

# 国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案「リース」の解説

元 IPSASB ボードメンバー／公認会計士 伊澤 賢司  
IPSASB テクニカル・アドバイザー／公認会計士 露谷 竹生

## 1. 本公開草案の目的

国際公会計基準審議会（IPSASB）は 2018 年 1 月に公開草案第 64 号「リース」（以下、本公開草案という。）を公表し、利害関係者のコメントを募集中である。

本公開草案の目的は、前文（コメントの要請）に記載されている。借手と貸手の双方が、リース取引を忠実に表現する方法により、財務報告の目的（意思決定目的と説明責任目的）に適する情報を提供できるように、リース会計を改善する。具体的には、IFRS 第 16 号「リース」をベースとして、リースの貸手と借手の双方の会計処理を定める新基準を提案するものである。

## 2. 本公開草案の開発

### (1) IFRS 第 16 号とのコンバージェンス

本公開草案では、現行の IPSAS 第 13 号「リース」に代わる新基準を提案している。IPSAS 第 13 号は、国際会計基準（IAS）第 17 号「リース」に基づいて開発され、2006 年に公表されている。その後、国際会計基準審議会（IASB）は、IAS 第 17 号のもとでは形式的にファイナンス・リース要件を逃れる実務が多くみられることや、オペレーティング・リースにおいてはリース取引に係る権利義務が財政状態計算書に反映されない等の問題点を解消するために、新基準である IFRS 第 16 号「リース」を 2016 年に公表した。本公開草案は、IPSAS と IFRS との整合性を維持するために IFRS 第 16 号に基づいて開発されたものである。

	IPSAS	ベースとなる IFRS
現行基準	IPSAS 第 13 号	IAS 第 17 号
今回の提案	公開草案第 64 号	IFRS 第 16 号

IPSAS には公的部門特有の基準だけでなく IFRS 等とのコンバージェンスの基準が多く含まれている。そのような基準の開発を行う際には、方針書の一つである「IASB 文書のレビュー及び修正に関する方針書」に従う。

IPSASB は、当該方針書にしたがって、IFRS 第 16 号を修正すべき公的部門特有の論点が存在するか否か、及び IFRS 第 16 号のガイダンスには公的部門に不適切な内容、又は適用不可能な内容が含まれていないかについて、レビューを実施した。

その結果、IFRS 第 16 号の借手の会計処理（使用权モデル）は公的部門に対して

も適切であると判断したが、貸手の会計処理（リスクと経済価値モデル）については公的部門の財務報告には適切ではないと判断し、貸手の使用権モデルを開発することを決定した。他にも、政策的に割安な金利で提供されるリースをコンセッショナリー・リースと呼び、その貸手と借手双方の会計処理に関するガイダンスを追加することを決定した。

## (2) 金融商品プロジェクトとの関係

IPSASB では、複数のプロジェクトで公的部門の主体が扱う各種の金融商品を検討中である。本公開草案では(1)で上述したコンセッショナリー・リースを扱い、金融商品基準の更新プロジェクトでは、コンセッショナリー・ローン（※）を扱う、IPSAS 第 29 号の改訂作業を行う。両者の会計処理には類似点が多い。

現行基準・進行中のプロジェクト	公的部門特有の金融商品
IPSAS 第 28 号「金融商品：表示」	—
IPSAS 第 29 号 「金融商品：認識及び測定」	<ul style="list-style-type: none"> <li>• コンセッショナリー・ローン（※）</li> <li>• 非交換取引を通じた金融保証契約</li> </ul>
IPSAS 第 30 号「金融商品：開示」	—
IPSAS 第 28 号～第 30 号を更新するプロジェクト（公開草案第 62 号）	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 第 29 号の上記 2 項目に、将来税収等の証券化取引を追加</li> </ul>
収益・非交換費用のプロジェクト（進行中）	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 法定債権債務（税金・補助金など）</li> </ul>
公的部門特有の金融商品のプロジェクト（進行中）	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 流通通貨</li> <li>• 貨幣用金</li> <li>• IMF クォータ出資金・特別引出権</li> </ul>

※ コンセッショナリー・ローンとは、市場水準よりも低い金利や元本返済の免除条件が付されている貸付金である。代表例としては学生向けの奨学貸付金などがある。

## (3) コンサルテーション・ペーパーと公開草案

本プロジェクトにはコンサルテーション・ペーパーは存在せず、公開草案第 64 号が最初の公表文書となる。他のプロジェクト、例えば社会給付プロジェクトや収益・非交換費用プロジェクトでは、公開草案の前にコンサルテーション・ペーパーを公表し、公的部門特有の論点について利害関係者の意見を幅広く募っている。IPSASB の IFRS とのコンバージェンス・プロジェクトでは、コンサルテーション・ペーパーの開発・公表を省略し、最初の公表物が公開草案となることが最近の傾向である。本プロジェクトも、IFRS のコンバージェンス・プロジェクトと位置付け

