

# リース会計基準のコンバージェンスと会計処理

菱 山 淳  
専修大学

## 要 旨

本稿は、これまでのリース会計基準の整備の状況とわが国における会計実務の状況を確認するとともに、リース取引の会計処理である使用権モデルに関して、そこに内在する問題点と、これを導入した場合に取られるわが国企業の会計選択行動について検討したものである。

検討の結果、①使用権モデルによれば、現行基準に比較して財務情報の改善が図られること、②使用権モデルには、使用権モデルの考えと整合的ではないリースの識別規準や、これまでと異なるリース期間の決定規準が採用されており、そこには自由裁量の働く余地が残されていること、③わが国企業は、会計基準に自由裁量の余地の働く規定が存在する場合には、それを利用してリース取引のオンバランスを回避する会計行動を選択する傾向にあるが、そうした会計行動が選択できない状況下では、基準に従って会計処理を行う傾向があること、④そのため、使用権モデルの導入にあたっては、そうした点に十分な配慮が求められることを指摘した。

## I はじめに

リース取引の借手の会計処理に対するこれまでの規制のあり方を俯瞰すると、そこには開示からオンバランスへ、そしてオンバランスの範囲の拡大へという流れを見て取ることができる。2006年より開始されたIASBとFASBの共同プロジェクトにより提案された使用権モデルも、こうしたオンバランスの規制強化の流れの延長線上にある。使用権モデルでは、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを含む、すべてのリース取引がオンバランス処理されるため、現行基準に比較して財務情報の改善が図られることが期待されているのである。

本稿は、こうした借手のオンバランス処理への規制強化の展開過程を確認したうえで、使用権モデルを提案する「再公開草案」(IASB [2013a])の会計処理に関して次の検討を行うことにしたい<sup>④</sup>。

第一は、使用権モデルのもとで行われるリース取引のオンバランス処理に関して問題点を指摘することである。リース取引には細かな会計処理上の論点が数多くあるが、最も本質的な問題は、リース取引がオンバランスされるか否かという点にある。そこで、すべてのリース取引を認識の対象とする使用権モデルの内容を検討し、そこに内在するオンバランス処理の問題点について明らかにする。

第二は、わが国のこれまでのリース会計基準の展開と企業の会計選択行動を確認し、使用権モデルへのコンバージェンスの際の問題点を指摘することである。わが国ではこれまで国際会計基準と平仄を合わせるように基準整備が進められてきた。そのため、近い将来、使用権モデルへのコンバージェンスに向けた基準改定が行われることも予想される。そこで、これ

までのわが国企業のリース取引の会計選択行動に着目し、使用権モデルへのコンバージェンスに対する含意を指摘する。

## II IASC/IASBにおけるリース会計基準の展開

### 1. IASCにおける展開

IASCでは、リース取引の会計処理に関して、規制内容を段階的に強化する形で整備を進めてきた。

まず、IASCにおける最初のリース会計に対する規制として機能したのが、IAS5[1976]「財務諸表に開示すべき情報」である。本基準では、個別的開示事項のうち有形固定資産に対する開示項目として、「リースおよび割賦購入計画により取得した資産については、区別して開示しなければならない」(IAS5, par.11)とし、リース資産についての開示を規定していた。ただし、この基準はリース取引の財務諸表本体への計上を要請するものではなく、またリース取引それ自体を規制する基準でもなかった。

本格的なリース会計の規制を行う最初の会計基準は、IAS17[1982]「リースの会計処理」である。本基準は、リスク・便益アプローチにもとづき、リース取引をファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに分類し、このうちファイナンス・リースについては、借り手が資産と負債をオンバランスすることを原則処理として規定していた (IAS17, par.44)。ただし、基準の発効日(1984年1月1日以降)から4年間は、経過措置としてファイナンス・リースにかかる情報が開示されていれば本基準に従わなくてよいことも同時に規定していた (IAS17, par.64)。

1982年基準で認められていた例外処理は措置期間経過後に廃止され、原則処理に一元化さ

れることになった。その後、IAS17 [1997]「リース」が公表され、2003年および2009年に部分修正が行われ現行基準となっている。

これらの展開からわかるように、IASCにおけるリース取引の会計規制は、開示から始まり、その後オンバランス規制へ移行し、さらにオンバランスの範囲の拡大へと展開してきたわけである。

