

事例分析調査の概要

IAS38号を適用している欧州企業における実際の適用状況を確認するため、他の業種に比して研究開発投資の比率や金額が大きく、開発費資産化額を開示することに対するニーズが大きいと考えられた製薬業界、自動車業界の各社をはじめ、合計50社の大手企業の社内発生開発費の取扱いについて、各社が公表した2007年度のアニュアルレポートを用いて調査を行った。

なお、IFRSが欧州域内の企業に強制適用されたのが2005年度からであるため、今回の分析を行うためのデータは最大で3年分しか存在していない。現時点では、十分な時系列分析を行うためのデータが蓄積されているとはまだ言えない状況であることに留意することが必要である。

分析結果の要約

事例分析を行った結果は次の通りであった。

大別すると、次の3つのグループに分けることができる。

- I. 社内発生開発費の資産計上をほとんど行わず、費用処理している業界
- II. 各社ともに、相当程度の社内発生開発費を資産計上している業界
- III. 社内発生開発費をすべて費用処理している会社と一部資産計上を行っている会社とが混在し、対応がばらついている業界。

I. 社内発生開発費の資産計上をほとんど行わず、費用処理している業界

① 製薬業界（調査対象会社：6社）

- ✓ 1社を除き、社内発生開発費は全額費用処理している旨を開示していた。
- ✓ 資産計上しない理由としては、当局による新薬の認可及びその他の不確実性の存在が挙げられている。

② 食品・飲料業界（調査対象会社：7社）

- ✓ 1社を除き、社内発生開発費は全額費用処理され、資産計上はされていなかった。
- ✓ 資産計上しない理由としては、製薬業界と同様に、新製品がもたらす将来の経済的便益の不確実性の高さが挙げられている。

③ 化学業界（調査対象会社：5社）

- ✓ 開発費の資産計上を行っている会社が3社、すべて費用処理している会社が2社という結果となった。資産計上した3社も、資産化率は非常に低かった。
- ✓ 化学業界は製薬業界と近い分野（両方を手掛ける企業も多い）であることから、製品化にかかわる不確実性を重視して、全体的に開発費の資産計上に慎重になっているものと考えられる。

II. 各社ともに、相当程度の社内発生開発費を資産計上している業界

自動車（完成車）業界（調査対象会社：6社）

- ✓ 全ての会社が開発費の資産計上を行っていた。
- ✓ 研究開発支出合計に占める資産化された開発費の割合は、29%～53%であった。
- ✓ 分母は（費用化が義務付けられている）研究費も含んだ金額であることから、開発費の資産化割合は、かなり高いと想定される。
- ✓ 資産計上開発費の範囲は、開発プロジェクトに直接帰属させうる直接費及び間接費といった包括的な開示を行う事例と、直接人件費、プロトタイプの原価など、構成項目を具体的に列挙する方式の開示を行う会社とに分かれた。
- ✓ 償却開始の時点は、対応する製品の製造開始時点、償却年数は製品の予想有効期間（ライフサイクル）にわたってという事例が多かった。具体的な償却年数は、最大7年という事例が多いが、統一されているわけではなく、ばらつきが見られる。自動車部品業界や、電機業界と比較すると、償却期間は長めである。

III. 社内発生開発費をすべて費用処理している会社と、一部資産計上を行っている会社とが混在し、対応がばらついている業界。

① 自動車部品業界（調査対象会社：7社）

- ✓ 調査対象7社のうち、開発費の資産計上を一切行わず、全て費用化している会社が2社ある一方で、開発費の一部を資産化していた5社の資産化率も0.9%～26%と、会社によって全く対応が分かれた。
- ✓ 全額費用化している会社は、IAS38号の開発費資産計上の要件を満たすことの難しさと、完成車メーカーによる承認の不確実性を理由として挙げている。
- ✓ 資産計上開発費の範囲を開示している会社はなかった。

② 電機業界（調査対象会社：6社）

- ✓ 調査対象の6社すべてが開発費の資産計上を行っていたが、自動車部品業界と同様に、資産化率は3%から25%まで、ばらつきが見られた。
- ✓ 資産計上開発費の範囲や償却開始時期等について注記を行っている会社は、自動車業界と比較すると少なかった。

③ 紙・パルプ業界（調査対象会社：5社）

- ✓ 一般的に開示項目が少ないために詳細な分析が出来ないが、すべて費用処理している会社が1社、資産化計上額が判明した会社が1社、重要な会計方針において、一定の要件を満たした開発費の資産計上を行っている旨を記載しているものの、資産計上をしているかどうかや、計上額の記載がないために分からない会社が3社という結果

となった。

- ✓ プロジェクトにおける研究局面と開発局面とを明確に切り離すことが困難な場合には、プロジェクト全体を研究とみなしてコストを費用化している旨を記載している会社があった。

④ その他の業界（調査対象会社：8社）

- ✓ すべて費用処理している会社が2社、開発費の資産計上をしている会社3社、会計方針に記載はあるものの、資産化の有無や資産化額が不明の会社が3社という結果となった。
- ✓ 紙・パルプ業界と同様に、プロジェクトにおける研究局面と開発局面とを明確に切り離すことが困難な場合には、プロジェクト全体を研究とみなしてコストを費用化している旨を記載している会社があった。

