

中国における研究開発費の会計

譚 鵬

I. はじめに

2006年の中国の研究開発費は3,003.1億元(42,764億円¹⁾)であり、前年と比べて22.6%増加した。また、研究開発費の約70%は企業からの支出であり、総額は2,134.5億元(30,395億円)であった。これは前年より27.5%増加し、史上最高水準であった²⁾。

しかし、研究開発活動の重要性が高まっているものの、企業による研究開発費についての情報開示は不十分である。これは、中国の上場企業における会計情報の有用性を低下させる原因の一つであると指摘されている³⁾。また、無形資産(研究開発費を含む)に関する情報の開示によって、会計情報の価値関連性も高まるといえることが実証的に証明されている⁴⁾。したがって、会計上では、研究開発費を適切に処理できるか否かは会計情報の有用性に影響を与える⁵⁾。

中国の研究開発費会計に関しては、2006年2月に「企業会計準則第6号—無形資産」(以下、「会計準則6号」)が公表されるまで、研究開発費の発生時費用処理を採用していた。2007年1月1日から「会計準則6号」は国内上場企業を対象に適用され、この準則によって、研究費は発生時に費用として処理し(第8条)、開発費については、一定の条件を同時に満たす場合には、無形資産として認識できる(第9条)ように変更された。

中国は、1978年から改革開放政策を打ち出し、計画経済から市場経済に移行した⁶⁾。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、会計制度の国際化が必要となった⁷⁾。そのため、中国の企業会計制度において重要な改革が三回行われた。それは、1993年の「両則両制」改革⁸⁾、2001年の「統一企業会計制度」改革と2006年の「新企業会計準則体系」改革である⁹⁾。

* 本稿の作成あたり、梶浦昭友教授(関西学院大学商学部)から細かなご指導を頂いたことに感謝申し上げます。また、福井幸男教授(関西学院大学商学部・産業研究所所長)と井上達男教授(関西学院大学商学部)からは、本研究の今後の方向性を含め、具体的な助言を頂戴した。記して謝意を表したい。当然のことながら、論文中にありうる誤りは全て筆者の責任である。

1) 本稿では、人民元対日本円の為替計算はすべて、2008年4月1日に日本銀行が公表した為替レート1元=14.24円に基づいて計算している。

2) 中华人民共和国中央人民政府「2006年全国科学技術費用支出統計広報」
http://www.gov.cn/gzdt/2007-09/13/content_747559.htm、(参照 2008年1月20日)。

3) 薛云台・王志台(a)、薛云台・王志台(b)、黎玉琴(2006)、邵紅霞・方軍雄(2006)、張鉄鑄・周紅(2007)、参照。

4) Sougiannis (1994)、Lev and Sougiannis (1996)、薛云台・王志台(b)、邵紅霞・方軍雄(2006)、参照。

5) 張鉄鑄・周紅「R&D支出会計處理的國際比較與借鑒」『證券市場導報』2007年第4期、28頁。

6) 謝少敏『中国の企業会計制度』創成社、1997年、86頁。

7) 王軍「開局共贏格局共譜趨同篇章—在新興市場與轉型經濟國家會計國際趨同研討會上的致辭」中国財政部會計準則委員會、2007年7月

http://www.casc.gov.cn/ldjh/200805/t20080507_701239.htm、(参照 2008年8月29日)。

8) 1992年11月に「企業會計準則—基本準則」が公表された。1993年7月に「企業財務通則」、「業種別會計制度」および「業種別財務管理制度」が公表・施行された。これらは、いわゆる「兩則兩制」と呼ばれている。

9) 于長春編『新旧會計準則差異實務導讀』中国財政經財出版社、2007年、1頁。

それに従い、中国の企業会計制度を1992年から2000年までの第一改革期の企業会計制度体系、2001年から2005年までの第二改革期の企業会計制度体系、および2006年から現在までの第三改革期の企業会計制度体系に区分することができる。

第一改革期から第三改革期にわたって、中国では利益観に基づく基本準則（概念フレームワーク¹⁰⁾）の構築が進められてきた。一般には、利益観として収益費用中心観と資産負債中心観を想定することができる。第一改革期と第二改革期では、収益費用中心観に基づいて会計処理を行っていた¹¹⁾。第三改革期における会計基準の主要な特徴の一つは、資産負債中心観に基づいて会計要素を定義し、貸借対照表の重要性を強調することである¹²⁾。

