

# 財務会計におけるリース契約の履行に関する再考

山 崎 尚

## 1 はじめに

日本におけるリース会計は、2024年9月に企業会計基準委員会（以下、ASBJという）から公表された企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」（ASBJ 2024）（以下、基準34号という）により、新たな段階へと足を踏み入れることになった。基準34号では、主として借手の会計処理が見直され、借手は原則としてすべてのリースについて取引当初に資産（使用権資産：リース物件を使用する権利）と負債（リース負債：リース料を支払う義務）を認識すること（オンバランス化）が求められる。後述する「使用権モデル」に基づく会計処理である。割賦売買取引との類似性に基づきファイナンス・リースのオンバランス化を求める従前の会計基準から大幅に見直されている。

使用権モデルは、Myers（1962）にそのルーツをみることができる。Myers（1962）では、借手はすべてのリースにおいて契約期間にわたりリース物件を使用する権利を獲得し、リース料を支払う義務を負うと捉えることができ、それらの権利および義務はそれぞれ資産または負債の定義を満たすこと、またリース契約は貸手から借手にリース物件が引き渡された時点で未履行契約ではなくなることを論拠に、使用権モデルに基づく会計処理の必要性が主張されている。しかし、Myers（1962）に対しては、当時、「リース契約はリース物件の引渡し時点ではいまだに未履行契約である」といった反論や、「使用権モデルの導入は他の未履行契約の会計処理にも影響を与えうることから慎重に議論すべきである」といった慎重な意見<sup>1</sup>が寄せられ、使用権モデルは従前のリース会計基準の礎ともいえるSFAS13号

（FASB 1976）の基準開発段階ではその採用が見送られている。使用権モデルの基準化が見送られた背景にはその他にもいくつかの要因があったと推察されるが、このようなリース契約の履行をめぐる見解の相違が少なからず影響を与えていた<sup>2</sup>と考えられる。

他方、このような反論や慎重な意見に対して、Rappaport（1965）やAAA（1966）では、仮にリース契約が未履行契約であるとしても、リース契約ひいてはそのほかの類似する未履行契約から生ずる権利と義務に関する情報が財務諸表利用者の意思決定に役立つのであれば、資産および負債として認識すべきであり、会計の認識対象となる取引概念を拡張すべきであることが主張されている。また、AIMR（1993, 76; 80（訳書））では、リース契約を含む未履行契約から生ずる権利および義務のオンバランス化の必要性が主張され、それにより財務報告が飛躍的に改善されるであろうとの見解が示されている。このように、見解が分かれるリース契約の履行の有無にかかわらず、リース契約はオンバランス化されるべきであるとの主張もみられる。

それに対して、近年行われた使用権モデルの基準化の過程ではリース契約の履行の有無が使用権モデルの導入の可否を決める決定的な論点として議論を呼んだという状況はみられていない。使用権モデルが採用されているIFRS16号（IASB 2016, para. BC33）では、「リース契約はリース物件の引渡し時点で未履行契約ではなくなる」というスタンスが採られている。また基準34号では、貸手が借手にリース物件を引き渡したからといって貸手が契約上の履行義務のすべてを果たしたわけではなく、また借手も無条件の支払義務を負うわけではないことを論拠に、借手が取引当初に資産および負債を認識することに

1 このような反論や慎重な意見として、AICPA（1964）などが挙げられる。

2 SFAS13号の開発段階では、オペレーティング・リースを未履行契約と同一視する見方が強く、未履行契約から生ずる権利と義務は認識しないという当時の会計慣行に従って、オペレーティング・リースのオンバランス化が見送られている。その詳細については山崎（2021）を参照されたい。

懸念が寄せられたことに対して、「会計上、借手が無条件の支払義務を有するまで負債を認識しないということには必ずしもならない」(para. BC9)との反論が示されているが、リース契約の履行の有無に関する直接的な言及はみられない。

本論文では、このようなリース契約の履行をめぐる見解の相違および議論の背後に何があるのかを明らかにする。それにより、財務会計における資産および負債の認識拡大が今後どこまで進みうるのかを展望するのに資すると考えられるからである。2ではまず未履行契約とは何かを確認する。3では会計の認識において「契約の履行」が重視される理由を整理する。そのうえで、4ではリース契約の履行の有無について検討し、リース契約の履行をめぐる見解の相違および議論の背景にある要因を明らかにする。

## 2 未履行契約の定義

本節では、未履行契約の定義について確認する。

契約上の権利および義務の認識に関する問題を扱っているIjiri (1980, 6) では、契約にはその締結から完了までの期間に、以下の3つのステージが存在するとされている。

(a) 完全未履行…どちらの当事者もいかなる約束

も果たしていない状態

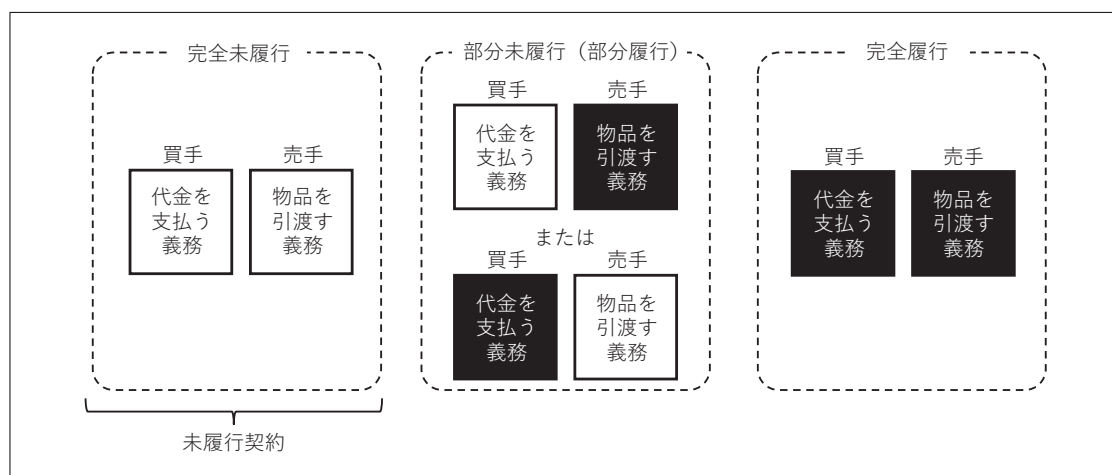
(b) 部分未履行（または部分履行）…どちらかの当事者が契約上の（複数の）約束をいまだに完全には果たしていない状態