事例分析からの示唆

今回調査の対象とした50社の、社内発生開発費に係る会計処理を一覧で示すと、次の通りである。

A. 社内発生開発費を全額費用処理した会社	18社
B. 資産計上した会社（資産化額が開示されている会社）	25社
C. 会計方針に記載はあるが、資産化しているかどうか不明な会社	7社

今回調査対象とした業界及びサンプル企業数は限られているが、いずれも業界を代表する大手企業である。その限られたサンプル企業の中でも、社内発生開発費の計上の実務に大きなばらつきがあることが確認された。

まず、毎年研究開発に多額の投資を行っている製薬業界において、社内発生開発費の資産計上がほとんど行われていなかった。各社が新薬の認可など、薬の開発に伴う不確実性を非常に高いとみなしているための結果であり、経営判断としては保守的で健全といえるかもしれないが、一方で見えざる資産の価値に関する財務諸表利用者にとっての貴重な情報が喪失し、IAS38号の趣旨が十分に達成されていない可能性もある。また、化学業界においても製薬業界と同じような結果となった。

新薬の認可のような明確なメルクマールがない食品業界においても、社内発生開発費の資産計上がほとんど行われていなかった。製品の販売によって、将来もたらされる経済的便益の不確実性の高さは、食品業界に固有の事象ではなく、多くの業界に等しく当てはまるものと考えられる。したがって、「将来の経済的便益が社内発生開発費からもたらされる確率が高いかどうか」といった抽象的な認識規準のみでは、経営者による判断が主観的となりすぎ、同様の状況において類似の会計処理が行われない恐れがあるため、今後我が国においてIAS38号と同様な会計基準を導入することとなった場合には、経営者がどのよう

な見積りを行い、どのように判断したのかについてのより具体的なガイドライン等を盛り込むことが必要なのではないかと考えられる。

IAS38号は、無形資産の種類ごとに、自己創設無形資産とその他の無形資産とを区別して、採用する耐用年数や償却方法、期首及び期末の帳簿価額や償却累計額、帳簿価額の増加、減少、償却額、減損損失などの開示を求めているが(Par. 118)、これらはすべて当初認識後の会計処理に関する情報であり、社内発生開発費の具体的な資産認識規準や認識範囲等についての開示は求められていない。今回の事例分析の対象とした企業の中にも、重要な会計方針において「研究費は全額費用処理し、開発費は資産計上の規準を満たしたもののみを資産化している」という開示を行っているのみであるため、資産化のための要件に該当する開発費がないために資産計上をしていないのか、あるいは資産計上をしているが資産化額が僅少なため、「その他無形資産」等に含まれているのかを判別できない企業が7社存在した。

今回の分析結果を踏まえると、IAS38号の社内発生開発費にかかる規定には、なお改善すべき点が残されており、今後我が国においてIAS38号と同様な会計基準を導入する際には、実務での運用が適切になされ、財務諸表の利用者により有用な情報が提供されるような追加的な工夫が必要ではないかと考えられる。

なお、我々は下記のような事項にも関心を持っているが、今回の事例分析からは明確な答えが導き出せていない。

- ✓ 社内発生開発費を資産計上する/しないということについての実務におけるばらつきが、基準設定者が本来期待した結果と考えるのか、あるいはそうでないのかが明らかではない。
- ✓ 作成者の側で、社内発生開発費の資産計上の判断において、困難さがあったのかどうか。困難さがあった場合には、そのことがオンバランス・オフバランスの判断に影響を与えたのかどうか明らかではない。
- ✓ 資産計上に慎重なケースにおいて、経営者の意図あるいは監査人の判断、いずれが強い要因となっているか、明らかではない。

今回調査対象とした各社が行った開示

I. 社内発生開発費の資産計上をほとんど行わず、費用処理している業界

① 製薬会社

【調査対象会社】 下記の6社

- ・アストラゼネカ
- ・グラクソ・スミスクライン
- ・メルク
- ・ノバルティス
- ・ロシュ
- ・サノフィ・アヴェンティス

【**グラクソ・スミスクライン**】を除いたすべての会社が、新薬認可のプロセスに特有の重大な不確実性を理由として、当局による認可の前に発生したすべての研究開発費を費用として処理している旨を開示していた。グラクソの行った開示は次の通りである。

- 社内発生開発費の資産認識規準が満たされたとき、すなわち、通常は主要な市場において当局による認可の申請が行われ、認可が高い確率で下りると考えられる場合を除き、いかなる開発費も発生した期間の費用として処理している。

なお、グラクソ社が資産計上した社内発生開発費の金額は開示されていない。

以下は、いずれも社内発生開発費を全額費用処理した会社の開示である。

- 社内発生開発費にかかる支出は、IAS38号の認識規準に合致した場合にのみ資産計上される。当局による認可及びその他の不確実性が存在する場合にはそのような規準は満たされず、損益計算書に費用として認識される。所管する規制当局から新薬の認可を受ける前の時点についてはほとんど例外なくこのような状況に当てはまる。しかしながら、認識規準が満たされるような状況であれば、無形資産が計上され、製品の市場投入時（product launch）より経済的使用可能期間にわたって定額法により償却される。2007年12月末日現在、資産計上規準を満たしたものはない【**アストラゼネカ**】。
- 製薬事業セクターにおける開発費は、新薬が市場に出るまでのリスクが非常に高いことから、IAS38号の要件を十分に満たさないということを意味し、したがって資産計上できない。法定の認可を得た後に発生するコストは僅少である。化学事業セクターの開発費も、同様の理由により資産に計上できない【**メルク**】。
- 当社グループは、当局による認可及びその他の不確実性は新薬の開発につきものであり、このことが新薬に係る社内発生開発費の資産計上を妨げていると考えており、ゆえにすべてのコストを発生時の費用として計上している【**ノバルティス**】。

