

第 1 回：賃貸等不動産の定義と範囲

2010.03.04

(2013.10.21 更新)

新日本有限責任監査法人 公認会計士 中村崇

1. はじめに

「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」(以下、会計基準)およびその適用指針(以下、適用指針)(企業会計基準委員会(以下、ASBJ)平成 20 年 11 月 28 日公表、会計基準は平成 23 年 3 月 25 日最終改正)の適用に当たっての実務上のポイントを解説します。なお、文中意見にかかわる部分は私見であることをあらかじめお断りしておきます。

2. 定義・範囲

(1)賃貸等不動産の定義

注記の対象となる「賃貸等不動産」とは、棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益またはキャピタルゲインの獲得を目的として保有されている不動産をいいます。

従って、物品の製造や販売、サービスの提供、経営管理に自ら使用している場合は賃貸等不動産には含まれません(会計基準第 4 項(2))。

(2)賃貸等不動産の範囲

賃貸等不動産には、以下の不動産が含まれます(会計基準第 5 項、第 6 項)。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">①貸借対照表において投資不動産として区分されている不動産②将来の使用が見込まれていない遊休不動産③①、②以外で賃貸されている不動産④将来において賃貸等不動産として使用される予定で開発中の不動産や継続して賃貸等不動産として使用される予定で再開発中の不動産⑤賃貸目的で保有されているにもかかわらず、一時的に借手が存在していない不動産 |
|--|

ここでポイントとなるのは、賃貸等不動産の範囲を定めるに当たっては、使用目的による区分ではなく、賃貸されているという形式的な区分を重視するため、賃貸されている不動産は賃貸等不動産に該当するという点です(ASBJ の公開草案に対するコメントへの対応 6、8)。

従って物品の製造や販売、サービスの提供、経営管理目的で保有されている不動産であっても、第三者に賃貸した場合には賃貸等不動産に該当することになります。

例えば、自社製品を生産する工場は、物品の製造を目的として保有する不動産であるため通常は賃貸等不動産には該当しませんが、当該不動産を生産や出荷等の業務を委託する相手先に賃貸しているケースでは、賃貸等不動産に該当するものと考えられます。

なお、工場内の機械を含めて賃貸するケースもあると考えられますが、賃貸等不動産の範囲としては、有形固定資産のうち不動産である土地、建物、構築物および無形固定資産のうち借地権などが含まれ、機械等の動産は含まれないことに留意が必要です。

上記より、賃貸等不動産の範囲を貸借対照表の勘定科目との関係で整理すると、以下のとおりとなります。

【貸借対照表の勘定科目と賃貸等不動産】

	動 産	不 動 産
流動資産		販売用不動産 開発事業等支出金
固定資産 有形固定資産	機械装置 器具及び備品	建物、建物附属設備、構築物、土地、 建設仮勘定
固定資産 無形固定資産		借地権
固定資産 投資その他の資産		投資不動産



賃貸等不動産は通常貸借対照表上の
上記の勘定科目に含まれている。

(3)経営管理等にも使用される賃貸等不動産の取り扱い

物品の製造や販売、サービスの提供、経営管理に自ら使用している不動産は賃貸等不動産には含まれませんが、当該部分と賃貸等不動産として使用される部分との両方で構成される不動産の、賃貸等不動産として使用される部分については原則として賃貸等不動産に含めることになります。

従って、例えば本社ビルの一部を賃貸しているような場合には、本社として使用している部分は賃貸等不動産には含まれませんが、賃貸部分は賃貸等不動産に含まれます(会計基準第7項)。

ただし、その割合が低いと考えられる場合は賃貸等不動産に含めないことができるなど、下記のような例外的な取り扱いも認められていますが、具体的な数値基準等が定められていないため、企業実態等を踏まえ、適切に判断する必要があります。

