

リース会計プロジェクトの議論と帰結

獨協大学経済学部専任講師 山 崎 尚

1. はじめに

2016年1月、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board；IASB）からリース取引に関する新たな会計基準として国際財務報告基準（International Financial Reporting Standard；IFRS）第16号「リース」（以下、IFRS 16）が公表された。また、同年2月には米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board；FASB）からもリース取引に関する新基準としてFASB Accounting Standards Codification Topic 842「リース」（以下、FASB ASC Topic 842）が公表された。

新たなリース会計基準の開発は、2006年7月に発足したIASBとFASBの共同プロジェクト（以下、リースプロジェクト）¹により進められ、10年の歳月を経て最終基準化に至った。プロジェクトの発足から新基準の公表に至るまでの間、共同プロジェクトからは1つの討議資料と2つの公開草案が公表されている。新基準であるIFRS 16およびFASB ASC Topic 842では、主として借手の会計処理が改訂され、現行基準のもとで賃貸借処理が適用されるオペレーティング・リース（以下、OL）に対しても、資産および負債の認識が求められることとなった。両基準の規定内容は、共同プロジェクトによる検討の結果として公表されたこともあり、基本的には同じ内容になっているものの、借手の費用認識（資産および負債の事後測定）をめぐって大きな違いが存在する。

そこで、本稿ではIFRS 16およびFASB ASC Topic 842において借手の費用認識がどのように異なるのかを整理するとともに、両基準で異なる帰結に至った背景とその含意を明らかにする。本稿では、まずリースプロジェクトの概要ならびに新基準であるIFRS 16およびFASB ASC Topic 842の規定内容を紹介したうえで、両基準の相違点について整理する。そのうえで、リースプロジェクトで議論になった論点についていかなる論拠によりいかなる帰結に至ったのかを、費用認識をめぐる議論を中心に取り上げる。最後に、費用認識をめぐる議論から今後の財務会計に残された課題を指摘する。なお、本稿では現行基準から大幅に変更された借手の会計処理に限定して議論を進める。

2. リースプロジェクトの概要

リースプロジェクト発足の背景には、長年にわたり寄せられてきたリース取引に関する現行基準への批判があった。

現行基準である国際会計基準（International Accounting Standard）第17号「リース」（以下、IAS 17）およびFASB ASC Topic 840「リース」では、リース取引をその経済的実態に基づきファイナンス・リース（以下、FL）²とOLに分類し、それぞれに異なる会計処理を適用することが求められる。FLとは、「リース物件に伴うリスクと経済価値の

1 リースプロジェクト発足の背景は、以下のとおりである。SECは2005年4月に、IFRSと米国における会計基準との間の差異が縮小することを条件に、米国の資本市場でIFRSに基づき作成された財務諸表で資金調達している企業に差異調整表（reconciliation）の作成を2009年までに求めないようとしたロードマップを公表した。これを受け、IASBとFASBは2006年2月に、会計基準の統合へのより具体的な作業計画をまとめた覚書（Memorandum of Understanding；MoU）を公表した。MoUでは、2008年末までの基準の統合を目標とする「短期統合化項目」と、2008年末までにプロジェクトの進展が測定できる段階まで達することを目標とする「その他の統合化項目」が示された。そのなかで、リース会計は「その他統合化項目」の1つとされ、2008年までに潜在的な議題の範囲とタイミングについて検討および決定することが目標とされていた。

2 FASB ASC Topic 840では、キャピタル・リースと呼ばれる。

ほとんどすべてが借手に移転するリース」(IAS 17, para. 8)とされ、それ以外のリース取引がOLとされる。FLは、その経済的実態が「資金の借入れによるリース物件の取得」とみなされることから、リース開始日(借手がリース資産を使用する権利を取得した日)にリース取引により借手にもたらされるリース物件を資産として認識するとともに、借手が負うことになるリース料を支払う義務を負債として認識することが求められる。他方、OLについては、FLのように資産と負債の認識は求められず、基本的には支払ったリース料を費用認識すること(賃貸借処理)が求められる。

