

## 国際公会計基準審議会 (IPSASB) 公開草案第 75 号「リース」の解説

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

本稿では、2021 年 1 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 75 号「リース」](#) (以下「ED 第 75 号」という。) について解説する。

### 1. プロジェクトの位置付けと経緯

#### (1) プロジェクトの立ち上げ

国際公会計基準 (IPSAS) の現行のリース基準は IPSAS 第 13 号「リース」である。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ている。その後、2016 年 1 月に IFRS 第 16 号「リース」が公表され、IAS 第 17 号は廃止された。IPSAS は、公的部門に固有の取扱いが必要な場合を除き、IFRS と IPSAS を整合させる方針を有している。本プロジェクトはその方針に基づいて IFRS 第 16 号と IPSAS の整合性を確保するために、2016 年 3 月から開始された。最終的には IPSAS 第 13 号を廃止し、新しい IPSAS を公表することが目標である。

#### (2) 公開草案第 64 号と関係者の反応

IPSASB は、2018 年 1 月に公開草案第 64 号「リース」<sup>1</sup> (以下「ED 第 64 号」という。) を公表した。ED 第 64 号は、貸手・借手の双方に「使用権モデル (right-of-use model)」を適用することを提案しており、IFRS 第 16 号とは貸手の会計処理が異なっていた (IFRS 第 16 号の貸手はリスク・経済価値モデル (risks and rewards model))。また、ED 第 64 号には公的部門特有のコンセッションナリー・リース<sup>2</sup>に関する規定を定めていた。

ED 第 64 号に寄せられたコメントは、全体としては賛成意見が多かったものの、IFRS 第 16 号の貸手の処理と異なる方法を採用することには反対意見が 4 割と多く、意見が分かれていた。

#### (3) ED 第 75 号の開発

IPSASB は 2020 年 3 月の会議で、リースのプロジェクトを二つのフェーズに区分し、フ

---

<sup>1</sup> 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会 \(IPSASB\) 公開草案第 64 号「リース」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

<sup>2</sup> コンセッションナリー・リースとは、市場条件を下回る条件 (減額された賃料水準等) でのリースをいう。

フェーズ1では一般的な貸手・借手のリース会計を扱い、フェーズ2ではコンセッションナリー・リース<sup>3</sup>等の公的部門特有のリースを扱う方針を改めて定めた。

フェーズ	内容
フェーズ1	一般的なリース会計 → IFRS 第16号ベースの基準書開発
フェーズ2	公的部門特有のリース会計（コンセッションナリー・リース等）

また、ED 第64号に基づく基準開発を断念し、フェーズ1では新しく公開草案を開発すること、並びにその公開草案ではIFRS 第16号と同様に借手は使用权モデル、貸手はリスク・経済価値モデルを適用すること、という大方針が決定された。ED 第64号と異なる方針を採用することにした理由は、以下のとおりである。

- IPSAS 第13号には、オペレーティング・リースの場合には資産のオフバランス処理が認められる欠点がある。この課題に対処できる。
- 貸手の会計モデルに対する意見が対立しており、ED 第64号の方針に沿った貸手の会計処理の完成には相当の工数が必要であることを示しているが、そこまでの時間的・人的な資源は確保できない。
- 公的部門特有のコンセッションナリー・リース等の論点は、いったん一般的なリース会計を決定した後に別途検討することが適切である。

2020年中に議論を重ね、2020年12月会議でED 第75号が承認され、2021年1月に公表された。コメントの期限は2021年5月17日である。同時に、フェーズ2の予備調査として情報提供依頼書（RFI）が公表されている。

#### IPSAS 第13号、ED 第64号、ED 第75号の比較

	IPSAS 第13号	ED 第64号	ED 第75号
ベース基準	IAS 第17号	IFRS 第16号	IFRS 第16号
貸手の会計	リスク・経済価値モデル	使用权モデル	リスク・経済価値モデル
借手の会計	リスク・経済価値モデル	使用权モデル	使用权モデル

<sup>3</sup> コンセッションナリー・リースとは、市場条件を下回る条件（減額された賃料水準等）でのリースをいう。

## 2. ED 第 75 号の借手の会計

### (1) 一般的なリースのガイダンス：認識及び測定

借手は借方に使用権資産、貸方にリース負債を認識する。

使用権資産を認識するのは、借手は原資産を「使用する権利」を支配しているからである。この点、現行の IPSAS 第 13 号では、借手はファイナンス・リースの場合は原資産を認識し、オペレーティング・リースの場合には原資産は認識しない。

