

IAS 第 40 号「投資不動産」に関する論点

IASB 客員研究員 よしむら けんいち
吉村 健一

2012年9月18日、19日の両日に9月の国際財務報告基準解釈指針委員会（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インドネシアの会計基準設定主体から寄せられたIAS第40号に関する論点を担当したが、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。

論点とその背景

今回寄せられた論点は、インドネシアの電波塔はIAS第40号及びIAS第16号「有形固定資産」のいずれかで処理すべきかというものである。解釈指針委員会に寄せられた質問状によれば、電波塔賃貸業者は建設、購入、またはリースにより電波塔を取得し、複数の通信事業者はその電波塔の一部に彼らの通信設備を一定期間（通常10年間）設置させる見返りに賃料を受領する契約をそれらの通信事業者と締結する。電波塔賃貸業者は当該契約の中で電波塔の保守管理サービスも通常は提供する。

当該電波塔は壁、天井、及び床のない鉄骨だけからなる鉄塔であり、通常のオフィスビルとはその外見が著しく異なる。また電波塔は可動

式、不可動式の両方のタイプが存在するが、今回解釈指針委員会に寄せられた質問状では土地に固定された電波塔を前提としている。

さらに電波塔賃貸業者は自ら通信事業は営んでおらず、通信設備を電波塔に設置しているのは通信事業者のみという前提を置いている。この取引形態は近年になって発達してきた形態である。特にインドネシアでは電波塔の有効利用の観点から法令等で電波塔の独占が禁じられていることからこのような取引形態が発展してきている。

解釈指針委員会に寄せられた要望は具体的には以下の2つの点について明確化を求めるものであった。

① 当該電波塔はIAS第40号第5項の「建物」、つまり「不動産」に該当するか否か

現行国際財務報告基準（IFRS）には「建物」及び「不動産」の明確な定義やガイダンスが存在しないが、当該電波塔の外見的特徴から判断すると「建物」とは考えにくく、「機械装置」と考えIAS第40号の適用対象とならないとするのが適当であるという考えがある。

② サービスの要素及び企業のビジネスモデルはこの論点を検討する上でどのように考慮されるべきか

電波塔賃貸業者が契約の中で提供している

のは単なる「場所」に止まらず、通信事業に関連するサービスであり、その点でIAS第40号第5項の「自己使用不動産」に該当し、「投資不動産」に該当しないという考えがある。また、電波塔賃貸業者は当該電波塔をメインの事業に使用しており、「投資」として会計処理されるのは適当ではないという意見もある。

以下でそれぞれの論点について解釈指針委員会での議論の内容を紹介する。

議論の内容

上記②の論点に関して我々スタッフは以下のような見解を解釈指針委員会に示した。

- 質問状に記載されている取引形態は電波塔賃貸業者による電波塔内の「場所」の提供であると考えられる。
- 重要な付随サービスの存在の有無についてはIAS第40号の第13項、第14項に示されているとおりの企業の判断に依存するものであり、企業は考え得るすべての要素を勘案して重要な付随サービスの有無を判断しなければならない。第75(c)項の開示要求もこの原則を示している。
- ある「建物」が投資不動産に該当するか否かを決定するのはその建物の用途であり保有企業のメイン事業が何かという点ではない。
- この契約で電波塔賃貸業者が提供する付随サービスは保守管理サービスのみであり、通常は保守管理サービスは契約全体から見て重要ではないと考えられる。

以上からスタッフはこの特定の取引においては重要な付随サービスは存在しないという結論に至った。このスタッフの考えについては解釈指針委員会で特に異論は示されなかった。

また上記①の論点についてスタッフは以下の

点に着目した。

- 電波塔は恒久的構築物であり、質問状によれば、その移動、取り壊し及び再構築に要する費用は原価のおよそ70%と、その費用は重要である。
- 確かに壁、天井、床の有無等、外見的特徴は通常のオフィスビルとは著しく異なるが、「場所」を賃貸できるという機能は備えている。

以上から当該電波塔は通常の賃貸オフィスビルと異ならないと考え、IAS第40号の適用の要否の判断の際には当該電波塔を「建物」として考えるのが妥当であると提案した。しかし一方で現行のIFRSでは明確なガイダンスが存在しないのも事実であるため、比較可能性を確保するためIAS第40号に「不動産」の定義の明確化のためのガイダンスを追加すべきとした。

上記のスタッフの主張に対して解釈指針委員会の見解は主に以下のようなものであった。

- 当該電波塔は「場所」を賃貸しているという点では、上記スタッフの主張にあるようなIAS第40号が意図する「投資不動産」の要素を備えている。
- 一方で通常の「建物」が備えている外見的特徴（壁、天井、床の有無）を備えていないという点も考慮すべきである。
- スタッフのアウトリーチの結果では大多数の法域で同様の電波塔が「建物」とみなされずIAS第16号に従って会計処理されている。
- 質問状に記載のとおり、他の構築物（ガス貯蔵庫、倉庫、広告塔等）についても同じような論点が発生する可能性があるためより広範な検討なしでは結論は出せない。
- IAS第40号で使用されている用語「建物」が備えるべき特徴をより深く議論する必要がある。

以上から解釈指針委員会は当該電波塔がIAS第40号で処理すべきか及びIAS第40号を改

訂すべきか否かについて結論に至らなかった。

次のステップ

我々スタッフは解釈指針委員会の指示に従い、他の種類の構築物の検討も反映した追加検討結果を将来の解釈指針委員会に示す予定である。その解釈指針委員会では、スタッフの追加検討をベースにIAS第40号の改訂が可能か否か、可能である場合はIAS第40号の改訂の必要性があるか否かが再度検討されることになる。

所感

今回取り扱ったテーマは主にIAS第40号の「建物」に含めるべき有形固定資産は何かというものであった。そのテーマの深さ及び広範さからやりがいを感じつつもその難しさを強く認識している。今回の論点は新しいビジネスモデルの発展に起因した論点であるが、めまぐるしく変化するビジネス環境の中で、同じものが同じように、異なるものが異なるように表現される会計基準となるよう、当該論点を通じて可能な限り貢献していきたいと考えている。