



リース会計の使用権モデルに関する問題点の提起

——リース期間の決定方法の問題を中心として——

内 倉 滋

概要 リース会計の使用権モデルに関する問題点の指摘を、リース期間決定方法を中心に試みた。最大の疑問点は、延長オプション期間中の 権利、義務 を 資産、負債 とした場合、それらは 資産、負債 定義要件を満たさないのではないか、という点だ。さらに、借手側の使用権資産は、延長オプション無考慮の場合であっても、原資産そのものとしての資産定義要件は満たさないのではないか、との問題提起もした。ではどうすべきか？ 筆者は、解約不能な最低契約期間だけをリース期間としてリース 負債、資産 の 認識、測定 を行い、かつ使用権資産を、原資産と同種の有形固定資産ではなく、使用権という権利を表す無形資産ととらえていくべきではないか、と考えている。

Abstract In this article, I discussed the problems of the right-of-use model to lease accounting that IASB and FASB determined to adopt. Under the right-of-use model, the lease term is determined as the longest possible term that is more likely than not to occur taking into account the effect of any options to extend or terminate the lease. But in my opinion, this way of determining the lease term does not meet the definitions of assets and liabilities in the boards' conceptual framework. If so, how is it to be? I think the lease term should be determined as the minimum contractual term that is non-cancellable.

キーワード 閾値、延長オプション、概念フレームワーク、資産と負債の定義、使用権資産
原稿受理日 2012年5月8日

第I章 設題：本稿の目的等

本稿は、IASB、FASB 両審議会がリース会計において採用するに至った使用権モデルが抱えている問題点を、2009年に両審議会から公表された討議資料（DP/2009/1）にまで遡って明らかにし、若干の検討を試みたものである。

その際 本稿では、2010年に両審議会から公表された公開草案（ED/2010/9）を、その直接の分析対象とした。さらに、リース期間の決定方法の問題を検討の中心に据えることとし、また、そこで得られた結論を前提として、“借手側の使用権資産は、延長オプション無考慮の場合であっても、原資産そのものとしての資産定義要件は満たさないのではないか？”との問題提起も試みることにした。

ただし ED/2010/9 の提案内容に対しては、その後 様々な事実上の修正がなされている。かつ、その修正内容自体もまた流動的であり、最終的にどのような中身のものとして確定するのか、いまだ明確ではない。そのような状況ではあるが、IASB、FASB 両審議会が念頭に置く使用権モデルの全体像を知るための包括的な文書が、現時点ではED/2010/9をおいて他に無いため、本稿では本公開草案を直接の分析対象としたものである。

リース期間の決定方法の問題を検討の中心に据えることとした理由についても、ひと言付言しておこう。リース期間の決定方法の問題と言うと、一見、使用権モデルの本質から外れた手続論的な事柄のように感じられるかもしれない。しかしながら筆者の目には、以下の本稿において指摘する諸問題は重大かつ深刻な問題であるように映っている。どのような意味で‘重大かつ深刻’なのかは順を追って説明していくが、端的に言うならば、概念フレームワークに、とりわけ 資産、負債 の定義要件に抵触してしまうのではないかと懸念があるということである。

なお、使用権モデルの意味や出自については、本稿では所与のものとした。また、使用権モデルの持つ意義等についても、とりたてて言及しないこととする。意義等に言及しないで問題点の指摘だけをしているからといって、必ずしも筆者が使用権モデルを全否定しているわけではない。

第Ⅱ章 リース期間の決定方法に関する懸念

第1節 リース期間の決定方法について

第1款 ED/2010/9によるリース期間の決定方法

(1) ED/2010/9によるリース期間の定義

リース期間の決定方法に関する問題提起を試みる上で最初に必要なことは、リース期間がどのように定義され、その決定方法がどのように規定されているのかを明確にしておくことであろう。まずはその点を、ED/2010/9に基づいて、明らかにしておきたい。

ED/2010/9はリース期間を、次のように定義している：「リース期間 五分五分超の可能性で (more likely than not) 起こりうる (to occur) ところの 可能な限りで (possible) 最長の (longest) 期間。」(ED/2010/9, 付録A定義された用語；p.39)。少し言葉を補った、次のような表現もある：「五分五分超の可能性で起こりうる ところの 可能な限りで最長のリース期間、当該リースを延長する/終わらせる あらゆるオプションの影響を考慮した上で…」(ED/2010/9, 前置き及びコメントの勧誘, 何が主要な提案内容か？；p.6 (p.11にも、まったく同文章あり。))。

(2) ED/2010/9によるリース期間の決定方法

上述のような期間をED/2010/9はリース期間としているわけであるが、「このことは借手に、当該リースを延長する/終わらせる あらゆるオプションの影響を考慮した上で、あり得る各リース期間についての発生確率を見積もることを、要請する」(Ernst & Young LLP [2011], p.1314) こととなる。ここに言う“あり得る各リース期間についての発生確率”とは、あり得る各リース期間ごとの、‘リースが最終的にその期間になる確率’のこと、すなわち‘リースがその期間で終わる確率’のこととされている（※別の理解の仕方も可能であるが、一般には、そのようにとらえられている。）。

次いで、「これら [=あり得る各リース期間についての発生確率] は、累積的確率 (cumulative probabilities) に転換されなければならない。」(ibid., p.1314；なお、引用文中の [] 括弧内は引用者の補足 (以下同様。)) と説明される。ここに言う‘累積的確率’とは、‘通算で見た確率’といった意味のもので、内容的には、‘リースが、その期間 (=問題としている 当該の期間) にオプション年数をプラスした期間までは少なくとも継続する確率’のことである (下記仮設例を要参照。)

その上で、「五分五分超の可能性で起こりうるところの可能な限りで最長の期間」としての「リース期間を、契約に含まれている、それゆえ成文法の効力によって実行される[こととなる]ところのあらゆる明示的及び暗黙のオプションを考慮に入れながら、決定する。」(ED/2010/9, par.B16; p.47) こととなる。ED/2010/9 自身の説明によるなら、ED/2010/9 は、上記の累積的確率が50%超となる期間（※この場合の「期間」は、オプション年数プラス後の期間。）のうち最長の期間を「五分五分超の可能性で起こりうるところの可能な限りで最長の期間」ととらえ、その期間をリース期間としている(ED/2010/9, par.B17; p.47)。

なお、「累積的確率が50%超となる期間（※この場合の「期間」は、オプション年数プラス後の期間；上述。）のうち最長の期間」とは、具体的に言えば、行使確率が50%超の延長オプションをすべて考慮に入れていったときのオプション年数プラス後の期間、ということになろう。つまりED/2010/9 は、行使確率が50%超の延長オプションは100%考慮に入れ、それ以外の延長オプションはまったく不考慮として、リース期間を算定しているわけである。こうしたED/2010/9 の立場は、DP/2009/1 が、「リース期間の不確実性は認識を通して取り扱う」という「アプローチ」(DP/2009/1, pars.6.16-6.21; p.54 [ASBJ訳, p.59]) を採っていたことを、そのまま踏襲したものだと言える（※ここに言う「リース期間の不確実性は認識を通して取り扱う」とは、延長オプションの行使確率に応じて、延長オプション期間中のリース資産、負債の推測額を、100%認識したりまったく認識しなかったりする、というやり方を指している。）。

