

## 国際公会計基準審議会（IPSASB）

# 公開草案第 88 号「コンセッショナルリー・リース及び資産に対する権利を譲渡する取決め（IPSAS 第 47 号及び IPSAS 第 48 号の修正）」の解説

公会計委員会政府会計専門委員会委員長 公認会計士 高橋 宏延  
公会計委員会政府会計専門委員会副委員長 公認会計士 仲 友佳子

本稿では、2024 年 3 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された公開草案第 88 号「資産に対する権利を譲渡する取決め（IPSAS 第 47 号及び IPSAS 第 48 号の修正）」（以下「ED 第 88 号」という。）について解説する。

## 1. プロジェクトの経緯

IPSASB では、公的部門特有のリース取引を扱うリース・プロジェクトのフェーズ 2 が進行中である。政府等が貸手になる公的部門特有のリースとして、市場よりもリース料が割安であるコンセッショナルリー・リースや、リース料がゼロ（無償）の取引などが各国・地域で一般的に行われている。無償の場合は IPSAS 第 43 号「リース」（以下「IPSAS 第 43 号」という。）におけるリースの定義に当てはまらないので、これらの割安や無償のリース取引をまとめて本文書の表題にある「コンセッショナルリー・リース及び資産に対する権利を譲渡する取決め」と呼称している。政策的に低金利又は無償で行われるリースは補助金的な性格を帯びており、その補助金部分について、借手には「収益」、貸手には「移転費用（補助金費用）」がそれぞれ生じる可能性がある。

IPSASB は 2022 年 1 月に、IFRS 第 16 号「リース」とほぼ同じ内容の IPSAS 第 43 号を公表した。IPSAS 第 43 号は一般的なリース取引を扱う内容であり、公的部門特有の内容は反映されていない。

IPSASB は、IPSAS 第 43 号の開発（フェーズ 1）と並行して公的部門特有のリースに関する検討（フェーズ 2）を進め、2021 年 1 月に情報提供要請書「コンセッショナルリー・リース及びその他のリース類似の取決め」（以下「RFI」という。）を公表し、各国の実務について情報収集を行った。

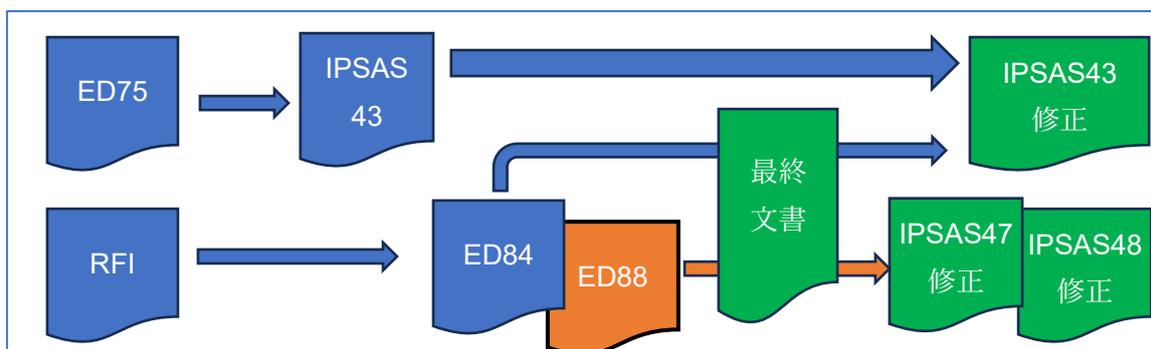
その後、2023 年 1 月に、公開草案第 84 号「コンセッショナルリー・リース及び無償取得使用権資産（IPSAS 第 43 号及び IPSAS 第 23 号の修正）」（以下「ED 第 84 号」という。）が公表された。ED 第 84 号は、コンセッショナルリー・リースと、無償で取得される使用権資産について、IPSAS 第 43 号に規定を追加するとともに、当時の収益基準である IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益（税金及び移転）」に、コンセッショナル

