

リース会計基準と会計諸概念の変容

角ヶ谷, 典幸
九州大学大学院経済学研究院

<https://doi.org/10.15017/7624>

出版情報：経済學研究. 71 (5/6), pp. 59-68, 2005-08-09. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：



リース会計基準と会計諸概念の変容

角ヶ谷 典 幸

I はじめに

一般に、「会計ビッグバン」(Accounting Big Bang)と称される会計基準の大改正や設定は、「連結財務諸表原則」(1997年6月)の見直しを嚆矢とするものであると理解されている⁽¹⁾。「リース取引に係る会計基準」(1993年6月)はそれに先だって設定されたものであり、会計ビッグバンに含まれることはない。

ただ、リース会計基準は、「実質優先思考」を概念的柱とし、「割引現在価値」を技術的柱とするものである。またそもそも、ディスクロージャーの充実(オフバランス項目のオンバランス化)や国際的調和の観点から設定されたものである⁽²⁾。このような特徴は、会計ビッグバンのまさしく基底をなすものである。

そこで、本稿では、リース会計基準を一連の会計制度改革のさきがけ的基準と位置づけ、金融商品会計や退職給付会計と同様な分析(この点は、拙稿、2005を参照されたい)を行いたいと考える。そして、伝統的アプローチから現行アプローチへの移行は一定の方向性をもった変化(進化の過程)だったのか、全く異なる方向への変化(転換の過程)だったのか、さらにニュー

モデルに移行するようなことがあれば、そのさいの変化をどのように捉えるべきか、そもそも会計諸概念は変容したのか否かといった諸問題を解明したいと考える。

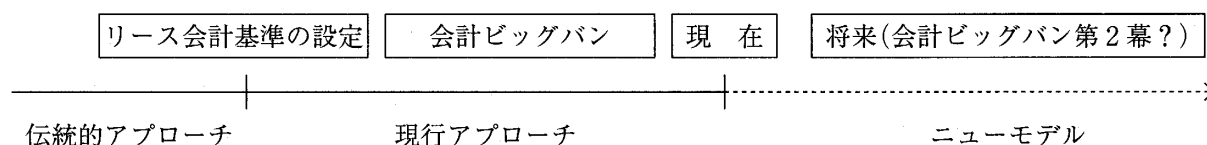
ここで取りあげる3つの接近法、すなわちリース会計基準設定以前の「伝統的アプローチ」、以後、現在に至るまでの「現行アプローチ」、そして会計ビッグバン第2幕として将来適用されることになるかもしれない「ニューモデル」の時間的な位置関係は下掲のとおりである。

また、次頁の図表1はそれぞれの境界を明らかにすることを目的として、会計基準(公開草案・討議資料等も含む)を比較して示したものである。

II リース会計の実証的検討

1. 現行アプローチへの移行に伴う経済的影響

「リース取引に係る会計基準」(1993年6月)が公表され、物件的・物量的開示だけを要請する「伝統的アプローチ」からファイナンス・リース取引(の全部または一部)につきオンバランスを要請する「現行アプローチ」に移行したことによって、どのような経済的影響があったの



図表1 会計基準（公開草案・討議資料等も含む）の比較

		現行アプローチ	ニューモデル
リ ー ス	[日本]	「リース取引に係る会計基準に関する意見書」(1993) 「リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針」 (1994)	—
	[IAS]	IAS17, Leases, 1982	[G4+1] IASC, Discussion Paper, Leases: Implementation of a New Approach, 2000
	[米国]	FAS13, Accounting for Leases, 1976	FASB, Special Report, Accounting for Leases: A New Approach, 1996

(注)・公表年度には、オリジナルの公表年度が示されている。

・伝統的アプローチに関連する規定として、「企業内容等の開示に関する省令」、「企業内容等の開示に関する取扱通達」、商法計算書類規則第18条の2および第48条があったが、いずれも物件的・物量的開示を要請するにとどめられていた。

であろうか。

これは、従来、多くの論者によって論じられてきた「オンバランス回避行動」あるいは「オフバランスシート・ファイナンス（off-balance-sheet financing）」と呼ばれる問題に深く関連する⁽³⁾。この問題を、次の簡単な設例を用いながら考えていきたい（以下、拙稿，2004，205-209頁参照）。

