

IFRS における 開発費に関する調査

ASBJ 専門研究員 きた まさや
紀太 昌也

本稿は、2012年3月にクアラルンプールで開催された会計基準設定主体国際フォーラム (IFASS) において、企業会計基準委員会 (ASBJ) が行った発表及び提言の内容をまとめたものである。なお、文中の意見にあたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

I 背景

1. 目的

ASBJ は、国際会計基準審議会 (IASB) の「アジェンダ・コンサルテーション 2011」(2011年7月) に対するコメント (2011年11月30日提出) において、IAS 第38号「無形資産」(以下「IAS 第38号」という。) による開発費の資産計上に関して、「適用後レビューの中で、適用上の問題の有無を調査し、基準の改正の必要性を検討していくことが必要である」という主張を行った。これは、企業活動における無形資産の重要性が増す一方で、我が国の市場関係者が IAS 第38号の適用により提供される情報の比較可能性に関して強い懸念をもっていることなどを踏まえたものである。

本調査報告は、上記の主張を踏まえて、国際財務報告基準 (IFRS) を適用している企業における開発費に関する開示事例等の調査¹を行い、調査結果の分析により、適用後レビューにおいて注目すべき分野とポイントを具体的に把握することを目的とする。

2. 範囲

調査対象とする企業の選定にあたっては、「Fortune Global 500」(2011年度版) 等を使用し、まず IFRS を適用した連結財務諸表を開示している企業を選んだ後、さらに、それらの企業の中から、研究開発投資の金額が大きく、社内発生開発費の資産計上額を開示することに対するニーズが大きいと考えられる業種に属する企業を対象を絞り込み^{2・3}、合計で63社を調査対象とした。

1 ASBJ は、同様の開示事例の調査を過去2回実施しており、いずれについても2009年4月及び9月の各国基準設定主体 (NSS) 会議 (現: IFASS) において、調査結果の報告を行っている。

本調査報告では、「Fortune Global 500」における業種を、取り扱う製品・サービスの内容又はその販売市場の類似性等に基づき集約した区分により表示している。ただし、「自動車・自動車部品」については、完成車と部品では販売市場の特性が大きく異なることから、本調査報告において「自動車」と「自動車部品」に分離して取り扱うこととした。なお、「金属」、「建設資材・ガラス」及び「タバコ」は調査対象企業数が少ないため、本調査報告では「その他」に一括している。調査対象とした業種と企業数（地域別内訳）は次のとおりである⁴。

Fortune Global 500 の業種	本調査報告での業種	企業数（地域別内訳）
製菓	製菓	5（欧州 5）
食品・消費者製品	食品・飲料・日用品	8（欧州 8）
飲料		
家庭用・個人用製品		
化学	化学	6（欧州 6）
自動車・自動車部品	自動車	9（欧州 9）
	自動車部品	4（欧州 4）
電子・電気機器	電機	6（欧州 5、アジア 1）
ネットワーク・その他の通信機器		
航空宇宙・防衛	重電	6（欧州 6）
産業用機械		
通信	通信	11（欧州 7、アジア 3、オセアニア 1）
金属	その他	8（欧州 8）
建設資材・ガラス		
タバコ		
合計		63（欧州 58、アジア 4、オセアニア 1）

3. 手 続

調査対象企業が公表したアニュアルレポートに記載されている、監査済み連結財務諸表及び研究開発活動に関する非財務情報（2007 年度から 2010 年度まで）を使用して、業種間及び業種内の企業間で資産計上の傾向の比較分析を行った。分析にあたって検証した項目は次のとおりである。

- ・社内発生開発費の取扱いに関する会計方針（認識要件⁵、資産計上の範囲、資産計上の期間、償

2 「Fortune Global 500」の 2011 年度版では業種による区分が行われていないため、業種と企業との間の帰属関係は 2009 年度版に基づいている。

3 対象外とした業種は、売上高に対する研究開発支出額の比率の重要性が低いと考えられる次の業種である。
銀行、保険、多角化した金融、航空会社、エネルギー、エンジニアリング及び建設、娯楽、食品・薬品小売、フードサービス、一般小売店、情報技術サービス、インターネット・サービス、郵便・包装・運送、鉱山及び原油生産、石油精製、鉄道、海運、人材派遣、商品売買、公益事業、食品卸売、医療用品卸売、諸業種

4 詳細は参考資料 1（本誌 116 頁）を参照。

却の開始時期、償却年数、減損テストの方法)

- 「資産化率」(=「当期における資産計上された社内発生開発費」の「当期の研究開発支出額」に対する比率)
- 資産計上された開発費に関する事項(期末残高、当期の減損損失額)
- 主な製品構成
- その他の開発費に関する特記事項

なお、資産計上された社内発生開発費の金額を開示していない企業があるが、これは、資産計上された社内発生開発費に該当するものがなかったこと、又は、資産計上された社内発生開発費に該当するものがあつたが金額の重要性が著しく低いことによるものと考えられる。以下、前者の場合を「N/A」、後者の場合を「N/D」と表示している。

Ⅱ 分析

1. 分析結果⁶

各業種は、企業における社内発生開発費の資産計上の状況により、次の4つのグループに分類することができる。

分類	業種	開発費の取扱い
I	製薬、食品・飲料・日用品、化学、通信	社内発生開発費の資産計上を全く行っていない、又は、ほとんど行っていない。
II	自動車	社内発生開発費の資産計上を行っている。資産化率は高いが、企業間で若干ばらついている。
III	自動車部品、電機、重電	社内発生開発費の資産計上を行っている企業と行っていない企業が混在している。前者の企業では、資産化率がかなりばらついている。
IV	その他	業種としての傾向を特定することができず、IからIIIのいずれにも該当しない。

5 IAS第38号第57項の認識要件によれば、開発から生じた無形資産は、企業が次のすべてを立証できる場合に限り、認識しなければならないとされている。

- 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
- 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
- 無形資産を使用又は売却できる能力
- 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法(とりわけ次のいずれか)
 - ✓ 無形資産による産出物の市場の存在
 - ✓ 無形資産それ自体の市場の存在
 - ✓ 無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産の有用性
- 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却す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
- 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力

6 社内発生開発費の取扱いに関する会計方針の開示事例の詳細は参考資料2(本誌118頁)を参照。

(1) 分類 I (製薬、食品・飲料・日用品、化学、通信)

製 薬

資産化率は、調査対象企業 5 社のいずれも計算することができない。

企 業	資産化率			
	2007 年	2008 年	2009 年	2010 年
アストラゼネカ	N/A	N/A	N/A	N/A
グラクソ・スミスクライン	N/D	N/D	N/D	N/D
サノフィ・アベンティス	N/D	N/D	N/D	N/D
ノバルティス	N/D	N/D	N/D	N/D
ロシュ	N/D	N/D	N/D	N/D

会計方針等の分析の結果は次のとおりである。

項 目	分 析
認識要件	<p>各社とも、認識要件を満たす社内発生開発費がないか、又は、認識要件を満たす場合でも金額的重要性が低いことを示唆する内容の記載を行っている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 規制及びその他の不確実性により認識要件が満たされない場合は費用処理されるが、規制当局による承認が下りる前は、ほとんどいつもこれに該当する（アストラゼネカ）。 ● 開発費は、認識要件が満たされるときに資産計上されるが、通常は、規制当局への届出が主要な市場で行われ、承認される蓋然性が非常に高いと考えられる場合においてである（グラクソ・スミスクライン）。 ● 規制当局による承認及び研究開発に関するリスク及び不確実性のため、規制当局より販売の承認が下りるまでは、認識要件は満たされないと想定される（サノフィ・アベンティス）。 ● 新製品の開発に固有の規制等に係る不確実性により、社内発生開発費を資産計上することは、主要な市場（米国、EU、スイス、日本）において、規制当局から販売の承認が下りるまではできないと考えている（ノバルティス）。 ● 技術、規制及びその他に関する不確実性にさらされているため、規制当局による販売の承認が下りる前は、認識要件は満たされないと考える（ロシュ）。

食品・飲料・日用品

資産化率は、調査対象企業 8 社のいずれも計算することができない。

企 業	資産化率			
	2007 年	2008 年	2009 年	2010 年
ユニリーバ	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
ロレアル	N/A	N/A	N/A	N/A

ヘンケル	N/A	N/A	N/A	N/A
クリスチャン・ディオール	N/D	N/D	N/D	N/D
アンハイザー・ブッシュ	N/D	N/D	N/D	N/D
ハイネケン	N/D	N/D	N/D	N/D

