

# ＜研究ノート＞

## 改正リース会計基準の展望

### The Future of Revisions to Lease Accounting Standards

安部 秀俊

#### 1. はじめに

企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan、以下ASBJと称する）は、2023年5月2日において、企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」および企業会計基準適用指針公開草案第73号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」等を公表した。また、当該会計基準および会計基準適用指針の改正が波及する各種の会計基準、会計基準適用指針並びに実務対応報告の公開草案も合わせて公表されている<sup>1)</sup>。

リース会計基準の直近の改正は2007年3月に企業会計基準第13号および企業会計基準適用指針第16号として公表されており、当時においてはリースに関する我が国の会計基準は国際的な会計基準と整合的なものとなっていたところである。その後、2016年1月において国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board、以下IASBと称する）より国際財務報告基準第16号「リース」（International Financial Reporting Standards No.16, Leases、以下IFRS第16号と称する）が公表され、同年2月には米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board、以下FASBと称する）より、同審議会による会計基準のコード化体系であるTopic842「リース」が公表されるに至った。IFRS第16号およびTopic842においては、リースの借手の会計処理に関して、「原資産の引渡しにより借手に支配が移転した使用権部分に係る資産（使用権資産）と当該移転に伴う負債（リース負債）を計上する使用権モデルにより、オペレーティング・リースも含むすべてのリースについて資産及び負債を計上する<sup>2)</sup>」こととなった。この時点において、我が国のリース会計は、国際的な会計基準とは大きく差異が生ずることになり、ASBJにおいて検討が重ねられ基準の開発に着手し、今回の公開草案の公表に至ることになった。

---

1) 固定資産の減損に係る会計基準、資産除去債務に関する会計基準、収益認識に関する会計基準など波及する会計基準は多岐にわたる。なお、日本公認会計士協会が公表している実務指針等にも影響するため、ASBJから同協会に実務指針等について改廃を依頼している状況にある。

2) 企業会計基準委員会（2023 a）、BC 7

このため、改正リース会計基準の公開草案は、国際的な会計基準と足並みを揃えるため、我が国リース会計に使用権モデルを導入することを要請している。同公開草案の公表に合わせ、コメントの募集がなされ、集約されたコメントレターを検討の上、最終基準化される。なお、コメントの募集にあたってはA S B Jより開発にあたっての基本的方針の方向性の確認および質問項目が27項目提示されており、その内容は多岐に渡っている。本稿執筆時点ではコメント募集は締め切られており、団体で32団体、個人で13名がコメントを寄せており、影響の大きさがうかがえる。現行の我が国リース会計基準は、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類したうえで、前者は資産計上、後者は費用計上とする会計処理を基本としており、前述のとおり使用権モデルを導入すれば、基本的にはすべてのリース取引が資産計上となることになることから、導入の影響の大きさは想像に難くない。このため、改正リース会計基準の適用時期について、具体的な時期は固まっていないものの、最終基準化から原則的な適用時期までの期間を2年程度を想定している<sup>3)</sup>。これは、これまでに公表された会計基準の公表からの準備期間が1年程度のものが多いのに対し、本基準がこれまでとは大きく異なる実務を求めることになるため、準備期間が1年程度では短い可能性があることを考慮したためである<sup>4)</sup>。

本稿においては、改正リース会計基準における変更が多岐に渡っていること、コメント募集にあたっての質問項目も多岐に渡っており、論点が多数存在していること、また最終基準化されたものではなく公開草案であることから、公開草案全体の細目について詳細な検討を加えず、あくまで本改正の本質的な内容である使用権モデルの内容について、若干の考察を加えることを目的とする。また、詳細な考察には及んでいないため、形式としては研究ノートという形とし、今後の研究活動に活かしていくことを合わせて目的とする。

## 2. 改正リース会計基準の開発にあたっての基本的方針

改正リース会計基準の公開草案は、前述のとおり大規模な会計処理の変更を伴うものであることから、基準の開発にあたっての基本的な方針が示されている。使用権モデルの考察にあたり、根底にかかわる事項であるため、まずはその内容について概観する。基本的な方針は3点提示されている<sup>5)</sup>。

- (1) 借手の費用配分の方法については、I F R S 第16号との整合性を図る。
- (2) 国際的な比較可能性を大きく損なわない範囲で代替的な取扱いを定める、又

