

国際公会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB)
IPSAS 第 43 号「リース」の解説

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 露谷竹生
公認会計士 高橋宏延

本稿では、2022 年 1 月に国際公会計基準審議会 (IPSASB) から公表された国際公会計基準 (IPSAS) 第 43 号「リース」(以下「IPSAS 第 43 号」という。)について解説する。

1. IPSASB のリース・プロジェクト

(1) 現行のリース基準

IPSAS の現行のリース基準は IPSAS 第 13 号「リース」(以下「IPSAS 第 13 号」という。)である。IPSAS 第 13 号は、国際会計基準 (IAS) 第 17 号「リース」(以下「IAS 第 17 号」という。)に基づいて策定された。その後、国際会計基準審議会 (IASB) は 2016 年 1 月に、IAS 第 17 号に代わる新しいリース基準として IFRS 第 16 号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。)を公表した。IFRS 第 16 号は、借手の会計に「使用权モデル」という新しい考え方を導入する一方で、貸手の会計は IAS 第 17 号の「リスクと経済価値モデル」を引き継いでおり、借手と貸手の会計モデルが異なっている。

(2) 公開草案第 64 号 (2018 年)

IPSASB は、IFRS 第 16 号の公表を受けて、2016 年 6 月に、公的部門の主体のためのリース基準を見直すプロジェクトに着手した。当初は、借手と貸手の双方に「使用权モデル」を適用する方向で議論を進め、2018 年 1 月に公開草案第 64 号「リース」(以下「ED 第 64 号」という。)を公表した¹。ED 第 64 号は貸手の会計にも使用权モデルを提案していた (IFRS 第 16 号と異なる)。また、ED 第 64 号には公的部門特有のリース (コンセッションナリー・リース=金利条件等が市場よりも割安な、補助金的な性質を含むリース) に関するガイダンスが含まれていた。

(3) 公開草案第 75 号 (2021 年)

ED 第 64 号に対する関係者からのコメントは、貸手への「使用权モデル」適用について賛否が大きく分かれていた。2019 年 6 月と 9 月の会議で、使用权モデルの支持者と、リスクと経済価値モデルの支持者の双方によるプレゼンテーションが行われた。公開草案に寄せられたコメントと、前述のプレゼンテーションについて検討した結果、2019 年 12 月の会議で、ED 第 64 号の提案を撤回し、改めてリース・プロジェクトの方向性を議論することを決定した。

2020 年 3 月の会議で、リースのプロジェクトを 2 段階に分けて、第 1 段階では一般的なリース取引 (IFRS 第 16 号と同様)、第 2 段階では公的部門特有のリース取引を検討することを決定した。会計モデルについては、公益性、実行可能性及び費用対効果等の観点から、IFRS 第 16 号と同じく、借手には使用权モデル、貸手にはリスクと経済価値モデルを適用する方向性を決定した。その後、この方向性で議論を進め、2021 年 1 月に 2 回目の公開草案となる公開草案第 75 号「リース」(以下「ED

¹ ED 第 64 号の解説記事 : https://jicpa.or.jp/specialized_field/ITI/2018/20180416ebj.html