(c) 完全履行…いずれの当事者も自身の契約上の約束を完全に果たした状態

Ijiri (1980, 6) では、会計上の文献で用いられる「未履行契約」という言葉は、(a) 完全未履行の状態のみを指すとされている<sup>3</sup>。つまり、ある契約が未履行契約であるか否かは、どちらの当事者も「契約上の約束」を果たしていないか、どちらか一方でも果たしたかによって決まるとされている。

たとえば、何かしらの財の売買契約であれば、売手にとっての契約上の約束は「買手に財を引き渡すこと」であり、買手にとっての契約上の約束は「売手に代金を支払うこと」である。この売買契約を締結した時点では、売手も買手もそれぞれの約束を果たしていないので、この契約は完全未履行の状態にあり、未履行契約である。他方、売手が買手に財を引き渡すか、買手が財を受け取る前に売手に代金を支払った時点では、いずれか一方が契約上の約束を果たしたことになるので、この契約は部分未履行の状態へと変化し、未履行契約ではなくなる（図表1参照）。

図表1 財の売買契約における契約上の約束の履行状態



注：黒塗り（白抜き文字）の箇所は義務が履行されたことを表している。

3 他方、Ijiri (1980, 6) では、法律上の文献で用いられる「未履行契約」という言葉は上記の (a) と (b) の状態を指し、(c) の状態に至った契約は「履行契約」と呼ばれるとされている。

上記の例では、売手と買手がそれぞれ契約上の約束を1つだけ有していると捉えられるが、契約によっては契約上の約束を複数に分けて捉えることもできる。IASBの概念フレームワーク（IASB 2018）では、「未履行契約とは、同等に未履行である契約（又は契約の一部）である。すなわち、いずれの当事者も自らの義務を全く履行していないか、又は両方の当事者が義務を部分的に同じ程度まで履行している」（para. 4.56）状態にある契約とされている。この定義には、「契約の一部」や「部分的に」といった言葉がみられるが、ここには契約上の約束をいくつかのブロックに分けるという考え方<sup>4</sup>が反映されている。

たとえば、1年間の保守サービス付きのガス機器の売買契約では、売手には契約上の約束として「ガス機器を買手に引き渡すこと」と、「その後の1年間にわたり当該ガス機器を点検し、必要に応じて修理すること（保守サービスを提供すること）」という2つの約束が存在すると捉えられる。図表2は、この契約の履行状態を图示したものである。ここで示されているのは、まず売手から買手にガス機器が引き渡された場合であり、起こりうるすべての取引の流れを表していない点に注意されたい。この場合、売手が抱える2つの契約上の約束のうち、「ガス機器を買手に引き渡すこと」が果たされた時点で

この契約は完全未履行の状態から部分未履行の状態へと変化し、未履行契約ではなくなる。

以上のことから、売手（ある当事者）が抱える契約上の約束が複数に分解でき、売手が買手（他の当事者）よりも先に契約上の約束を履行する場合には、売手が抱える契約上の約束のすべてが履行されなくても契約は未履行契約ではなくなることを意味する。この点については4で再び取り上げる。

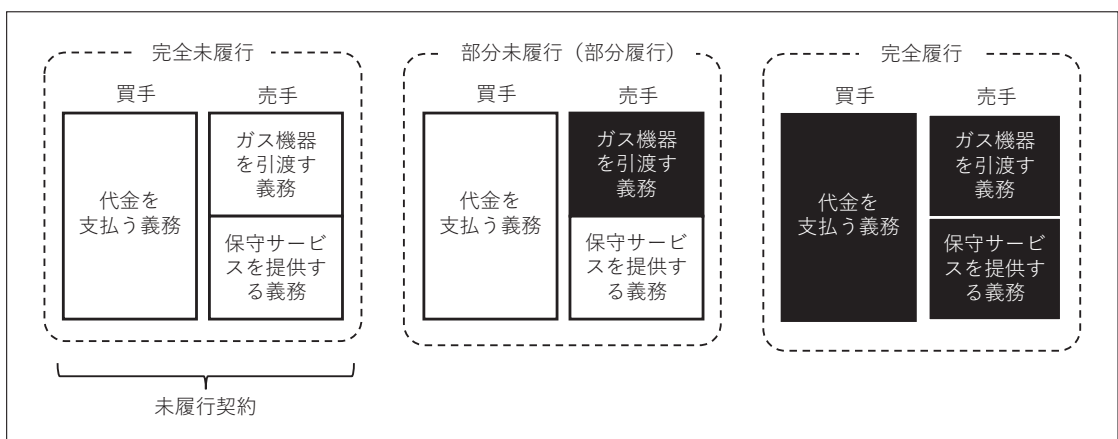
### 3 認識規準としての契約の履行とその機能

本節では、会計の認識において「契約の履行」がなぜ重視されているのかを確認する。

会計における認識とは、ある項目を財務諸表の構成要素（一般的には、資産、負債、資本ないし持分または純資産、収益、費用）として財務諸表に含めることを指す。ある項目を認識するか否かを判断する規準は、一般的に「認識規準」と呼ばれる。認識規準は、各基準設定主体が公表している概念フレームワークなどで示されることが多い。

以下、3.1では概念フレームワークなどにおいて認識規準としての「契約の履行」がどのような状況においていかなる理由で求められているのかを確認する。そのうえで、3.2では認識規準としての「契約の履行」が果たしている機能を整理する。

