

令和元年6月25日現在

機関番号：32512

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2015～2018

課題番号：15K03781

研究課題名（和文）リース会計における使用权モデルの理論形成と応用可能性

研究課題名（英文）Theory and applications of Right-of-Use model on lease accounting

研究代表者

佐藤 恵（Sato, Megumi）

千葉経済大学・経済学部・准教授

研究者番号：90554981

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 2,000,000円

研究成果の概要（和文）：本研究では、以下に掲げる成果を得ることができた。

(1)リース会計における使用权モデルの理論形成過程を整理・検討し、2本の論文を公表した。具体的には、代替的処理方法の検討を通じて、使用权モデルが借手の財務弾力性の表示に資することが確認された。

(2)使用权モデルの応用可能性に関して研究を行い、2本の論文を公表した（うち1本は学術奨励賞受賞）。具体的には、非営利組織会計の貸借対照表が財務弾力性を適正に表示しうると確認された。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究は、国際会計基準審議会（IASB）および米国財務会計基準審議会（FASB）において基準化された使用权モデルの理論形成過程を整理した上で、論理的整合性が図られていない会計処理方法を抽出し、その根拠を追究することで、「企業の財務弾力性の程度を明らかにする」という情報ニーズを顕在化させたことに学術的意義がある。

しかし、この情報ニーズはIASBやFASBの公表文書で抽象的に記述されるに留まる。そこで、その具体的な表示方法について既存の会計諸基準を前提に考察した点にも学術的意義がある。

研究成果の概要（英文）：In this research, I was able to achieve the following results:

(1)I examined in light of the theory of Right-of-Use model for lease accounting.Two papers are already published.In particular, I found that this model can serve the appropriate presentation of lessee's financial flexibility.

(2)I looked at the application potentiality of Right-of-Use model. Two papers are already published (One of them received an Encouragement Prize). In particular, I found that the balance sheets for non-profit organizations can present their financial flexibility appropriately.

研究分野：会計学

キーワード：リース会計 非営利組織会計 財務弾力性 オペレーティング・リース セール・アンド・リースバック
ク 残余価値 資本コスト 年金法

様式 C-19、F-19-1、Z-19、CK-19（共通）

1. 研究開始当初の背景

国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）は、MoUプロジェクトの一環として2006年にリース会計基準見直しのための共同プロジェクトを立ち上げ、継続的な審議を重ねて使用権モデル（Right-of-Use (ROU) model）を開発してきた。

両審議会は、2009年に討議資料「リース：予備的見解」、2010年に公開草案「リース」および2013年に再公開草案「リース」を公表してきた。しかし、重要論点で合意に至らず、最終的に、IASBは2016年1月に単独で国際財務報告基準第16号「リース」（IFRS16）を公表し、FASBはその一か月後に会計基準更新書（ASU）2016-02「リース（Topic842）」を公表し、会計基準編纂集（ASC）842に改訂した。

共同プロジェクトの審議においてたたき台としての役目を果たしたG4+1の公表文書（1996年公表のSpecial Report「リースの会計処理：新たなアプローチの実行」および2000年公表のPosition Paper「リース：新たなアプローチの実行」）も含めると、両審議会は、およそ20年にわたり使用権モデルを開発してきたことになる。

以上、本研究の開始当初年度に、長期にわたる使用権モデルの開発が最終局面を迎えたことにより、申請時点における研究対象の状況が一変した——結局、両審議会はコンバージェンスに至らず、謂わば、異なる使用権モデルを基準化するに至った。これを受け、当初年度以降、両審議会の使用権モデルを規範的・記述的に比較分析する研究が徐々に見受けられるようになった。

2. 研究の目的

本研究の目的は、リース会計における(1)使用権モデルの認識・測定の構造的特徴および論理的整合性を究明した上で、さらにリース会計の領域に留まることなく、(2)使用権モデルの手法に見受けられる認識・測定の在り方の応用可能性を追究することにある。

具体的には、本研究課題の申請時点で公表済の議事録・討議資料等において、使用権モデルの利点として挙げられていた「財務弾力性（financial flexibility）の適正表示」という情報ニーズに着目した。そして、この情報ニーズを満たす機能が使用権モデルに内在するとの仮説を立て、本研究課題に取り組んだ。財務弾力性という情報ニーズは、概念フレームワークや財務諸表表示プロジェクト、さらには非営利組織会計に関する公表文書においても定義されている概念であり、「予期しない機会に対応できるように、キャッシュ・フローの金額・時期を変更する効率的な行動をとる能力」をいう。