リースプロジェクトからの最初の公表物である討議資料「リース：予備的見解」(IASB 2009, para. 1.12)によれば、このような現行基準の会計処理については、財務諸表利用者の情報ニーズを満たしていないとして、長きにわたり批判が寄せられていた。特に、借手の会計処理に関しては、次の点で問題があるとされた。1つは、OLに関する情報が透明性を欠いている点である。これは、財務諸表利用者がOLにかかる権利と義務に関する情報を必要としているにもかかわらず、貸借対照表に資産と負債が認識されず、かつ、注記情報からそれらを推測しようにも十分な情報が得られないことを意味する。もう1つは、同じリース取引に対して2つの異なる会計処理が存在する点である。これは、経済的に類似したリース取引が異なる扱いを受ける可能性を生み出し、その結果、財務諸表利用者の比較可能性が妨げられるほか、特定の会計数値を達成するために取引を仕組む機会を財務諸表作成者に与えている

ことを意味する。

こういった現行基準への批判を解決すべく、OLにかかる資産と負債の認識およびリース取引への統一的な会計処理の適用が達成できる会計基準の開発がリースプロジェクトにより検討されてきた。ここでは、FLであろうとOLであろうと、リース物件を使用する権利を取得し、それを取得するために資金を借り入れている点で変わらないことに着目し、すべてのリース取引で資産と負債の認識を求める使用権モデル³の適用が検討されてきた。

リースプロジェクトからは、2006年7月のプロジェクト発足以来、図表1に示すようにさまざまな公表物が公表されている。いずれの公表物において借手の会計処理として一貫して使用権モデルが採用されてきた。しかし、いくつかの点については公表物ごとにその規定内容が変遷している。その変遷を詳しく見るために、3節ではまず新基準の概要について、IFRS 16の規定内容を確認したのち、FASB ASC Topic 842の規定内容をIFRS 16との相違を中心に確認する。そのうえで、4節では何が論点とされ、いかなる帰結に至ったのかを、費用認識をめぐる議論を中心に取り上げる。

3. 新リース会計基準の概要

3.1 IFRS 16の概要

IFRS 16では、企業はまず各種契約を締結した日に、当該契約がリースであるか(またはリースを含むか)を判断しなければならない(IFRS 16, para. 9)。リースとは、「対価との交換で一定期間にわた

図表1 リースプロジェクトからの公表物

公表年月	公 表 物	本稿での略称
2009年3月	討議資料「リース：予備的見解」	DP
2010年8月	公開草案「リース」	2010ED
2013年5月	再公開草案「リース」	2013ED
2016年1月	IFRS 16「リース」(IASBより公表)	IFRS 16
2016年2月	FASB ASC Topic 842「リース」(FASBより公表)	FASB ASC Topic 842

3 使用権モデルは、古くはMyers(1962)で提案されていた会計モデルであるほか、リースプロジェクト以前に現行基準の見直しを進めていたG4+1においてもその採用が検討されていた。G4+1からは、1996年に特別報告書「リース会計処理：新たなアプローチ―リース契約から生じる資産および負債の借手による認識」(McGregor 1996)を、2000年に基準案「リース：新たなアプローチの適用」(Nailor and Lennard 2000)が公表されている。

り資産を使用する権利をもたらす契約または契約の一部」(Appendix A)とされている。これらの定義を満たす契約または契約の一部⁴に対して、他の会計基準により会計処理が定められている契約等⁵を除き、IFRS 16を適用しなければならないとされている (para. 3)。

