

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、サブリース取引の基本的な取扱いの提案に加え、基本的な取扱いに関する例外として(1)転リース取引、及び(2)パススルー型のサブリース取引を定める形でこれまで下表の企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会において審議を行っており、前回までにこれらの取引全般に関する提案と文案イメージの提示を行ってきた。

審議状況

企業会計基準委員会	リース会計専門委員会
第 447 回企業会計基準委員会 (2020 年 12 月 3 日開催)	第 96 回リース会計専門委員会 (2020 年 11 月 26 日開催)
第 477 回企業会計基準委員会 (2022 年 4 月 13 日開催)	第 107 回リース会計専門委員会 (2021 年 12 月 24 日開催)
第 478 回企業会計基準委員会 (2022 年 4 月 26 日開催)	第 111 回リース会計専門委員会 (2022 年 3 月 23 日開催)
第 480 回企業会計基準委員会 (2022 年 5 月 31 日開催)	第 112 回リース会計専門委員会 (2022 年 4 月 5 日開催)
	第 114 回リース会計専門委員会 (2022 年 5 月 10 日開催)
	第 116 回リース会計専門委員会 (2022 年 6 月 6 日開催)

2. 本日は第 480 回企業会計基準委員会及び第 116 回リース会計専門委員会でお示した提案及び文案イメージに対していただいたご意見に対して事務局の対応案をお示ししておりご意見をお伺いしたい。これらの委員会及び専門委員会でお示した文案イメージは、別紙にお示ししている。修正後の文案イメージは本資料第 26 項にお示ししている。

II. 第480回企業会計基準委員会及び第116回リース会計専門委員会 で聞かれた意見及び聞かれた意見に対する事務局提案

サブリース取引の定めの構成について

(聞かれた意見)

3. サブリース取引では、リース料が変動リース料に該当する可能性がある場合や、中間的な貸手が使用权を有さない可能性もあると考えられるため、資産及び負債の両建てに関する会計処理の考え方を先に示しパススルー型のサブリースが例外的な取扱いの位置づけであることが理解できるような記載にして頂きたい。
4. サブリース取引の例外的な取扱いとして定められた「転リース取引」と「パススルー型のサブリース取引」に関して例外的な取扱いの適用関係を整理したほうがよいと考える。

(事務局の分析及び提案)

5. サブリース取引を説明する結論の背景の冒頭において、資産及び負債の両建てに関するサブリース取引の会計処理の基本的な考え方を示したうえで、転リース取引及びパススルー型のサブリース取引の取扱いが、サブリース取引の例外的な定めであることを説明することとしてはどうか。具体的な記載は、本資料第26項に示す文案イメージにおけるサブリース取引の結論の背景でお示ししている。
6. 転リース取引とパススルー型のサブリース取引については、それぞれの適用要件が次の点で異なることから、ある取引が両方に該当することは想定していないことを結論の背景で説明することが考えられるがどうか。
 - (1) 転リース取引では、ヘッドリースとサブリースの条件が同一であることを要件としている。
 - (2) パススルー型のサブリース取引では、サブリースの借手からリース料の支払いを受けない限り、ヘッドリースの貸手に対して支払う義務を負わないことを要件としており、ヘッドリースにおいてサブリースと異なる条件が設定されていることを要件としている。

パススルー型のサブリース取引について

(パススルー型のサブリース取引の位置づけについて)

聞かれた意見

7. 例外的な会計処理の定めは、国際的な会計基準からの例外であり転リース取引と同様に容認規定とした方が良いと考える。

事務局の分析及び提案

8. パススルー型のサブリース取引及び転リース取引の定めは、IFRS 第 16 号には置かれていない定めであり、IFRS の任意適用企業が IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても基本的に修正を不要とすることとする開発の基本的な方針を考慮して、パススルー型のサブリース取引も転リース取引の定めと同様に適用は任意とすることが考えられるかどうか。

(パススルー型のサブリース取引の適用要件について)

聞かれた意見

9. パススルー型のサブリース取引を適用するための 3 つの要件について、要件を適用するための前提条件を書いたほうが理解しやすいと考える。
10. 中間的な貸手の立場として、ヘッドリースに対するリース料の支払の蓋然性が高い場合には負債を計上する必要がある例外的な取扱いができないことを考慮すると、負債を計上しなくてよい理屈を考える必要があるのではないか。

事務局の分析及び提案

11. パススルー型のサブリース取引を適用するための 3 つの要件のそれぞれをどのように定めたかについて、これらの要件がサブリース取引において資産と負債を計上しない取引を特定するために定めたものであることを踏まえて結論の背景で説明することが考えられるかどうか。具体的な内容については、サブリース型のパススルー取引の結論の背景の文案イメージでお示ししている。

(収益及び費用の総額又は純額計上並びに開示について)

聞かれた意見

12. 中間的な貸手が手数料相当額のみに対する権利を有するという要件を勘案した場合にお

いても、収益及び費用を総額で会計処理をする論拠があるかどうかを検討頂きたい。

13. 例外的な取扱いの取引に重要性がある場合には、新たな開示要求を設けることが考えられる。具体的な開示項目の検討にあたり IFRS 基準ではサブリース収益の金額の開示要求に留まっていることを勘案すると、収益及び費用を総額で会計処理することになった場合には、費用の開示を別途考慮して頂きたい。