リース負債を認識するのは、借手が原資産を受領し当該資産を使用する権利を有した時点で、リース契約に従って将来にリース料を支払う「現在の義務」を有しているからである。この点、現行の IPSAS 第 13 号では、オペレーティング・リースの場合にはリース負債を認識しない。

財政状態計算書に表示される項目

	借方	貸方
ED 第 75 号	使用権資産	リース負債
IPSAS 第 13 号 (ファイナンス・リース)	リース資産	リース負債
IPSAS 第 13 号 (オペレーティング・リース)	—	—

ED 第 75 号は、使用権資産及びリース負債を、原価（将来の支払リース料総額の現在価値）で測定することを提案している。

### (2) 認識の例外規定

ED 第 75 号は、認識の例外を 2 種類定めている。

- 短期リース
- 原資産の価値が少額のリース

上記の認識の例外に該当するリースは、IPSAS 第 13 号におけるオペレーティング・リースと同様の会計処理を行う。リース期間にわたる定額法（又は他の規則的な方法）によって、費用を認識する。

### 3. ED 第 75 号の貸手の会計

#### (1) 所有に伴うリスク・経済価値モデルを実質的に維持

ED 第 75 号は、貸手の会計処理について、IPSAS 第 13 号におけるリスク・経済価値モデルを実質的に維持している。この点は IFRS 第 16 号と同様である。

	借方	貸方
ファイナンス・リース	未収金等 (=正味リース投資未回収額)	原資産の簿価 売却損益
オペレーティング・リース	原資産を認識継続する	

ただし、ED 第 75 号は IPSAS 第 13 号におけるリスク・経済価値モデルに部分的に修正を加えている。以下、(2)から(5)で概説する。

#### (2) 当初直接コスト (initial direct costs) の定義

ED 第 75 号は、当初直接コストの定義を、ED 第 70 号「履行義務のある収益」における、「拘束力のある取決め」獲得の増分コストの定義<sup>4</sup>と整合させている (第 5 項)。これにより、リースを獲得するために貸手が負担するコストの会計処理は、貸手が買手と他の取決め (契約を含む。) によって負担するコストの会計処理と整合する。

	IPSAS 第 13 号	ED 第 75 号
当初直接コストの定義	当初直接コストとは、製造業者又は販売業者である貸手に発生する原価を除く、リース契約の交渉及び締結に直接起因する増分原価をいう。	当初直接コストとは、リースの取得の増分コストのうち、当該リースを取得しなければ発生しなかったであろうコストをいう。

#### (3) リースの条件変更 (lease modification)

ED 第 75 号は、ファイナンス・リースの条件変更を、次の場合には、「独立したリース」として会計処理することを提案している (79 項)。

- その条件変更が、一つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増大させており、かつ、
- 当該リースの対価が、範囲の増大分に対する独立価格及びその特定の契約の状況を反映するための当該独立価格の適切な修正に見合った金額だけ増加している。

<sup>4</sup> ED70 Par. 90 “The incremental costs of obtaining a binding arrangement are those costs that an entity incurs to obtain a binding arrangement with a purchaser that it would not have incurred if the binding arrangement had not been obtained (for example, a sales commission).”

ED 第 75 号は、オペレーティング・リースの条件変更を、当該条件変更の発効日から「新たなリース」として会計処理することを提案している（86 項）。当初のリースに係る前払リース料又は未払リース料は、新たなリースに係るリース料の一部とみなす。

IPSAS 第 13 号は、リースの条件変更については特段の規定を定めていない。

#### (4) サブリース

ED 第 75 号は、中間の貸手によるサブリースを、原資産（例えば、リースの対象となっている有形固定資産）ではなく、ヘッドリースから生じる使用权資産を参照してファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類することを提案している（AG59 項）。これは IPSAS 第 13 号の現行の規定とは異なる。