(3) 仮設例による説明

ED/2010/9 によるリース期間の決定方法は、以上のように記述されているわけであるが、これだけでは観念的な理解しか得られないと思われる。そこで、その中身をより明確にしておくため、簡単な仮設例による説明を試みておきたい（なお、後にDP/2009/1 の方のリース期間決定方法の問題点を際立たせる目的で、多少恣意的な仮設数値にしてある。）。

ここでは、5年間の延長を2回（計10年間）できるオプションを借手が有している10年間のリースを、仮定することとしたい。

この場合、リースの期間は、10年、15年、20年の3とおりになりうることになる。その各期間ごとの「リースが最終的にその期間になる（＝その期間で終わる）確率」は、次のようであったとしよう：

リース期間	10年	15年	20年
その期間になる確率	33%	33%	34%

‘リースが最終的にその期間になる（＝その期間で終わる）確率’とは、具体的に言えば、その期間の末時点での‘延長オプションを行使しない確率’のことだと言えよう。例えば佐藤信彦 [2011] は、次のように述べている：「リース期間が5年となる確率が10%であるということは、……更新オプションを行使しない確率が10%ということである……」（佐藤信彦 [2011], p.48；なお、引用文中の……は引用を飛ばした箇所を示す（以下同様）。また、波線下線は引用者による（以下同様）。）。したがって、逆に、その期間の末時点での‘延長オプションを行使する確率’は、次のようになろう：

リース期間	10年	15年	20年
オプション行使確率	67%	34%	0%

10年の末時点では、‘延長オプションを行使しない確率’が33%なので、延長オプションを行使する確率は67%となる。ということは、‘リースがその期間 [=10年] にオプション年数をプラスした期間 [=15年] までは少なくとも継続する確率’が67%ある、と言えることになろう。その15年の末時点では、‘延長オプションを行使しない確率’が33%なので、さらに延長オプションを行使する確率は34%（＝67%－33%）となる。したがって、‘リースがその期間 [=15年] に [さらに] オプション年数をプラスした期間 [=20年] までは少なくとも継続する確率’は34%ある、と言えることになろう（※‘リースがその期間にオプション年数をプラスした期間までは少なくとも継続する確率’は、このように累積的に計算していくため、Ernst & Young LLP [2011] はこの確率を「累積的確率 (cumulative probabilities)」(p.1314)と呼んでいるわけである。）。

ED/2010/9は、この累積的確率が50%超となる期間（※この場合の‘期間’は、オプション年数プラス後の期間；前述。）のうち最長の期間を、‘五分五分超の可能性で起こりうるところの可能な限りで最長の期間’にとらえ、その期間をリース期間としている（前述）。この仮設例の場合、リースが10年間は少なくとも継続する確率は100%であり、15年間は少なくとも継続する確率は67%、20年間は少なくとも継続する確率は34%である。したがって、‘五分五分超の可能性で起こりうるところの可能な限りで最長の期間’としてのリース期間は、15年と判定されることになろう。

第2款 DP/2009/1によるリース期間の決定方法

(1) DP/2009/1によるリース期間の定義及び決定方法

後の議論で必要なため、DP/2009/1が採用していたリース期間の決定方法を、ここで説明しておきたい。

DP/2009/1も、一定の延長オプションは100%考慮に入れ、それ以外の延長オプションはまったく不考慮として、リース期間を算定する点は、ED/2010/9と同じである(前述)。ただしDP/2009/1では「本両審議会は、最も起こりそうなリース期間(the most likely lease term)を確定するように借手に要請することを、暫定的に決定した」(DP/2009/1, par.6.36)。このリース期間のことをDP/2009/1は、「最高の確率のあるリース期間(the lease term with the highest probability)」(par.6.35, 設例5;p.57)と言い換え、ED/2010/9もこの期間を、同様に、「最高の発生確率のある期間(the term with the highest probability of occurring)」(ED/2010/9, par.BC118;p.37)と表現している。

これらの記述からだけでは、この期間が何を指しているのか、明確ではない。しかしながら、DP/2009/1の説明(特にpar.6.35, 設例5;p.57)を見てみると、要するに、前述したあり得る各リース期間ごとの‘リースが最終的にその期間になる(=その期間で終わる)確率’が、最も高くなるような期間のことである。ED/2010/9のような‘累積的確率’といった見方は、DP/2009/1では採られていない。

では、この‘リースが最終的にその期間になる(=その期間で終わる)確率が最も高くなる期間’をリース期間とするという考え方を、前記の仮設例に適用すると、どうなるであろうか? 前述したように、この仮設例の場合、あり得る各リース期間ごとの‘リースが最終的にその期間になる(=その期間で終わる)確率’は、10年の場合33%、15年の場合33%、20年の場合34%であった。確率が最も高くなる期間は、34%の確率である20年である。したがって、DP/2009/1の決定方法によるリース期間は、20年ということになる。

(2) 蓋然性の定め方に関するED/2010/9との違い

DP/2009/1によるリース期間の定義/決定方法は、前述したED/2010/9のものとは、大きく異なるものである。しかしながら、一定の蓋然性(確実性の度合い)を定めてリース期間の決定方法を規定している点では、ED/2010/9と共通性がある。

ただし、DP/2009/1では“最も起こりそうな”とか“最高の確率のある”という形で一定の蓋然性を定めているのに対し、ED/2010/9は、一定の蓋然性を定める際に more

likely than not という特定の 判定尺度/閾値 を用いている。DP/2009/1 は、「特定のリース期間を決定することについての3つのあり得るアプローチを考察した：」として、「(a)確率の下限値 [ASBJ 訳：蓋然性の閾値] (b)リース期間の質的な評価 (c)最も起こりそうなリース期間」という3つのアプローチを挙げているのであるが (DP/2009/1, par.6.24; p.55), DP/2009/1 はそのうちの「最も起こりそうなリース期間」というアプローチを採り、ED/2010/9 は「確率の下限値 [蓋然性の閾値]」というアプローチを採っているのだ、と行うことができよう。

なお、DP/2009/1 と異なるアプローチを ED/2010/9 が採るに至ったことについては、後に批判的にコメントしたい。

第2節 リース期間の決定方法と 資産、負債 定義との関係

第1款 資産、負債 定義との整合性の確認の必要性

ED/2010/9 は、上で述べたように、“リース期間の不確実性は認識を通して取り扱う”というアプローチに立っている。前述もしたが、ここに言う“リース期間の不確実性は認識を通して取り扱う”とは、延長オプションの行使確率に応じて、延長オプション期間中のリース 資産、負債 の推測額を、100%認識したり まったく認識しなかったりする、というやり方を指している。

このアプローチによると、ひとたびリース期間の存在が認定されれば、自動的に、その期間中のリース 資産、負債 がフルに (=推測額の100%すべてが) 認識される、ということになる。「リース期間に関する不確実性は、……認識すべき資産又は負債が存在するかどうかに影響する」(ED/2010/9, par.BC120(c); p.39 [ASBJ 訳, p.35]) と行うこともできよう。

