

| |
|-------------------------|
| 【論点５】経過的な取扱いについて |
|-------------------------|

．概要

「無形資産に関する会計基準」（以下「無形資産会計基準」という。）等について、平成22年第4四半期に公表した場合の経過措置について検討する。

検討にあたっての前提は以下のとおりである。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ● 改正「企業結合に関する会計基準」（以下「改正企業結合会計基準」という。）と同時期に公表する。 ● 関連して固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（以下「改正減損適用指針」という。）の見直しも行う。 ● 「ソフトウェアに関する会計基準(仮称)」における資産計上時期については、無形資産会計基準と整合的な取扱いとする。 ● 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「会計基準第24号」という。）の適用後に無形資産会計基準を適用する。 |
|---|

．検討

1．検討にあたっての基本的な考え方

会計基準第24号適用下での取扱いになるため、その基準移行に当たっての適用に関しては、会計基準第24号における比較可能性の一層の向上の考え方を踏まえて検討することが求められる。

具体的には以下の段階のうち可能な限り上位の適用を優先すべきと考えられる。

| |
|--------------------------------|
| 遡及して適用する（経過的な取扱いを設けない）。 |
|--------------------------------|

| |
|---|
| 適用初年度の期首残高をあるべき残高に合致させ、その差額を期首剰余金調整額とする。 |
|---|

| |
|--|
| 適用初年度の期首時点の残高はそのままとし、将来に向けてのみ適用する（従前の会計処理を引き続き適用する。）。 |
|--|

無形資産会計基準等は、我が国において無形資産に関する体系的な会計基準が存在しなかったことを受けて、また、企業結合におけるのれんの非償却の検討を進めるなかでのれんから識別される無形資産を明らかにする観点で、さらには一定の要件を満たす開発費に関する会計処理についてのコンバージェンスを図る観点で、その開発の必要性が指摘されてきたものである。その点で、無形資産会計基準等の開発は、無形資産に関する現行の実務を大きく変えることを意図するものではないものの、コンバージェンスの要請から必要な見直しを行いつつ、現行の実務を明文化するものである。

そのような基準開発の経緯を踏まえると、全般にわたり遡及して適用することを妨げる要因は存在しないため、原則的には のとおり**遡及して適用**することを議論の出発点としたい。

しかしながら、個別の会計処理に関して、原則通り遡及適用を行うことができないと考えられる取扱いについては、上記 の取扱いで対応する方向で順次検討することとする。具体的にこの検討にあたって考慮すべき要素としては以下のような事項が考えられる。

- 遡及適用に要するコストと財務諸表利用者が得られるベネフィットの関係
- 遡及適用に関する客観性の確保、監査実務の実施可能性
- 同時に適用される他の会計基準(企業結合会計基準等)との相互作用 等

これらの点を踏まえ、総合的に判断して遡及適用することが難しいと考えられる場合には、全体として上記 の適用の可能性を検討することとしたい。

2. 個別に検討すべきと考えられる事項

無形資産会計基準の適用により従来の会計上の取扱いを変更することになると考えられる主な事項に関連して、検討すべき事項として以下の事項が抽出される。

- (1) 新基準適用により新たに資産計上することになるものの取扱い
- (2) 新基準において「償却を行わない無形資産」の考え方を導入する場合の取扱い
- (3) 繰延資産の廃止に関する取扱い

３．それぞれの取扱いに関する検討

(1) 新基準適用により新たに資産計上することになるものの取扱い

背景

新基準適用により、新たに資産計上することになる無形資産が生ずることが考えられる。特に、開発費を含む自己創設無形資産については、以下の点で経過的な取扱いの検討が必要であると考えられる。

- 自己創設無形資産の取得価額について信頼性をもって測定するためには原価計算システム等の整備などが前提となる。
- 開発費の資産計上については多分に経営者の意図、判断が介在する。
- 固定資産減損に関する見直しが相互に関連する
- IFRS 第 1 号において IFRS 適用初年度の IAS38 の適用に関する個別的な定めが存在する。

検討が必要と考えられる具体的な事象

- 1-1 適用初年度以前に費用処理したが、無形資産会計基準では資産計上するべきと考えられるものの取扱い
- 1-2 適用初年度の期首時点で自己創設の中途にある無形資産の適用初年度の前年度以前に発生した取得に要した費用の取扱い

なお、この取扱いは、連動して見直すことを想定しているソフトウェア会計基準の適用にもあてはめることを想定している。

(国際財務報告基準において参考になる取扱い)

