

# 中国研究開発費に関する会計基準

— 新旧会計準則<sup>1)</sup>の比較 —

譚

鵬

- I . はじめに
- II . 中国会計制度の発展
- III . 新旧研究開発費会計基準の比較
- IV . 研究費と開発費の会計処理
- V . おわりに

## I . はじめに

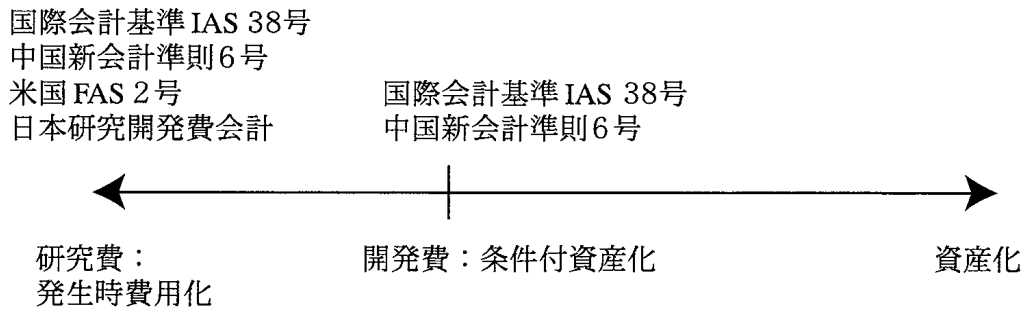
現在、各国の研究開発支出の会計処理方法は、発生時費用計上及び条件付の開発費無形資産計上の二種類が中心となっている<sup>2)</sup>。会計上では、研究開発費を資産計上すべきか、費用計上すべきかをめぐって検討されてきた<sup>3)4)5)6)7)</sup>。

中国では、2007年以前まで、日米と同様に研究開発費の発生時費用処理を採用していた。2006年2月に新会計準則が公表され、2007年1月1日から国内上場企業が対象に研究費を費用として処理し、開発費は条件付で無形資産計上を実施することになっている。図1から、中国の新研究開発費会計の位置付けがわかる。

- 
- 1) 本稿では、2006年2月15日に公表され、2007年1月1日より中国国内の上場企業を対象に適用される会計制度を新会計制度とする。その以前の会計制度を旧会計制度とする。
  - 2) 米国(FAS 2号—「研究開発費の会計」)及び日本(「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」)の会計処理方法は発生時費用化処理である。国際会計基準(IAS 38号—「無形資産」)及び中国会計基準(新企業会計準則6号—「無形資産」)においては、研究段階の支出は発生時費用として処理し、開発段階における支出は一定の条件を満たす場合のみ、無形資産として認識することができる。
  - 3) Blair, M. and S.M.H. Wallman, *Unseen Wealth-Report of the Brookings Task Force on Intangibles*, Brookings Institution Press, 2001, p.17. 広瀬義州他訳『見えざる富の創造—ブランド価値評価入門』中央経済社、2002年、35頁。
  - 4) 古賀智敏「研究開発費の会計」『税経セミナー』第44巻第7号、14頁。
  - 5) 宮原裕一「研究開発費の資産性に関する一考察」『経済論究』第118号、73頁。
  - 6) 宮原裕一「理論的見地からみる研究開発支出の会計処理」『経済論究』第121号、127頁。
  - 7) 大塚成男「無形資産会計の制度的認識の視点と課題」伊藤邦雄編『無形資産の会計』中央経済社、2006年、30頁。

## 中国研究開発費に関する会計基準

図1 研究開発費会計の現状



そこで本稿では中国の新旧研究開発費の会計準則を分析することを通じて、研究開発費の会計処理問題を検討する。具体的に、研究開発費に関する会計基準はなぜ変わったか、そしてどこが変わったのか、その背景はどこにあるのかを検討する。そして、今回の会計制度の改正に対して、会計理論上どのように解釈するのかを解明したい。本稿を通じて、研究開発費の会計処理方法についての一つの理論的な根拠を示すことが目的である。

以下での議論は次のような手順で進める。Ⅱでは中国の新旧会計制度、及び新制度が生まれた背景を分析する。ⅢとⅣでは、中国の新旧研究開発費の会計基準を検討し、その相違点および理論的根拠について考察を行う。最後に、総括および研究課題について触れる。

## Ⅱ．中国会計制度の発展

### 1．中国会計制度の歴史

1978年から2000年までの20年余り、中国は計画経済から市場経済に移行し、会計においても大きな改革が行われた<sup>8)</sup>。中国は1985年に基本法規として「会計法」を制定して、資本主義会計制度の導入を行った<sup>9)</sup>。この資本主義会計制度の導入によって、会計制度は法制化の軌道に乗った。1992年から、市場経済改革を行い、市場経済は著しく発展してきた。企業改革、金融改革および資本市場の健全な発展のために<sup>10)</sup>、会計制度の改革も必要である。中国財政部（日本の金融庁に該当する組織）は、1992年以後、国際会計基準を中国会計基準として取り入れ

8) 王允平・司福春「中国の会計基準の研究」若杉明・林裕二・倉茂道徳編『日本および中国における企業会計・企業課税制度の比較研究』高千穂大学アジア研究交流センター、2005年、49頁。

9) 山田辰巳「中国における新会計基準の採用について」『JICPA ジャーナル』第611号、74頁。

10) 王軍「关于中国企业会计准则体系建设与实施的若干问题（中国企业会计准则体系構築と実施に関する若干問題について）」財政部会計司编写組『企业会计准则讲解2006』人民出版社、2007年、2頁。

