引に関する会計基準」。
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2007b] 企業会計基準適用指針第 16 号 「リース取引に関する会計基準の適用指針」。
- 企業会計審議会 [1993] 「リース取引に係る会計基準に関する意見書」。
- 佐藤信彦・角ヶ谷典幸 [2009] 『リース会計基準の論理』税務経理協会。
- 茅根聡 [1998] 『リース会計』新世社, 1998 年。
- 中野常男 [1992] 『会計理論生成史』中央経済社。
- 馬場克三 [1975] 『会計理論の基本問題』森山書店。
- 森川八洲男 [2003] 「リース資本化の二形態-「G4+1」の提案内容(2000年)に言及して-」『会計プロGRESS』日本会計研究学会, 第 4 号, 1-10 頁。