基本準則自体は会計基準ではないが、将来の基準設定に指針を与える基本概念の体系とされるため、会計基準設定機関が自ら設定した基本準則を尊重して基準の制定を行うことが求められる。異なる利益観のうち、どちらを前提とするかによって、研究開発費会計に対する考え方も変わる可能性がある。

本稿では、中国の研究開発費会計を検討するにあたって、次のような手順で進める。IIでは、

研究開発費会計の問題点を明らかにする。IIIからVでは、第一改革期から第三改革期までの中国の研究開発費の会計処理および開示状況について検討を行う。最後に、VIでは、本稿の研究成果について触れる。

II. 研究開発費会計の問題点

会計理論上では、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。研究開発費が問題となる理由として、以下の点が指摘された。

第一の問題は、いくつかの企業において研究開発に支出される金額が膨大なものになっているということである。第二の問題は、研究開発に支出された資金が、具体的にどのような成果を生み出したのかを明確に認識することが極めて困難であるという点である¹³⁾。

また、この問題が研究開発費の会計処理に反映されている。主要な研究開発費会計の現状を示したのが表1である。

研究開発費会計に関して完全に統一化した基準が存在するわけではなく依然として流動的である。しかし、米国の財務会計基準審議会（FASB）は、国際会計基準審議会（IASB）と

表1 主要な研究開発費会計の現状

	国	会計基準	会計処理
研究段階		下記の各会計基準	発生時費用計上。
開発段階	米 国	「FAS 2号研究開発費の会計」	発生時費用計上。
	日 本	「研究開発費等に係る会計基準」	原則的に発生時費用計上。
	中 国	「企業会計準則第6号－無形資産」	一定の条件を同時に満たす場合に、無形資産として認識できる。
	国際会計	「IAS38号－無形資産」	企業が一定の条件を全て立証できる場合に限り、無形資産として認識しなければならない。

10) 葛家澍 (2006)、葛家澍 (2007)、参照。

11) 栾莆贵「试论会计制度中的确认技术」『财务与会计导刊』2005年第1期、49頁。

12) 杜兴强「关于会计要素几个问题的思考」『上海立信会计学院学报』第21卷第4期、34頁。

13) Paul B.W. Miller and Rodney Redding, *FASB: the People, the Process, and the Politics*, Richard D. Irwin, Inc., 1986, p.79. (高橋治彦訳『The FASB 財務会計基準審議会－その政治的メカニズム－』同文館、1989年、117頁。)

のコンバージェンスプロジェクトを設置し、研究開発費の会計をコンバージェンス項目の一つとして検討している。また、日本の企業会計基準委員会（ASBJ）も同様に、IASB とのコンバージェンスプロジェクトの項目の一つとして検討している。中国財政部は、「会計準則6号」においてIASBと同じ処理を採用した。したがって、コンバージェンスの現状からみると、発生時費用計上から条件付きの資産計上へ移行している傾向は明らかである。

無形資産の会計方法を規定するフレームワークとして、大きく「取引アプローチ」と「評価アプローチ」の二つがある¹⁴⁾。取引アプローチとは、企業活動の中で発生した取引または事象と結び付けて資産の認識・測定をなし、期待便益との対応計算を想定する損益計算書指向のアプローチである¹⁵⁾。このアプローチに基づけば、取引が実施されたことを明示できない自己創設無形資産は、無形資産の認識が認められない。評価アプローチとは、貸借対照表の要素とそれぞれの経済的評価とが密接に関連し合っているとの仮定に立ち、異なった時点間の純資産の差額として利益が決定されるという貸借対照表指向のアプローチである¹⁶⁾。このアプローチに基づけば、資産の認識・測定は取引の存在とは独立して行われ、自己創設無形資産を含むすべての無形資産が認識可能となる¹⁷⁾。

しかし、今まで、研究開発費を資産計上することが認められるべきかどうかという問題については、あくまで伝統的な会計枠組みである取得原価主義と費用配分原則を前提とする、適切

な期間配分を実現するために必要な会計処理の内容が検討されただけであった¹⁸⁾。

また、中国における会計の国際化の特徴は、国際会計基準を完全に採択するわけではなく、自国の状況を十分に考慮した上で、コンバージェンスすることである。従って、中国の研究開発費会計の変遷を理解するために、まずその背景を考察し、次に理論的に検討する必要がある。また、当時の会計基準に基づいて、研究費・開発費の開示状況を明らかにする必要もある。

Ⅲ. 第一改革期における研究開発費の会計 (1992年～2000年)