会計方針等の分析の結果は次のとおりである。

項目	分析
認識要件	<p>多くの企業が、認識要件を満たす社内発生開発費がないか、又は、認識要件を満たす場合でも金額的重要性が低いことを示唆する内容の記載を行っている。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 製品が市場に投入される直前に限り、経済的便益の流入の蓋然性が高いことが明らかになる。認識要件が満たされた後に発生する開発費は、現在、金額的に重要でない（ユニリーバ）。 • 技術上の実行可能性が立証される時点から製品が市場に投入される時点までは非常に短期間であるため、研究開発費は、通常、発生時に費用処理される（ダノン）。 • 予想される将来の経済的便益が信頼性をもって把握できないため、新製品に関連する開発費は資産計上されない。製品が市場に投入されない限り、正の将来キャッシュ・フローが得られることの信頼できる証拠がない（ネスレ）。 • 非常に多数の開発プロジェクト及びこれらのプロジェクトに関連する製品を発売する意思決定に関する不確実性を考慮すると、資産計上の要件の中には満たされないものがあると考え（ロレアル）。 • 現状、開発プロジェクト間で高い水準の相互依存関係があり、また、いずれの製品が最終的に市場性を有するのかを評価するのが困難であるため、認識要件のすべてが満たされることはない（ヘンケル）。 • 新製品の開発に係る支出は、製品を発売する最終決定が下されなければ、資産計上されない（クリスチャン・ディオール）。
その他	<ul style="list-style-type: none"> • 主な製品 <ul style="list-style-type: none"> ➢ユニリーバ — 食品（リプトン、クノール等）、ヘアケア（ラックス、ダヴ等）、洗剤、トイレタリー ➢ダノン — 食品（ダノン、エビアン等） ➢ネスレ — 食品（ネスカフェ、ミロ等） ➢ロレアル — 化粧品 ➢ヘンケル — 洗剤、トイレタリー、化学関連製品 ➢クリスチャン・ディオール — 服飾品、化粧品 ➢アンハイザー・ブッシュ — 飲料（パドワイザー等） ➢ハイネケン — 飲料（ハイネケン等）

化 学

資産化率は、調査対象企業6社のうち2社について計算することができる。資産化率の推移は次のとおりである。

企 業	資産化率			
	2007 年	2008 年	2009 年	2010 年
バイエル	2.31%	1.92%	5.57%	3.99%
エボニック	1.63%	2.25%	1.32%	0.00%
BASF	N/D	N/D	N/D	N/D
アクゾノーベル	N/D	N/D	N/D	N/D
シンジェンタ	N/A	N/A	N/A	N/A
DSM	N/D	N/D	N/D	N/D

会計方針等の分析の結果は次のとおりである。

項 目	分 析
認識要件	<p>一部の企業で、認識要件を満たす社内発生開発費がないか、又は、認識要件を満たす場合でも金額的重要性が低いことを示唆する内容の記載がみられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 当社の開発プロジェクトは、しばしば、規制当局による承認手続や他の不確実性に左右されるため、承認を受ける前に発生した費用の資産計上のための条件は、通常は満たされない（バイエル）。 ● 重要な新製品の開発に固有の規制等に係る不確実性により、現在のところ、認識要件を満たす開発費はない（シンジェンタ）。
資産計上の範囲	<ul style="list-style-type: none"> ● 資産に直接起因する原価、間接費の適切な配賦額（BASF） ● 材料費、直接労務費、間接費（アクゾノーベル）
資産計上の期間	（開示なし）
その他	<ul style="list-style-type: none"> ● 主な製品 <ul style="list-style-type: none"> ➢ バイエル — 医療用医薬品、ヘルスケア製品、農薬、高分子材料 ➢ エボニック — 化学関連製品 ➢ BASF — プラスチック、合成繊維、染料、仕上剤、化学品、農薬、栄養食品材料、石油製品、ガス ➢ アクゾノーベル — 染料 ➢ シンジェンタ — 種子、農薬 ➢ DSM — 栄養食品、製薬材料、化学材料 ● 償却年数 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 3～15年（エボニック） ● 減損損失額（2010年度、百万ユーロ） <ul style="list-style-type: none"> ➢ バイエル 237、エボニック 3（これらの金額は外部取得により資産計上されたものを含む。） ● 資産計上残高（2010年度、百万ユーロ） <ul style="list-style-type: none"> ➢ バイエル 938、エボニック 31（これらの金額は外部取得によるものを含む。）

通 信

資産化率は、調査対象企業 11 社のうち 1 社について計算することができる。資産化率の推移は次のとおりである。

企 業	資産化率			
	2007 年	2008 年	2009 年	2010 年
テレフォニカ	19.70%	14.37%	12.12%	13.05%
テルストラ	N/D	N/D	N/D	N/D
プリティッシュ・テレコム	N/D	N/D	N/D	N/D
ボーダフォン	N/D	N/D	N/D	N/D
中国移動通信	N/D	N/D	N/D	N/D
中国電信	N/A	N/A	N/A	N/A
中国聯通	N/D	N/D	N/D	N/D
フランステレコム	N/D	N/D	N/D	N/D
ビベンディ	N/D	N/D	N/D	N/D
ドイツテレコム	N/D	N/D	N/D	N/D
テレコム・イタリア	N/D	N/D	N/D	N/D

会計方針等の分析の結果は次のとおりである。

項 目	分 析
資産計上の 範囲	<ul style="list-style-type: none"> 直接労務費、外注費、材料費、直接起因する間接費（プリティッシュ・テレコム） 開発局面に直接起因する費用（テレコム・イタリア）
資産計上の 期間	<ul style="list-style-type: none"> 技術上の実行可能性が確立され、回収可能であるとみなされる期間（ビベンディ）
その他	<ul style="list-style-type: none"> 主な製品・サービス <ul style="list-style-type: none"> ➤テレフォニカ — 固定・携帯電話、インターネット ➤テルストラ — 固定・携帯電話、インターネット ➤プリティッシュ・テレコム — 固定電話、インターネット ➤ボーダフォン — 携帯電話 ➤中国移動通信 — 携帯電話 ➤中国電信 — 固定電話、PHS、CDMA ➤中国聯通 — 携帯電話 ➤フランステレコム — 固定・携帯電話、企業向け通信事業 ➤ビベンディ — 固定・携帯電話、映画・テレビ・ゲーム ➤ドイツテレコム — 固定・携帯電話、企業向け通信事業 ➤テレコム・イタリア — 固定・携帯電話、インターネット 償却開始時期 <ul style="list-style-type: none"> ➤プロジェクトの完成時（テレフォニカ） 資産計上残高（2010 年度、百万ユーロ） <ul style="list-style-type: none"> ➤テレフォニカ 206

(2) 分類Ⅱ (自動車)

資産化率は、調査対象企業9社すべてについて計算することができる。資産化率の推移は次のとおりである。

企業	資産化率			
	2007年	2008年	2009年	2010年
ルノー	52.27%	50.34%	35.73%	38.54%
ダイムラー	24.29%	32.01%	30.78%	28.42%
プジョー	36.39%	52.08%	47.33%	46.88%
BMW	42.40%	42.74%	44.40%	34.29%
フォルクスワーゲン	29.37%	37.39%	33.64%	26.65%
ボルボ	18.99%	14.64%	19.71%	24.67%
フィアット	53.53%	61.23%	42.25%	47.73%
マン	12.01%	9.67%	15.70%	27.29%
スカニア	12.86%	4.56%	9.54%	10.29%

会計方針等の分析の結果は次のとおりである。

項目	分析
資産計上の範囲	<ul style="list-style-type: none"> ● プジョーのみ間接費を資産計上の対象としていない（他の多くの企業は直接費及び間接費を資産計上の対象としている。）。
資産計上の期間	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業により、始まりと終わりの時点が異なる。 ● 製造決定の承認時点から大量生産のための設計の承認時点まで（ルノー） ● プロジェクトへの着手時点から試作の開始時点まで（プジョー）
その他	<ul style="list-style-type: none"> ● 乗用車以外の製品構成 <ul style="list-style-type: none"> ▶ マン及びスカニアがトラック・バス専業、ボルボが乗用車部門をもたずトラック中心である。 ▶ なお、フォルクスワーゲンの資産化率は連結子会社のスカニアを含めた数値である。 ▶ ダイムラーは乗用車だけでなくトラックも取り扱っているが、資産化率は両者の間でほとんど差がない。 ● 償却開始時期 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 製造承認時（ルノー） ▶ 生産開始時（プジョー、BMW、フォルクスワーゲン、フィアット、スカニア） ▶ 発売時（マン） ● 償却年数 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 最長7年（ルノー、プジョー）、2～10年（ダイムラー）、通常7年（BMW）、通常5～10年（フォルクスワーゲン）、3～10年（フィアット）、通常5～7年（マン）、3～10年（スカニア） ● 減損損失額（2010年度、百万ユーロ） <ul style="list-style-type: none"> ▶ ルノー 144、フォルクスワーゲン 696、フィアット 10 ● 資産計上残高（2010年度、百万ユーロ） <ul style="list-style-type: none"> ▶ ルノー 3,278、ダイムラー 6,009、プジョー 3,505、BMW 4,625、フォルクスワーゲン 7,714、フィアット 6,623、マン 355