[設 例]

- 1 X1年1月1日に、以下の条件で契約し、リース物件(機械装置)の引き渡しを受けた。
なお、決算日は12月31日とする。
- 2 所有権移転条項 なし
- 3 割安購入選択権 なし
- 4 解約不能なリース期間 4年
- 5 借手の見積現金購入価額 36,000千円
(貸手のリース物件の購入価額はこれと等しいが、借手において当該価額は明らかではない。)
- 6 リース料年額 10,000千円 支払いは各期末に現金で行う。
(リース料総額 40,000千円)
- 7 リース物件の経済的耐用年数 4年

8 借手の減価償却方法 定額法

9 借手の追加借入利率 5%

(ただし、借手は貸手の計算利率を知り得ない。)

10 貸手の見積残存価額は0である。

本来であれば、リース取引の判定プロセス、貸借対照表価額の決定プロセス、利息法の適用プロセスおよび会計処理（仕訳）についても順を追って説明すべきであるが、これらは別稿（拙稿，2004，205-207頁）を参照いただくことにして、ここでは貸借対照表および損益計算書への影響についてみていくことにしたい。

なお、本設例のように所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する場合、原則として、伝統的アプローチでは貸借処理（オフバランス処理）により、現行アプローチでは売買処理（オンバランス処理）による。

まず、貸借対照表への影響についてみていきたい。図表2は、現行アプローチ（売買処理）のオンバランス効果を示したものである（ただし、税効果の影響は考慮されていない）。

図表2より、現行アプローチ（売買処理）による場合には、リース期間が終了するまで、リー

図表2 貸借対照表への影響

(単位：千円)

	開始時点	第1年度末	第2年度末	第3年度末	第4年度末
資 産					
リ ー ス 資 産	35,460	35,460	35,460	35,460	35,460
減 価 償 却 累 計 額	0	8,865	17,730	26,595	35,460
期 末 残 高	<u>35,460</u>	<u>26,595</u>	<u>17,730</u>	<u>8,865</u>	<u>0</u>
負 債					
流動負債(未払リース債務)	8,227	8,638	9,070	9,525	0
固定負債(リース債務)	<u>27,233</u>	<u>18,595</u>	<u>9,525</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
期 末 残 高	<u>35,460</u>	<u>27,233</u>	<u>18,595</u>	<u>9,525</u>	<u>0</u>

(注) 流動固定分類に関しては、新田(1999, 290頁)を参照した。

ス債務残高がリース資産残高を常に上回ることを確認される。これは、主としてリース債務については利息法が適用され(この方法を適用すると、リース債務の返済額が初期の段階では少なくなる)、リース資産については定額法が適用され、両者の償却パターンが異なるために生ずる問題である⁽⁴⁾。

次に、損益計算書への影響についてである。図表3は、伝統的アプローチ(賃貸借処理)と現行アプローチ(売買処理)の違いを比較して示したものである。

図表3より、現行アプローチ(売買処理)による場合には、伝統的アプローチ(賃貸借処理)による場合に比べて契約初期の段階で多額の費

用が計上され、トップ・ヘビー型の費用認識パターンになることが確認される。X1年度を例にとると、売買処理10,638千円、賃貸借処理10,000千円であり、前者の方が638千円だけ多額の費用が計上されていることが確認される。

以上要するに、伝統的アプローチから現行アプローチに移行することによって、リース債務残高がリース資産残高を上回り、負債比率などの財務比率が悪化することが確認される。また、トップ・ヘビー型の費用認識パターンになることが確認される。

こうしたことが、オンバランス回避行動を誘発してきたことは言を俟つまでもなからう。

図表3 損益計算書への影響

(単位：千円)

	伝統的アプローチ —賃貸借処理—	現行アプローチ —売 買 処 理—		合 計 (総費用)
	営業費用 (リース料=総費用)	営業費用 (減価償却費)	営業外費用 (支払利息)	
X1年度	10,000	8,865	1,773	10,638
X2年度	10,000	8,865	1,773	10,227
X3年度	10,000	8,865	930	9,795
X4年度	10,000	8,865	475	9,340
合 計	<u>40,000</u>	<u>35,460</u>	<u>4,540</u>	<u>40,000</u>