1950年代と1960年代において、中国の会計制度は旧ソ連の会計制度に大きく影響を受け、旧ソ連の企業会計制度を全面的に継受して国営企業統一会計制度として成立した¹⁹⁾。その後、10年間の文化大革命を経て、1980年代初頭から多くの欧米の会計思想が中国会計界に紹介されるようになった²⁰⁾。特に米国の概念フレームワークや会計基準を中心に紹介・議論が行われた²¹⁾。

当時、中国会計の国際化に対して行われたアンケート調査によると、中国の会計基準に国際会計基準の取り込みは必要であるが、自国の状況を十分に、かつ優先的に考慮したうえで取り込むべきだという意見が多数であった²²⁾。また、中国の会計学者は欧米の会計思想を、1990年代からの中国の会計改革に取り入れた²³⁾。

そして、1992年に公表された「企業会計準則—基本準則」（以下、「基本準則1992」）は中国会

14) Tollington T., *Brand Assets*, John Wiley & Sons Ltd., 2002. (古賀智敏監訳『ブランド資産の会計』東洋経済新報社、2004年、41～46頁。)

15) 古賀智敏『知的資産の会計—マネジメントと測定・開示のインターアクション』東洋経済新報社、2005年、65頁。

16) 前掲書、65頁。

17) 前掲書、65頁。

18) 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。

19) 謝少敏、前掲書、69頁。

20) 康均（2000）、孫争・賀建剛（2008）、参照。

21) 葛家澍「新中国会计理论发展要略」『上海经济管理干部学院学报』第5卷第5期、2007年、51頁。

22) 曲晓辉・陈峰「关于我国会计国际化的实证研究」『会计研究』1993年第3期、7頁。

23) 康均（2000）、葛家澍（2007）、孫争・賀建剛（2008）、参照。

計国際化の最初の成果であった²⁴⁾。また、1993年7月1日から「基本準則1992」を中心とする新しい会計規制体系が実施された。

1. 「基本準則1992」

「基本準則1992」では、利益が「企業が一定期間における経営成果である…収益から原価を引いた差額である」（第54条）と定義される。これは、収益費用中心観に該当する考え方である。つまり、当該利益観においては、企業が達成した成果（収益）と費やされた努力（費用）が、期間的に対応させるプロセスによって、収益と費用の差額として利益を算定するのである。故に、利益測定を「収益とそれに関係する原価・費用は相互に対応させる」（第17条）プロセスとして説明する。

続いて、「基本準則1992」によれば、資産とは、「企業が所有または支配する貨幣で計量できる経済的資源をいい、各種の財産・債権とその他の権利」（第22条）である。負債とは、「企業が承認した貨幣で計量可能な、資産あるいは役務で償還すべき債務」（第34条）である。また、所有者持分とは、「企業への投資者が企業の純資産に対する所有権」である（第38条）。

しかし、収益費用中心観においては、収益の計算が重視され、資産概念はあるものの、資産として認識されているのではなく、収益と費用の「対応」から外れたものがストックとされているのである²⁵⁾。

その後、「基本準則1992」第22条資産の定義に続いて、資産を「流動資産、長期投資、固定資産、無形資産、繰延資産およびそのほかの資産」に区分した（第23条）。収益費用中心観においては、経済的資源の増減による裏づけがないにもかかわらず、「歪曲されない」期間損益

計算を行うために、繰延資産が貸借対照表に計上される。

このように、第一改革期の中国会計準則の特徴は次のようになる。

- (1) 利益は企業の経営成果の測定値であり、一期間の収益と費用との差額に基づいて計算される。
- (2) 収益費用が支配的概念となるので、収益と費用の対応プロセスが重視され、資産が未費消原価として定義される。
- (3) 企業の経済的資源を表さない項目でも積極的に貸借対照表に記載される。

2. 研究開発費の会計

中国財政部は「基本準則1992」に基づいて、1998年に「株式会社企業会計制度」を公表した。当該会計制度の第1701号項目「無形資産」によれば、研究開発費は発生時に費用として処理する。

一方、国際会計基準委員会（IASB）は、1998年にIAS38号「無形資産」（以下、IAS38, 1998）を公表した²⁶⁾。この基準によって、研究開発活動は研究段階と開発段階に区別された（IAS38, 1998, par.40）。研究段階における支出は発生時に費用として認識しなければならない（IAS38, 1998, par.42）。開発段階における支出は、企業が一定の条件を全て立証できる場合に限り、無形資産として認識しなければならない（IAS38, 1998, par.45）。

