

博士学位論文

(内容の要旨及び論文審査の結果の要旨)

氏名	Takahashi Yasuyo 高橋 泰代
学位の種類	博士 (経営情報科学)
学位記番号	経博 甲 第 4 号
学位授与	平成20年2月25日
学位授与条件	学位規程第3条第3項該当
論文題目	「リース会計に関する発展史的研究 —資産の使用権を中心としたリース取引資本化の論理— A study of historical development of Accounting Standards for Leases — Research on the Transaction of Financial Lease from a View of the Right to Use of Property—
論文審査委員	(主査) 教授 野村 健太郎 ¹ (審査委員) 教授 中田 信正 ¹ 教授 櫃田 倍之 ¹

論文内容の要旨

リース会計に関する発展史的研究—資産の使用権を中心としたリース取引資本化の論理—

A study of historical development of Accounting Standards for Leases — Research on the Transaction of Financial Lease from a View of the Right to Use of Property—

わが国会計制度においては、キャッシュ・フロー計算書の導入、研究開発費・ソフトウェア会計、年金会計、税効果会計、有価証券に対する時価評価、連結会計制度の導入など、様々な会計基準の改訂についての検討・議論が行われ、国際会計基準への調和・統一化が図られている。このような状況の中で、リース取引の会計処理は、アメリカにおいては1973年、わが国においては1993年にリース会計基準として整備され、公表された。しかし長い時を経てなおリース取引の資本化についての議論が収束されない状況の中で「リース取引資本化の論拠」に焦点をあて、リース会計基準設定先行国であるアメリカにおけるリース会計基準設定の発展史を概観し、わが国におけるリース取引資本化論理の脆弱性についての考察を試みた。さらに、アメリカ、日本、国際会計基準の3つの会計基準設定主体のデュー・プロセスの比較・検討を行い、それぞれのリース会計基準設定の歴史的考察を行った。

リース取引資本化の論拠には、取得原価主義を中心とする伝統的会計理論から、時価主義へと転換する現代会計理論の変遷に係る様々な議論を経て、今日

に至っている。現代会計理論の論理転換を図る会計基準の課題として、本論文では特にリース取引資本化の過渡期にあったものであると指摘し、アプローチを試みた。

本論文は、7つの章で構成される。

第I章～第IV章では、リース会計基準設定までを、アメリカ、日本、国際会計基準からの発展史的考察を行っている。

また、第V章～第VII章では、会計概念論からのリース取引資本化論理の脆弱性を検討し、リース資産の「使用権」に着目したリース取引資本化を提言している。

具体的には、第I章「リース取引資本化の会計学的意義」において、1949年からアメリカで始まったリース会計基準の設定に係わる議論は、伝統的会計理論から現代会計理論へ移行する過渡期にあり、また現代会計理論におけるリース取引資本化の論拠は、重要な意義を持つものであると考えられる。リース取引資本化が、伝統的会計理論に与えた影響を考察し、リース取引資本化の必要性と会計学的意義を論じることとした。第II章「アメリカにおけるリース会計基準設定までの歴史的経緯とリース取引資本化の論理」においては、特にアメリカにおいて公表された代表的な調査研究であるARB No. 38 (1953年ARB No. 43に移行)、APB Opinion No. 5、APB Opinion No. 7、ARS No.4、SFAS No. 13が、リース取引資本化論拠の変遷の追跡を辿る上では重要であると考え、リース会計基準の発展とリース取引資本化の論拠の変遷について考察している。これらを考察することにより、リース取引資本化論理の脆弱性を明らかにしたいと考えた。

第III章「わが国における平成5年リース会計基準改

1 愛知工業大学 経営情報科学部 (豊田市)

訂までの歴史的経緯と課題」においては、平成5年リース会計基準公表までのリース関連規定を概観し、わが国におけるリース資本化の論拠について考察する。特にわが国においては、リース取引に係わる「経済的実質優先思考」がどのようにリース会計基準設定に影響を与え、所有権移転外ファイナンス・リースの例外規定を成立させ、例外規定が基準を制する逆転現象を引き起こした原因について解明し、リース取引資本化の限界について論じるのである。

第IV章「リース取引における国際会計基準とわが国会計基準の比較検討」においては、国際リース会計基準やアメリカリース会計基準の例をみても、「所有権移転外ファイナンス・リースの賃貸借処理」を容認している基準はなく、「所有権移転外ファイナンス・リースの賃貸借処理」という例外規定の廃止としたわが国の改訂リース会計基準と国際会計基準委員会やアメリカ財務会計基準審議会共同プロジェクトでリース会計基準の改訂が検討されている内容とのズレを言及する。

第V章「リース会計基準とコンバージェンスへの課題」においては、第IV章で言及した共同プロジェクトとわが国リース会計基準改訂のズレをさらに言及し、国際的にリース会計基準の改訂が検討される中で議論されているリース取引資本化の論点を考察している。

第VI章「リース資産・負債概念の拡大と使用権」においては、資産・負債概念、リース取引資本化の観点から、概念フレーム・ワークにおける資産概念を中心として、リース取引資本化を議論するためには新たな資産・負債概念の構築が必要であることを提言する。

第VII章「わが国におけるリース会計基準の現状と課題」においては、わが国において国際会計基準へのコンバージェンスの課題のひとつとして、リース会計基準の改訂は余儀なくされており、国際会計基準自体がリース会計基準の改訂に注力している今、わが国のリース会計基準の改訂はオペレーティング・リースを含むすべてのリース取引について整序的思考をとるべきことを提言している。