られている。

### 3. 本公開草案と現行のリース基準の違い

本公開草案と現行の IPSAS 第 13 号との大きな違いは以下の 2 点である。

	本公開草案	IPSAS 第 13 号
会計モデル	使用権モデルを全てのリース取引に統一的に適用する。 ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区別は行わない。	リスクと経済価値モデルを適用する。 ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに区分して会計処理を行う。
コンセッションナリー・リース	政策的に割安な金利によるリース(コンセッションナリー・リース)のガイダンスを追加する。	—

### 4. 本公開草案と IFRS 第 16 号の違い

本公開草案は、IFRS 第 16 号を基に作られているが、貸方の会計処理にも使用権モデルを採用するとともに、新しい公的部門特有の事項も一部追加している。その結果、IFRS 第 16 号とは主に以下の点で異なっている。

項目・条項	差異内容の説明
用語	IPSASB ハンドブックとの整合性確保 収益 (income) → 収益 (revenue) 事業単位 (business unit) → 事業 (operation) 事業別セグメント (business segment) → セグメント
20 項～61 項 AG39	貸手の会計処理に使用権モデルを提案している。 IFRS 第 16 号は、リスクと経済価値のモデル。
15 項、22 項、29 項、32 項、35 項、40 項、61 項、62 項、71 項、78 項、88 項、92 項、112 項 AG58～AG61	市場条件よりも金利が低い等の特徴をもつ、コンセッションナリー・リースに係るガイダンスを追加している。IFRS 第 16 号にはコンセッションナリー・リースに係る記載はない。

項目・条項	差異内容の説明
AG37 項	資金調達の可能性に関する解約条項（予算が承認されなかった場合はリース契約を解約することを公的部門の借手に許容する条項）は、当該条項が行使される（すなわち、解約される）ことが合理的に確実な場合に限り、リース期間を決定する際に考慮される。
116 項	市場条件を下回るセール・アンド・リースバック取引の非交換構成部分は、コンセッションナリー・リースの非交換構成部分と同じ方法で会計処理する。 IFRS 第 16 号では、市場条件を下回るセール・アンド・リースバックの非交換構成部分は、リース料の前払いとして会計処理する。
48 項～61 項 98 項～112 項	貸手と借手のそれぞれの表示のセクションに、その内訳として表示（display）と開示のサブセクションを続けて定めている。 IFRS 第 16 号では、表示と開示は別個のセクションである。

## 5. 目的（第 1 項～第 2 項）

本基準の目的は、貸手及び借手に、リース取引を忠実に表現する、財務報告の目的にかなう情報を提供させることである。本基準に準拠して提供される情報は、財務諸表の利用者に対し、説明責任目的及び意思決定目的のために必要な、リース取引が主体の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに及ぼす影響を評価する基礎を与える。

## 6. 範囲（第 3 項～第 4 項）

本公開草案は原則として全てのリース取引を適用対象とするが、リース取引は幅広く、他の現行 IPSAS や IFRS の対象範囲となっているものも多い。第 3 項ではそのような適用除外のリース取引を列挙している。

例えば、鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生資源を探索し又は使用するためのリース（IFRS 第 6 号）、生物資産（IPSAS 第 27 号）、サービス委譲契約（IPSAS 第 32 号）、貸手から付与される知的財産のライセンス（IPSAS 第 9 号）、映画フィルム等の項目について借手が無形資産であるライセンス契約に基づいて保有している権利（IPSAS 第 31 号）は、本基準の対象範囲外である。

## 7. 定義（第5項）

IFRS 第 16 号では定義は付録 A で定めているが、本公開草案では他の IPSAS と同様に本文に定義のセクションを設けている。次頁は、IFRS 第 16 号と本公開草案の定義の違いをまとめた表である。多くは IFRS 第 16 号と同じ定義である。

本公開草案では、コンセッショナリー・リースの定義を定めている。また、取決めが契約に該当するかの判断では、法形式よりも実質を考慮するという説明を適用指針に加えている。

IFRS 第 16 号	本公開草案
リースの開始日	同じ
—	コンセッショナリー・リース
契約	同じ (AG 3 項)
経済的耐用年数	同じ
条件変更の発効日	同じ
公正価値	—
ファイナンス・リース	—
固定リース料	同じ
リースの契約日	同じ
当初直接コスト	同じ。ただし、ファイナンス・リースに関して、製造業者又は販売業者である貸手に生じたコストは除く、という括弧記載は本公開草案では削除。
リースの計算利率	同じ
リース	同じ
リース・インセンティブ	同じ
リースの条件変更	同じ
リース料	同じ
リース期間	同じ
借手	同じ
借手の追加借入利率	同じ
貸手	同じ
正味リース投資未回収額	—
オペレーティング・リース	—
オプション・リース料	同じ
使用期間	同じ
残価保証	同じ