この結果、逆に、リース期間の存在を認定するためには、その期間中のリース 資産、負債 として推測されるものが概念フレームワーク 資産、負債 定義と100%整合的でなければならない、ということにもなる。リース期間の決定方法は、資産、負債 定義と整合的である必要もある、ということである。

第2款 ED/2010/9 は 資産、負債 定義と整合的だと言明している

では ED/2010/9 は、その点、すなわち“使用権モデルによって (正確に言うなら、それが規定しているリース期間決定方法のもとで) リース 資産、負債 として推測されるものが、概念フレームワーク 資産、負債 定義と100%整合的であるかどうか”という点に

つき、どのように説明しているのでしょうか？

ED/2010/9は、使用権モデルは現行の概念フレームワークの資産、負債定義と整合性がある、と次のように述べている：「本モデルの適用は：……本両審議会の概念フレームワークと首尾一貫的であろう。使用権資産は、以下のような[現存する]資源だ…、[すなわち]リース契約の締結（過去の事象）の結果として借手により統御[ASBJ訳：支配]されており（controlled）、かつ、将来においての経済的便益がそこ[＝資源]から借手に流入するということが予想されているところの[資源だ]…。それは、それゆえ、資産の定義と符合している。リース料を支払うべき債務は、リース契約の締結から生じている、借手の[＝借手が負っている]以下のような現存する債務（present obligation）だ…、[すなわち]その決済が[将来においての]経済的便益を内に含んでいる諸資源の当該借手からの流出に結果的に至る、ということが予想されているところの[現存する債務だ]…。それは、それゆえ、負債の定義と符合している。」（ED/2010/9, par.BC6; p.8）。

ただしED/2010/9は、上記のような結論を述べるだけで、その詳細な根拠、とりわけ、「将来延長オプションを行使したときに生じるであろう権利/義務は、今期の資産/負債として資産/負債定義要件を満たすと言えるのか」という点については、一切言及していない。思うにED/2010/9は、それについてはDP/2009/1で明らかにされているので繰り返す必要は無い、と考えたのかもしれない。

第3節 疑問点の提起

第1款 疑問点その1：資産、負債定義との整合性に関するDP/2009/1の説明は不十分

(1) 延長オプションを含まない単純なリースを前提とした説明

ではDP/2009/1は、その点（特に「将来延長オプションを行使したときに生じるであろう権利/義務は、今期の資産/負債として資産/負債定義要件を満たすと言えるのか」という点）につき、どのような説明をしているのでしょうか？

DP/2009/1は、まずは、「当該リースは解約不能であり、そして、リース期間を延長したり……する権利……は、存しない。」（DP/2009/1, par.3.6, 設例1；p.24）ような「単純なリース契約」（DP/2009/1, par.3.6; p.24）を前提とし、そうした「単純なリースから生じる権利と義務を識別した上で、……これらの権利と義務が資産と負債の定義を満たすか」（par.3.12; p.25 [ASBJ訳, p.31]）の検討をしている。その際、概念フレームワークの「資産の特徴」（＝資産の定義要件）及び「負債の……基本的特徴」（＝負債の定義要件）

を、ともに3つに整理し（pars.3.13-3.14; p.25 [ASBJ 訳, p.31]）、その上で、それら3つの基本的特徴（=定義要件）を、‘単純なリースから生じる権利’が持っているか（par.3.16; p.26 [ASBJ 訳, pp.31-32]）、‘単純なリースから生じる義務’が持っているか（pars.3.18-3.20; pp.26-27 [ASBJ 訳, pp.32-33]）、という分析を行っている。

そして、次のような結論に至っている：

1. ‘単純なリースから生じる権利’は、「リース契約によって確立された法的に強制力のある権利」（DP/2009/1, par.3.25; p.28 [ASBJ 訳, p.34]）であり、「単純なリースの場合の」リース期間にわたってリース物件を使用する借手の権利は、フレームワーク及び概念書第6号の資産の定義を満たすと両ボードは暫定的に結論した。」（DP/2009/1, par.3.17; p.26 [ASBJ 訳, p.32]）。
2. ‘単純なリースから生じる義務’は、「リース契約によって確立された法的に強制力のある義務」（DP/2009/1, par.3.25; p.28 [ASBJ 訳, p.34]）であり、「単純なリースの場合の」借手がリース料を支払う義務はフレームワーク及び概念書第6号の負債の定義を満たすと両ボードは暫定的に結論した。」（DP/2009/1, par.3.21; p.27 [ASBJ 訳, p.33]）。

なお、少し先走ったコメントになるが（DP/2009/1が先走っているためであるが…）、DP/2009/1は、以上のような単純なリースの場合の説明をただで、次のような記述をしている：「両ボードは、リース会計に関するこの新たなアプローチが現行基準に対する多くの批判に対処できるものと考えた。特に、……(d)新たなアプローチは両ボードの概念フレームワーク及び最近公表された基準と整合している。」（par.3.28; p.29 [ASBJ 訳, p.35]）。単純なリースを検討しただけにもかかわらず、“新たなアプローチは概念フレームワークと整合的である”と延べ、またそのことは、新たなアプローチの長所の1つだと考えているわけである。この後に指摘する、延長オプションを含む複雑なリースを前提とした説明の不十分さと合わせ考えてみると、こうしたDP/2009/1の姿勢には大いに問題があると言えよう。

(2) 延長オプションを含む複雑なリースを前提とした説明

他方DP/2009/1は、「追加のリース料支払による延長オプション」（par.3.29; p.30 [ASBJ 訳, p.35]）を含むような「複雑なリースにおける権利と義務」（par.3.30; p.30 [ASBJ 訳, p.35]）が概念フレームワークの資産と負債の定義要件を満たすかどうか、についての検討は、ほとんどしていない。

わずかに、延長オプションに関する次のような言及（※しかも、自らは採用しないこととした「複雑なリースにおける権利と義務を〔構成要素に分解して〕別個に認識・測定する……構成要素アプローチ」（DP/2009/1, par.3.30; p.30 [ASBJ 訳, pp.35-36]）の観点からの言及である。）はしている：「複雑なリースから生じる権利と義務を構成要素に分解して個別に分析すると、リースを延長又は終了するオプションは資産の定義を満たすと結論することができる。」（DP/2009/1, par.3.31; p.30 [ASBJ 訳, p.36]）。DP/2009/1は、これ以上の説明をしていないため、ここに言う「リースを延長……するオプションは資産の定義を満たす」の意味自体、不明である。（単に“そうしたオプション自体に一定の財産的価値があると見ることもできる”との言及かもしれないが、）もしかすると“将来延長オプションを行使したときに生じるであろう権利は今期の資産として資産定義要件を満たす”という意味で述べているのかもしれない。仮にそうだとすると、将来延長オプションを行使したときに生じるであろう権利が、なぜ今期の資産として資産定義要件を満たすのか、についての具体的な説明までは、まったくしていない。

将来延長オプションを行使したときに生じるであろう義務は、今期の負債として負債定義要件を満たすのかどうか、もし満たすのであればどのような根拠からか、についての説明は、いっさい無い。