---

<sup>3)</sup> 企業会計基準委員会（2023 a）、56項。

<sup>4)</sup> 同上、B C 62。

<sup>5)</sup> 同上、B C 12。

は、経過的な措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討する。

- (3) 借手の会計処理と貸手の会計処理で齟齬が生じないように、借手のための新しい会計基準を開発するのではなく、企業会計基準第13号を改正する。

まず(1)については、「借手の会計処理に関して I F R S 第16号と整合性を図る程度については、I F R S 第16号のすべての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、I F R S を任意適用して連結財務諸表を作成している企業（以下「I F R S 任意適用企業」という。）が I F R S 第16号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とする<sup>6)</sup>」としている。この点については、大きく2点の論点が含まれるように考える。まず一つは、本公開草案の元となっている基準については I A S B による I F R S 第16号および F A S B による Topic842が存在するが、前者の I F R S 第16号を基本として我が国基準に取り入れるという点である。リース会計の改訂プロジェクトは、I A S B と F A S B による共同プロジェクトとして発足し、2009年のディスカッションペーパー公表、2010年の公開草案、2013年の再度の公開草案を経て、最終基準化されているが、最終的な成果物である I F R S 第16号と Topic842には重要な点で相違が存在するものとなっている<sup>7)</sup>。両者とも使用権モデルに基づいている点に相違はないが、費用の認識方法に相違が出たままの結論となっているのである。両者に相違がある以上、どちらを採用して我が国基準として開発するかという点が問題となるが、本公開草案は I F R S 第16号を元に開発を進めているということである。この点については後述する。

もうひとつの論点としては、ひとつめの論点と若干重複するが、I F R S 第16号と Topic842のどちらを採用するかという問題について、仮に Topic842 を元に基準を開発すれば、現状の I F R S 任意適用企業がすでに I F R S 第16号を元に財務諸表を作成しているところ、Topic842ベースで作成することになり、実務上多大な負担と影響が出てしまうこと理由に I F R S 第16号を採用するというロジックになっている点である。さらには、「I F R S 第16号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要」という文言に表されるように、本公開草案は連結財務諸表だけでなく、個別財務諸表においても適用することが前提とされている。この点についても、大きな論点のひとつであると捉えられるかもしれないが、本公開草案において、連結財務諸表のみに適用すべきか、連結財務諸表と個別財務諸表の双方に適用すべきかを検討した経緯についても言及されている。経緯については、国際的な比較可能性、関連諸法規との利害調整、中小規模の企業における適用上のコスト、連結財務諸表と個別財務諸

<sup>6)</sup> 企業会計基準委員会（2023 a）、BC12（1）

<sup>7)</sup> 両者の相違については、加藤（2017）において詳細な比較検討がなされている。

表で異なる会計処理を定める影響という項目を検討したものとしている<sup>8)</sup>。論拠として、「我が国においては歴史的に連結財務諸表が個別財務諸表の積み上げとして捉えられており、また、投資家の意思決定の有用性について、連結財務諸表と個別財務諸表で異なる説明をすることは難しく、同じ経済実態に対し、連結財務諸表と個別財務諸表とで異なる考えに基づく会計処理を求める会計基準を開発することは適切ではないとの考え<sup>9)</sup>」という従来からの基準開発に対する基本的な考え方にに基づき、これを覆すに値する事情が存在するかどうかという観点から検討を行った結果、本会計基準の適用に関する懸念の多くは、個別財務諸表固有の論点ではないと考えられ、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理は同一であるべきとする基本的な考え方及び方針を覆すに値する事情は存在しないと判断したものであるとしている。当然、個別財務諸表にも適用するとすれば、連結財務諸表のみ適用する場合に比してその影響は実務上は大きくなる。連結財務諸表のみに適用し、個別財務諸表には基準を適用しない代表例としては、企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」が挙げられる。包括利益の表示に関しては、会計基準のコンバージェンスを加速するにあたって示された連結先行の考え方に関する検討を求める意見が多く寄せられたことや<sup>10)</sup>、包括利益は組替調整（リサイクリング）や利益概念と密接に関係するものであり、IFRSでは当期純利益の内容が変質してきている可能性があるため、これらの点を整理することなく、個別財務諸表で包括利益を表示することは時期尚早であるなど、当面、個別財務諸表本表において包括利益の表示を行うべきでないという意見など<sup>11)</sup>、多面的に検討した結果、個別財務諸表への適用に関して市場関係者の意見が大きく分かれている状況や、個別財務諸表の包括利益に係る主な情報は現行の株主資本等変動計算書から入手可能でもあること等を総合的に勘案し、当面の間、本会計基準を個別財務諸表に適用しない<sup>12)</sup> こととしている。包括利益の表示に関する会計基準と、本公開草案における状況は当然異なるものであるが、寄せられたコメントレーターには個別財務諸表にも適用対象とする点について、実務への影響につき懸念を示す意見が多く存在している。