IFRS 第 16 号	本公開草案
使用権資産	同じ
短期リース	同じ
サブリース	同じ
原資産	同じ
未稼得金融収益	—
無保証残存価値	同じ
変動リース料	同じ

## **8. リースの識別（第 6 項～第 15 項、AG 4 項～AG28 項）**

リースとは、資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部をいう。契約の開始時に、主体は、上記の定義に照らして契約がリース契約であるか、又はリースを含む契約であるかを判断する必要がある。

上記の判断に際しては、借手が、特定資産の使用による経済的便益のほぼ全てを得る権利を有しており、かつ、特定資産の使用を指図する権利を有しているかどうかを評価する。他にも詳細なガイダンスが適用指針で定められている。

契約にリース以外の構成部分（非リース部分）が含まれている場合には、当該非リース構成部分はリース構成部分と区別して会計処理をする必要がある。ただし、借手については非リース構成部分をリース構成部分と区分しない簡便法の選択適用が認められている。

貸手及び借手は、上記のリースを含むかどうかの判断に加えて、リースが市場条件によるリースか、それとも市場条件を下回るリースかも判断する（後述 11. 及び 15. を参照）。市場条件を下回る場合、当該リース契約は公的部門に特有のコンセッションナリー・リースとして会計処理される。コンセッションナリー・リースに該当する場合、当該契約を交換構成部分と非交換構成部分に区分可能か検討する。区分できない場合には、当該コンセッションナリー・リースは非交換取引とみなす。

