
プロジェクト リース
項目 サブリース取引

I. 本資料の目的

1. サブリース取引については、第 96 回リース会計専門委員会（2020 年 11 月 26 日開催）、第 107 回リース会計専門委員会（2021 年 12 月 24 日開催）及び第 111 回リース会計専門委員会（2022 年 3 月 23 日開催）において、次の項目の審議を行った。
 - (1) サブリース取引の会計処理
 - ① 資産及び負債の両建てと収益及び費用の両建て（基本的な取扱い）
 - ② 中間的な貸手のサブリースの分類（IFRS 第 16 号又は Topic 842 のモデル）
 - ③ 貸手のリース期間（サブリース取引においても現行の定めを踏襲する提案）
 - ④ IFRS 第 16 号におけるその他の取扱い
 - ・ サブリースの計算利率を容易に算定できない場合の便法
 - ・ ヘッドリースに短期リースの便法を選択する場合のサブリースの分類
 - ・ サブリースを見込む場合の少額資産の便法の取扱い
 - (2) 一括借上契約、パス・スルー型のサブリース取引、転リース取引の検討
2. 前項(1)のサブリース取引の基本的な会計処理については、サブリースの貸手におけるリース投資資産の測定方法や割引率の算定方法等に関するご指摘をいただいております。本日はサブリース取引の基本的な会計処理について、これまでの審議及び本日の提案を踏まえた文案イメージ、設例も含めてご審議いただきたい。
3. また、第 111 回リース会計専門委員会では、転リース取引について現行の定めを引継ぐ提案を行ったため、現行のリース適用指針における転リース取引の設例について修正を行ったものをお示ししており、ご意見をお伺いしたい。
4. なお、本資料第 1 項(2)のパス・スルー型のサブリース取引については、第 111 回リース会計専門委員会において聞かれた意見について事務局で再検討を行っており、今後再度ご審議いただくことを予定している。

II. サブリース取引の基本的な会計処理

(これまでの議論)

5. サブリース取引の基本的な取扱いについては、第 96 回、第 107 回及び第 111 回リース会計専門委員会において事務局提案を行っており、これらの専門委員会での議論を経て、次の項目については追加の意見は聞かれていない状況である。
- (1) 国際的な会計基準と同様にサブリース取引の会計処理については、原則として中間的な貸手はヘッドリースとサブリースについて借手と貸手の会計処理を行い、資産及び負債の両建てと収益及び費用の両建てを行う。
 - (2) 中間的な貸手のサブリースの分類においては、IFRS 第 16 号と整合的な方法としてヘッドリースの使用権資産を参照する。
 - (3) 借手のリース期間と貸手のリース期間は共通としない方向で議論を行っており、サブリース取引についても借手のリース期間と貸手のリース期間は共通としない。
 - (4) 中間的な貸手によるサブリースの貸手としての計算利率については、IFRS 第 16 号と同様に、容易に算定できない場合は、中間的な貸手がヘッドリースに使用した割引率を使用できるものとする。
 - (5) ヘッドリースについて短期リースとして使用権資産及びリース負債を認識しない選択を行う場合、IFRS 第 16 号と同様に、サブリースは貸手としてのリースをオペレーティング・リースに分類することを要求する。
 - (6) ヘッドリースについて少額資産のリースとして使用権資産及びリース負債を認識しない選択を行う場合、サブリースは貸手としてのリースをオペレーティング・リースに分類することを要求する¹。

(サブリース取引の基本的な会計処理について聞かれた意見)

6. サブリース取引の基本的な会計処理に関しては、サブリースの貸手におけるリース投資資産の測定方法や割引率の算定方法等に関して次の意見が聞かれている。
- (1) 貸手のファイナンス・リースの会計処理のうち、製品又は商品を主たる事業

¹ 当該取扱いは、IFRS 第 16 号の取扱いとは異なる取扱いを提案しているものである。IFRS 第 16 号においては、借手が資産をサブリースしているかサブリースすることを見込む場合、ヘッドリースは少額資産のリースに該当しない (IFRS 第 16 号 B7 項)。

としていない場合、現金購入価額をリース投資資産とする定めが提案されている。使用中のリース物件をサブリースする場合には、この定めは適切ではない。

- (2) 同様に、使用中のリース物件をサブリースする場合、リース料総額を現金購入価額と等しくする率は、貸手の計算利率として適切ではない。

(事務局の提案)

7. 前項の意見を踏まえ、サブリース取引の貸手の会計処理については、改正リース適用指針における貸手の基本となる会計処理を参照するのではなく、サブリース取引の定めにおいて次のように定めることが考えられる。
- (1) 中間的な貸手におけるサブリースがファイナンス・リースに分類される場合、サブリース期間におけるリース料総額の現在価値をリース債権又はリース投資資産とすることを定める。
- (2) 中間的な貸手の計算利率について、使用権資産を参照した利率として定める。ただし、本資料第 5 項(4)に記載のとおり、容易に算定できない場合は、中間的な貸手がヘッドリースに使用した割引率を使用できるものとするを定める。
8. これまでの議論及び今回の事務局提案を反映した改正リース適用指針における文案イメージは次のとおりである。