## 2. IASBにおける展開

### (1) リスク・便益アプローチから使用権モデルへ

現行基準であるIAS17は、リスク・便益アプローチに基づく。そのため、リスクと便益が

移転しないように契約を仕組むことにより、リース取引の一部をオフバランスにする会計実務が横行し、基準設定当初のオンバランス規制が十分に達成されない状況が生じるようになった<sup>(2)</sup>。こうした問題に対処するため、基準設定機関の国際的な組織であるG4+1によってリース会計基準の改定に向けた検討が行われ、使用権モデルに基づくアプローチが提案されることとなった<sup>(3)</sup>。その内容を引き継ぐ形で2006年よりIASBとFASBによって、現行基準の改定に向けた共同プロジェクトが開始されることとなった。その成果として、これまでに以下(図表1)が公表されている<sup>(4)</sup>。

図表1：使用権モデルへの変更を目指す動き

年・月	公表物	改定の狙い
1996・7	G4+1 報告書「リース会計：ニューアプローチ」	現行基準で採用されているリスク・便益アプローチから使用権モデルによる会計処理への変更を目指す。
2000・2	G4+1 報告書「リース会計：ニューアプローチの実行」	
2009・3	IASB/FASB 討議資料「リース：予備的見解」	
2010・8	IASB/FASB リース会計基準「公開草案」	
2013・5	IASB/FASB リース会計基準「再公開草案」	

### (2) 使用権モデルで何がかわるか

使用権モデルでは、リース取引が借手に対してリース期間にわたりリースされた資産を使用する権利を移転することに着目し、借手が認識するリース取引を「物」としてのリース物件の取得取引とみるのではなく、物件を使用する「権利」の取引と見る。そのため、リース物件の取得と同視されない(すなわち、リース物件

に係るリスクと便益の移転がない)取引であっても、リース物件を使用できる「権利」の取得があれば認識の対象となる。それによって、使用権モデルでは、これまでオンバランスされていないオペレーティング・リースにまで認識対象が拡大することになる(図表2)。これが実現することになれば、原則として、オペレーティング・リースを利用してリース取引をオフバ

図表2：現行基準と使用権モデルの比較

基準・案	認識の契機	オンバランスされる取引	会計モデル
IAS17	リース物件に係わるリスクと便益の移転	ファイナンス・リースに限定される	リスク・便益アプローチ
再公開草案	リース物件を使用する権利の移転	オペレーティング・リースも含むリース取引に拡大される	使用権モデル

ランスとなるよう組成する恣意的な操作が不可能になり、その結果、財務情報の改善が図られることになる。

### (3) 使用権モデルと概念フレームワークとの対応関係

使用権モデルによるリース会計基準の構築の試みは、同時に改定が進められている概念フレームワークと関連づけて捉えることができる。周知のように、IASC の概念フレームワーク (IASC [1989]) は、2010 年に IASB/FASB の共同プロジェクトにより部分改定が行われた後、IASB より 2013 年に討議資料 (IASB [2013b])、2015 年には公開草案 (IASB [2015b]) が公表されている。これらの草案において改定が企てられている資産の定義とリース再公開草案のリースの定義ならびに会計処理を対比して示すと次のようになる (図表

3)。この比較から、両者の改定の動きは、概念フレームワークとリース会計基準の整合的關係を取り戻す取り組みとして理解することができる。

まず、概念フレームワークの資産の定義では、現行および公開草案のいずれにおいても経済的便益を生み出す資源を資産として定義している。ただし、公開草案では資産を支配する経済的資源と定義したうえで、当該経済的資源について経済的便益を有する潜在能力を有する権利であると定義している点に特徴がある。ここでは「支配」、「経済的便益を生み出す潜在能力」、「権利」が強調して論じられているわけである (IASB [2015b], par.4.7)。

つぎに、リースの定義に関してみると、現行基準と再公開草案では、ともに資産の使用権を移転する取引をリースとして見なしている。ただし、現行基準では、リースの分類規準によっ

図表 3：現行基準と公開草案の比較図

概念フレームワークにおける資産の定義とリースとの整合性	
概念フレームワーク (1989)	概念フレームワーク公開草案 (2015)
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をいう (par.4.4)。	資産とは、企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源である (par.4.5)。経済的資源とは、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である (par.4.6)。
IAS17 におけるリースの定義	リース再公開草案におけるリースの定義
リースとは、貸手が一括払または複数回の支払いを得て、契約期間中、資産の使用権を借手に移転する契約をいう (par.4)。	リースとは、資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約をいう (par.6)。
IAS17 でオンバランスされるリース	再公開草案でオンバランスされるリース
リース取引をファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに分類し、ファイナンス・リースを貸借対照表に計上する。	リース取引を分類することなく、使用権を移転するすべてのリースを貸借対照表に計上する。
概念、定義および会計処理の整合性	概念、定義および会計処理の整合性
資産概念、リースの定義と整合的といえない会計処理	資産概念、リースの定義と整合的な会計処理

