

国際公会計基準審議会（IPSASB）

「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その他の取決め（IPSAS 第 43 号、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 10 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された「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その他の取決め（IPSAS 第 43 号、IPSAS 第 47 号及び IPSAS 第 48 号の修正）」（以下「本文書」という。）について解説する。

1. プロジェクトの経緯

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「資産に対する権利を譲渡する取決め」と呼んでいる。政策的に低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、補助金に相当する部分について、借手には「収益」、貸手には「移転費用（補助金費用）」が生じる可能性がある。

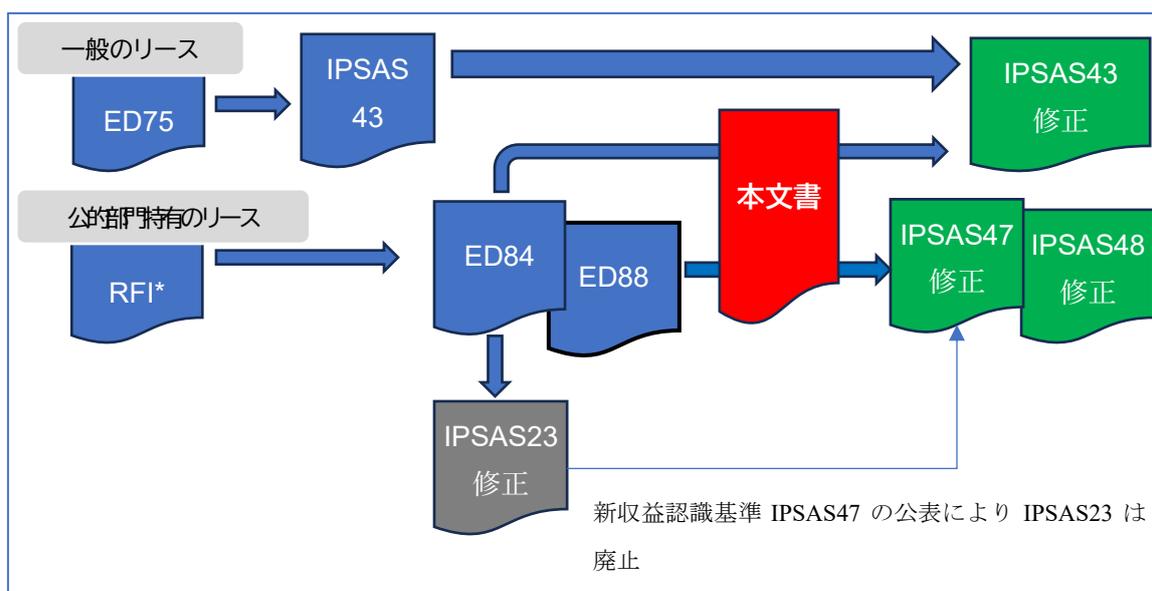
IPSASB は、2023 年 1 月に、公的部門特有のリースに関する基準書案として、公開草案第 84 号「コンセッショナルリー・リース及び無償取得使用権資産（IPSAS 第 43 号及び IPSAS 第 23 号の修正）」（以下「ED 第 84 号」という。）を公表した。ED 第 84 号は、コンセッショナルリー・リースと、無償で取得される使用権資産について、IPSAS 第 43 号に規定を追加するとともに、当時の収益認識基準である IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益（税金及び移転）」（以下「IPSAS 第 23 号」という。）に、コンセッショナルリー・リースの会計処理に関する設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。）が公表された。IPSAS 第 47 号によって古い収益認識基準である IPSAS 第 23 号は廃止された。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。)が開発され、2024 年 3 月会議で承認された。

その後、ED 第 88 号に関係者から寄せられたコメントレーターを検討し、ED 第 84 号と ED 第 88 号の内容を一つにまとめた最終文書として本文書が 2024 年 9 月会議で承認され、2024 年 10 月に公表された。これをもって、2016 年から 8 年間もの長期にわたったリースのプロジェクトは完了した。

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)



* RFI (情報提供の要請書)