ー・リースの会計処理に関する設例等を追加する内容であった。

ED 第 84 号の公表後の 2023 年 5 月に、IPSAS 第 47 号「収益」（以下「IPSAS 第 47 号」という。）及び IPSAS 第 48 号「移転費用」（以下「IPSAS 第 48 号」という。）など、合計四つの新 IPSAS が公表された。IPSAS 第 47 号によって従来の収益基準である IPSAS 第 23 号は廃止される。IPSAS 第 47 号と IPSAS 第 48 号には ED 第 84 号の公的部門特有のリースの会計処理は反映されていないので、それらを反映するために、2023 年 9 月から 2024 年 3 月にかけて ED 第 88 号が開発され、2024 年 3 月会議で承認された。ED 第 88 号は、2024 年 5 月 31 日がコメントの提出期限であり、2024 年 6 月会議で最終文書「コンセッションナリー・リース及び資産に対する権利を譲渡するその他の取決め（IPSAS 第 43 号、第 47 号及び第 48 号の修正）」が承認された。

最終文書の「結論の根拠」については 2024 年 9 月の会議で検討し、公表はその後になる予定である。

### リース・プロジェクトの全体図(下側の流れが公的部門特有のリース会計)

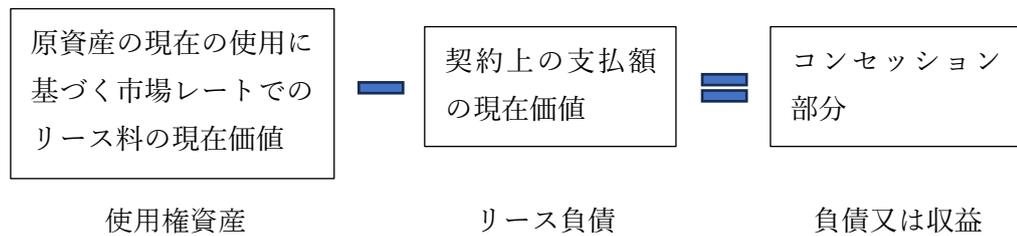


## 2. IPSAS 第 47 号に対する修正

### (1) コンセッションナリー・リース

ED 第 88 号により、IPSAS 第 47 号には、コンセッションナリー・リースの会計処理について、規定と設例が追加されている。

コンセッションナリー・リースにおけるコンセッション（譲許）部分、すなわち補助金的な性格を持つ部分は、次の計算式で算定する（AG153A 項）。



左の枠内の、「原資産の現在の使用に基づく使用レートでのリース料の現在価値」は、一般的なリースの場合に支払われるリース料であり、仮想の金額である。これが使用権資産として借方計上される。

中央の枠内の「契約上の支払額の現在価値」はリース負債と同額である。ED 第 88 号の設例（設例 54A）では、市場レートでのリース料に対して、契約上のリース料は 30%減額されている。金利だけではなく、金利と元本を合わせた額の支払いが市場ベースよりも少ない場合が想定されている。

算定されたコンセッション部分の会計処理は、借手にコンプライアンス義務があるかどうかによって分かれる（AG153B 項）。

コンプライアンス義務	コンセッション部分の借手の会計処理
あり	負債を認識する。コンプライアンス義務を充足するにつれて負債を減額し、同額の収益を認識する。
なし	収益をただちに認識する。

コンセッションナリー・リースの設例： ED 第 88 号設例 54A（抜粋）

公的部門の主体 X（借手）は、地方自治体 Y（貸手）との間で、住民に医療サービスを提供するために 5 年間にわたり建物を使用するリースを締結する。

原資産の現在の使用に基づく市場レートでの年次リース料は、CU5,312,420 である。

リースは 1 年度末から 5 年間にわたり、毎年度末に CU3,718,694 を支払うべきことが合意されている。これは、市場レートでのリース料に対して 30%の減額が合意されたことを示している。リースの計算利率は年 5%であり、借手はこれを容易に算定できる。

リースには、特に住民に医療サービスを提供するために建物を 5 年間使用するとい

うコンプライアンス義務が含まれている。コンプライアンス義務は定額ベースで満たされる。

使用権資産に関する原資産の現在の使用に基づく市場レートでのリース料の現在価値が契約上の支払額の現在価値より高いため、これはコンセッショナリー・リースである。借手は、事実上、CU6,900,000のコンセッションを受け取っている。これは、市場レートでのリース料の現在価値と、契約上の支払額の現在価値との差額である。この設例では当該コンセッションは収益だと仮定する。

