

IFRS 第16号「リース」と概念フレームワーク

西 嶋 達 人

要 旨

本稿では、国際財務報告基準16号（IFRS16）リース会計基準とそれを支える概念フレームワークについて考察する。概念フレームワークの資産・負債の定義と整合化しない会計処理を修正するため、新しいリース会計基準では基本的にすべてのリース取引をオンバランス処理する。そのため資産と負債が拡大認識されることが可能となる。すべてのリース取引を使用権資産およびリース負債として計上することを可能とした新しいリース会計基準は、概念フレームワークの資産・負債の定義によって論理化されている。したがって、概念フレームワークは基準レベルでの認識領域拡大化を支えることに機能しているのである。

キーワード：国際財務報告基準16号リース会計基準（IFRS No. 16, Leases）、概念フレームワーク（Conceptual Framework for Financial Reporting）、資産の定義（Definition of an asset）、負債の定義（Definition of a liability）、認識領域拡大化（Expansion of recognition area）

I はじめに

2016年1月に国際財務報告基準16号（International Financial Reporting Standard, Leases: 以下、IFRS16と略称する）が公表された。これは、基本的にすべてのリース取引をオンバランスするという内容のものである。

これまでリース取引の会計処理を規定していた国際会計基準第17号（IAS17）においては、借手はリース契約をファイナンス・リース（キャピ

タル・リース) とオペレーティング・リースのいずれかに分類することが要求され、リース資産の所有に伴うリスクと経済価値(便益)のすべてが借手に移転するリースはファイナンス・リース(以下、FLと省略する)、その他のリースはすべてオペレーティング・リース(以下、OLと省略する)であるとし、FLの場合は、リース取引は原資産の売買であり、OLは原資産の賃貸借であるとみなしていた。

リース資産の所有に伴うリスクと経済価値(便益)のすべてが実質的に借手に移転するという論理で、FLをオンバランス処理していたこれまでのリース会計基準を、基本的にすべてのリース取引をオンバランス処理する会計基準に変更する論理は何であろうか。

そこで本論文では、IFRS16の中心論点を考察したうえで、2018年3月に公表されたIASB『財務報告のための概念フレームワーク』(Conceptual Framework for Financial Reporting: 以下、概念フレームワークと略称する)がどのようにIFRS16と関係し、リース会計基準が概念フレームワークにどのように論理的に支えられているのかについて考察する。

II IFRS16 設定の経緯

2006年、IASBと米国財務会計基準審議会(Financial Accounting Standard Board: 以下、FASBと略称する)は、ファイナンス・リース取引(FL)とオペレーティング・リース取引(OL)は類似した取引であるにも関わらず、会計処理が大きく異なるという問題点を解決するために、IASBとFASBの共同の基準開発プロジェクトを発足させることで合意し、共同してリースに関する会計基準の開発を進めた。その結果、両審議会は2009年3月に公表されたディスカッション・ペーパー『リース: 予見の見解』(Discussion Paper, Preliminary Views: Leases)を両審議会は発表した。予見の見解では、「リース契約の締結により、借手は価値ある権利(リース物件の使用権)を取得する。この権利は、両審議会が定義する資産の定義に合致する。同様に、借手は、両審議会が定義する負債の定義を満たす義務(賃借料の支払義務)を負

う。しかし、借手がリースをオペレーティング・リースとして分類している場合、その権利と義務は認識されない」「リース期間中のリース物件の使用により、将来の経済的便益が借手に流入する。したがって、両審議会は、借手のリース物件のリース期間中の使用权は、フレームワークにおける資産の定義に合致すると暫定的に結論付けた」「両審議会は、賃借人のリース料支払義務はフレームワークおよび CON6 (FASB, 1985) における負債の定義を満たす」など、オペレーティング・リースにおいてもフレームワークの資産と負債の定義を満たす使用权と支払義務が発生しているとした。したがって、オペレーティング・リースの場合にも資産と負債が認識されないのは、フレームワークの定義にリース基準が整合していないことになるとしたのである。

第1表：IASB による旧資産・負債概念 (IASB 1989年・IASB 2010年)