IFRS 16の適用範囲のリース契約については、リース開始日に使用権資産およびリース負債を認識することが求められる (para. 22)⁶。リース負債は、リース料の現在価値により測定される (para. 26)。この際、リース料にはリース期間に支払われる固定リース料のほか、指標または価格に連動する変動リース料⁷および残価保証により借手が支払うと予想される金額、行使がかなり確実な場合の購入オプション (借手が契約期間中または終了時に一定金額を支払うことでリース物件の所有権を獲得できる権利) の行使価格、行使がかなり確実な場合の解約オプション (契約期間の満了を待たずして借手がペナルティを払う代わりに契約を解約できる権利) に関するペナルティが含まれる (para. 27)。また、リース期間は、解約不能な期間に、更新オプション (契約期間の満了時に借手が契約を延長できる権利) の行使がかなり確実 (reasonably certain) である場合の更新オプションの期間および解約オプションの不行使がかなり確実である場合の解約オプションの期間を考慮した期間とされている (para. 18)。現在価値の計算では、容易に算定できる場合にはリース契約に内在する利子率を割引率として用い、それ

以外の場合には借手の追加借入利子率を用いることとされている (para. 26)。他方、使用権資産は、リース負債の当初測定額を基礎として原価⁸で測定することが求められる (para. 23)。

IFRS 16では、原則としてすべてリース取引について資産および負債の認識が求められるものの、リース開始日において契約期間が12カ月以内のリース (以下、短期リース) および価値が小さいリース物件⁹にかかるリース (以下、少額リース) については、当初認識に関するこれらの規定の適用免除が認められている (paras. 5, 6)。つまり、これらのリース取引については、資産および負債を認識せず、賃貸借処理を適用することが認められている。

続いて、事後測定については次のように規定されている。当初認識された使用権資産については、リース期間またはリース物件の耐用年数のいずれか短い期間にわたって減価償却することが求められる¹⁰ (para. 29)。他方、リース負債については、当初測定時に現在価値の計算で用いた利子率に基づいて償却原価で測定することが求められる (para. 36)。したがって、リース料の支払いがあった場合には、その支出額を元本の返済額と利息費用に分けて認識することが求められる¹¹。これらの事後測定の結果として、損益計算書には減価償却費と利息費用が反映されることになるが、両者は区別して表示することが求められる (para. 49)。

このIFRS 16は、2019年1月1日以降に開始される事業年度から適用が開始される¹² (para. IN2)。

4 リース契約に含まれるリースの要素は、リース以外の要素から区別して取扱う (para.12)。各要素へのリース料の配分は、リース要素の独立価格と非リース要素の独立価格に基づいて配分する (独立価格が入手可能でない場合には借手が見積る) (paras.13, 14)。

5 IFRS 16については、非再生資源を採掘するためのリースおよび生物資源のリース、サービス委譲契約、貸手によって供与される知的財産のライセンス、借手によって保有される無形資産のリースを除くリース取引にIFRS 16を適用しなければならないとされている (para. 3)。

6 当初認識された使用権資産およびリース負債は、財政状態計算書上、他の有形固定資産または未払金とは区別して表示することが求められる。区別して表示しない場合には、どの項目に使用権資産またはリース負債が含まれているのかを開示しなければならない (para. 47)。

7 消費者物価指数やLIBOR、市場賃借料などに関連付けられたリース料を指す。これらのリース料が契約に存在する場合には、リース取引開始日時時点の当該指標または率をもとにリース料を見積る。

8 リース開始日前に支払ったリース料 (契約締結にあたって貸手から受け取ったインセンティブを差し引く) および当初直接費用、資産除去費用の見積額を加えて測定する (para. 24)。

9 具体的にはタブレットやPC、オフィス家具と電話機のうち小さなものが想定されている (para. B8)。

10 所有権が移転する場合または購入オプションの行使が見込まれる場合には、リース物件の耐用年数にわたって減価償却する。また、リース取引の対象となる有形固定資産について他の測定モデルを用いている場合には、それに従って測定することが求められる。

11 なお、リース負債について一定の要件が満たされた場合には、リース負債の再測定を行うことが求められている。2018年1月1日以降に開始される事業年度から適用されるIFRS 15「顧客との契約から生ずる収益」を適用している場合には、IFRS 16の早期適用が認められる (para. IN2)。