2. ニューモデルに移行するとした場合の経済的影響

次に、現行アプローチからニューモデルに移行するとした場合の経済的影響を推定していきたい。ここでは、B/S 影響度（資産額、負債額および資本額に与える影響度）を中心にみていきたい。なお、分析対象企業は、金融商品会計等と同じ26社である。またサンプルとして、FAS13号を適用している借手側企業5社を抽出した⁽⁵⁾。

図表4は、2001年3月期におけるリース取引に係る契約状況等を示したものである。図表4より、OLの総資産に対する割合は、ヨーカ堂(46%)を除くと、ソニー(4%)が最大であり、一見、さほど高くないように見える。しかし、有形固定資産に対する割合は、ヨーカ堂94%、ソニー19%、NEC11%にも及んでいる。さらに、FLに対する割合がいずれも100%を優に超過していることは注目に値する。

以上より、OLのオンバランス化の影響が前述のFLのオンバランス化の影響を遙かに凌ぐであろうことは想像に難くないが、はたしてどれほどの経済的影響があるのであろうか（以下、Revsine et al., 1999, 576-582頁。拙稿, 2000, 226-233頁参照⁽⁶⁾）。

このような推定を行うためには、割引率を仮

定する必要がある。注記から直接求めることはできないので、FLの割引率を推定しそれをOLに適用する。FLの割引率を次のA法、B法、C法によって推定すると、図表5のようになる。

A法：(2002年度の賃借料－未払リース債務) / 現在価値

B法：2007年度以降の賃借料を2006年度のそれと同一と仮定した場合の内在利子率

C法：2007年度以降の賃借料を2006年度までのパターンと同一と仮定した場合の内在利子率

図表5 FLの割引率の推定値

	A法 ⁽⁷⁾	B法	C法
コ マ ッ	—	3.00%	2.98%
ソ ニ ー	3.86%	5.75%	5.37%
N E C	2.93%	3.21%	3.21%
日 立	—	4.05%	3.50%
ヨーカ堂	—	7.32%	7.50%

続いて、2007年度以降のキャッシュフロー（賃借料）を推定する必要があるが、2006年度のそれと同一と仮定する方法をさきに倣いB法と、2006年度までのパターンと同一と仮定する方法を同じくC法と呼ぶことにする。

以上より、リース開始時点における現在価値を推定すると、図表6のようになる。

図表4 リース取引に係る契約状況等

(単位：百万円)

	①OL	②FL	③有形固定資産	④総資産	①/②	①/③	①/④
コ マ ッ	18,483	16,482	438,795	1,403,195	112%	4%	1%
ソ ニ ー	275,779	53,713	1,434,299	7,827,966	513%	19%	4%
N E C	124,758	48,248	1,128,813	4,823,624	259%	11%	2%
日 立	24,915	12,911	2,674,957	11,246,608	193%	1%	0%
ヨーカ堂	1,036,495	56,995	1,104,071	2,241,830	1,819%	94%	46%
平 均	296,086	37,670	1,356,187	5,508,645	786%	22%	11%

(注) OL：オペレーティング・リースの最低支払賃借料 FL：ファイナンス・リースの最低支払賃借料

図表6 OLの現在価値の推定値 (単位:百万円)

	B 法	C 法	平均値
コ マ ツ	16,786	16,796	16,791
ソ ニ ー	215,587	213,948	214,768
N E C	113,806	113,760	113,783
日 立	21,283	21,402	21,343
ヨーカ堂	568,529	564,576	566,553

さらに図表6の平均値を用いて、リース開始時点におけるOLオンバランス化の経済的影響を推定すると、図表7のようになる。

いずれも資産規模が大きいため、ヨーカ堂を除き、変動率はさほど高くない。しかし、変動額ベースで見ると、コマツ約168億円、ソニー約2,148億円、NEC約1,138億円、日立約213億円、ヨーカ堂約5,666億円増加していることが確認される。また、負債比率を計算すると、コマツ約3.2%、ソニー約9.2%、NEC約11.6%、日立約0.5%、ヨーカ堂約41.0%増加していることが確認される。