【経営管理等にも使用される賃貸等不動産の開示方法】

原則	例外
<ul style="list-style-type: none"> ■ 賃貸等不動産として使用される部分は、賃貸等不動産に含める。 ■ 当該部分を区分するに当たっては、管理会計上の区分方法その他の合理的な方法を用いる(適用指針第7項)。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 賃貸等不動産として使用される部分の割合が低いと考えられる場合は、賃貸等不動産に含めないことができる。 ■ 賃貸等不動産部分の時価または損益を、実務上把握することが困難である場合には、不動産全体を注記の対象とすることができ、この場合には、一定の注記を他の賃貸等不動産とは別に記載する(適用指針第17項)。 ■ 経営管理等に利用される部分の重要性が乏しい場合には、一般的な重要性の判断から全体を賃貸等不動産として取り扱うことは可能と考えられます(ASBJの公開草案に対するコメントへの対応10)。

網掛け部分が賃貸等不動産の注記対象となります。

(a)賃貸等不動産部分、(b)賃貸等不動産以外の部分

①原則



②例外 賃貸等不動産部分の
重要性が低いケース



③例外 賃貸等不動産部分の
時価・損益の把握が困難なケース



(注)図表におけるa、bの割合は重要性を表したものではありません。

(4)遊休不動産の取り扱い

将来の使用が見込まれる遊休不動産は、その使用見込みに沿って、賃貸等不動産の定義に照らし賃貸等不動産に該当するかどうかを判断します。遊休状態となってから間もない場合で、将来の使用見込みを定めるために必要と考えられる期間にあるときには、これまでの使用状況等に照らして判断することとなります(会計基準第 23 項)。

(5)リース取引に該当する不動産の取り扱い

ファイナンス・リース取引に該当する不動産については、売買処理として処理され、貸手においては不動産ではなく金銭債権等として計上されるため、賃貸等不動産には該当しません。借手においては固定資産として取り扱われるため、当該不動産が賃貸等不動産の定義に該当する場合には、賃貸等不動産となります。

ここで、リース会計基準の適用初年度開始前のリース取引で、賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を引き続き適用している場合には、借手においては不動産として取り扱われないこととなり、貸手においては賃貸等不動産に該当することとなります(適用指針第 21 項)。

リース取引の取り扱いを整理すると下記のとおりとなります。

【リース資産の取り扱い】

		ファイナンス・リース取引に該当する不動産	オペレーティング・リースに該当する不動産	備考(ファイナンス・リース取引)
貸手	新リース基準	賃貸等不動産には該当しない。	賃貸等不動産に該当する。	貸手においては不動産ではなく金銭債権等として計上されるため、賃貸等不動産には該当しない。
	旧リース基準 賃貸借処理を継続(※)	賃貸等不動産に該当する。	賃貸等不動産に該当する。	貸手において不動産として計上されているため、賃貸等不動産に該当する。
借手	新リース基準	賃貸等不動産に該当する可能性がある(備考参照)。	賃貸等不動産には該当しない。	借手において固定資産として取り扱われるため、当該資産が前述の賃貸等不動産の範囲に該当する場合、賃貸等不動産に該当する。
	旧リース基準 賃貸借処理を継続(※)	賃貸等不動産には該当しない。	賃貸等不動産には該当しない。	借手においては貸借対照表にオンバランスされていないため、賃貸等不動産に該当しない。

※リース取引開始日が改正されたリース会計基準の適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引で、引き続き賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を適用している場合
リース取引の対象となっている賃貸等不動産については、リース会計基準に従った注記も併せて行うことに留意する必要があります。

(6)連結子会社へ賃貸している賃貸等不動産の取り扱い

賃貸等不動産に該当するか否かの判断は連結の観点から行うため、連結会社間で賃貸されている不動産は賃貸等不動産には該当しないこととなります(適用指針第3項)。

従って、親会社が連結子会社に不動産を賃貸し、連結子会社が製造活動等に使用しているのであれば、連結の観点からは、連結子会社が当該不動産を物品の製造や販売、サービスの提供、経営管理に使用していると考えられることから賃貸等不動産には該当しません。一方、相手先が非連結子会社や持分法適用関連会社等の場合には、賃貸等不動産に該当します。ただし、親会社から賃借した不動産を、連結子会社が外部に賃貸している場合には、連結の観点からも賃貸等不動産に該当するため、注記対象となります。

なお、連結財務諸表において賃貸等不動産の時価等の開示を行っている場合には、個別財務諸表での開示は不要とされています(会計基準第3項)。

第 2 回：時価算定と賃貸等不動産の重要性

2010.03.08

(2013.10.21 更新)