て、リース取引をファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに区別し、異なる会計処理を導くことが規定されている。それに対して、再公開草案ではそうした分類は行われず、資産を使用する権利を移転する取引をリースと見なしている<sup>6)</sup>。

これを受け、会計処理では次のような差異が生まれる。IAS17では、資産およびリースの定義を満たすリース取引であったとしても、資産を所有した場合と同視されるファイナンス・リースに該当しないならば、資産として計上されないことになる。これは、資産およびリースの定義とリースの会計処理が整合的に整備されていないことを意味する。これに対して、公開草案では、資産をより具体的に権利として定義したうえで、資産を使用する権利の移転のあるリース取引はすべて資産として計上される。ここでは、資産およびリースの定義とリースの会計処理が整合的に整備されていることになる。

このように、リース会計基準改定の試みは、オフバランスとなるようリース取引を組成するというリース会計基準から生じた会計処理問題を是正するというだけでなく、概念フレームワークとリース会計基準との整合的関係を取り戻す取り組みでもあることが理解できよう<sup>6)</sup>。

### 3. リース取引オフバランス処理に関する残された論点

それでは、使用权モデルに移行することにより、リース会計のオフバランス問題はすべて解決されるのであろうか。ここでは、使用权モデルを採用する再公開草案に内在する問題点として、リースの識別規準とリース期間の判定規準を取り上げる。これら規準の検討から、再公開草案の使用权モデルにもオフバランスを引き起こすあるいは自由裁量の余地が残される

規準がある点について指摘する。

#### (1) リースの識別規準

##### ① 識別規準の内容

リース再公開草案では、冒頭でリースの識別規準を定めている。リースの識別規準は、リースの定義、リースの判定<sup>7)</sup>、および構成要素の区分の三つの定めからなる。

まず、リースを資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約と定義する (IASB [2013a], par.6)。

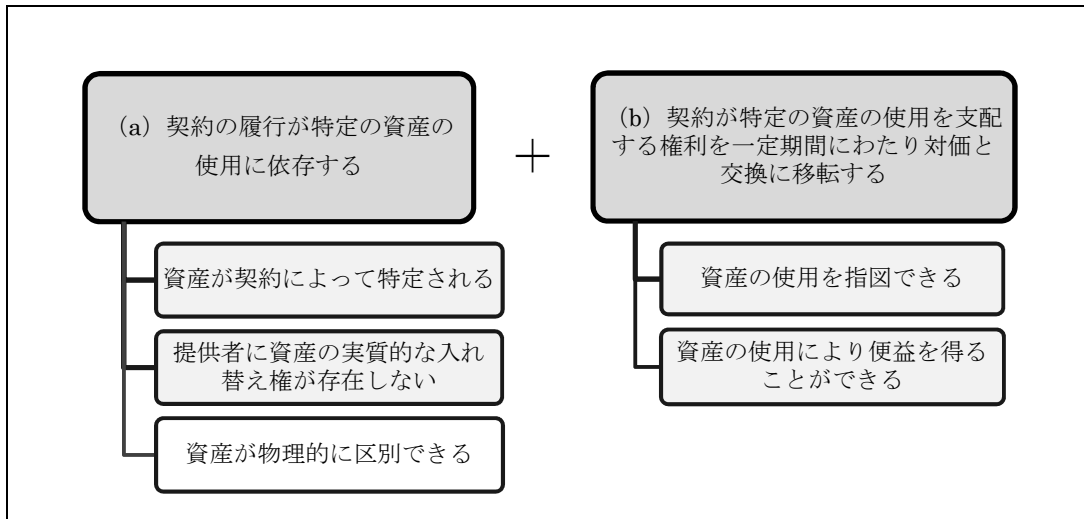
つぎに、当該契約がリース契約であるか、あるいはリース契約を含む契約であるかについて、次の (a) と (b) の評価により判定する (IASB [2013a], par.7)。

- (a) 契約の履行が特定の資産の使用に依存するか。
- (b) 契約が特定の資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転するか。

