解 説

国際公会計基準審議会（IPSASB）

公開草案第84号「コンセッショナリー・リース及び無償で取得した使用権資産（IPSAS第43号及びIPSAS第23号の修正）」の解説

公会計委員会政府会計専門委員会専門委員長
公認会計士
髙橋 宏延（たかはし ひろのぶ）

公会計委員会政府会計専門委員会副専門委員長
公認会計士
仲 友佳子（なか ゆかこ）

本稿では、2023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84号「コンセッショナリー・リース及び無償で取得した使用権資産（IPSAS第43号及びIPSAS第23号の修正）」（以下「ED第84号」という。）について解説する。

1 ED第84号の目的と経緯

ED第84号は、公的部門特有のリースである、コンセッショナリー・リースと無償で取得した使用権資産（Right of use assets in-kind）（以下「無償取得使用権資産[1]」という。）について新しい会計基準を提案することを目的としている。

IPSASBのリース・プロジェクトは下表の2つのフェーズで構成されている。

IPSASBのリース・プロジェクト

フェーズ1	一般的なリース取引のガイダンスを開発する。
2021年1月	公開草案第75号「リース」を公表
2022年1月	IPSAS第43号「リース」を公表（フェーズ1完了）
フェーズ2	公的部門の主体に特有のリース取引のガイダンスを開発する。
2021年1月	情報提供要請書（RFI）「コンセッショナリー・リース及びリースに類似する他の取決め」を公表し、公的部門特有のリース取引の各国事例を収集
2023年1月	公開草案第84号「コンセッショナリー・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）」を公表
2024年3月	フェーズ2の最終文書を承認予定

2022年1月に公表されたIPSAS第43号「リース」は、IFRS第16号「リース」とほぼ同じ内容である。ED第84号は、フェーズ2の中間成果物であり、公的部門特有のリース取引であるコンセッショナリー・リースと、無償取得使用権資産の会計処理を扱っている。

2 コンセッショナリー・リースと無償取得使用権資産

コンセッショナリー・リースとは、市場条件を下回る条件によるリースであり、例えば、市場相場よりも低いリース料が設定されたリース取引をいう。

無償取得使用権資産とは、原資産を使用する権利を無償で移転する取引を通じて取得した使用権資産をいう。コンセッショナリー・リースで取得する使用権資産は割安ながら対価が存在する

点で無償取得使用権資産とは異なる。

ED第84号は、コンセッショナリー・リースにおける使用権資産と、無償取得使用権資産を、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で測定することを提案している。

3 ED第84号の構成

ED第84号は、IPSAS第43号「リース」とIPSAS第23号「非交換取引による収益（税及び移転）」に下表のガイダンスを追加することを提案している。

IPSAS第43号	コンセッショナリー・リースの会計処理 コンセッショナリー要素が含まれるセール・アンド・リースバック取引
IPSAS第23号	コンセッショナリー・リースを通じて取得した使用権資産の会計処理 無償取得使用権資産の会計処理

なお、IPSASBは現在、新しい収益のIPSASを開発中であり、2023年3月の会議での承認を目指している。IPSAS第23号は当該新IPSASが発効した時点で廃止される予定である。

4 借手のコンセッショナリー・リース会計

ED第84号は、コンセッショナリー・リースの借手の会計処理を次のように提案している。

- 使用権資産は、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で測定する。
- リース負債は、契約上のリース料の現在価値で測定する。
- 上記の使用権資産とリース負債の差額を、コンセッション部分にかかる非交換収益として収益認識する。ただし、現在の義務が存在する場合には、差額は負債として認識した上で、借手が現在の義務を充足するにつれて負債を減らし、同額の収益を認識する。

使用権資産を、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で測定する理由として、以下の2つが挙げられる。

- IPSAS第9号「交換取引による収益」で使われている公正価値の定義を使わず、IFRS第13号「公正価値測定」の新しい公正価値に含意されている最有効使用の概念に基づいて使用権資産を測定することが難しいこと
- 使用権資産を最有効使用するための活発な市場がない場合が非常に多いこと

ED第84号は、コンセッショナリー・リースについて新しい開示項目も提案している。例えば、当初認識時のリース・コンセッションの金額の開示である。

5 貸手のコンセッショナリー・リース会計

ED第84号は、貸手のコンセッショナリー・リースの会計には、IPSAS第43号に従って市場条件のリース会計を適用すべきであると提案している。

ファイナンス・リースの場合、リースへの純投資を資産認識するとともに、原資産の認識を中止する。リースへの純投資の方が原資産よりも少額となる場合、その差額をコンセッション費用として認識する。

オペレーティング・リースの場合、リース開始時の仕訳ではなく、受取リース料を収益認識する。

6 無償取得使用権資産の会計

(1) 識別

無償取得使用権資産は、IPSAS第43号の原則を適用し、リース料がないことによる調整を適宜加えて識別する。

(2) 認識

無償取得使用権資産は、受領したとき、又は無償取得使用権資産を受領する拘束力のある取決めが存在するときに認識する。無償取得使用権資産を条件なしで受領した場合には、収益を即時認識する。条件付きで受領した場合には、負債を認識し、条件が満たされるにつれ負債を減らして収益を認識する。

(3) 測定

無償取得使用権資産は、IPSAS第43号のコンセッショナリー・リースにおける使用権資産の要求事項に従って当初測定する。どちらの使用権資産も非交換取引を通じて生じるからである。

無償取得使用権資産の事後測定は、IPSAS第43号の市場条件によるリースにおける使用権資産に係る要求事項に従って行う。

⑷　開示

無償取得使用権資産については以下の開示を追加提案している。

- 無償取得使用権資産の主な種類と種類別の内容
- 減価償却費
- 原資産の種類ごとの報告期間末時点の帳簿価額

7 日本の公会計

⑴　国の会計

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。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。

⑵　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」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。

⑶　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。

ED第84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。

＜注＞

1　我が国における「使用貸借権」に相当すると考えられる。