以上より、IASCの討議資料など(図表1参照)が制度化され、現行アプローチからニューモデルに移行し、1年超の解約不能OLがオンバランスされるようなことになれば、FLのオンバランスよりも遙かに甚大な経済的影響を伴

うであろうことが予想される。

Ⅲ リース会計の理論的検討

これまでは、実証的見地から検討してきたが、以下では、理論的見地から検討を加えていきたい。次頁の図表8は、伝統的アプローチ、現行アプローチおよびニューモデルの会計処理を比較して示したものである。なお、網掛け部分は、重要な変更があると認められる箇所である。

1. 伝統的アプローチから現行アプローチへの進化

図表8に示したように、伝統的アプローチと現行アプローチの違いは、FL取引の会計処理にある。原則として、前者ではオフバランス処理されるが、後者ではオンバランス処理される。かかる変化を、一定の方向性をもった変化(進化の過程)とみるべきであろうか、それとも全く異なる方向への変化(転換の過程)とみるべきであろうか。

この問題を、オンバランスの論理という観点から考えてみたい。現行アプローチでは、4つの指標すなわち①所有権移転条項の存在、②割

図表7 OLオンバランス化の経済的影響 (単位:百万円)

		OL調整前	OL推定値	OL調整後
コ マ ツ	資 産	1,403,195(100%)	16,791(1%)	1,419,986(101%)
	負 債	879,671(100%)	16,791(2%)	896,462(102%)
ソ ニ ー	資 産	7,827,966(100%)	214,768(3%)	8,042,734(103%)
	負 債	5,493,476(100%)	214,768(4%)	5,708,244(104%)
N E C	資 産	4,823,624(100%)	113,783(2%)	4,937,407(102%)
	負 債	3,840,201(100%)	113,783(3%)	3,953,984(103%)
日 立	資 産	11,246,608(100%)	21,343(0%)	11,267,951(100%)
	負 債	7,559,948(100%)	21,343(0%)	7,581,291(100%)
ヨーカ堂	資 産	2,241,830(100%)	566,553(25%)	2,808,383(125%)
	負 債	860,123(100%)	566,553(66%)	1,426,676(166%)

図表8 リース会計の比較

	伝統的アプローチ	現行アプローチ	ニューモデル
所有権移転 FL	オフバランス処理 (物件的・物量的開示の 要請)	オンバランス処理 (「基準」三・1。IAS17, 第12項。 FAS13, 第10項。)	同 左
所有権移転外 FL		オンバランス処理 (「基準」三・1。IAS17, 第12項。 FAS13, 第10項。)	同 左
1年超の解約不能OL		オフバランス処理 (「基準」四。IAS17, 第24項。 FAS13, 第15項。)	オンバランス処理 (FASB, 1996, 15-17頁。 IASB, 2000, 第3.1-3.17項。)
1年内のまたは解約可能なOL		オフバランス処理 (「基準」四。IAS17, 第24項。 FAS13, 第15項。)	同 左

(注)・FL：ファイナンス・リース OL：オペレーティング・リース

・日本基準では、所有権移転外FLについて、所定の注記を条件にオフバランス処理することが例外的に認められている⁽⁸⁾。

安購入選択権の付与、③現在価値基準、④経済的耐用年数基準のいずれかに該当すれば、原則として次の会計処理を行わなければならない。

[リース開始時点]

(借) リース資産 XXX

(貸) リース債務 XXX

上記記帳時点ではリース物件の所有権が借手に移転していないため、借方リース資産のオンバランスをいかに正当化するのが問われなければならない。

従来、リース資産のオンバランスは、「**割賦購入取引との整合性**」に基づいて正当化されてきた⁽⁹⁾。割賦購入資産に貸借対照表能力が認められている以上、リース資産についても貸借対照表能力が認められて然るべきとする論理である。たしかに、①所有権移転条項が存在すれば、リース終了時までに所有権が借手に移転し、割賦購入に類似した取引と考えられる。また、②割安購入選択権が付与されていれば、割安で購入できることから選択権が行使される可能性

は高い。選択権が行使されれば所有権は借手に移転し、割賦購入に類似した取引と考えられる。

ところが、指標③、④については、割賦購入取引との整合性をもって、オンバランスを正当化できるわけではない。指標①、②とは異なり、リース終了時までには所有権が借手に移転しないからである。したがって、指標③、④までもを前提とする場合、「割賦購入取引との整合性」より些か広い説明概念が必要になる。この概念こそが、現行アプローチの「**実質優先思考**」であろう⁽¹⁰⁾。