このように、“将来延長オプションを行使したときに生じるであろう権利/義務は、今期の資産/負債として資産/負債定義要件を満たすと言えるのか”という点についてのDP/2009/1の説明は、まったく不十分である。それにもかかわらずDP/2009/1は、前述したように“新たなアプローチは概念フレームワークと整合的である”と述べているわけである。

第2款 疑問点その2：一定の蓋然性を定めてリース期間の決定方法を規定していることへの疑問

(1) 資産、負債定義と不整合になる懸念

では、果たして、将来延長オプションを行使したときに生じるであろう権利/義務は、今期の資産/負債として資産/負債定義要件を満たすと言えるのであろうか？

結論的に言うなら、大いに疑問があると言わざるをえない。

そう思える第一の根拠は、ED/2010/9が、一定の蓋然性を定めてリース期間の決定方法を規定していることである（※一定の延長オプションを考慮に入れるためには、そうせざるをえないのかもしれないが）。そうした規定の仕方は、概念フレームワーク 資産、

負債 定義と整合しないのではないか、との懸念があるということである。

なお ED/2010/9 は、一定の蓋然性を定める際に more likely than not という特定の判定尺度/閾値 を用いているのであるが、そのことについての問題提起は後に別にしたい。

(2) 資産、負債 定義と整合しない理由

上記したような懸念をなぜ抱くのか、の理由を、少し詳しく説明したい。

DP/2009/1 は、「単純なリースの場合」借手は、リース期間中リース物件を使用する権利を統御 [ASBJ 訳：支配] している (controls) ……」(par.3.16(a); p.26) ことを、「単純なリースから生じる権利」が資産定義と整合的である根拠の1つ（3つ挙げている根拠の第1のもの）として挙げている。ED/2010/9 のリース期間の決定方法に従えば、複雑なリースの場合は、“借手は、リース期間中リース物件の使用権を、50%超の確率で統御している”ことが、資産定義と整合的である根拠（の1つ）ということになってしまう。しかしながら概念フレームワークは、この“資産は当該事業体により統御されている資源だ”という資産定義要件については、一定の蓋然性を定めて規定してはいないのである。

なお、ここで掘り下げるべき事柄ではないのであるが、DP/2009/1 は、「借手は、リース期間中リース物件を使用する権利を統御 [ASBJ 訳：支配] している」(par.3.16(a); p.26) だけで、「事業体は、経済的資源/便益を統御 [ASBJ 訳：支配] している。」(par.3.13; p.25) という資産定義要件（＝“資産は当該事業体により統御されている資源だ”という要件）を満たす（＝リース物件そのものとしての資産定義要件を満たす）、と考えている。この“ある資産（物的な資産の場合。）の使用権を統御していれば、所有権が無くてもその資産を統御していると言えるので、資産定義要件を満たす。”との主張については、後に再度取り上げ、問題提起をしたい。

本題に戻ることとしよう。リース債務の負債性についても、同様のことが言える。DP/2009/1 は、「単純なリースの場合」借手は、賃借料を支払うべき現存する債務を負っている (has)。(par.3.20(a); p.27) ことを、「単純なリースから生じる……義務」が負債定義と整合的である根拠の1つ（3つ挙げている根拠の第1のもの）として挙げている。ED/2010/9 のリース期間の決定方法に従えば、複雑なリースの場合は、“借手は、リース期間中リース料を支払うべき現存する債務を、50%超の確率で負っている”ことが、負債定義と整合的である根拠（の1つ）ということになってしまう。しかしながら概念フレームワークは、この“負債は当該事業体の現存する債務だ”という負債定義要件についても、一定の蓋然性を

定めて規定してはいないのである。

ところで、概念フレームワークは、負債の場合で述べるなら、‘将来における経済的便益の流出’という負債定義要件については、一定の蓋然性を定めて規定している（ただしIASBフレームワークの場合、この蓋然性の規定は、認識要件の方に移されている）。現行の概念フレームワークは、probable という判定尺度/閾値を用いて一定の蓋然性を定めている。それに対し、“負債は当該事業体の現存する債務だ”という負債定義要件については、上で述べたように、一定の蓋然性を定めて規定してはいないわけである。このことを具体的な例で述べるならば、例えば製品保証債務のような、認識の可否判断に当たって見積りの必要がある負債の場合でも、製品保証債務が現存するのかどうかにつき見積もっているのではなく（製品保証契約を交わしている限り、製品保証債務は現存する、ということ）、将来の保証期間中に製品保証を要求されて経済的便益の流出が生じることになるかどうかを見積もっているのだ、ということである。

概念フレームワークのこのような（資産/負債の定義要件の中での）非一貫的な規定ぶりは、どのように解すべきであろうか？ 将来に起こることにかかわる要件には一定の蓋然性を定めることが必要だが、“当該事業体の現存する債務だ”といった）現在の状況にかかわる要件の場合には不要だ（と言うよりも、そうすべきでない）、と概念フレームワークは考えているのではないだろうか？ 現在の状況にかかわる要件の場合に一定の蓋然性を定めて規定していないことの意味が、“現在の状況にかかわる要件の場合には、more likely than not のような、probable よりもハードルの低い判定尺度/閾値を用いて一定の蓋然性を定めてもかまわない”という意味でないことだけは、明らかであろう。

以上の認識を前提にし、複雑なリースの場合を念頭に置いて、あらためて次のような問題提起をしたい：

1. 将来のある期間において ある財貨の しかも使用権だけの統御をしているであろう確率（＝リースがその期間までは少なくとも継続する確率）が50%ちょっとしかないようなときに、その期間中における使用権（の推測額）の100%の額を‘当該事業体の現存する資源’として今期の貸借対照表に計上してもかまわないのであろうか？
2. 将来のある期間においてリース料を支払う義務が生じているであろう確率が50%ちょっとしかないようなときに、その期間中におけるリース料支払額（の推測額）の100%の額を‘当該事業体の現存する債務’として今期の貸借対照表に計上してもかまわないのであろうか？

第3款 疑問点その3：借手側の意思で避けられるような支払額は‘現存する債務’か？

上記において、支払義務が生じているであろう確率が50%ちょっとしかないようなリース料の推測額は‘現存する債務’とは言えないのではないか、との問題提起をした。このことは、別の観点から言えば、次のような問題提起をしていることにもなる：“延長オプションはあくまでも「権利」であり、「ただし義務ではない」（DP/2009/1, par.6.1; p.51 [ASBJ 訳, p.56]）。つまり、将来 延長オプションを行使したときに生じるであろうリース料支払義務は、オプション行使確率がどんなに高かったとしても 借手側の（オプション不行使の）意思により回避可能なものである。それゆえそれは、オプション行使前の段階では、「リース契約によって確立された法的に強制力のある義務」（DP/2009/1, par.3.25; p.28 [ASBJ 訳, p.34]）とは言えないものであり、したがって概念フレームワークの‘負債は当該事業体の現存する債務だ’という負債定義要件を満たさないものではないか”，との問題提起である。

実際 DP/2009/1 は、単純なリースの場合のリース料支払義務が負債の定義要件を満たすと結論付けた根拠として、「借手が契約を破棄しない限り、……借手に……リース料の支払を逃れる契約上の権利はない。したがって、借手にはリース料を支払う無条件の義務がある。」（par.3.19; p.26 [ASBJ 訳, p.32]）という点を挙げている。この論法からすると、将来 延長オプションを行使したときに生じるであろうリース料支払義務は、借手に支払を逃れる契約上の権利があるので、オプション行使前の段階では負債の定義要件を満たさない、ということになってしまおう。