結論として、本論文では、「リース資産の使用権」に着目し、「リース使用権」を論拠としたリース資産・負債を貸借対照表に計上することを提言することにした。

リース取引は、「リース使用権」の取得であり、有形、無形のリース資産に拘らず、「リース使用権」を資産と認識することにより、ファイナンス・リース取引以外、オペレーティング・リース取引を含むリース取引全体をオンバランスする。このことにより実体開示として会計情報が投資意思決定に機能すると結論している。

今後の課題としては、改定されたリース会計基準適用における実務界の動向に注目して、実証的研究を継続し、研究の発展を目指したい。

論文審査結果の要旨

わが国会計制度において、キャッシュ・フロー計算書の導入、研究開発費会計、ソフトウェア処理、年金会計、税効果会計、有価証券に対する時価評価、連結

会計制度導入など様々な会計基準の改訂についての検討・議論が行われ、国際会計基準への調和化・統一が図られている。このような状況の中で、リース取引の会計処理は、アメリカにおいては、1973年、わが国においては、1993年にリース会計基準として整備され、公表されてきたが、長き時を経てなおリース取引の資本化についての議論が収束されていない「リース取引資本化の論拠」に焦点を当て、当該基準先行国であるアメリカにおけるリース会計基準の設定の発展史を考察し、わが国におけるリース取引資本化論理の脆弱性について検討し、更に、アメリカ、日本、国際会計基準委員会の3つの会計基準設定主体のデュー・プロセスの比較・検討を行い、それぞれのリース会計基準の歴史的研究を試みた。

リース取引資本化の根拠として、取得原価主義を中心とする伝統的会計理論から時価主義へと転換する現代会計理論の変遷に係る様々な議論を経てきた実績を尊重すべきことを述べている。本論文は、7章の構成としている。

第I章～第IV章では、リース会計基準設定までをアメリカ、日本の諸基準、国際会計基準について発展史的考察を行っている。第V章～第VII章では、会計概念論からのリース取引資本化論理の脆弱を検討し、リース資産の「使用権」に着目したリース取引資本化の意義を提言している。

まず、第I章において、1949年からアメリカで始まったリース会計基準の設定に関わる議論は、伝統的会計理論から現代会計理論へ移行する過度期にあり、また現代会計理論におけるリース取引資本化の論拠は、重要な意義を持つものと考え、リース取引資本化が伝統的会計理論に与えた影響を考察し、リース取引資本化の必要性と会計的意義を論じている。

第II章においては、特にアメリカにおいて公表された代表的調査研究のARB No. 38(1953年ARB No. 43に移行)、APB Opinion No. 5、APB Opinion No. 7、ARS No. 4、SFAS No. 13がリース取引資本化論拠の変遷の跡を辿る上では重要と考え、リース会計基準の発展とリース取引資本化の論拠の変遷について考察している。これらを考察し、ここではリース取引資本化論理の脆弱性を明らかにしている。

第III章においては、日本において、平成5年「リース会計基準」公表までのリース会計関連規定を概観し、日本におけるリース資本化の論拠について考察している。特に日本では、リース取引に関わる「経済的実質優先思考」がどのようにリース会計基準設定に影響し、所有権移転外ファイナンス・リースの例外規定を成立させ例外規定が基準を制する逆転現象を引き起こした原因について解明しリース取引資本化の限界について論じている。

第IV章においては、国際リース会計基準やアメリカリース会計基準の内容を勘案して、所有権移転外ファイナンス・リースの賃貸借処理」を容認している基準はなく、「所有権移転外ファイナンス・リースの賃貸借処理」という例外規定を廃止した日本の改訂リース会計基準と国際会計基準委員会や米国財務会計基準審議会共同プロジェクトでリース会計基準の改訂が検討されている内容とのズレを言及し、論述してい

る。

第V章においては、第IV章で論究した共同プロジェクトと日本のリース会計基準改訂のズレを掘り下げ検討し、国際的にリース会計基準の改訂が検討される中で議論対象となっているリース取引資本化の論点を分析し検討している。

第VI章においては、資産・負債概念、リース取引資本化の観点から概念フレームワークにおける資産概念を中心として、リース取引資本化を議論するためには新たな資産・負債概念の構築が必要であることを示唆し提言している。

第VII章においては日本における国際会計基準への収斂（コンバージェンス）の課題の対象項目として、リース会計基準の改訂が余儀なくされており、国際会計基準審議会がリース会計基準の改訂に注力していることを勘案して、日本のリース会計基準の改訂は、オペレーティング・リースを含む全てのリース取引について整序的アプローチを採り整合性を果たすべきことを主張している。

以上の第I章～第VII章の考察に基づき本研究では「リース資産の使用権」に着目し、これを重視して「リース使用権」を論拠として、リース資産・負債を貸借

対照表に計上することの必要性を強調し、提言を行っている。リース取引は、「リース使用権」の取得であり、無形のリース資産に拘わらず「リース使用権」を資産として認識することによって、ファイナンス・リース取引以外、オペレーティング・リース取引を含むリース取引全体をオンバランスすることを強調している。さらにこのことが実態開示としての会計情報が投資者の投資意思決定に機能するものであることを論及している。

本研究は、リース会計について早くから発展し展開されてきたアメリカ会計基準の推移を緻密かつ注意深く、しかも数多くの原典を渉猟・分析し、これを注目しながら日本のリース会計基準の展開・発展過程を掘り下げ分析し、しかも国際会計基準との収斂という課題を見据えて緻密かつ丹念に研究している。今後、さらに、日本の実務界の反応・経営行動の分析を行っていけばより発展的な研究成果が期待される。よって、博士（経営情報科学）の学位論文として価値あるものと認める。

（受理 平成20年3月19日）