次の（２）は、代替的な取扱いや経過的な措置を認めるなど、実務に配慮した方策を検討するものであるが、この点については菱山（2023）において、本公開草案と I F R S 第16号の差異が詳細に検討されている。

---

8) 企業会計基準委員会（2023 a）、B C 17

9) 同上、B C 17

10) 企業会計基準委員会（2010）、包括利益の表示に関する会計基準第38項

11) 同上、第39-2項

12) 同上、第39-3項

基本の方針の（３）は、借手の会計処理と貸手の会計処理で齟齬が生じないよう、借手のための新しい会計基準を開発するのではなく、企業会計基準第13号を改正するというものであるが、開発の過程では、企業会計基準第13号を改正する形で文案を検討していたが、削除する項番号や枝番となる項番号が多くなるため、利便性の観点から項番号を振り直し、新たな会計基準として開発する趣旨である<sup>13)</sup>。なお、貸手の会計処理については、IFRS第16号、Topic842ともに抜本的な改正が行われていないため、基本的に従前の定めを維持している。

### 3. 使用权モデルのロジックと借手における費用認識

前述のとおり、本公開草案はIFRS第16号およびTopic842がともに採用している使用权モデルに基づいている。現行の我が国リース会計基準における資産・負債の認識ロジックから本質的な変更が行われている。現行リース会計基準では、解約不能およびフルペイアウトという要件をもって、ファイナンス・リース取引に分類し、資産計上することになるが、これは本要件の充足をもって、リース物件のリスクと経済価値が貸手から借手に移転すると考え、取引の経済的実態は「売買」と見做すためである。他方、要件を満たさない場合には、オペレーティング・リース取引となり、取引の経済的実態を「賃貸借」と見做す。加藤（2017）は、「リース・オンバランス化の論理は原資産の売買との経済的同質性にあり、それによりリースと原資産売買の比較可能性を確保することを意図している<sup>14)</sup>」と指摘している。また、菱山（2023）は、「現行基準のもとでは、リース資産の会計処理が物的資産の取得とのアナロジー（割賦販売との同質性）に求められる<sup>15)</sup>」と述べている。

一方、使用权モデルにおいては、「全ての契約は当事者に権利と義務をもたらすが、リースという契約の場合には、レシーは原資産の使用权を取得し、その対価として支払義務を負う。この使用权と支払義務は概念フレームワークにおける資産及び負債の定義に合致するから、レシーはリースをオンバランスすべきであるという論理（IFRS第16号：par.BC19-BC27）<sup>16)</sup>」となっている。つまり、両者の比較においては、ともに資産計上するという方向性には変わりはないが、現行のリース基準では、リース物件の売買という点に焦点が置かれているから物的な資産が計上されているのに対し、IFRS第16号では権利の売買に焦点があり、使用权の権利という無形の資産が計上されるという点に違いが求められる。さらには、この両者の違いに起因して、前

