

ファンドニュース

REIT および不動産 SPC における 新リース基準等導入時の留意点



2024 年 5 月

はじめに

2023 年 5 月 2 日に、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)」(以下、「基準(案)」という。)、企業会計基準適用指針公開草案第 73 号「リースに関する会計基準の適用指針(案)」(以下、「適用指針(案)」という。)および関連して改正される企業会計基準の草案(あわせて以下、「新リース基準等」という。)が公表され、2023 年 8 月 4 日まで新リース基準等に対して意見を募集していました。

新リース基準等では、基準公表から 2 年程度経過した日以後開始する事業年度の期首より適用が開始されるとしており、2024 年 3 月までに公表はされなかったものの、基準の開発は進められています。

今回は REIT および不動産 SPC の賃料収入(貸手のオペレーティング・リース取引)にフォーカスし、新リース会計基準導入にあたって留意すべき点を解説します。

貸手の会計処理における新リース基準等と現行基準の異動点(概要)

新リース基準等における貸手の会計処理は、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」(以下、「収益認識基準」という。)との整合性が図る点ならびに『リースの定義』および『リースの識別』を除き、現行基準の定めを踏襲して開発されています(基準(案)BC12 項、BC47 項)。

ただし、貸手の開示について、IFRS16 号「リース」(以下、「IFRS16」)および収益認識基準と同様の注記を求めるべき(基準(案)BC61 項)とされ、IFRS16 と整合的なものとなるよう提案がなされています。

このため貸手の会計処理においては、IFRS16 に規定のない、所有権移転ファイナンス・リースおよび所有権移転外ファイナンス・リースの区分が残り(基準(案)42 項)、特別仕様の建物等の不動産が所有権移転ファイナンス・リースに分類する規定(適用指針(案)66 項)は現行基準を踏襲する規定が提案されています。

また、『リースの定義』および『リースの識別』について、借手の会計処理と共通の手当がなされつつ、『維持管理費用相当額』について貸手の会計処理のみ IFRS16 と整合する処理と現行基準の処理の選択適用が認められ(適用指針(案)13 項)、『リース料』(基準(案)21 項)および『リース期間』(基準(案)15 項)の定義は借手の会計処理と異なる提案がなされています。

REIT および不動産 SPC の賃料収入(貸手のオペレーティング・リース取引)への影響—リース料の範囲—

1. 変動賃料の取り扱い

『貸手のリース料』に将来の業績等により変動する使用料等は含まない(基準(案)21 項)ことが提案されています。これは、リース料が将来の一定の指標(売上高等)により変動するリース取引など、特殊なリース取引について取り扱わないとした企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」(以下、「適用指針」という。) 第 90 項 の考え方を踏襲したものと思われ、借手の処理と異なり、新リース基準等で具体的な会計処理について明文化されませんでした。

このため、従前行っている会計処理に影響はないとみられます、変動賃料の収益の認識方法は、個別の取引または契約ごとに実態に則して判断することになるため、現行基準と同様、新しい取引の会計処理について監査人等と事前に協議が必要になる点に留意が必要です。

なお、貸手のオペレーティング・リースの注記では、リース特有の取引に関する情報として、貸手のリース料に含まれない将来の業績等により変動する使用料等に係る収益を損益計算書において区分して表示していない場合、当該収益が含まれる科目および金額の注記を行うことが提案されており(適用指針(案)104 項)、開示への影響について留意が必要です。

2. リース・インセンティブの取り扱い

IFRS では、IFRS16 付録 A に『リース・インセンティブ』が定義されており、IFRS16 以前にリースを規定していた IAS 第 17 号および SIC 解釈指針第 15 号「オペレーティング・リース-インセンティブ」の影響を受け、実務上幅広いものがリース・インセンティブになると解されています。例えば、賃料の一括前払、フリーレント、レントホリデーおよびステップレントといった賃料総額を変動させるものだけではなく、入居時のテナントコストの負担、入退去時のプレミアムといったものも含まれます。IFRS で『リース・インセンティブ』に該当した場合、リース料総額から控除する会計処理が要求されています。