3.2 FASB ASC Topic 842 の概要—IFRS 16 との相違を中心に

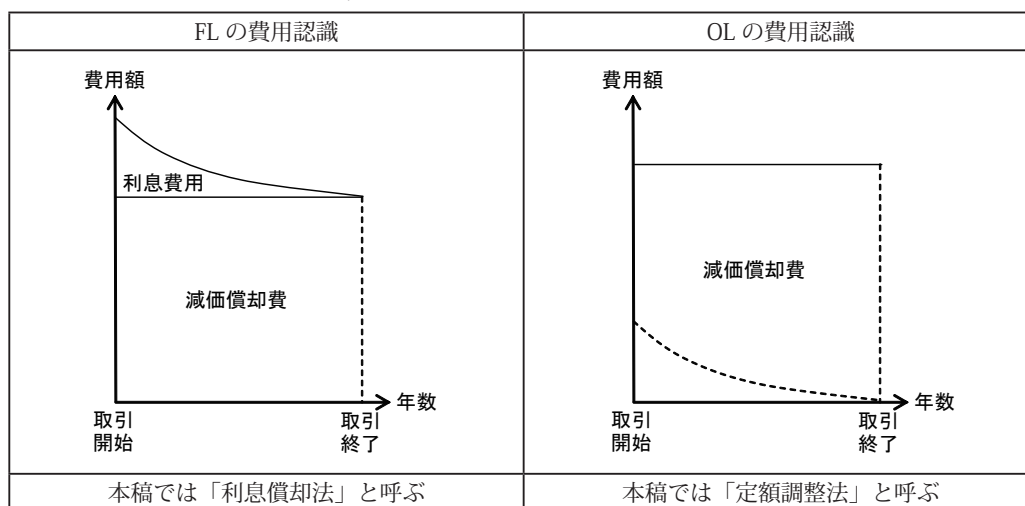
FASB ASC Topic 842は、2016年2月にFASBから公表されたAccounting Standards Update 2016-02「リース」（以下、ASU 2016-02）の公表により、新たにFASB ASCに取り入れられることとなった。本項では、FASB ASC Topic 842の規定内容について、IFRS 16との相違点を中心に確認する。

まず、IFRS 16との大きな違いとして、リース取引を分類する点があげられる。FASB ASC Topic 842では、リース取引をFL¹³とOLに分類することが求められる。具体的には、リース開始日において、(a) リース終了時に所有権が借手に移転する場合、(b) 購入オプションがあり、行使がかなり確実な場合、(c) リース期間がリース物件の残りの耐用年数の大部分である場合、(d) リース料および残価保証に伴う支払額の合計の現在価値がリース物件の公正価値以上である場合、(e) リース物件が特別仕様であるようなリース終了時に貸手にリース物件の代替的な使用方法がない場合のいずれか1つの条件が満たされれば、当該リース取引はFLに分類され、それ以外のリース取引はOLに分類される(FASB ASC, para. 842-10-25-2)。

当初認識については、IFRS 16と同様、リースの分類に関係なくFLとOLの両方に使用権資産とリース負債の認識が求められる¹⁴ (paras. 842-20-25-1, 842-20-30-1)。認識規定の適用免除については、IFRS 16では認められていた少額リースは除かれ、短期リースのみに認められている(para. 842-20-25-2)。

事後測定については、OLに関してIFRS 16とは異なる会計処理が求められる。FLにかかる使用権資産およびリース負債は、IFRS 16と同様に事後測定することが求められる (paras. 842-20-25-5, 842-20-35-1)。したがって、FLではIFRS 16と同様、減価償却費と利息費用が認識されることになる。他方、OLについては、リース負債はIFRS 16と同様、償却原価に基づいて事後測定することが求められるものの、使用権資産はIFRS 16と異なり、リース負債の帳簿価額と等しくなるように償却することが求められる (paras. 842-20-25-6, 842-20-35-3)。これは、リース負債の事後測定から生ずる利息費用と使用権資産の減価償却から生ずる減価償却費の合計額、つまりリース取引に関して認識される費用の合計額（以下、リース関連費用）が、リース期間にわたり一定になるように調整することを意味する。