そして、無形資産は、取得原価で当初測定しなければならない（IAS38, 1998, par.22）。当初認識後の測定は、原価方式と再評価方式という二つの方法で処理される。「標準処理（benchmark treatment）」としての原価方式は、取得原価から償却累計額と減損累計額を控

24) 谢诗芬・张荣武「入世后中国特色财务会计概念框架的构建」『财务与会计导刊』2003年第2期、4页。

25) 罗莉・张亚连「基本准则会计理论与会计实务的桥梁—利润表会计要素及相关概念的辨析」『现代会计与审计』2006年第2卷第9号、25页。

26) それまで研究開発費について規定していた国際会計基準改訂第9号「研究開発費の会計」はIAS38号に統合されて失効した。

表2 第一改革期における中国、米国と国際会計基準における研究開発費会計の主な相違点

	中国	米国	国際会計基準
	株式会社 企業会計制度 (1998)	FAS2 (1974)	IAS38 (1998)
定義	なし	研究とは、新知識の発見を目的とする計画的調査又は批判的研究であり、そのような知識が、新しい製品やサービス(以下「製品」という)または新しい生産方法や技術(以下「生産方法」という)を開発し、あるいは既存の製品や生産方法に著しい改良をもたらすのに役立つことを期待して行う活動をいう(par.8(a))。	研究とは、新しい科学的又は技術的知識及び理解を得ることを期待して企てられた独創的で計画的な調査をいう(par.7)。
		開発とは、研究成果又はその他の知識を、その意図は販売又は利用のいずれにあろうとも、新しい製品や生産方法についての計画若しくは設計、又は既存の製品や生産方法を著しく改良するための計画若しくは設計の形で具体化することである。それには、代替製品の構想、設計又は実験、模型の製作及び実験設備の運転は含まれるが、既存の製品、生産工程、製造方法及びその他の継続的操業に対する日常的な、又は定期的な変更は、たとえその変更が改良をもたらすとしても、含まれない。また、市場調査又は市場における実験活動も含まれない(par.8(b))。	開発とは、商業生産又は使用の開始に先立って、研究成果又はその他の知識を新しいか若しくは実質的に改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスの生産計画、若しくは設計へ具体化することをいう(par.7)。
分類	なし	なし	研究段階と開発段階(par.40)。
会計処理	発生時費用計上 (第1701号項目)。	発生時費用計上(par.12)。	研究段階：発生時費用計上(par.42)。 開発段階：企業が一定の条件を全て立証できる場合に限り、無形資産として認識しなければならない(par.45)。
測定	なし	なし	「標準処理」：原価方式(par.63)。 「代替方式」：再評価方式(par.64)。

除する方式である(IAS38, 1998, par.63)。「代替方式(alternative treatment)」の再評価方式は、再評価日の公正価値から再評価日以後の一切の償却累計額および減損累計額を控除した再評価額で測定する方式である(IAS38, 1998, par.64)。

また、1974年にFASBが公表したFAS2号「研究開発費の会計」(以下、FAS2)によれば、研究開発費は、すべて発生したときに、費用計上されなければならない(FAS2, par.12)。したがって、第一改革期において、FAS2が

中国の研究開発費の会計処理に対して大きく影響したと指摘できる。

このように、第一改革期における中国の研究開発費会計と、FAS2とIAS38(1998)における研究開発費会計との主な相違点を表2にまとめている。

3. 研究開発費の開示

「株式会社企業会計制度」において、研究開発費に関する開示の規定はなかった。そして、1995年から1999年の間に上海株式市場での上場

企業（A株²⁷⁾）に対する調査によれば、研究開発費に関する情報を開示した上場企業はなかった²⁸⁾。

IV. 第二改革期における研究開発費の会計 (2001年～2005年)

2001年11月に中国は世界貿易機構（WTO）に加盟した。WTOの加盟に伴う社会環境、特に経済環境は大きく変化した。WTO加盟後の社会環境の変化に適合するために、中国会計の国際化が推し進められ、国際会計基準とのコンバージェンスは重視された²⁹⁾。2000年12月に公表され、2001年1月1日に施行された「企業会計制度」はこの社会環境変化の中から生まれた制度である。そして、当該制度は会計認識・測定及び開示の統一的な指針として、2005年までに金融企業及び小企業を除くすべての企業に適用される事となった。

1. 「企業会計制度」

まず、「企業会計制度」において、利益とは、「一定会計期間における経営成果であり…収益と原価の差額」である（第106条）。また、第11条基本原則の第9項「費用配分の原則」と第10項「取得原価主義」は変更なかった。よって、基本的に収益費用中心観に該当する考えである。