## **9. リース期間（第 16 項～第 19 項、AG29 項～AG38 項）**

リース期間は、リースの解約不能期間に、次の両方を加えた期間として決定する。

- 延長オプションの対象期間（借手のオプション行使が合理的に確実な場合）
- 解約オプションの対象期間（借手のオプション不行使が合理的に確実な場合）

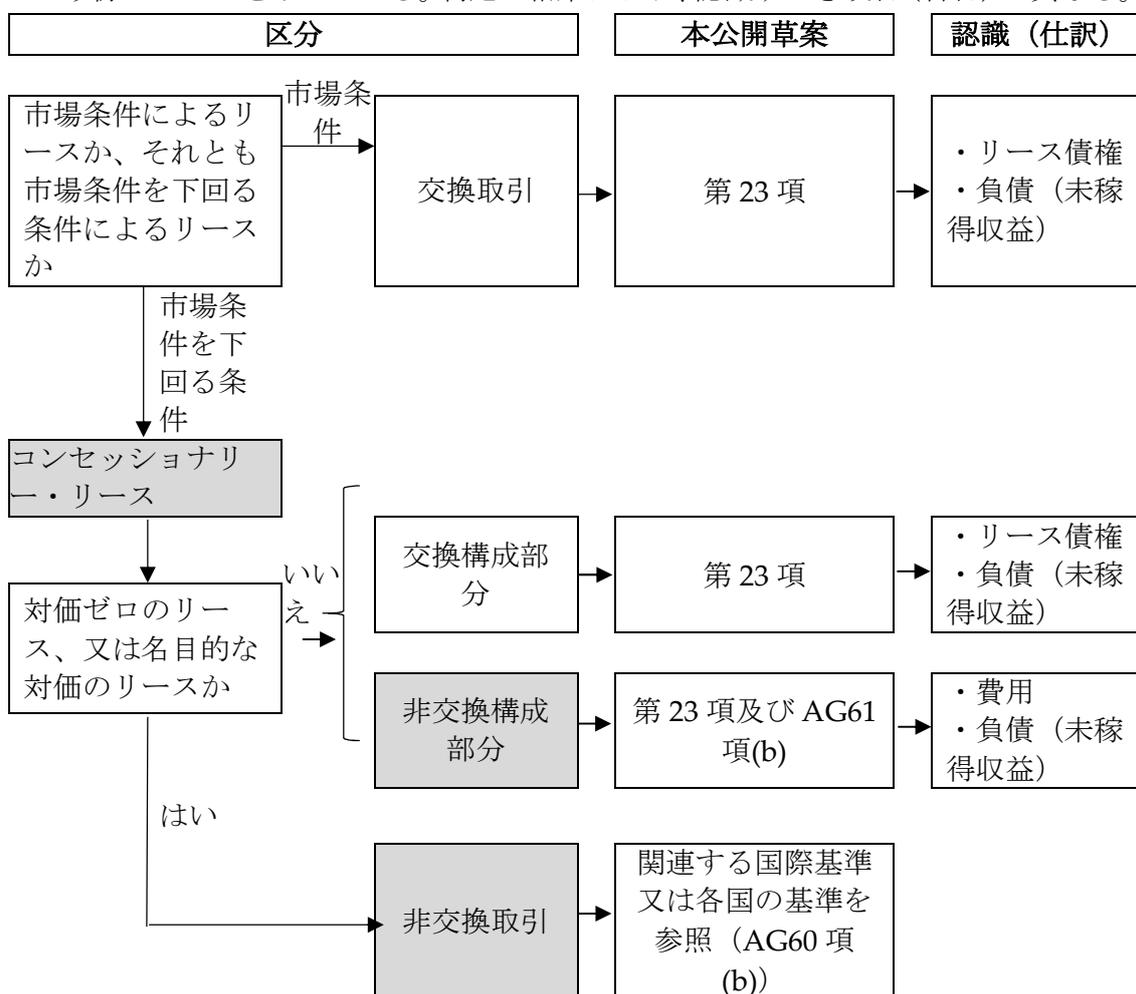
## 10. 貸手①：原資産の会計処理（第 20 項～第 21 項）

貸手は原資産の認識を中止してはならない。

原資産の測定は、本基準には特別な定めはなく、IPSAS 第 16 号「投資不動産」、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」、IPSAS 第 31 号「無形資産」に適宜準拠して行う。

## 11. 貸手②：リースの会計処理と認識（第 22 項～第 26 項）

貸手は、リースが市場条件によるリースなのか、又は市場条件を下回る条件によるリースなのかを判定する必要がある（8. を参照）。下図は、貸手が当該判定を行う際のフローを示している。判定の結果により、認識すべき項目（科目）が異なる。



貸手は、リースの開始日に、リース債権と負債（未稼得収益）を認識する。

ただし、短期リースについては当該認識を行わず、受け取ったリース料を定額法でリース期間にわたり収益認識することを選択できる。

## 12. 貸手③：当初測定（第27項～第32項）

当初測定は、次のように行う。

	通常のリース	コンセッションナリー・リース
リース債権	リースの開始日に受領していないリース料の現在価値（リースの計算利率で割り引いて算定）	公正価値（市場金利で契約上のリース料を割り引いて算定）
負債 （未稼得収益）	リース債権に、リースの開始日までに受領した将来期間分のリース料を加えた金額	公正価値（借手に移転した使用権資産の公正価値）

## 13. 貸手④：事後測定（第33項～第47項）

事後測定は、次のように行う。

リース債権	金利を反映する（増額） 受取リース料を反映する（減額） リース債権の見直し、又はリースの条件変更
負債（未稼得収益）	リース契約の実質にしたがって収益が財務業績計算書に認識されるにつれて、負債（未稼得収益）を減少させる

リース債権の見直しは、リース期間に変化があった場合や、原資産の購入オプションに変更があった場合に行われ、リース債権を再測定することになる。

リースの条件変更はリース債権の事後測定として取り込まれるが、リース範囲や金額に関して一定の要件を満たす場合には、独立したリースとして会計処理することが必要になる。