る努力をしてきていた<sup>11)</sup>。1992年に公表された「企業会計準則—基本準則」と「業種別会計制度」がその努力の結果の一つである。これは、中国の企業会計制度が計画経済モデルから市場経済モデルへと転換を開始したことを示し、また、国際的な動向と結びついた結果といえる<sup>12)</sup>。

中国の会計法規体系の重要な構成部分となる企業会計準則は、会計基準の全体構想を制定している。中国の会計基準は、基本準則と具体準則の二つの階層からなる。1992年の「企業会計準則—基本準則」では、会計計算の基本的前提、一般原則、会計要素などの認識・測定および会計報告について規定している。具体会計準則とは、基本準則に相対して言われるものであり、基本準則を理論的根拠として、共通性あるいは特性のある会計業務処理に対して具体的規範を作り出すものである<sup>13)</sup>。基本準則に基づいて、1997年から2001年までに16項目の具体準則<sup>14)</sup>が規定された。

さらに、基本法規としての「会計法」は1999年10月に修正、公表され、2000年7月1日に施行された。特に、2001年11月に中国は世界貿易機構(WTO)に加入した後、中国会計の国際化を推進するために、国際会計基準との統合は最も重要な仕事となっている。2005年11月8日に、中国会計準則と国際会計基準とのコンバージェンスに関する合意がなされた<sup>15)16)17)</sup>。2006年2月15日に中国財政部は新企業会計準則(以下新準則)を公表した。新準則と国際財務報告基準(IFRS)との実質的統合化が実現したことが強調された。<sup>18)19)20)</sup>

11) 山田辰巳, 前掲稿, 74頁。

12) 王允平 司福春, 前掲稿, 50頁。

13) 前掲稿, 52頁。

14) 関連当事者との取引の開示, キャッシュフロー計算書, 後発事象, 債務再編, 収益, 投資, 工事契約, 会計方針・会計上の見積の変更及び会計上の誤謬の修正, 非貨幣性取引, 偶発事象, 無形資産, 借入費用, リース, 中間財務報告, 固定資産, 棚卸資産。

15) この合意では、中国は国際会計基準とのコンバージェンスを中国会計準則制定の一つの目標とすることを強調している。また、中国は、国際会計基準とのコンバージェンスを、コピーして完全に受入れると考えていない。中国のコンバージェンス四原則では、コンバージェンスは、進歩であり、方向であり、完全な一致ではない、プロセスであり、相互関係である意思を明示した。

16) 劉玉延「关于企业会计准则体系几个具体问题的说明(企業会計準則体系についていくつか具体問題に関する説明)」財政部会計司编写組『企业会计准则讲解 2006』人民出版社, 2007年, 5頁。

17) International Accounting Standards Board, *Press Release Bold steps toward convergence of Chinese accounting standards and international standards*, IASB, 14 November 2005. <http://www.iasb.org/News/Press+Releases/Archive/2005/Bold+steps+toward+convergence+of+Chinese+accounting+standards+and+international+standards.htm>, (accessed 2007-12-11).

18) 于长春「新会计准则出台的背景和意义(新会計準則公表の背景と意義)」于长春編『新旧会计准则差异实务导读』中国财政经济出版社, 2007年, 1頁。

19) 王军, 前掲稿, 1頁。

20) Deloitte, *China's New Accounting Standards*, Deloitte Touche Tohmatsu, August 2006, p.1. <http://www.iasplus.com/dttdpubs/0607prcifrseenglish.pdf>, (accessed 2008- 1-20).

## 中国研究開発費に関する会計基準

中国の会計制度改革の進展をまとめると図 2<sup>21)</sup> のようになる。

図 2 中国会計制度改革の進展

年	関 連 法 規
1985 年	会計法
1992 年	企業会計準則, 企業財務通則, 業種別会計制度, 業種別財務制度, 外商投資企業財務管理規定
1993 年	対外貿易企業会計制度
1997 年	初の具体準則: 関連当事者との取引の開示
1998 年	七つの具体準則: キャッシュフロー計算書, 後発事象, 債務再編, 収益, 投資, 工事契約, 会計方針・会計上の見積の変更及び会計上の誤謬の修正等
1999 年	一つの具体準則: 非貨幣性取引
2000 年	企業財務会計報告条例, 企業会計制度, 偶発事象
2001 年	金融企業会計制度, 六つの具体準則: 無形資産, 借入費用, リース, 中間財務報告, 固定資産, 棚卸資産
2004 年	小企業会計制度
2005 年	会計準則の改正及び十六項目の新会計具体準則の論点整理
2006 年	新会計準則の正式な公表

## 2. 中国の新会計制度

新準則は一つの基本準則（概念フレームワーク）と 38 項目の具体準則<sup>22)</sup> になっており、従来の企業会計準則（基本準則及び 16 項目の具体準則）を一部改訂し、新たに 22 項目を追加している。IFRS を大幅に取り入れた内容となっている<sup>23)</sup>。2007 年 1 月 1 日より中国国内の上場企業（1,686 社<sup>24)</sup><sup>25)</sup>）に対して強制適用している。その他の企業（国有企業を含む）については、2007 年以後任意に新

21) <http://www.drcnet.com.cn/DRCNet.Channel.Web/subject/kj2006.asp>, (2007 年 12 月 29 日) を参照し、一部加筆したものである。

22) 具体的に、棚卸資産、長期持分投資、投資不動産、固定資産、生物資産、無形資産、非貨幣性資産の交換、資産の減損、従業員給与報酬、企業年金基金、株式報酬、債務再構築、偶発事象、収益、工事契約、政府補助金、借入費用、企業所得税、外貨換算、企業結合、リース、金融商品の認識および測定、金融資産の移転、ヘッジ取引、元受保険契約、再保険契約、石油・天然ガスの採掘、会計方針・会計上の見積の変更および誤謬の修正、後発事象、財務諸表の表示、キャッシュフロー計算書、中間財務報告書、連結財務諸表、一株当たり利益、セグメント報告、関連当事者の開示、金融商品の表示、企業会計準則の初年度適用がある。