収益CU6,900,000は、IPSAS第47号に従い会計処理し、リース部分は、関連する契約上の金利及びリース料とともにIPSAS第43号に従い会計処理する。

#### 1. 当初認識時の借手の仕訳

借方		使用権資産	CU23,000,000	
	貸方	リース負債		CU16,100,000
	貸方	負債		CU6,900,000

#### 2. 1年度末の借手の仕訳

借方		負債	CU1,380,000	
	貸方	収益		CU1,380,000

CU1,380,000 = 借手が満たすコンプライアンス義務CU6,900,000の1/5

この設例は、ED第84号がIPSAS第43号に追加を提案している設例13Bと同じ内容である。設例13Bでは元本や利息の計算根拠を図表入りで詳細に説明しているが、ED第88号の設例54Aは、収益の計算に焦点を当てているので、元本や利息等の根拠については記載が省略されている。

## (2) 無償取得使用権資産

ED第88号により、IPSAS第47号には、無償取得使用権資産の会計処理について、規定と設例が追加されている。ED第84号よりも詳細な規定となっている。

識別	IPSAS第43号のリースの識別に関する規定を調整して、無償取得使用権資産を識別する（AG202A項）。
	IPSAS第43号のリースの認識に関する規定により、無償取得使用権

認識	<p>資産を認識する（AG202C 項）。</p> <p>無償取得使用権資産の認識：</p> <p>無償取得使用権資産を受け取った時点、又はそれらを受け取る拘束力のある取決めが存在する時点で、無償取得使用権資産を認識する。IPSAS 第 45 号の資源の当初流入の分析の規定に従う。</p> <hr/> <p>無償取得使用権資産に対応する収益の認識は、拘束力のある取決め（BA）の有無によって異なる。</p> <p>BA なしの場合、即時に収益を認識する。</p> <p>BA ありの場合、コンプライアンス義務の充足が一時点で行われるのか、一定期間にわたるのかを評価する。義務の充足にあわせて負債を収益に振り替える。</p>
測定	<p>IPSAS 第 43 号のコンセッショナリー・リースの使用権資産に関する要求事項に従って測定する(AG202D 項～AG202E 項)。</p>
開示	<p>以下の開示を求める(AG202H 項～AG202K 項)。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 無償取得使用権資産の主要なクラスの性質と種類する。受領した無償取得使用権資産の主要なクラスとは区別して示す。</li> <li>• 原資産のクラス別の無償取得使用権資産の減価償却費。</li> <li>• 原資産のクラス別の報告期間満了時の帳簿価額</li> </ul> <p>無償取得使用権資産が投資不動産の定義に該当する場合は、IPSAS 第 16 号「投資不動産」の開示規定を適用する。</p> <p>無償取得使用権資産が IPSAS 第 45 号「有形固定資産」を適用して再評価額で測定される場合、IPSAS 第 45 号の第 74 項の開示規定を適用する。</p>

無償取得使用権資産の設例： ED 第 88 号 設例 59（抜粋）

公的部門の主体 Z は、特に青少年が使用する運動場を無料で使用する権利を得るために、政府機関（機関）と 5 年間の取決めを締結する。機関は、主体 Z が提供する

スポーツ・サービスの種類及びその価格設定を規制していない。

別の場所に同じ時期に建設され、同じ特徴を備えた同様の運動場が、同じ政府機関によって民間企業に年間 CU300,000 で5年間リースされている。この情報は、機関のウェブサイトで公開されている。主体 Z の追加借入利率は、年5%である。

#### ケース A—拘束力のある取決めを伴う場合

主体 Z は、取決めに基づき、運動場を無料で使用する強制力のある権利を有し、また強制力のある義務があると判断する（5年内のいつでも、その運動場が青少年によって使用されていない場合には、機関はいつでも協定を解除できるため）。主体 Z は、その取決めが拘束力のある取決めの定義を満たしており、青少年のみが運動場を使用することを確実にするコンプライアンス義務が含まれていると判断する。コンプライアンス義務は、定額ベースで一定期間にわたり充足される。