2. コンセSSIONナリー・リースの借手の会計処理

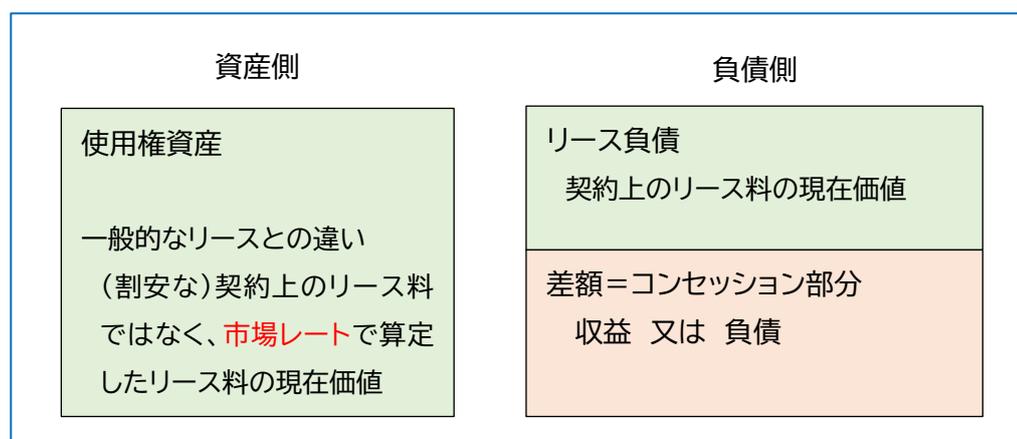
(1) 当初測定

本文書は、コンセSSIONナリー・リースの借手の会計処理を次のように定めている。

- 使用権資産の取得原価は、原資産の現在の使用 (用途) に基づく開始日現在の市場レートによるリース料の現在価値で当初測定する。一般的なリースでは使用権資産の当初測定はリース負債と同額になるので、この点で一般的なリースとコンセSSIONナリー・リースの借手の会計処理は大きく異なっている (26A 項～26C 項)。
- リース負債の取得原価は、契約上のリース料 (開始日現在で支払っていないもの) の現在価値で当初測定する (29A)。
- 上記の使用権資産とリース負債の差額がコンセSSION部分である。算定されたコンセSSION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（拘束力のある取決めによる負債）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	収益を即時認識する。

コンセッションナリー・リースの借手の会計処理(当初測定)のイメージ図



なお、合理的な努力を払っても、原資産の現在の使用（用途）に基づく開始日現在の市場レートによるリース料が容易に入手可能でない場合は、一般的なリースと同様の方法で使用权資産を当初測定する（26C 項）。

(2) 事後測定

本文書は、コンセッションナリー・リースの借手の事後測定については、コンセッション部分を負債認識した場合を除き、固有の会計処理を定めていない。従って、使用权資産とリース負債は、それぞれ IPSAS 第 43 号の一般的なリースの規定に従って事後測定を行うことになる。使用权資産は、原価モデルを適用して減価償却する。リース負債は支払部分が減額され、金利部分が増額される。

(3) 開示（64A 項）

コンセッションナリー・リースの借手は、原資産のクラス別に次の事項を開示する。

- 当初認識時におけるコンセッションの金額
- 原資産の現在の使用に基づく市場レートによるリース料が容易に利用可能でない場合におけるリースに係る契約上の支払額
- 様々な種類のコンセッションナリー・リースの目的及び条件（コンセッション

の性質を含む)

- 原資産の現在の使用に基づく市場レートによるリース料の現在価値を見積る際に使用した重要な仮定

(4) コンセSSIONナリー・リースの借手の設例

リース料が市場レートより 30%割安な、コンセSSIONナリー・リースに関する設例である（設例 13A）。

<前提条件>

- 公的部門の非営利主体 X（借手）は、地方自治体 Y（貸手）との間で、5年間にわたり住民に医療サービスを提供するために、建物を使用するリース契約を締結する。
- 貸手は、住民に提供する医療サービスの種類を規制していない。
- 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。
- 契約上のリース料の支払いは毎年末に CU3,718,694 である。
- 契約上のリース料は、市場レートのリース料に対して 30%の減額がなされている。
- 借手の追加借入利率は 5%であり、借手はこれを容易に算定できる。
- 当該リースには、5年間にわたり住民に医療サービスを提供するために建物を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を満たさない限り、リースは解約され、原資産を使用する権利は貸手に戻る。コンプライアンス義務は定額法で満たされる。
- 上記の前提に基づく計算は、本設例の末尾の表を参照されたい。

