

国際関連情報 Report from IASB

土地の使用権

IASB 客員研究員 さかぐち かずひろ
坂口 和宏

2012年3月13日、14日にIFRS解釈指針委員会(IFRS IC)会議が開催されました。全部で論点が13あり、私も、インドネシアにおける土地の使用権に関して発表を行いました。以下、概要をご報告します。内容については、あくまで私個人の見解であり、IFRS ICの公式見解ではないことをご了承ください。また、会議の詳細について興味を持たれた方は、IASBのウェブサイト公開されているペーパー及び録音をご確認いただければと思います。

ペーパーの概要

【背景】

・インドネシアでは市民及び一部のNPOのみが土地を所有することができる。企業は土地を所有できない代わりに、政府を通じて土地の使用権を購入することができる。購入価格は土地の公正価値。使用権の期間は当初30年～35年で、企業は延長及び更新を行う法的権利を有し、政府がその土地を公共目的に使用すると決定した場合を除き、無期限に更新を行うことができる。延長及び更新の費用は政府に支払われる(金額は少ない)。政府により使用権を没収された場合、土地については使用権の期間内においてのみ、建物につ

いては使用権の期間内であるかを問わず、企業に補償金が支払われる。

- ・論点は、そのような使用権を、有形固定資産の取得、無形資産の取得、土地のリースのいずれの考え方で会計処理すべきか。

【アウトリーチ】

- ・ペーパー作成後も含めて16通の回答を受領した。土地の使用権はリースで会計処理するという回答が多かったが、有形固定資産や無形資産という回答もあった。

【スタッフ分析と提案】

- ・IFRS ICとして特定の法域のために解釈を行うことはできないという建前上、インドネシアの事例からキーとなる特徴を引き出し、それらを一般化した上で、3つのViewを紹介(有形固定資産、無形資産、リース)した。
- ・スタッフ提案は下記2つの理由により有形固定資産とした。
 - ・使用権の取引における事実パターンが購入と類似している。使用権の対価は土地の公正価値に基づき土地の所有者に支払われ、その後は延長及び更新の費用が政府に支払われる。そのような事実パターンは、土地を売手から購入し、その後は土地に関する税金を政府に支払うという購入取引と類似しており、当該使用権は実質的に土地の購入である。

- ・実質的な所有権が企業に移転している。企業は延長及び更新を行う法的権利を有し、政府のみが企業の権利を無効にすることができる。さらに、企業は使用権を売却若しくは担保に供することができる。
- ・検討すべきものは原資産の性質である。もし土地の使用権がリースでなく、使用権から得られるリスクと便益が土地の所有から得られるリスクと便益と同等であれば、当該使用権は土地の購入として会計処理されるべきである。そのような考え方を土地以外の有形固定資産に適用できるかどうかとも検討したが、特にコンフリクトが生じる状況は想定できない。しかし、現行の会計基準からそのような判断を行うことは難しい。
- ・したがって、年次改善として、IAS 第 16 号「有形固定資産」に「有形固定資産の使用権を企業が購入する場合、所有権が移転するか否かに関わらず、当該使用権がリースに該当しないのであれば IAS 第 16 号に従って有形固定資産として会計処理する」という一文を追加することを提案した。

議論の概要

- ・IAS 第 17 号「リース」第 4 項で定めるリースの定義¹に照らすと、今回の事例には以下のリースの特徴が認められる。
 - ・土地を使用する権利は資産の使用権である
 - ・貸手と借手を識別することができる
 - ・使用権の対価として支払が発生する
 - ・合意した契約期間が存在する
- ・(特に 4 点目について) 延長及び更新によって期間を確定できない (indefinite) 可能性

があるが、そのこと自体がリースとして会計処理されることを妨げるものではなく、したがって Indefinite であることはリースの定義における契約期間 (agreed period of time) とは矛盾しない。

- ・アウトリーチの結果によれば、有形固定資産や無形資産として会計処理している法域もあるが、一般的にはリースとして、そして資産の所有権に伴うリスクと便益が実質的にすべて移転しているのであればファイナンスリースとして、会計処理されている。
- ・一方で、今回の事例は特定の法域に固有のものであり、アジェンダとして取り上げるには範囲が狭すぎる。
- ・以上より、IFRS IC は、本件をアジェンダとして取り上げない旨の文章をドラフトするようスタッフに指示した。

記念すべきデビュー戦でしたが、実質的に有形固定資産であることに同意する委員はいたものの、スタッフ提案に賛成する委員が皆無であったという点において、惨敗でした。しかし、ペーパーの良し悪しはスタッフ提案が通るか否かでは必ずしも決まらないと聞いています。IFRS IC が十分な情報に基づいて適切な議論を行えるよう、考えうる合理的なオプション (今回であれば有形固定資産、無形資産、リース) をすべて提示しているかどうかを肝要であり、その意味においては最低限の役割は果たせたと考えています。

今回、土地の使用権は一般的にリースに該当するという方向性が示されましたが、各法域で現在行われている会計処理を否定するものではありません。特定の法域に固有の取引をアジェンダとして取り上げないことによって、そのよ

1 リースとは、貸手が一括払又は複数回の支払を得て、契約期間中、資産の使用権を借手に移転する契約をいう。

うな取引は各法域における個々の事実関係に基づいて判断すべきであることが再確認されたと私は認識しています。

次回の IFRS IC 会議は5月15日、16日に開催されます。私は、上記の土地の使用権の論点（アジェンダとして取り上げない文章の議論）に加え、1つ新しい論点を発表することになりました。次号でご報告したいと思います。