

ワンポイント会計基準

vol.289 「企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」等の公表について 9

2023 年 5 月 2 日に企業会計基準委員会より「企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」等が公表されました。

本公開草案は、原資産（特定された資産）の引渡しにより借手に支配が移転した使用権部分に係る資産（使用権資産）と当該移転に伴う負債（リース負債）を計上する使用権モデルによる考えを採用しています。なお、この考えは、IFRS16 号等の国際的な会計基準の取扱いと整合するものです。

今回は、公表された内容のうち「サブリース取引」の概要をご紹介します。

1. 基本となる会計処理

「サブリース取引」について、原資産が借手から第三者にさらにリース(サブリース)され、当初の貸手と借手の間のリースが依然として有効である取引と定義し、当初の貸手と借手の間のリースを「ヘッドリース」、ヘッドリースにおける借手を「中間的な貸手」と定義した上で、サブリース取引について、IFRS 第 16 号と同様にヘッドリースとサブリースを 2 つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行うことが提案されています（企業会計基準適用指針公開草案（以下、本適用指針）第 85 項）。

サブリースについて、当該取引がファイナンス・リースかオペレーティング・リースのいずれに該当するかにより、次の会計処理を行う（本適用指針第 85 項）。

（1）サブリースがファイナンス・リースに該当する場合

サブリースのリース開始日に、次の会計処理を行う。

- （ア）サブリースした使用権資産の消滅を認識する。
- （イ）サブリースにおける貸手のリース料の現在価値と使用権資産の見積残存価額の現在価値の合計額でリース投資資産又はリース債権を計上する。
- （ウ）計上されたリース投資資産又はリース債権と消滅を認識し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

サブリースにおける貸手のリース期間中に、サブリースから受け取る貸手のリース料について、オペレーティング・リースの会計処理を行う。

(3) ファイナンス・リースかオペティング・リースかの判定方法(本適用指針第 87 項)

次の(ア)又は(イ)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

(ア) 現在価値基準

サブリースにおける貸手のリース料の現在価値が、独立第三者間取引における使用権資産のリース料の概ね 90 パーセント以上であること

(イ) 経済的耐用年数基準

サブリースにおける貸手のリース期間が、ヘッドリースにおける借手のリース期間の残存期間の概ね 75 パーセント以上であること(ただし、上記(ア)の判定結果が 90 パーセントを大きく下回ることが明らかな場合を除く)

なお、ヘッドリースについて短期リース又は少額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は、サブリースはオペレーティング・リースに分類する。

2. 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合(本適用指針第 88 項)

サブリース取引のうち、次の要件をいずれも満たす取引について、中間的な貸手は、サブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することができる。

(1) 中間的な貸手は、サブリースの借手からリース料の支払を受けない限り、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。

(2) 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である。

(3) 中間的な貸手は、次のいずれを決定する権利も有さない。

(ア) サブリースの契約条件(サブリースにおける借手の決定を含む)

(イ) サブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法

3. 転リース取引（本適用指針第 89 項）

サブリース取引のうち、原資産の所有者から当該原資産のリースを受け、さらに同一資産を概ね同一の条件で第三者にリースする取引を転リース取引と定義している。中間的な貸手は、転リース取引のうち、貸手としてのリースが原資産を基礎として分類する場合にファイナンス・リースに該当する場合、次のとおり会計処理を行うことができる。

- （1） 貸借対照表上、リース債権又はリース投資資産とリース負債の双方を計上する。
- （2） 損益計算書上、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と借手として支払うリース料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も計上することができる。リース債権又はリース投資資産から利息を控除するにあたって使用する割引率は、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。

以上