23) 山田辰巳，前掲稿，74 頁。

24) 中国证券监督管理委员会『中国证券期货市场简介（中国证券先物取引市場紹介）』2007 年，7 頁。  
<http://www.csrc.gov.cn/n575458/n776436/n805070/n829351/n5287637.files/n5287638.pdf>,  
(参照 2008 年 1 月 20 日)。

25) 中国の 1,686 社の上場企業の内，109 社は B 株（外国人投資家向け株式）及び 143 社は H 株の発行会社である。B 株と H 株の発行会社には，従来から IFRS に基づく財務諸表の作成が証券管理局によって求められているため，今回の改訂による影響は軽微であると言われている。一方，1,434 社の A 株（中国投資家向け株式）の発行会社に対しては，従来中国会計基準での財務諸表の作成のみが要求されていたので，新基準の適用により，これらの会社に大きい影響が出ることが予想されている。

譚

鵬

準則を適用することが奨励されている<sup>26)27)</sup>。そして、新準則に準拠する企業は「旧企業会計準則」、「企業会計制度」及び「金融企業会計制度」に準拠しない<sup>28)</sup>。

2007年1月1日から、中国国内で上場企業適用の会計制度とその他の企業に適用する会計制度が並存する状態になる。中国の会計制度を2001年から2006年まで、と2007年以後の2段階に分けて、図3と図4にまとめる。

図3 中国会計制度(2001年～2006年)<sup>29)</sup>

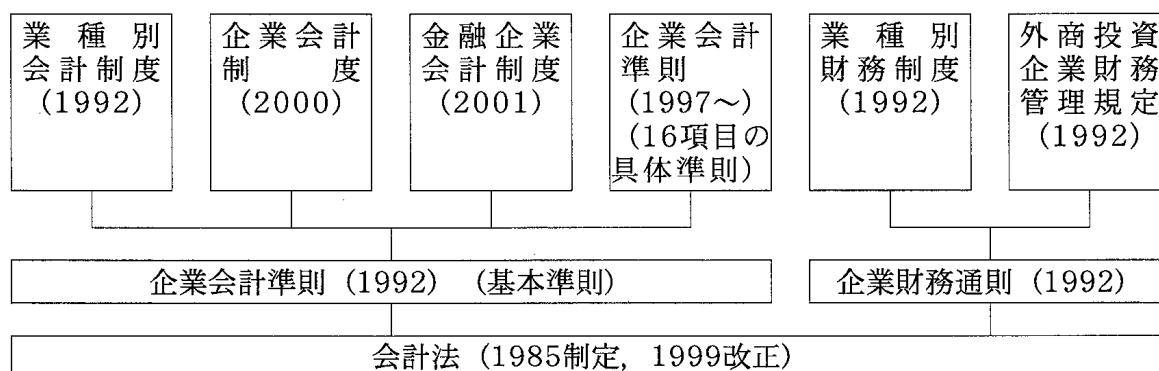
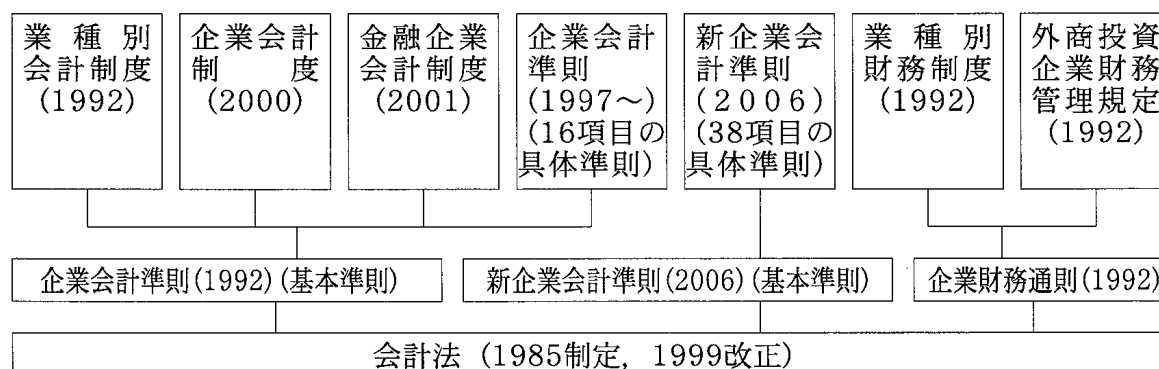


図4 中国会計制度(2007年以後)<sup>30)</sup>



中国のWTO加盟以後、経済及び資本市場のグローバル化により、有用性と透

26) 中国証券監督管理委員会が2007年1月17日に公表した证监会字(2007)7号「关于证券公司执行企业会计准则有关新旧衔接事宜的通知(証券会社が企業会計準則を施行する際に新旧基準の繋がりに関する通知)」によると、全ての証券会社は2007年1月1日から新準則を施行する。具体的に、非上場企業は現行の「金融公司会計制度(金融企業会計制度)」、「企业会计准则第38号—首次执行企业会计准则(企業会計準則第38号—企業会計準則の初年度適用)」および本通知に基づいて、2007年6月30日までに調整・整理する。全ての証券会社は新準則に基づく2007年度報告の提出を義務付ける。

27) 中华人民共和国财政部财会(2006)3号、「财政部关于印发《企业会计准则第1号—存货等38项具体准则》的通知(財政部が公表した《企業会計準則第1号—棚卸資産等38項目具体準則》に関する通知)」, 2006年, 1頁。