こうした問題提起は、ボードメンバー自身によっても、次のようになされている。

1. 「このアプローチでは、更新によって5年間延長される可能性が高い [is likely to] 10年のリースと解約不能の15年リースを区別することができない。解約不能のリースの場合、借手は15年間リース料を支払わなければならない。オプション付のリースの場合、借手は10年経過後にリース料の支払を回避することができる。」（DP/2009/1, par.6.21; p.54 [ASBJ 訳, p.59]）。
2. 「ボードメンバーの一部は、両ボードが提案するアプローチでは（例えば）次のようなリースの違いを区別できないと指摘した。(a) 5年リースに3年の延長オプションが付随しており、当該オプションが行使される可能性が高い [is likely to] リースと (b) 8年リース どちらのリースでも、借手は8年間のリース料支払義務を認識することとなる。しかし、オプション付5年リースでは、借手は第2期のリース料支払を回避することができる。」（DP/2009/1, par.6.37; p.58 [ASBJ 訳, p.63]）。

先に、DP/2009/1には、“将来 延長オプションを行使したときに生じるであろう義務は、今期の負債として負債定義要件を満たすのかどうか”についての説明がいっさい無いことに言及した。もしかすると、上記したようなボードメンバーの存在が、そうさせているのかもしれない。なぜならば、彼らの上記したような見解をDP/2009/1は、特段 否定してはいない (par.6.37; p.58 [ASBJ 訳, p.63] 要参照。) からである。ということは、“将来 延長オプションを行使したときに生じるであろう義務は、今期の負債として負債定義要件を満たすのかどうか”につきDP/2009/1は、単に言及していないのではなく、(積極的にはないにせよ) 否定しているということになってしまうのではないだろうか。

第4款 疑問点その4：一定の蓋然性を定める際に特定の 判定尺度 / 閾値 を用いていることへの疑問

(1) DP/2009/1の主張との乖離

先に、“ED/2010/9は、一定の蓋然性を定める際に more likely than not という特定の 判定尺度/閾値 を用いているのであるが、そのことについての問題提起は後に別にしたい。”と述べた。ここまでは、ED/2010/9がリース期間の決定方法を規定する際に一定の蓋然性を定めていること自体の問題提起をしてきたわけであるが、一定の蓋然性を定める際に more likely than not という特定の 判定尺度/閾値 を用いていることについての問題提起を、ここで、2つの観点からしておきたい(※むろんのこと、より根本的な問題は、一定の蓋然性を定めていること自体である)。

最初に、ED/2010/9の姿勢(=一定の蓋然性を定める際に特定の 判定尺度/閾値 を用いていること)は、DP/2009/1での論議からすると問題がある、という問題提起をしたい。

DP/2009/1も、一定の蓋然性を定めてリース期間の決定方法を規定している点では、ED/2010/9と同じである(前述)。しかしながらDP/2009/1は、一定の蓋然性を定める際に特定の 判定尺度/閾値 を用いることには、明確に反対している。すなわち、「両ボードは、ほぼ確実 (virtually certain)、かなり確実 (reasonably certain)、可能性が高い (probable)、及びどちらかと言えばあり得る (more likely than not) などの異なる蓋然性 [probability] の閾値をリース期間の決定に用いることを議論した。」(par.6.28; p.56 [ASBJ 訳, p.61]) が、次のような結論に至ったとのことである：「しかし両ボードは次のような難点を指摘した。(a)概念的に正しい蓋然性の閾値は存在しない。……そのため、どれか1つの蓋然性の閾値を取り上げることは恣意的となるだろう。(b)蓋然性の閾値を定

めることは原則ベースのアプローチではなく、むしろルールを表すと考える者がいる。」（par.6.30; p.56 [ASBJ 訳, p.61]）。そうした認識の上で DP/2009/1 は、特定の 判定尺度/閾値 を用いないで一定の蓋然性を定めるべきだと考え、‘リースが最終的にその期間になる（＝その期間で終わる）確率が最も高くなる期間’をリース期間とする、というアプローチを採用したものと思われる。

それにもかかわらず ED/2010/9 は、その DP/2009/1 のアプローチを取り下げて、特定の 判定尺度/閾値 を用いて一定の蓋然性を定めるアプローチを採用することとしたわけである。しかも、その間の納得のいく説明を、まったくしていない。わずかに ED/2010/9 の「公開草案リースの結論の根拠」に、次のような説明がなされているのみである：「本両審議会の見解では、リース期間は、リース期間がどのくらいになるかに関する当該事業単位の合理的な期待を反映させるべきだ。それ [=合理的な期待] が、最高の発生確率のある期間とは異なることを明確にするために、本公開草案は次のような提案をしている…、[すなわち] 事業体は、五分五分超の可能性で (more likely than not) 起こりうるところの 可能な限りで最長のリース期間を仮定することによって、リースを延長する/終わらせる オプションの会計処理をしていくべきだ、との…。」（par.BC118; p.37）。

では、IASB、FASB 両審議会は、「概念的に正しい蓋然性の閾値は存在しない。」とか「どれか1つの蓋然性の閾値を取り上げることは恣意的となるだろう。」ともともと考えていながらも、ED/2010/9 の段階ではなぜ特定の 判定尺度/閾値 を用いて一定の蓋然性を定めるアプローチを採用したのであろうか？ 前述のように DP/2009/1 は ‘リースが最終的にその期間になる（＝その期間で終わる）確率が最も高くなる期間’をリース期間とすることを暫定的に決定したわけであるが、ひょっとするとそのアプローチには大きな問題があることが明らかになったため、しかたなく ED/2010/9 は、いったんは否定した ‘特定の 判定尺度/閾値 を用いて一定の蓋然性を定めるアプローチ’ を採ることとし、その 判定尺度/閾値 として ‘暫定的に’ more likely than not を選択することとした、ということかもしれない。

ただし ED/2010/9 は、“DP/2009/1 のアプローチには大きな問題がある”と明言しているわけではない。したがって、あくまでも推測にすぎないのであるが、少なくとも以下に述べるような2つの問題点を指摘することはできよう。

第1の点は、DP/2009/1 のアプローチ（＝‘リースが最終的にその期間になる（＝その期間で終わる）確率が最も高くなる期間’をリース期間とする、というアプローチ）を採用した場合、‘リースが最終的にその期間になる（＝その期間で終わる）確率’が、最も

高くなる確率を見た場合であっても、相当に小さくなってしまいうることである。例えば、先にリース期間の決定方法を説明した際に提示した仮設例の場合、‘リースが最終的にその期間になる（＝その期間で終わる）確率が最も高くなる期間’は20年であり、そのときの確率はたったの34%である！ そのような事態を想定して、「ディスカッション・ペーパー [=DP/2009/1] に対するコメント提出者は、リース料の現在価値を最も可能性の高いリース期間に基づいて算定すると、負債の定義を満たさない負債の認識につながる可能性がある」と述べた。」(ED/2010/9, par.BC116; p.37 [ASBJ 訳, p.33]) ものと思われる。

