

以下では、連結上、開発費を資産計上する場合を想定している。

**無形資産の経過措置について**  
（【論点５】無形資産基準等の経過的取扱い）

**論点：無形資産基準(及び関連する会計基準)の適用初年度の取扱いはどのようにすべきか(経過措置を置くことの必要性)。**

**１．経緯**

- 昨年公表された企業会計基準第 24 号「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 24 号」)により、2011 年(平成 23 年)4 月 1 日以後開始する連結会計期間から、新会計基準において特定の経過的な取扱いを定めない場合、新たな会計処理が過去の期間のすべてに遡及適用することになる<sup>1</sup>。
- このため、無形資産に関する体系的な会計基準の開発において検討されている新たな定めに関して、適用初年度に関して、特定の経過的な取扱いを定めるかどうか検討する必要がある。
- IFRS (IAS) では、IFRS1「国際財務報告基準の初度適用」において適用初年度の IAS38「無形資産」の取扱いが明らかにされている。また、2004 年に耐用年数を確定できない無形資産を償却しないこととした IAS38 の改正の際の経過措置が明らかにされている。具体的には下記のとおりであった。
  - IFRS 開始財政状態計算書では、IAS38 号の認識要件を満たさない無形資産を計上してはならず、認識要件を満たす全ての無形資産を認識する。自己創設無形資産については 経済的便益が企業に流入する可能性がある と判断する 査定・文書の存在 コストを蓄積するシステムの存在を前提にして資産の認識を認めている。
  - IAS38 改正時には、改正後基準に基づく耐用年数の再査定により変更する場合には 会計上の見積りの変更として扱うこととしている。
- 4 月 22 日委員会での審議では、会計基準第 24 号の適用の下では、原則として遡及適用することとされているのであり、実務的に不可能な場合にはその際に認められる取扱いによればいいのであるから、原則的な適用(遡及適用)とすることでよいのではないかと、といった意見があった。

**２．検討**

上記の国際財務報告基準の取扱いを踏まえると、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の適用後は、原則として遡及することとなるが、同時に適用される企業結合会計基準等の適用との整合性も考慮すると、次のとおり特段の扱いを定めることとはどうか。

<sup>1</sup> 過年度遡及基準第 6 項(1)。なお、特定の経過的な取扱いとは、適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱いなどをいう。

	企業結合により受け入れた無形資産の認識及び当初測定(のれんの金額の算定に係る取扱い)	適用日前の企業結合や事業分離などに関連するものは、従来の取扱いのままとする。
	新基準の適用により従来計上されていた無形資産が新たに耐用年数を確定できない無形資産となる場合	適用日以降、償却は中止する。
	以外の無形資産会計基準の適用（開発費の資産計上、繰延資産の廃止、従来非償却資産であったものの償却資産化 等）	適用日時点でのあるべき残高を期首残高とする。これらの影響は期首剰余金の修正とする。

### 3.適用時期について

- 無形資産会計基準は、関連する企業結合に関する会計基準の改正及び固定資産の減損に係る会計基準の改正と連動しているため、これらの会計基準等の新設・改正が同時期に行われ、適用も同時に開始されることが前提となる。
- 無形資産会計基準の最終基準化が、他の会計基準等の技術的な改正も含めて2011年3月までに完了した場合、2012年4月1日から強制適用とすることが考えられる。
- しかしながら、開発費を資産計上することとし、さらに期首時点であるべき残高を遡って把握して資産計上（剰余金調整）することとした場合、それらの対応準備に相当期間が必要であるとの見方がある。
- 一方、特に開発費の資産計上については、国際財務報告基準ではすでに適用されていることから、早期に適用することを望む企業には適用を認めるべきとの意見もある。
- このため、以下の案が考えられるがどうか（企業結合会計基準の適用時期と同様の選択肢）。

[A案] 2011年4月1日から早期適用を認める。

[B案] 早期適用を認めない。

（検討の経過）

無形資産会計基準の新規適用のうち、以下の事項は、企業結合会計基準の経過的な取扱いに連動する。別紙に掲げる提案に従えば、以下のような取扱いになると考えられる。

	企業結合により受け入れた無形資産の認識及び当初測定(のれんの金額の算定に関係がある取扱い)	企業結合取引に関する経過的な取扱いにあわせ、適用日前の企業結合や事業分離などに関連するものは、従来の取扱いのままとなる。
	新基準の適用により従来計上されていた無形資産が新たに耐用年数を確定できない無形資産となる場合	のれんを非償却化する際の経過的な取扱いと同様の取扱いをすることが望ましいため、遡及的にあるべき残高の算定をすることなく、適用日以降、償却を中止する。