図表2 保守サービス付きの財の売買契約における契約上の約束の履行状態



注：黒塗り（白抜き文字）の箇所は義務が履行されたことを表している。

4 この考え方は、上述の Ijiri（1980）の部分未履行に関する説明の文章にある「（複数の）」という言葉にも表れている。また、資産の定義および認識の問題を扱った Miller and Islam（1988）でも同様の考え方が採られている。後述する IFRS15号（IASB 2014）でも、会計処理の過程で契約上の約束（履行義務）を分解する手続きが求められる。

### 3.1 概念フレームワーク等における認識規準 (1) IASBの概念フレームワーク

IASBの概念フレームワーク (paras. 5.6-5.8) では、認識規準として次の3つが示されている。

- ・構成要素の定義を満たしている
- ・有用な情報を提供する
- ・コストが便益を上回る

また、1つ目の認識規準にある財務諸表の構成要素は図表3のとおり定義されている。

図表3 IASBの概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義

構成要素	定義 (該当する規定)
資産	過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源 (para. 4.3) ※経済的資源：経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利 (para. 4.4)
負債	過去の事象の結果として経済的資源を移転するという企業の現在の義務 (para. 4.26)
持分	企業のすべての負債を控除した後の資産に対するの残余持分 (para. 4.63)
収益	持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少のうち、持分請求権の保有者からの拠出に係るものを除いたもの (para. 4.68)
費用	持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加のうち、持分請求権の保有者への分配に係るものを除いたもの (para. 4.69)

注：太字は筆者による強調である。

これらの識別規準のうち「契約の履行」に係しうる箇所としては、資産および負債の定義にある「過去の事象」に「契約の履行」が求められるかという点が挙げられる。

この点に関しては、負債の定義に関する説明のなかで次のような記述がある。現在の義務が過去の事象の結果として存在するのは、「(a) 企業がすでに経済的便益を獲得しているか、又は行動を取っており、かつ、(b) その結果として、そうでなければ移転する必要がなかったであろう経済的資源を企業が移転しなければならなくなるか又はその可能性がある」(para. 4.43) 場合のみであり、「遂行した行動には、例えば、特定の事業の運営又は特定の市場における営業活動が含まれる可能性がある」(para. 4.44) とされている。この説明の限りでは、「過去

の事象」とは企業による経済的便益の獲得またはそれを目的とした「行動」を指しており、「契約の履行」が必要とされているわけではないように思われる。

しかし、具体例として次の状況が挙げられている。

例えば、企業が従業員のサービスを受け取るのと交換に従業員に給料を支払う契約を締結している場合、従業員のサービスを受け取るまでは、企業は給料を支払う現在の義務を有していない。それ以前には、契約は未履行であり、企業は将来の給料を将来の従業員のサービスと交換する権利と義務の組合せを有している。(para. 4.47)

この具体例からは、従業員から労働サービスが提供されていない（すなわち、従業員による契約上の約束が履行されていない）時点では当該契約は未履行契約であるとされているほか、未履行契約からは権利と義務の組み合わせは生じても現在の義務は生じないとされている。

また、「未履行契約は、経済的資源を交換する結合された権利及び義務を設定する。この権利及び義務は、相互依存적であり分離できない。」(para. 4.57) とされており、未履行契約から生ずる権利および義務をそれぞれ資産および負債として認識できないとの考えが示されている。ただし、「結合された権利及び義務は単一の資産又は負債を構成する」(para. 4.57) ともされており、「企業は、交換の条件が現時点で有利である場合には資産を有し、交換の条件が現時点で不利である場合には負債を有する」(para. 4.57) とされている。これは未履行契約からも資産または負債のいずれかが認識されることもあることを示しており、具体的にはデリバティブ取引から生じる権利または義務を想定しているものと思われる。

他方で、「いずれかの当事者が契約に基づく義務を履行する範囲で、契約は未履行ではなくなる。報告企業が契約に基づいて先に履行を行う場合には、その履行は、報告企業が経済的資源を交換する権利及び義務を、報告企業が経済的資源を受け取る権利に変化させる事象である。当該権利は資産である。他者が先に履行を行う場合には、その履行は、報告企業が経済的資源を交換する権利及び義務を、経済的資源を移転する義務に変化させる事象である。当該義務は負債である。」(para. 4.58) とされている。



なお、IASBの概念フレームワークでは、リース契約に関して直接言及されている箇所があり、そこでは「いったん貸手が当該権利（リース物件を使用する権利）を引き渡す義務を履行した後は、リース契約はもはや未履行契約ではない」（para. BC4.85 (a)）との考えが示されている。

以上のように、IASBの概念フレームワークには会計の認識（正確には資産および負債の定義）と契約の履行との関係について直接的な言及があり、そこでは未履行契約からは結合された権利と義務が生み出され、それが単一の資産または負債を生じさせることはあっても、それぞれ独立した資産および負債を生じさせることはないとされている。つまり、一部の例外を除いて、資産および負債の認識には「契約の履行」が必要であるとの考えが反映されている。

なお、収益の認識に関しては、IASBおよびFASBの共同プロジェクトから公表された新たな収益認識基準において規定されていることから、（２）でFASBの概念フレームワークに触れた後に（３）で取り上げる。

## （２） FASBの概念フレームワーク

FASBの概念フレームワークについては、2021年12月に概念基準書第5号「営利企業の財務諸表における認識及び測定」（FASB 1984）が改訂されているほか、概念基準書第6号「財務諸表の構成要素」（FASB 1985）についてはその内容が見直されたうえで概念基準書第8号「財務報告のための概念フレームワーク」（FASB 2021）の第4章に組み入れられている。ただし、ここでは本節の目的（会計の認識において「契約の履行」がいかなる理由により求められるのかを整理すること）に照らして、従前の概念基準書第5号および第6号の規定を確認したうえで、最後に上述の改訂等により変更された箇所を説明することとする。