主体 Z は、使用权の実質は、所有者による抛出ではないことを確認した。

#### 分析

主体 Z は、使用权資産を無償で取得した。市場レートによる支払の現在価値は CU1,298,843 であり、これは使用权資産の価値と総収益に対応する。

使用权資産と収益を会計処理するための仕訳は、次のとおりである。

##### 1. 当初認識時の借手（主体 Z）の仕訳

借方		使用权資産	CU1,298,843	
	貸方	負債		CU1,298,843

##### 2. 1年度末の借手（主体 Z）の仕訳

借方		負債	CU259,769	
	貸方	収益		CU259,769

CU1,380,000 = 借手（主体 Z）が満たすコンプライアンス義務 CU1,298,843 の 1/5

### (3) その他のリース類似の取決め

ED 第 88 号は IPSAS 第 47 号に、RFI で質問を募集した 6 項目のうち、下記の三つの項目についてリース取引との区別に関する設例を追加している。いずれも、リースではなく、IPSAS 第 47 号の収益取引として会計処理される（設例 0B、設例 0C）。

アクセス権 (IE1B)	森林内の土地及び顧客の従業員が業務中に使用する小屋に5年間アクセスする権利を顧客に譲渡する取決め
資産を使用する権利を認める取決め (IE1E)	毎月支払われる取引対価と引き換えに、7年間にわたり、レイバー・フォースの資格を証明するための国家プログラムの一環として、教育サービスを提供するために特別に設計された主体の不動産を使用する権利を顧客に提供する取決め。
共有の不動産 (IE1H)	事務所ビルの1フロアを3年間共有して使用する顧客との取決め。顧客は取引対価を使用予定日数に基づいて毎月前払いする。

### 3. IPSAS 第 48 号に対する修正

ED 第 88 号は、IPSAS 第 48 号について、無償取得使用权資産の設例を下記の二つのケースに分けて追加している。どちらも IPSAS 第 48 号の範囲内であり、貸手(譲り手)である政府側は移転費用を計上することになる。移転費用は、IPSAS 第 48 号第 30 項に従い、移転する資源のコスト(償却費、メンテナンス、その他のコストを含む)で測定する(設例 0B、設例 0C)。

無償での運動場の使用	政府が保有する運動場を、青少年が使用するために無料で使用する権利を他の主体に譲渡する取決め。
無償の公営住宅	公的な組織が、政府主体の所有する空き公営住宅にホームレスを一時的に收容するために無償で当該住宅を使用できる取決め。

参考：IPSAS 第 48 号第 30 項(移転対価)

30. 主体は、移転対価を決定するために、拘束力のある取決めの条件を考慮しなければならない。移転対価は、主体が当該拘束力のある取決めに従って移転受領者に移転した資源又は移転する義務を負う資源の帳簿価額総額であり、変動対価の効果が含まれる(第35項から第37項を参照)。

### 4. 我が国の政府会計

#### (1) 国の会計

国の財務書類の会計基準に相当する、省庁別財務書類の作成基準には、リースに関

する基準は明記されていない。ED 第 84 号及び ED 第 88 号に対応する、公的部門特有のコンセッショナリー・リース等に関する記載も見当たらない。

## (2) 地方公共団体の会計

総務省の統一的な基準による地方公会計マニュアルの「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 24 段落には、「ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法（固定資産に該当するものは貸借対照表に計上）に準じて会計処理を行い、オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法（費用として行政コスト計算書に計上）に準じて会計処理を行うこととします。」との記載があり、リスクと経済価値モデルに基づく会計処理が定められている。公的部門特有のコンセッショナリー・リース等に関する定めは見当たらない。

## (3) 独立行政法人の会計

独立行政法人会計基準では、「ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行い」、「オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理」を行うこととされている。したがって、リスクと経済価値モデルに基づく会計処理が定められている（独立行政法人会計基準第 33）。

ED 第 84 号及び ED 第 88 号に定めるコンセッショナリー・リース等の会計処理に関する定めはない。ただし、行政コスト計算書において、「国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による賃貸取引から生ずる機会費用」を注記することを求めている（独立行政法人会計基準注 43）。

以 上