

解説



国際公会計基準審議会 (IPSASB) 公開草案第64号 「リース」

元IPSASBボードメンバー／公認会計士

いざわ けんじ
伊澤 賢司IPSASBテクニカル・アドバイザー／
公認会計士ふきや たけお
落谷 竹生

1 本プロジェクトの目的

IPSASにおける現行のリース基準はIPSAS第13号「リース」であり、国際会計基準 (IAS) 第17号「リース」とほぼ同様の内容である。国際会計基準審議会 (IASB) が2016年1月に現行のIAS第17号に代わるIFRS第16号「リース」を公表したことを受け、IPSASBでもIFRSとの整合性確保のため、IPSAS第13号に代わる基準の検討を行っている。

今回公表された公開草案(以下「ED」という。)第64号「リース」は、本プロジェクトの中間成果物であり、2018年6月末まで各国関係者のコメントを募集している。ED第64号の主な特徴は以下のとおりである。

- 「リスクと経済価値モデル」ではなく「使用権モデル」を適用
- 借手と貸手の双方に使用権モデルを適用 (IFRS第16号は借手だけ)
- 市場よりも低金利な政策的リース(コンセッションナリー・リース)の会計処理に係るガイダンスを提示

2 使用権モデル

使用権モデルは、IPSAS第13号で使用されている「リスクと経済価値」の移転の有無に基づくファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区別の考え方とは異なるものである。使用権モデルの下では、リース契約は、以下の3点が同時に起きると考えられている。

- ① 原資産とは別の使用権資産を創り出す。
- ② 原資産の使用権を、貸手が借手に移転する。
- ③ 原資産の使用権について資金融通を行う。

使用権モデルによると、リースとは、実質的に未認識の使用権資産の売却であり、貸手は借手が原資産にアクセスできるようにする履行義務を、現金と引き換えに負う。

原資産と使用権資産は別個の資産である。また、原資産は貸手が支配し、使用権資産は借手が支配する。

3 IFRS第16号との違い

IFRS第16号の貸手の会計処理は、

IAS第17号のリスクと経済価値モデルを引き続き採用している。この点について、IPSASBでは、貸手と借手が双方ともに公的部門の主体である場合に、貸手と借手の会計処理が異なることにより想定される問題点を重視した。例えば、ファイナンス・リースの場合には原資産が貸手にも借手に認識されなくなることや、オペレーティング・リースの場合には借手のリース負債に見合う貸手のリース債権が認識されない。これらの問題点によって公的部門間の連結会計が難しくなり、利用者にとって理解しにくい財務情報になるおそれがある。

IPSASBは、貸手の会計処理にリスクと経済価値のモデルを適用することは概念フレームワークの考え方（資産の定義等）と整合せず、また、支配の概念に基づく他のIPSASとも整合しないと考えた。よって、IFRS第16号の考え方から離脱し、貸手にも使用権モデルを適用することを決定した。

4 リースの定義

リースの定義は、IPSAS第13号と本EDとで実質的に同様であるが、適用方法を変更している（表1参照）。

本EDでは、契約がリースを含むかどうかの判断は、顧客（借手）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有するかどうか、によることを提案している。

5 サービス委譲契約やサービス契約との違い

現行のIPSAS第13号では基準の範囲内とされている契約のうち、本EDでは範囲外とされるものが生じている。例えば、IPSAS第32号「サービス委譲契約：委譲者」の適用対象となるサービス委譲

契約や、一定の供給契約などのサービス契約である。表2は、各契約の違いを示している。

6 リスクと経済価値の考え方から、原資産の支配の考え方へ

IPSAS第13号では、貸手と借手のどちらが原資産を支配しているかは、どちらが資産の所有に伴う実質的にすべてのリスクと経済価値を有しているのかによる。

本EDでは、使用権モデルを採用しているため、使用権資産を原資産とは別個の資産として識別する。これは、IPSAS第32号における、事業者に権利を委譲す

る考え方にも整合するものである。IPSAS第32号では、委譲者は、識別された資産の運用にアクセスする権利を事業者に売却する。

借手は、IFRS第16号と同様に、原資産ではなく使用権資産を購入する会計処理を行う。

7 貸手の会計処理（使用権モデル）

貸手の会計処理（使用権モデル）におけるIPSAS第13号とED第64号の変更点は表3のとおりである。

表1

IPSAS第13号の定義	ED第64号の定義
リースとは、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をいう。	リースとは、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をいう。

表2

	本EDのリース	サービス委譲契約	サービス
原資産の支配	貸手	委譲者	供給者
原資産を使用する権利の支配	借手	委譲者	供給者
原資産の運営にアクセスする権利の支配	借手	事業者	供給者

表3

IPSAS第13号	ED第64号
原資産の認識を中止する。	原資産を引き続き認識する。
負債（未稼得収益）は認識しない。	負債（未稼得収益）を認識する。 貸手は、借手に原資産へのアクセスを提供する現在の債務を負う。
オペレーティング・リースの場合、リース債権を認識しない。	リース債権を認識する。 貸手は、借手から支払リース料を受け取る権利の支配を獲得している。

当初測定

原資産	適切なIPSASを適用する。
リース債権	将来のリース料の現在価値
負債（未稼得収益）	リース債権に、リース開始日以前に前受したリース料を加算

8 認識の免除規定

IPSAS第13号は、貸手に対する認識の免除規定は特に設けていなかった。本EDは、12か月以下の短期リースについて認識免除を提案している。その場合、貸手は受取リース料を定額法でリース期間にわたり収益計上するか、他の規則的な方法によって計上することとなる。

9 コンセッションナリー・リース

本EDは、使用权モデルに基づく、貸手と借手双方のコンセッションナリー・リースの会計処理を提案している。補助金部分の会計処理に関するガイダンス案は、

非交換取引やコンセッションナリー・ローンの会計処理に関するこれまでのIPSASBの公表物と整合している。

IPSASBは、移転された資源の内容によって、補助金部分の経済的な実態は異ならないと考えている。主体が市場条件を下回るローンを貸し付ける場合と、使用权資産を移転する場合とで、補助金部分

に関する会計処理は同じであるべきである。

本解説記事は誌面の都合上、簡素な内容としている。日本公認会計士協会ウェブサイトの国際動向紹介に、より詳細な記事を掲載するので参照されたい。

表4 コンセッションナリー・リースにおける認識と測定

負債(未稼得収益)	市場ベースの受取リース料を、市場利子率で割り引いた公正価値によって測定する。これは実際の将来キャッシュ・インフローよりも高額となる。
補助金部分(当初)	貸手が借手に付与した補助金に相当する金額部分は、即時に費用として認識する。
補助金部分(事後)	負債(未稼得収益)に含まれている補助金相当部分は、キャッシュ・インフロー部分と共に、リース期間にわたり収益として認識する。