

IAS 第 40 号「投資不動産」 — 建物としての物理的特徴を欠く構築物の会計処理

IASB 客員研究員 よしむら けんいち
吉村 健一

2013年7月16日、17日の両日に7月のIFRS解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）がロンドンの国際会計基準審議会（IASB）で開催された。今回の解釈指針委員会では2012年9月、2013年1月に議論されたIAS第40号に関する論点を再度取り上げた。以下でその背景及び議論の内容を簡単に紹介する。なお、文中の意見にわたる部分はすべて筆者の個人的見解である。

論点の要約

IAS第40号は第5項で、「投資不動産」を「土地若しくは建物—又は建物の一部—又はそれらの両方」に限定している。したがって、仮に電波塔のような構築物が構築物上のスペースの賃貸目的で保有されている場合でも、壁や天井がないという外見的特徴から電波塔は「建物」ではなく、よってIAS第40号を適用することができないと解釈され得る。この点に関して、構築物の外見的特徴よりもその構築物の使用目的によりフォーカスし、「投資不動産」の定義を特定の構築物にまで拡大すべきか否かというのがこの論点の焦点である。

過去の議論の経緯

当該論点は2012年9月及び2013年1月に解釈指針委員会で議論された。その中で解釈指針委員会のメンバーの大多数がIAS第40号の適用範囲を電波塔のような構築物にも拡大することをサポートした。外見的特徴のみで構築物をIAS第40号の適用対象外と決定するのは不相当であり、通常の建物以外の構築物もIAS第40号が意図する投資不動産の性質を有している場合はIAS第40号に従って会計処理されるべきと考えた。また実際のIAS第40号の「投資不動産」の定義の改定に当たっては、構築物がどのような事業活動に使用されているのかという点に焦点を当てるべきという意見が出た。

一方、同じく解釈指針委員会のメンバーの大多数が、当時検討されていた新しいリース会計基準の「不動産」の定義との整合性について懸念を表明した。IASBで暫定決定されている新しいリース会計のモデルでは、1) 貸手の会計処理方法、及び2) 借手のリース関連費用の認識方法を決定する際の指針が、当該リースが不動産のリースか不動産以外の資産のリースかによって大きく異なる。またIASBはリース会計基準の「不動産」をIAS第40号の「投資不動産」の定義を引用して定義することを暫定決定

していた。

以上から解釈指針委員会は、これまでの解釈指針委員会での議論をIASBに報告し、IAS第40号の「投資不動産」の定義がどの程度新しいリース会計基準の「不動産」の定義と整合的であるべきかという点についてのIASBの考えを求めるようスタッフに指示した。

今回の議論の要旨

上記の解釈指針委員会の要請を受けて、我々スタッフは2013年1月のIASB会議のリース会計基準の公開草案の審議の中でこの論点を紹介しIASBメンバーの意見を求めた。しかし、公開草案の公表直前であったこともありその議論の中で当該論点について活発な議論は行われなかった。結果、2013年5月に公表された「リース：公開草案」では、「不動産」は「土地若しくは建物、又は建物の一部、あるいはその両方」と定義され、現行のIAS第40号の「投資不動産」の定義に整合的なものとなっている。

今回の会議でこのIASBの暫定決定が解釈指針委員会に報告された。しかしスタッフは、これまでの解釈指針委員会の議論で確認されたIAS第40号の「投資不動産」の定義の拡大の必要性を再度主張した。その主張の中でスタッフは、確かにIASBはリース会計基準の公開草案の中で、「不動産」という用語についてIAS第40号の「投資不動産」と整合的な定義を公開草案で提案しているが、解釈指針委員会はIAS第40号の観点から「投資不動産」の定義の改定案を検討すべきと提案した。その改定案をリース会計基準の公開草案のコメント検討時にIASBに提示し、リース会計基準及びIAS第40号の両方の観点から再度当該論点を検討することをIASBに提案することが適当である

とスタッフは考えた。

スタッフが提案した改定案は、建物に該当しない構築物であっても、構築物から生じるキャッシュフローが当該構築物が直接的又は間接的に付着している土地の場所に大きく依存する場合は、当該構築物については土地・建物と同様に取り扱い、「投資不動産」のその他の範囲規準を満たすか否かの検討を行うべきというものであった。

この提案は、個々の不動産を他の不動産と差別化しているのは、主に当該不動産の所在地であるという不動産の特性に関してのスタッフの考え方が原点になっている。通常不動産のキャッシュフローのパターンは、その外見的・機能的特徴よりも、それが存在する場所に大きく依存していると考え、この性質を有する構築物の会計処理は土地・建物の会計処理と整合的であるべきと考えた。この考え方は、IAS第40号第5項の「投資不動産」の定義の拡大によって、「投資不動産」の適用範囲がむやみに拡大されるのではないかという懸念に配慮したものである。

上記のスタッフ提案に対して解釈指針委員会は、前回の議論と同様、「投資不動産」の適用範囲を電波塔のような構築物にも拡大することについては賛同したが、解釈指針委員会のメンバーの多数が、土地に付着している構築物に限定することには賛同しなかった。また「付着している」という用語の考え方をより明確にする必要があるという意見もあった。

さらに大多数のメンバーが「投資不動産」の定義の拡大のリース会計基準への影響を懸念した。IASBのリース基準の審議の外で、解釈指針委員会がIAS第40号の観点のみから「投資不動産」の定義の改定案を提示するのは難しいと考えた。

次のステップ

以上から、解釈指針委員会はこれまでの議論の中で出された考え方や懸念をIASBに再度報告し、リース会計基準の公開草案のコメントレター検討時に当該論点を再度検討するようIASBに要請すべきという結論に至った。またそのIASBの議論の中で、解釈指針委員会が今後何らかの追加検討をすべきか否かについてのIASBの考え方を求めるようスタッフに指示した。

所感

今回の解釈指針委員会の決定は、改定案を検討してきたスタッフ個人としては残念な結果であったが、この論点の検討を通じて多種多様な取引形態を検討し、その検討の過程で様々な関係者と議論ができたことは、IASBのスタッフとして非常に貴重な経験となったと考えている。引き続きリースプロジェクトのチーム及び外部の関係者と緊密に連携し、今後どのような提案を行うべきか慎重に検討していきたい。