

＜大手自動車会社の事例分析＞

参考文献: Observations on the Implementation of IFRS (Ernst & Young)

International GAAP の概要 新日本監査法人

サンプル各社の 2006 年度アニュアル・レポート

【調査対象会社】 下記の 5 社

- ・ BMW
- ・ 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

【調査項目】(次の 4 項目)

- ① 認識
- ② 測定
- ③ 当初認識後の測定
- ④ 開示

① 認識

すべての会社が、研究開発費についての会計方針を開示していた。無形資産の一般的な認識規準に加え、サンプルの 5 社のうちの 3 社 (BMW、フィアット、プジョー) が、IAS38 号 Par.57 に記述されている「技術的な実行可能性、及び無形資産を完成させて使用するという意図」という、内部発生無形資産の追加的な認識基準に言及していた。

また、すべての会社が、資産化されていない研究開発費は、発生した時の費用として処理されている旨を記述していた。

(自動車業界の企業ではないが、) Danisco (食品) 社の会計方針 (抜粋) を以下に示す。
当該事例 (抜粋) は、研究開発に関し、IFRS に準拠した典型的な会計方針を示している。

研究開発費

研究開発費は、当社の研究開発に直接、間接に帰属する各種取得原価、給与及び減価償却費を含んでいる。研究費は、発生した年度の損益計算書に計上している。

事業における技術開発の度合、適切な資源及び潜在的市場又は発展の可能性が認識できる、明確に定義され、かつ識別可能な開発プロジェクトは、プロジェクトを推進し、市場

に登場させ、または遂行する意図がある場合には、発生した費用と将来の便益との間に相関関係が認められる限り、資産計上している。

② 測定

開発プロジェクトが、ひとたび無形資産としての認識の基準を満たしたならば、IAS38 号の Par.24 及び Par.65～67 に基づいて、原価で測定されなければならない。資産化されたコストのタイプに関連して、会社は次のような開示を行った。

（ 2006 年度のアニュアル・レポートにおいても、同様の記述がなされていた。）

- プジョー・シトロエン社は、資産化金額には、プロジェクトに配属されたスタッフの人件費、プロトタイプの前価及びプロジェクトに関連する外部のサービス等が含まれると述べているが、一方で、これらのコストには、賃借料や建物の減価償却費、情報システム利用料等の製造間接費や間接費は含まれない（do not include any overhead or indirect expense）ことが明確化されている。

また、資産計上される開発費が発生する時点については、スタイリングの決定（styling decision）時から大量生産に先立つ生産の開始時（start-up of pre-series production）までとされている。

- 一方、フォルクスワーゲン社は、資産化された開発コストには、開発プロセスに帰属させられる直接費のほかに、開発に関連する間接費のうちの適切な部分（appropriate portions of development-related overheads）を含むと記述している（ただし、借入費用は除く）。
- BMW社は、資産化額のうちに、一定割合の製造間接費（a share of the overheads）が含まれている旨を記述している。

IAS38 号の Par.8 の「開発」の定義をふまえ、すべての会社が「関連する車両の製造あるいは関連する構成部品の生産開始の時点までのコストを資産化している」旨を記述している。

⇒ プロジェクトに直接賦課されるコスト＋一定割合の製造間接費が資産化の対象となっているといえるのではないか。

③ 当初認識後の測定

すべての会社が原価モデルを用いており、再評価モデルを使っている会社はない。

すべての会社は、資産化されたコストの償却は、システムティックな生産が始まった日より開始しており、主として資産の見積使用期間にわたって定額法で償却している。会社

によって決定された使用可能年数は、下記の通り、関連する資産によって、３年から１０年以上にまでわたっている。

会社名	製品カテゴリー	使用可能年数
BMW	カテゴライズされていない	７年
フィアット	自動車	４～５年
	トラック、バス	８年
	農機、建機	６年
	エンジン	８～１０年
	構成部品	３～５年
プジョー・シトロエン	乗り物	最大で７年
	機械部品	１０年以上
ルノー	カテゴライズされていない	最大で７年
フォルクスワーゲン	カテゴライズされていない	５年～１０年

④ 開示

下記のプジョー・シトロエン社の財務諸表のように、全社が研究開発支出の総額、資産化された金額、及び費用化された金額を別々に開示していた。

資産化による損益計算書への影響（単位：百万ユーロ）

	2006 年	2005 年
支出合計	(2,175)	(2,151)
資産化された開発支出	882	856
資産化されていない支出	(1,293)	(1,295)
資産化された開発支出の償却費	(704)	(594)
合計	(1,997)	(1,889)

- BMW、フィアット、ルノー、プジョー・シトロエンの各社は、損益計算書において、資産化された開発費の償却費を研究開発費と合算して一本で表示した。フォルクスワーゲン社は損益計算書において、「年間を通じて認識された償却費は、適切な該当する機能の費用に配分された」と記述した。
- BMWとフォルクスワーゲンは、マネジメントレポートにおいて、開発費の資産化率を説明している。資産化率は、期間内の研究開発コストの総額に対する資産化された開発費の割合であると定義されている。５社の資産化率は、次の通りである。

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	
	2006 年	2005 年	2006 年	2005 年	2006 年	2005 年
BMW	3,208	3,115	1,536	1,396	47.88%	44.82%
FIAT	1,598	1,558	813	656	50.88%	42.11%
プジョー	2,175	2,151	882	856	40.55%	39.80%
ルノー	2,400	2,264	1,091	833	45.46%	36.79%
VW	4,240	4,075	1,478	1,432	34.86%	35.14%

（単位：百万ユーロ）

（注） 20 億ユーロ＝3,300 億円

各社の売上高研究開発費率は、5%程度が多い。

「研究開発支出額の合計」には、過去に資産化された開発費の償却額は含まれない。

⇒ 大手自動車会社では、研究開発支出額合計のおおよそ 4 割～5 割が資産化されていることが分かる（ほとんど資産計上をしていない製薬業界とは、だいぶ様相が異なっている）。

以 上