なお、上記1に掲げたように、研究開始当初年度において研究対象の状況は一変したものの、本研究の目的に変更はなく、申請時点から首尾一貫している。

3. 研究の方法

(1) 使用権モデルの理論形成の検討

本研究開始当初年度に使用権モデルが最終基準化されたことを受け、最新の動向を反映すべく、20年間に公表された使用権モデルに関する議事録・討議資料・公開草案・基準書を整理し、その論理的整合性を検証するという、規範的・記述的研究方法に集中的に取り組んだ。加えて、両審議会がリース会計と凡そ同時期に開発した概念フレームワークならびに収益認識に関する公表資料も参照することで、リース資産・負債の認識・測定のロジックの変遷の背景を探ることを試みた。ここで具体的に検討した主な論点として、以下の2点がある。

① 借手のフロー計算上の費用認識

両審議会がそれぞれ掲げる使用権モデルでは、原則としてすべてのリース取引について借手は使用権資産とリース負債を認識する。つまり、借手のストック計算上の当初認識は共通している。しかし、借手のフロー計算上の費用認識は相違する。IFRS16では、原則としてすべてのリース取引について償却費用と利息費用を区別して計上する。他方、ASC842では、従来のオペレーティング・リース取引の要件に合致するリース取引についてのみ、每期定額で単一の費用項目を計上する。なお、この相違点は、両審議会がコンバージェンスに至らなかった最たる要因と位置付けられている。

② 借手のセール・アンド・リースバック取引の売却損益の認識

上記①のほか、両審議会で見解が割れた論点の一つとして、セール・アンド・リースバック取引における借手の売却損益の繰延処理の是非がある。IFRS16では、（原資産から使用権相当額を差し引いた）残余価値に係る売却損益を即時認識し、かつ、使用権に係る売却損益を繰り延べて（減価償却を通じて）リース期間にわたり償却する。他方、ASC842では、（原資産を使用権相当額と残余価値相当額に区分せずに）原資産全体に係る売却損益を即時認識する。

(2) 使用権モデルの応用可能性の検討

上記2で触れたように、本研究は、使用権モデルが（借手側において）財務弾力性の適正表示という情報ニーズに資するとの仮説を立てている。この仮説に基づき、使用権モデルの応用可能性を検討する素材として、財務弾力性概念の記述が見受けられる非営利組織会計を取り上げた。

ここで具体的に検討した主な論点は、以下のとおりである。

非営利組織会計の純資産区分

本研究の申請時点において、すでに日本公認会計士協会（JICPA）が研究報告 25 号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」を公表（2013 年）しており、また、本研究の開始当初年度（2015 年）には、FASB が公開草案「会計基準改訂に関する提案：非営利組織（Topic958）およびヘルスケア事業体（Topic954）、非営利組織の財務諸表表示」を公表した。このように研究開始当初、新たな非営利組織会計基準の在り方を巡る議論が高まりをみせていた。その主要論点の一つに純資産の区分表示がある。JICPA は、純資産を非拘束・一時拘束・永久拘束の三つに区分する方法を提案する。他方、FASB は、寄付者非拘束純資産と寄付者拘束純資産の二区分への改訂を提案する。この提案は、一般正味財産と指定正味財産という二区分を導入する日本の公益法人会計基準と類似する。

JICPA と FASB では、純資産区分のうち、それぞれ非拘束純資産と寄付者非拘束純資産の区分が財務弾力性の程度を示す指標として記述されている。

4. 研究成果

本研究の最終年度までに得られた具体的な成果は次のとおりである。

(1) 使用権モデルの理論形成の検討

① 借手のフロー計算上の費用認識

ASC842 における、定額かつ単一の費用項目の認識は、使用権資産を遡増償却する年金法の適用を意味する。同様の遡増償却は 2013 年再公開草案でも提案されている。そこで、両者に加えて議事録も参照し、遡増償却を正当化するロジックを整理・検討した。

検討にあたり、2013 年再公開草案で遡増償却が適用される「借手が原資産をほぼ消費しないリース」すなわち「残余価値が大きいリース」については、残余価値に係る資本コスト相当額が資産化される点に着目した。その結果、遡増償却は、残余価値の資本コストという利息要素の償却パターンと解すれば、論理的妥当性を有すると結論した。さらに、この償却パターンは、伝統的な年金法概念とも整合的である旨を説明した（雑誌論文①）。