#### (5) 開示

ED 第 75 号は、貸手のリース活動によるキャッシュ・フローの金額、時期、及び不確実性をより評価しやすくするため、次のような開示を拡充している。

- 表形式による収益開示（90 項）
- 残存価値リスクに対する情報（AG52 項）
- オペレーティング・リースの対象となっている資産の情報（95 項、96 項）
- リース料債権の満期分析（93 項）
- ファイナンス・リースにおける正味リース投資の帳簿価額の変動（92 項）

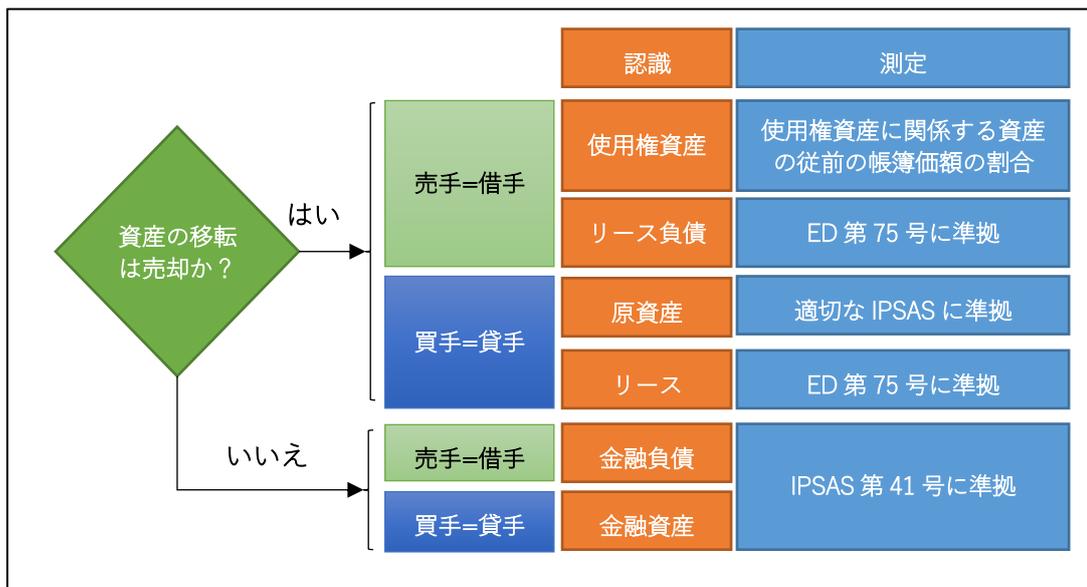
#### 4. ED 第 75 号 セール・アンド・リースバック取引の変更点

IPSAS 第 13 号は、主体が所有する資産を売却し、当該資産をオペレーティング・リースによって買手からリースすることを容認していた。この会計処理によって、主体は資産及び金融負債の報告額を減らすことが可能になり、ひいては金融指標を改善できる。しかし、実際には、主体はその事業内容を変えておらず、リースバックした資産の用途も変更していない。

ED 第 75 号は、資産の移転が売却に該当する場合、セール・アンド・リースバック取引について、売手である借手に資産の使用権及びリース負債を認識することを要求しており、資産の売却による利得の認識は認めていない。

この結果、ED 第 75 号の下では、主体がセール・アンド・リースバック取引を締結するケースは IPSAS 第 13 号よりも少なくなり、資産をリースする主体と資産を購入する主体との間で、財税状態の比較可能性の向上が期待される。

ED 第 75 号におけるセール・アンド・リースバック取引の整理図



## 5. ED 第 75 号 リース会計に関するその他の変更点

### (1) リースの定義

ED 第 75 号は、IPSAS 第 13 号と同様のリースの定義を提案している。

IPSAS 第 13 号のリースの定義	ED 第 75 号のリースの定義
貸手が一括払又は複数回の支払を得て、契約期間中、資産の使用権を借手に移転する契約	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

リースの定義は新旧基準で同様だが、実際の適用上の考え方が異なっている。

IPSAS 第 13 号におけるリスク・経済価値モデルの考え方は資産の売買を念頭に置いており、資産の所有に伴うリスクと経済価値を実質的に全て移転する取引はファイナンス・リースとして売買処理、そうでない取引をオペレーティング・リースとして賃貸借処理を行う整理となっている。