- 社内発生開発費は、完成させることが可能で、将来経済的便益をもたらす可能性が高く、かつ信頼性をもって測定することが可能な、識別可能な資産が存在する場合にのみ無形資産として資産計上される。当社グループには現在、そのような無形資産として資産計上するのに適格な社内発生開発費はない。したがって社内発生開発費は、資産としての認識規準を満たさないことから、発生時に期間費用として処理される【ロシュ】。
- 社内発生開発費は発生時の費用としており、資産計上していない。なぜなら、資産計上の規準が、規制当局からの市場での新薬販売の認可が得られるまでは満たされないと考えられるからである【サノフィ・アヴェンティス】。

② 食品・飲料会社

【調査対象会社】 下記の7社

- ・キャドバリー・シュウェップス
- ・ダニスコ
- ・ダノン
- ・ネスレ
- ・オークラ
- ・ペルノ・リカール
- ・ユニリーバ

オークラ社のみ社内発生開発費を資産計上していた。

年度	2007年	2006年
研究開発支出額の合計	58.6	58.5
資産化された開発費	6.2	9.6
資産化率	10.58%	16.41%

(単位：百万ユーロ)

7社の中で唯一、開発費の資産計上を行った【オークラ】の行った開示は次のとおりである。

- 開発に係る支出は、識別可能で、かつグループが支配を有する将来の経済的便益を体現していれば、資産として認識される。また、社内発生商標権の創設に関連する支出（マーケティング費など）は、企業に対する将来の経済的便益が識別されないこと、および商標権が市場に投入される時点では、将来便益をもたらす可能性が高いとは言い切れないという理由で、直接費用処理される。

以下は、いずれも社内発生開発費を資産計上せず、費用処理した会社の開示である。

- 資産化された開発費は予測される経済的耐用年数にわたって償却される。資産化され

た社内発生無形資産はなく、開発費は発生した年度の費用として処理されている【**キャドバリー・シュウェップス**】。

- 明確に定義され、識別可能な開発プロジェクトで、開発にある程度の確からしさがあ
り、適切な資源及び潜在的な市場、又は事業計画での開発の可能性があれば、それは資
産として認識することができる。そして、製品を製造し、市場で販売あるいは自社で当
該プロジェクトを使用する意図があり、かつ、発生した原価と将来稼得される利益との
間に相関関係が存在すれば、無形資産として認識されることになる。当局による認可や
顧客による承認の欠如並びにその他の不確実性の存在は、貸借対照表における認識要件
がしばしば満たされず、開発費は結局のところ、発生時に費用処理されるということ
を示唆する【**ダニスコ**】。
- 開発費は、製品が市場に投入される前の時点で IAS38 号の認識規準が満たされた場合
にのみ資産として計上される。研究開発費は通常は発生時の費用として処理される。な
ぜなら、技術的な実行可能性が証明された時点から製品が市場に投入されるまではほと
んど間がないからである【**ダノン**】。
- 新製品に関連する開発費は資産計上されない。なぜなら、将来の経済的な便益は、製
品が市場で販売開始された場合にのみ信頼性をもって認められるからである【**ネスレ**】。
- IAS38 号に基づき、グループの活動で発生した研究開発費は、基準書において定めら
れた資産計上の規準を満たした開発費を除き、発生した会計年度において費用処理さ
れる。この方針が適用されることにより、当社の 2006 年 6 月期、及び 2007 年 6 月期に
おいては重要な額の開発費が資産計上されないという結果となった【**ペルノ・リカール**】。
- ユニリーバは、IAS38 号で設定されているすべての規準に照らして、製品開発費のレ
ベルを観察している。これらの規準は、コストが資産化される前に、経済的便益が流入
する可能性が高いことを求めている。ユニリーバにとって、「経済的便益が流入する可
能性が高い」というこの条件は、製品が市場で販売開始される直前になるまで満たされ
ないということは明らかである。現時点では、これらの基準を満たした後で発生するコ
ストは僅少である【**ユニリーバ**】。

③ 化学メーカー

【調査対象会社】 下記の 5 社

- ・ BASF
- ・ バイエル
- ・ ヘンケル
- ・ ペルストップ
- ・ シンジェンタ

各社が行った開示は次の通りである。

- 社内発生無形資産は主に内部開発のソフトウェアである。社内発生開発費は、資産の開発に直接帰属させうるコストに加え、間接費の適切な配賦額を含む。内部発生開発費の償却期間は、3年～5年である【BASF】。
- 開発費は、IAS38号が定める限定的な条件が充足された場合にのみ、資産として計上しなければならない。すなわち、開発費は、将来会社に対してもたらされる経済的便益が開発費をカバーするということが十分に確かであれば、資産化されなければならない。開発プロジェクトはしばしば、当局による認可手続及びその他の不確実性にさらされることから、認可を受ける前の段階では、開発費資産化のための条件は通常は満たされない【バイエル】。
- 開発費は、研究フェーズが開発フェーズから明確に区分され、かつ、支出が他から区別された個別のプロジェクトフェーズに帰属させうる、という資産認識の規準がすべて満たされた場合に資産化される。開発プロジェクト内における高度な相互依存関係及び製品が最終的に市場で売れるかどうか不確実であることにより、現時点において、IAS38号が定める資産化の規準はすべて満たされていない【ヘンケル】。
- 新製品・新プロセスにかかる開発費は、①識別可能で ②将来経済的便益をもたらす可能性が高い という規準が満たされる場合に資産化される。過去に一度費用化されたものが改めて資産化されることはない。資産化された開発費の償却は、当該製品の商業ベースでの生産が開始されたときに開始される。償却期間は5年を超えてはならない【ペルストップ】。
- 研究開発費は、すべて発生時に費用処理される。シンジェンタは、カギとなるような新製品の開発行為につきものの規制及びその他の不確実性が開発費の資産計上を阻んでいると考えている【シンジェンタ】。