(3) 分類Ⅲ（自動車部品、電機、重電）

自動車部品

資産化率は、調査対象企業4社のうち3社について計算することができる。資産化率の推移は次のとおりである。

企 業	資産化率			
	2007年	2008年	2009年	2010年
ポッシュ	3.34%	4.02%	4.09%	3.44%
コンチネンタル	0.87%	1.74%	3.54%	4.93%
ヴァレオ	15.44%	18.70%	21.37%	18.97%
ミシュラン	N/A	N/A	N/A	N/A

会計方針等の分析の結果は次のとおりである。

項 目	分 析
資産計上の範囲	(開示なし)
資産計上の期間	<ul style="list-style-type: none"> ● 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承認が得られた時点まで（コンチネンタル）
その他	<ul style="list-style-type: none"> ● ミシュラン（タイヤメーカー）は、認識要件が満たされないため、資産計上された開発費はないと記載している。 ● コンチネンタルは、タイヤ事業部門では、資産計上された開発費はない（非財務情報で開示）。 ● 償却開始時期 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 市場で販売可能になった時点（コンチネンタル） ➢ 量産開始時（ヴァレオ） ● 償却年数 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 3年（コンチネンタル）、4年（ポッシュ）、最長4年（ヴァレオ） ● 減損損失額（2010年度、百万ユーロ） <ul style="list-style-type: none"> ➢ ポッシュ 23、ヴァレオ 17 ● 資産計上残高（2010年度、百万ユーロ） <ul style="list-style-type: none"> ➢ ポッシュ 417、コンチネンタル 59、ヴァレオ 388

電 機

資産化率は、調査対象企業 6 社のうち 5 社について計算することができる。資産化率の推移は次のとおりである。

企 業	資産化率			
	2007 年	2008 年	2009 年	2010 年
シュナイダーエレクトリック	18.12%	25.19%	27.62%	24.08%
フィリップス	12.55%	7.98%	10.34%	12.20%
サムスン	—	—	2.33%	3.31%
ノキア	2.71%	2.15%	0.45%	0.00%
アルカテル・ルーセント	13.32%	14.35%	11.24%	10.03%
シーメンス	N/D	N/D	N/D	N/D

(注) サムスンは 2010 年度より IFRS を適用している（移行日は 2009 年 1 月 1 日）。

会計方針等の分析の結果は次のとおりである。

項 目	分 析
資産計上の範囲	<ul style="list-style-type: none"> ● 材料費、直接労務費、関連する間接費（フィリップス） ● 直接労務費、関連する間接費（ノキア）
資産計上の期間	（開示なし）
その他	<ul style="list-style-type: none"> ● 主な製品 <ul style="list-style-type: none"> ➢ シュナイダー — 発電設備、配電設備、変電設備、産業用制御機器、オートメーション ➢ フィリップス — 照明機器、医療機器、家電（コーヒーメーカー、電気シェーバー等） ➢ サムスン — 薄型テレビ、液晶パネル、携帯電話、半導体、デジカメ、白物家電 ➢ ノキア — 携帯電話、地上デジタル放送受信機、衛星受信機 ➢ アルカテル・ルーセント — 通信システム、通信機器 ➢ シーメンス — 情報通信、電力関連、交通、医療、防衛、生産設備、家電製品 ● 償却開始時期 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 関連する製品の発売時（アルカテル・ルーセント） ● 償却年数 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 通常 3～10 年（シュナイダー）、3～5 年（シーメンス、フィリップス）、2～5 年（ノキア）、3～10 年（アルカテル・ルーセント） ● 資産計上残高（2010 年度、サムスンのみ十億ウォン、その他は百万ユーロ） <ul style="list-style-type: none"> ➢ シュナイダー 718、フィリップス 459、サムスン 335、ノキア 40、アルカテル・ルーセント 569（これらの金額は外部取得によるものを含む。） ● シュナイダーは、2004 年に開発費の資産計上のためのシステムを導入したと記載している。

重 電

資産化率は、調査対象企業6社のうち5社について計算することができる。資産化率の推移は次のとおりである。

企 業	資産化率			
	2007年	2008年	2009年	2010年
フィンメッカニカ	7.84%	9.45%	11.86%	6.60%
EADS	3.44%	3.16%	1.84%	4.70%
アルストム	26.14%	22.10%	27.70%	34.09%
タレス	35.23%	31.94%	20.56%	7.09%
ロールス・ロイス	23.88%	28.04%	31.93%	26.30%
BAE システムズ	N/D	N/D	N/D	N/D

会計方針等の分析の結果は次のとおりである。

項 目	分 析
資産計上の範囲	<ul style="list-style-type: none"> • 材料費、直接労務費、関連する間接費（BAE システムズ）
資産計上の期間	（開示なし）
その他	<ul style="list-style-type: none"> • 主な製品 <ul style="list-style-type: none"> ➢ フィンメッカニカ — 防衛、造船 ➢ EADS — 航空機（民間・軍用）、ミサイル、宇宙ロケット ➢ アルストム — 電力インフラ、鉄道車両 ➢ タレス — 情報システム（航空宇宙・防衛） ➢ ロールス・ロイス — 航空機エンジン ➢ BAE システムズ — 航空宇宙、防衛 • タレスのみ 2009 年以降、大幅に資産化率が変化（低下）している。注記では、航空宇宙活動の直近のトレンドや特に民間活動に対する現下の危機の影響を考慮して、2009 年度末に、開発費の資産計上についてより厳格な要件を導入したという記載がある。 • 償却開始時期 <ul style="list-style-type: none"> ➢ （例えば、A380 計画の場合、）機体が最終組立ラインに入った時（EADS） ➢ 製品が使用に供された時（ロールス・ロイス） • 償却年数 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 10 年を超えない（フィンメッカニカ）、最長 15 年（ロールス・ロイス） ➢ 通常は予想製造単位数（信頼性をもって見積ることができない場合は見積耐用年数）（EADS） • 減損損失額（2010 年度、百万ユーロ） <ul style="list-style-type: none"> ➢ フィンメッカニカ 53（外部取得により資産計上されたものを含む。） • 資産計上残高（2010 年度、ロールス・ロイスのみ百万ポンド、その他は百万ユーロ） <ul style="list-style-type: none"> フィンメッカニカ 673（外部取得によるものを含む。）、EADS 946、アルストム 660、タレス 237、ロールス・ロイス 862

(4) 分類Ⅳ (その他)

資産化率は、調査対象企業 8 社のうち 3 社について計算することができる。資産化率の推移は次のとおりである。

企 業	資産化率			
	2007 年	2008 年	2009 年	2010 年
ティッセンクルップ	24.62%	31.69%	31.03%	23.90%
ラファルジュ	0.00%	8.75%	7.89%	8.50%
サンゴバン	1.50%	2.08%	2.03%	0.99%
アルセロール・ミタル	N/D	N/D	N/D	N/D
CRH	N/A	N/A	N/A	N/A
ホルシム	N/D	N/D	N/D	N/D
ブリティッシュ・アメリカン・タバコ	N/D	N/D	N/D	N/D
インペリアル・タバコ	N/D	N/D	N/D	N/D

会計方針等の分析の結果は次のとおりである。

項 目	分 析
資産計上の範囲	<ul style="list-style-type: none"> ● 直接材料費、直接労務費、配分可能な材料費及び製造間接費 (ティッセンクルップ) ● 材料費、直接労務費、間接費の適切な配賦額 (アルセロール・ミタル)
資産計上の期間	(開示なし)
その他	<ul style="list-style-type: none"> ● 主な製品 <ul style="list-style-type: none"> ➢ ティッセンクルップ — 鉄鋼、ステンレス、資材物流サービス、エレベーター、プラント、産業機器、船舶 ➢ ラファルジュ — セメント、コンクリート ➢ サンゴバン — ガラス、土石製品 ➢ アルセロール・ミタル — 鉄鋼 ➢ CRH — セメント、アスファルト ➢ ホルシム — セメント、コンクリート ● 償却開始時期 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 製品の発売時 (サンゴバン) ● 償却年数 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 5 年 (ラファルジュ)、5 年を超えない (サンゴバン) ● 減損損失額 (2010 年度、百万ユーロ) <ul style="list-style-type: none"> ➢ ティッセンクルップ 5 ● 資産計上残高 (2010 年度、百万ユーロ) <ul style="list-style-type: none"> ➢ サンゴバン 18 (外部取得によるものを含む。)、ティッセンクルップ 274