図表2 FASB ASC Topic 842におけるFLの費用認識とOLの費用認識の違い



13 米国の現行基準であるFASB ASC Topic 840では、キャピタル・リースと呼ばれていたが、新基準においてIFRS 16と同様、ファイナンス・リースに呼び名が変更されている。

14 当初認識された使用権資産とリース負債は、FLにかかるものとOLにかかるものに分けて貸借対照表に表示することが求められる (paras. 842-20-45-1, 842-20-45-2)。

OL から生ずる利息費用と減価償却費は、合算したうえで1つの費用として表示することが求められる (para. 842-20-45-4)。図表2は、FL と OL での費用認識の違いについて図示したものである。

この FASB ASC Topic 842は、2019年12月15日以降に開始される事業年度から適用が開始される (para. 842-10-65-1)。

図表3は、両基準の相違点をまとめたものである。IFRS 16と FASB ASC Topic 842では、事後測定とそれを規定するためのリース取引の分類などを除き、多くの点で共通した会計処理が求められている。

4. リースプロジェクトでの論点

4.1 認識規定の適用免除と期間オプションの取扱い

リースプロジェクトを通じて議論を呼んだ論点として、(1) 認識規定の適用免除、(2) 期間オプションの取扱い、(3) 事後測定の3つがあげられる。

まず、(1) 認識規定の適用免除とは、基本的にはすべてのリース取引で資産および負債の認識を求める使用権モデルのもとで、ある特定の取引についてその認識を必ずしも求めない措置を指す。そこでは、どの取引に認識規定の適用免除を認めるかが問題となる。議論の過程では、重要性の観点から、短期リースや少額リース、事業の中核的な部分を占めない物件にかかるリース取引（非中核資産のリース）な

どが、認識規定の適用免除の候補として検討された。リースプロジェクトから最初に公表された公開草案である 2010ED では、認識規定の適用免除を一切認めないことが提案された¹⁵。しかし、その後に公表された公開草案である 2013ED では、短期リースに限り認識規定の適用免除を認めることが提案された (2013ED, para. 118)。そして、新基準においては上述のとおり、IFRS 16では短期リースと少額リースに、FASB ASC Topic 842では短期リースのみに認識規定の適用免除が認められている。

次に、(2) 期間オプションの取扱いとは、リース契約に更新オプションまたは解約オプションが存在する場合のそれらの取扱いを指す。議論の過程では、オプションの存在を注記等で開示する方法（開示アプローチ）と、解約不能な期間にかかる資産および負債とは別に、オプションとそれにかかるリース料の支払義務を資産および負債として認識する方法（構成要素アプローチ）、オプション期間にかかる権利および義務を解約不能な期間に含めて認識する方法（以下、測定アプローチ）などが検討された。測定アプローチについては、オプションの行使確率が一定水準を超える場合または行使の可能性が一定の条件を満たした場合に当該オプション期間にかかるリース料を考慮して資産および負債を測定する方法や、想定されうる複数シナリオに関するリース料とその発生確率を用いた期待値により資産および負債を測定する方法が検討された。まず 2010ED で

図表3 IFRS 16 と FASB ASC Topic 842 の相違点

	IFRS16	FASB ASC Topic 842	
適用開始時期	2019年1月1日以降に開始される事業年度	2019年12月15日以降に開始される事業年度	
リースの分類	なし	あり (FL)	あり (OL)
使用権資産とリース負債の認識	○	○	
認識規定の適用免除	・ 短期リース ・ 少額リース	・ 短期リース	
事後測定(費用認識)	利息償却法	利息償却法	定額調整法
表示 (B/S)	他の資産・負債と区別して表示	他の資産・負債と区別し、かつ FL と OL にかかるものを分けて表示	
表示 (P/L)	減価償却費と利息費用を区別して表示	減価償却費と利息費用を区別して表示	単一のリース費用として表示