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」IG44～IG47

- IG44 企業の IFRS 開始財政状態計算書は、
- (a) IFRS 移行日現在で IAS 第 38 号の認識要件を満たさないすべての無形資産及びその他の無形のものを含んではならない。
 - (b) 当該日に IAS 第 38 号の認識要件を満たすすべての無形資産を含まなければならない。ただし、取得企業の従前の会計原則に基づく連結財政状態計算書で認識されなかった企業結合において取得した無形資産であって、かつ IAS 第 38 号に基づけば被取得企業の個別財政状態計算書においては認識の要件を満たさないであろうものを除く。
- IG45 IAS 第 38 号の要件は、企業に対して下記の場合に、また下記の場合に限って、無形資産を認識するよう要求している。
- (a) その資産に起因する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が十分にあり、かつ

(b) その資産の原価が信頼性をもって測定できる場合。

IAS 第 38 号は、自己創設無形資産に対しては、これらの 2 要件の他にもっと具体的な要件で補完している。

IG46 IAS 第 38 号第 65 項及び第 71 項によれば、企業は、自己創出無形資産を作り出すコストを、認識要件を満たした日から将来に向かって資産化する。IAS 第 38 号は、企業に対して事後の判断を用いてこの認識要件が満たされたという遡及的判断を許容していない。したがって、企業が自己創出無形資産からの経済的便益が将来企業に流入する可能性があるとは遡及的に判断し、当該企業がそのコストを信頼性をもって再現することができるとしても、IAS 第 38 号は、企業が下記の 2 つの条件を満たした日の前に支出したコストを資産化することを禁じている。

(a) その判断の日に行った実行した査定と作成した文書に基づいて、当該資産から将来の経済的便益が企業に流入する可能性があるとは判断すること

(b) 自己創出無形資産のコストを、その支出の時点、又はその直後に蓄積する信頼性のあるシステムを持っていること

IG47 IFRS 移行日現在で、自己創出無形資産が認識の要件を満たす場合には、企業は、従前の会計原則のもとで関連支出を費用と認識していたとしても、その IFRS 開始財政状態計算書において当該資産を認識する。IFRS 移行日の後になるまで、当該資産が IAS 第 38 号による認識要件を満たさない場合には、満たした日からの支出の累計がコストとなる。

検討

上記 1-1 と 1-2 は同質的な問題であり、経過的な取扱いを検討するにあたっては同じ取扱いとすべきと考えられる。次の選択肢が考えられる。

A 案：遡及して適用する。（会計基準 24 号の原則的な取扱い）

B 案：期首時点における合理的な期首残高を算出し、期首時点における差額は利益剰余金の調整とする。

C 案：遡及して適用せず、期首日以後に無形資産の定義及び認識要件を満たすものののみ資産として認識する。

D 案：C 案によるが、B 案（もしくは A 案）を任意で適用できることとする。

| | メリット | デメリット |
|--------------|---|---|
| A 案：遡及して適用する | <ul style="list-style-type: none"> ● 会計基準第 24 号の原則的な考え方に合致する。 ● IFRS 第 1 号においては無形資産は初度適用時に網羅的に認 | <ul style="list-style-type: none"> ● 期首時点で存在する無形資産に計上すべき開発費支出を過去に遡って網羅的に抽出するのは実務的に困難である。 |

| | | |
|---|---|---|
| | <p>識することを求めており、IFRSの取扱いにより近い処理を行うこととなる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 会計基準第 24 号では実務上不可能な場合の定めもあり、実質的に各企業の実情に応じた対応が可能である。 | <ul style="list-style-type: none"> ● 遡るとしても、どの時点から無形資産の定義及び認識要件を満たしているかを判断するには恣意性が介入する。 ● 連結子会社への適用を考慮すると、改正企業結合会計基準の遡及適用との整合性も考慮が必要になる。 ● 減損会計の改正についても遡って適用することの検討が必要となる。 |
| <p>B案：期首時点における合理的な期首残高を算出し、期首時点における差額は剰余金の調整項目とする</p> | <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 第 1 号においては無形資産は初度適用時に網羅的に認識することを求めており、IFRSの取扱いにより近い処理を行うこととなる。 | <ul style="list-style-type: none"> ● 期首時点で存在する無形資産に計上すべき開発費支出を網羅的に抽出するのは実務的に困難である。 ● 期首時点における資産を網羅的に認識したとしても、期首時点の簿価を特定するためには、やはり過去に遡って原価集計を行う必要がある。 ● 連結子会社への適用を考慮すると、改正企業結合会計基準の遡及適用との整合性も考慮が必要になる。 ● 減損会計の改正についても遡って適用することの検討が必要となる。 |
| <p>C案：遡及して適用せず、期首日以後に無形資産の定義及び認識要件を満たすもののみ資産として認</p> | <ul style="list-style-type: none"> ● 一度費用処理したものは遡って資産計上しないという無形資産会計基準の考え方に合致する。 ● 実務的にも十分対応可能な取扱いとなる。 | <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS の適用初年度の取扱いと合致していないことから、IFRSへ移行する場合には改めて残高を網羅的に把握することが必要となると考えられる。 |