構成要素	定義
資産	過去の事象の結果として企業が支配し、将来の経済的便益が企業に流入すると予想される資源。
負債	過去の事象から発生した企業の現在の債務であり、その決済により経済的便益を持つ資源が企業から流出するもの。

このような検討から「両審議会は、現行のリース会計モデルは、フレームワークおよび CON6 における資産（経済的便益の流入する資源）および負債（経済的便益を持つ資源が流出）の定義と整合していないと判断し、リース契約から生じる資産と負債を認識する新たなリース会計のアプローチを開発することを暫定的に決定した¹⁾」として、リース契約から生じるすべての権利と支払義務を、財政状態計算書において認識・測定する単一の会計モデ

1) “The boards tentatively concluded that the existing lease accounting model is inconsistent with the asset and liability definitions in the Framework and CON 6. The boards tentatively decided to develop a new approach to accounting for leases that would result in the recognition of the assets and liabilities identified as arising in a lease contract.” (IASB 2009, par. 3.26.)

ルの開発を提案し、2010年8月および2013年5月の2度公開草案（Exposure Draft ED, August 2010/Exposure Draft ED, May 2013）を公表した。

この公開草案は、借手にほとんどのリースを財務諸表で認識することを求める基準案であった。最終的にリースに関する新しい基準をIASBは2016年1月にIFRS16、FASBにおいては同年2月にTopic842として公表した。

第2表：リース会計基準設定の経緯

年	月	内 容
2006		IASB と FASB の MOU 文書で、リース新基準の作成着手
2009	3	ディスカッション・ペーパー「リース：予見の見解」の公表
2010	8	公開草案「リース」の公表
2013	5	改訂公開草案「リース」の公表
2016	1	IFRS16 Lease の公表（同年2月 FASB Topic842 の公表）

III IFRS16 の内容

1 リースの定義

IAS17では、リース取引をファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類していた。その主な分類基準を「リースは、所有に付随するリスクと経済価値を実質的にすべて移転する場合には、ファイナンス・リースに分類される。所有に伴うすべてのリスクと経済価値の実質的移転を伴わないリースは、オペレーティング・リースとして分類される」（IASC 1997, par. 8.）とし、具体的にはリース期間の終了までに借手に資産の所有権が移転される、所有権が移転しないとしても、リース期間が当該資産の経済的耐用年数の大部分を占めるなど（IASC 1997, par. 10.）、所有に伴うリスクと経済価値が貸手から借手にすべて移転するか否かによってファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類することを要求していた。

IFRS16 は、その目的を「借手及び貸手が目的適合性のある情報を当該取引が誠実に表示される方法で提供することを確保することである」（IASB

2016, par. 1.) とし、さらに「本基準を適用するにあたり、契約の条件並びにすべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならない」(IASB 2016, par. 2.) とした。ここでの契約とは強制可能な権利と義務をもたらす当事者間の合意である (IASB 2016, par. BC127.)。この会計基準においては、リース契約であるかどうかことが重要であることを示し、リース契約であるならば借手は、常に資産と負債の認識測定を求められるようになった。つまり、IAS17 や SFAS13 においてオペレーティング・リースであったリースを含んだリース取引をすべて契約時に資産・負債計上するように求めている。このような IASB のシングル・アプローチでは原資産そのものを認識しているのではなく、使用を支配する権利に対して焦点をあてている。原資産の使用を支配する権利である使用权が「一定期間に渡り対価と交換に移転する場合には、当該契約はリースであるか又はリースを含んでいる」(IASB 2016, par. 9.) としてリース契約であるかどうかの識別を求めているのである。

IFRS16 では、「顧客が特定された資産の使用を一定期間にわたり支配するかどうかに基づいて、リースを定義している。顧客が特定された資産の使用を一定期間にわたり支配する場合には、当該契約はリースを含んでいる。顧客が資産の使用に関する重要な決定を、自らが使用する所有資産に関して決定を行うのと同様の方法で行う場合には、これに当てはまる。そのような場合、顧客(借手)は資産を使用する権利(使用权資産)を獲得しており、それを貸借対照表に認識すべきである」(IASB 2016, par. BC105.) とし、すべてのリース取引について取引開始時に使用权資産およびリース負債を認識することを求めている。ただし、リース開始日において契約期間が12か月以内の短期リースおよび原資産の価値が新品の状態で5,000US ドル以下という価値が小さいリース物件²⁾にかかる少額リースについては、使用权資産およびリース負債の認識を行わずに賃貸借処理することが求められている (IASB 2016, par. 5.)。

2) タブレットやパーソナル・コンピュータ、小型のオフィス家具や電話など。(IASB 2016, par. BC100.)