## 14. 貸手⑤：表示（第48項～第61項）

貸手は、原資産を引き続き財政状態計算書に表示する。

リース債権と負債（未稼得収益）は、財政状態計算書に表示、又は注記開示する。

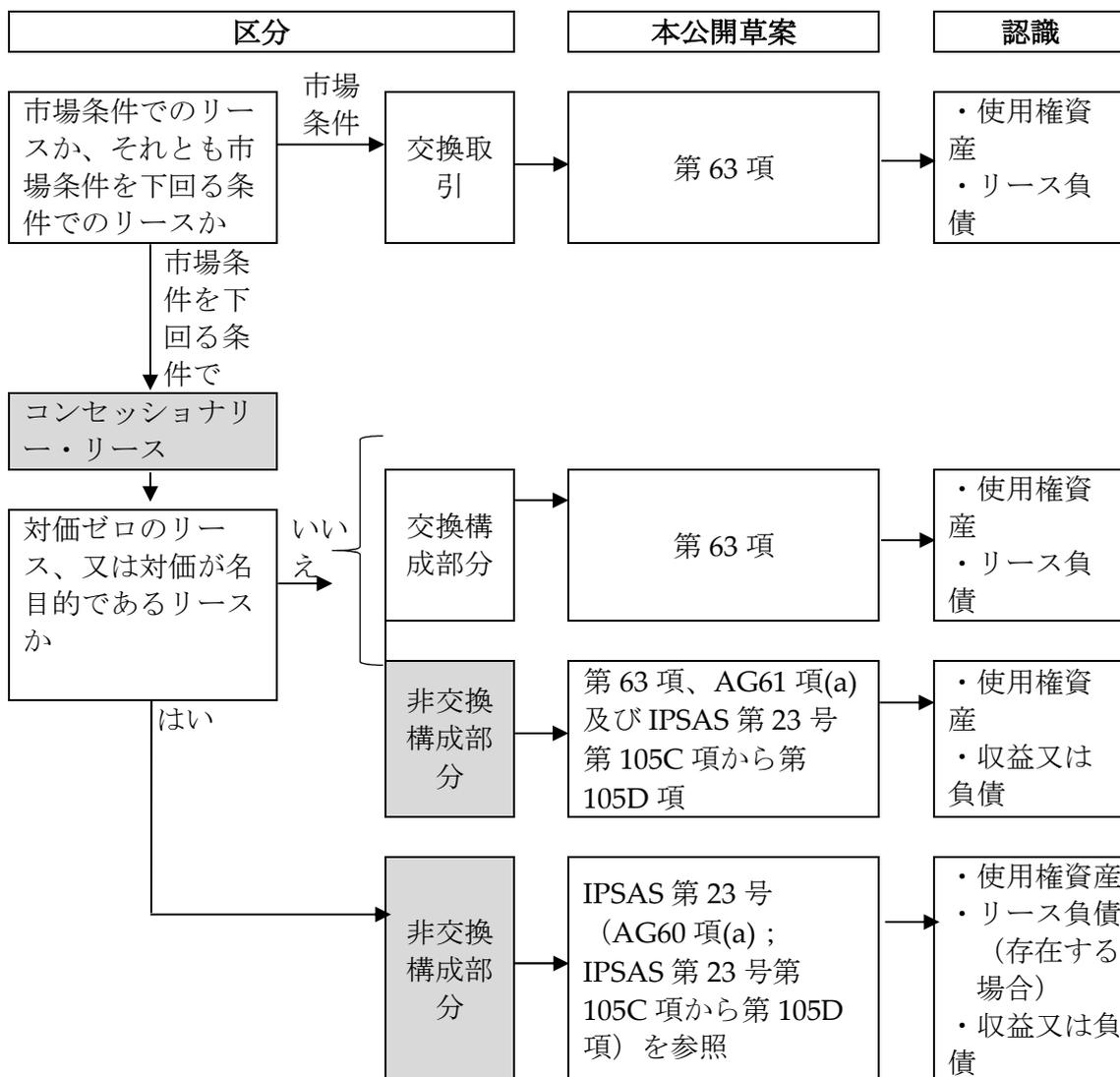
リース債権に係る受取利息は、財務業績計算書に収益として表示する。

その他に、リース収益、金利収益、キャッシュ・インフロー合計などの注記開示事項が定められている。

コンセッションナリー・リースについては、補助金相当部分のうち当初費用認識分と当期費用認識分、リース債権に関する減損損失、評価上の仮定、などの注記開示が必要である。

## 15. 借手①：リースの会計処理と認識（第 62 項～第 67 項）

借手は、リースが市場条件によるリースなのか、又は市場条件を下回る条件によるリースなのかを判定する必要がある（8.を参照）。下図は、借手が当該判定を行う際のフローを示している。判定の結果により、認識すべき項目（科目）が異なる。



借手は、リースの開始日に、使用権資産とリース負債を認識する。

ただし、短期リース、及び少額リースについては当該認識を行わず、支払ったリース料を定額法等により、リース期間にわたり費用認識することを選択できる。

## 16. 借手②：当初測定（第 68 項～第 78 項）

当初測定は、次のように行う。

	通常のリース	コンセッションナリー・リース
使用権資産	取得原価（以下で構成） <ul style="list-style-type: none"><li>リース負債の当初測定額</li><li>前払リース料</li><li>当初直接コスト</li><li>資産除去等のコスト</li></ul>	リース開始日の公正価値
リース負債	リース開始日現在で支払われていないリース料の現在価値（リースの計算利率で割り引いて算定）	リース開始日の公正価値（借手の追加借入利率で契約上のリース料を割り引いて算定）

## 17. 借手③：事後測定（第 79 項～第 97 項）

事後測定は、次のように行う。

使用権資産	(原則) 原価モデルを適用して測定する (例外) <ul style="list-style-type: none"><li>投資不動産に公正価値モデルを適用している場合は使用権資産にも公正価値モデルを適用する</li><li>有形固定資産の一部のクラスに再評価モデルを適用している場合は、その適用しているクラスにかかる使用権資産にも再評価モデルを適用する</li></ul>
リース負債	金利を反映する（増額） 支払リース料を反映する（減額） リース負債の見直し、又はリースの条件変更