実質優先思考の基本的な考え方は次のとおりである。つまり、所有に伴うリスクと便益が実質的に全て移転されれば、実際に(法的に)購入していなくても、実質的に購入したとみなされる。実質的に購入したとみなされれば、所有権についても、実質的に移転したとみなされる。

結局、現行アプローチでは、法的要件が若干緩和され、同時に経済的要件の範囲が若干広められたことになる。つまり、法的要件が所有権の「事実上の移転」から「実質的移転」へと緩和され、同時に経済的要件として「現在価値基

準」および「経済的耐用年数基準」が追加されたことになる。

かくして、伝統的アプローチから現行アプローチへの移行は、従来の法的要件に経済的要件を加味した変化と考えることができる。そうだとすれば、現行アプローチは伝統的アプローチの延長線上に、すなわち進化の過程にあると考えることができるはずである。

2. 現行アプローチとニューモデルの異質性

次に、現行アプローチとニューモデルの違いについてであるが、両者の最たる違いは、1年超の解約不能OLの会計処理にある。片やオフバランス処理され、片やオンバランス処理されるのは、図表9に示すように、オンバランスの論理が全く異なるからである。

前述のとおり、現行アプローチでは、法的要件が若干緩和され、同時に経済的要件の範囲が若干広められた。一方、ニューモデルでは、概念フレームワークの資産の定義（「**将来の経済的便益**」⁽¹¹⁾）を拠り所に、オンバランスの論拠が「**財産使用权**」（リース物件を排他的に使用収益する権利）に求められている⁽¹²⁾。ここに至っては、法的要件が経済的要件に完全に取って代わられる。「所有権に類似した何か(something akin to ownership)」(Miller, 1988, 第5.13

項。訳書, 121頁)が問われることなく、経済的便益を獲得できる状態にあるか否かだけが問われることになる。

このように財産使用权の確定的移転だけが問題にされるのであれば、現行アプローチにおけるFL判定の4つの指標（所有権移転条項の存在、割安購入選択権の付与、現在価値基準、経済的耐用年数基準）は不要になる。1年超の解約不能リース取引がすべて認識されるようになり、認識領域が理にも過ぎて拡大する虞さえある。

また、伝統的な会計諸概念を前提とする限り、リース取引は引渡時点（部分履行段階）を待つて認識すべきである⁽¹³⁾。しかし、ニューモデルのように概念フレームワークの資産の定義を素直に適用しようとするれば、リース取引は契約時点（未履行段階）で認識される（FASB, 1996, 15-16頁）。将来の経済的便益の獲得が期待されるのは、引渡時点ではなく契約時点だからである⁽¹⁴⁾。他の購入予定資産についてもこうした考え方を推し進めていけば、確定契約（未履行契約）が認識されるようになり、いわゆる「契約会計」になりかねない。

以上より、現行アプローチは伝統的アプローチの延長線上に、すなわち進化の過程にあると考えることができるのに対して、ニューモデル

図表9 オンバランスの論理

	判定基準	従来のアプローチ (ARB38, APB5)	現行アプローチ 〔基準〕, IAS17, FAS13)	ニューモデル (FASB, 1996, IASB, 2000)
所有権移転FL	所有権移転条項 割安購入選択権	割賦購入との整合性 〔所有権の移転〕	実質優先思考 〔所有に伴うリスク と便益の実質的移転〕 (フル・ペイアウト) (ノン・キャンセル)	財産使用权 〔将来の経済的便益 の獲得可能性〕 (ノン・キャンセル)
所有権移転外FL	現在価値基準 経済的耐用年数基準			
1年超の解約不能OL	ノン・キャンセル			

はもはやこれらの延長線上にあるとは考えられない。オンバランスの論理、認識領域、認識時点などに関して、明らかに異質であると思われる。

IV 総括と展望

経済的影響にだけ目を向けると、「リース取引に係る会計基準」の影響はまさに Big Bang (宇宙開闢時の大爆発、大改革の意。) に相当し、パラダイムが転換したと考えることもできそうであった。しかし、理論的見地からみると、必ずしもパラダイムが転換したとはいえないことが明らかにされた。