2 借手の会計処理

IFRS16 と IAS17 との大きな差異は借手の会計処理である。リース取引であると認識された取引は、まずリース期間の決定が必要となる。次にリース料を算定し、使用権資産とリース負債の金額について当初測定と事後測定が必要になる。

リース期間は、解約不能な期間に、リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合）と、リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）の両方を加えたものとして決定しなければならないとしている（IASB 2016, par. 18.）。

リース料は、リース期間に支払われる固定リース料のほか、残価保証により借手が支払うと予想される金額および行使が合理的に確実な場合の購入オプションの行使価格、リース解約オプションの行使を反映しているペナルティ（契約期間の満了を待たずして借手がペナルティ代を払う代わりに解約できる権利）が含まれている（IASB 2016, par. 27.）。

使用権資産の当初測定は、取引開始時に契約により支払うことが確定しているか、またはその支払いが合理的に確実なリース料の割引現在価値により算定される。使用権資産の当初測定にはその割引現在価値に原状回復コスト、借手に発生した当初直接コスト、前払いリース料を各種調整額として加えて算定することとしている（IASB 2016, par. 24.）。リース負債の当初測定は、将来リース期間のリース料を現在価値に割り引いて測定する。リース料総額を現在価値にするための割引率は、原則として、貸手の計算利率とする。しかしこれを容易に把握できない場合には、借手の追加借入利率を使用することができる（IASB 2016, par. 26.）。

使用権資産の事後測定は、減価償却を行い、それを控除する。必要に応じて減損損失も認識する（IASB 2016, pars. 30-33.）。リース負債の事後測定は、リース料の支払いに応じて、利息の支払いとリース負債の元本の返済を認識する。リース負債はリースの初期においては支払利息が多く発生する（リー

ス負債の期首残高に利率を乗じることによる) ため、最初はなだらかに、その後大きく減少していくことになる (IASB 2016, pars. 36-38.)。

以上の会計処理の内容を、設例を用いて説明する。

【設例 1】 (Kieso weygandt warfield, 2020, p21, 10-p21, 12.)

CNH キャピタルリースは Ivanhoe Mines 株式会社と2022年1月1日に以下の契約条件によりショバルカーのリース契約を締結した。

契約条件：リース期間 5 年 (解約不能) 毎年 €20,711.11 (先払)
 当該設備の現在価値が €100,000 残価保証 €5,000
 所有権の移転なし 定額法による減価償却
 貸手の計算利率 4 % 借手の追加借入利率 5 %
 5 年の年金現価係数 4.62990

- 借手の会計処理 -

2022年1月1日 (借)使用権資産	95,890.35	(貸)リース負債	95,890.35 ³⁾
		リース負債	20,711.11
		現金	20,711.11
2022年12月31日 (借)利息費用	3,007.17	(貸)リース負債	3,007.17 ⁴⁾
		減価償却費	19,178.07
		使用権資産	19,178.07 ⁵⁾
2023年1月1日 (借)リース負債	20,711.11	(貸)現金	20,711.11
2023年12月31日 (借)利息費用	2,299.01	(貸)リース負債	2,299.01 ⁶⁾
		減価償却費	19,178.07
		使用権資産	19,178.07
2024年1月1日 (借)リース負債	20,711.11	(貸)現金	20,711.11
2024年12月31日 (借)利息費用	1,562.53	(貸)リース負債	1,562.53 ⁷⁾
		減価償却費	19,178.07
		使用権資産	19,178.07

3) $€20,711.11 \times 4.62990 = €95,890.35$

4) $(€95,890.35 - €20,711.11) \times 4\% = €3,007.17$

5) $€95,890.35 \div 5 \text{年} = €19,178.07$

6) $(€75,179.24 - €17,703.94) \times 4\% = €2,299.012$ (少数第3位四捨五入)