28) 中華人民共和國財政部, 前掲通知, 1頁。

29) 監査法人トーマツ『中国の投資・会計・税務Q & A』第2版, 中央経済社, 2004年, 224頁の図表に基づいて作成し, 一部加筆したものである。

30) 監査法人トーマツ『中国の投資・会計・税務Q & A』第3版, 中央経済社, 2007年, 249頁の図表に基づいて作成し, 一部加筆したものである。

## 中国研究開発費に関する会計基準

明性のより高い、比較可能性を備えた財務情報に対する需要もますます高まっている。新会計準則はこうした背景の下で制定、公布されるに至った。

財務情報の有用性が低下する主要な要因の一つとして、多くの無形資産がオンバランス化されていないことである。本稿はこの背景の下で、ⅢとⅣでは、中国の新旧研究開発費の会計基準について検討を行う。

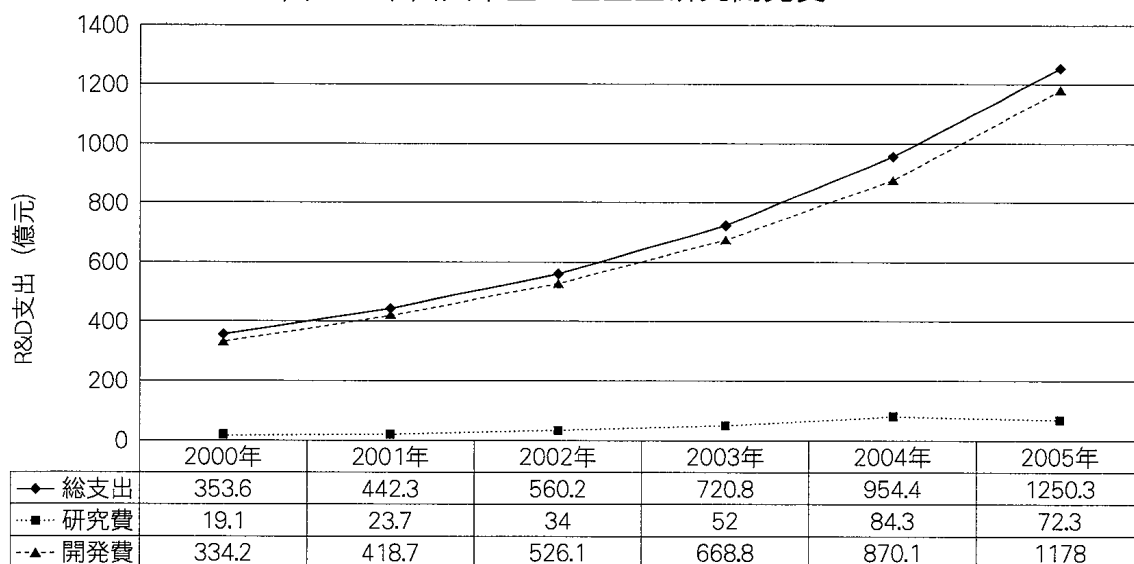
## Ⅲ．新旧研究開発費会計基準の比較

## 1. 中国研究開発支出の現状

2007年9月に中国国家統計局、科学技術部及び財政部が公表した「2006年全国科技经费投入统计公报（2006年全国科学技术支出統計広報）<sup>31)</sup>」によると、2006年中国科学技术支出は3,003億元であり、前年度と比べて22.6%増加している。その中、企業の研究開発支出は2,134.5億元となっており、史上最高水準となっている。

図5では中国国家統計局のデータに基づいて作った2000年から2005年までの「中国大中型工业企业<sup>32)</sup>研究開発費」の変動が示されている。研究費は基礎研究と応用研究を含む。この図から中国における主要な大中工業企業では、研究開発支出が増加しつつあることが読み取れる。また、研究費より開発費のほうがはるかに多いことは明らかである。

図5 中国大中型工业企业研究開発費



31) 中华人民共和国中央人民政府「2006年全国科技经费投入统计公报（2006年全国科学技术費用支出統計広報）」2007年。[http://www.gov.cn/gzdt/2007-09/13/content\\_747559.htm](http://www.gov.cn/gzdt/2007-09/13/content_747559.htm), (参照 2008年1月20日)。

32) 中国では、生産能力、従業員数および固定資産原価に基づいて、大企業、中企業及び小企業を区分する。

## 2. 中国研究開発費会計の現状

2007年以前の旧企業会計準則—無形資産（以下旧無形資産準則）では、研究開発費の発生時費用計上を規定していた。2006年2月に公表した新企業会計準則6号—無形資産会計（以下新準則6号）においては、研究開発支出は研究段階支出と開発段階支出に分類されている。研究費については、発生時に全額費用計上とし、開発費については、一定の条件を満たす場合に、無形資産として計上できる。新旧無形資産会計を比較すると、図6のとおりである。

図6 新旧無形資産会計の構成

旧無形資産会計 (2001 年)	新無形資産会計 (2007 年)
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 総則 (第 1 条～第 2 条)</li> <li>・ 定義 (第 3 条)</li> <li>・ 認識 (第 4 条～第 7 条)</li> <li>・ 測定 (第 8 条～第 13 条)</li> <li>・ 事後測定 (第 14 条)</li> <li>・ 償却 (第 15 条)</li> <li>・ 減損 (第 16 条～第 17 条)</li> <li>・ 処分と廃棄 (第 18 条～第 21 条)</li> <li>・ 開示 (第 22 条～第 23 条)</li> <li>・ 初年度適用の方法 (第 24 条)</li> <li>・ 付則 (第 25 条)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>第 1 章 総則 (第 1 条～第 2 条)</li> <li>第 2 章 認識 (第 3 条～第 11 条)</li> <li>第 3 章 当初測定 (第 12 条～第 15 条)</li> <li>第 4 章 事後測定 (第 16 条～第 21 条)</li> <li>第 5 章 処分と廃棄 (第 22 条～第 23 条)</li> <li>第 6 章 開示 (第 24 条)</li> </ul>