2. 調査から得られる示唆

(1) 開示情報の分析結果

分類Ⅰに関しては、各業種とも、認識要件を満たす社内発生開発費がないか、又は、認識要件を満たす場合でも金額的重要性が低いと考えられる。製薬は、規制当局による承認が下りる前は、「技術上の実行可能性」を立証することが困難と考えられる。この状況は、研究開発投資の金額が大きい製品の中に、医薬品や農薬等、規制当局による承認を必要とするものが多く含まれる化学についても同様と考えられる。また、食品・飲料・日用品は、市場投入前は、新製品が消費者の支持を得ることを予想することが困難であると考えられることから、「蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法」を立証することが困難と考えられる。

一方、分類Ⅱの自動車に関しては、分類Ⅰの業種にみられる規制当局による承認や消費者の嗜好に係る不確実性が少なく、認識要件を満たす開発段階の時点が早いと考えられること、また、モデルチェンジが定期的に行われ、それに係る開発費の金額的重要性が高いと考えられることにより、他の業種に比べて高い資産化率を示していると考えられる。

このように、分類Ⅰ及び分類Ⅱでは、同一業種内での企業間の資産化の傾向は類似している。

しかし、分類Ⅲに関しては、各業種とも業種内における企業間の資産化率のばらつきが、製品構成の違いによる影響と考えられる部分を考慮しても、かなりの程度みられる。

原則主義の会計基準のもとでは、各企業の会計方針マニュアルにおいて、開発の進捗状況を評価する段階の分け方などの実務要領が独自に定められていると考えられる。それに加えて、仮にIAS第38号第57項の6つの認識要件の立証が実質的に選択可能であると解釈されているのであれば、類似の状況において同様の会計処理が行われず、企業間の比較可能性が低下する可能性があると考えられるほか、資産計上に係る経営者の判断が恣意的になる可能性があると考えられる。

資産計上された社内発生開発費の事後測定の実況に関しては、各企業の開示情報からは、償却年数、減損テストの方法及び減損損失額に関する情報が限定的にしか入手できないことから、不明な点が多い。

(2) 追加手続

本調査報告では、開示情報の分析結果に基づく考察を補強するために、「Ⅰ 背景」で計画された当初の範囲及び手続とは別に追加で、日本企業8社⁷に対して、IAS第38号による開発費の資産計上への対応状況に関するヒアリング調査⁸を行った。

開示情報の分析に比べて調査対象企業数が少ない点を考慮する必要はあるものの、ヒアリング調査の結果によれば、調査対象企業の多くにおいて、IAS第38号が適用された場合に想定される開発費の資産計上の状況は、開示情報の分析における同業他社の状況に類似すると考えられるという意見が聞かれた。

調査対象企業の中からは、研究開発の成果は研究開発の途中段階で評価を行っているものの、研究開発の成果がIAS第38号第57項の6つの認識要件の中の「技術上の実行可能性」を立証する

7 本調査報告の業種（製薬及び通信を除く。）に属する企業が対象。

8 主にIAS第38号第57項の認識要件等に対する考え方について質問した。

ことができる水準に達しているか否かに関する判断は、研究開発の最終段階までは自信をもって下すことができないと考えられるという意見が聞かれた。

また、資産計上された開発費の事後測定に関しては、定期的にモデルチェンジを行う製品や特注品と異なり、汎用性の高い製品の場合は、ライフサイクルや予定販売数量が不明なため、償却年数を見積ることが困難であると考えられるという意見が聞かれた。

(3) 適用後レビューの必要性

一般に、投資家は企業に対して情報劣位にあると考えられ、企業による積極的な情報開示は財務情報の質を向上させると考えられる。その意味からは、開発費の資産計上は財務情報の質を向上させる可能性がある。

一方で、開示情報の分析で考察したように、原則主義の会計基準のもとでは、各企業の会計方針マニュアルにおいて実務要領が独自に定められていると考えられ、さらに、仮に IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの認識要件の立証が実質的に選択可能であると解釈されているのであれば、類似の状況において同様の会計処理が行われない可能性があると考えられ、企業間の比較可能性が低下する可能性があると考えられる。

また、企業ヒアリングで聞かれた意見から推測すると、研究開発の成果が IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの認識要件の中の「技術上の実行可能性」を立証することができる水準に達しているか否かに関する企業の判断は、企業の経営者の主観に大きく影響される可能性があることが考えられる。

今回実施した開示情報の分析では、このような懸念に対する検討を行うには限界がある。したがって、IAS 第 38 号の適用後レビューを実施し、会計方針マニュアルの分析等を行うことにより、次のような点について検証すべきと考える。

① 資産計上することに係る判断

- IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの認識要件のすべてを立証できると判断した時点とその判断根拠
- 資産計上の対象期間
- IAS 第 38 号の適用後に行った、社内発生開発費に係る会計方針の変更の経緯

② 資産計上しないことに係る判断

- IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの認識要件の中のいずれを立証困難と判断したか、及びその判断根拠

③ 認識要件における「立証」の解釈

- IAS 第 38 号第 57 項の「次のすべてを立証できる場合に限り認識しなければならない」という規定についての実務上の解釈

④ 事後測定

- 償却年数の見積りの根拠（製品のライフサイクルとの関係）
- 減損テストの状況

⑤ コスト・ベネフィット

- 資産計上に関連するコスト（IAS 第 38 号の適用時及び適用後）
- IR における財務諸表利用者からのフィード・バック

参考資料 1

調査対象企業の一覧表

業 種	企 業	国	売上高 (2010 年度) (百万ドル)
製薬	アストラゼネカ	イギリス	33,269
製薬	グラクソ・スミスクライン	イギリス	43,857
製薬	サノフィ・アベンティス	フランス	45,056
製薬	ノバルティス	スイス	51,561
製薬	ロシュ	スイス	47,171
食品・飲料・日用品	ユニリーバ	イギリス/オランダ	58,623
食品・飲料・日用品	ダノン	フランス	22,529
食品・飲料・日用品	ネスレ	スイス	105,267
食品・飲料・日用品	ロレアル	フランス	25,821
食品・飲料・日用品	ヘンケル	ドイツ	19,989
食品・飲料・日用品	クリスチャン・ディオール	フランス	22,529
食品・飲料・日用品	アンハイザー・ブッシュ	ベルギー	36,297
食品・飲料・日用品	ハイネケン	オランダ	21,684
化学	BASF	ドイツ	84,597
化学	バイエル	ドイツ	46,473
化学	エボニック	ドイツ	21,545
化学	アクゾノーベル	オランダ	20,419
化学	シンジェンタ	スイス	11,641
化学	DSM	オランダ	12,002
自動車	ルノー	フランス	51,616
自動車	ダイムラー	ドイツ	129,481
自動車	プジョー	フランス	74,251
自動車	BMW	ドイツ	80,099
自動車	フォルクスワーゲン	ドイツ	168,041
自動車	ボルボ	スウェーデン	36,749
自動車	フィアット	イタリア	47,588
自動車	マン	ドイツ	19,464
自動車	スカニア	スウェーデン	11,444
自動車部品	ボッシュ	ドイツ	62,593

業 種	企 業	国	売上高 (2010 年度) (百万ドル)
自動車部品	コンチネンタル	ドイツ	34,498
自動車部品	ミシュラン	フランス	23,696
自動車部品	ヴァレオ	フランス	12,774
電機	シュナイダーエレクトリック	フランス	25,933
電機	シーメンス	ドイツ	102,657
電機	フィリップス	オランダ	33,667
電機	サムスン	韓国	133,781
電機	ノキア	フィンランド	56,218
電機	アルカテル・ルーセント	フランス	21,186
重電	BAE システムズ	イギリス	32,588
重電	フィンメッカニカ	イタリア	25,591
重電	EADS	オランダ	60,597
重電	アルストム	フランス	27,635
重電	タレス	フランス	17,407
重電	ロールス・ロイス	イギリス	17,123
通信	テルストラ	オーストラリア	22,050
通信	ブリティッシュ・テレコム	イギリス	31,796
通信	ボーダフォン	イギリス	71,344
通信	中国移动通信	中国	76,673
通信	中国電信	中国	38,469
通信	中国聯通	中国	26,025
通信	フランステレコム	フランス	61,965
通信	ビベンディ	フランス	38,248
通信	ドイツテレコム	ドイツ	82,674
通信	テレコム・イタリア	イタリア	36,855
通信	テレフォニカ	スペイン	80,444
その他	ティッセンクルップ	ドイツ	57,586
その他	アルセロール・ミタル	ルクセンブルク	83,443
その他	ラファルジュ	フランス	21,415
その他	サンゴバン	フランス	53,136
その他	CRH	アイルランド	22,745