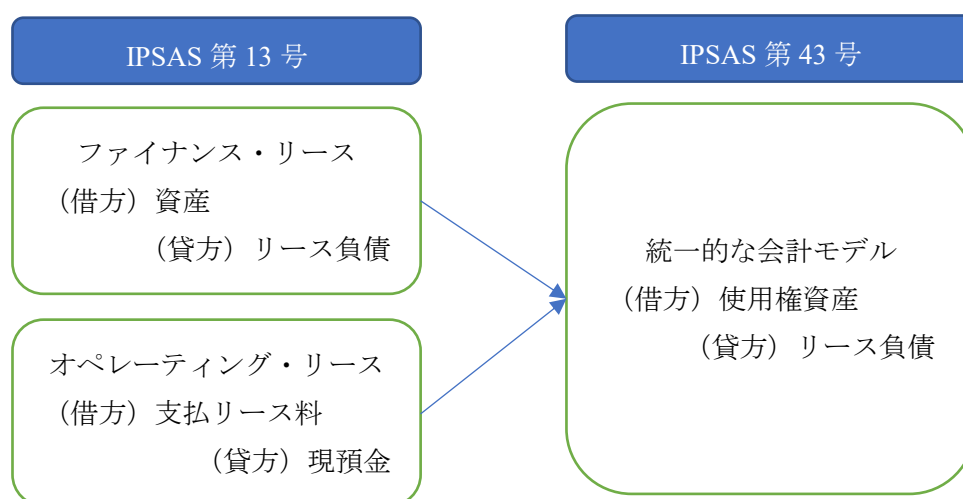
第 75 号」という。) を公表した²。ED 第 75 号は、IFRS 第 16 号とほぼ同様の内容であった。

(4) IPSAS 第 43 号

ED 第 75 号には、関係者の多くから賛成意見が寄せられたため、ED 第 75 号の内容を基に議論を進め、2021 年 12 月会議で IPSAS 第 43 号を承認し、2022 年 1 月に公表した。IPSAS 第 43 号は、3 年後の 2025 年 1 月 1 日開始事業年度から適用される。IPSAS 第 43 号は、ED 第 75 号とほぼ同じ内容である。

2. 借手の会計（使用権モデル）

借手の会計は、IPSAS 第 13 号のリスクと経済価値モデルから、IPSAS 第 43 号の使用権モデルへ大きく変化した。



使用権モデルでは、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区別はなくなり、全てのリースに統一的な会計処理を行うこととなる。また、リースする資産そのものではなく、当該資産を使用する権利（使用権資産）を資産に認識する。この会計モデルの変更によって、従来はオペレーティング・リースとして費用処理を行っていたリース取引について、使用権資産の認識が必要となるケースが増加し、リース会計の透明性が向上することが期待されている。

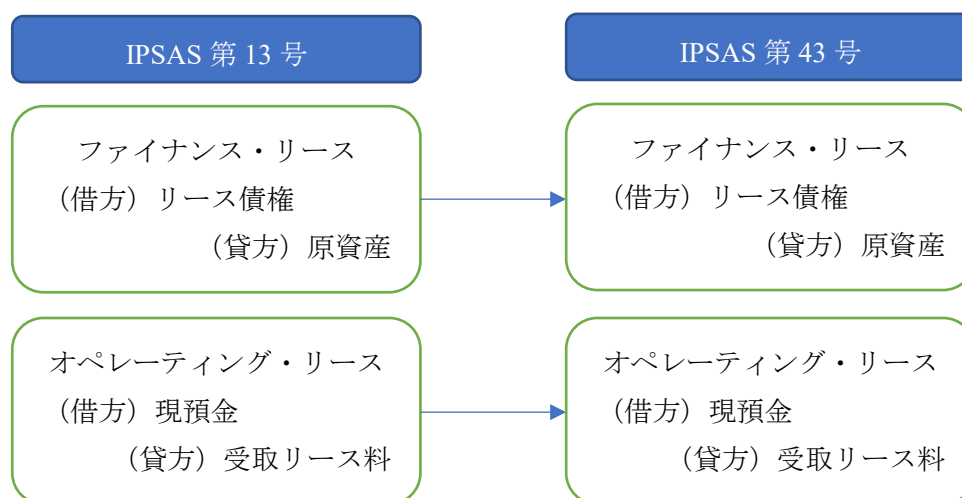
使用権資産は、リース負債と同額で開始日に資産に認識する。リース負債は、(a)固定リース料（リース・インセンティブ控除後）、(b)変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる金額、(c)残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額、(d)購入オプションを借手が行使することが合理的に確実である場合の当該行使価格、(e)リースの解約に対するペナルティの支払額のうち開始日時点で未払いの金額の合計である。

