

氏名：中田清穂（公認会計士）

1. リースの資産性に関する、本公開草案と企業会計原則との関係の明確化

本公開草案には、収益認識基準第1項のような、本基準が企業会計原則に優先されて適用されることを求める規定はない。したがって本基準は、企業会計原則に準拠したものでなければならないこととなる。

企業会計原則においては、資産は取得を持って資産計上することとされている。

その根拠は、「企業会計原則 第三貸借対照表原則（資産の貸借対照表価額）」の以下の規定で示されている。

五 貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。

しかし、リース取引は取得されたものではない。したがって、企業会計原則を文字通り適用する場合には、資産計上することは許されない。

ただ従来のファイナンス・リースについては、平成5年6月に金融庁企業会計審議会から公表された意見書において、以下のように解説されている。

我が国の現行の企業会計実務においては、リース取引は、その取引契約に係る法的形式に従って、賃貸借取引として処理されている。しかしながら、リース取引の中には、その経済的実態が、当該物件を売買した場合と同様の状態にあると認められるものが増加してきている。かかるリース取引について、これを賃貸借取引として処理することは、その取引実態を財務諸表に的確に反映するものとはいいがたく、このため、リース取引に関する会計処理及び開示方法を総合的に見直し、公正妥当な会計基準を設定することが、広く各方面から求められてきている。

つまり、リース取引の中には「経済的実態が取得と同等」のファイナンス・リースについては、資産計上するという考え方である。

これはいわば「取得原価の拡大解釈」というべき考え方である。

したがってファイナンス・リースは、取得原価の拡大解釈をすることで、なんとか「取得原価主義」の枠内で、つまり企業会計原則から逸脱しないで、取り扱うことができるとされてきた。

これに対して、従来のオペレーティング・リースについては、資産を計上する根拠はない。

「取得と同等」と認められるものではないからである。

従来のオペレーティング・リースを資産計上するためには、資産の定義を、「取得」から考えるのではなく、「将来の正味キャッシュ・インフロー」を根拠にするしかない。

本基準が改定された最大の目的は、日本の会計基準を国際的な会計基準と同等レベルにすることにある。このため必然的に、国際的な会計基準の資産の定義を根拠にする必要が出てくる。

しかしこのような考え方は、本公開草案では明示されていない。

氏名：中田清穂（公認会計士）

ここに本公開草案の最大の瑕疵がある。

したがって、以下のような文章を表現することを求める。

『本基準は企業会計原則に優先されて適用されるものではないが、企業会計原則の定めにはない会計処理を規定している部分がある。

企業会計原則には資産の定義が明確に示されていないが、本基準では国際的な会計基準と同等レベルにするために、すべてのリース取引について資産計上することを求めるために、国際的な会計基準の資産の定義を根拠に資産を認識することを求めることとなる。

国際会計基準審議会（以下「IASB」）が承認した「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下、「IASB の概念 FW」）では、資産は以下のように定義されている。

4.3 資産とは、過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源である。

4.4 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。

この IASB の概念 FW の資産の定義は、日本の企業会計原則における「取得」すなわち所有権の有無にこだわらず、「支配」の概念と「経済的便益を生み出す潜在能力」を基本とした概念である。

これにより、国際財務報告基準（以下「IFRS」）第 16 号「リース」においては、特定の資産が顧客によって「支配」され、「経済的便益を生み出す潜在能力」をもつことを根拠として、リース取引に係る資産を認識することが求められるのである。

本基準においても、かかる IASB の概念 FW の資産の定義に基づいて、リース取引における資産を認識することを求めるものである。

このように、今回の改定により、本基準が企業会計原則の定めとは異なる会計処理を求めることになるが、今後、企業会計原則を含む日本の会計制度において資産の定義を明確にすることを予定している。』

2. 企業会計原則と整合的でない規定があることを明示しないことの実務上の混乱

私が 1 において要求したような、本基準が企業会計原則と整合的でない規定であることを明示しないで、現状の本公開草案のままにしておくことは、実務上の混乱が生じるおそれがある。

その典型的な例が、借上社宅をリース資産として計上する会計処理である。

借上社宅は企業にとって、将来の正味キャッシュ・インフローを伴わず、「経済的便益を生み出す潜在能力」がないので、そもそも国際的な会計基準（上述した IASB の概念 FW の 4.4 項）に定義されている資産の定義を満たしていない。したがって当然に借上社宅は資産

氏名：中田清穂（公認会計士）

を認識する必要はない。

しかし本基準が国際的な会計基準の資産の定義を根拠として資産計上を求めていることを明示していないために、実務上リースの識別の手続きにおいて、リースとして識別され、資産として認識する会計処理が行われる可能性が非常に高いと考えられる。

その根拠として、すでに IFRS を任意適用している企業の中に、借上社宅をリース資産として計上している間違いを犯している企業が少なくないことが、あげられる。

IFRS においては IASB の概念 FW で資産の定義が明示されているにもかかわらず、IFRS を任意適用している日本企業の中には、資産の定義を満たさない借上社宅をリース資産として計上しているのである。

これは、IFRS を適用する上で、IASB の概念 FW を常に念頭において会計処理をする「会計的思考」が醸成されていないことの典型的な例である。

ASBJ においては、このような実務上の混乱を招くような基準を開発するべきではない。

さらに、将来の正味キャッシュ・インフローを伴わず、「経済的便益を生み出す潜在能力」がないものを資産として認識することは、財務諸表の利用者、特に投資家にとっても望まれることではないであろう。また、作成者サイドの重大な課題とされている「本質的な会計思考力」が衰退している経理担当者を、さらに増大させることにもつながりかねない。

資産の定義が明確に示されている IFRS を任意適用している企業の中にも、多くの企業が上述のような過ちを犯している現状においては、本基準を開発するにあたっては、設例などにおいて、借上社宅は資産性がないことを明示することが望まれる。

最後に 1 で示したように、本基準は IASB の概念 FW に定義されている資産の定義を根拠に、リースに係る取引について資産を認識する旨を明示することを、重ねてお願い申し上げたい。