事務局の分析及び提案

14. 第 480 回企業会計基準委員会及び第 116 回リース会計専門委員会においては、例外的な取扱いの要件の 1 つについて、次のような記載を行っていた。

(2) 中間的な貸手がサブリースから受け取る金額とヘッドリースにおいて支払う金額との差額は手数料のみであると判断でき、中間的な貸手は、当該手数料相当額のみに対する権利を有する。

15. パススルー型のサブリース取引の例外的な取扱いは、本資料第 11 項のとおり、契約上は存在するヘッドリースとサブリースの契約について、貸借対照表において資産及び負債を計上しないことができるとする特例を定めるものである。この点について、本資料第 9 項で記載しているご意見（3 つの要件を適用するための前提条件を記載した方がよいと）を受けて、今回の事務局の対応として次の内容を結論の背景に追加することとした。

（前略）サブリース取引の中には、ヘッドリースにおける支払条件が、サブリースから受け取った金額の一定割合とされる場合がある。中間的な貸手におけるヘッドリースへの支払義務が、サブリースからの支払を受けた場合にのみ、その一定割合の金額について生じるとする要件を設けることで、中間的な貸手がヘッドリースに対する一切のリスクを負わず貸借対照表においてヘッドリースのリース負債を計上しないことが適切である限定的な取引を特定することとした。

16. 一方、損益計算書においては、契約上存在するヘッドリースへの支払リース料とサブリースから受取る受取リース料について計上しないことができるとする特例を定めることを意図しておらず、例外的な取扱いの要件にそって、支払義務が生じたリース料と受取の権利が生じたリース料についてそれぞれの金額を損益計算書において計上することが考えられる。この点、本資料第 14 項における「手数料」に言及する要件は、中間的な貸手がサブリースからの受取リース料の一定部分についてヘッドリースの貸手に支払う契約であるために、ヘッドリースに対するリスクを負わないことを条件とすることを目的としており、必ずしも収益と費用の純額表示を要求することを求めることを意図していない。「手数料相当額」の表現では意図を適切に表現できない可能性があることから、

上項の結論の背景のとおり、「サブリースから受け取る一定の金額」の表現を用いることで損益計算書における表示の提案との整合性も図ることができると考えられるがどうか。

17. なお、取引によっては、企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」における本人と代理人の区分（収益認識に関する会計基準の適用指針第40項¹等）を参照する場合に手数料の金額のみを収益として計上することが適切となる契約は存在し得ると考えられる。したがって、損益計算書における収益と費用については、総額又は純額のいずれか適切な方法で計上することになると考えられる。
18. ここで、損益計算書については、基本的に例外的な取扱いを設けるものではないことから、例外的な取扱い以外のリースにおいて提案している表示又は注記事項と同様の表示又は開示を求めることとすることが考えられる。すなわち、借手においては、使用権資産に係る減価償却費、リース負債に係る利息費用、リース負債に含めていない変動リース料に係る費用等について、貸手においては、リースに係る収益や使用権資産のサブリースによる収益について、損益計算書において区分して表示するか又は開示する定めを置くことを提案しているため、パススルー型のサブリース取引から生じる収益及び費用についても、その表示を総額で行うか純額で行うかにかかわらず、同様の表示又は注記の定めを置くこととし、損益計算書に表示する収益及び費用を損益計算書において区分して表示するか又は開示する定めを置くことが考えられる。
19. なお、貸借対照表について例外的な取扱いを定めていることに対して特別な注記を求めるべきか否かについては、特例を定めるにあたって、資産及び負債を計上しないことが適切である取引を特定していることから、特別な開示は不要と考えられるがどうか。
20. 本例外的な取扱いは、容認規定としていることから、当該例外的な取扱いに重要性がある場合、会計方針の開示が行われることとなる。

¹ 顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合において、顧客との約束が当該財又はサービスを当該他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務であると判断され、企業が代理人に該当するときには、他の当事者により提供されるように手配することと交換に企業が権利を得ると見込む報酬又は手数料の金額（あるいは他の当事者が提供する財又はサービスと交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額）を収益として認識する。

(認識時点について)**聞かれた意見**

21. 監査上の判断が困難となる恐れがあるため会計処理を行う時点を明確化していただきたい。

事務局の分析及び提案

22. 収益及び費用はそれらが発生した期間に割り当てられるように会計処理を行うことが原則であり²、発生時に収益及び費用を認識することが適切であると考えられる。
23. ただし、パススルー型のサブリース取引における特例においては、サブリースの借手からリース料の支払いを受けない限りは、ヘッドリースの貸手に対してリース料を支払う義務を負わない契約を特例の適用要件としていることから、ヘッドリースにおける支払リース料について支払う義務を負う時点、サブリースにおける受取リース料について受取る権利が生じる時点より前の時点では、費用及び収益を計上しないこととしてはどうか。

文案イメージの改善点について**(聞かれた意見)**

24. リース適用指針の文案イメージにおける「使用权資産の公正価値」の表現は理解が困難であるため表現を検討したほうが良いと考える。

(事務局の分析及び提案)

25. 現在価値の算定を行うにあたって必要となる使用权資産の公正価値の表現については、文案イメージの第68-3項(1)において構成と表現を修正している。

文案イメージ

26. 上記の検討に関する修正を行った 文案イメージの事務局提案は次のとおりである（前回提案からの修正を下線と取消線で示している。）。

² 企業会計原則第二 一 A

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント

事務局の聞かれた意見に対する対応及び文案イメージの修正案についてご意見を伺いたい。

以 上

別紙 第 480 回企業会計基準委員会及び第 116 回リース会計専門委員会でお示した文案イメージ

(HP では非公表)

以 上