② 借手のセール・アンド・リースバック取引の売却損益の認識

IFRS16 における、残余価値に係る売却損益の即時認識は、リースバック部分に関して「使用権のみを留保し、残余価値を売却する取引」として描写するため、残余価値相当額の投資の非継続性を表現すると指摘した。ここで、Donaldson(1969)の「セール・アンド・リースバック取引が借手の財務弾力性を高める」という見解に照らすと、残余価値に係る売却損益の即時認識は、リース取引を「借手が残余価値を所有しない——すなわち、残余価値相当額の投資を回避（非拘束化）する」ことで「財務弾力性を取得する取引」と解釈できると結論した（雑誌論文②）。

以上より、使用権モデルから演繹される処理が複数存在する理由として、リース取引を「使用権を購入（取得）する取引」と捉える分析視角だけではなく、「財務弾力性を取得する取引」と捉える分析視角が存在することを指摘した（雑誌論文②）。そして、借手が財務弾力性を取得する見返りとして、残余価値の資本コストを負担することに言及した（雑誌論文①）。

(2) 使用権モデルの応用可能性の検討

非営利組織会計の純資産区分

まず、具体的検討に先立ち、非営利組織会計の概念フレームワークおよび Donaldson (1969) 等を参照して、財務弾力性の評価には、資産と純資産の両面から、資金が投下されている資産の拘束性に関する情報が必要視されると説明した。その上で、JICPA および FASB がそれぞれ提案した純資産区分の表示を検討した。とくに一時拘束区分と自己拘束区分を画するには、純資産情報のみならず、資産情報も必要となる点が確認された。そして、公益法人会計基準では、純資産（正味財産）と資産を対応させることによって、永久拘束・一時拘束・自己拘束・非拘束の 4 つに区分でき、さらに自己拘束の区分は、資産情報（現在の拘束資金を将来において非拘束化する可能性）に基づき 2 つに区分できる。その結果、非拘束区分および自己拘束区分の一部について、財務弾力性の源泉として明示することができる（雑誌論文③）。

非営利組織会計では、資金をその拘束の程度に基づいて資産側で適正に区分表示し、その区分表示が財務弾力性の適正表示に役立つ、という結論が導出される（雑誌論文③）。とすると、使用権モデルが財務弾力性の適正表示に資する要因として、資金の拘束性の程度を資産側で描写する機能を挙げることができる。この機能は、使用権モデルの応用可能性を示唆するものと考えられる。

(引用文献)

Donaldson, Gordon, *Strategy for Financial Mobility*, Richard D. Irwin, 1969.

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計 4 件)

- ① 佐藤恵「リース会計における年金法償却の適用可能性」『会計プロGRESS』第19号, 2018年9月, 80-95頁(査読有)。
- ② 佐藤恵「使用権モデルのセール・アンド・リースバック取引の代替的会計処理法にみるリース取引の捉え方」『国際会計研究学会年報』2016年度第1・2合併号, 2017年7月, 51-64頁(査読有)。
- ③ 佐藤恵「非営利組織会計の純資産区分に関する試論—財務的弾力性の観点から—」『非営利法人研究学会誌』Vol. 18, 2016年7月, 17-28頁(査読有)。
- ④ 佐藤恵「非営利組織会計における拘束性の表示—「財務的活動能力」を中心に—」『千葉経済論叢』第52号, 2015年7月, 51-72頁(査読無)。

〔学会発表〕(計 4 件)

- ① 佐藤恵「オペレーティング・リース取引における費用処理の論点—リース会計における年金法の立論—」日本会計研究学会第76回全国大会(広島大学)2017年9月23日。
- ② 佐藤恵「使用権モデルの会計処理にみるリース取引の捉え方」国際会計研究学会第33回研究大会(関西学院大学)2016年8月28日。
- ③ 佐藤恵「非営利組織会計における収入構造の表示—財務的弾力性の観点から—」非営利法人研究学会第19回全国大会(神戸大学)2015年9月17日。
- ④ 佐藤恵「非営利組織会計における拘束性の表示—拘束性に関する説明概念の整理—」非営利法人研究学会第8回関東部会(武蔵野大学)2015年5月9日。

〔図書〕(計 0 件)

〔産業財産権〕

○出願状況(計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年：
国内外の別：

○取得状況(計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
取得年：
国内外の別：

〔その他〕

ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究分担者

研究分担者氏名：

ローマ字氏名：

所属研究機関名：

部局名：

職名：

研究者番号(8桁)：

(2) 研究協力者
研究協力者氏名：
ローマ字氏名：

※科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。