新リース基準等では、IFRS16 に対応する規定は提案されていません。上述のとおり、『貸手のリース料』については現行基準を踏襲していることから、新リース基準等の適用に伴い賃料総額の把握方法に影響はないとみられます。

REIT および不動産 SPC の賃料収入(貸手のオペレーティング・リース取引)への影響—会計処理—

1. 賃料収入の会計処理

現行基準では、貸手のオペレーティング・リース取引は、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うとされており、新リース基準等でもこれが維持されています(基準(案)46 項)。ただし、現行基準において、貸手の賃料収入の計上方法が明確でないため、実務の多様性が生じているとの指摘があり、また、上述のように、収益認識会計基準との整合性を図るため、会計処理を明確化し、『貸手のリース料』について、『貸手のリース期間』にわたり原則として定額法で計上することが明確化されています(適用指針(案)78 項)。

上述の通り、『貸手のリース料』および『貸手のリース期間』については現行基準を踏襲していることから、賃料総額を契約期間¹で均等に案分してきた我が国のオペレーティング・リース取引に関する会計実務²、すなわち重要な会計方針に影響はないものとみられます。

一方で、キャッシュ・フロー計算書および後述する消費税や新リース基準等に適合した開示への影響を含めた個別取引の把握方法、集計方法および集計範囲については、内部統制のデザイン、整備および運用を含め、影響があるものと思われます。

なお、貸手には、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する方法を選択した場合、現行基準においてオペレーティング・リース取引に分類していたリースおよび会計基準の適用により新たに識別されたリースについて、適用初年度の期首に締結された新たなリースとして会計基準を適用することができる(適用指針(案)126 項)経過措置が提案されており、実務的な負担を軽減する手当がなされています。

2. 新リース基準等における仲介手数料等の取り扱い

IFRS16 では、貸仲介業者に支払う手数料等のリースを契約しなかったとしたら発生しなかったであろう増分コスト(以下、「当初直接コスト」という。)について、原資産の帳簿価額に加算し、リース収益と同じ方法で、リース期間にわたって費用処理することが要求されています (IFRS16 第 83 項)。新リース基準等では IFRS16 に対応する規定は提案されていません。

これは、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」(以下、「IFRS15」という。)において、棚卸資産や固定資産等、コストの資産化等の定めが IFRS の体系とは異なることから、契約コスト(契約獲得の増分コストおよび契約を履行するためのコスト)の定めを収益認識基準の範囲に含めていない(収益認識基準 109 項)点と整合を図ったものと思われます。

なお、IFRS を連結財務諸表に適用している企業が当該企業の個別財務諸表に収益認識基準を適用する場合および IFRS を連結財務諸表に適用している企業の連結子会社が当該連結子会社の連結財務諸表および個別財務諸表に収益認識基準を適用する場合に、IFRS15における契約コストの定めに従った処理を妨げていませんが(収益認識基準 109 項ただし書き)、新リース基準等を適用する場合に IFRS16 における『当初直接コスト』の定めに従った処理が認められるかについては、連結財務諸表と個別財務諸表で異なる会計処理は認められない(基準(案)BC17 項)点を除き、開発にあたっての基本的な方針(基準(案)BC12 項、適用指針(案)BC4 項)を斟酌することになると思われます。

¹ 当事者が合意した期間すなわち契約期間は通常解約不能期間です。

² 会計制度委員会研究報告第 13 号「我が国の収益認識に関する研究報告(中間報告)—IAS 第 18 号「収益」に照らした考察—」のケース 48

開示への影響

開示目的、すなわち、借手または貸手が注記において、財務諸表本表で提供される情報と合わせて、リースが借手または貸手の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローに与える影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示すること(基準(案)52 項)を達成するため、貸手が注記する情報として以下 2 点を例示し、注記することが提案されています(適用指針(案)90 項)。