業種	企業	国	売上高(2010年度) (百万ドル)
その他	ホルシム	スイス	20,774
その他	ブリティッシュ・アメリカン・タバコ	イギリス	22,989
その他	インベリアル・タバコ	イギリス	23,386

参考資料2

社内発生開発費の取扱いに関する会計方針の開示事例(2010年度)

製薬

企業	会計方針
アストラゼネカ	<p>社内発生開発費は、IAS第38号「無形資産」の認識要件を満たす場合に限り、資産計上される。規制及びその他の不確実性により要件が満たされない場合は費用処理されるが、関連する規制当局による医薬品の承認が下りる前は、ほとんどいつもこれに該当する。</p> <p>しかし、認識要件が満たされる場合においては、無形資産は資産計上され、製品の発売時から、経済的耐用年数に応じて、定額法により償却される。2010年12月31日において、認識要件を満たしたものは無い。</p>
グラクソ・スミスクライン	<p>研究開発費は、発生した期に損益計算書で処理される。開発費は、資産の認識要件が満たされるときに資産計上されるが、通常は、規制当局への届出が主要な市場で行われ、承認される蓋然性が非常に高いと考えられる場合においてである。</p> <p>研究開発に利用される有形固定資産は、当社グループの方針に従って、資産計上及び減価償却が行われる。</p>
サノフィ・アベンティス	<p>IAS第38号「無形資産」に従って、社内発生研究費は、発生時に研究開発費として費用処理される。IAS第38号では、社内発生開発費は、次の6つの要件を立証できる場合に限り、無形資産として認識される。</p> <ol style="list-style-type: none"> 開発プロジェクトを完成させることの技術上の実行可能性 プロジェクトを完成させる当社グループの意図 プロジェクトを使用できる当社グループの能力 プロジェクトが将来の経済的便益を創出する蓋然性 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 開発に係る支出を、信頼性をもって測定できる能力 <p>規制当局による承認及び研究開発プロセスに関するリスク及び不確実性のため、規制当局より販売の承認が下りるまでは、資産計上のための6つの要件は満たされないと想定される。結果的に、販売の承認が下りる前に発生した社内発生開発費(主に臨床実験の費用)は、発生時に研究開発費として費用処理される。</p> <p>IAS第38号の6つの要件が満たされると考えられる場合は、発生時にその他の無形資産として資産計上される。</p>
ノバルティス	<p>社内研究開発費は、発生した期に、全額、連結損益計算書で処理される。当社グループは、新製品の開発に固有の規制等に係る不確実性により、社内発生開発費を資産計上する</p>

企 業	会計方針
	ことは、米国、EU、スイス、日本のような関連する主要な市場において、規制当局から販売の承認が下りるまではできないと考えている。
ロシュ	<p>社内研究費は、新たな科学的又は技術的知識及び理解を得るのにかかる費用であり、発生時に費用処理される。社内開発費は、商業ベースの生産を目的として新製品を企画及び開発するために研究の成果等を応用するのにかかる費用であり、次の要件がすべて立証可能な場合に限り、無形資産として資産計上する要件を満たす。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 開発プロジェクトを、使用又は売却可能となるように完成させる技術上の実行可能性 • 開発プロジェクトを完成させる意図 • 開発プロジェクトの成果を使用又は売却する能力 • 開発プロジェクトが経済的便益を生むこと（これは、通常、プロジェクトの成果自体又はプロジェクトから生まれた製品の市場の存在及び規模により証明され则认为られる。） • 開発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 • 無形資産として資産計上する要件を満たすこととなる、開発に係る支出を、信頼性をもって測定できる能力 <p>当社グループにより行われる開発プロジェクトは技術、規制及びその他に関する不確実性にさらされているため、主要な市場の規制当局による販売の承認が下りる前は、資産計上の要件は満たされないと考える。それらの要件を満たさない社内開発費は、発生時に費用処理される。</p>

食品・飲料・日用品

企 業	会計方針
ユニリーバ	ユニリーバは、IAS 第 38 号において規定されているすべての要件に照らして、製品の開発費の水準を監視している。これらの要件には、開発費が資産計上される前に、経済的便益の流入の蓋然性が高いことを立証しなければならないことも含まれる。ユニリーバにとって、これは、製品が市場に投入される直前に限り明らかとなる。これらの要件が満たされた後に発生する開発費の水準は、現在、重要ではない。
ダノン	開発費は、製品が市場に投入される前に、IAS 第 38 号「無形資産」に規定されているすべての認識要件が満たされる場合に限り、連結貸借対照表において資産として認識される。研究開発費は、技術上の実行可能性が立証される時点から製品が市場に投入される時点までは非常に短期間であるため、通常、発生時に費用処理される。
ネスレ	研究費は、発生した期に損益計算書で処理される。新製品に関連する開発費は、予想される将来の経済的便益が信頼性をもって把握できないため、資産計上されない。製品が市場に投入されない限り、正の将来キャッシュ・フローが得られることの信頼できる証拠がない。
ロレアル	<p>研究段階における支出は、発生した期の損益計算書で処理される。開発段階において発生した費用は、IAS 第 38 号に従って、次のすべての要件を満たす場合に限り、無形資産として認識される。</p> <ul style="list-style-type: none"> • プロジェクトが明確に定義されており、関連する費用が個別に識別され、かつ、信頼性

企 業	会計方針
	<p>をもって測定される。</p> <ul style="list-style-type: none"> プロジェクトの技術上の実行可能性が立証されている。 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又は売却する意思と能力が立証されている。 プロジェクトを完成させ、使用又は売却するのに必要な資源が利用可能である。 プロジェクトから生まれる成果の潜在的市場の存在又は社内での有用性が立証されているため、プロジェクトが蓋然性の高い将来の経済的便益を生むことを、当社グループが立証できる。 <p>非常に多数の開発プロジェクト及びこれらのプロジェクトに関連する製品を発売する意思決定に関する不確実性を考慮すると、ロレアルはこれらの資産計上の要件の中には満たされないものがあると考える。</p>
ヘンケル	<p>研究費は資産として認識されない。開発費は、すべての認識要件が満たされ、研究段階が明確に開発段階から区別されており、また、支出がプロジェクトのいずれの段階に起因するのかを区別することができる場合に、資産として認識される。現状、開発プロジェクト間で高い水準の相互依存関係があり、また、いずれの製品が最終的に市場性を有するのかを評価するのが困難であるため、IAS 第 38 号「無形資産」に規定されている開発費の認識要件のすべてが満たされることはない。</p>
クリスチャン・ディオール	<p>新たなブランドの創出又は既存のブランドの開発のために発生する費用は費用処理される。研究に係る支出は資産計上されない。新製品の開発に係る支出は、製品を発売する最終決定が下されなければ、資産計上されない。開発に係る支出は最長で3年にわたって償却される。</p>
アンハイザー・ブッシュ	<p>新たな科学的又は技術的知識及び理解を得るために実施される研究活動における支出は、発生時に損益計算書に費用として計上される。新たな又は大きく改善された製品等の生産についての計画や設計に対して、研究の成果が応用される場合、開発活動の支出は、製品等が技術的及び商業的に実行可能であり、将来の経済的便益の可能性が高く、開発を完了させるのに十分な資源を企業が有する場合に、資産計上される。資産計上される支出には、材料費、直接労務費及び間接費の適切な配賦額が含まれる。他の開発に係る支出は、損益計算書に発生時に費用として計上される。</p> <p>資産計上された開発に係る支出は、取得原価から償却累計額及び減損損失累計額を控除して表示される。研究開発の無形資産に係る償却費は、製造に関連する場合は売上原価に含まれ、販売活動に関連する場合には販売費に含まれる。</p>
ハイネケン	<p>開発活動には、新たな又は大きく改善された製品、ソフトウェア及び工程のための計画や設計が含まれる。開発に係る支出は、開発に係る費用が信頼性をもって測定でき、製品又は工程が技術的及び商業的に実行可能であり、将来の経済的便益の蓋然性が高く、ハイネケンが開発を完成させ、資産を使用又は売却する意思と十分な資源を有する場合に限り、資産計上される。資産計上される支出は、材料費、資産の意図する使用のための準備に直接起因する直接労務費及び間接費並びに資産化された借入費用を含む。他の開発に係る支出は、発生時に費用計上される。</p> <p>資産計上された開発に係る支出は、取得価額から償却累計額及び減損損失累計額を控除して測定される。償却額は、資産の取得価額又は取得価額に代替的な他の金額から残存価額を控除した金額に対して計算される。のれんを除く、耐用年数が確定できる無形資産は、定額法により、見積られた耐用年数にかけて、使用が可能となった時点から償却される。これが、資産に組み込まれた経済的便益の予想される費消パターンを最も綿密に反映</p>