なお、開発費を資産計上していた3社の資産化率は、以下の通りである。

会社	研究開発支出額の合計		資産化された開発費		資産化率	
	2007年	2006年	2007年	2006年	2007年	2006年
BASF	1,400	1,302	19.7	24.7	1.43%	1.93%
バイエル	2,639	2,402	61	105	2.37%	4.57%
ペルストップ	10.3	9.7	0.1	0.3	0.97%	0.31%

(単位：百万ユーロ)

Ⅱ. 各社ともに、相当程度の社内発生開発費を資産計上している業界

自動車会社（完成車メーカー）

【調査対象会社】 下記の 6 社

- ・ BMW
- ・ ダイムラー
- ・ フィアット
- ・ プジョー・シトロエン
- ・ ルノー
- ・ フォルクスワーゲン（VW）

すべての会社が、社内発生開発費の資産計上を行っていた。各社が「重要な会計方針」において行った開示は、次の通りである。

- 乗用車及びエンジンのプロジェクトに係る開発費は、原価が信頼性をもって配分され、かつ技術的な実行可能性及び市場での販売可能性が保証されている限りにおいて、製造原価額で資産化される。また、開発費支出は将来の経済的便益をもたらす可能性が高くなければならない。資産化された開発費は、開発に関連する間接費を含む、開発プロセスに直接帰属させうるすべての支出から構成される。資産化された開発費は生産開始に引き続いて、製品寿命の見積額（通常 7 年）にわたってシステムティックに償却される【BMW】。
- IAS38 号の資産化規準を満たした開発費は認識される。資産化された開発費は、すべての直接費と配賦可能な間接費とを含み、予想製品ライフサイクル（2～10 年）で償却される。【ダイムラー】
- 乗用車製造プロジェクトにかかる開発費は、①開発費の額が信頼性をもって測定可能 ②製品の技術的な実行可能性があり、開発のための支出が将来の経済的便益をもたらすということが価格の面でも物量の面でも裏付けられる という 2 つの条件が満たされた場合、資産として認識される。資産化された開発費には、開発プロセスに帰属させうるすべての直接費及び間接費が含まれる。資産化された開発費は、関連する製品の生産開始の時点より、製品の見積使用可能期間にわたってシステムティックに償却される【フィアット】。
- プロジェクトへの着手時点（乗用車のスタイルの決定時に該当する）から、試作の開始時点(start-up of pre-series production)までの間に発生した乗用車及び機械部品に係る開発費は、無形資産として認識される。開発費は生産開始日より製品の使用可能期間にわたって償却される（最大で乗用車 7 年、機械部品 10 年）。資産化額には、プロジェクトに直接アサインされている人員の人件費、プロトタイプの前原価及びプロジェクトに関連する外部から受けたサービスが含まれる。これらの資産化されたコストには、賃借料、建物減価償却費、情報システム利用料などの製造間接費、及び間接

費は一切含まれていない【プジョー・シトロエン】。

- 開発業務を開始し、新たな乗用車又は部品用の装置の製造を行うという決定が承認された時点から、その後の大量生産のための設計(design)の承認時点までに発生した開発費は無形資産として資産化される。それらは製造承認日から乗用車又は部品のマーケットでの予想販売期間（最大で 7 年間）にわたって定額法で償却される。資産化された開発費は主に、プロトタイプの前価、外部の企業により請求された研究のコスト、開発活動に専ら投入された間接費の持分負担分からなる。製品開発の公式承認より前の時点で発生した費用は、研究費と同様に期間費用として処理される。大量生産開始後に発生した原価は、製造原価として処理される。【ルノー】
- 将来の大量生産に係る開発費及び社内発生無形資産は、製品の製造が VW グループに経済的便益をもたらすと考えられる場合に原価で資産化される。資産化のための規程が満たされない場合には、発生した年度の損益計算書で費用として処理される。資産化された開発費には、開発プロセスに直接帰属させうるすべての直接費及び間接費が含まれる。当該資産は生産開始より、モデルの予測ライフサイクル期間（通常 5～10 年）にわたって、定額法で償却される【VW】。

各社の、資産化された開発費を研究開発支出合計で除した、資産化率は次の通りであった。

会社名	研究開発支出額の合計		資産化された開発費		資産化率	
	2007年	2006年	2007年	2006年	2007年	2006年
BMW	3,144	3,208	1,333	1,536	42.39%	47.88%
ダイムラー	3,534	3,135	1,088	1,006	30.79%	32.09%
フィアット	1,741	1,558	932	813	53.53%	50.88%
プジョー	2,074	2,195	754	882	36.35%	40.18%
ルノー	2,462	2,400	1,287	1,091	52.27%	45.46%
VW	4,923	4,240	1,446	1,478	29.37%	34.86%