リース負債の見直しは、リース期間に変化があった場合や、原資産の購入オプションに変更があった場合に行われ、リース債権を再測定することになる。

リースの条件変更はリース負債の事後測定として取り込まれるが、リース範囲や金額に関して一定の要件を満たす場合には、独立したリースとして会計処理することが必要になる。

## **18. 借手④：表示（第 98 項～第 112 項）**

使用権資産とリース負債は、財政状態計算書に表示する。使用権資産は対応する資産に含めて表示するとともに、その旨を開示することも選択できる。リース負債は区分表示が必要である。

リース負債に係る金利費用と、使用権資産に係る減価償却費は、財務業績計算書に費用として区分表示する。

その他に、使用権資産の減価償却費（原資産の種類別）、金利費用、キャッシュ・アウトフロー合計などの注記開示事項が定められている。

コンセッショナリー・リースについては、補助金相当部分のうち当期に負債として認識した分、及び収益として認識した分、評価上の仮定、などの注記開示が必要である。

## **19. セール・アンド・リースバック（第 113 項～第 118 項）**

セール・アンド・リースバック取引については、市場条件を下回るような取引について、公的部門特有の定めがおかれている。売却取引部分については関連する IPSAS（IPSAS 第 9 号や第 23 号）、リース部分については本公開草案のコンセッショナリー・リースの規定にそれぞれ従う。

## **20. 発効日（第 119 項）**

本公開草案の発効日は未定である。早期適用は推奨される。

## **21. コンセッショナリー・リースの設例（IE11 項）**

本公開草案は、貸手の使用権モデルについて、通常の会計処理に関する設例は特に設けていないが、公的部門特有のコンセッショナリー・リースについて、貸手と借手の双方の会計処理を例示している。例 23 は貸手、例 24 は借手の例である。以下、例 23 と例 24 の翻訳を掲載する。

*例 23 コンセッショナリー・リース（貸手）：支払リース料の市場価値よりも 30%低い契約リース料となる補助金*

自治体（貸手）は、公的部門の非営利組織（借手）とのリースを締結し、建物を 5 年間にわたり使用する。その付帯条件として、一般住民に対する医療サービスを提供するために使用することが定められている。年間の市場リース料は CU5,312,420 で市場金利は 5%であるが、借手は年間の市場リース料の 70%のみを支払う。

- 取決めにより、リース料は次のように 5 年間にわたり支払われる。

1 年目：CU3,718,694

2年目：CU3,718,694

3年目：CU3,718,694

4年目：CU3,718,694

5年目：CU3,718,694

- このリースには付帯条件が付されている。付帯条件が満たされない場合、リースは解約され、原資産の使用権は貸手に返却される。付帯条件は、定額法に基づいて履行される。
- この例では、原資産の減価償却は他の IPSAS の範囲に該当するので考慮していない。

## 分析

これはコンセッションナリー・リースなので、負債（未稼得収益）の公正価値は契約リース料の公正価値とは別個に評価する。負債（未稼得収益）の価値は所与ではない。しかし、負債（未稼得収益）の公正価値は、5%の市場金利を用いて年間市場リース料を割り引くことで評価可能である。負債（未稼得収益）は、リース契約によって作り出される経済価値の総額を表し、二つの構成部分に分解される。

- (a) 交換構成部分—将来キャッシュ・インフローとして貸手が受け取るべき、リース契約によって作り出される経済価値の一部を表すもの（CU16,100,000—図表1を参照）
- (b) 非交換構成部分—貸手が借手に現物補助として移転し、費用として別個に認識し、貸手による履行義務が存在する、リース契約によって作り出される経済価値の一部を表すもの（CU6,900,000—図表1を参照）（注：主体は、CU6,900,000は所有者による拠出なのかそれとも費用なのかを考慮することになる。この例では便宜上、CU6,900,000は費用であると仮定する）

非交換構成部分である CU6,900,000 と支払リース料は、本基準（案）に従って会計処理する。

コンセッションナリー・リースの会計仕訳は次のとおり。

1. 当初認識時に、主体は以下を認識する。

借方	金額	貸方	金額
リース債権	16,100,000	負債（未稼得収益）	23,000,000
費用	6,900,000		

2. 1年目：主体は以下を認識する。

リース債権	805,000	利息収益（図表2参照）	805,000
-------	---------	-------------	---------

実効金利法を用いて利息を認識する (CU16,100,000×5%)