企 業	会計方針
	するからである。耐用年数の見積りは、資産計上された開発費については3年である。

化 学

企 業	会計方針
BASF	自己創設無形資産は主に内部開発のソフトウェアである。減損は、帳簿価額が回収可能価額を上回った場合に計上される。原価は、資産に直接起因する原価に加えて、間接費の適切な配賦額も含む。
バイエル	開発費の資産計上のための条件は厳密に定義されている。すなわち、無形資産は、資産の帳簿価額を回収する将来のキャッシュ・フローを受け取ることが合理的に確かである場合に限り、認識しなければならない。当社の開発プロジェクトは、しばしば、規制当局による承認手続や他の不確実性に左右されるため、承認を受ける前に発生した費用の資産計上のための条件は、通常は満たされない。 耐用年数が確定できない無形資産や、研究開発プロジェクトのような使用に供する前の無形資産は、毎期、減損テストを行う。その他の無形資産は、減損の兆候がある場合に減損テストを行う。
エボニック	開発費は、技術的に実行可能であり、かつ、自家使用又は外部販売を目的とする新規に開発された製品又は工程に明確に割り当てられる場合に、資産計上される。資産計上された開発費は、主に新製品の開発に関係しており、3～15年の間の見積耐用年数で定額法により償却される。
アクゾノーベル	開発費は、信頼性をもって測定することができ、関連する製品又は工程が技術的に、かつ、商業的に実行可能であり、十分な将来の経済的便益が創出され、開発を完了するのに十分な資源が利用可能である場合に、資産計上される。資産計上される支出は、材料費、資産の意図する使用のための準備に直接起因する直接労務費及び間接費を含む。 資産計上された開発費は、関連する資産の見積耐用年数（通常、5年を超えない。）で償却される。償却方法、耐用年数及び残存価額は、毎期、見直される。
シンジェンタ	社内発生開発費は、完成が可能で、将来の経済的便益が見込まれる識別可能な資産が存在し、かつ、信頼性をもって当該資産の原価を測定できる場合に限り、無形資産として資産計上される。重要な新製品の開発に固有の規制等に係る不確実性により、シンジェンタでは、現在のところ、認識要件を満たす開発費はない。
DSM	研究費は、発生時に費用処理される。開発に係る支出は、認識要件が満たされる場合、資産計上され、製品が発売された時点からその耐用年数にわたり償却される。開発に係る支出から生じる資産の帳簿価額は、各貸借対照表日又は減損の兆候があればより早い日に、減損テストが実施される。使用中の開発資産は、帳簿価額が回収可能価額を上回るかもしれないという兆候が存在する場合、減損テストが実施される。すべての減損損失は、損益計算書において計上される。

自動車

企 業	会計方針
ルノー	<p>開発業務を開始し、新たな車種又は部品（例えば、エンジンやギアボックス）用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計上される。それらは、製造承認日から完成車又は部品の市場での予想販売期間（最長で7年間）にわたって定額法で償却される。資産計上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費用、プロジェクトに配置された人員の費用、開発活動にのみ投入された間接費からなる。</p> <p>開発費にはさらに、2009年1月1日以降に開始したプロジェクトの資金調達コストも含まれている。この資金調達コストの資産計上にあたっては、当該年度における特定目的以外の借入残高に係る加重平均利率を適用し、また、資産計上額は同年度の借入コスト総額を上限としている。なお、プロジェクトの資金を特定の借入によって調達する場合は、その借入に係る金利をそのまま資産計上している。</p> <p>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費用は、製造原価として処理される。</p>
ダイムラー	<p>開発費は、IAS 第38号に従い、資産計上の要件を満たす場合に認識される。当初認識後は、償却累計額及び減損損失累計額控除後の原価で計上される。資産計上された開発費はすべての直接費及び配賦可能な間接費を含み、予想製品ライフサイクル（2～10年）にわたり定額法により償却される。資産計上された開発費の償却費は、それらに関連する完成車及び部品に配賦される製造原価を構成し、棚卸資産（完成車）が販売された時点で売上原価に含まれる。</p>
プジョー	<p>プロジェクトへの着手時点（新型車のスタイル決定時に該当する。）から試作の開始時点までの間に発生した完成車及び中間組立部品（エンジンやギアボックス）に係る開発費は、無形資産として認識される。開発費は、生産開始日より耐用年数にわたって償却される（最長で完成車7年、中間組立部品10年）。資産計上額には、主として、プロジェクトに直接配置されている人員の件数、プロトタイプの前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の費用が含まれる。資産計上額には、賃借料、建物の減価償却費、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。</p>
BMW	<p>完成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、製造原価額で資産計上される。また、開発費に係る支出は、将来の経済的便益をもたらす蓋然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起因す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、製品寿命の見積期間（通常7年）にわたって定期的に償却される。</p>
フォルクスワーゲン	<p>新製品に係る開発費及びその他の自己創設無形資産は、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計上される。資産の認識要件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。資産計上された開発費には、開発プロセスに直接起因す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、モデルの予想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。</p>
ボルボ	<p>新しい製品、製造システム及びソフトウェアの開発に関する支出は、それらの支出が将来の経済的便益を企業にもたらす蓋然性が高い場合に無形資産として計上される。取得価額は見積耐用年数にわたって償却される。無形資産として計上するためには、いくつかの</p>

企業	会計方針
	要件が満たされなければならない。例えば、開発費が資産として計上される前に、新しい製品又はソフトウェアの技術的な機能性が証明可能でなければならない。通常のケースでは、支出は製品開発プロジェクトの産業化フェーズの期間にのみ資産計上されるということの意味する。
フィアット	自動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であること、②開発のための支出が将来の経済的便益をもたらすことが、製品の技術的な実行可能性、物量及び価格の面で裏付けられることの両方とも満たされる場合に限り、資産として認識される。資産計上された開発費には、開発プロセスに直接起因するすべての直接費及び間接費が含まれる。 資産計上された開発費は、関連する製品の生産開始の時点より、製品の平均見積使用可能期間にわたって定期的に償却される。
マン	新製品の開発で発生した費用は、新製品の完成に技術的及び経済的実行可能性があり、使用又は売却の意図があり、支出額が信頼性をもって測定することができ、開発プロジェクトの完成のために必要となる適切な資源が入手可能である場合に資産計上される。これらの要件を満たさない開発に係る支出は、費用として即時に処理される。 資産計上された開発費は、製品の発売時より償却される。償却は定額法で、期間は、通常、5~7年（マンディーゼル&ターボは10年）である。開発プロジェクトが進行中の間は、少なくとも年1回は、資産計上累計額について減損テストを行う。
スカニア	開発局面の支出は、当該支出が将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高くなった時点から資産計上される。このことは、無形資産を完成させることが技術的に可能であり、それを完成させ、使用又は売却する意図が企業にあり、開発及び売却を実行するために必要となる適切な資源があり、支出額が信頼性をもって測定できるということの意味する。 未だ使用を開始していない開発プロジェクトについては減損テストが毎年行われる。資産計上された開発費は、当該資産が使用に供された時から、定額法により見積耐用年数にわたって償却される。資産化された製品開発費の耐用年数は3~10年と見積られている。

自動車部品

企業	会計方針
ボッシュ	自己創設無形資産は、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、IAS 第38号「無形資産」に基づき資産計上される。これらの資産は、通常、原価で評価され、経済的耐用年数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。
コンチネンタル	関連する活動がIAS 第38号の定める自己創設無形資産の認識要件を満たす場合、その費用は資産計上され、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、当社の主要な中期及び長期プロジェクトは自動車メーカーに対して供給するもの（OEMビジネス）に関して行われるため、上記の無形資産の認識要件を満たすような開発プロジェクトはごくわずかである。OEMビジネスにおける新たな開発は、コンチネンタルが特定のプラットフォーム又はモデルのサプライヤーとして指名され、さらに、製造開始前の段階を問題なく履行するまでは、市場で販売可能ではない。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段階を履行した時点に限