15 簡便的な会計処理として、割引前のリース料で当初認識することは認められる (2010ED, para. 64)。

は、測定アプローチが採用され、「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こりうる期間」（2010ED, Appendix A）のリース料に基づき資産および負債を認識・測定することが提案された（2010ED, paras. 12, 13）。その後に公表された2013EDでも、測定アプローチが採用されたが、解約不能な期間に借手が更新オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合の更新オプションの期間および借手が解約オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有していない場合の解約オプションの期間を加えた期間のリース料に基づき資産および負債を認識・測定することが提案された（2013ED, para. 25）。そして、新基準においては上述のとおり、IFRS 16およびFASB ASC Topic 842の双方で解約不能な期間に更新オプションの行使がかなり確実である場合の更新オプションの期間および解約オプションの不行使がかなり確実である場合の解約オプションの期間を加えた期間のリース料に基づき資産および負債を認識・測定することが求められている。

4.2 事後測定（費用認識）

(3) 事後測定とは、当初認識された使用権資産およびリース負債の事後測定を指す。事後測定は、貸借対照表に表示される使用権資産およびリース負債そのものの金額を決定するだけでなく、損益計算書に表示されるリース関連費用の金額を決めることにもなることから、事後測定をめぐる議論は「費用認識」をめぐる議論と言い換えることもできる。

問題の所在は次の点にある。当初認識された使用権資産とリース負債をその後、他の資産または他の負債と整合的に会計処理（利息償却法）すれば、償却原価で測定されるリース負債から生ずる利息費用の分だけ、リース関連費用はリース期間の前半に多くなる。これに関しては、特に現行基準のもとで賃貸借処理され、每期定額な費用認識が行われるOLにこのような新たな費用認識を求めることに、借手はもちろんのこと、一部の財務諸表利用者からも懸念が寄せられた（IASB 2011, paras. 23, 36）。他方で、每期定額なリース関連費用の認識を達成するために、使用権資産またはリース負債の事後測定を变

更すれば、他の資産または他の負債と整合的ではない方法で事後測定が行われることになる。リースプロジェクトから公開草案が2つも公表された背景には、主としてこのような事後測定をめぐる議論が存在していたのである。

事後測定をめぐる規定は、リースプロジェクトからの公表物において大きく変遷している。2010EDでは、当初認識されたすべての使用権資産とリース負債を利息償却法により事後測定することが提案されていた（2010ED, paras. 16, 17）。それに対して、2013EDでは2010EDに寄せられた事後測定に関する懸念に対処すべく、リース取引をタイプAとタイプBという2つのタイプに分類し、タイプAには利息償却法に基づく事後測定を、タイプBには定額調整法を適用することが提案された¹⁶（2013ED, paras. 41, 47, 50）。そして、新基準においては上述のとおり、IFRS 16では当初認識されたすべての使用権資産とリース負債を利息償却法により事後測定することが求められている。他方、FASB ASC Topic 842では、リース取引をFLとOLに分類し、FLにかかる使用権資産とリース負債については利息償却法で、OLにかかる使用権資産とリース負債については定額調整法で事後測定することが求められている。IFRS16とFASB ASC Topic 842で異なる結論に至っている。

そもそも、利息償却法と定額調整法の論拠はどこにあるのであろうか。利息償却法は、一言で表現すれば負債の残高に利率を掛けて算定される利息の存在が意識された費用認識といえる。そこでは、リース取引のファイナンスとしての性格が注目されている。それに対して定額調整法は、リース負債を償却原価により測定することで利息の算定はするものの、リース関連費用が每期定額になるよう調整された使用権資産の償却額とあわせて損益計算書上で1つの費用として表示されることから、每期定額なリース料の支払いが意識された費用認識といえる。そこでは、リース取引のファイナンスとしての性格よりも、借手がリース期間にわたりリース物件の使用から均等な便益を受け取り、その便益に対して均等な金額を支払っている事実が注目されている。