## 3. 研究開発費の定義

旧無形資産準則においては、研究開発費に関する定義がない。研究開発費を正式に定義したのは中国国家税務局から1999年に公布された「关于印发《企业技术开发费税前扣除管理办法》的通知（《企業の技術開発費税引前控除管理方法》の公表に関する通知）」である。本通知第三条によると、「技術開発費とは、納税人が一納税年度において、生産経営活動を行い、新製品、新技術を研究開発することによって、発生した各費用である<sup>33)</sup>」。さらに、研究開発費の内容を具体的に例示した<sup>34)</sup>。

新準則6号では、研究と開発を別々に定義している。研究とは、新しい科学または技術知識を獲得し、理解するために、行われる独創的かつ計画的な調査である（第7条）。開発とは商業的な生産を行い、または使用の前において、その研究

33) 国家税务总局国税发(1999)第49号「关于印发《企业技术开发费税前扣除管理办法》的通知（《企業の技術開発費税引前控除管理方法》の公表に関する通知）」、1999年、1頁。

<http://www.csj.sh.gov.cn/gb/csfg/sw/qysds/userobject7ai1952.html>、(参照 2008年1月10日)。

34) 技術開発費は具体的に以下の項目を含む。「新製品設計費、技術規程制定費、設備調整費、原材料および半製品の試作費、技術図書資料費、国家計画に採用されていない中間実験費、研究機関の人工費、研究設備償却費、新製品の試作および技術研究と関係するその他の経費、他の企業に委託する科学研究試作費用。」

## 中国研究開発費に関する会計基準

成果および他の知識を特定の計画また設計に用いることによって、新規の実質的に改良された材料、装置、製品などを生み出すプロセスである（第7条）。

### 4. 研究段階と開発段階の区分

新準則6号においては、研究開発活動の定義に基づいて、研究開発活動を研究段階と開発段階を区分している（第7条）。

2006年10月30日に中国財政部が公表した「企業会計準則第6号—無形資産応用指針」（以下新応用指針）および2007年4月に財政部会計局が公表した「企業会計準則解説2006」（以下解説2006）では、研究段階と開発段階の特徴および具体例を明示した。

研究は計画的な調査の下で行われる。（解説2006第7章第3節の1）。また、研究段階では更なる開発活動のための資料およびそれと関連する準備を行う。進行中の研究活動は将来開発段階に至るか否か、開発後に、無形資産が形成できるか否かなどについて大きな不確実性がある（新応用指針第2の1）。

具体的に、知識の獲得を目的として行う活動、研究成果およびその他知識的応用研究、評価と最終選択、材料、設備、製品、工程、システムまたはサービス代用品の研究、新しいまたは改良した材料、設備、製品、工程、システムまたはサービス代用品の配製、設計、評価および最終選択など、研究活動に属する（新応用指針第2の1）。

開発段階の特徴は具体性があり、成果とつながる可能性が高いことである（解説2006第7章第3節の1）。すなわち、研究段階と比較して、開発段階では新製品または新技術を形成する基本条件を備えている（新応用指針第2の2）。

例えば、生産前または使用前の原型および模型の設計、製作およびテスト、商業性生産経済規模を持たない生産テスト用の施設の設計、建設および運営などは全て開発活動となる（新応用指針第2の2）。

開発活動は研究成果に基づいて行う企業活動であり、この段階では研究成果を具体化し、企業の経済的便益をもたらす可能性は大きいということである。

旧無形資産準則は研究開発活動の特徴を考慮せず、日米会計基準と同じように一括費用化処理を規定していた。「企業会計準則—無形資産応用指針2001」（以下旧応用指針）においては、研究開発活動の特徴・区分などに触れていなかった。

新準則6号では研究開発活動を定義し、具体例も挙げたが、研究開発活動に属さない活動についての例示が少ない。このことは、企業が会計処理を行うに当たり、定義に適合する活動であるか否かを判断する上で、障害をもたらすと予測さ



れる。

## IV．研究費と開発費の会計処理

### 1．研究費の会計処理

旧無形資産準則では研究活動及び開発活動を区分していない。研究開発活動が将来企業のために、経済的便益をもたらすことができるか否かという不確実性を重視し、発生時費用処理を採用している<sup>35)</sup>。

研究開発活動が成功した後に、自己開発し、法律の手続に従って申請して取得した無形資産は、法律により取得時に発生した登録費用、弁護士費用などの費用のみを無形資産の原価として計上できる(旧無形資産準則第13条)。他の支出について、例えば、研究開発過程において発生する材料費、直接研究開発に参加する人員の賃金給与及び福利費用、研究開発過程で発生するリース料、借入れ費用などは直接当期損益に計上する(旧応用指針第2の6)。さらに、無形資産の獲得に成功し、法律に沿って申請して権利を取得した場合でも、すでに費用計上した研究開発費用を資産化することはできない(旧応用指針第2の6)。

旧無形資産準則の会計処理は保守主義の原則に従うことは明らかである。即時費用化処理を採用すれば、企業にとって税制上のメリットがある<sup>36)</sup>。さらに、企業は早く研究開発への支出が回収できる。しかし、研究と開発活動の特徴を考慮せず、一括費用化処理には、明らかに矛盾がある。