概念基準書第5号（para. 63）では、財務諸表の構成要素の基本的な認識規準として、まず次の4つが挙げられている。

定 義—当該項目が財務諸表の構成要素の定義を満たすこと

測定可能性—当該項目が十分な信頼性をもって測定で

き、かつ目的に適合する属性を有すること  
目的適合性—当該項目に関する情報が情報利用者の意思決定に影響を及ぼしうること

信 頼 性—当該情報が表現上忠実であり、検証可能かつ中立であること

また、制約条件としてコスト・ベネフィットの制約と重要性が示されている。

これらのうち財務諸表の構成要素の定義については、概念基準書第6号において図表4のとおり定められている。

図表4 概念基準書第6号における財務諸表の構成要素の定義

構成要素	定義（該当する規定）
資産	過去の取引または事象の結果として、ある特定の実体により取得または支配されている、発生可能性の高い将来の経済的便益（para. 25）
負債	過去の取引または事象の結果として、ある特定の実体が、他の実体に対して、将来、資産を譲渡したまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生可能性の高い将来の経済的便益の犠牲（para. 35）
持分または純資産	負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権（para. 49）
収益	財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体の資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済（または両者の組み合わせ）（para. 78）
費用	財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動の遂行による、実体の資産の流出その他の費消もしくは負債の発生（または両者の組み合わせ）（para. 80）
利得	実体の副次的または付随的な取引および実体に影響を及ぼすその他のすべての取引その他の事象および環境要因から生じる持分（純資産）の増加であり、収益または出資者による投資によって生じる持分の増加を除いたもの（para. 82）
損失	実体の副次的または付随的な取引および実体に影響を及ぼすその他のすべての取引その他の事象および環境要因から生じる持分（純資産）の減少であり、費用または出資者への分配によって生じる持分の減少を除いたもの（para. 83）

注：太字は筆者による強調である。

このうち、「契約の履行」と関係しうる箇所としては、IASBの概念フレームワークと同様、資産および負債の定義にみられる「過去の取引または事象」に「契約の履行」が求められるかという点が挙げられる。

概念基準書第6号では、資産および負債を変動させる取引および事象について、「実体による取引および活動と、実体に対して生じる事象の双方」(para. 32; 41)とされており、そのなかで「契約の履行」については言及されていない。リース契約に関しては、「例えば、ある特定の建物の将来の経済的便益は、購入契約またはリース契約のように、ある経済的便益に接近させたり統制させたりするような取引その他の事象が発生した後にのみ、ある特定の実体の資産たりうる」(para. 190)との記述からも明らかなように、リース契約におけるリース物件の引渡しは資産を生じさせる取引または事象としてみなされている。ただ、これらの説明からはリース契約の履行に関するFASBの概念フレームワークの見解を読み取ることはできない。

他方、概念基準書第5号(para. 83)では、上述の4つの基本的な認識規準に加え、稼得利益の内訳要素である収益および利得ならびに費用および損失を認識する場合には、「a. 実現したまたは実現可能」と「b. 稼得した」という2つの追加的な要件を考慮する必要があるとされ、収益および利得は「a. 実現したまたは実現可能」<sup>5</sup>となった時点で認識されるとされている。

それに加えて、収益の認識については、「b. 稼得した」時点で初めて認識されるとされており、「企業の収益稼得活動は、当該企業の目下着手中の主たるもしくは中心的な営業活動を構成する財貨の引渡しもしくは生産、用役の提供またはその他の諸活動を伴い、企業が収益によって表現される便益を受け取るにふさわしい義務を、事実上、果たしたときに、収益は稼得されたとみなされる」(para. 83b)とされている。これらの記述からは、収益の認識に

は「契約の履行」が要件とされていることが窺える。なお、利得に関しては、上述のような「稼得プロセス」を伴わない取引その他の事象から生じることから、一般的には「a. 実現したまたは実現可能」のほうが重要であるとされている。

以上のように、FASBの概念フレームワークでは、基本的な認識規準において「契約の履行」に直接言及されている箇所はないものの、収益の認識には「契約の履行」が必要であるとされている。なお、本項冒頭で説明した概念フレームワークの改訂等により概念基準書第5号の内容が見直された結果、上述の収益の認識に関する記述は削除されている。これは、(3)で取り上げるIASBおよびFASBの共同プロジェクトから公表された新たな収益認識基準に引き継がれたためと考えられる。

### (3) IASBおよびFASBの収益認識基準

IFRS15号「顧客との契約から生じる収益」(IASB 2014)は、IASBとFASBの共同プロジェクトにより開発された収益認識に関する包括的な会計基準である<sup>6</sup>。

IFRS15号では、収益の認識にあたって、まず「契約開始時に、企業は、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に次のいずれかを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別しなければならない」(para. 22)とされている。このとき、顧客に移転される履行義務を構成するものは、「(a) 別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）」(para. 22)または「(b) ほぼ同一で顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス」(para. 22)であるとされている<sup>7</sup>。そのうえで、「企業は、約束した財又はサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することによって企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）、収益を認識しなければならない。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（又は獲得するにつれて）である」

5 このうち、実現については、「製品（もしくは用役）、商品またはその他の資産が現金または現金請求権と交換された時点で実現される」(para. 83a)とされており、実現可能については「取得もしくは所有している資産が容易に既知の現金額または現金請求権に転換される時点で実現可能となる」(para. 83a)とされている。

6 共同プロジェクトの結果を踏まえてFASBから公表された収益認識に関する会計基準であるFASB-ASC Topic 606については、IFRS15号と軽微な違いはあれど考え方を一にしていることから、ここではその規定の確認は割愛する。

7 なお、IFRS15号では「履行義務には、企業が契約を履行するために行わなければならない活動は含まれない（当該活動が顧客に財又はサービスを移転する場合は除く。）」(para. 25)とされている。