指摘できる第2点は、‘リースが最終的にその期間になる（＝その期間で終わる）確率が最も高くなる期間’の確率とそれ以外の期間の確率とがほとんど変わらない、という事態になってしまいうる点である。例えば前述の仮設例の場合、‘リースが最終的にその期間になる（＝その期間で終わる）確率’は、10年の場合33%、15年の場合33%、20年の場合34%であった。したがって、‘リースが最終的にその期間になる（＝その期間で終わる）確率が最も高くなる期間’の確率は34%、それ以外の期間の確率は33%と、ほとんど変わらないことになる。たった1%の差でリース期間が10年になったり20年になったりしてしまうわけであり、こうした結果になることに対して疑問が生じても、当然なのかもしれない。

(2) 特定の 判定尺度/閾値 を用いるとしても more likely than not を用いているのは拙速だ

続いて、仮に一定の蓋然性を定める際に特定の 判定尺度/閾値 を用いるとしても、ED/2010/9 が more likely than not を用いているのは拙速ではないか、という問題提起をしたい。

上述したように概念フレームワークは、資産の場合で述べるなら、‘将来においての経済的便益の流入’という資産定義要件については、特定の 判定尺度/閾値 を用いて一定の蓋然性を定めている。しかしながら、その場合でも、概念フレームワークが用いている判定尺度/閾値 は、(more likely than not ではなく) probable である。それゆえ、概念フレームワーク 資産、負債 定義との整合性という問題に直接的に結び付く ‘リース期間の決定方法’ を規定する際に ED/2010/9 が、(probable ではなく) more likely than not という 判定尺度/閾値 を用いて一定の蓋然性を定めている点は、概念フレームワークと整合的でないと言えよう（※ここで再度強調しておくが、より根本的な問題は、一定の蓋然性を定めていること自体である。）。

そのような問題意識からではないかもしれないが、「いくばくかのボードメンバーは、‘相当程度確実な (reasonably assured)’ のような、‘五分五分超の可能性 (more likely than not)’ よりも [ハードルの] 高い下限値 [=閾値] (threshold) の方を、好ましく思っていたようだ。」(ED/2010/9, par.BC119; p.38), とのことである。むろん、「現行のリース会計諸基準……のもとではオプション期間は、借手がリース物件をオプション期間中使用するそれ [=借手] の権利を行使するであろうことが、相当程度確か (reasonably certain) (相当程度確実 (reasonably assured)) であるならば、リース期間に含まれる。」(DP/2009/1, par.6.27; p.55) ことになっているので、この現行基準をそのまま活かすべきだとの主張 (=オプションの行使が相当程度確かな (reasonably certain) 更新オプションまでは考慮に入れるべきだとの主張) と見ることもできる。しかしながら、more likely than not という判定尺度/閾値を用いて一定の蓋然性を定めていることへの批判であることには、違いが無い。

たしかに、「両ボードは現在、資産と負債の定義を見直す共同のプロジェクト (概念フレームワーク・プロジェクト) に取り組んでいる。」(DP/2009/1, par.3.13, fn; p.25 [ASBJ 訳, p.31]) のであり、そこにおいて、概念フレームワーク 資産、負債 定義における (あるいは認識要件の規定における) 判定尺度/閾値を (現行の probable から) more likely than not へ変更すべきではないか、との検討がなされていることは事実である。そうした状況ではあるが、「しかし、そのプロジェクトが完了するまで、両ボードは現行の定義を用いる。」(DP/2009/1, par.3.13, fn; p.25 [ASBJ 訳, p.31]) ことともされている。そのような認識を前提とするならば、仮に一定の蓋然性を定める際に特定の判定尺度/閾値を用いるとしても、ED/2010/9 がそれを more likely than not としていることは、拙速に過ぎるのではないかと思われる。

第5款 疑問点その5：延長オプションの中身は未契約のものとして扱われるべきでは？

ED/2010/9 のリース期間の決定方法に対する疑問点の最後として、漠然としたものながら、しかし根本的な1つの懸念を表明したい。それは、そもそも延長オプションの中身は、オプションが行使されないうちは、事実上まだ契約されていないものとして企業会計上取り扱われるべきなのではないか、との疑問である。

この懸念を、少し極端な形で言い表してみよう。筆者には、次のような漠然とした疑問があるのである：ED/2010/9 のリース期間の決定方法は、‘将来のある時点で50%超の確率で締結する可能性のある契約’を (その将来のある時点で) 締結し履行したと仮定した

ならば 取得/負担 するであろう 資産/負債 を、当期の貸借対照表に前倒して計上しているようなものなのではないだろうか、との…。

もしもその懸念が当たっていたのであれば、将来 延長オプションを行使したときに生じるであろう権利と義務は、むしろのこと「リース契約によって確立された法的に強制力のある権利」/「リース契約によって確立された法的に強制力のある義務」ではない。それどころか、それら 権利/義務 のオンバランス処理は、'未履行契約の認識'にも至らない '未契約契約の認識' ということになってしまうのではなかろうか。

第4節 ではどうすべきか？

以上、延長オプションの取扱いをめぐる様々な観点からの問題提起を、前節において試みてきた。では、リース期間の決定は、どのようになされるべきであろうか？

これまでの議論から、結論は自ずと明らかであろう。筆者は、延長オプションをいっさい考慮しない期間でリース期間をとらえていくべきだ、と考えている。解約不能な最低契約期間だけをリース期間とし、その期間にかかるリース料に基づきリース 負債、資産 の認識、測定 を行っていくべきではないか、ということである。

リース期間に対するこのような見解は、ED/2010/9や DP/2009/1の中でも言及されている。結果的に見ればこの見解は、「契約上の最小期間についてリース料受取債権又はリース料支払債務を認識し、当該期間の延長オプションが存在する場合には開示を行う。」ところの「開示アプローチ」(ED/2010/9, par.BC120(b); p.38 [ASBJ 訳, p.34])と同内容になろう(※ただしED/2010/9自身は、「財務諸表の利用者に提供される情報の有用性は低くなる」(par.BC120(b); p.38 [ASBJ 訳, p.34])ことを根拠に、このアプローチを不採用としている)。ボードメンバーの一部に類似の主張をする人たちがいることの紹介も、されている:「ボードメンバーの一部は、…… [DP/2009/1が] 提案しているアプローチを支持しない。代わりに、……借手は [原則的には] 最低契約期間を基礎としてリース料支払債務を [それゆえ使用権資産を] 認識しなければならないと彼らは考えている。」(DP/2009/1, par.6.37; p.58 [ASBJ 訳, p.63])。IASBのボードメンバーの一人のステイヴン クーパー (Stephen Cooper) も、その一人である:「Pars.13, 34, 51は、オプションリース期間が、五分五分超の可能性で起こりうる最長の期間を計算ベースとして、借手の使用権資産と貸手の受取勘定の 認識、測定 の中に含まれるべきことを、要請している。クーパー氏は、このアプローチに同意していない。」(ED/2010/9, par.AV2; p.62)。