企 業	会計方針
	り、資産として認識される。開発は、制限のない継続的な生産に関する最終的な承認が得られた時点で完了したとみなされる。
ミシュラン	<p>プロジェクトの商業上並びに技術上の実行可能性、費用が信頼性をもって配分できる能力及び将来の経済的便益を生む蓋然性に関する条件が満たされる場合に、開発費は無形資産として資産計上される。開発費は、無形資産の認識要件が満たされるかどうかを決定するために、毎年精査される。</p> <p>(以下「無形資産」の注記より抜粋)</p> <p>無形資産の認識要件が満たされなかったため、2009年と2010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、新製品又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つの要件を満たさなければならない。それらの要件のうちの1つは、企業に対し、無形資産からの成果物に係る市場の存在を立証することを求めている。市場の存在は、当社グループがOEMの承認を獲得し、かつ、客先によって提案された事業計画から生成される利益水準が当社グループの目的と合致した場合のみ立証される。実際には、開発費はOEMの承認よりも前の段階で発生する。</p>
ヴァレオ	<p>開発費は、当社グループが次のことを立証できる場合に資産計上される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 開発を完成させる意図、それに必要な技術的及び財務的資源 ● 無形資産が将来の経済的便益をもたらすこと ● 無形資産の原価が信頼性をもって測定できること <p>そのため、資産計上される開発費は、承認済みの後発の基準又は既に生産に应用されている技術を利用して、特定の顧客向けに応用したプロジェクトに対応している。各開発プロジェクトは、上記の資産計上の要件を満たすかどうか、ケース・バイ・ケースで分析される。</p> <p>資産計上された開発費は、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。</p>

電 機

企 業	会計方針
シュナイダーエレクトリック	<p>新規プロジェクトの開発費は、次の場合に限り資産計上される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● プロジェクトが明確に識別され、関連する費用が個別に識別され、かつ、信頼性をもって追跡できる。 ● プロジェクトの技術上の実行可能性が立証され、当社グループが、プロジェクトを完成させ、成果物を使用又は販売する意図と財務上の資源を有する。 ● 当社グループが、開発を完成させるのに必要な技術上、財務上及びその他の資源を割り当てている。 ● プロジェクトに起因する将来の経済的便益が当社グループに流入する蓋然性が高い。 <p>上記の要件を満たさない開発費は、発生した期に費用処理される。資産計上された開発費は、基礎となる技術のライフスパン（通常は3～10年）にかけて償却される。償却費は、関連する製品の原価に含まれ、製品の販売時に売上原価に振り替えられる。</p>
シーメンス	<p>開発活動（新規又は大幅に改良された製品等の生産のための計画又は設計への、研究成果の応用）の費用は、開発費が信頼性をもって測定でき、製品又は工程が技術的及び商業</p>

企 業	会計方針
	的に実行可能であり、将来の経済的便益の蓋然性が高く、かつ、シーメンスが開発を完成させ、資産を使用又は売却する意図とそれに必要な十分な資源を有する場合、資産計上される。資産計上される開発費には、材料費、直接労務費、資産を使用に供するための準備に直接起因する、その他の支出が含まれる。資産計上された開発費は、その他の無形資産に含まれる。その他の開発費は、発生時に費用処理される。資産計上された開発費は、通常3～5年で償却が行われ、取得原価から償却累計額及び減損損失累計額を控除した後の金額で表示される。
フィリップス	開発活動（新規又は大幅に改良された製品等の生産のための計画又は設計への、研究成果の応用）に係る支出は、製品又は工程が技術的及び商業的に実行可能であり、かつ、当社が開発を完成させるのに十分な資源と意図を有する場合に、無形資産として資産計上される。
サムスン	当社は、開発費について、開発計画の成果が実用的な改善に供され、開発計画の技術面及び商業面での達成の蓋然性が高く、かつ、必要な費用が信頼性をもって見積ることができる場合に、資産計上される。資産計上された開発費は、直接労務費と関連する間接費から成り、耐用年数にわたり定額法で償却される。表示上、減価償却累計額及び減損損失累計額が、資産計上された開発費の取得原価から控除される。
ノキア	研究開発費は、開発プロジェクトが将来の経済的便益を創出する蓋然性が高く、かつ、商業的及び技術的実行可能性を含む一定の要件が満たされる場合に資産計上される開発費を除き、発生時に費用処理される。資産計上された開発費は、直接労務費及び関連する間接費から成り、2～5年の予想耐用年数にわたり定期的に償却される。資産計上された開発費は、技術上の変化の影響を含む将来の収益予想に基づいた、定期的な回収可能性の評価を受ける。
アルカテル・ルーセント	開発費は、次の要件が満たされる場合に無形資産として資産計上される。 <ul style="list-style-type: none"> プロジェクトが明確に定義され、原価が個別に識別可能であり、かつ、信頼性をもって測定される。 プロジェクトの技術的実行可能性が立証されている。 プロジェクトで作られる製品を使用又は販売する能力がある。 プロジェクトを完成させ、プロジェクトで作られる製品を使用又は販売する意図が存在する。 プロジェクトで作られる製品に潜在的市場が存在する、又は、自家使用の場合は有用性が立証されており、プロジェクトが蓋然性の高い将来の経済的便益を創出することを信じさせる。 プロジェクトを完成するのに必要となる適切な資源が利用可能である。 資産計上された開発費は、プロジェクト又はそれが具現化された製品の見積耐用年数にわたり償却される。償却は、関連する製品が発売されると速やかに開始する。

重 電

企 業	会計方針
BAE システムズ	当社グループの資金による、新規の又は大幅に改良された製品等の製造のための計画又は設計に向けられた開発活動への支出は、一定の条件が満たされれば、自己創設無形資産

企 業	会計方針
	<p>として資産計上される。資産計上される支出は、材料費、直接労務費及びそれに関連する間接費を含む。資産計上された開発費は、製品の予想寿命で償却される。</p>
フィンメッカ ニカ	<p>開発費は、商業的生産又は使用前で、新規の又は大幅に進化した材料、機器、工程、システム又はサービスの製造のための計画又はプロジェクトにおける研究成果又はその他の知識の応用に関連する原価で、その対価としての将来の経済的便益を立証することができるものを含む。その原価は、将来の利得が実現すると予想される期間（10年を超えない。）で償却される。</p>
EADS	<p>自ら開始した研究開発活動に係る費用は、自己創設無形資産として認識するのが適切かどうか評価される。適格要件は、無形資産の当初測定に係る一般的な定めに従うほか、技術的及び商業的な実行可能性が立証され、かつ、原価が信頼性をもって測定できる場合に限り満たされる。そして、当該無形資産が将来の経済的便益をもたらすこと、及び、明確に識別でき、かつ、個別の製品に配分できることの蓋然性が高くなければならない。これらの要件を満たした上で、自ら開始したプロジェクトの開発局面に係る費用のみが資産計上される。研究局面に係る費用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。</p> <p>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ることができない場合には、資産計上された開発費は、自己創設無形資産の見積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。自己創設無形資産は、未だ使用に供されない場合は毎期、さらに、帳簿価額が回収可能でない可能性を示す事象及び環境の変化があるときは必ず、減損テストを行う。A380計画の開発費の償却は、機体が最終組立ラインに入ったときに、製造単位ベースで始まった。</p>
アルストム	<p>開発費は、当該開発費が関連するプロジェクトが次の要件を満たす場合に限り、資産計上される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● プロジェクトが明確に定義され、それに関連する原価が個別に識別されていて、かつ、信頼性をもって測定されていること ● プロジェクトの技術的な実行可能性が立証されていること ● プロジェクトを完成させ、使用又は売却するという意図があること ● 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面及び財務面での資源があること ● プロジェクトに起因する将来の経済的便益が当社グループに流入する可能性が高いこと <p>資産計上された開発費は、資産の見積耐用年数にわたって定額法で償却される。償却費は研究開発費に計上される。</p>
タレス	<p>顧客及び政府機関は、研究開発費の重要な部分について資金を拠出している。自己資金による研究開発費は、次の要件を満たすプロジェクト開発費を除いて、発生時に損益計算書に計上される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 製品又は工程が明確に定義されており、費用を別個のものとして特定でき、信頼性をもって測定できる。 ● プロジェクトの技術上の実行可能性が立証されている。 ● プロジェクトを成功裏に完成させるために必要となる適切な資源が利用可能である。 ● 製品の潜在的な市場がある、又は、内部利用の場合は、製品の有用性が立証されている。 ● 製品が売却若しくは内部利用によって将来の経済的便益を生み出す。 <p>開発費は、上記の要件を満たせば資産計上される。資産計上される開発費は耐用年数に</p>