第一に、企業資産価値が正しく反映できない。旧無形資産準則においては、研究開発費が発生時に費用処理され、登録費用、弁護士費用などの費用のみを無形資産の原価として計上する。これらの支出は費用として処理された研究開発費と比べて、莫大な研究開発費の一部に過ぎない。登録費用、弁護士費用などは無形資産創造の完了段階において発生する費用である(例えば、特許登録費用などがある)。無形資産創造過程で発生した費用と比較してみれば、重要度が低い。さらに、資産とは、企業の過去における取引または事象から生じる、結果として当該企業が所有または支配し、かつ企業に経済的便益をもたらすことが予想される

35) 企業は研究開発活動を行う際に、様々な費用が発生する。発生する費用はある特定の項目に集計するのが困難であり、企業間の技術競争の原因で、必ず成功するとは限らない、また将来企業のために経済利益をもたらすことができるかどうかとも予測できない、つまり、研究開発過程では大きな不確実性が存在する(旧応用指針第3の6)。

36) Paul, E. Nix, and David, E. Nix, "A Historical Review of The Accounting Treatment of Research and Development Costs", *The Accounting Historians Journal*, Vol.19, No.1, p.59.

## 中国研究開発費に関する会計基準

資源である（新基本準則第 24 条）。この資源を作り出すのが、資産創造過程に費やした支出であり、登録費用などの支出だけではないことが明らかである。

第二に、中国の会計基準においても日米の会計基準と同様に、企業が外部から取得した無形資産は、資産計上できるのに対し、自社創設無形資産は全額費用として処理している<sup>37)</sup>。企業が購入した資源は資産だが、作り出した資源は資産ではないというのは妥当と言い難い<sup>38)</sup>。

第三に、企業の研究および開発活動の不確実性に関して、様々な実証研究が行われている<sup>39)</sup>。それらの結果から見れば、研究段階、特に基礎研究の成功率が低く、支出と成果の間にタイムラグが長く、不確実性が大きいことはよく指摘される。研究成果に基づいて、行う開発活動は将来の経済的便益をもたらす確実性が高いといえる。企業の開発活動が成功する際に、開発活動によって生まれた利益は、今期及び今期以後の何年間にも及ぶので<sup>40)</sup>、資本性支出として計上するのが妥当である。

## 2. 開発費の会計処理

新準則 6 号では、開発費に対して一定条件を満たす場合に無形資産として認識できると規定している。新準則では、資産を次のように定義づけられている。

「企業の過去における取引また事象から生じる、当該企業が所有または支配し、かつ企業に経済的便益をもたらすことが予測できる資源である。」（新基本準則第 20 条）

資産の定義を満たす項目は、以下の条件を同時に満たす場合に、資産として認識する（新基本準則第 21 条）。

- (1) 当該資源に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い。
- (2) 当該資源の原価または価値信頼性をもって測定できる。

### 1) 無形資産の認識と測定

新準則 6 号においては、無形資産とは、企業が所有または支配する物質的実体

37) 企業結合において取得した無形資産は、その公正価値を信頼性を持って測定することができる場合、無形資産として個別に認識し、かつその公正価値に基づき測定しなければならない。（新企業会計準則 20 号－企業結合第 14 条）。

38) 大塚成男、前掲稿、30 頁。

39) 研究開発活動の不確実性の問題に関して、拙稿「研究開発費会計の進展と課題」『関西学院商学研究』第 58 号、2007 年、29～30 頁を参照されたい。

40) 会計分野において、研究開発投資の価値関連性研究は米国を中心に特に研究が蓄積されている。Sougiannis (1994), Lev and Sougiannis (1996), Chan et al (2001) などがある。

のない識別可能<sup>41)</sup>な非貨幣性資産である（新準則6号第3条）。

無形資産は、以下の条件を同時に満たす場合のみ、認識できる（新準則6号第4条）。

- (1) 当該資産に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い。
- (2) 当該資産の原価を信頼性をもって測定できる。

無形資産の測定について、当初測定は取得原価で行われる（新準則第6号第12条）。企業が自ら開発した無形資産について、その取得原価は、無形資産の認識要件を満たしてから、予定された用途に至るまでに発生した支出総額を含む（新準則6号第13条）。

事後測定に関して、以下のように規定されている。企業は、無形資産の取得時にその耐用年数を分析し、判断しなければならない。耐用年数が有限である場合、当該耐用年数の期間または耐用年数を構成する生産量等の類似の測定数量を見積らなければならない。無形資産が企業に経済的便益をもたらす期間を見積ることができない場合、耐用年数が不確定である無形資産と見なされる（新準則6号第16条）。

耐用年数が有限である無形資産について、その償却金額は、耐用年数内において規則的、合理的に償却しなければならない。企業は、無形資産の使用可能時点から、無形資産として認識されなくなるまでに、無形資産を償却しなければならない。企業が選択した無形資産の償却方法は、当該無形資産と関連する経済的便益の予測される実現方法を反映しなければならない。もし、予測される実現方法を信頼性を持って確定できない場合には、定額法に基づき償却すべきである。その償却金額は、通常、当期損益に計上しなければならない。（新準則6号第17条）

無形資産の要償却額は、その取得原価から残存価額を控除した後の金額である。減損引当金をすでに計上している無形資産については、その要償却額から計上済みの無形資産の減損引当金累計額をさらに控除しなければならない。耐用年数が有限である無形資産の残存価額はゼロと見なすべきである。ただし、以下の場合を除く。

- (a) 無形資産の耐用年数が終了した時点で、当該無形資産を購入することを第

---

41) ここでいう識別可能を次のように定義する。「資産が、以下の条件のいずれかを満たす場合、無形資産の定義における識別可能基準に合致する（新準則6号第3条）。①企業から分離または区別することが可能であり、かつ単独または関係する契約、資産または負債と合わせて売却、移転、使用許諾、リースまたは交換のために使用することができる。②契約上の権利または他の法的権利から生じている。これらの権利は企業またはその他の権利と義務から移転または分離可能であるか否かに関わらない。」