預金	3,718,694	リース債権 (図表 2 参照)	3,718,694
----	-----------	-----------------	-----------

リース料を認識する

負債 (未稼得収益)	4,600,000	収益	4,600,000
------------	-----------	----	-----------

収益の認識と負債 (未稼得収益) の取崩し

3. 2年目: 主体は以下を認識する。

リース債権	659,315	利息収益 (図表 2 参照)	659,315
-------	---------	----------------	---------

実効金利法を用いて利息を認識する (CU13,186,306×5%)

預金	3,718,694	リース債権 (図表 2 参照)	3,718,694
----	-----------	-----------------	-----------

リース料を認識する

負債 (未稼得収益)	4,600,000	収益	4,600,000
------------	-----------	----	-----------

収益の認識と負債 (未稼得収益) の取崩し

4. 3年目: 主体は以下を認識する。

リース債権	506,346	利息収益 (図表 2 参照)	506,346
-------	---------	----------------	---------

実効金利法を用いて利息を認識する (CU10,126,927×5%)

預金	3,718,694	リース債権 (図表 2 参照)	3,718,694
----	-----------	-----------------	-----------

リース料を認識する

負債 (未稼得収益)	4,600,000	収益	4,600,000
------------	-----------	----	-----------

収益の認識と負債 (未稼得収益) の取崩し

5. 4年目: 主体は以下を認識する。

リース債権	345,729	利息収益 (図表 2 参照)	345,729
-------	---------	----------------	---------

実効金利法を用いて利息を認識する (CU6,914,579×5%)

預金	3,718,694	リース債権 (図表 2 参照)	3,718,694
----	-----------	-----------------	-----------

リース料を認識する

負債 (未稼得収益)	4,600,000	収益	4,600,000
------------	-----------	----	-----------

収益の認識と負債（未稼得収益）の取崩し

6. 5年目：主体は以下を認識する。

リース債権	177,081	利息収益（図表2参照）	177,081
-------	---------	-------------	---------

実効金利法を用いて利息を認識する（CU3,541,614×5%）

預金	3,718,694	リース債権（図表2参照）	3,718,694
----	-----------	--------------	-----------

リース料を認識する

負債（未稼得収益）	4,600,000	収益	4,600,000
-----------	-----------	----	-----------

収益の認識と負債（未稼得収益）の取崩し

計算：

図表1：年次のリース料（市場金利5%を使用）

	割引前の年次の市場リース料	年次の市場リース料の現在価値	年次の契約リース料の70%	年次の契約リース料の現在価値の70%	リースの市場外部分
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(2)-(4)
1年目	5,312,420	5,059,448	3,718,694	3,541,614	1,517,834
2年目	5,312,420	4,818,522	3,718,694	3,372,965	1,445,557
3年目	5,312,420	4,589,068	3,718,694	3,212,348	1,376,721
4年目	5,312,420	4,370,541	3,718,694	3,059,379	1,311,162
5年目	5,312,420	4,162,420	3,718,694	2,913,694	1,248,726
合計	<b>26,562,102</b>	<b>23,000,000</b>	<b>18,593,471</b>	<b>16,100,000</b>	<b>6,900,000</b>

図表 2 : リース負債残高と実効金利を用いた利息の計算

	1年目 CU	2年目 CU	3年目 CU	4年目 CU	5年目 CU	合計
資金残高	16,100,000	13,186,306	10,126,927	6,914,579	3,541,614	
未払利息	805,000	659,315	506,346	345,729	177,081	2,493,471
元本	2,913,694	3,059,379	3,212,348	3,372,965	3,541,614	16,100,000
契約リース料	3,718,694	3,718,694	3,718,694	3,718,694	3,718,694	
資金残高	13,186,306	10,126,927	6,914,579	3,541,614	0	
負債（未稼得収益）						23,000,000
控除：現金流入額の現在価値（当初認識時のリース負債の公正価値）						16,100,000
費用として認識すべき、リースの市場外部分						6,900,000

例24 コンセッションナリー・リース（借手）：市場リース料よりも30%低い契約リース料による補助金

公的部門の非営利組織（借手）は、自治体（貸手）とのリースを締結し、建物を5年間にわたり使用する。その付帯条件として、一般住民に対する医療サービスを提供するために使用することが定められている。年間の市場リース料はCU5,312,420で市場金利は5%であるが、借手は年間の市場リース料の70%のみを支払う。

- 取決めにより、リース料は次のように5年間にわたり支払われる。
  - 1年目：CU3,718,694
  - 2年目：CU3,718,694
  - 3年目：CU3,718,694
  - 4年目：CU3,718,694
  - 5年目：CU3,718,694
- このリースには付帯条件が付されている。付帯条件が満たされない場合、リースは解約され、原資産の使用権は貸手に返却される。付帯条件は、定額法に基づいて履行される。
- この例では、単純化のため、原資産の減価償却は考慮していない。