---

<sup>13)</sup> 企業会計基準委員会（2023 a）、BC12（3）

<sup>14)</sup> 加藤（2017）、14頁

<sup>15)</sup> 菱山（2023）、199頁

<sup>16)</sup> 加藤（2017）、15頁

者では「オンバランスされるリースはリスクと経済価値がレシーに全部移転しているから、当初認識における資産及び負債の金額は原資産の公正価値と概ね等しいことが想定されている<sup>17)</sup>」のに対し、後者では「使用权は、原資産の経済的耐用年数のうちリース期間に限って原資産を使用する権利であるから、その金額が原資産の公正価値と等しいか否かは問題とならない。使用权を取得することの対価として支払いを要する金額、すなわちリース期間にわたる支払額（リース料総額の現在価値）が使用权の取引価額であり、それが当初認識における資産及び負債の金額となる。<sup>18)</sup>」つまり、使用权モデルにおいては、原資産の公正価値そのものは問題とならず、リース期間に支払う金額の現在価値により焦点が置かれることから、会計的にリース期間をどのように判定するかが重要となる。この点、本公開草案では、借手のリース期間について、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の（１）及び（２）の両方を加えた期間をいうとしている<sup>19)</sup>。

- （１）借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間
- （２）借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間

これは、企業の合理的な判断に基づき資産及び負債を計上することが、財務諸表利用者にとって有用な情報をもたらすこと、借手のリース期間を I F R S 第16号と整合させない場合、国際的な比較可能性が大きく損なわれる懸念があることから<sup>20)</sup>、I F R S 第16号と基本的に同様の規定となっている。この「合理的に確実」であるか否かについては、本公開草案適用指針及び設例においてガイダンスはあるものの<sup>21)</sup>、企業自ら判断をしなければならない。

その他、使用权モデルの導入によって、少額なリース取引等は除いて、ほぼすべてのリース取引に使用权の認識・測定が拡大することから、従前とは異なる影響が生ずる。菱山（2023）では、本公開草案および適用指針案の処理の検討を行っており、リース契約によって生じる将来の負担（負債）とその変動をもたらす事象を見積り、その結果使用权資産の測定に反映させていることから、現行基準のもとでの測定価額と比べ、より多くの見積りの要素が介入することになると指摘している<sup>22)</sup>。

ここまで、使用权モデルのロジックを従前からの変更点を中心に、先行研究を参照

---

17) 加藤（2017）、15頁

18) 同上、15頁

19) 企業会計基準委員会（2023 a）、14項

20) 同上、B C 31

21) 企業会計基準委員会（2023 b）、15項、B C 21～27

22) 菱山（2023）、206-207頁

しつつ概観してきた。次に、本公開草案でも論点となっている I F R S 第16号と Topic842の費用認識の違いについて、整理することとしたい。前述のように、両者では使用権モデルに基づき、リース資産・負債を認識することに違いはないが、その費用認識方法に違いがある。I F R S 第16号では、単一の費用認識モデル (single lessee expense recognition model) が採用されているのに対し、Topic842では、二重の費用認識モデル (dual expense recognition model) が採用されている。二重の費用認識モデルは、I A S B / F A S B による共同プロジェクトによる2013年公表の再公開草案において、提案されていた方法であり、Topic842に形を変え引き継がれている。両者の経緯や相違については、加藤 (2015、2017)、佐藤 (2019) 等の先行研究において検討がなされていることから適宜参照しつつ整理したい。

I A S B / F A S B による再公開草案における二重の費用認識モデルでは、原則として原資産が不動産ではないリースをタイプAリースとして分類し、原資産が不動産である場合はタイプBリースとして分類する<sup>23)</sup>。タイプAリースの費用認識は、現行リース基準と同様に、リース負債に対する利息相当額につき利息法で計上するとともに、リース資産に対する減価償却費を計上するが、タイプBリースの費用認識は、利息相当額と減価償却費を区分することはせず、まとめてリース費用として計上したうえで、その金額は毎期のリース料と等しくなるように処理される<sup>24)</sup>。このような処理方法の違いは、原資産の経済的便益がリース期間中にどの程度消費されるかによって分類しているためであるとされる<sup>25)</sup>。すなわち、タイプAリースは不動産以外であるから償却性資産が想定されており、その価値は耐用年数にわたって減少するだけでなく、耐用年数の後半より前半に早く減少するのが一般的であり、リース期間中に経済的便益の重要な部分が消費されることを意図している<sup>26)</sup>。他方、タイプBリースは不動産であるから耐用年数が長く、経済的便益の消費もそれほど重要ではないことから、貸手は消費された経済的便益を回収することを求めるというよりは、むしろ原資産への投資に対するリターンを獲得するようにリース料を設定し借手に請求するだろうから、リース料は原資産を使用することの対価であり、リース期間にわたって均等であることが見込まれることを意図している<sup>27)</sup>。このように、経済的便益の消費の程度によって、費用認識を変化させるのは、リースの多様性 (原資産の経済的耐用年数のほぼ全期間にわたり原資産を借手に提供するものから、原資産の経済的耐用年数のほと