ここでは、無形資産会計基準の適用のうち、上記 以外の事項についての適用初年度の取扱いを検討する。

考えられる選択肢として、大きく以下の３つが考えられる。

- A 新会計基準を過年度に遡及適用する（会計基準 24 号の原則的な取扱い）
- B 過去から新会計基準を適用していたものとして適用初年度の期首時点でのあるべき残高を算定し、前期末貸借対照表との差額を適用初年度の期首剰余金の調整項目とする。
- C 適用初年度期首以後についてのみ新会計基準を適用する。

B 案（過去から新会計基準を適用していたものとして適用初年度の期首時点でのあるべき残高を算定し、前期末貸借対照表との差額を適用初年度の期首剰余金の調整項目とする方法）でどうか。

（B 案を採用する理由）

- 期首時点で無形資産の認識要件を満たすか否かを網羅的に把握することについては通常可能であると考えられる。
- 適用初年度以後の各事業年度の損益について比較可能性が確保されうる。
- 少なくともあるべき残高に合わせておくことは、IFRS へのコンバージェンスに資する。

（B 案を採用するにあたっての課題）

- 適用初年度の期首時点で認識要件を満たす無形資産を特定できたとしても、その測定に当たっては、過去の信頼できる会計記録と、無形資産の認識要件を具備した時点及び償却の開始時点に関する合理的な証拠が求められる。

企業会計基準第 24 号第 8 項の「実務上不可能な場合」に相当する状況が存在する部分については、やむを得ず適用初年度の期首時点における無形資産のある

べき残高を算定することができない場合に該当するとし、その場合には、実務上不可能である理由の注記を求めることとすることでどうか。

なお、会計基準第 24 号第 8 項（２）の「経営者の意図」については、開発費に関しては、通常無形資産会計基準第 12 項（２）に掲げる使用・売却の意図が常に存在するものと考えられるため、通常は問題とならないと考えられる。

（参考：会計基準第 24 号第 8 項）

8. 遡及適用が実務上不可能な場合とは、次のような状況が該当する。
- （１）過去の情報が収集・保存されておらず、合理的な努力を行っても、遡及適用による影響額を算定できない場合
  - （２）遡及適用にあたり、過去における経営者の意図について仮定することが必要な場合
  - （３）遡及適用にあたり、会計上の見積りを必要とするときに、会計事象や取引（以下「会計事象等」という。）が発生した時点の状況に関する情報について、対象となる過去の財務諸表が作成された時点で入手可能であったものと、その後判明したものとに、客観的に区別することが時の経過により不可能な場合

（参考：新会計基準を適用した場合の具体的な取扱い例）

新会計基準での適用	例	具体的な取扱い
ア .従来資産計上されていなかったものを資産として認識	開発費	期首時点のあるべき残高に帳簿価額を増額し、差額を期首剰余金で調整。
イ .従来資産計上されていたものを資産として認識せず		前期末時点の帳簿価額をゼロに減額し、帳簿価額を期首剰余金で調整。
ウ .従来非償却資産であったものを償却資産に	償却すべき借地権（定期借地権など）	取得時から償却していたものとみなした場合のあるべき期首簿価まで帳簿価額を減額し、差額を期首剰余金調整。
エ .繰延資産の廃止	実務対応報告 19 号の繰延資産	前期末時点の帳簿価額をゼロに減額し、帳簿価額を期首剰余金で調整。

（A 案を採用する場合の問題点）

- 開発費の資産計上を新たに行うにあたり、すべて遡及適用することは作成者にとって過大なコストを強いることになる。
- 適用初年度の前年度における無形資産に関する損益情報を提供することのベネフィットと、それを提供するコストとの兼ね合いを考慮しても、遡及適用すること

のメリットは小さいと考えられる。

**（C案を採用する場合の問題点）**

- 適用初年度から数年間は新たに認識される開発費が資産計上されるのみであるため、一時的に損益が歪むおそれ（利益が多く認識される）がある。
- 適用初年度から数年間は旧基準による無形資産と新基準による無形資産が混在し、財務諸表上の金額が意味のないものになってしまう。

以 上