(para. 31) とされている<sup>8</sup>。

また、IFRS15号には未履行契約に関して次のような記述がある。「各契約当事者が他の当事者に補償することなしに完全に未履行の契約を解約する一方的で強制可能な権利を有する場合には、契約は存在しない」(para. 12) とされ、そのようなものにはIFRS15号は適用しない旨が示されている。その理由として、「そうした契約の会計処理は、いずれかの当事者が履行するまで企業の財政状態又は業績に影響を与えない」(para. BC50) からであるとされている。さらに「完全に未履行の取消不能の契約における企業の権利及び義務は、同一の金額で測定され、したがって開始時に互いに相殺されることとなる。」(para. BC51) ともされている<sup>9</sup>。

以上のように、IFRS15号では収益を認識するには「契約の履行」が必要であることが示されている。また、解約可能な未履行契約からは収益はもちろん、認識すべき財務諸表の構成要素は何も生じないという考え方が採られている。他方で、解約不能な未履行契約からは権利および義務が生じるとしつつも、それらは同額であり相殺されるという考えが示されている。なお、リース契約はIFRS15号の適用範囲から除外されている。

#### (4) ASBJの概念フレームワーク

ASBJから公表されている討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(ASBJ 2006) では、まず「定義を充足した構成要素が、どのようなタイミングで財務諸表に計上されるのか」(第4章序文) を決める「認識の契機」に関する考え方が示されている。そこでは、「定義を充足した各種項目の認識は、基礎となる契約の原則として少なくとも一方の履行が契機となる」(第4章3項) とされており、原則として「契約の履行」が「認識の契機」となる旨が示されている。ただし、金融商品に属する契約の一部(具体的にはデリバティブなど) では、その純額

の変動そのものが後述する「リスクから解放された投資の成果」とみなされる場合には、その変動額を未履行の段階で認識することもあるとされており、例外的な状況も存在するとされている。また、「財務諸表上での認識対象となるためには、(中略) 一定程度の発生の可能性が求められる。一定程度の発生可能性とは、財務諸表の構成要素に関わる将来事象が、一定水準以上の確からしさで生じると見積もられることをいう」(第4章6項) とされている。

「認識の契機」として、原則として「契約の履行」を挙げた理由については、「履行の見込みが不確実な契約から各種の構成要素を認識すれば、誤解を招く情報が生み出されてしまうとみるのが通念である。それを避けるため、伝統的に、各種構成要素の認識は、契約が少なくとも部分的に履行されるのを待って行われてきた」(第4章4項) とされている。また、一定程度の発生可能性を求める理由については、「発生可能性が極めて乏しい構成要素を財務諸表上で認識すると、誤解を招く情報が生まれるからである」(第4章7項) とされている。

ASBJの概念フレームワークでは、認識規準として上述の規定からは「認識の契機」、「一定程度の発生可能性」および「定義の充足」が求められると考えられるほか、「第1章 財務報告の目的」および「第2章 会計情報の質的特性」の規定内容からは財務報告の目的に資すること、および、それを果たすうえで会計情報に求められる質的特性を充足していることが求められると考えられる。

したがって、認識規準は次の5つであると考えられる。

- ・財務報告の目的
- ・質的特性の充足
- ・定義の充足
- ・契約の履行
- ・一定程度の発生可能性

ASBJの概念フレームワークでは、財務諸表の構

8 支配に関しては、IFRS15号では「資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。」とされている (para. 33)。

9 完全に未履行の取消不能の契約に関しては「それらの契約を IFRS15号の範囲に含めることにより、企業は当該契約の締結から生じた財政状態の変動に関する追加的な情報を提供することとなる。すなわち、その完全に未履行の契約における残存履行義務に配分した取引価格の金額を開示する。」(para. BC51) ともされている。これは、IFRS15号の開示に関する規定 (para. 120) で、期末に抱える未充足の履行義務の金額と当該履行義務の収益認識見込時点を開示することが企業に求められていることを指していると考えられる。



成要素が図表5のとおり定義されている。

図表5 ASBJの概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義

構成要素	定義（該当する規定）
資産	「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源」（第3章4項）
負債	「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物」（第3章5項）
純資産	「資産と負債の差額」（第3章6項）
株主資本	「純資産のうち報告主体の所有者である株主に帰属する部分」（第3章7項）
包括利益	「特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得るオプション所有者との直接的な取引によらない部分」（第3章8項）
純利益	「特定期間の期末までに生じた純資産の変動額のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分」（第3章9項）
収益	「純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う金額のうち、投資のリスクから解放された部分」（第3章13項）
費用	「純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う金額のうち、投資のリスクから解放された部分」（第3章15項）

注：太字は筆者による強調である。

この定義のうち、「契約の履行」に関係しうる箇所として、他の概念フレームワークと同様、資産および負債の定義に含まれる「過去の取引または事象」に「契約の履行」が求められるかという点が挙げられるが、「認識の契機」として「契約の履行」が要求されているためか、この点に関して特段の言及はない。

また、純利益およびその構成要素である収益および費用の定義に含まれている「投資のリスクからの解放」という概念に、「契約の履行」が含まれるのかという点も「契約の履行」に関係しうる箇所とし

て挙げられる。この点については、まず「投資のリスクとは、投資の成果の不確実性であるから、成果が事実となれば、それはリスクから解放されていることになる」（第3章23項）とされており、成果が生じたか否かは「企業が行った投資に関する期待に対比される事実が生じたか否かで判断される」（第3章10項）とされている。また、「投資に関する期待の内容は、投資の実態や本質に応じて異なる。したがって、投資の成果のリスクからの解放のタイミングをどのように捉えるかも、投資の実態や本質に応じて異なり得る」（第3章注（9））とされている。そのうえで、「特に事業投資については、事業のリスクに拘束されない独立の資産を獲得したとみなすことができるときに、投資のリスクから解放され则认为られる」（第4章57項）とされている。したがって、一般的な財の売買契約における収益認識では、売手から買手に財の引渡しが行われること、つまり売手の契約上の約束を履行することにより、売手が独立した資産を獲得することが条件とされていると考えられる。