## 分析

これはコンセッションナリー・リースなので、使用権資産の公正価値は契約リース料の公正価値とは別個に評価する。公的部門の非営利組織（借手）は有効に CU6,900,000（使用権資産の公正価値（市場のリース料の現在価値で測定—図表 1 を参照）と契約リース料の現在価値との間の差額）の補助金を受取る。（注：主体は、CU6,900,000 は所有者による拠出なのかそれとも費用なのかを考慮することになる。この例では便宜上、CU6,900,000 は収益であると仮定する）

CU6,900,000 の市場外部分は、IPSAS 第 23 号に準拠して会計処理し、リース料は本基準（案）に準拠して会計処理する。

コンセッションナリー・リースの会計仕訳は次のとおり。

1. 当初認識時に、主体は以下を認識する（主体は、コンセッションナリー・リースを償却原価で事後測定する）。

借方	金額	貸方	金額
使用権資産	23,000,000	リース負債（図表 1 参照）	16,100,000
		負債又は非交換収益（図表 1 参照）	6,900,000

リースを公正価値で認識する。

リースの市場外部分を負債又は収益に認識する際には IPSAS 第 23 号を考慮する。同号 IG55 項は、非交換収益とみなすリースの市場外部分の認識及び測定に関する仕訳を示している。

2. 1年目：主体は以下を認識する。

利息費用（図表 2 参照）	805,000	リース負債	805,000
---------------	---------	-------	---------

実効金利法を用いて利息を認識する（CU16,100,000×5%）

リース負債（図表 2 参照）	3,718,694	預金	3,718,694
----------------	-----------	----	-----------

リース料を認識する

3. 2年目：主体は以下を認識する。

利息費用	659,315	リース負債	659,315
------	---------	-------	---------

実効金利法を用いて利息を認識する（CU13,186,306×5%）

リース負債	3,718,694	預金	3,718,694
-------	-----------	----	-----------

リース料を認識する

4. 3年目：主体は以下を認識する。

利息費用	506,346	リース負債	506,346
------	---------	-------	---------

実効金利法を用いて利息を認識する (CU10,126,927×5%)

リース負債	3,718,694	預金	3,718,694
-------	-----------	----	-----------

リース料を認識する

5. 4年目：主体は以下を認識する。

利息費用	345,729	リース負債	345,729
------	---------	-------	---------

実効金利法を用いて利息を認識する (CU6,914,579×5%)

リース負債	3,718,694	預金	3,718,694
-------	-----------	----	-----------

リース料を認識する

6. 5年目：主体は以下を認識する。

利息費用	177,081	リース負債	177,081
------	---------	-------	---------

実効金利法を用いて利息を認識する (CU3,541,614×5%)

リース負債	3,718,694	預金	3,718,694
-------	-----------	----	-----------

リース料を認識する

計算：

図表1：年次のリース料（市場金利5%を使用）

	割引前の年次の市場リース料	年次の市場リース料の現在価値	年次の契約リース料の70%	年次の契約リース料の現在価値の70%	非交換費用に認識すべきリースの市場外部分
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(2)-(4)
1年目	5,312,420	5,059,448	3,718,694	3,541,614	1,517,834
2年目	5,312,420	4,818,522	3,718,694	3,372,965	1,445,557
3年目	5,312,420	4,589,068	3,718,694	3,212,348	1,376,721
4年目	5,312,420	4,370,541	3,718,694	3,059,379	1,311,162
5年目	5,312,420	4,162,420	3,718,694	2,913,694	1,248,726
合計	<b>26,562,102</b>	<b>23,000,000</b>	<b>18,593,471</b>	<b>16,100,000</b>	<b>6,900,000</b>

図表 2 : リース負債残高と実効金利を用いた利息の計算

	1年目 CU	2年目 CU	3年目 CU	4年目 CU	5年目 CU	合計
資金残高	16,100,000	13,186,306	10,126,927	6,914,579	3,541,614	
未払利息	805,000	659,315	506,346	345,729	177,081	2,493,471
元本	2,913,694	3,059,379	3,212,348	3,372,965	3,541,614	16,100,000
契約リース料	3,718,694	3,718,694	3,718,694	3,718,694	3,718,694	
資金残高	13,186,306	10,126,927	6,914,579	3,541,614	0	
使用権資産						23,000,000
控除: 現金流出額の現在価値(当初認識時のリース負債の公正価値)						16,100,000
非交換収益として認識すべき、リースの市場外部分						6,900,000

以 上