7) $(€57,475.30 - €18,412.10) \times 4\% = €1,562.53$ (少数第3位四捨五入)

2025年1月1日 (借)リース負債	20,711.11	(貸)現 金	20,711.11
2025年12月31日 (借)利息費用	796.49	(貸)リース負債	796.49 ⁸⁾
減価償却費	19,178.07	使用権資産	19,178.07
2026年1月1日 (借)リース負債	20,711.11	(貸)現 金	20,711.11
2026年12月31日 (借)減価償却費	19,178.07	使用権資産	19,178.07

もしこの設備を Ivanhoe Mines 株式会社が満期後現金購入する場合

2027年1月1日 (借)機械装置	5,000	(貸)現 金	5,000
-------------------	-------	--------	-------

第3表：金額の推移

日付	支払リース料	利息費用	リース負債 の支払額	リース負債
2022/1/1				€95,890.35
2022/1/1	€20,711.11	€ - 0 -	€20,711.11	75,179.24
2023/1/1	20,711.11	3,007.17	17,703.94	57,475.30
2024/1/1	20,711.11	2,299.01	18,412.10	39,063.20
2025/1/1	20,711.11	1,562.53	19,148.58	19,914.62
2026/1/1	20,711.11	796.49	19,914.62	0.00
合 計	€103,555.55	€7,665.20	€95,890.35	

3 貸手の会計処理

IFRS16は、リースの定義に関しては「リースとは、貸手が一括払いまたは幾度かの支払いを得て、契約期間中、資産の使用権を借手に移転する契約である」(IASC 1997, par. 4.) というIAS17の定義を変更したため、貸手のリースについてもすべての資産認識を要求することが検討はされた。しかし、借手と同じ会計処理に変更するための関連したコストを上回るほどの改善とはならず、今回改訂は借手の会計処理に焦点をあてたものであるし、投資家

8) €796.49 (差額)

は一般的に、同一の原資産の借手と貸手ではないため、借手と貸手の会計処理モデルに対称性があることは不可欠ではない、という理由（IASB 2016, pars. BC57-66.）により、貸手の会計処理についてはIAS17を引き継ぐものとなっている。

具体的な会計処理としては「貸手は、リースのそれぞれをオペレーティング・リースかファイナンス・リースのどちらかに分類しなければならない」（IASB 2016 par. 61.）とし、分類基準のいずれか1つを満たす場合はファイナンス・リース、それ以外の場合はオペレーティング・リースに分類し、FLは「原資産の売買」、OLは「原資産の賃貸借」として処理することを要求している。IAS17の分類基準（IASB 1997, par. 10.）とIFRS16の分類基準（IASB 2016, par. 63.）では、所有権の移転、原資産の購入権オプション、リース期間と経済的耐用年数、現在価値と公正価値、借手のみ使用可能という5つの分類テストを課している。

以上の貸手の会計処理内容を、設例を用いて説明する。

【設例2】ファイナンス・リース（Kieso weygandt warfield 2020, p21, 22-p 21, 25.）

CNH キャピタルリースは Ivanhoe Mines 株式会社と2022年1月1日に以下の契約条件によりショベルカーのリース契約を締結した。

リース期間 5年（解約不能）	経済的耐用年 5年
リース開始時の公正価値 €100,000	残価保証価値 €5,000
原資産の原価 €85,000	所有権の移転なし
貸手の計算利率 4%	
5年の現価係数 0.82193	5年の年金現価係数 4.62990
<u>支払いリース料の算定</u>	
リース資産の公正価値	€100,000 ⁹⁾

9) €95,890.35 + 4,109.65 = €100,000

－残存保証の現在価値 $4,109.65^{10)}$

$\frac{€95,890.35}{4.62990} = \text{リース料 } €20,711.11$

第4表：貸手によるリースの分類

分類テスト	満たす/満たさない	理 由
リース期間終了までに原資産の所有権が移転。	満たさない	リース期間終了後、原資産はCHNキャピタルリースへ返却される。
原資産の購入権オプション。	満たさない	購入オプションは存在しない。
リース期間が原資産の経済的耐用年数の大部分を占める。	満たす	リース期間5年と経済的耐用年数は一致している。
支払いリース料の割引現在価値が原資産の公正価値のほとんど全てか。	満たす	リースの現在価値は€95,890.35であり、公正価値€100,000の90%以上である。
原資産を借手のみが大きな変更なしに使用できる。	満たさない	原資産はリース終了後CHNキャピタルリースへ返却される。