- (1)貸手のリース活動の性質
- (2)貸手による原資産に関連したリスクの管理戦略や当該リスクを低減している手段
(例えば、買戻契約、残価保証、所定の限度を超える使用に対して変動するリース料)

また、当期および翌期以降のリースの金額を理解するための情報(基準(案)53 項(2)②)については、当期および翌期以降のリースの金額を理解できるよう、オペレーティング・リースに係る『貸手のリース料』について、貸借対照表日後 5 年以内における 1 年ごとの回収予定額および 5 年超の回収予定額の注記(適用指針(案)105 項)が提案されています。

現行基準との異同点として、オペレーティング・リース取引のうち解約不能のものに限定する規定(適用指針第 74 項)および注記を要しない重要性が乏しい場合の規定(適用指針第 75 項)が設けられていないことから、集計方法の変更および集計対象となる取引が増加するといった影響が考えられます。

税会計不一致の検討

新リース基準等の適用開始にあたって、新たに定額法を導入する場合や現行基準下で会計方針として採用してきた平準化処理に変更を伴う場合には、以下の税金および会計記帳の方法について、適切なタイミングで顧問税理士および会計監査人との協議が必要になると考えられます。

1. 法人税

貸手のオペレーティング・リースの会計処理は、収益認識基準との整合性を図るために、会計基準上明確化された定額法による計上額が全額益金として認められるかが論点となる可能性があります。

参考として、収益認識基準が適用された際には、法人税法および法人税基本通達の改正がなされ、別段の定めがあるものを除き収益認識基準によって認識された収益と益金の税会不一致を生じさせない手当がなされました。

新リース基準等では、一般社団法人日本経済団体連合会から 2023 年 9 月 12 日に「令和 6 年度税制改正に関する提言」の中で税会不一致を極力避けるべきとの提言がなされていますが、具体的な改正動向には引き続き留意する必要があります。

2. 消費税

消費税は、事業者が行う課税資産の譲渡等の取引を課税対象としており、定額法による会計処理を行った場合の収益の計上額と消費税における課税資産の譲渡等の対価の額が異なることがある点に留意が必要です。

おわりに

以上、REIT および不動産 SPC の賃料収入に新リース基準等導入時の留意点について解説しました。基準公表に伴う変更点、借地権、セールス・アンド・リースバック取引およびサブリースについて順次公表を予定しております。また、借手の会計処理については、以下の PwC の公表物をご参照ください。文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることを申し添えます。

[企業会計基準公開草案第 73 号\(企業会計基準第 13 号の改正案\)「リースに関する会計基準\(案\)」の解説](#)

[企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準\(案\)」等の解説——新リース会計基準の実務対応\(1\)リースとサービスの区分](#)

[企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準\(案\)」等の解説——新リース会計基準の実務対応\(3\)不動産固有の論点についての考察\(上\)](#)

内容にご質問などございましたら、以下の問い合わせフォームからご連絡いただければと存じます。

PwC Japan 有限責任監査法人

資産運用アシュアランス部

マネージャー 大崎公彰

PwC Japan 有限責任監査法人 資産運用アシュアランス部

[お問い合わせフォーム](#)

本冊子は概略的な内容を紹介する目的で作成されたもので、プロフェッショナルとしてのアドバイスは含まれていません。個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく、本冊子の情報を基に判断し行動されないようお願いします。本冊子に含まれる情報は正確性または完全性を、(明示的にも暗示的にも)表明あるいは保証するものではありません。また、本冊子に含まれる情報に基づき、意思決定し何らかの行動を起こされたり、起こされなかったことによって発生した結果について、PwC Japan 有限責任監査法人、およびメンバーファーム、職員、代理人は、法律によって認められる範囲においていかなる賠償責任、責任、義務も負いません。

© 2024 PricewaterhouseCoopers Japan LLC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.