## 中国研究開発費に関する会計基準

三者から承諾されている。

- (b) 活発な市場からその無形資産の残存価額に関する情報を入手することができ、かつ当該市場が無形資産の耐用年数が終了する時点において存在している可能性が高い（新準則6号第18条）。

耐用年数が不確定である無形資産については、償却してはいけない（新準則6号第19条）。

企業は、少なくとも毎年度終了時点において、耐用年数が有限である無形資産の耐用年数および償却方法について見直さなければならない。無形資産の耐用年数と償却方法が従前の見積り結果と異なる場合、その償却期間および償却方法を変更しなければならない。企業は、各会計期間において耐用年数が不確定である無形資産の耐用年数について見直さなければならない。無形資産の耐用年数が有限であることを示す証拠がある場合、その耐用年数を見積り、規定によって処理しなければならない（新準則6号第21条）。

無形資産は以下の基本特徴がある（解説2006第7章第1節の1）。

- (a) 物的実体がない<sup>42)</sup>。
- (b) 識別可能性を有する。
- (c) 非貨幣性資産<sup>43)</sup>。

無形資産は通常、特許権、非特許技術、商標権、著作権、経営特許権、土地使用権など6つの項目を含む。

## 2) 内部創設資産の要件

開発活動から生じる無形資産については、上記の無形資産の認識基準を満たし、企業が次の5つの条件を全て満たすことを立証できるとき、資産計上が計上できる（新準則第6号第9条）。

- (a) その完成により使用または売却が可能となる当該無形資産を完成させる技術上の実行可能性を備えている。
- (b) 当該無形資産を完成させ、それを使用または売却する意図をもっている。
- (c) 無形資産が経済的便益をもたらす方法は、当該無形資産を利用して生産した製品について市場が存在すること、または無形資産自体の市場が存在する

---

42) 無形資産は通常、ある種の権利、技術または超過利潤の獲得総能力として現れ、実物形態がなく、見えない。有形資産は実物価値の移転によって企業のために将来の経済的便益をもたらす。無形資産は自身が持っている技術優位を利用して企業のために将来の経済的便益をもたらす。物質的実体がないのは他の資産と区別する一つの特徴である。

43) 無形資産には発達的な市場がないので、現金化することが困難である。企業のために将来の経済的利益をもたらす状況も不確定であり、非貨幣性資産である。

ことを証明できるものである。無形資産が内部で使用される予定である場合、その有用性を証明しなければならない。

- (d) 十分な技術上、財務上およびその他の資源による支援があり、これにより当該無形資産の開発を完成させ、かつ当該無形資産を使用または売却する能力を有する。
- (e) 当該無形資産の開発段階に帰属する支出を信頼性をもって測定できる。

## V. おわりに

中国は、1992年以後、国際会計基準を中国基準として取り入れる努力をしてきていた。結果として、国際会計基準に基づいて、様々な会計基準を公表した。特に、2006年2月に中国財政部は新会計準則を公表し、国際会計基準との統合が実現したことを宣言した。

本稿では、新旧研究開発費会計の相違を検討した。これらの相違点をまとめると図7のようになる。旧準則と比べて、新研究開発費の会計準則は大きく変わっている。この変化は国際会計基準に大きく影響されたことがわかる。

IFRSの研究開発費会計基準はどのように中国の会計準則に反映されたのか、また新研究開発費会計が、国際会計基準との収斂のもとにどのように制定されたのか、両者の相違点はどこにあるのか、さらに、新準則が実務で遵守されているのか、会計準則応用指針と合わせて、検証していきたい。

図7 新旧研究開発費会計基準の相違点

相違点	旧研究開発費会計準則 (2001 年)	新研究開発費会計準則 (2007 年)
1. 定義	定義なし。	<ul style="list-style-type: none"> <li>研究とは、新しい科学または技術知識を獲得または理解するために、行われる独創的かつ計画的な調査である (第7条)。</li> <li>開発は商業的な生産を行い、また使用の前において、研究成果また他の知識を特定の計画また設計に用いることによって、新しい又は実質的に改良された材料、装置、製品などを生み出すプロセスを指す (第7条)。</li> </ul>
2. 区分	区分なし。	<ul style="list-style-type: none"> <li>研究段階：計画的な調査・不確実性が高い。</li> <li>開発段階：具体性・成功の可能性が高い。</li> </ul>
3. 会計処理	研究開発費の発生時費用処理。	<ul style="list-style-type: none"> <li>研究段階：費用処理。</li> <li>開発段階：五つの条件を全て満たす場合に資産処理。</li> </ul>

(筆者は関西学院大学大学院博士課程後期課程1年)

## 中国研究開発費に関する会計基準

## 参考文献

(日本語)