以上のように、ASBJの概念フレームワークでは、そもそも「認識の契機」として「契約の履行」が求められているほか、純利益ならびにその構成要素である収益および費用の定義において用いられている「投資のリスクからの解放」という概念において、「契約の履行」が重視されていることが窺える。ただし、デリバティブ取引に関しては、未履行契約の状態にあってもその純額の変動が「投資のリスクからの解放」によって生じた成果であれば認識されうることにも言及されており、認識において「契約の履行」が絶対的な必要条件とはされていない。

### 3.2 認識規準としての契約の履行の2つの機能

前項で取り上げた各概念フレームワークおよび収益認識基準の内容を整理すれば、認識規準としての「契約の履行」には財務諸表の構成要素の存在の不確かさを排除することが期待されていると考えられる。ASBJの概念フレームワークでも指摘しているとおり、存在が不確かなものを財務諸表の構成要素として認識することは、誤解を招く情報を生み出しかねないからである。

また、当該機能には大きく分けて2つの側面があると考えられる。1つ目は、「権利および義務の存



在の不確かさを排除する機能」である。IASBの概念フレームワークでも指摘されているとおり、契約が未履行契約である段階では、いずれの当事者も契約上の約束（義務）を果たしていないことから、その義務と対にある権利とが分離できない状態にある。他方で、どちらか一方の当事者が契約上の約束を履行すれば、当該権利または義務は独立したものとして存在し、そう簡単にはなくなったり、相殺されたりすることはなくなる。その段階に至れば、権利または義務の存在の不確かさは排除され、資産または負債として認識しても問題ないということになる。

たとえば、当事者双方がいまだに義務を履行していない状態において、双方の合意のもとで契約が破棄されれば、当事者双方がそれぞれ抱えていた権利と義務はなくなる。また、同様の状態において、当事者の一方が倒産した場合、倒産しなかったもう一方の当事者の権利はその義務とともに相殺される可能性が高いであろう。他方で、当事者の一方がすでに義務を履行している状態において、もう一方の当事者からの契約解除の申出またはもう一方の当事者の倒産が生じた場合には、義務を履行していた当事者の権利はそう簡単には否定されず、それゆえにもう一方の当事者の義務もそう簡単には消えないであろう。

もちろん、「契約の履行」だけが契約上の権利と義務の存在を確かなものにするための要件であるとは必ずしもいえない。Ijiri (1980, 59) も指摘するとおり、「堅固なコミットメント (firm commitments)」の存在や、前項で取り上げたIFRS15号にみられる「取消不能」な契約という要件が契約上の権利および義務の存在を確かなものにする決定的な要件であるかもしれない。しかし、多くの契約において「契約の履行」がその契約上の権利と義務の存在の不確かさを排除することに成功している。それが認識規準としての「契約の履行」に期待されている機能の1つであると考えられる。

2つ目は、「収益の適切な認識時点を定める機能」である。FASBの概念フレームワークでは「稼得プロセス」を伴う取引その他の事象に関する収益を認識すべき時点は、契約上の約束（義務）が履行された時点とされている。この考え方は、IFRS15号にも引き継がれている。また、ASBJの概念フレームワークでも、特に事業投資における収益の認識につ

いて「投資のリスクからの解放」という概念を用いて同様の考えが示されている。

稼得プロセスを伴わない取引・事象・投資から生ずる収益（または利得）の認識のように、「契約の履行」が必ずしも収益の適切な認識時点を定められない場合もあるが、稼得プロセスを伴う一般的な事業活動においては収益の適切な時点を定めることに成功している。それが認識規準としての「契約の履行」に期待されるもう1つの機能であると考えられる。

上述の「権利および義務の存在の不確かさを排除する機能」と「収益の適切な認識時点を定める機能」については、会計情報の種類に着目すれば、前者は資産および負債として認識される権利および義務をその存在の確かなものに限定することを通じて「ストック情報（貸借対照表）の有用性を高める機能」を果たしており、後者は企業の成果たる期間損益計算の構成要素である収益（対応概念を通じて費用）を確かなものに限定することを通じて「フロー情報（損益計算書）の有用性を高める機能」を果たしていると言い換えることもできる。これらの2つが、認識規準としての「契約の履行」に期待されている機能であり、「未履行契約は認識してはならない」とする考え方の根源にあるものと考えられる。

## 4 リース契約の履行をめぐる見解の相違の要因

### 4.1 貸手の義務の捉え方とリース契約の履行

上記の議論を踏まえて、リース契約の履行について考察する。2でも確認したように、ある契約が未履行契約であるか否かは、契約上の約束（義務）をどのように捉えるかによっても異なることから、まずリース契約における借手および貸手の双方の義務を整理する必要がある。

リース契約の場合、借手の義務は「リース料を支払うこと」である。他方、貸手の義務は、「リース物件を使用収益させること」という1つの大きな義務として捉えることもできるし、リース取引にとって重要な事象といえるリース物件の引渡しを考慮し、「リース物件を引き渡すこと」と「リース物件を使用収益させること」という2つの義務に分解し

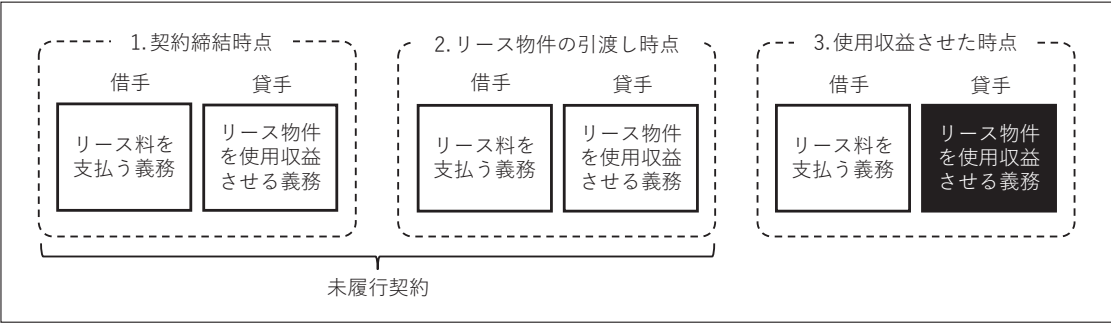
て捉えることもできる<sup>10</sup>。以下では、それぞれの場合でリース契約がいつ未履行契約ではなくなるのかを確認するが、そこでは一般的なリース取引の流れに従い、貸手から借手にリース物件が引き渡されたのち、借手によるリース物件の使用があり、その後借手によるリース料の支払いが行われる場合を前提として検討する。これは、リース契約が未履行契約でなくなるか否かは貸手の行動によって左右されることを意味する。