ここで問題としている「使用権」という「権利」が法的にどのようなものになるかは、リース物件次第ということになるが、ほとんどの場合、（第三者に対抗しえない）債権である（※‘物権法定主義’の足かせがあるため、わが国において想定しうる唯一の例外は、「土地の長期リース」（ED/2010/9, par.BC38; p.17 [ASBJ 訳, p.17]）のときの「使用権」が借地法上の借地権たる地上権に該当する場合ぐらいであろう。）。つまりその中身は、借手の側から言えば、あくまでも‘貸手を介してリース物件を使用させてもらう権利’であるにすぎない。そうした‘単に当事者間で主張しうるにとどまる効力しか持ち得ない権利にすぎない「使用権」という権利’の移転/取得、という取引事象の場合、それにかかわる権利、義務の認識は、現存する契約によって明確に保証されている期間（＝解約不能な期間）に限定して行われるべきだと思われるが、いかがであろうか。

第三章 使用権資産は原資産と同種の有形固定資産と言えるのか？

第1節 問題提起

リース期間の決定方法という、前章において検討してきた問題は、借手側と貸手側の両者にかかわる問題である。本稿の最後に、借手側のみにかかわる、しかしながらある意味でより根本的な問いかけを、ここでしておきたい。それは、“使用権資産は原資産（underlying asset; リース物件のこと。）と同種の有形固定資産と言えるのか？”との疑問、具体的には、“借手側の使用権資産は、延長オプション無考慮の場合であっても、原資産そのものとしての資産定義要件を満たさないのではないか？”との問題提起である。

ED/2010/9自身は、“使用権資産は原資産と同種の有形固定資産だ”とまで明言しているわけではない。しかしながら、少なくとも原資産と同種の有形固定資産と見なされることにはなっている。すなわち、次のような規定（使用権資産の表示に関する箇所での規定であるが…）をED/2010/9はしている：「ある者は使用権資産を無形資産と見るかもしれないが、本両審議会は次のように考えている…、[すなわち]使用権資産を有形固定資産と同じ所に（with）分類することは、借手がどのように原資産（underlying asset）を使用しているのかに関するより良い情報を提供すると…、それを無形資産として分類するよりも…。」（ED/2010/9, par.BC143; p.46）。

そのような認識を前提として、本題に入ることとしよう。最初に、ここで提起している問題につき一般的にはどのように理解されているのか、ということに、言及しておきたい。ひと言で言うなら、使用権資産が原資産そのものとしての資産定義要件を満たしているで

あろうことは、一般的には自明のこととされている。IASBフレームワークが、“使用権資産は（仮にそれを原資産と同種の有形固定資産と見なした場合であっても）資産定義要件を満たしている”と述べているように読める（cf.F.51）ためである。しかしながら、本当にそんなに自明のことなのであるか？

かような疑問を持つに至った理由を、簡単に説明したい。DP/2009/1は、前述したように、「借手は、リース期間中リース物件を使用する権利を統御〔ASBJ 訳：支配〕している」（par.3.16(a); p.26）だけで、「事業体は、経済的資源/便益を統御〔ASBJ 訳：支配〕している。」（par.3.13; p.25）という資産定義要件を満たす（＝リース物件そのものとしての資産定義要件を満たす）、と考えている。“ある資産（物的な資産の場合。）の使用権を統御していれば、所有権が無くてもその資産を統御していると言えるので、資産定義要件を満たす。”との主張をしているわけである（「借手は、リース期間中リース物件を使用する権利を統御している。……したがって本両審議会は、暫定的に結論付けた…、リース物件をリース期間中使用する借手の権利は、〔IASB〕フレームワーク及び〔FASB〕CON 6における資産の定義と符合している、と。」（par.3.16-3.17; p.26））。しかしながら、概念フレームワークの資産定義要件の“当該事業体により統御されている資源”の意味（特に物的な資産の場合の意味）は、使用権ばかりでなく収益権や処分権も（すなわち、所有権の実質的中身である使用、収益、処分 の 3 権能すべてが）統御されている、という意味が含まれているのではないだろうか？

もしもそうであったならば、“ある原資産の使用権を統御しているだけでは、その原資産を統御しているとは言えないのではないだろうか？”との疑問を呈することができる。このことを言い換えるならば、“借手側の使用権資産は、延長オプション無考慮の場合であっても、原資産そのものとしての資産定義要件は満たさないのではないか？”との疑問である。

この点については、ED/2010/9 自身もそのように理解していると解すべき証拠がある。例えば ED/2010/9 は、「リースと 購入/販売 に相当する契約とを区別するための……指針」（ED/2010/9, 前置き及びコメントの勧誘, 応答予定者への質問; p.10）を規定した箇所において、次のような記述をしている：「事業体はみな、原資産の 購入/販売 に相当する以下のような契約に対して、この（草案）IFRS を適用しないものとする：(a)原資産の統御……の、他の事業体への移転を、事業体にもたらすところの契約……」（ED/2010/9, par.8; p.18）。“原資産の統御の移転をもたらす契約はリースではなく 購入/販売 契約なので、この草案 IFRS を適用しない”との規定である。‘原資産の統御’に収益権や処分権

の統御が含まれると認識しているからこそ、このような主張をしているはずである。もしも‘使用権の統御の移転’だけで‘原資産の統御の移転’になると（すなわち、ここで言う‘原資産の統御の移転’をリースがもたらすと）考えていたのであるならば、par.8でED/2010/9は、“リースにはこの草案 IFRS を適用しない”とのおかしな主張をしてしまっていることになろう。

まったく同様にED/2010/9は、「リースと購入/販売との区別」に関する「結論の根拠」を述べている箇所において、次のような説明をしている：「ある種のケースでは、ある取引が、購入/販売 だとは評されていないが、しかし原資産の統御を（その原資産を使用する権利を、ではなく…）ある当事者から他者に移転しているかもしれない。……その取引は、リースではなく購入をその内容としている。」（ED/2010/9, par.BC61; p.22）。‘原資産の統御は原資産の使用権の統御とは異なるものであり、したがって原資産の統御を移転しているような取引は、リースではなく購入だ’との、より直接的な主張である。

ED/2010/9は、“使用権資産は概念フレームワークの資産定義要件を満たす”との主張をするときには、物的資産を念頭に置きながらも、使用権だけ統御しているだけで‘原資産の統御’に該当すると考え、他方、リースと購入/販売 契約とを区別するときには、使用権だけ統御しているだけでは‘原資産の統御’に該当しないと考えていることになる。ED/2010/9は、‘原資産の統御’の中身を都合のいいように読み替えている、とまで述べたならば、言い過ぎであろうか？

第2節 私見の提示

では、こうした疑問、矛盾点 に対し、どのような解決の方策が考えられるであろうか？

先ほど、“借手側の使用権資産は、延長オプション無考慮の場合であっても、原資産そのものとしての資産定義要件は満たさないのではないか？”と述べた。その意図するところは、“原資産そのものとしての資産定義要件は満たさない”ということである。あくまでもリース期間を解約不能な最低契約期間としたときの話しであるが、その場合の使用権資産が無形資産としての資産定義要件まで満たしていない、との趣旨ではない。