---

23) I A S B / F A S B (2013)、par28-30

24) I A S B / F A S B (2013)、par42、加藤 (2015) 103頁

25) I A S B / F A S B (2013)、par28-30、加藤 (2015) 100頁

26) 加藤 (2015) 100頁

27) 同上、102-103頁

んど全期間にわたり原資産を借手に提供しないものまでである)を考慮し、使用権資産を他の非金融資産と同様に償却することは、すべてのリースの性質を最も適切に反映するものではないことを考慮したものであるとされている<sup>28)</sup>。

その後、I F R S 第16号では一転して、再公開草案の二重の費用認識モデルを棄却し、単一の費用認識モデルを採用するに至っている。I F R S 第16号において、単一の費用認識モデルが採用された理由については、加藤(2017)において詳細に検討されているが、内容としてはI F R S 第16号結論の根拠にも言及されており、概括すると以下のとおりである。審議の過程において、利害関係者によってリース取引の経済性について、すべてのリースは金融を提供するものであると考えるものもいれば、リースはほとんど金融を提供していないというものも存在し、異なる見解がみられる<sup>29)</sup>。大量のフィードバックを得られた中で、単一の費用認識モデル・二重の費用認識モデルそれぞれを支持する意見が双方存在していたものの<sup>30)</sup>、費用認識の意見の中には、リース負債の利息相当額を使用権資産の減価償却とは別に認識することは、特に企業の経営成績の分析と評価に有用であると考えられている。これらの費用を分解して個別に認識することは、調整を行わずに報告された情報を分析に使用する財務諸表利用者にとって特に有益である。利息と減価償却費を分離することによって、支払利息は金融負債として表示されるリース負債に対応し、減価償却費は非金融資産として表示される使用権資産に対応することで借手の貸借対照表と損益計算書に一貫性をもたらす、資産の購入のために借入をしている企業と同様の資産をリースしている企業との間で、損益計算書における比較可能性が高まる<sup>31)</sup>。さらに、単一の費用認識モデルは、借手は使用権資産と金融負債、これに対応する減価償却費と利息を認識すればよく理解がしやすい。二重の費用認識モデルは、タイプAリースとタイプBリースに分類する必要があることから、分類についての恣意性が排除されない(逆に単一の費用認識モデルはリースを分類する必要がなく、2つのアプローチに対応するシステムの必要性もなくなるため、コストと複雑性が軽減される)。貸借対照表上で認識されるすべてのリースを同様の方法で会計処理することは、原資産の性質や残存耐用年数に関係なく、すべてのリースによって借手が資産を使用する権利を取得するという事実を適切に反映している<sup>32)</sup>。以上により、I A S Bは単一の費用認識モデルを採用するに至っている。