企業	会計方針
	<p>わたって償却される。要件に対する準拠性や資産の回収可能価額の評価は、対応するプロジェクトの売上高予想と収益性を基礎として行われる。</p> <p>航空宇宙活動の直近のトレンドや特に民間活動に対する現下の危機の影響を考慮して、2009年度末に、開発費の資産計上についてより厳格な要件を導入した。</p> <ul style="list-style-type: none"> • リスクが高いと考えられるプロジェクトの開発費について、資産計上に必要な内部収益率の引き上げ • プロジェクトの実行可能性の評価に必要な経験曲線の強化
ロールス・ロイス	<p>IAS 第 38 号「無形資産」に従い、研究開発の際に発生する費用（契約において回収する見込みのある金額及び共同エンジニアリング・プログラムに対する拠出を除く。）は研究段階若しくは開発段階に関連付けて区分される。研究段階の支出はすべて損益計算書に計上される。開発に係る支出については、特に技術上の実行可能性及び将来の経済的便益の発生に関連する厳格な要件を満たす場合に限り、自己創設無形資産として資産計上される。これらの2つの区分に分類されない費用については、研究段階において発生したものとみなされる。当社グループでは、新しい開発計画が複雑な特徴を有するため、開発計画の比較的後の段階になるまで研究活動と開発活動とを信頼性をもって区別することができない。</p> <p>資産計上された支出は、その耐用年数（製品が使用に供されてから最長 15 年）にわたって償却される。</p>

通 信

企業	会計方針
テルストラ	<p>研究費は発生時に費用処理される。プロジェクトが技術的若しくは商業的に実行可能であり、資産を使用又は売却できる能力を有し、開発を完成させるための十分な資源及び意図があれば、開発費は資産計上される。</p>
ブリティッシュ・テレコム	<p>研究に係る支出は発生した期に損益計算書において認識される。自社で開発されたソフトウェアの費用を含む開発に係る支出は、①開発される資産から当社グループに経済的便益が流入する蓋然性が高いこと、②資産の原価が信頼性をもって測定できること、③技術上の実行可能性を立証することができること、これらの事項がなければ、発生した期に損益計算書において認識される。開発される資産が使用に供される準備ができたときに、資産計上は終了する。研究開発費には、直接労務費、外注費、材料費及び直接起因する間接費が含まれる。</p>
ボーダフォン	<p>研究活動に関する支出は、発生した期に費用として認識される。</p>
中国移动通信	<p>記載なし</p>
中国電信	<p>研究開発に係る支出は発生時に費用処理される。</p>
中国聯通	<p>記載なし</p>
フランステレコム	<p>次の条件が満たされる場合、開発費は無形資産として認識される。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 無形資産を完成させ、かつ、それを使用又は売却する意図と、その目的のために必要となる適切な技術上及び財政上の資源の利用可能性 • 無形資産が当社グループのために将来の経済的便益を創出する蓋然性 • 開発期間中の無形資産に起因する支出の、信頼性のある測定

企 業	会計方針
	<p>上記の基準を満たさない研究費及び開発費は発生時に費用処理される。</p> <p>資産計上された開発費は、「その他の無形資産」としてソフトウェアと同様の方法で表示される。償却は、3年を超過しない範囲の見積耐用年数にわたり、定額法で行われる。</p>
ビベンディ	<p>研究費は発生時に費用処理される。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考えることができる場合、資産計上される。</p>
ドイツテレコム	<p>開発に係る支出は、資産としての認識要件を満たす場合に資産計上され、耐用年数にわたって償却される。研究に係る支出及び借入費用は資産計上されず、発生時に費用処理される。</p>
テレコム・イタリア	<p>新製品及び新サービス開発のために社内で発生した費用は、自己創設の無形資産（主としてソフトウェア開発のための費用）又は有形資産のいずれかとして表される。次の条件がすべて満たされる場合に限り、そのような費用は資産計上される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 資産の開発段階に起因する原価が信頼性をもって測定することができる。 ● 資産を完成させ、それを使用又は売却可能とする意図があり、そのための財務上の資源が利用可能であり、かつ、技術上の能力がある。 ● 資産が将来の経済的便益を創出することができることを立証できる。 <p>資産計上される開発費は、開発プロセスに直接起因する支出のみから成り、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予想されるパターンを反映するように、製品若しくはサービスの見積耐用年数にわたり規則的に償却される。</p>
テレフォニカ	<p>研究費は発生時に費用処理される。販売又は当社グループ自身のネットワークに使用される新製品で将来の経済的便益を創出する蓋然性の高いものの開発費は資産計上され、関連するプロジェクトが完成後、経済的便益を創出すると予想される期間にわたり、定額法で償却される。回収可能性は、①無形資産を完成させるための技術上の実行可能性、②無形資産が使用又は売却可能かどうか、③無形資産を完成させる意図及び使用又は売却する能力、④無形資産がいかに将来の経済的便益を創出するかについて、当社グループが立証できる場合に、合理的に保証されると考えられる。</p> <p>社内で開発された無形資産が使用されていない限り、関連する資産計上された開発費については毎期、又は、帳簿価額が完全には回収可能ではないという徴候がある場合はより頻繁に、減損テストを行うこととなる。経済的に実行可能でないプロジェクトに関して発生する費用は、この状況が明らかとなる年度の連結損益計算書に計上される。</p>

その他

企 業	会計方針
ティッセンクルップ	<p>開発費は、製品又は工程が技術的及び商業的に実行可能であり、無形資産から生まれた成果物を販売する市場が存在し、起因する支出が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有している場合に資産計上される。資産計上額には、直接材料費、直接労務費並びに配分可能な材料費及び製造間接費が含まれる。管理費は直接製造に関連する場合にのみ資産計上される。未だ完成していないプロジェクトの資産計上された開発費は、毎期、又は、期中に減損の兆候が現れた場合はより頻繁に、減損テストを行う。</p>

企 業	会計方針
アルセロー ル・ミタル	<p>社内で開発された製品に発生した費用は、次のすべての条件が満たされた日から無形資産として認識される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 開発の完成が技術的及び商業的に実行可能と考えられること ● 当社に、無形資産を完成させ、かつ、使用又は売却する意図と能力があること ● 無形資産が将来の経済的便益を生む蓋然性が高いこと ● 開発を完成させ、かつ、無形資産を使用又は売却す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が利用可能であること ● 開発期間の無形資産に起因する支出額が信頼性をもって測定できること <p>資産計上された無形資産は、開発期間に発生した材料費、直接労務費及び間接費の適切な配賦額を含む。資産計上された開発費は、原価から償却累計額及び減損損失累計額を控除して表示される。資産の認識要件を満たさない他の開発費は、発生した期の損益計算書上、営業利益の一部として費用処理される。</p>
ラファルジュ	<p>IAS 第 38 号に従い、次の事項を立証できる場合に限り、開発に係る支出は資産計上される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの、技術上の実行可能性 ● 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図 ● 無形資産を使用又は売却できる能力 ● 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法 ● 開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却す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 ● 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力 <p>当社グループは、製造工程の改善、製品の品質の維持及び既存又は将来の顧客ニーズの充足に尽力している。これらの目的は、さまざまなプログラムを通して追及される。これらの枠組みにおいて、新たな科学的又は技術的な知識及び理解を獲得するために実施される研究活動における支出は、発生時に費用処理される。開発に係る支出は、上記の要件が満たされる場合にのみ資産計上され、5 年間で定額法によって償却される。資産計上される支出には、資産の意図する使用のための準備に直接起因する費用が含まれる。他の開発費は発生時に費用処理される。</p>
サンゴバン	<p>研究費は、発生時に費用処理される。IAS 第 38 号における認識要件を満たす開発費は無形資産に含まれ、製品が市場で最初に販売された時点から、見積耐用年数（5 年を超えない。）にわたり償却される。</p>
CRH	<p>研究開発は、CRH の事業の重要な焦点ではない。CRH のポリシーでは、すべての研究開発費を発生時に費用処理する。</p>
ホルシム	<p>記載なし</p>
ブリティッ シュ・アメリカ ン・タバコ	<p>研究に係る支出は発生した期の損益に計上される。開発に係る支出は、IAS 第 38 号「無形資産」における認識要件を満たすもの以外は、発生した期の損益に計上される。</p>
インペリア ル・タバコ	<p>記載なし</p>