サブリース取引

68-2. 原資産が借手から第三者にさらにリース（以下「サブリース」という。）され、当初の貸手と借手（以下「中間的な貸手」という。）の間のリース（以下「ヘッドリース」という。）が依然として有効である取引（以下「サブリース取引」という。）では、中間的な貸手は、ヘッドリースについて、借手のリースの会計処理（リース会計基準第 10 項から第 11-3 項）を行い、サブリースについて、サブリースがファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するかにより（第 68-3 項参照）、次の会計処理を行う。

- (1) サブリースがファイナンス・リースに該当する場合

サブリースの開始日に、次の会計処理を行う。

サブリースした使用権資産の消滅の認識を行う。

サブリースの貸手におけるリース期間中のリース料総額からこれに含まれている利息相当額を控除した金額でリース投資資産又はリース債権を

計上する。現在価値の算定を行うにあたっては、サブリースの貸手におけるリース期間中のリース料総額と使用権資産の見積残存価額の合計額の現在価値が、使用権資産の公正価値と等しくなるような利率を用いる。当該利率の算出が容易でない場合は、中間的な貸手がヘッドリースに用いた割引率を用いることができるものとする。

計上されたリース投資資産又はリース債権と消滅の認識を行った使用権資産との差額は、損益に計上する。

(2) サブリースがオペレーティング・リースに該当する場合

サブリースの期間中に、サブリースから受取るリース料について、オペレーティング・リースの会計処理を行う（リース会計基準第 15 項）。

68-3. 次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合、中間的な貸手のサブリースは、ファイナンス・リースと判定される。ただし、ヘッドリースについて少額のリース又は短期のリースに関する簡便的な取扱いを適用して使用権資産及びリース負債を計上していない場合、サブリースはオペレーティング・リースに分類する。

(1) 現在価値基準

サブリースの貸手におけるリース期間に係るリース料総額の現在価値が、使用権資産の公正価値の概ね 90 パーセント以上であること

(2) 経済的耐用年数基準

サブリースの貸手におけるリース期間（リース会計基準第 7-10 項）が、ヘッドリースの借手におけるリース期間（リース会計基準第 7-7 項）の残存期間の概ね 75 パーセント以上であること

9. 第 111 回リース会計専門委員会では、使用権資産を参照して分類する場合、使用権資産の公正価値やヘッドリースの残存期間との比較で分類が行われることとなるが、この点については、IFRS 第 16 号と同様にリース期間を参照して分類を決定する設例をお示しすることを提案しており、7 ページ以降に、これまでの議論及び今回の事務局提案を反映した設例をお示ししている。なお、本設例は、現行のリース適用指針の設例に追加するものとして作成している。

ディスカッション・ポイント

本資料第 7 項の事務局提案、第 8 項の文案イメージ及び 7 ページ以降の設例についてご意見を伺いたい。

III. 転リース取引

(これまでの議論)

10. 第 111 回リース会計専門委員会では、現行のリース適用指針における転リース取引の定めが機器のリース取引等の会計処理の実務として仲介の役割を果たす中間的な貸手の会計処理として定着しているものであり、サブリース取引を適用するための実務上のコストの増加に対応するものとして引継ぐことを提案している。
11. ただし、この定めを引き継ぐ場合であっても、借手のリースの分類がなくなることから、「借手としてのリース取引及び貸手としてのリース取引の双方がファイナンス・リース取引に該当する場合」の文言は、「貸手としてのリースが原資産を基礎として分類した場合にファイナンス・リースに該当する場合」等への変更が必要となると考えられるとしている。

(事務局の追加の分析)

12. 改正リース会計基準では、借手の測定についても変更することを提案していることから、現行の定めと異なりサブリースにおける借手と貸手の割引率は同一とならないこととなる。そのため、転リース取引においては、リース債権又はリース投資資産の利息相当額を控除する際に、リース負債から利息相当額を控除する際の割引率を使用することを定めることが考えられるがどうか。
13. これまでの議論と前項の提案を考慮した改正リース適用指針における転リース取引の文案イメージは次のとおりとすることが考えられる（削除に取消線を入れ、追加に下線を引いている）。

47. 原資産リース物件の所有者から当該原資産物件のリースを受け、さらに同一資産物件を概ね同一の条件で 第三者にリースする取引（以下「転リース取引」という。）であって、借手としてのリース取引及び貸手としてのリース取引の双方が原資産を基礎として分類する場合にファイナンス・リース取引に該当する場合、貸借対照表上はリース債権又はリース投資資産とリース負債債務の双方を計上することとなるが、支払利息、売上高、売上原価等は計上せずに、貸手として受け取るリース料総額と借手として支払うリース料総額の差額を手数料収入として各期に配分し、転リース差益等の名称で損益計算書に計上する。なお、リース債権又はリース投資資産とリース負債債務は利息相当額控除後の金額で計上することを原則とするが、利息相当額控除前の金額で計上することができる。なお、リース債権又はリース投資資産から利息を控除する際に使用する割引率は、リース負債から利息相当額を控除する際の割引率を使用するものとする。

ディスカッション・ポイント

12 ページ以降に、現行のリース適用指針における転リース取引の設例について修正を行ったものをお示ししておりご意見をお伺いしたい。

IV. 設例

(HP では非公表)

以 上