(単位：百万ユーロ)

Ⅲ. 社内発生開発費をすべて費用処理している会社と、一部資産計上を行っている会社とが混在し、対応がばらついている業界。

① 自動車部品メーカー

【調査対象会社】 下記の 7 社

- ・オートリブ
- ・ボッシュ
- ・コンチネンタル
- ・フォーレシア

- ・マン
- ・ミシュラン
- ・ヴァレオ

社内発生開発費の資産計上を行った各社が行った開示は、次のとおりである。

- 社内発生開発費は、資産の使用によって将来の経済的便益が企業に対して流入し、かつ資産の原価が信頼性をもって決定できる場合に、IAS38号に基づき資産として計上される。これらの資産は原価で評価され、経済的使用期間にわたって定額法で償却される。一般に、その期間は4年である【ボッシュ】。
- 関連する活動がIAS38号の定める社内発生無形資産の認識基準を満たした場合、無形資産として計上され、開発された製品が市場で販売可能になった時点から3年で償却される。また、わが社の主要な中期及び長期プロジェクトが自動車メーカーに部品を供給するということ（独自の技能ビジネス）であるがゆえに、上記の無形資産としての厳格な認識基準を満たすような開発プロジェクトはごくわずかである。独自の技能ビジネスにおける新たな開発は、ある特定の乗り物のプラットフォームまたは特定のモデルのサプライヤーとしてカーメーカーから指名され、さらに、製造開始前のステージを無事にクリアするまでは、「市場で売れる」ということはできない。したがって開発費は、サプライヤーとして指名され、かつ、製造開始前の特定の公表ステージを履行した時点においてのみ、資産として認識される。開発は、無限の一連の生産活動に関する最終的な認可がひとたび得られたと考えられる時点で完了したとみなされる【コンチネンタル】。
- IAS38号に従い、以下の基準が満たされた場合に開発費を無形資産として認識する。
 - ・ プロジェクトを完成させるという意図、及びプロジェクトを完成させるために必要となる適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性。
 - ・ 顧客との契約が、どのようにして将来の経済的便益をもたらすのか、及びそれらを、信頼性をもって企業が測定できること。
 - ・ 開発期間中の無形資産に起因する支出（完成に至るまでの原価）を、信頼性をもって測定できること。
 これらの資産化された開発費は、例外的な状況を除き、顧客に引き渡された部品の物量に対応するように、5年を超えない期間で償却される【フォーレシア】。
- 新製品又は新シリーズ開発のために発生した費用は、以下の要件を満たす場合に資産として計上される。それ以外の開発費は発生した期に費用処理される。
 - ① 新製品または新シリーズが技術的及び経済的に実行可能性がある。
 - ② それらは内部的に使用あるいは市場で販売されることが計画されている。
 - ③ 費用額を合理的に決定することができる。
 - ④ 開発プロジェクトの完成のために、十分なリソースが入手可能である。
 開発費は、将来キャッシュが流入する可能性が高く、開発費をカバーできると見込ま

れなければ資産計上することはできない。資産化された開発費は、市場への商品発表時より償却される。償却は定額法で、期間は5年から7年（ディーゼルエンジンは10年）である。**【マン】**

- 開発費は、以下のことが実証されたときに資産として計上される。
 - ・ プロジェクトを完成させるという意図。及び完成させるための財務的な資源。
 - ・ 無形資産が将来、経済的便益をたらすこと。
 - ・ 無形資産の原価が信頼性をもって測定できること。

各開発プロジェクトは、上記の資産計上の規準を満たすかどうか、ケースバイケースで分析される。資産化された開発費は、量産開始時点から、4年を上限とする期間にわたって償却される **【ヴァレオ】**。

一方、社内発生開発費の資産計上を行わなかった各社の開示は、次のとおりである。

- 研究開発費及び大半のエンジニアリング関連費は、発生した期に費用として処理している。長期供給契約に関連する一部の技術費は、たとえば払戻しの保証が契約上存在する場合といった、定められた要件が満たされた場合に資産計上している。しかし、そのような資産の総額は、表示されているいかなる期においても重要性はない**【オートリブ】**。
- 無形資産として認識する規準が満たされなかったため、2005年と2006年に資産計上された開発費はない。資産として認識されるためには、新製品、または重要な製品のリニューアルプロジェクトに関連して発生した開発費は、6つの認識規準を満たさなければならない。それらの規準のうちの1つは、企業に対し、無形資産からの成果物にかかる市場の存在を示すことを求めている。市場の存在は、わが社グループが製造業者の承認を獲得し、かつ、製造者によって提案されたビジネスプランから生成される利益水準が、グループの目的と合致した時にのみ示される。実際には、対応する開発費は、製造業者による承認がなされるよりも前の段階で発生する **【ミシュラン】**。

なお、開発費を資産計上していた4社の資産化率は、次のとおりである。

会社	研究開発支出額の合計		資産化された開発費		資産化率	
	2007年	2006年	2007年	2006年	2007年	2006年
ボッシュ	3,532	3,376	118	209	3.34%	6.19%
コンチネンタル	841	678	7.3	0.8	0.87%	0.12%
フォーレシア	613	630	159	208	25.97%	33.03%
マン	358	362	43	83	12.01%	22.92%
ヴァレオ	790	789	122	128	15.44%	16.22%

(単位：百万ユーロ)