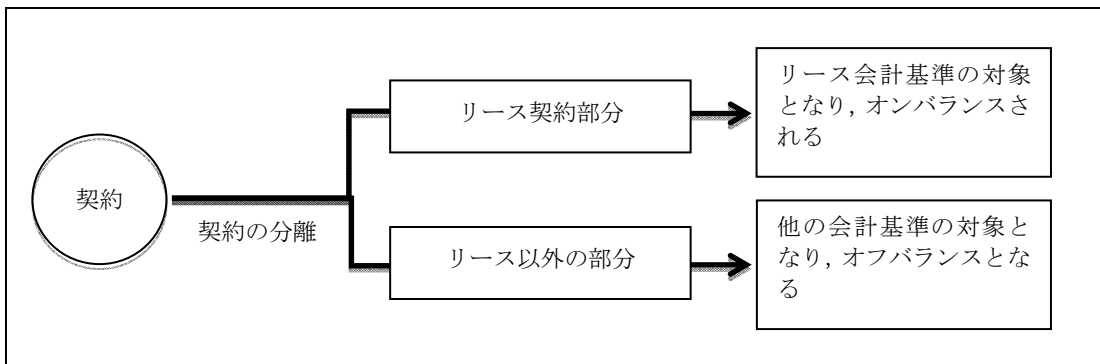
これらの二つの規準には、それぞれに下位の判定基準が存在する。(a) については、(i) 資産が契約によって特定されること、(ii) 提供者 (貸手) に資産の実質的な入れ替え権が存在しないこと、そして (iii) 資産が物理的に区別できることである。(b) については、(i) 顧客 (借手) が資産の使用を指図できること、そして (ii) 資産の使用により便益を得ることができることである (IASB [2013a], par.7-19)。これらの判定基準のいずれも満たす場合にリース取引が存在するとの判定が行われる (図表 4)。

そして、最後に、リースと判定される契約部分とそれ以外の契約部分とに契約の構成要素を区分する (図表 5)。これは、多くの契約がリースとリース以外 (サービス) の両方の構成部分を含んでいるため、契約をリース構成部分と

図表 4 : リースの判定規準



図表 5 : リースの区分と会計基準の対象



非リース構成部分とに分離してリース契約を識別し、リース構成部分についてのみリース会計基準に従って処理することを求めるためである (IASB [2013a], BC112-116)。

② 設例によるリース取引の判定

上記の識別規準のリースの判定に関して、再公開草案で示される次の設例を用いて具体的にその内容を検討してみたい (図表 6)。

まず、A の取引では、契約によって特定された 3 本のファイバーを 15 年間使用することが明示され、供給者に入れ替え権が存在せず、か

つこのファイバーがケーブルの中の他のファイバーと物理的に区別できる。また、顧客がファイバーの使用方法を指図でき、そこから 15 年にわたり便益を得る能力を有している。そのため、ファイバーの使用を支配する権利を顧客 (借手) が持つことになる。それゆえ、この契約はリースが存在するための二つの要件 (図表 4 の (a), (b) のこと) を満たし、リース取引と判定されることになる。

これに対して、B の取引では顧客はケーブル内の稼働能力に対する権利に対して契約を締

図表 6：リース判定の取引例

A	顧客が、より大きなケーブル(香港と東京を接続している)の中の 3 本の特定された物理的に区分できるダーク・ファイバーを使用する権利について 15 年の契約を締結する。顧客は、ファイバーの各末端を自らの電子機器に接続することにより、ファイバーの使用に関する決定のすべてを行う(すなわち、顧客がファイバーを「点灯する」)。ファイバーが損傷した場合には、供給者は修理と維持管理に責任を負う。
B	顧客が、香港と東京を接続するケーブルの中の所定の量の稼働能力を使用する権利について 15 年契約を締結する。所定の量は、顧客がケーブル内の 3 本のファイバーの全稼働能力を使用することに相当する(ケーブルには同様の稼働能力を有する 15 本のファイバーが含まれている)。供給者は、データの送信に関する決定を行う(すなわち、供給者がファイバーを点灯し、顧客の通信量を送信するためにどのファイバーを使用するのかに関する決定を行う)。

(出所：IASB [2013a] 設例 4)

結しているものの、どのケーブルに対する契約であるかは明らかでない。くわえて、供給者が顧客のデータ送信に関するすべての決定を行うため、顧客がファイバーの使用方法を指図できない。そのため、二つの要件のいずれも満たすことはなく、その結果、この取引はリースと判定されないことになる。

### ③ 識別規準の論点

以上の識別規準の内容から、次の点を指摘することができる。

第一に、使用権の移転を条件としてリースと定義する使用権モデルでありながら、その判定に特定資産の使用という条件を定める点である(上記図表 4 の (a) の条件)。しかも、その下位の三つの具体的な判定基準には、資産が特定されていること、貸手に当該資産の入れ替え権が存在しないこと、そして当該資産が他の資産と物理的に区別できることを定めている。これらはいずれも、資産の物的性質に着目して、借手の側で当該物的資産それ自体を支配するための要件と見ることができる。こうした要件は、リース資産の「物」としての性質に着目してオンバランスを導く IAS17 とは整合的な規準とみることができるが、「権利」の移転に着目する使用権モデルと整合的であるとはいえ