現行アプローチが伝統的アプローチの延長線上にあると考えられるのは、法的(制度的)要件がまだ機能しているからであった。現行アプローチは、「現在価値基準」および「経済的耐用年数基準」が追加され、経済的要件重視の

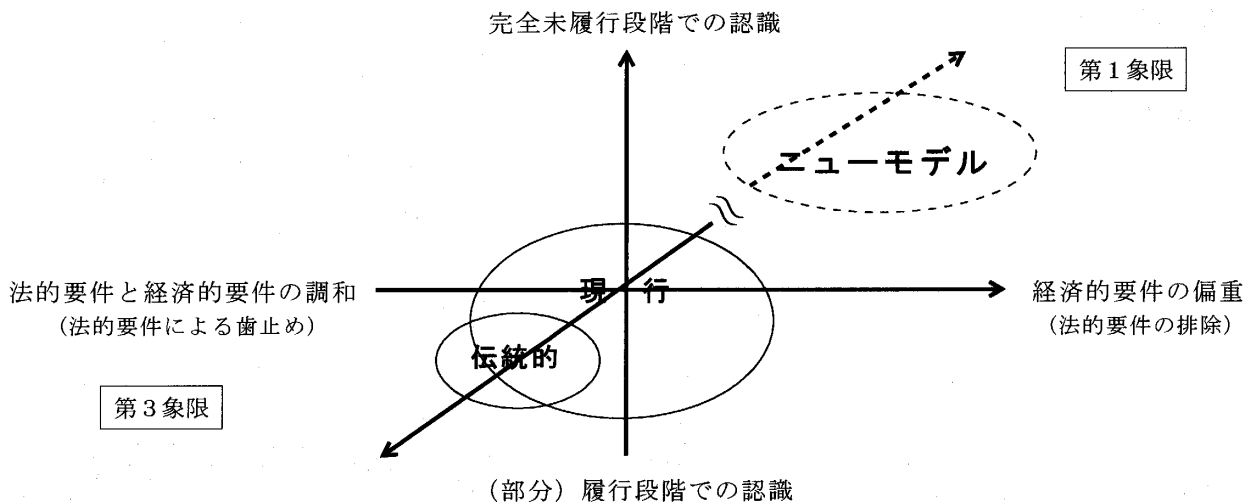
方向に進んでいることはたしかである。しかし、「事実上の移転」から「実質的移転」へと所有権の内容が緩和されたものの、法的要件がまだ機能していることに違いはない。所有に伴うリスクと便益の実質的移転(フル・ペイアウト)の要件によって認識領域の著しい拡大に歯止めがかけられており、また引渡基準によって完全未履行段階での認識に制約が加えられている。

一方、ニューモデルでは、法的要件(所有権に類似した何か)が排除され、経済的要件(解約不能か否か)がそれにとって代わる。その結果、オンバランスの論理、認識領域、認識時点などに著しい変化がみられる⁽¹⁵⁾。

図表10は、以上の検討結果(のイメージ)を整理して示したものである。

最後に次の事柄を指摘し、本稿を括りたい。現行アプローチは、伝統的アプローチの進化形態と考えることができる。ただし、経済的観点(たとえば、1年超の解約不能リース取引に係

図表10 伝統的アプローチ、現行アプローチおよびニューモデルの比較



(注) 第1象限は「経済的観点」の強い領域であり、第3象限は「会計的観点」の強い領域である。伝統的アプローチとニューモデルは、いわば「綱引き」の状態にあると考えられるので、矢印(斜線)の向きを正反対に描いた。また、ノン・キャンセラブルの要件はいずれの接近法でも考慮されているので、むしろフルペイアウトの要件に注目した。ここにいう「法的要件」も、所有権に類似した何か(≒フルペイアウト)という意味で用いている。

るリスク情報)を軽視しようとするものではなく、開示手段によってフォローしようとするものである。現行アプローチは、かかる意味で、会計的観点(第3象限)を主とし経済的観点(第1象限)を副とする「調和的・二元論的アプローチ」と呼ぶことができるであろう(拙稿, 2005, 90-91頁参照)。