② 電機メーカー

【調査対象会社】 下記の 6 社

- ・アルカテル
- ・エレクトロラックス
- ・エリクソン
- ・ノキア
- ・フィリップス
- ・シーメンス

全社が開発費の資産計上を行っていた。各社が行った開示は、次の通りである。

- 開発費を資産化するための規準は、注記 1 f に記述されている (IAS38 号の規準)。ひとたび資産化されれば、これらのコストは関連する製品の見積使用期間 (3 年~10 年) にわたって償却される。したがって我々は、これらの開発プロジェクトの商業的及び技術的な実行可能性を評価し、開発プロジェクトの成果である製品の使用期間を見積らなければならない【アルカテル】。
- 当社は、将来の経済的便益及び有効期間の確実性のレベルが高い場合に、該当する特定の製品開発に係る費用を資産化している。無形資産は、製品が現存する市場で販売可能で、開発を完了させるに足る資源が存在する場合にのみ認識される。そして、新製品の開発に直接的に帰属させる支出のみが資産として認識される。資産化された開発費は、定額法により利用期間 (3 年~5 年) にわたって償却される【エレクトロラックス】。
- IFRS の無形資産認識規準を満たした開発費は資産化される。資産化の開始時点は、技術的及び経済的な実行可能性が確認されたと経営者が判断した時点を基礎とする。それは通常、製品開発プロジェクトが、確立されたプロジェクト管理モデルに従って、区切りとなる重要な時点 (defined milestone) に到達したときである。そして、製品が一般公開可能となった時点で資産化は終了し、償却が開始される。償却期間及び減損の評価においては、経営者の判断が必要となる【エリクソン】。
- 我々は、開発プロジェクトが成功する可能性が高く、かつ、商業的及び技術的な実行可能性などの一定の規準を満たした開発費を資産として計上している。これらのコストは、予想有効期間 (2~5 年) にわたってシステムティックに償却される。開発の期間中、経営者は当該プロジェクトの商業的及び技術的な実行可能性及び予想有効期間を見積らなければならない【ノキア】。
- 研究における発見が新製品あるいは大幅に改善された製品、プロセスを計画又はデザインするのに適用される開発活動におけるコストは、それが信頼性をもって測定することができ、製品またはプロセスが技術的及び商業的に実行可能であると考えられ、経済的な便益がもたらされる可能性が高く、開発を完成するに十分な資源があり、完成した製品を使用あるいは販売する意図がある場合に資産化される。資産化されるコ

ストには、原材料費、直接労務費及び直接帰属させることが可能で、当該資産を使用
に供するために支出される一般間接費が含まれる。償却期間は通常は3年～5年である
【シーメンス】。

- 【フィリップス】社は米国基準で財務諸表を作成しているが、IFRSとの差異調整表を
作成しており、そこで開発費資産化額を開示している。

なお、6社の開発費資産化率は、以下の通りである。

会社	研究開発支出額の 合計		資産化された開発費		資産化率	
	2007年	2006年	2007年	2006年	2007年	2006年
アルカテル	3,107	1,579	153	109	4.92%	6.90%
エレクトロラックス	215	195	55.3	46.7	25.72%	23.95%
エリクソン	3,462	3,461	394	532	11.38%	15.37%
ノキア	5,804	4,024	157	127	2.71%	3.16%
フィリップス	1,863	1,930	234	271	12.56%	14.04%
シーメンス	3,795	3,738	396	647	10.43%	17.31%

(単位：百万ユーロ)

③ 紙・パルプメーカー

【調査対象会社】 下記の5社

- ・フォルトウム
- ・Mリアル
- ・SCA
- ・ストラエンソ
- ・UPM キュンメネ

5社のうち、社内発生開発費の資産計上額を開示していたのは、SCA社のみであった。

年度	2007年	2006年
研究開発支出額の合計	63	60
資産化された開発費	5	5
資産化率	7.73%	8.36%

(単位：百万ユーロ)

【SCA】が行った会計方針の開示は次の通りである。

- 研究費は発生時の費用として処理される。プロジェクトにおいて、開発局面から研
究局面を区分することが困難な場合には、プロジェクト全体が研究として取り扱われ、

即時に費用化される。新製品及びプロセスの開発のための支出と識別可能なものについては、将来経済的便益をもたらすと予想される範囲で資産化される。それ以外の開発費は期間費用として処理される。資産化された開発費は、資産が使用可能又は商業生産が可能となった時点より定額法で償却され、当該資産の経済的耐用年数にわたって償却される。償却期間は5～10年である。

5社のうち唯一、開発費を全額費用として処理する旨を開示していた【Mリアル】が行った開示は次の通りである。

- 研究開発支出は、発生した時点の費用として処理される。開発のための支出は、資産化の規準を満たした場合に資産化されるが、今までのところ、当社は研究開発費を資産化したことはない。

残りの3社が行った開示は、次の通りである。

- 研究開発費は発生時の費用として認識され、損益計算書の「その他費用」に含まれる。開発費が将来の収入をもたらす場合には、無形資産として識別され、収入が生じる期間にわたって償却される【フォルトウム】。
- 研究費は発生時に費用処理され、連結損益計算書のその他の営業費用として認識される。開発費も、それらが将来収入をもたらすことが確かである場合（この場合には、無形資産として資産化され、収入が生じる期間にわたって償却される。）を除き、研究費と同様に発生時に費用処理される【ストラエンソ】。
- 特定の開発プロジェクトが将来経済的な便益をもたらす可能性が高く、かつコストが信頼性をもって見積ることができる場合には、当該開発費は資産化されるが、そのような場合を除いては、研究開発費は発生時に費用処理される。資産化された開発費は、予想将来使用可能期間にわたって償却されるが、通常償却期間は5年を超えない【UPM】。