ない。

第二に、こうした識別規準のために、同様の経済取引でありながら異なった会計処理が導かれる可能性が生じる点である。上記の二つの設例では、ともに顧客(借手)がファイバー・ケーブルを使用する権利を有していながら、契約内容の差によって、前者(A)ではリース取引としてオンバランス処理されることとなるが、後者(B)ではリース取引とは見なされずサービスの会計処理が行われることになる。こうした状況は、現行基準において、オペレーティング・リースとして分類された場合にリース取引がオフバランスとなってしまうのと同様に、同じ経済効果を持つ取引でありながら異なる会計処理を導く可能性を生じさせることとなる<sup>6)</sup>。

第三に、サービスとリースを区別し、リースのみをオンバランスの対象とし、サービスについてはその対象外とする点である。リースと区別されるサービスに関して、これが資産の定義を満たすときにオフバランスとされるならば、概念フレームワークと個別の会計処理が整合しないことになる。リースだけがオンバランスされ、他の継続的なサービス契約がなぜオンバランスされないかについては、再公開草案では

合理的な説明はなされていない。

## (2) 期間オプションの扱い

使用权モデルで問題となるもう一つの論点は、期間オプションの扱いである<sup>(9)</sup>。期間オプションとは、リース期間を延長する更新オプションと期間終了前にこれを終える解約オプションのことを指す。再公開草案ではリース期間

として、リースの解約不能期間に、これら二つのオプションを加味した期間としてリース期間を定めることとしている (IASB [2013a], par.25)。

リース期間は、期間オプションの発生可能性をどのように捉えるかにより異なる。再公開草案の期間オプションの扱いを現行基準と比較して示すと、次のようになる (図表 7)。

図表 7: 期間オプションの扱いの変化

基準/案	期間オプションの扱い
IAS17	オプションの行使が合理的に確実視される場合にリース期間に含める (par.4)
再公開草案	更新オプション: 借手が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にリース期間に含める (par.25a) 解約オプション: 借手がオプションを行使しない重大な経済的インセンティブを有している場合にリース期間に含める (par.25b)

再公開草案では、「重大な経済的インセンティブ」という概念について、IAS17における「合理的に確実」あるいは SFAS13 における「合理的に保証された」という概念と類似の閾値を提供するとしている (IASB [2013a], BC140)。しかながら、両者は、異なる文言を用いているというだけでなく、その判定上の規準が異なるため、同じ概念あるいは同じリース期間を導きだす規準となると考えることはできない。たとえば、IAS17 には、「合理的に確実」に関する具体的判断規準はないものの、このモデルとなった SFAS13 では、リースを更新しない場合に高額な違約金が課されるときに更新が合理的に確実視されるとしている (SFAS13, par.5f)。それに対して、再公開草案では「重大な経済的インセンティブ」の評価にあたり、契約ベース、資産ベース、企業ベースおよび市場ベースの各要因について、単独ではなく、すべてを考慮して決定しなければならないとしている (IASB [2013a], par.26)。これら要因の具体例として、(a) オプション対象期間についての契約条

件と現在の市場料率との比較、(b) 当該リースの延長もしくは解約または資産の購入のオプションが行使可能となった時点で借手にとって重大な経済価値を有すると見込まれる重大な賃借物件改良設備、(c) 当該リースの解約および新たなリースの締結に関するコスト、(d) 借手の営業にとっての原資産の重要性を挙げている。しかも、その要因はこれらに限定されるものではないとしている (IASB [2013a], B5)。

このように、すべての要因を包括的に考慮に入れてオプション行使の判定を行う再公開草案の方法は、これまでのリース会計基準では明示されてこなかった<sup>(10)</sup>。そのため、再公開草案におけるオプション行使の可能性をどのように判断するかによっては、リース期間の決定にこれまでと異なる影響を与える可能性がある。リース期間の長短は、オンバランスされる金額に影響を及ぼすことになるため、これが恣意的に判断される場合には、計上される金額決定に自由裁量の余地を生じさせることになる。



### (3) 小括

以上みたように、これまでの IASB (C) のリース会計基準の整備の動きは、リース取引のオンバランス規制およびその強化を図るものであった。使用権モデルの提案もこの規制強化の延長線上にあるものと位置づけることができる。使用権モデルが基準化されると、オンバランス規制は、原則として、すべてのリース取引に及ぶことになり、その結果、リース取引に関して提供される情報の改善が図られることになる。また、概念フレームワークの定義と整合的なリース取引の会計処理が導かれることになり、概念フレームワークと個別規準との整合性が高まることも期待される。