---

28) I A S B / F A S B (2013)、B C 39

29) I A S B (2016)、B C 44

30) I A S B (2016)、B C 45

31) I A S B (2016)、B C 46

32) I A S B (2016)、B C 51



一方で、FASBによるTopic842では、二重の費用認識モデルを採用するに至っている。前述のように、リースの経済性については様々存在する中で、その相違を財務諸表に適切に反映するためには、二重の費用認識モデルによることが適切であると考えられたためである。例えば、典型的なリース<sup>33)</sup>では、借手は原資産の使用から得られる経済的便益を等しく受取り、各リース期間においてこれに対応すべき等しい金額を支払うため、リース負債の利息と使用権資産の償却を別個に認識してしまうと、通常、リース期間の最初は総費用が高くなり、後半になるほど総費用が低下する結果を招く。これに問題に対応するため、借手がリース資産の使用から生じる便益を消費するパターンを反映させるために、リース費用の総額を各期に均等に配分する会計モデルを対応しているのである<sup>34)</sup>。さらに、単一の費用認識モデルを採用すれば、大幅なシステム変更が実務上必要となり、米国の税務や規制との整合性が崩れて、追加コストが発生してしまうことも理由の一つとして挙げられている<sup>35)</sup>。このように、FASBは最終的に二重の費用認識モデルを採用したわけであるが、再公開草案から変更されている部分が存在している。再公開草案では、経済的便益の消費の程度により、不動産以外のタイプAリースと不動産のタイプBリースに分類していたわけであるが、この分類について、従前のリース取引の分類方法である、いわゆる経済的耐用年数基準（75%）および現在価値基準（90%）を適用するというのである<sup>36)</sup>。それは、従来の分類であるオペレーティング・リースのほとんどすべてについて単一のリースコストを反映すると結論付けるとともに、以前のリースの分類方法を維持することで、あらゆる重要な点において、Topic842の導入および適用にかかるコストが、他のリース分類方法と比較して大幅に削減できると結論付けているためである<sup>37)</sup>。なお、加藤（2017）は、Topic842のリースの分類方法について、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースが意味するところが異なる点を指摘している。すなわち、元々の分類基準は、リースが原資産の売買と経済的実質をもつ場合を示したものであり、Topic842ではファイナンス・リースとオペレーティング・リースはともにオンバランスされるわけであるから、オンバランスされる論理として用いられているわけではなく、原資産そのものの支配を獲得するか、原資産の使用に対する支配を獲得するかと

---

<sup>33)</sup> 以前の会計処理として借手は通常、オペレーティング・リースよりもキャピタル・リースの量が遥かに少なかったとの記載があるため、ここではオペレーティング・リース取引が想定されていると思われる（Topic842：BC49(c)）

<sup>34)</sup> FASB（2016）BC49(a)

<sup>35)</sup> FASB（2016）BC49(c)

<sup>36)</sup> FASB（2016）BC56

<sup>37)</sup> FASB（2016）BC54

いう点で区別されているとする<sup>38)</sup>。つまり、Topic842では、I F R S 第16号と同様に借手は使用权資産を認識するとしているが、ファイナンス・リースの場合、それは使用权よりも原資産そのものに近い性質をもち、オペレーティング・リースの場合には純粋な使用权の性質をもつので、その違いを費用認識の違いとして反映していると指摘している<sup>39)</sup>。また、佐藤（2019）はTopic842の借手の会計処理の内容を明らかにしたうえで、その基礎にある考え方に踏み込んで検討している。Topic842の結論の根拠は、「その合理性にあるのではなく、実行のためのコストや、その取扱いの実施の容易さという、ほぼ実務への配慮の観点から、説明されていることが明らか」であると、財務諸表作成者にとっての新たな会計基準の受容性を高めることを意図して、旧分類基準に関する取扱いが残されていることから、2013年の再公開草案を「形式上は踏襲しながら、その考え方は全く異なるものと考えざるを得ず、考え方は拒絶しているのであるから、その実質は断絶したものであると結論付けることができる」と指摘している<sup>40)</sup>。

ここまで、I F R S 第16号とTopic842の使用权モデルのロジックと費用認識の違いについて、先行研究を適宜参照しつつ、概観してきた。そこで明らかになったことは、概念フレームワークにおける資産・負債の定義に合致する使用权をオンバランスするという点では違いがないが、借手の費用認識について、重要な相違がみられるという点である。この点では、共同プロジェクトではあるもののI A S BとF A S Bでコンバージェンスが図られているとはいえ、我が国リース会計基準がどちらの立場によるのが重要な問題であるといえる。改訂リース会計基準の公開草案では、以下のよう言及されている<sup>41)</sup>。

- (1) 2007年8月に当委員会とI A S Bとの間で、「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意（東京合意）」が公表された後は、米国会計基準を参考としながらも、基本的にはI F R Sと整合性を図ってきたこれまでの経緯を踏まえると、米国会計基準の考え方を採用した方がより我が国の実態に合うことが識別されない限り、基本的にはI F R Sと整合性を図ることになるものと考えられること
- (2) I F R S任意適用企業を中心として、I F R S第16号と整合性を図るべきとの意見が多くなっていること
- (3) 財務諸表利用者による分析においてリース費用を減価償却費と利息相当額に