*当該契約は上記5つのテストにより、ファイナンス・リースに分類される

－ 貸手の会計処理 －

2022年1月1日 (借)リース債権	100,000	(貸)売上高	100,000
	売上原価	(貸)棚卸資産	85,000
2022年1月1日 (借)現 金	20,711.11	(貸)リース債権	20,711.11
2022年12月31日 (借)リース債権	3,171.56	(貸)利息収益	3,171.56
2023年1月1日 (借)現 金	20,711.11	(貸)リース債権	20,711.11
2023年12月31日 (借)リース債権	2,469.97	(貸)利息収益	2,469.97
2024年1月1日 (借)現 金	20,711.11	(貸)リース債権	20,711.11

10) $€5,000 \times 0.82193 = €4,109.65$

2024年12月31日 (借)リース債権	1,740.33	(貸)利息収益	1,740.33
2025年1月1日 (借)現金	20,711.11	(貸)リース債権	20,711.11
2025年12月31日 (借)リース債権	981.50	(貸)利息収益	981.50
2026年1月1日 (借)現金	20,711.11	(貸)リース債権	20,711.11
2026年12月31日 (借)リース債権	192.19	(貸)利息収益	192.19
2027年1月1日 (借)棚卸資産	5,000	(貸)リース債権	5,000

第5表：リース償却スケジュール

日付	支払リース料	利息費用 (4%)	リース債権の 減少額	リース債権
2022/1/1				€100,000
2022/1/1	€20,711.11	€ - 0 -	€20,711.11	79,288.89
2023/1/1	20,711.11	3,171.56	17,539.55	61,749.34
2024/1/1	20,711.11	2,469.97	18,241.14	43,508.20
2025/1/1	20,711.11	1,740.53	18,970.78	24,537.42
2026/1/1	20,711.11	981.50	19,729.61	4,807.81
2027/1/1	5,000.00	192.19	4,807.81	0.00
合計	€108,555.55	€8,555.55	€100,000.00	

【設例3】オペレーティング・リース (Kieso weygandt warfield 2020, p21, 26-p21, 27.)

Hathaway Disposal Ltd. は M&S 社と2022年1月1日に以下の契約条件によりダンボール圧縮機のリース契約を締結した。

契約条件：リース期間3年（解約不能） 経済的耐用年数5年
リース開始時の公正価値 €60,000 残価保証価値 €12,000
所有権の移転なし 貸手の計算利子率6%
3年の現価係数0.839623 3年の年金現価係数 2.83339

支払いリース料の算定リース資産の公正価値 €60,000¹¹⁾－残存保証の現在価値 10,075.44¹²⁾€49,924.56 ÷ 2.83339 = リース料€17,620.08(先払)

第6表：貸手によるリースの分類

分類テスト	満たす/ 満たさない	理 由
リース期間終了までに原資産の所有権が移転。	満たさない	リース期間終了後、原資産はリース期間終了後 Hathaway Disposal Ltd. へ返却される。
原資産の購入権オプション。	満たさない	購入オプションは存在しない。
リース期間が原資産の経済的耐用年数の大部分を占める。	満たさない	リース期間3年、経済的耐用年数5と60% (3÷5) であり、75%以上が目安となる大部分を占めない。
支払いリース料の割引現在価値が原資産の公正価値のほとんど全てか。	満たさない	リースの現在価値は€49,924.56、公正価値€60,000の83.2% (€49,924.56 ÷ €60,000) であり、公正価値の90%以上とはならない。
原資産を借手のみが大きな変更なしに使用できる。	満たさない	当該設備は特殊なものではなく、リース終了時に返却された場合、Hathaway Disposal Ltd. に利用価値があるものと見込まれる。