また、すべてのリース取引に利息償却法と定額調

16 詳しくは、山崎（2015）を参照されたい。

整法のどちらかだけを適用するシングルアプローチと、リース取引を2つに分類し、それぞれに利息償却法と定額調整法のいずれかを適用するデュアルアプローチでは、リース取引の経済的実態の捉え方が異なる。シングルアプローチではリース取引の経済的実態が一括りに捉えられる一方、デュアルアプローチではリース取引の経済的実態が一括りに捉えられておらず、性格の異なるものが存在するとみなされている。

IFRS 16では、利息償却法によるシングルアプローチを採用した論拠として、(1) もっとも広い範囲の財務諸表利用者にとって有用な情報を提供できること、(2) すべてのリース取引を貸借対照表上で同じように認識することは、リース物件の性質や残存期間に関わらず、すべてのリース取引において借手がリース物件の使用権を得ているという事実を適切に反映できること、(3) リース取引の分類や異なる会計処理を取扱うシステムが不要である点でコストと複雑さを減らせることがあげられている (IFRS 16, para. BC51)。このうち、(1) の点については、(a) 財務諸表利用者の多くが、リース取引からは「債務に似た」負債が生ずると考えており、減価償却費と利息費用を区別して認識することは彼らの分析にとって有益であること、(b) 他の資産および他の負債と同様に会計処理されるので理解しやすいこと、(c) 意図した会計数値を得るために借手が取引を仕組むというデュアルアプローチに付随する懸念を払拭できることがあげられている (IFRS 16, para. BC51)。

それに対して、FASB ASC Topic 842では、シングルアプローチを棄却し、FL と OL で事後測定を使い分けるデュアルアプローチを採用した論拠として、(1) FL と OL では財務諸表に反映すべき異なる経済的実態を有しており、それを反映することが忠実な表現をもたらすこと、(2) OL にかかる使用権資産とリース負債の認識という新基準の主たる改善を達成するうえで、最も複雑さとコストを回避できる方法である¹⁷ ことがあげられている (ASU 2016-02, para. BC50)。(1) の点については、リース取引

はたとえ FL であってもリース物件の取得と同じではないが、FL は借手にリース物件の使用を指示することを可能にし、かつ資産の取得に伴い資金調達をした時と同じような義務を課するという点で、リース物件の取得と経済的に類似しているのに対して、OL は借手に残存資産に対する権利もエクスポージャーも与えないという点で大きく異なることがあげられている (ASU 2016-02, para. BC57)。また、(少なくとも米国においては一般的に) 借手が倒産した場合に、FL にかかるリース負債は請求権を失わないのに対して、OL にかかるリース負債は債務とはみなされないため貸手が請求権を失う点で、両者のリース負債は異なる扱いを受けることもあわせて指摘されている (ASU 2016-02, para. BC57)。

5. おわりに

本稿では、最後に事後測定（費用認識）をめぐる議論が今後の財務会計に残した課題を指摘しておきたい。

リース取引のオンバランス化が会計上の問題として取り上げられるようになったそもそものきっかけは、リース取引そのものの変化にあったとされている。賃貸借取引が中心であったリース取引が、次第に資金借入の代替手段として用いられるようになった¹⁸。このような状況で、ファイナンスとしての性格を有するリース取引を、その経済的実態がほぼ等しい資金借入によるリース物件の取得と同じように会計処理しないことが問題視され、現行基準の会計処理が求められるようになったとされている。そこでは、リース取引から生ずる資産と負債の認識が求められるとともに、負債からは利息費用が認識される。一般的なリース取引における每期定額なリース料を支払いのつど費用処理するのではなく、あえてオンバランス化することで、リース取引に伴い借手にもたらされるリース物件と借手が負う実質的な債務を明らかにするとともに、利益計算の面での利息の存在を明らかにし、そのリース取引の経済的実態を会計情報に反映させたのである。

17 具体的には、デュアルアプローチを採用する場合に、すでに実務に根付いている FL と OL という分類を用いることにより、少なくとも米国における税制やその他の規制に関連する財務報告との間の調和を崩さないで済むことがあげられている (ASU 2016-02, paragraph BC49(c))