---

38) 加藤（2017）、22頁

39) 同上、23頁

40) 佐藤（2019）、39-40頁

41) 企業会計基準委員会（2023 a）、B C 34

配分する損益計算書の調整が不要となる点及びリース負債を現在価値で計上することと整合的に損益計算書で利息相当額が計上される点で、単一の会計処理モデルの方が財務諸表利用者のニーズに適していると考えられること

- (4) 本項第2段落に記載したオペレーティング・リースの経済実態との整合性の観点からは、単一の会計処理モデルと2区分の会計処理モデルのいずれが適切かについて、優劣はつけられないものと考えられること
- (5) 単一の会計処理モデルを採用した場合と2区分の会計処理モデルを採用した場合を比較したとき、いずれの場合に適用上のコストが小さいかどうかについて、多様な意見が聞かれたこと

我が国におけるIFRS任意適用企業が、現在に至るまでIFRS第16号をもとに財務諸表作成および開示を行ってきている現実を鑑みると、Topic842を採用することは多額の準備コストがかかり現実的ではないと考えられるものの、前述したように、IFRS第16号とTopic842では費用認識という重要な点において、コンバージェンスは達成していないと捉えられる。我が国の会計基準開発において、国際的な比較可能性を高めていくという観点からは、この相違は重要な相違であるといえよう。上記に引用したように、単一の費用認識モデルと二重の費用認識モデルのいずれかが適切かについて、優劣はつけられないと言及されているが、我が国の基準設定主体として、単一の費用認識モデルを採用する以上、その優位性を理論的に検討し、基準上に反映するべきではないかと考える。

#### 4. 結びにかえて

我が国のリース会計基準は1997年に公表され、その後2007年に大規模な改訂が行われている<sup>42)</sup>。そして本稿で検討した改訂リース会計基準の公開草案は、基本的にすべてのリース取引をオンバランスさせることを要請するものであり、実務へ多大な影響を及ぼすものであるといえる。これに付随して、さまざまな規定の変更が行われるものの、本稿で検討したように、IFRSとFASBの共同プロジェクトであるリースはIFRS第16号とTopic842として公表され、両者のコンバージェンスでは重要な点において相違がある。リース会計だけではなく、他の会計基準も含め、会計基準のコンバージェンスを加速させてきた。この点では、我が国の会計基準設定の立場を明らかにしたうえで、基準を設定する必要があると考える。現段階では、公開草案の段階であり、最終基準化が待たれるが使用権資産としてリース取引はオンバランスされ

---

<sup>42)</sup> 1993年リース会計基準では、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を認めるという例外処理規定が存在していたため、大半の企業でこの例外処理が採用されていたという問題があったが、2007年リース会計基準では当該例外処理は廃止された。

る方向であるものと思われる。本稿を基礎にして、鋭意研究活動を進めていきたい。

<参考文献>

FASB (2016), Accounting Standards Update No.2016-02:Leases (Topic 842), FASB IASB/FASB (2013), Exposure Draft: Leases, IASB.

IASB (2016), IFRS 16: Leases, IASB.

加藤久明 (2015) 「リース会計基準の改訂動向に関する分析と検討— I A S B と F A S B の共同プロジェクトを中心として—」『現代社会と会計』第9号、89-106頁

加藤久明 (2017) 「 I A S B と F A S B の新しいリース会計基準に関する比較考察」『現代社会と会計』第11号、13-27頁

企業会計基準委員会 (2010) 「企業会計基準第25号 包括利益の表示に関する会計基準」最終改正2022年10月

企業会計基準委員会 (2023 a) 「企業会計基準公開草案第73号 リースに関する会計基準 (案)」

企業会計基準委員会 (2023 b) 「企業会計基準適用指針公開草案第73号 リースに関する会計基準の適用指針 (案)」

佐藤信彦 (2019) 「 F A S B 新リース会計基準におけるレシー会計モデルに関する一考察」『立教経済研究』第72巻第3号、23-41頁

菱山淳 (2023) 「リースに関する会計基準 (案) における簿記処理」『新会計基準が想定する帳簿記録と会計情報の研究』日本簿記学会令和3年度・4年度簿記理論研究部会最終報告書、194-208頁

菱山淳 (2024) 「リース取引オンバランス研究の行方」『会計・監査ジャーナル』2024年2月号、56-62頁

(あべ ひでとし・大原大学院大学 会計研究科准教授)