- (1) 王允平・司福春「中国の会計基準の研究」若杉明・林裕二・倉茂道徳編『日本および中国における企業会計・企業課税制度の比較研究』高千穂大学アジア研究交流センター, 2005年, 45～89頁。
- (2) 大塚成男「無形資産会計の制度的認識の視点と課題」伊藤邦雄『無形資産の会計』中央経済社, 2006年, 29～40頁。
- (3) 監査法人トーマツ『中国の投資・会計・税務 Q & A』第2版, 中央経済社, 2004年。
- (4) 監査法人トーマツ『中国の投資・会計・税務 Q & A』第3版, 中央経済社, 2007年。
- (5) 近藤弘(監修)『中国企業会計準則』中央経済社, 2007年。
- (6) 近藤義雄 <http://homepage2.nifty.com/kondo-cpa/kaikei1.html>, (参照 2007年11月28日)。
- (7) 古賀智敏「研究開発費の会計」『税経セミナー』第44巻第7号, 13～20頁。
- (8) 古賀智敏『知的資産の会計』東洋経済新報社, 2005年。
- (9) 譚鵬「研究開発会計の進展と課題」『関西学院商学研究』第58号, 17～36頁。
- (10) 宮原裕一「研究開発費の資産性に関する一考察」『経済論究』第118号, 71～86頁。
- (11) 宮原裕一「理論的見地からみる研究開発支出の会計処理」『経済論究』第121号, 127～143頁。
- (12) 山田辰巳「中国における新会計基準の採用について」『JICPA ジャーナル』第611号, 74～86頁。
- (13) 山下寿文「中国会計基準の新展開—概念フレームワークを中心として」『会計』第172巻第3号, 110～130頁。

(中国語)

- (14) 国家税务总局国税发(1999)第49号「关于印发《企业技术开发费税前扣除管理办法》的通知(《企業の技術開発費税引前控除管理方法》の公表に関する通知)」, 1999年。  
<http://www.csj.sh.gov.cn/gb/csj/csfq/sw/qysds/userobject7ai1952.html>, (参照 2008年1月10日)。

譚

鵬

- (15) 劉玉延「关于企业会计准则体系几个具体问题的说明（企業會計準則体系についていくつか具体問題に関する説明）」财政部会计司编写组『企业会计准则讲解 2006』人民出版社，2007年，1～10頁。
- (16) 王军「关于中国企业会计准则体系建设与实施的若干问题（中国企業會計準則体系構築と実施に関する若干問題について）」财政部会计司编写组『企业会计准则讲解 2006』人民出版社，2007年，1～11頁。
- (17) 王军「中国企业会计准则体系顺利建成并平稳实施—在国际会计准则理事会准则咨询委员会 2007 年第一次会议上的发言（中国企業會計準則システムの健全な構築及び適正な実施—2007 年国際会計準則理事会及び準則諮問委員会第一次会議でのスピーチ）」  
[http://www.casc.gov.cn/ldjh/200703/t20070327\\_527367.htm](http://www.casc.gov.cn/ldjh/200703/t20070327_527367.htm), (参照 2007 年 11 月 12 日)。
- (18) 我国会计审计史上新的里程碑  
<http://www.drcnet.com.cn/DRCNet.Channel.Web/subject/kj2006.asp>, (参照 2007 年 12 月 29 日)。
- (19) 于长春「新会计准则出台的背景和意义（新會計準則公表の背景と意義）」于长春编『新旧会计准则差异实务导读』中国财政经济出版社，2007年，1～7頁。
- (20) 中国证券管理委员会『中国证券期货市场简介（中国証券先物取引市場紹介）』2007年。  
<http://www.csrc.gov.cn/n575458/n776436/n805070/n829351/n5287637.files/n5287638.pdf>, (参照 2008 年 1 月 20 日)。
- (21) 中华人民共和国财政部财会（2006）3 号，「财政部关于印发《企业会计准则第 1 号—存货等 38 项具体准则》的通知（財政部が公表する《企業會計準則第 1 号—棚卸資産等 38 項目具体準則》に関する通知）」，2006 年。
- (22) 中华人民共和国中央人民政府「2006 年全国科技经费投入统计公报（2006 年全国科学技術費用支出統計広報）」，2007 年。  
[http://www.gov.cn/gzdt/2007-09/13/content\\_747559.htm](http://www.gov.cn/gzdt/2007-09/13/content_747559.htm), (参照 2008 年 1 月 20 日)。

(英語)

- (23) Blair, M. and S.M.H. Wallman, *Unseen Wealth-Report of the Brookings Task Force on Intangibles*, Brookings Institution Press, 2001. 広瀬義州他訳『見えざる富の創造—ブランド価値評価入門』中央経済社，2002 年。

## 中国研究開発費に関する会計基準

- (24) Chan, Louis K.C., Josef Lakonishok, and Theodore Sougiannis, “The Stock Market Valuation of Research and Development Expenditures,” *Journal of Finance*, Vol.56, pp.2431-2456.
- (25) Deloitte, *China's New Accounting Standards*, Deloitte Touche Tohmatsu, August 2006, p.1. <http://www.iasplus.com/dttdpubs/0607prcifrseenglish.pdf>, (accessed 2008-1-20).
- (26) International Accounting Standards Board, *Press Release Bold steps toward convergence of Chinese accounting standards and international standards*, IASB, 14 November 2005.  
<http://www.iasb.org/News/Press+Releases/Archive/2005/Bold+steps+toward+convergence+of+Chinese+accounting+standards+and+international+standards.htm>, (accessed 2007-12-11).
- (27) Lev, Baruch, and T. Sougiannis, “The Capitalization, Amortization, and Value-relevance of R&D”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol.21, pp. 107-138.
- (28) Lev, Baruch, *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, Brookings Institution Press, 2001. 広瀬義州・桜井久勝監訳『ブランドの経営と会計』東洋経済新報社, 2002年。
- (29) Lev, Baruch, and P. Zarowin, “The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend Them”, *Journal of Accounting Research*, Vol.37, pp. 353-385.
- (30) Paul, E. Nix, and David, E. Nix, “A Historical Review of The Accounting Treatment of Research and Development Costs”, *The Accounting Historians Journal*, Vol.19, No.1, pp.51-78.
- (31) Sougiannis, T., “The Accounting Based Valuation of Corporate R&D”, *The Accounting Review*, Vol.69, No.1, pp. 44-68.