*当該契約は上記5つのテストにより、オペレーティング・リースに分類される。

－ 貸手の会計処理 －

2022/2023/2024年1月1日

(借)現 金 17,620.08 (貸)未経過リース料 17,620.08

2022/2023/2024年12月31日

(借)未経過リース料 17,620.08 (貸)リ ー ス 収 益 17,620.08

11) €95,890.35 + 10,075.44 = €100,000

12) €12,000 × 0.83962 = €10,075.44

Hathaway Disposal Ltd. は経済的耐用年数により減価償却を行う。

2022年12月31日 (借)減価償却費 24,000¹³⁾ (貸)減価償却累計額 24,000

2023年12月31日 (借)減価償却費 14,400¹⁴⁾ (貸)減価償却累計額 14,400

2024年12月31日 (借)減価償却費 8,640¹⁵⁾ (貸)減価償却累計額 8,640

2025年12月31日 (借)減価償却費 5,184¹⁶⁾ (貸)減価償却累計額 5,184

2026年12月31日 (借)減価償却費 3,110.4¹⁷⁾ (貸)減価償却累計額 3,110.4

IV IFRS16 と概念フレームワークとの関係

2016年の1月に公表された、IFRS16は2018年3月に公表された現行の概念フレームワーク以前の発表であるため、基準開発時に考慮されていたのは1989年と2010年の概念フレームワークにおける定義と2015年5月の公開草案 (IASB 2015) における資産・負債の定義であった。ただし、現行概念フレームワークの公開草案として提案された資産・負債の定義は、現行概念フレームワークとほぼ同一である。

第7表：2015年公開草案による資産・負債の定義 (IASB 2015年)

構成要素	定 義
資 産	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。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。
負 債	企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務である。

旧概念フレームワークでは、資産の定義を「資源」としていたが、新しい概念フレームワークでは「権利」に焦点をあてた (IASB 2018, pars. 4.6-4.13.)。権利とは、経済的資源を生み出す潜在能力を有するものである。例えば、あ

13) $€60,000 \times 40\% = €24,000$

14) $(€60,000 - €24,000) \times 40\% = €14,400$

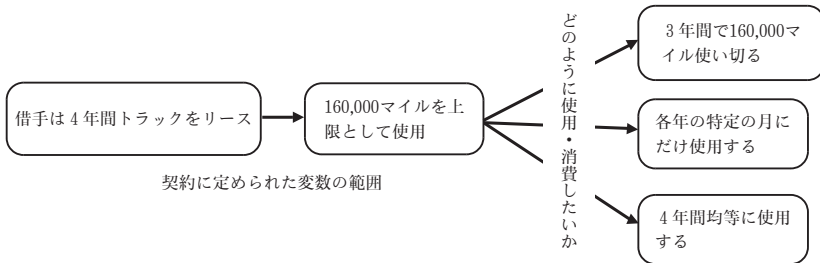
15) $(€60,000 - €24,000 - €14,400) \times 40\% = €8,640$

16) $(€60,000 - €24,000 - €14,400 - €8,640) \times 40\% = €5,184$

17) $(€60,000 - €24,000 - €14,400 - €8,640 - €5,184) \times 40\% = €3,110.4$

る企業が車両を所有している場合、所有している車両という物理的実体そのものが権利なのではなく、この車両を自由に使用・消費する、売却する、担保として差し入れること、その車両を所有することでさまざまな権利を生じさせることになる (IASB 2018, par. 4.11.)。リースにおいて借手は、この所有するリース物件に対して自由に使用・消費する権利を有している。リースにおける使用権資産は、リース契約に基づき借手の企業が支配している原資産に対する現在の使用権である。現在の使用権（原資産を使用する権利）とは、「ある借手がトラックを4年間リースし、リース期間にわたり160,000マイルを上限として使用すると仮定する。このトラックの使用権には、特定の量の経済的便益又は用役潜在能力が組み込まれており、これは借手がトラックを運行する期間に渡り使用される」からであるという。

第1図：借手が原資産を使用する現在の権利



借手は自らの使用権に組み込まれた経済的便益を契約に定められた変数の範囲内でどのように消費したいかを決定できる。 IFRS16, BC.22(b) より筆者作成

このような IFRS16 の使用権資産は、「資産とは過去の事象の結果として企業が支配している経済的資源である。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」 (IASB 2018, pars. 4.3-4.4.) とする概念フレームワークの資産の定義を満たすとされている (IASB 2016, par. BC22.)。