ただし、再公開草案には、必ずしも使用権モデルの考えと整合的ではないリースの識別規準が存在し、リースの判定にあたり自由裁量の余地が働く可能性も懸念される。また、リース期間の決定にもこれまでと異なる判断規準が採用されており、とりわけ重大な経済的動機がどのような場合に存在するかについてこれまでと異なる判断が行われる場合には、同様に自由裁量の余地が働く可能性が懸念される。こうした恣意的な会計操作が行われる場合には、同様の経済状況でありながら異なった会計処理が導かれることになり、現在の会計基準で問題視されるオンかオフかという問題が再び生じる可能性がある。

## Ⅲ わが国におけるリース会計基準のコンバージェンス

それでは、IASC のリース会計基準に対して、わが国ではこれまでどのようにコンバージェンスがはかられてきたのであろうか。そして、使用権モデルとのコンバージェンスにあたって、どのような問題が生じるのであろうか。以下

では、わが国のリース会計基準のコンバージェンスの状況とリース会計基準に対する企業の会計選択行動の状況を明らかにする。その点から、新リース会計基準へのコンバージェンスに対するインプリケーションを導出する。

### 1. わが国のリース会計基準の展開

わが国では、リース取引の会計処理に関して、次のように規則および基準の整備を行ってきた<sup>(11)</sup> (図表 8)。これらの整備は、基本的に国際的なリース会計基準とのコンバージェンスを達成することを意図し、規制内容を段階的に強化するように進められてきた。

わが国の会計処理で特徴的な点は、平成 5 年基準において、ファイナンス・リースを所有権の移転の有無にもとづき、所有権移転ファイナンス・リースと所有権移転外ファイナンス・リースとに区分し、このうち後者に対して賃貸借処理（オフバランス処理）を容認する例外処理を規定していた点である。こうした例外処理は国際的なリース会計基準ではみられず、わが国リース会計基準に固有の規定として、多くの批判を受けることとなった。その後、平成 19 年基準でこの例外処理が廃止され、借手の会計処理としては IAS17 と同様の基準内容が整備されることとなった。

これらの展開からわかるように、わが国におけるリース取引の会計規制の内容も、IASC のそれと同様に、当初、開示から始まり、その後オンバランス規制へ移行し、さらにオンバランスの範囲の拡大へと展開してきたことが理解できる。

### 2. リース会計基準のコンバージェンスと企業行動

#### (1) 企業の会計選択行動の調査

上述のように、わが国では、IASC のリース

図表 8 : わが国におけるリース取引への規制

規則・基準	主たる会計処理
昭和 63 (1988) 年改正計算書類規則 (昭和 63 年法務省令第 30 号)	「リース契約により使用する重要な固定資産は、注記しなければならない。ただし、資産の部に計上するものは、この限りではない。」(第 18 条の 2) とし、リース契約の注記又は貸借対照表への計上を規定。
平成 5 (1993) 年「リース取引に係る会計基準」企業会計審議会	リース取引をファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに分類し、ファイナンス・リースについては、借手が資産と負債をオンバランスすることを原則処理として規定。ただし、所有権移転外ファイナンス・リースについては貸借処理を容認。
平成 19 (2007) 年「リース取引に関する会計基準」企業会計基準委員会	平成 5 年基準で認められていたファイナンス・リースに対する貸借処理を廃止し、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理 (オンバランス処理) を行うことを規定。

会計基準とのコンバージェンスを目指し基準整備が進められてきたが、その過程で日本基準を適用する企業はどのような会計行動をとってきたのであろうか。ここでは、平成 5 年基準で認められていたオンバランス処理とオフバランス処理の選択権が平成 19 年基準で廃止された点に着目し、わが国企業がどのような会計選択行動をとっていたかを確認する。それによって、リース会計に関する会計選択行動の特徴点を指摘する。

### ① ファイナンス・リースのオンバランス企業の調査

以下の方法により、調査を行う。

#### 【調査内容】

負債の部 (流動負債及び固定負債) に「リース債務」が計上されている企業をファイナンス・リースをオンバランスしている企業とみなして、平成 5 年基準と平成 19 年基準に対する企業の会計行動を調査する。

#### 【調査期間】

- ・平成 5 (1993) 年基準適用最終年度 (2007 年 3 月 31 日～2008 年 02 月 28 日)
- ・平成 19 (2007) 年基準早期適用年度 (2008

年 3 月 31 日～2009 年 2 月 28 日)

- ・適用開始年度 (2009 年 3 月 31 日～2010 年 2 月 28 日)
- ・直近年度 (2014 年 4 月 1 日～2015 年 3 月 31 日)