1. 当初認識時の借手の仕訳

借方		使用权資産	CU23,000,000	
	貸方	リース負債		CU16,100,000
	貸方	拘束力のある取決めによる負債		CU6,900,000

2. 1年度末の借手の仕訳（2年度末以降の仕訳は省略）

① 使用权資産の償却（定額法と仮定：CU23,000,000÷5年＝CU4,600,000）

借方		減価償却費	CU4,600,000	
	貸方	使用权資産		CU4,600,000

② リース負債に係る金利の認識

借方		金利費用	CU805,000	
	貸方	リース負債		CU805,000

③ リース料の支払い

借方		リース負債	CU3,718,694	
	貸方	預金		CU3,718,694

④ 負債（コンセッション部分）の収益振替（CU6,900,000÷5年＝CU1,380,000）

借方		拘束力のある取決めによる負債	CU1,380,000	
	貸方	収益		CU1,380,000

仕訳の計算根拠は以下のとおり。

表1：年間リース料（市場金利5%を使用）

	市場レートでの 年間リース料の 割引前金額	市場レートでの 年間リース料の 現在価値	契約上の年間支 払額の割引前金 額	契約上の年間支 払額の現在価値	収益に認識され るリースのコン セッション部分
	(1)	(2)	(3)	(4)	5=(2)-(4)
1年度	5,312,420	5,059,448	3,718,694	3,541,614	1,517,834
2年度	5,312,420	4,818,522	3,718,694	3,372,965	1,445,557
3年度	5,312,420	4,589,068	3,718,694	3,212,348	1,376,721
4年度	5,312,420	4,370,541	3,718,694	3,059,379	1,311,162
5年度	5,312,420	4,162,421	3,718,694	2,913,694	1,248,726
合計	26,562,100	23,000,000	18,593,470	16,100,000	6,900,000

表2：実効金利を用いたリース負債残高と金利の計算

	1年度	2年度	3年度	4年度	5年度	合計
	CU	CU	CU	CU	CU	
期首残高	16,100,000	13,186,306	10,126,927	6,914,579	3,541,614	
金利費用	805,000	659,315	506,346	345,729	177,081	2,493,471
契約上の 支払額	(3,718,694)	(3,718,694)	(3,718,694)	(3,718,694)	(3,718,694)	
期末残高	13,186,306	10,126,927	6,914,579	3,541,614	0	
使用権資 産						23,000,000
控除: キャッシュ・アウトフローの現在価値（当初認識時のリース負債）						16,100,000
収益として5年間にわたり認識されるリースのコンセッション部分						6,900,000

3. コンセSSIONナリー・リースの貸手の会計処理

(1) 認識と測定

コンセSSIONナリー・リースの貸手は、コンセSSIONナリー・ファイナンス・リース、コンセSSIONナリー・オペレーティング・リースのどちらの場合でも、IPSAS 第 43 号の一般的な貸手のリースの認識と測定の規定を適用する。

(2) 開示 (96A 項及び 96B 項)

コンセSSIONナリー・ファイナンス・リースの貸手は、原資産のクラス別に次の事項を開示する。

- 関連する IPSAS に従った、当期中に移転した原資産の帳簿価額
- 本基準書に従った、開始日時点における正味リース投資未回収額
- 上記 2 項目の差額
- 様々な種類のコンセSSIONナリー・ファイナンス・リースの目的及び条件 (コンセSSIONの性質を含む)

コンセSSIONナリー・オペレーティング・リースの貸手は、原資産のクラス別に次の事項を開示する。

- 当期中に発生したリース収益の金額
- 当期中に発生主義によって生じた原資産に付随するコスト
- 上記 2 項目の差額
- 様々な種類のコンセSSIONナリー・オペレーティング・リースの目的及び条件 (コンセSSIONの性質を含む)