| | | |
|---|---|--|
| <p>識する</p> <p>D案：C案によるが、B案（もしくはA案）を任意で適用できるととする</p> | <ul style="list-style-type: none"> ● 管理体制を含めた各企業の置かれている状況、IFRS移行への意思等に応じた対応が可能となる。 | <ul style="list-style-type: none"> ● 企業間比較可能性が確保できない。 |
|---|---|--|

【派生論点】在外子会社の適用に関する経過措置

背景

実務対応報告第18号、第24号においては、在外子会社で従来開発費を資産計上していた場合には連結修正手続きにおいて費用処理を行うことが求められていた。一定の要件を満たす開発費を資産計上する場合、以下のような課題が想定される。

- 米国基準を適用する在外子会社は従来から開発費を費用処理しており、新たに開発費の資産計上を求める場合には国内会社と同様の実務上の問題が生じる。
- IFRSを適用している在外子会社では従来開発費を資産計上していた場合であっても、連結手続上実務対応報告18号によって費用処理しており、過去に一度費用処理したものを資産に計上し直すか否かといった、国内の遡及適用と同様の問題が生じる。

検討が必要と考えられる具体的な事象

一定の要件を満たす開発費の資産計上を求めることとした場合には、実務対応報告第18号及び第24号の定めについて以下の検討が必要であると考えられる。

| |
|---|
| <p>1-3 米国会計基準を適用している在外子会社で従来費用処理していた研究開発費の取扱い(研究開発途上のものも含む)</p> <p>1-4 国際財務報告基準を適用している在外子会社で従来資産計上していたが実務対応報告第18号等に従い連結決算修正により費用処理していた研究開発費の取扱い(研究開発途上のものも含む)</p> |
|---|

注：実務対応報告第18号及び第24号では、在外子会社等の財務諸表を連結決算手続きに利用できる場合であっても、研究開発に係る支出を資産に計上している場合には、連結決算手続上、当該金額を支出時の費用とするよう修正を求めていた。このような処理を必要とするのは、従来国際財務報告基準を適用していた在外子会社等と考えられるが、無形資産会計基準適用後は、米国基準適用会社において費用処理された開発費を連結決算上資産計上することが求められることを想定している。

| | | |
|--------------------------|--------------------|----------------------------------|
| | 従来の取扱い | 無形資産会計基準適用後（開発費を資産計上する場合） |
| 連結子会社等が米国会計基準適用会社である場合 | 費用処理された財務諸表をそのまま連結 | 費用処理されたもののうち一定の要件を満たす開発費を資産に連結修正 |
| 連結子会社等が国際財務報告基準適用会社である場合 | 資産計上されたものを費用に連結修正 | 資産計上された財務諸表をそのまま連結 |

検討

この場合の選択肢は以下が考えられる。

E 案：1-1、1-2 の取扱いと同様の取扱いとする

F 案：米国基準適用会社(1-3)については 1-1、1-2 の取扱いと同様とし、IFRS 適用会社（1-4）については遡及適用（もしくは期首剰余金の調整）を行う

G 案：1-1、1-2 の取扱いにかかわらず、遡及適用せず将来にわたってのみ適用する。

| | メリット | デメリット |
|---|---|---|
| E 案：1-1、1-2 の取扱いと同様の取扱いとする | <ul style="list-style-type: none"> ● 連結全体を通じて一貫した処理を行うことが可能となる。 | <ul style="list-style-type: none"> ● 1-1、1-2 で C 案（遡及適用しない）による場合、在外子会社が IFRS を適用している場合でも連結修正が必要となる場合が生じる。 |
| F 案：米国基準適用会社については 1-1、1-2 の取扱いと同様とし、IFRS 適用会社については遡及適用（もしくは期首剰余金の調整）を行う | <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS への移行を見据えると、少なくとも IFRS を採用している在外子会社の財務諸表はそのまま取り込むべきであるという考え方に適合し、将来の IFRS 移行に近づくことができる。 | <ul style="list-style-type: none"> ● 1-1、1-2 の選択によっては連結全体での適用について一貫した処理ができない場合が生じる。 ● 実務対応報告 18 号内での整合性が図られない場合がある。 |