新日本有限責任監査法人 公認会計士 中村崇

3. 重要性の取り扱い

(1)総額の重要性

賃貸等不動産の総額に重要性が乏しい場合には、賃貸等不動産の注記自体を省略することができるかとされています(会計基準第 8 項ただし書き)。具体的には、以下の式によって算出された割合によって判断します(適用指針第 8 項)。

$$\frac{\text{賃貸等不動産の時価(=賃貸等不動産の簿価+賃貸等不動産の含み損益)}}{\text{総資産簿価+賃貸等不動産の含み損益}}$$

ここで、上記の「時価」や「含み損益」は、原則的な方法である「不動産鑑定評価基準」に従って算定されたものではなく、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標を用いることができます。また、建物等の償却性資産については、適正な帳簿価額を用いることができます(適用指針第 23 項)。さらに、賃貸等不動産の総額の重要性が明らかに乏しいと判断される場合には、上記の判定を行うことなく、賃貸等不動産に係る注記を省略することができるかとされています(適用指針第 23 項なお書き)。

(2)注記が必要とされる「時価」と個々の賃貸等不動産の重要性

本会計基準において、注記が必要とされている「時価」とは、通常、観察可能な市場価格に基づく価額をいい、市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額(「不動産鑑定評価基準」(国土交通省)による方法または類似の方法に基づいて算定)と定義されています。契約により取り決められた一定の売却予定価額がある場合には、合理的に算定された価額として当該売却予定価額を用いることとされています(適用指針第 11 項)。

また、時価を把握することが極めて困難な場合には、時価を注記せず、原則としてその事由、当該賃貸等不動産の概要および貸借対照表計上額を他の賃貸等不動産とは別に記載することとされています(適用指針第 14 項)。このような不動産の例として、現在も将来も使用が見込まれておらず売却も容易にできない山林や、着工して間もない大規模開発中の不動産などが挙げられています(適用指針第 34 項)。ただし、実際に時価を把握することが極めて困難な場合に該当するかどうかは、各不動産の状況に応じて、適切に判断されるべきと考えられます。

原則的には上記の方法により時価を算定しますが、賃貸等不動産の重要性に応じていくつかの簡便的な取り扱いが容認されています。

簡便的な取り扱いには具体的な基準は定められていないため、企業実態等を踏まえ、適切に判断する必要があります。賃貸等不動産の時価開示の趣旨からは、賃貸等不動産の簿価が総資産に与える影響割合のみではなく、時価が総資産に与える影響、含み損益相当額が損益に与える影響額、原則

的な方法に行った時点からどの程度の期間が経過しているか等を総合的に勘案して、重要性の判断を行う必要があると考えられます。

本会計基準の重要性に応じた取り扱いをまとめると、次のような表にまとめることができます。なお、総額の重要性がある場合には、個々の重要性が乏しいと判断された賃貸等不動産についても、原則として開示の対象自体からは除外できない点に留意する必要があります(ASBJの公開草案に対するコメントへの対応 25)。

総額の重要性 賃貸等不動産の総額に重要性があるか？	個々の賃貸等不動産の時価の把握の困難性 時価を把握することが極めて困難か？	個々の賃貸等不動産の重要性 個々の賃貸等不動産の重要性が乏しいか？	個々の賃貸等不動産の時価の変動の重要性 取得時又は直近の原則的な時価算定から一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標に重要な変動が生じているか？ 変動が軽微か？	注記が必要とされる「時価」 と個々の賃貸等不動産の重要性	
ある	困難ではない	乏しくない	変動が重要	(時価を再取得) 原則的な方法	
			それ以外	(直近の時価を調整) 一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標を用いて調整した金額をもって当期末における時価とみなすことができる。	
			変動が軽微	(直近の時価を利用) 取得時の価額又は直近の原則的な時価算定による価額をもって当期末の時価とみなすことができる。	
	困難	乏しい	→	(一定の評価額・指標や帳簿価額等を利用) 一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標に基づく価額等、建物等の償却性資産については適正な帳簿価額を時価とみなすことができる。	
			乏しくない	→	時価を注記せず、その事由、当該賃貸等不動産の概要及び貸借対照表計上額を他の賃貸等不動産とは別に記載する。
			乏しい	→	重要性が乏しいため、当該賃貸等不動産の概要、貸借対照表計上額及び時価については注記を省略できると考えられる。
ない		→	注記を省略することができる。		