さらに概念フレームワークでは「企業が支配しているものは、その潜在能力を含んだ現在の権利である」 (IASB 2018, par. BC4.25.) としている。支配とは、「企業は、経済的資源の使用を指図して、そこから生じる可能性のあ

る経済的便益を獲得する現在の能力を有している場合には、経済的資源を支配している。支配は、他者が経済的資源の使用を指図して、そこから生じる可能性のある経済的便益を獲得することを防げる現在の能力を含んでいる。ある者が経済的資源を支配している場合、他者は当該資源を支配できないことになる」(IASB 2018, par. 4.20.) だという。企業がその資産の使用を指図して経済的便益を得る能力を有していることが支配だとしている (IASB 2018, par. BC4.40.)。つまり、資産とは、権利を支配した状態であるといえる。

資産の定義において権利を強調した理由について、「多くの場合、物理的実体の法的所有権から生じる権利のセットは、単一の資産として会計処理される。概念上、経済的資源は権利のセットであり、物理的実体ではない」(IASB 2018, par. 4.12.) という。経済的資源は物体そのものではなく、権利の集合体であり、有形固定資産のような物質的な物体を一組の権利で記述することは誠実な表示となり、物質的な物体と権利を個別に定義し、個別に記述することに利点はないと述べている (IASB 2018, par. BC4.31.)。このような資産の定義によって、すべてのリース取引を使用権資産として計上されることが論理化されるのである。IFRS16でも概念フレームワークを考慮して、「提案されている資産の定義を満たすことになる」(IASB 2016, par. BC 23.) としている。つまり、IFRS16の使用権資産の定義は、概念フレームワークの資産の定義に支えられているのである。

概念フレームワークの負債の定義は、「負債とは、過去の事象の結果として経済的資源を移転するための企業の現在の義務である」(IASB 2018, par. 4.26.) としている。IFRS16では、「借手は、原資産が借手に利用可能とされた時点で、リース料の支払いを行う現在の義務を有している。当該義務は、過去の事象(リース契約の約定だけでなく、原資産を借手に利用可能としたことも含まれる)から生じている」(IASB 2016, par. BC25(a).) とし、さらに「当該義務は、借手から経済的便益の将来の流出を生じさせる」(IASB 2016, par. BC25(b).) として、「IASBは、借手がリース料を支払う義務は、

負債の現行の定義と提案されている定義の両方を満たすと結論を下した」(IASB 2016, par. BC27.) とした。将来リース料を支払うという現在の義務から将来の経済的資源の移転が生じるという点を概念フレームワークの負債の定義により論理化されている。したがって、リース負債も概念フレームワークに支えられているのである。

先行研究においても、「使用権モデルに立脚し、その理論的根拠を概念フレームワークとの整合性に求めている」(加藤久明 2017年、25頁)、「概念フレームワークの資産の定義により、リース資産を資産に含めることを可能としている」(山内高太郎 2021、247頁)、「すべてのリース取引について資産および負債の認識を求める論拠について、借手はすべてのリース取引でリース物件を使用する権利を得て、それに対してリース料を支払う義務を負うことになり、それらは概念フレームワークの資産および負債の定義を満たしているとされている」(山崎尚 2019、37頁) というように理解されており、新しいリース取引基準の開発は、概念フレームワークの資産・負債の定義との整合化を果たしたといえる¹⁸⁾。

V 概念フレームワークの IFRS16 における意義

概念フレームワークでは、資産の定義において、「権利」に焦点を当てている (IASB 2018, pars. 4.6-4.13.)。「有形固定資産の物理的実体について、経済的資源は物理的実体ではなく、当該実体に対する 1 組の権利である」(IASB 2018, par. BC4.28.) という。それは資産という物理的実体そのものではなく、物理的実体が現在有している権利が将来の経済的便益を生み出すことを意味している。

また、負債の定義では「義務」に焦点を当てている (IASB 2018, pars. 4.28-4.35.)。義務とは「企業が回避する実際上の能力がない一般的な義務 (責務)

18) 志賀教授は FASB の 2020 年公開草案『第 4 章「財務諸表の諸要素」』が、IASB の資産・負債の定義と同じように権利と義務を強調していることに対して、「リース会計における使用権が資産として論理化されることになる」と説明している。志賀理 (2021、250頁)