一方、ニューモデルは、パラダイムの転換形態と考えざるを得ない。伝統的・会計的・法的に重視されてきた諸概念が排除されることになるからである。ニューモデルは、経済的観点(第1象限)にだけ目を向けた「排他的・一元論的アプローチ」と呼ぶに相応しいものである(拙稿, 2005, 90-91頁参照)。

現行アプローチに踏みとどまって伝統的会計諸概念を堅持しようとするのか、それともニューモデルに移行してそれらを完全に排除してしまうのか、われわれは、今、きわめて重要な岐路に立たされているに違いない。

<注>

- (1) その他、「連結キャッシュ・フロー計算書等作成基準」(1998年3月)、「中間連結財務諸表等の作成基準」(同年3月)、「研究開発費等に係る会計基準」(同年3月)、「退職給付に係る会計基準」(同年6月)、「税効果会計に係る会計基準」(同年10月)、「金融商品に係る会計基準」(1999年1月)、「外貨建取引等会計処理基準」(同年10月)、「固定資産の減損に係る会計基準」(2002年8月)、「企業結合に係る会計基準」(2003年10月)などがある。
- (2) リース基準の特徴に関しては、新井(1994, 1-6頁)、加古(1999, 62-68頁)、拙稿(2004, 201-223頁)を参照されたい。
- (3) 詳細は、青木(1994, 3-4頁)、大塚(1990, 61-68頁)、須田(1994, 7-26頁)、茅根(1998, 44-52頁)、Abdel-khalik(1981)を参照されたい。
- (4) 資産と負債の償却方法を同一にすれば、こうした問題は一応解消される。つまり、リース資産に利息法を適用するか、リース債務に定額法を適用するかである。前者はASB(2000)にみられる方法である。

- (5) 会計処理はFAS13号によっているが、開示はそれに従っていない企業がほとんどであった。これらは、サンプルから除外した。
- (6) 同様の分析は、Imhoff et al.(1991, 1997)などでも行われている。
- (7) A法が妥当するのは賃借料がほぼ一定の場合であるが、サンプル企業の賃借料は通減しているのので、これを用いるのは妥当ではないと思われる(5年間の低減率 ソニー:19%、NEC:22%)。
- (8) ただし、現在、例外処理の廃止に向けて検討されている(企業会計基準委員会「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」2004年3月参照)。
- (9) これは、ARB38号(第6項)、APB5号(第9項)の基本的立場である。
- (10) これは、わが国基準の他、APB7号(第7-8項, 第18項)、FAS13号(第60項)、IAS17号(第3項, 第5-6項)の基本的立場である。
- (11) IASC, 1989, 第49項。
- (12) これは、FASB(1996, 5頁)、IASC(2000, 第2.13項, 第3.12項)に代表されるが、古くはMyers(1962, 40頁, 訳書, 67頁)にみられる考え方である。
- (13) この点は、Ijiri(1980, 6頁)、Rouse(1994, 15-21頁)、茅根(1998, 172-174頁)、拙稿(2004, 215-216頁)を参照されたい。なお、わが国基準(法人税法施行令第136条の3)では引渡時点を、IAS17号(第3項)およびFAS13号(第5b項)では契約(または確約)時点をもってリース開始時点とされる。また、FASB(1996, 15頁)では契約時点が想定されていたが、IASC(2000, 第3-4項)では引渡時点に回帰している。
- (14) このような主張は、Rappaport(1965, 373-376頁)やWojdak(1969, 562-570頁)などにもみられる。
- (15) 法的要件を排除して、1年超の解約不能OLをオンバランス処理することになれば、リース債務残高がリース資産残高を上回り、留保利益が相当額減少する。したがって、現行の配当規制を前提とする限り、情報提供の観点からオンバランスしたところで、利益分配の観点からは再調整しなければならなくなる。このような会計処理を無制限に認めれば、資本の部がますます複雑になり、やがて利益分配に対する配慮が欠如することは目に見えている(安藤, 2001, 第6-7章。森川, 1990, 42-48頁。拙稿, 2004, 217頁参照)。

<主要参考文献>

- Abdel-khalik, A.R. 1981. *The Economic Effects on Lessees of FASB Statement No.17, Accounting for Leases*. Financial Accounting Standards Board (FASB).
Accounting Principles Board (APB). 1964. *APB Opinion*