一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標に基づく価額には、容易に入手できる評価額や指標を合理的に調整したものも含まれるとされ、また、建物等の償却性資産については、適正な帳簿価額をもって時価とみなすことができます。

容易に入手できると考えられる評価額には、いわゆる実勢価格や査定価格などの評価額が含まれ、また、容易に入手できると考えられる土地の価格指標には、公示価格、都道府県基準地価格、路線価による相続税評価額、固定資産税評価額が含まれます。

【容易に入手できると考えられる土地の価格指標の概要(固定資産の減損に係る会計基準の適用指針第 90 項)】

種類	公示価格	都道府県基準地価格	路線価による相続税評価額	固定資産税評価額
評価時点	毎年1月1日	毎年7月1日	毎年1月1日	3年ごとに基準年を置き、その年の1月1日
公表時期	毎年3月下旬頃	毎年9月下旬頃	毎年8月中旬頃	基準年の3月頃
評価目的	<ul style="list-style-type: none"> ■ 一般の土地取引価格に指標を与える ■ 公共用地の取得価格算定の規準 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 国土利用計画法による規制の適正化及び円滑化 ■ 公示価格の補完 	相続税や贈与税の課税基準	固定資産税等の課税基準
備考	都市計画区域のみ	ほぼ公示価格と同一価格水準(都市計画区域外含む)	公示価格の80%程度	公示価格の70%程度

4. 時価算定の実務上の論点

(1)社外の鑑定評価の要否

賃貸等不動産に関する合理的に算定された価額は、自社における合理的な見積りまたは不動産鑑定士による鑑定評価等として算定するものとされ、両者の評価は並列に取り扱われており、社内における評価も認められています(適用指針第 28 項)。

ただし、自社において「不動産鑑定評価基準」またはその類似の方法による評価額を算出する場合には、評価者の人数・能力・経験等の面で不動産鑑定評価基準等に準拠した評価を実施したと判断できるものか、十分な検討を行う必要があると考えられます。内部統制の観点からも、適切な承認が行われる体制が構築されているか、評価額を事後的にチェックする体制を自社で構築できるのかなどといった点も検討する必要があると考えられます。

(2)時価算定のタイミング

不動産鑑定評価による時価算定の基準日については、適用指針には簡便的な取り扱いとして時点修正の考え方が示されていることから(適用指針第 12 項)、原則として、開示対象となる賃貸等不動産のうち重要性が乏しいもの以外については、期末日を基準日とする鑑定評価を用いることとなるものと考えられます。

しかし、期末日を基準日として鑑定評価を依頼した場合、評価結果が決算までに間に合わない場合があるため、適用指針第 12 項および第 32 項に示される一定の調整を加え、当期末の時価とみなすことができるとする定めを用いて算出することになると考えられます。

(3)時価算定の方法

平成 21 年 12 月 24 日付で国土交通省から公表された「財務諸表のための価格調査の実施に関する基本的考え方」では、価格調査を「原則的時価算定」(不動産鑑定評価基準にのっとった鑑定評価)と「みなし時価算定」(鑑定評価方法を選択的に適用し、または一定の評価額等に基づき不動産の価格

を求めるもの)に分け、それぞれを用いるケースの峻別(しゅんべつ)の基準や時価算定方法の指針が示されています。

この中で、賃貸等不動産の時価等の注記に当たっては、「原則的時価算定」が求められており、重要性が乏しい場合のみ「みなし時価算定」の適用が容認されています。

時価算定の際には、当該「基本的考え方」も参照し、不動産鑑定士の鑑定結果や自社で算出した評価額が「不動産鑑定評価基準」に照らして妥当なものかどうかを社内において、適切に判断することが必要と考えられます。

第 3 回：年度および会社法における開示

2010.03.09

(2013.10.21 更新)