4. セール・アンド・リースバック取引の会計処理

本基準書では、セール・アンド・リースバック取引のリースバック取引が市場条件を下回る、すなわち、コンセSSIONナリー・リースに相当する場合についてガイダンスを定めている (97A 項及び 97B 項)。

リースバック取引がコンセSSIONナリー・リースであると識別される場合、

- 売手である借手は、コンセSSION部分を IPSAS 第 47 号に従って、収益として会計処理を行う。
- 買手である貸手は、コンセSSION部分を本基準書に従って会計処理する (本稿 3. を参照)。

それ以外の場合は、市場条件を下回る部分は、リース料の前払いとして会計処理を行う。

5. 無償取得使用権資産の借手の会計処理

本文書によって、IPSAS 第 47 号には、無償取得使用権資産の借手側の会計処理について、規定と設例が追加されている。まとめると以下ようになる。

識別 (AG202A 項)	IPSAS 第 43 号のリースの識別に関する規定に従い、支払いがない場合に必要調整を行って、無償取得使用権資産を識別する。
認識 (AG202C 項)	<p>無償取得使用権資産の認識：</p> <p>無償取得使用権資産が投資不動産の定義を満たす場合は IPSAS 第 16 号「投資不動産」に従い、有形固定資産の定義を満たす場合は IPSAS 第 45 号「有形固定資産」に従って資産認識する。</p> <p>無償取得使用権資産に対応する収益の認識は、コンプライアンス義務の有無によって分かれる。</p> <p>コンプライアンス義務なしの場合、即時に収益を認識する。</p> <p>コンプライアンス義務ありの場合、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 (AG202D 項)	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、市場ベースで当初測定する。
表示 (AG202F 項)	無償取得使用権資産は財政状態計算書上で区分表示するか、又は一般目的財務諸表の注記に開示する。
開示 (AG202G 項)	<p>以下の開示を求める。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 無償取得使用権資産の主要なクラスの性質と種類。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。 • 原資産のクラス別の減価償却費。 • 原資産のクラス別の報告期間満了時の帳簿価額

無償取得使用権資産（借手）の仕訳例（IE308 項）

主体（借手）は、運動場を無償で 5 年間使用する取決めを地方自治体（貸手）と締結し、使用権資産を無償で取得した。この運動場は特に青少年が使用するために使用するこ

ととされており、そうでない場合、貸手はいつでも取決めを解除できる。主体は、この取決めにはコンプライアンス義務が含まれていると判断する。市場レートによる支払の現在価値は CU1,298,843 であり、これは使用権資産の価値と総収益に対応する。

1. 当初認識時の借手の仕訳

借方		使用権資産	CU1,298,843	
	貸方	拘束力のある取決めによる負債		CU1,298,843

2. 1 年度末の借手の仕訳 (CU1,298,843 ÷ 5 年 = CU259,769)

借方		減価償却費	CU259,769	
	貸方	使用権資産		CU259,769

借方		拘束力のある取決めによる負債	CU259,769	
	貸方	収益		CU259,769

6. 無償取得使用権資産（貸手）の会計処理

本文書は、IPSAS 第 48 号「移転費用」に対する修正として、無償取得使用権資産の設例を追加している。運動場を無償で貸す政府機関の会計処理の例で、貸手である政府機関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 (IE12C 項)。

7. その他のリース類似の取決め

本文書は、IPSAS 第 47 号に、RFI で質問を募集した 6 項目のうち、アクセス権、資産を使用する権利を認める取決め、共有の不動産、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 (設例 0A～設例 0C)。いずれも、リースではなく、IPSAS 第 47 号を適用して収益取引として会計処理される。

8. 我が国の政府会計

日本の政府会計には、国・地方自治体・独立行政法人等のいずれにおいても、本文書のような公的部門特有のリースの会計処理に関する定めはない。

ただし、独立行政法人では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借取引から生ずる機会費用」を注記することを求めている。

以 上