#### 【調査対象】

東京証券取引所市場第一部上場企業のうち、銀行、保険、証券を除く日本基準を適用する一般事業会社の連結財務諸表。

#### 【調査方法】

平成 19 年基準に関しては日経 NEEDS-Financial QUEST を利用。平成 5 年基準に関しては適用期間中に日経 NEEDS でリース債務が分類されていないため、入手可能な有価証券報告書を利用してデータを集計。

### ② ファイナンス・リースのオンバランス企業数の調査結果

調査の結果は、次のようになる (図表 9)。

ここから次のようなわが国企業の会計選択行動の特徴点を指摘することができる。

第一に、平成 5 年基準が制定されファイナンス・リース取引のオンバランスが求められるよ

図表 9：ファイナンス・リースのオンバランス企業数

	平成 5 年基準	平成 19 年基準		
	適用最終年度	早期適用年度	適用開始年度	直近年度
ファイナンス・リースのオンバランス企業数	10 社 (0.7%)	85 社 (5.5%)	1143 社 (73.6%)	1304 社 (79.4%)
調査対象企業数	1361 社	1524 社	1552 社	1642 社

うになっても、昭和 63 年改正計算書類規則当時と同じく、ほぼすべての企業でオンバランスを回避する会計選択行動がとられている点である。集計したデータからは、オンバランス企業が 1%以下であることが示されている。

第二に、平成 19 年基準の制定により、すべてのファイナンス・リースのオンバランスが要請されるようになると、7 割を超える企業で基準に従った会計行動がとられており、その後も拡大する傾向にある点である。集計データが示すように、1%以下から 70%超に変化する期間はわずか 2 年である。

これらのことから、会計基準にオンバランスを回避しうる規定が存在するときには、それを利用してオンバランスを回避するが、そうした会計選択行動ができない状況下では、基準に従って会計処理を行う傾向にあることを指摘することができる。

## (2) リース会計基準コンバージェンスのインプリケーション

上述した新リース会計基準の再公開草案とわが国企業の会計選択行動から、使用権モデルへのコンバージェンスを行うことに関して、次のようなインプリケーションを導き出すことができる。

第一は、財務情報の改善への期待である。IASB において新リース会計基準が公表・発効することになれば、これに対応すべく、わが国においても再度コンバージェンスのためにリース会計基準の改定が検討されることになる。その場合には、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースが区別されることなく、原則として、すべてのリース取引のオンバランス処理が求められることになるため、これまでにも増して財務情報の改善が図られることになる。

第二は、恣意的な会計操作への懸念である。再公開草案では、リースの識別とリース期間の判定に借手の側での判断が必要となる規準が設けられている。契約がリースと判定されない場合には、当該契約から生じる資産および負債がオンバランスされることはない。リース期間の決定においても、期間オプションをどのように判定するかにより計上される金額に影響が生じることになる。このような会計処理に自由裁量の働く可能性のある規準が残されたままコンバージェンスがはかられる場合には、平成 5 年基準の適用時に見られたようなオフバランスを選好する会計行動がとられる可能性がある。

## IV おわりに

本稿では、IASB(C)のリース会計基準の整備とわが国のコンバージェンスの状況を確認したうえで、使用権モデルに関する二つの問題点を指摘した。

第一は、使用権モデルに内在する問題点である。使用権モデルは、原則として、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを含む、すべてのリース取引をオンバランスの対象とする。そのため、ファイナンス・リースのみをオンバランスする現行基準に比較して財務情報の改善が図られることが期待されている。ただし、使用権モデルの考えと整合的ではないリースの識別規準や、これまでと異なるリース期間の決定規準が採用されており、そこには自由裁量の働く余地が残されている。

第二は、使用権モデルのわが国への導入に関する問題点である。わが国企業のリース会計に関する会計処理を概観すると、会計基準に自由裁量の余地の働く規定が存在する場合には、それを利用してリース取引のオンバランスを回避する会計行動を選択する傾向にあるが、そうした会計行動が選択できない状況下では、基準に従って会計処理を行う傾向がうかがえる。そのため、使用権モデルの導入にあたっては、そうした点に十分な配慮が求められることになる。

**付記：**本稿は、国際会計研究学会第6回東日本部会での報告内容に加筆・修正を行ったものである。報告時に、コメンテーターの藤田晶子氏（明治学院大学）、フロアーの石井明氏（横浜商科大学）、成川正晃氏（東北工業大学）、吉田智也氏（埼玉大学）から示唆に富む貴重な質問を受けた。感謝の意を表したい。なお、本稿は平成27年度科学研究費補助金（基盤（C））研