新日本有限責任監査法人 公認会計士 中村崇

5. 年度の財務諸表における注記事項

年度の財務諸表において、賃貸等不動産の時価等の開示として下記の 4 項目の注記が求められています。また、管理状況等に応じて、注記事項を用途別、地域別等に区分して開示することができます（会計基準第 8 項）。

- ①賃貸等不動産の概要
- ②賃貸等不動産の貸借対照表計上額および期中における主な変動
- ③賃貸等不動産の当期末における時価およびその算定方法
- ④賃貸等不動産に関する損益

①賃貸等不動産の概要

賃貸等不動産の概要としては、主な賃貸等不動産の内容、種類、場所を記載します（適用指針第 9 項）。管理状況等に応じた区分により開示を行う場合には、当該区分と関連付けて記載することが適当とされています（適用指針第 24 項）。

②賃貸等不動産の貸借対照表計上額および期中における主な変動

(ア)賃貸等不動産の貸借対照表計上額

貸借対照表計上額については、原則として、取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した金額を記載します。

ただし、当期末における減価償却累計額および減損損失累計額を別途記載する場合には、取得原価をもって記載できます。この場合には、当期末における取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した金額についても記載します（適用指針第 10 項(1)）。

貸借対照表計上額に資産除去債務が含まれている場合等、貸借対照表計上額と当期末における時価とが対応しない場合には、資産除去債務の金額を記載するなど、追加的な説明を行うことが適当とされています（適用指針第 25 項）。

(イ)期中における主な変動

期中の変動に関する注記は、必ずしも増加額と減少額を個別に記載する必要はありませんが、貸借対照表計上額の変動額に重要性がある場合にはその事由および金額を記載します（適用指針第 10 項(2)）。期中における変動には、取得、処分、償却、減損損失による変動に加え、販売用不動産との間の振替による変動も含まれます（適用指針第 26 項）。

③賃貸等不動産の当期末における時価およびその算定方法

当期末における時価は、賃貸等不動産の貸借対照表計上額と比較できるように記載します。時価およびその算定方法については、第 2 回にて解説したとおりです。

④賃貸等不動産に関する損益

当該注記は、賃貸等不動産に関する賃貸に係る損益、売却損益、減損損失およびその他の損益等を適切に区分して記載します。損益については総額で記載することもでき、賃貸費用は主な費目に区分して記載することができます。

損益に関する注記は、損益計算書における金額に基づいて記載しますが、管理会計上の数値に基づいて適切に算定した額その他の合理的な方法に基づく金額によって開示できます。連結財務諸表において注記する場合には、連結会社間の賃貸借取引を相殺消去した金額を注記します。

6. 会社法の取り扱い

平成 21 年 3 月 27 日に改正された会社計算規則において、計算書類においても賃貸等不動産に関する注記が必要であることが明確化されました。

具体的な記載事項として、下記の 2 項目の注記が求められています(会社計算規則第 110 条第 1 項)。

- (1)賃貸等不動産の状況に関する事項
- (2)賃貸等不動産の時価に関する事項

計算書類においては、下記のような注記を行うものと考えられます。

1.賃貸等不動産の状況に関する事項

当社及び一部の子会社では、東京都その他の地域において、賃貸用の商業施設を有しております。

2.賃貸等不動産の時価に関する事項

(単位:百万円)

連結貸借対照表計上額	時価
xxx	xxx

(注1)連結貸借対照表計上額は、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額であります。

(注2)当期末の時価は、主に「不動産鑑定評価基準」に基づいて自社で算定した金額(指標等を用いて調整を行ったものを含む。)であります。

上記のとおり、会社計算規則の注記事項は財務諸表と比べて概括的なものとされているため、各社の実情に応じて必要な開示を行うことになると考えられます。なお、時価の算定方法等に関しては、会社計算規則において具体的な規定はないため、会計慣行を斟酌(しんしゃく)し(会社計算規則第 3 条)、会計基準等に従って算定するものと考えられます。

なお、会計監査人設置会社以外の株式会社（公開会社を除く）においては、当該注記は不要とされています（会社計算規則第 98 条第 2 項第 1 号）。また、連結注記表を作成している会社は個別注記表における記載を要しないとされています（会社計算規則第 110 条第 2 項）。