第8表：2018年概念フレームワークによる資産・負債の定義（IASB 2018年）

構成要素	定 義
資 産	過去の事象の結果として企業によって支配されている現在の経済的資源である。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（IASB 2018, pars. 4.3-4.4.）。
負 債	過去の事象の結果として経済的便益を移転するための企業の現在の義務である（IASB 2018, pars. 4.26.）。

又は責任である」（IASB 2018, par. 4.29.）であり「経済的資源を移転するための義務である」（IASB 2018, par. 4.36.）としている。移転の要件は、「経済的資源の移転を要求されることが確実である必要はなく、可能性が高いことさえ必要ではない。〈中略〉必要なのは、義務がすでに存在していることと、少なくとも1つの状況において、企業が経済的資源の移転を要求されるであろうことである」（IASB 2018, par. 4.37.）としている。つまり、現在有している義務が将来の経済的資源の移転を生み出すことになることを意味している。このように資産・負債の定義に権利・義務を強調していることが新しい概念フレームワークの特徴である。

IFRS16の中で、使用権資産について「借手が原資産を使用する権利は、資産の現行の定義（1989年と2010年）と提案されている定義（2015年）の両方を満たすと結論を下した」（IASB 2016, par. BC24.）とし、リース負債について「借手がリース料の支払いを行う義務は、負債の現行の定義と提案されている定義の両方を満たすと結論を下した」（IASB 2016, par. BC27.）としている。このように、資産についても負債についても現行の概念フレームワークの定義を満たしていることを会計基準のレベルで強調しているのである。

IFRS16号が適用されるまでのIAS17においても、ファイナンス・リースと認識された場合は、リース資産とリース債務を別々で認識を行い、それぞれを別個に費用化することで、リースに含まれていると考えられる利息費用を計上し、資産は減価償却により費用化されていた。しかし、ファイナンス・リースと認識されないリース取引については、オペレーティング・リー

スとして賃貸借処理を認めていた。この新しいリース基準では、リース契約と認識されたものはすべて資産・負債として計上されることになる。そのため資産と負債が拡大認識されることが可能となる。これによりリース期間を通した費用総額は変わらないが、支払利息をリース負債残高が大きいリース期間当初に大きく発生させるため、費用が早期計上されることにもなる。

以上のように、リース会計基準は、概念フレームワークにおける資産・負債の定義により論理化され、すべてのリース取引を使用権資産およびリース負債として計上することを可能としている。したがって、概念フレームワークは基準レベルでの認識領域拡大化を支えることに機能しているのである。

(筆者は関西学院大学商学部助教)

引用文献

- FASB (1985), Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, *Elements of Financial Statement*, December 1985.
- IASB (1997), *International Accounting Standards No. 17, Leases*, December 1997.
- IASB (2009), Discussion Paper, *Leases: Preliminary Views*, March 2009.
- IASB (2016), *International Financial Reporting Standards No. 16, Leases*, April 2016.
- IASB (2016), *Basis for Conclusions on IFRS No. 16 Leases*, April 2016.
- IASB (1989), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, July 1989.
- IASB (2010), *Conceptual Framework for Financial Reporting*, September 2010.
- IASB (2015), Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, March 2015.
- IASB (2018), *Conceptual Framework for Financial Reporting*, March 2018.
- IASB (2018), *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*, March 2018.
- Kieso Weygant warfield, “*Intermediate accounting: IFRS edition*” Fourth Edition, WILEY, 2020.
- 加藤久明「IASBとFASBの新しいリース会計基準に関する比較考察」『経済社会と会計』、第11号、2017年、3月、13-27頁。
- 志賀理「FASB概念フレームワークにおける“財務諸表の諸要素”再定義の本質的機能」『同志社商学』2021年9月、第73巻第2号、433-448頁。
- 山内高太郎「国際会計基準審議会の新しい概念フレームワークについての考察(1)」『高知論叢』、第120号、2021年、3月、241-270頁。
- 山崎尚「リース会計における使用権資産認識の問題点に関する検討」『獨協経済』、第102

号、2018年、7月、65-72頁。

山崎尚「リース会計における会計思考の変化」『獨協経済』、第105号、2019年、12月、33-42頁。