| | | |
|--|---|---|
| <p>G案：1-1、1-2の取扱いにかかわらず、遡及適用せず将来にわたってのみ適用する。</p> | <ul style="list-style-type: none"> ● 過去の資本連結に影響を及ぼす可能性がある場合を考慮すると実務的である。 | <ul style="list-style-type: none"> ● 1-1、1-2の選択によっては、連結全体での適用について一貫した処理ができない場合がある。 ● 在外子会社がIFRSを適用している場合でも連結修正が必要となる場合が生じる。 |
|--|---|---|

(2) 新基準において「償却を行わない無形資産」の考え方を導入する場合の取扱い

背景

「償却を行わない無形資産」の考え方を導入するには、経過的な取扱いを検討するにあたり以下の点を考慮する必要があると考えられる。

- 償却を行わない無形資産を、償却を行う無形資産に変更する場合も含め、通常、償却期間の変更は会計上の見積りの変更の要素が含まれている。
- IAS38 においては、同様の場合における経過的な取扱いが存在する。
- 償却を行わない無形資産に対して高頻度の減損テストを求める減損会計適用指針等の見直しを行うか否かが別途議論されている。

検討が必要と考えられる具体的な事象

具体的には、以下の事象についての検討が必要であると考えられる。

- 2-1 適用初年度の前年度までは償却資産であったが、無形資産会計基準のもとでは「償却を行わない無形資産」に該当するときの取扱い
- 2-2 適用初年度の前年度までは償却を行わなかったが、無形資産会計基準のもとでは償却資産に該当する場合の取扱い

(国際財務報告基準において参考になる取扱い)

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」14

- 14 IFRS に準拠した IFRS 移行日現在での企業の見積りは、従前の会計原則に従って同じ日について行われた見積り（会計方針の相違を反映するための修正後）と首尾一貫したものでなければならない。ただし、それらの見積りが誤っていたという客観的な証拠がある場合を除く。

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」IG51

- IG51 企業の従前の会計原則による償却の方法及びその償却率が IFRS のもとで受け入れられる場合には、企業はその IFRS 開始財政状態計算書で償却累計額を修正再表示する必要はない。その代り、企業は、見積耐用年数又は償却の形態の変更があれば、その見積りの変更を行う期間から将来に向かって、会計処理を行う(本基準第 14 項及び IAS 第 38 号第 104 項)。しかし時には、企業の従前の会計原則による償却の方法及び償却率が IFRS の下で受け入れられるであろうものと異なる場合がありうる（例えば、税務目的のためだけに採用されたもので、その資産の耐用年数の正当な見積りを反映していないような場合）。こうした相違が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合には、企業は、その IFRS 開始財政状態計算書の償却累計額を、IFRS に準拠するよう遡及的に修正する。

IAS 第 38 号「無形資産」第 130 項

130 企業は、本基準を次の会計処理に適用しなければならない。

(a) 2004 年 3 月 31 日以後が合意日である企業結合で取得した無形資産の会計処理

(b) 他のすべての無形資産について、2004 年 3 月 31 日以後開始する最初の事業年度の期首から将来に向かっての会計処理。したがって、企業はその日現在で認識されていた無形資産の帳簿価額を修正してはならない。ただし、企業は、本基準を、その日現在で認識されていた無形資産の耐用年数の再査定に適用しなければならない。そのような再査定の結果として、資産の耐用年数の査定を変更する場合には、企業は、IAS 第 8 号に従って、当該変更を会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。

検討

上記 2-1 と 2-2 は同質的な問題であり、経過的な取扱いを検討するにあたっては同一の取扱いによるべきだと考えられる。この場合の選択肢は以下が考えられる。

（「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」に該当すると考える場合）

H 案：遡及して適用する。

I 案：期首時点における合理的な期首残高を算出し、期首時点における差額を利益剰余金の調整とする。

（「会計上の見積りの変更」に該当すると考える場合）

J 案：遡及して適用せず、期首日以後将来にわたってのみ適用する。

| | メリット | デメリット |
|--|---|--|
| H 案：遡及して適用する | <ul style="list-style-type: none"> ● 会計基準第 24 号の原則的な考え方に合致する | <ul style="list-style-type: none"> ● 償却を行わない無形資産に高頻度の減損テストを求める場合、併せて減損会計改正を遡及的に適用する必要があると考えられる。 |
| I 案：期首時点における合理的な期首残高を算出し、期首時点における差額を利益剰余金の調整とする。 | <ul style="list-style-type: none"> ● 遡及適用することの実務上の問題に対応することが可能となる。 | <ul style="list-style-type: none"> ● 期間比較可能性が確保されない場合がある。 |