まず、貸手の義務を「リース物件を使用収益させること」という1つの大きな義務と捉える場合、リース物件の引渡し時点ではリース契約は未履行契約のままである。リース物件を借手に引き渡すことにより、貸手によるリース物件を使用収益させる義

務の履行可能性はかなり高まるものの、リース期間にわたり貸手が借手にリース物件を使用収益させるまでは、その義務を果たしたとはいえないからである。図表6は、この場合のリース契約の履行状況を、1.契約締結時点と2.リース物件の引渡し時点、3.リース物件を使用収益させた時点の3つの時点に分けて図示したものである。

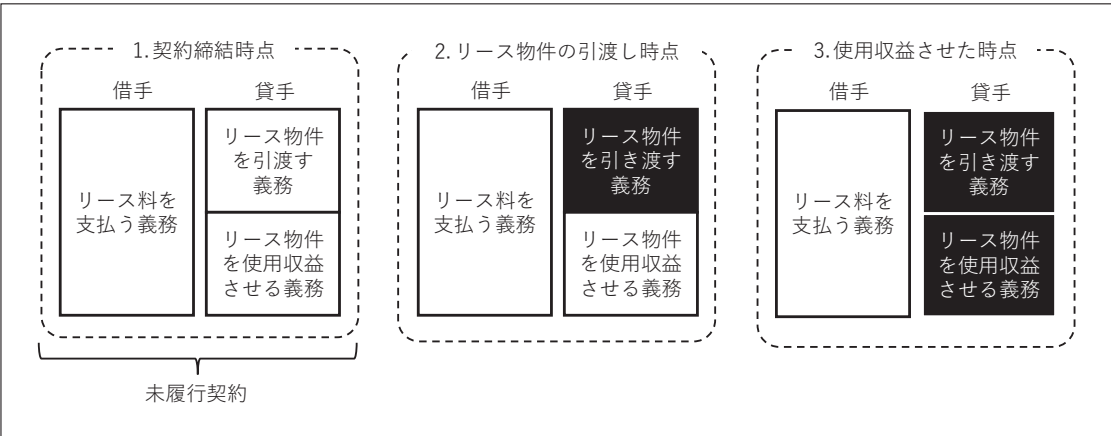
他方で、貸手の義務を「リース物件を引き渡すこと」と「リース物件を使用収益させること」という2つの義務に分解して捉える場合、リース物件の引渡し時点で貸手が契約上の約束の一部を履行したことになるので、リース契約は未履行契約ではなくなる。図表7は、この場合のリース契約の履行状況を、図表6と同様に図示したものである。

図表6 リース契約における貸手の契約上の義務の捉え方と契約の履行（1）



注：黒塗り（白抜き文字）の箇所は義務が履行されたことを表している。

図表7 リース契約における貸手の契約上の義務の捉え方と契約の履行（2）



注：黒塗り（白抜き文字）の箇所は義務が履行されたことを表している。

10 それ以外にも、リース期間を複数の期間にわたり分割することで、「借手にリース物件を使用収益させる義務」を複数の分解することもできるのであろうが、ここでは議論の本質を考慮し検討しない。

以上のように、リース契約の場合、貸手の契約上の約束の捉え方によって、リース物件の引渡し時点でリース契約が未履行契約のままであるか否かに関する判断が変わってくる。

#### 4.2 契約の履行をめぐる見解の相違の要因

それでは、どちらの捉え方がより適切なものであろうか。それは3で整理した認識規準としての「契約の履行」に期待される機能のどちらをより重視するかにより変わってくると考えられる。

「権利および義務の存在の不確かさを排除する機能」をより重視するのであれば、リース契約における貸手の義務を「リース物件を引き渡すこと」と「リース物件を使用収益させること」という2つの義務に分解して捉え、リース物件の引渡し時点でリース契約は未履行契約ではなくなるという見解を採るであろう。なぜならば、この時点で貸手は契約で約束されたリース物件を調達し、借手に使用収益させる十分な状況を提供しており、それゆえに借手は重大なペナルティなしに「リース料を支払う義務」から逃れられなくなるという点で、それ以前までに存在していた当該義務に関する不確かさが排除されるからである。貸手についてもリース物件の引渡しを行う前までは「リース物件を引き渡す義務」と相互依存的で分離不可能だった「リース料を受け取る権利」が、そう簡単には否定されないという点でその存在の不確かさが排除される。

他方で、「収益の適切な認識時点を定める機能」をより重視するのであれば、リース契約における貸手の義務を「リース物件を使用収益させること」と捉え、リース物件の引渡し時点ではリース契約はまだ未履行契約のままであり、リース期間にわたり借手にリース物件を使用収益させた時点で初めて未履行契約ではなくなるという見解を採るであろう。なぜならば、借手からリース料を受け取るために最終的に果たさなければならない義務であり、その義務が果たされたときにはじめて収益の不確かさが排除されるからである。

また、どちらの機能を重視するかに伴うリース契約の履行をめぐる見解の相違は、リース契約の特徴も大きく影響している。リース契約以外の多くの契約では、仮に認識規準としての「契約の履行」に期待される機能のどちらを重視するかで見解が異なる

としても、どちらの観点からも識別される契約上の約束は同一であり、それゆえに契約が未履行契約でなくなる時点も同一であると考えられる。たとえば、2で1年間の保守サービス付きのガス機器の売買契約では、ガス機器を引き渡された時点（つまり、売手が「ガス機器を引き渡すという義務」を果たした時点）で、売手の当該部分にかかる売掛金（または契約資産）の存在の不確かさは排除され、また収益に関してその成果の存在を覆すようなものは排除される（買手もガス機器を資産として認識し、代金を支払う義務を未払金として認識する）。