なお、短期リース（12 か月以内）と原資産が少額のリースについては、例外として引き続きオペレーティング・リースと同様の会計処理が認められる。

² ED 第 75 号の解説記事：https://jicpa.or.jp/specialized_field/ITI/2021/20210511efa.html

3. 貸手の会計（リスクと経済価値モデル）

IPSAS 第 43 号の貸手の会計は、IPSAS 第 13 号のリスクと経済価値モデルを保持しており、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを区別する。



4. セール・アンド・リースバック取引

公的部門ではセール・アンド・リースバック取引はあまり一般的ではないと考えられるが、IPSAS 第 43 号によって裁量的な会計処理（オフバランス処理と収益の先取り）の余地が狭められている。

「売手である借手」が資産を他の主体に売却し、当該資産を「買手である貸手」からリースバックする場合には、当該資産の譲渡が売却に該当するかどうかを、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に照らして検討する（新収益 IPSAS が開発中のため暫定的に IFRS 第 15 号を参照している）。資産の譲渡が売却要件を満たす場合には、「売手である借手」は、リースバックから生じた使用権資産を、原資産の帳簿価額のうち、「売手である借手」が保持した使用権部分で測定し、引き続き資産を計上する必要がある。「売手である借手」は、「買手である貸手」に移転された権利に係る利得又は損失の金額のみを認識する。

5. IFRS 第 16 号と IPSAS 第 43 号の相違点

IPSAS 第 43 号は、ほぼ IFRS 第 16 号と同じ内容であるが、IFRS 第 16 号は、「製造業者及び販売業者である貸手」に対するガイダンスを定めている。例えば、ファイナンス・リースについて、収益、売上原価及び販売損益を開始日に認識することを求めている。IPSAS 第 43 号は、公的部門の主体が製造業者又は販売業者になることは一般的ではないと考え、当該ガイダンスをセクションごと削除している。

また、IPSAS 第 43 号は、IFRS 第 16 号とほぼ同じ設例を使用しているが、一部の設例について店舗を事務所に変更する等、公的部門で一般的な取引内容を表すように変更している。

6. ED 第 75 号からの変更点

IPSAS 第 43 号の強制力を持つセクションのうち、本文と付録 A（適用指針）は、ED 第 75 号とほぼ同じ内容である。付録 B（他の IPSAS の修正）は、ED 第 75 号には開発中の収益基準と移転費用基準（公

開草案第 70 号から第 72 号) を修正する文案が掲載されていたが、これらは IPSAS 第 43 号では削除されている。

7. 日本の公会計

(1) 国の財務書類

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、リース取引に関する規定は明記されていない。ただし、実務的にはリスクと経済価値に基づく会計処理を行っていると考えられる。

(2) 地方公会計

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」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。

8. 公的部門特有のリースに関するプロジェクト

IPSAS 第 43 号の公表によって、リース・プロジェクトの第 1 段階である一般的なリース取引の検討は完了した。現状では、IPSAS 第 43 号は上述したように IFRS 第 16 号とほぼ同じ内容である。

リース・プロジェクトの第 2 段階である公的部門特有のリースについては、公的部門特有のリースに関する各国の実態調査を目的として、情報提供依頼書「コンセッションナリー・リース及びリースに類似するその他の取決め」（以下「RFI」という。）を、ED 第 75 号と同じ 2021 年 1 月に公表した。

IPSASB は 2021 年 12 月会議から RFI に寄せられたコメントの分析・検討を開始しており、2022 年中に公的部門特有のリースを扱う公開草案を、2024 年 3 月には基準書を公表することを目標としている。第 2 段階の開発の成果は、IPSAS 第 43 号に適宜反映される予定であるため、IPSAS 第 43 号は、2025 年 1 月 1 日の発効日時点で IFRS 第 16 号とは異なる内容となる可能性がある。

以 上