IV. その他の業界に属する会社

【調査対象会社】 下記の8社

- ・ベネトン（アパレル）
- ・ドイツテレコム（通信）
- ・EADS（宇宙、航空）
- ・ロリアル（化粧品）
- ・ルイ・ヴィトン・モエ・ヘネシー（化粧品）
- ・ティッセン・クルップ（重工業）
- ・テスコ（小売）
- ・ビヴェンディ（メディア）

このうち、開発費をすべて期間費用として処理していた会社が 2 社、資産計上を行っていて、かつ資産計上開発費の金額が無形資産明細表等から識別できる会社が 3 社、資産計上に関する会計方針は記載されているものの、資産計上しているかどうかや資産計上額が不明な会社が 3 社であった。

開発費をすべて期間費用として処理していた会社の開示は、次の通りである。

- 開発段階で発生した費用は、IAS38 号で定められている、以下のすべての認識規準を満たした場合にのみ、無形資産として認識される。
 - プロジェクトが明確に定義され、関連する原価が別個に識別されて、かつ信頼性をもって測定可能である。
 - プロジェクトの技術的な実行可能性が実証されている。
 - プロジェクトを完成させ、プロジェクトから生じる製品を使用若しくは販売する意図と能力とが実証されている。
 - プロジェクトを完成させ、使用あるいは販売するために必要なリソースが入手可能であること。
 - 開発から生じる製品に係る潜在的な市場が存在するため、当該プロジェクトから将来の経済的なベネフィットが生じる可能性が高いということ、あるいは内部的に使用する場合にはそれが有用であるということ、当社グループが実証できること。

開発プロジェクトの件数が非常に多いことや、プロジェクトに関連する製品を市場に投入する意思決定にかかる不確実性を考慮し、当社は、資産化のための基準のうちのいくつかは満たされないと考える【ロレアル】。

- 新製品開発のための支出は、製品を市場に投入するという最終的な意思決定がなされない限り資産化されない【ルイ・ヴィトン】。

開発費の資産計上を行っていた会社の開示は、次の通りである。

- 自ら開始した研究開発活動に係るコストは、内部創設無形資産として認識するのが適格かどうか評価される。認識規準を満たして適格とされるためには、技術的及び商業的な実行可能性が示され、かつコストが信頼性をもって測定できなければならない。そして、当該無形資産が将来の経済的便益をもたらす可能性が高く、明確に識別可能で、個別の製品に配分可能でなければならない。これらの規準を満たした上で、自ら開始したプロジェクトの開発局面に係るコストのみが資産化される。研究フェーズに係るコストと分類されたものは、すべて発生時に費用として処理される。研究局面と開発局面とを明確に区分できない場合には、当該プロジェクトに係る費用は、研究局面においてのみ発生したものとして取り扱われる。資産計上された開発費は、通常は予想製造単位数に基づいて償却される。製造単位数が信頼性をもって見積れない場合

には、資産化開発費は、内部創設無形資産の経済的耐用年数にわたって償却される。当該償却費は、売上原価として認識される【EADS】。

- 個々のプロジェクトで発生した開発費は、IAS38号が定める基準を満たした場合にのみ資産化される。すなわち、
 - ・創設された資産は、識別可能である（ソフトウェアや新たなプロセスのように）。
 - ・創設された資産は将来経済的便益を生成する可能性が高い。
 - ・開発費が信頼性をもって測定できる。
 当初認識に引き続き、資産に計上された開発費は当該プロジェクトの経済的耐用年数（4年～7年）にわたって償却される【テスコ】。
- 開発費は、製品またはプロセスが技術的及び商業的に実行可能性があり、無形資産から生まれた成果物を販売する市場が存在し、帰属する支出を信頼性をもって測定でき、当社グループが開発を完成できるだけの十分な資源を持っている場合に資産化される。資産化額には、直接材料費、直接労務費、及び配分可能な材料及び製造間接費が含まれる。管理費はそれらが直接製造に関連する場合にのみ資産化される【ティッセン・クルップ】。

EADS社とティッセン社の開発費資産化率は、次の通りである。なお、テスコ社は開発費資産化額を開示しているが、研究開発支出額が不明のため、資産化率を算出できない。

会社	研究開発支出額の合計		資産化された開発費		資産化率	
	2007年	2006年	2007年	2006年	2007年	2006年
EADS	3,508	3,331	900	873	25.66%	26.21%
ティッセン・クルップ	264	242	65	54	24.62%	22.31%

その他の3社の会計方針の開示は、次の通りである。

- 内部発生無形資産の原価には、資産として認識するための基準を満たした時点以降の、直接的に帰属あるいは配分することができる費用のみが含まれる【ベネトン】。
- 開発のための支出は、資産としての認識基準を満たした場合には資産化され、耐用年数にわたって償却される【ドイツテレコム】。
- 開発費は、プロジェクトの実行可能性及び収益性が確かであると合理的に検証できる場合に資産化される【ビヴェンディ】。