したがって、ここでの結論は、案外簡単である。“使用権資産（ただし、リース期間を解約不能な最低契約期間とした場合。）は、原資産と同種の有形固定資産ではなく、使用権という権利を純粹に表す1つの無形資産だ”と言い切れれば、それで問題は解決することになろう。仮にそれを原資産と同種の有形固定資産として表示すべきだと考えた場合でも

(※使用権しか無い有形固定資産を、収益権や処分権もある他の「有形固定資産と同じ所に(with)分類すること」には、疑問も感じるのであるが¹⁾、それはあくまでも表示上の1つの方策にすぎず、使用権資産の本質が無形資産であることには変わりがないという姿勢を一貫させるならば、矛盾にまでは至らないと言えよう。

第IV章 終章：結語

本稿は、IASB、FASB 両審議会がリース会計において採用するに至った使用権モデルが抱えている問題点の検討を、ED/2010/9を直接の分析対象としながら、試みたものである。その際本稿では、リース期間の決定方法の問題を検討の中心に据えることとし、そこで得られた結論を前提として“借手側の使用権資産は、延長オプション無考慮の場合であっても、原資産そのものとしての資産定義要件は満たさないのではないか？”との問題提起も試みた。

ここまでの本稿において提起してきた問題点をここであらためてリストしておこう：

1. 資産、負債定義との整合性に関する DP/2009/1 の説明は、不十分だ；第II章第3節第1款。
2. 一定の蓋然性を定めてリース期間の決定方法を規定していることには、疑問がある；第II章第3節第2款。
3. 借手側の意思で避けられるような支払額は、‘現存する債務’とは言えないのではないか？；第II章第3節第3款。
4. 一定の蓋然性を定める際に特定の判定尺度/閾値を用いていることには、疑問がある；第II章第3節第4款。
5. 延長オプションの中身は、オプションが行使されないうちは、事実上まだ契約されていないものとして企業会計上取り扱われるべきなのではないか？；第II章第3節第5款。
6. 借手側の使用権資産は、延長オプション無考慮の場合であっても、原資産そのものとしての資産定義要件は満たさないのではないか？；第III章第1節。

これらの問題点につき、本稿では、若干の私見を提示した。ここであらためてそれを示すならば、次の2点に集約できる：

1. 解約不能な最低契約期間だけをリース期間とし、その期間にかかるリース料に基づ

きリース 負債、資産 の 認識、測定 を行っていくべきだ；第Ⅱ章第4節。

2. 借手側の使用権資産は、延長オプション無考慮の場合であっても、原資産そのものとしての資産定義要件は満たさない。しかし、無形資産としての資産定義要件も満たしていないのではない。それゆえ使用権資産を、原資産と同種の有形固定資産ではなく、使用権という権利を純粹に表す1つの無形資産ととらえていくべきだ；第Ⅲ章第2節。

以上にリストした 本稿において提起してきた問題点やそれに対する私見を一瞥してみると、読者は、1つのことに気付かれることと思う。それは、これら本稿で検討してきた諸点は、結果的に見てみると、すべて概念フレームワークに、とりわけ 資産、負債 の定義規定に、深くかかわるものだ、ということである。このことは、逆に言うならば、“概念フレームワークの 資産、負債 定義規定が変わらない限り、類似の問題が今後も出て来てしまうという懸念が消えない”ということにもなる。

では、そのために概念フレームワークは、どのように変わるべきであろうか？ 難しい問題ではあるが、少なくとも1つ言えることは、資産、負債 等の定義規定を、誤解を生じさせないようなより操作的な中身にすべきだ、ということではないだろうか。

そうした観点から筆者は、いまなお流動的な‘リース期間の決定方法’の規定が最終的にどのような中身のものとなるのか、ということとともに、現在進行中の概念フレームワーク・プロジェクトの行く末を、今後とも注意深く見守っていきたい。

引用/参照 文献

〔直接引用文献〕

佐藤信彦 [2011]：佐藤信彦著，「IASB『リース会計基準公開草案』の論点とその分析」，『産業経理』（姉産業経理協会），第70巻第4号，2011年1月，pp.43-53。

DP/2009/1：IASB, Discussion Paper *Leases—Preliminary Views*, 2009.

ED/2010/9：IASB, Exposure Draft *Leases*, 2010.

Ernst & Young LLP [2011]：Ernst & Young LLP, *International GAAP 2011: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*, UK: Ernst & Young LLP, 2011.

〔その他の主な参照文献〕

アーンスト・アンド・ヤング [2006]：アーンスト・アンド・ヤング著，『International GAAP 2005 第4巻 貸借対照表』，レクシスネクシス・ジャパン，2006年4月。

石井 明 [2010]：石井 明著，「FASB/IASB 公開草案「リース」の考察(1)—レシーの使用権会計モデルに焦点をあてて—」，『上武大学ビジネス情報学部紀要』，第9巻第2号，2010年12月，pp.53-

81。

- 井上雅子 [2011]: 井上雅子著, 「IFRS をめぐる動向 第27回リース会計 (2011年3月の議論)」, 『週間経営財務』, 第3012号, 2011年4月18日, pp.58-61。
- 井上雅彦 [2009]: 井上雅彦著, 「リースの会計・税務の実務対応とIFRSの動向 第10回」, 『週間経営財務』, 第2922号, 2009年6月15日, pp.15-19。
- 鶯地隆継 [2011]: 鶯地隆継著, 「IASB 会議報告」, 『会計・監査ジャーナル』(第一法規株式会社), No.677, 2011年12月, pp.41-49。
- 鶯地隆継 [2012]: 鶯地隆継著, 「IASB 会議報告 (2011年9月~11月)」, 『会計・監査ジャーナル』(第一法規株式会社), No.680, 2012年3月, pp.69-77。
- 小賀坂 敦/吉岡 亨 [2011]: 小賀坂 敦/吉岡 亨 著, 「「リース会計に関する論点の整理」について」, 『会計・監査ジャーナル』(第一法規株式会社), No.668, 2011年3月, pp.36-44。
- 佐藤 恵 [2009]: 佐藤 恵著, 「リース取引の認識を巡る諸問題—使用権モデルと総資産モデルの比較考察—」(佐藤信彦/角ヶ谷典幸 編著, 『リース会計基準の論理』, 税務経理協会, 2009年8月; 第6章 [pp.137-163])。
- 茅根 聡 [2009]: 茅根 聡著, 「リース会計」(中村泰將編著, 『財務会計論』, 税務経理協会, 2009年6月; 第10章 [pp.281-307])。
- 角ヶ谷典幸 [2009]: 角ヶ谷典幸著, 「リース会計基準の展望」(佐藤信彦/角ヶ谷典幸 編著, 『リース会計基準の論理』, 税務経理協会, 2009年8月; 終章 [pp.217-248])。
- 中村里佳 [2011]: 中村里佳著, 「賃貸不動産における実務上の留意点」, 『企業会計』(中央経済社), 第63巻第4号, 2011年4月, pp.31-38。
- 山田辰己 [2011]: 山田辰己著, 「IASB・FASB のリース・プロジェクトの検討経緯と主要論点について」, 『企業会計』(中央経済社), 第63巻第4号, 2011年4月, pp.18-23。
- Ernst & Young LLP [2012]: Ernst & Young LLP, *International GAAP 2012: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*, UK: Ernst & Young LLP, 2012.