他方、リース契約では、リース物件が引き渡された時点（つまり、貸手が「リース物件を引き渡す義務」を果たした時点）では、貸手のリース料を受け取る権利の存在の不確かさは排除されるが、収益を認識するうえで最終的に果たさなければならない「リース物件を使用収益させる義務」を果たしていないので、成果の存在の不確かさが排除されていない。

このように、リース契約の場合には、認識規準としての「契約の履行」に期待される機能のどちらをより重視するかという見解の相違、および、それぞれの観点から識別される契約上の約束が異なり、なおかつ、それらが同時ではなくタイムラグをもって順番に履行されることが、リース契約の履行に対して多様な見解を生み出している要因であると考えられる。

## 5 むすび

本論文では、リース契約の履行をめぐる見解の相違および議論の背後にある要因を考察してきた。

2では、未履行契約とは契約上の約束を当事者のどちらもいまだ果たしていない状態の契約であることを確認した。また、契約が未履行契約であるか否かの判定は、契約の形態や契約上の約束の捉え方によって異なりうることを確認した。

3では、概念フレームワークなどを用いて、なぜ認識規準として「契約の履行」が重視されているのかを確認し、整理した。その結果、「契約の履行」には財務諸表の構成要素の存在の不確かさを排除する機能が期待されており、そこには大きく分けて「権利および義務の存在の不確かさを排除する機能（ストック情報（貸借対照表）の有用性を高める機

能)」と「収益の適切な認識時点を定める機能（フロー情報（損益計算書）の有用性を高める機能）」の2つがあると考えられることを示した。

4では、まず2での議論を踏まえ、リース契約における借手および貸手の契約上の約束（義務）を検討し、借手の義務については「リース料を支払うこと」という1つの義務であるのに対して、貸手の義務については「リース物件を使用収益させること」という1つの義務として捉える考え方と、それとは別に「リース物件を引き渡すこと」を加えた2つに分解して捉える考え方があり、どちらの捉え方を選ぶかによってリース契約の履行をめぐる判定が異なることを確認した。また3での議論を踏まえ、「リース契約は未履行契約であるか否か」をめぐる見解の相違に、認識規準としての「契約の履行」の機能のどちらをより重視するかというより上位の価値判断が介在している可能性を示した。

IFRS16号では貸手の義務を2つに分解して捉える考え方が採用されており、「リース物件を引き渡す義務」を「使用权を移転する義務」と呼び、「リース物件を使用収益させる義務」とは区別することで、リース契約はリース物件の引渡し時点で未履行契約ではなくなるとされている。また、それを踏まえて借手による同時点における資産（使用权資産）および負債（リース負債）の認識が求められている。リース契約の履行に関する議論は、現時点ではここに落ち着いている。しかし、今後、今回改訂が見送られた貸手の会計処理（つまり貸手の収益認識）の見直しが試みられる際には、リース契約の履行の有無や認識規準としての「契約の履行」の果たす機能が再び議論を呼ぶであろう。

また、認識規準としての「契約の履行」については、いくつかの例外が存在している。そのうち、収益の認識に関しては「稼得プロセス」を伴う一般的な事業活動に限れば「契約の履行」が収益の適切な認識時点を定めることに成功していると考えられる一方、権利と義務の認識に関しては、3.2でも触れたとおり「契約の履行」に代わる概念が存在するように思われる。この点に関する検討は別稿に譲りたい。

## 参考文献

- American Accounting Association (AAA). 1966. *A Statement of Basic Accounting Theory*. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房.)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1964. Accounting Principles Board Opinion No.5, *Reporting of Leases in Financial Statements of Lessees*.
- Association for Investment Management and Research (AIMR). 1993. *Financial Reporting in the 1990s and beyond*. (八田進二・橋本尚訳. 2001. 『21世紀の財務報告』白桃書房.)
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1975. Exposure Draft, *Accounting for Leases*.
- FASB. 1976. Statement of Financial Accounting Standard No.13, *Accounting for Leases*.
- FASB. 1984. Statement of Financial Accounting Concepts No.5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. (平松一夫・広瀬義州共訳. 2002. 『FASB財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社.)
- FASB. 1985. Statement of Financial Accounting Concepts No.6, *Elements of Financial Statements*. (日本語訳：同上)
- FASB. 2021. Statement of Financial Accounting Concepts No.8, *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter4, Elements of Financial Statements*.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2014. International Financial Reporting Standard 15, *Revenue from Contracts with Customers*.
- IASB. 2016. International Financial Reporting Standard 16, *Leases*.
- IASB. 2018. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- Ijiri, Y. 1980. FASB Research Report, *Recognition of Contractual Rights and Obligations —An Exploratory Study of Conceptual Issues*. FASB.
- McGregor, W., ed. 1996. Financial Accounting Series, Special Report: *Accounting for Leases: A New Approach —Recognition by Lessees of Assets*



*and Liabilities Arising under Lease Contracts*—. FASB.

Miller, M. C. and M. A. Islam. 1988. Accounting Theory Monograph No.7, *The definition and Recognition of Assets*. Australian Accounting Research Foundation (AARF).

Myers, J. H. 1962. Accounting Research Study No.4, *Reporting of Leases in Financial Statements*. AICPA. (古藤三郎訳. 1973.『アメリカ公認会計士協会リース会計』同文館出版.)

Rappaport, A. 1965. Lease Capitalization and the Transaction Concept. *The Accounting Review* 40(2) : 373-376.

企業会計基準委員会 (ASBJ). 2006. 『討議資料「財務会計の概念フレームワーク」』.

企業会計基準委員会 (ASBJ). 2024. 『企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」』.

嶺 輝子. 1986. 『アメリカリース会計論』多賀出版.

山崎 尚. 2021. 「リース会計における使用権モデル導入の背景に関する一考察」『獨協経済』(110) : 97-110.