ED 第 75 号は、「契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合には、当該契約はリースであるか又はリースを含んでいる。」と定めており（第 10 項）、原資産の使用権の「支配」の観点でガイダンスを整理している。この考え方は、IPSAS 第 35 号「連結財務諸表」や、ED 第 70 号「履行義務のある収益」における支配の概念とも整合する。

リースの定義に含意される要件が、リスクと経済価値の移転の有無から支配の移転に変わっているので、特に借手側において、IPSAS 第 13 号でリースの定義に含まれていた取引が、ED 第 75 号ではリースの範囲外となる可能性がある。

### (2) リースの識別

上述したように、ED 第 75 号では、「契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する」のかどうかを判断するためのガイダンスを定めている。主体は、この判断を行うために、使用期間全体を通じて顧客が次の (a) (b) の両方を有しているかどうかを評価しなければならない (AG10 項)。

(a) 特定された資産の使用からの経済的便益又はサービス提供能力のほとんど全てを得る権利

(b) 特定された資産の使用を指図する権利

上記の要件(a)の「サービス提供能力」は IFRS 第 16 号にはなく、ED 第 76 号で追加した文言である。IPSASB の概念フレームワークにおける資産の定義は「主体が過去の事象の結果として現在支配する資源」であり、「資源とはサービス提供能力又は経済的便益を創出する能力を伴う項目をいう」。上記の要件(a)は概念フレームワークに整合している。

### (3) 契約の結合

ED 第 75 号は、主体は、下記の要件 (a)～(c) のいずれかに該当する場合には、同一の相手方（又は相手方の関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理することを定めている (AG2 項)。

- (a) 当該諸契約が、当該諸契約を一体として考慮しないと理解できない全体的な商業上の目的でパッケージとして交渉されている。
- (b) ある契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。
- (c) 当該諸契約で移転される原資産の使用権（又は契約のそれぞれで移転される原資産の使用権）が、単一のリース構成部分を構成する。

### (4) 変動リース料

ED 第 75 号は、リース負債の測定に、次のような変動リース料を含めることを提案している（第 27 項）。

- (a) 実質上の固定リース料
- (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

## 6. IFRS 第 16 号と ED 第 75 号の相違点

ED 第 75 号の大部分は IFRS 第 16 号と同様であるが、以下の点で異なっている。

- 経済的便益に言及している個所では、サービス提供能力も併記している。理由等は本稿 5. (2) を参照。
- IFRS 第 16 号の「製造業者及び販売業者である貸手」に関するセクション及び関連する記述を削除している。公的部門の主体は製造業者や販売業者に該当するケースが少ないと考えられるためである。
- 用語を IPSAS の用語に変更している（income → revenue など）。
- 設例の事例を公的部門用に一部変更している（小売店舗→事務所など）。

## 7. IPSASB が特にコメントを求めている論点

IPSASB は、ED 第 75 号について特に三つの論点を挙げ、関係者のコメントを求めている。それらの論点を SMC と呼称している。以下、SMC の要旨を紹介する。

SMC 1	ED 第 75 号の開発に当たり、公的部門用に IFRS 第 16 号を修正した方法に同意するか。	本稿 1. を参照。
SMC 2	ED 第 75 号の公正価値の定義は IFRS 第 16 号及び IPSAS 第 13 号と同様だが、ED 第 77 号「測定」の公正価値の定義とは異なる。この方針に同意するか。	※ 1
SMC 3	ED 第 75 号はリースの識別に関する適用指針で「経済的便益」及び「サービス提供能力」の両方を記載している。この方針に同意するか。	本稿 5. (2) を参照。

### ※ 1 公正価値の定義の比較

ED 第 75 号 (IFRS 第 16 号・IPSAS 第 13 号と同様)	ED 第 77 号・IFRS 第 13 号
本基準における貸手の会計処理の目的上、独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者間で、資産が交換され得るか又は負債が決済され得る金額	測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格

## 8. 我が国の政府会計

### (1) 省庁別財務書類

省庁別財務書類の作成基準には、リースに関する規定は置かれていない。実務上は単年度かつ年度末期限の賃貸借契約がほとんどで、賃貸借として会計処理されていると思われる。

### (2) 統一的な基準による地方公会計

日本の企業会計におけるリース会計と同様に、リスク・経済価値アプローチにより、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類して会計処理を行うことが定められている。ただし、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた処理を認めている点が企業会計と異なる。

以 上