究課題番号：26380619）の研究成果の一部である。

### 注

- (1) 国際会計研究学会第6回東日本部会の報告後の2016年1月13日にIFRS16「リース」が公表された。報告時には再公開草案を取り上げているので本稿でもその点は変えずに、本稿での論述箇所に関してIFRS16で変更のあった部分については注記で説明する。
- (2) リース取引のオフバランス化の動機については菱山〔2006〕を参照されたい。
- (3) G4+1の二つの報告書（G4+1〔1996〕および〔2000〕）で提案された使用権アプローチがその後のIASBのリース改革の既定路線となった。
- (4) 再公開草案公表後、2014年1月に再審議が開始され、同年3月にはIASBとFASBが借手の会計処理で異なる会計モデルを採用することを公表することとなった（IASB〔2014〕）。
- (5) ただし、再公開草案ではリースと見なされても短期リースについてはオンバランスは求められていない。
- (6) 概念フレームワークの資産および負債の定義をリース会計に対して適用することにより、オペレーティング・リースに対してもオンバランスをもたらそうとする試みは、G4+1報告書によって指摘されていた（G4+1〔1996〕pp.16-18）。
- (7) 同種の規定はIAS17には存在しない。これはIFRIC4に定められていた判定指標から移入されたものである。ただし、IFRIC4は、法形式上リースではない限定的な取引をリースとして扱うための判定規準であるから、再公開草案の識別規準とは異なる意味を持つものである。これについては菱山〔2016〕を参照されたい。
- (8) こうした点は、Gruber〔2013〕S.2224やKnobloch〔2014〕S.706により指摘されている。
- (9) 再公開草案では、購入オプションについてもリース料に含めることを定めている。購入オプションの行使が合理的に確実であるならば、それはリースではなく購入と判断されるべきであり、これ自体重大な問題である。ただし、いずれの場合にもオンバランスの対象となるため、ここではこの点に関しては取り上げないこととする。なお、期間オプションに関しては佐藤〔2011〕、菱山〔2011〕、山崎〔2015〕を参照されたい。
- (10) IFRS16では「合理的に確実」に表現が改められたが、その判断にあたってはオプションを行使するまたは行使しない経済的インセンティ

ブを生み出すすべての重要な要因を考慮すべきことが定められており、この点に変化はない (IFRS16, par.18-19)。

- (11) 計算書類規則が国際会計基準とのコンバージェンスを目指して制定された経緯については大谷 [1998] を参照されたい。

## 参考文献

大谷禎男 [1988] 「計算書類規則の改正について」『旬刊商事法務』第 1151 号, 2-10 頁。

佐藤信彦 [2011] 「IASB リース会計基準公開草案の論点とその分析」『産業経理』第 70 巻第 4 号, 43-53 頁。

菱山淳 [2011] 「リース会計「公開草案」における使用権モデルの会計処理」『会計学研究』第 37 号, 21-45 頁。

菱山淳 [2016] 「新リース会計基準のもとでのリース取引の判断 (1) —IAS17 のもとでの IFRIC 解釈指針第 4 号との比較検討—」『会計学研究所報』No.31, 1-32 頁。

山崎尚 [2015] 「リースプロジェクト—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 [2015] 『IFRS の会計思考』中央経済社, 283-311 頁。

Gruber, T. [2013] Der Neue Standardentwurf zur IFRS Leasingbilanzierung- Konzeptionell oder Pragmatisch?, *Der Betrieb*, No.40, S.2221-2230.

FASB [1997] SFAS13, *Accounting for Leases*.

G4+1 [1996] Principal Author: McGregor, W.,

*Special Report, Accounting for Leases: A New Approach*, in *Financial Accounting Series*, FASB.

G4+1 [2000] Principal Authors: Nailor, H. and A. Lennard, *Special Report, Leases: Implementation of a New Approach*, in *Financial Accounting Series*, FASB.

IASB [2004] IFRIC4, *Determining whether an Arrangement Contains a Lease*.

IASB [2009] *Discussion Paper: Leases Preliminary Views*.

IASB [2010] *Exposure Draft, Leases*.

IASB [2013a] *Exposure Draft, Leases*.

IASB [2013b] *Discussion Paper: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*.

IASB [2014] *IASB Update*.

IASB [2015a] *Leases Project Update, Definition of a Lease*.

IASB [2015b] *Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting*.

IASB [2016] IFRS16, *Leases*.

IASC [1982] IAS17, *Accounting for Lease*.

IASC [1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.

IASC [1997] IAS17, *Lease*.

Knobloch, A. P. [2014] Die Leasingbilanzierung nach ED/2013/6-Bestandsaufnahme und Plädoyer für einen Consumption-based-approach, *Die Wirtschaftsprüfung*, No.14, Vol.67, S.705-721.