18 当時の状況については、嶺 (1986) を参照されたい。

新基準のうち IFRS 16では、現行基準のもとで FL にしか求められていなかった会計処理が、OL にまで求められようとしている。しかしながら、リースプロジェクトのこれまでの議論は、リース取引の中にファイナンスとしての性格を有さない取引が存在する可能性を示している。たとえば、ある不動産を使用するのに、資金を借り入れ、その資金で当該不動産を取得することが多くの場合には困難であったり、また現実的な手段とはいえないことや、10年の経済的耐用年数を有する動産を3年間にわたり使用するのに、資金を借り入れ、その資金で当該動産を取得し、不要になった時に売却することが現実的な手段とはいえないことから、借手が資金調達を意図してではなく、単にリース物件を借りることを意図してリース取引を行っているケースがあることは明らかであろう。そうすると、現行基準における FL の会計処理を正当化した論理を、「使用権資産の取得とそのための資金調達」に拡張することで、すべてのリース取引に資産および負債の認識と利息を意識した費用処理を求めることには無理があるといえる。

他方、FASB ASC Topic 842では、OL について資産と負債の認識が求められつつ、事後測定では毎期定額な費用処理が求められようとしている。費用認識の観点のみからみれば、リース料を支払いのつど費用処理すれば同じ結果が得られることから、資産および負債の認識は必ずしも必要ない。そこでのオンバランス化の主目的は、資産および負債の認識、殊に潜在的な支払義務の認識にあるといえる。OL がもたらす一定期間にわたりリース物件を使用する権利とそれを得るためのリース料支払義務が資産および負債の定義をみたし、その情報が財務諸表利用者にとって有用であるからという理由で、それらの認識が正当化されている。いずれはこのようなオンバランス化の論理が、サービス取引から生ずる権利と義務に拡張される可能性がある。サービス取引は未履行契約であるのに対して、リース取引は貸手が借手にリース物件を引き渡した段階で貸手の履行義務が完了して完全未履行契約ではなくなることを理由に、両者の違いが説明されることがあるが、OL から生ずる支払義務の認識の目的に照らせば、解約不可能なサービス取引から生ずる支払義務の認識も将来的に求められる可能性がある。その場合には、

再び費用認識が問題になるであろう。サービス取引では、サービスの受け手が契約期間にわたり均等なサービスを享受し、そのサービスに対して均等な金額を支払っている事実がより注目されるからである。

ファイナンスとしての性格が弱い潜在的な支払義務の認識に対して、財務会計が今後いかなる対処をしていくのかを現時点において検討しておく必要がある。

<引用文献>

- FASB. 1976. *Statement Financial Accounting Standard No.13, Accounting for Leases*.
- FASB. 2016. *FASB Accounting Standards Update 2016-02, Leases (Topic 842)*.
- IASB. 2003. *Revised version of International Accounting Standard No.17, Leases*.
- IASB. 2009. *Discussion Paper, Leases: Preliminary Views*.
- IASB. 2010. *Exposure Draft, Leases*.
- IASB. 2011. *Staff Paper 5A, Comment Letter Summary – Main Issues for Exposure Draft, Leases*, January 2011.
- IASB. 2013. *Re-Exposure Draft, Lease*.
- IASB. 2016. *International Financial Reporting Standard 16, Leases*.
- 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.
- Myers, J. H. 1962. *Accounting Research Study No. 4, Reporting of Leases in Financial Statements*. AICPA.
- Nailor, H. and A. Lennard. 2000. *G4+1 Position Paper, Leases: Implementation of a New Approach*. FASB.
- 嶺 輝子. 1986.『アメリカリース会計論』多賀出版.
- 山崎 尚. 2015.「リースプロジェクトーリースの多様性をめぐる使用権モデルの変容」辻山栄子編著『IFRS の会計思考—過去・現在そして未来への展望』中央経済社（第9章所収）