| | | |
|---------------------------------------|--|---|
| <p>Ｊ案：遡及して適用せず、期首日以後将来にわたってのみ適用する</p> | <ul style="list-style-type: none"> ● IAS38 の経過的な取扱いの考え方と合致する。 ● 会計上の見積りの変更に関する会計基準第 24 号の取扱いに合致する。 ● 減損会計の適用に関する遡及適用を考慮する必要がない。 | <ul style="list-style-type: none"> ● （適用初年度において「償却を行わない無形資産」か否かに関する変更がある場合を「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」と考える場合、その適用に合理性は認めがたい。） |
|---------------------------------------|--|---|

(3) 繰延資産の廃止に関する取扱い

背景

繰延資産を廃止する場合には、経過的な取扱いを検討するにあたり以下の点を考慮する必要がある。

- 繰延資産には、無形資産会計基準における無形資産として資産認識すべきものが含まれている可能性がある。
- 繰延資産は従来から資産計上及び資産計上する場合の償却期間が任意に設定されていた経緯がある。
- IFRS には繰延資産の区分はない。

検討が必要と考えられる具体的な事象

具体的には、以下の事象についての検討が必要であると考えられる。

3-1 適用初年度の前年度末に繰延資産として計上していたものの取扱い（無形資産会計基準のもとで無形資産として計上すべきもの、計上すべきでないものが含まれる）

検討

以下の選択肢が考えられる。

K案：遡及して適用する。

L案：期首時点における無形資産のあるべき残高を抽出し、残額を利益剰余金の調整とする。

M案：遡及して適用しない。（従前の取扱いをそのまま踏襲する）

N案：M案によるが、任意にL案を適用することを認める。

| | メリット | デメリット |
|--|---------------------------------|---|
| K案：遡及して適用する | ● 会計基準第24号の原則的な考え方に合致する | ● 過去に費用処理した繰延資産や期首時点の繰延資産に無形資産が含まれている場合があり、1-1、1-2の取扱いと整合性を図る必要がある。 |
| L案：期首時点における無形資産のあるべき残高を抽出し、残額を利益剰余金の調整とする。 | ● 遡及適用することの実務上の問題に対応することが可能となる。 | |

| | | |
|---------------------------------------|---|--|
| <p>M案：遡及して適用せず、期首日以後将来にわたってのみ適用する</p> | <ul style="list-style-type: none"> ● 過去任意に資産計上し、費用配分してきたことを踏まえると引き続き同一の考え方により費用配分することが利用者にとって有用とも考えられる。 ● 1-1、1-2 の取扱いに影響を受けない処理が可能となる。 | <ul style="list-style-type: none"> ● 無形資産会計基準下で資産性が認められないものも、しばらくの間資産として認識される可能性がある。 ● 実務的に遡及適用することは容易であると考えられ、会計基準第 24 号の考え方に合致しない。 |
| <p>N案：M案によるが、任意にL案を適用することを認める</p> | <ul style="list-style-type: none"> ● 任意に資産計上してきたこれまでの繰延資産の考え方を踏襲できる。 ● 新基準に積極的に移行する企業の意思にも対応できる。 | <ul style="list-style-type: none"> ● 無形資産会計基準下で資産性が認められないものも、しばらくの間資産として認識される可能性がある。 ● 企業間比較可能性の問題が残る（重要性は大きくないか）。 |

【派生論点】

繰延資産のうち、株式交付費及び社債発行費については、資本取引及び金融商品に関連して別途議論が行われることが想定される状況であることを踏まえ、別途実務対応報告第 19 号廃止後の当面の取扱いについて検討する必要がある。

3-2 実務対応報告第 19 号廃止後の株式交付費及び社債発行費について、当面の間、どのように取り扱うか。

実務対応報告第 19 号廃止後に発生した株式交付費及び社債発行費については、当面の間費用処理することとするかどうか(無形資産会計基準の経過措置)。

- 従来から原則的には費用処理(資産計上できる)であることとされており、会計処理として継続的な取扱いが維持される。

以上