以上

【参考】調査対象会社と社内発生開発費にかかる会計処理等の一覧表

会社名	資産 計上	資産化率 (2007年)	資産計上の範囲	開発費の資産計上対象期間 償却開始の時期	償却年数
製薬業界					
アストラゼネカ	×	N/A	N/A	N/A	N/A
グラクソ	不明	不明	記載なし	記載なし	記載なし
メルク	×	N/A	N/A	N/A	N/A
ノバルティス	×	N/A	N/A	N/A	N/A
ロシュ	×	N/A	N/A	N/A	N/A
サノフィ・アヴェンティス	×	N/A	N/A	N/A	N/A
食品業界					
キャドバリー・シュウェップス	×	N/A	N/A	N/A	N/A
ダニスコ	×	N/A	N/A	N/A	N/A
ダノン	×	N/A	N/A	N/A	N/A
ネスレ	×	N/A	N/A	N/A	N/A
オークラ	○	10.58%	記載なし	記載なし	経済的耐用年数
ペルノ・リカール	×	N/A	N/A	N/A	N/A
ユニリーバ	×	N/A	N/A	N/A	N/A
化学業界					
BASF	○	1.43%	開発に直接帰属させられるコスト+間接費の適切な配賦額	記載なし	3年～5年
バイエル	○	2.37%	記載なし	記載なし	記載なし
ヘンケル	×	N/A	N/A	N/A	N/A
ペルストップ	○	0.97%	記載なし	製品の商業ベースでの生産開始時より償却開始	5年を超えない期間
シンジェンタ	×	N/A	N/A	N/A	N/A
自動車業界					
BMW	○	42.39%	開発に帰属させられるすべての	生産開始時より償却開始。	製品の見積有効期間

			直接費+間接費		通常7年
ダイムラー	○	30.79%	すべての直接費+配賦可能な間接費	記載なし	予想製品ライフサイクル 2年~10年
フィアット	○	53.53%	開発に帰属させられるすべての直接費+間接費	関連する製品の生産開始時点より償却開始。	製品の見積有効期間
プジョー	○	36.35%	直接人件費、プロトタイプの原価、外部から受けたサービス	プロジェクトへの着手（乗用車のスタイル決定）時点から試作の開始時点までの間に発生した開発費を資産計上。生産開始日より償却開始。	製品の有効期間。 最大で乗用車7年、機械部品10年
ルノー	○	52.27%	プロトタイプの原価、外部企業への委託研究費、開発活動に投入された間接費の持分割負担分。	新たな乗用車や部品の製造決定の承認時点から、大量生産のためのデザインの承認時点までに生じた原価を資産計上。製品開発の公式承認より前に発生した費用は資産化されない。製造承認日から償却開始。	製品の予想販売期間。最大で7年。
VW	○	29.37%	開発プロセスに直接帰属させられるすべての直接費+間接費	生産開始時より償却開始。	モデルの予測ライフサイクル期間。通常5年~10年。
自動車部品業界					
オートリブ	×	N/A	N/A	N/A	N/A
ボッシュ	○	3.34%	記載なし。	記載なし。	経済的使用可能期間。通常4年
コンチネンタル	○	0.87%	記載なし	サプライヤーとして指名され、製造開始前の特定の段階を履行した時点から生産活動に関する最終的な認可が得られた時点までが開発期間。 開発された製品が市場で販売可能になった時点より償却開始。	3年
フォーレシア	○	25.97%	記載なし	記載なし	5年を超えない期間
マン	○	12.01%	記載なし	市場への商品発表時より償却	5年~7年
ミシュラン	×	N/A	N/A	N/A	N/A
ヴァレオ	○	15.44%	記載なし	量産開始時点から償却開始。	4年が上限

電機業界					
アルカテル	○	4.92%	記載なし	記載なし	製品の見積使用期間 (3~10年)
エレクトロラックス	○	25.72%	新製品の開発に直接帰属させられる支出	記載なし	3年~5年
エリクソン	○	11.38%	記載なし	技術的及び経済的な実行可能性が確認されたと経営者が判断した時点より資産化が開始され、製品が一般公開可能となった時点までで開発は終了し、償却が開始される。	経営者の判断が必要となる(具体的な年数の記載なし)
ノキア	○	2.71%	記載なし	記載なし	予想有効期間 (2~5年)
フィリップス	○	12.56%	記載なし	記載なし	記載なし
シーメンス	○	10.43%	原材料費、直接労務費、直接帰属させられる一般間接費	記載なし	通常は3年~5年
紙・パルプ業界					
フォルトゥム	不明	不明	記載なし	記載なし	記載なし
Mレアル	×	N/A	N/A	N/A	N/A
SCA	○	7.94%	記載なし	資産が使用可能になった時又は商業生産の開始時より償却開始。	見積使用可能期間 (5年~10年)
ストラエンソ	不明	不明	記載なし	記載なし	記載なし
UPM	不明	不明	記載なし	記載なし	将来の予想見積可能期間。ただし5年が上限。
その他の業界					
ベネトン	不明	不明	不明	不明	不明
ドイツテレコム	不明	不明	不明	不明	不明
EADS	○	25.66%	不明	開発局面に係るもの。	予想製造単位数に基づいて償却
ロレアル	×	N/A	N/A	N/A	N/A
ルイ・ヴィトン	×	N/A	N/A	N/A	N/A
ティッセン・ク	○	24.62%	直接材料費、直接	不明	不明

ルップ			労務費、配分可能な材料及び製造間接費、製造に関連する管理費		
テスコ	○	不明	不明	不明	4年～7年
ビヴェンディ	不明	不明	不明	不明	不明