- No.5, *Reporting of Leases in Financial Statement of Lessee*.
- . 1966. *APB Opinion No.7, Accounting for Leases in Financial Statement of Lessors*.
- Accounting Standards Board(ASB). 2000. *Exposure Draft, Amendant to FRS 15 'Tangible Fixed Assets' and FRS 10 'Goodwill and Intangible Assets: Interest Method of Depreciation'*.
- American Institute of Accountants(AIA). 1948. *Accounting Research Bulletin (ARB) No.38, Disclosure of Long-Term Leases in Financial Statement of Lessees*.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1976. *SFAS No.13, Accounting for Leases*.
- Ijiri, Y. 1980. *Recognition of Contractual Rights and Obligations(An Exploratory Study of Conceptual Issues)*. FASB.
- Imhoff, E.A. Jr., R.C. Lipe, and D.W. Wright. 1991. *Operating Leases: Impact of Constructive Capitalization. Accounting Horizons* (March).
- , ——, and ———. 1997. *Operating Leases: Income Effects of Constructive Capitalization. Accounting Horizons* (June).
- International Accounting Standards Committee (IASC). 1982. *IAS No.17, Lease*.
- . 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- . 2000. *Discussion Paper, G4+1 Position Paper, Leases, Implementation of a New Approach*.
- McGregor, W. 1996. *Special Report, Accounting for Leases: A New Approach*. FASB.
- Miller, M.C., and M.A. Islam. 1988. *The Definition and Recognition of Assets, Australian Accounting Research Foundation*. (太田正博・J.ロック訳『資産の定義と認識』中央経済社, 1992年。)
- Myers, J.H. 1962. *An Accounting Research Study No.4, Reporting of Leases in Financial Statements*, AICPA. (松尾憲橘監訳・古藤三郎訳『アメリカ公認会計士協会リース会計』同文館, 1973年。)
- Rappaport, A. 1965. *Lease Capitalization and the Transaction Concept. The Accounting Review* (July).
- Revsine, L., D.W. Collins, and W.B. Johnson. 1999. *Financial Reporting & Analysis*. Prentice-Hall.
- Rouse, P. 1994. *The Recognition of Executory Contracts, Accounting and Business Research* (Vol.25, No.97).
- Wojdak, J.F. 1969. *A Theoretical Foundation for Leases and Other Executory Contracts. The Accounting Review* (July).
- 青木茂男(1994)「米国におけるリースオンバランスの実態」『東京国際大学論叢』第49号。
- 新井清光(1994)「リース会計基準の設定とその特徴」新井清光・加古宜士編著『リース取引会計基準詳解』中央経済社, 1-6頁所収。
- 安藤英義(2001)『簿記会計の研究』中央経済社。
- 大塚成男(1990)「会計基準による実務の革新—合衆国の会計基準における新たな役割—」『経営行動』第5巻第3号。
- 加古宜士(1999)「リース取引会計基準の特徴」『企業会計』第51巻第1号。
- 須田一幸(1994)「会計情報開示のベネフィットとコスト」『会計』第146巻第5号。
- 茅根 聡(1998)『リース会計』新世社。
- 新田忠誓(1999)『財務諸表論究—動的貸借対照表論の応用—』(第2版)中央経済社。
- 森川八州男(1990)「リース会計(Ⅳ)」『税経通信』第45巻第11号。
- 角ヶ谷典幸(2000)「リース会計」井上良二編著『制度会計の論点』税務経理協会, 207-236頁所収。
- (2004)「リース会計論」新田忠誓編著『財務会計論簿記論入門』(第2版)白桃書房, 201-223頁所収。
- (2005)「新会計基準と会計諸概念の変容—金融商品会計と退職給付会計を題材にして—」『商學論集』(福島大学)第73巻第1号。

[付記]

本稿は、福島大学経済経営学系合同研究会(2005年3月16日)および九州大学会計研究会(2005年5月14日)での報告原稿(の一部)を加筆修正したものである。当日、貴重なご質問やご意見を頂戴した先生方に記して感謝の意を表します。

[九州大学大学院経済学研究院 助教授]