続いて、資産は、「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」（第12条）として改めて定義された。負債は、「企業の過去における取引または事象から生じる義務であり、この義務の履行によって企業に経済的便益の流出をもたらすことが予測される」（第66条）。また、資産と負債の定義に基づいて、所有者持分は定義された。所有者持分とは、「所有者が企業の資産

の中で所有する経済的利益であり、企業の資産から負債を控除した後の金額」（第79条）である。

その後、第13条では、「企業の資産はその流動性により流動資産、長期投資、固定資産、無形資産およびその他の資産からなる」と規定されており、「基本準則1992」第23条の資産分類に含まれていた「繰延資産」項目は削除された。

このように、第二改革期の中国会計準則の特徴は次のようになる。

- (1) 「企業会計制度」では、収益と費用との差額として利益が測定された。
- (2) 資産概念が提示されたのちに、当該概念に基づいて、負債と所有者持分概念が導き出された。
- (3) 繰延資産項目は資産分類の中から削除された。

2. 研究開発費の会計

第二改革期においては、無形資産に関する会計基準が二つ存在した。一つは「企業会計制度」の第6節「無形資産およびその他の資産」であり、もう一つは2001年に公表された「企業会計準則—無形資産」であった。研究開発費の会計処理について、二つの基準は、1998年に公表された「株式会社企業会計制度」と同じであった。両者とも研究開発費を発生時に費用として処理すると規定した。

3. 研究開発費の開示

「企業会計準則—無形資産」第22条によれば、企業は、無形資産の償却年数、期首および期末における帳簿残高、変動の状況と原因、また、減損引当金に関する情報を開示しなければならない。第二改革期において、上海株式市場での上場企業（A株）の研究開発費に関する開示状況を示したのが表3である。

27) A株とは、中国の国内市場において人民元で取引される株式である。

28) 薛云台・王志台(a)「R&D的重要性及其披露方式的改进」『会计研究』2001年第3期、20頁。

29) 董成「会计环境变迁与会计改革」『财务与会计导刊』2004年第2期、19頁。

表3 2003年～2005年上場企業（A株）研究開発費の開示状況³⁰⁾（単位：社）

年 度	サンプル ³¹⁾ 総数	研究開発費の開示企業数	研究開発費の開示企業が占める比率
2003	202	32	15.8%
2004	202	36	17.8%
2005	202	51	25.3%

既に述べたように、1990年代では、研究開発費に関する情報を開示した上場企業はなかった。それに比較して、第二改革期において、研究開発費に関する情報の開示率は最高25.3%（2005年）に達し、毎年増加する傾向が見られた。また、2005年の上場企業の財務報告書に対する調査によれば、研究開発費を開示していなかった企業の多くは脚注の部分で自社の研究開発費が増加していると言及した³²⁾。

V. 第三改革期における研究開発費の会計 (2006年～現在)

2001年に WTO に加盟した中国にとって、2006年は国内市場完全開放の5年間猶予期間の最後の年であった。経済の国際化に向けて市場開放政策がさらに進められた。また、経済及び資本市場のグローバル化により、有用性と透明性のより高い、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。そのため、会計の領域においては、コンバージェンスがさらに推し進められた。

2005年10月に中国財政部スタッフは国際会計基準審議会スタッフとの間で中国の企業会計準則と国際会計基準とのコンバージェンスについて、数回にわたって全面的に検討した。同年11

月8日に、中国財政部王軍副部長と国際会計準則審議会のトゥイーディー議長との間で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³³⁾。2006年2月に中国財政部は「企業会計準則」を公表した。この会計準則は基本準則と38項目の具体準則から構成されている。基本準則については、2007年1月1日よりすべての企業を対象に適用される。具体準則については、2007年1月1日より上場企業を対象に適用、そのほかの企業に対しても適用が奨励される³⁴⁾。

1. 「基本準則2006」

「企業会計準則—基本準則2006」（以下、「基本準則2006」）において、まず資産とは、「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資源」（第20条）である。続いて、負債とは「企業の過去における取引または事象から生じる、企業に経済的便益の流出をもたらすことが予測される企業の現在の義務」（第23条）である。資産・負債の定義に基づいて、所有者持分は定義された。所有者持分とは、「企業の資産から負債を控除した後、所有者が保有する残り

30) 朱其俊・钱永珂「新会计准则对我国上市公司研发费用披露影响的研究」『现代管理科学』2007年第6期、35页。

31) サンプル：パソコン、ソフトウェア、通信、電気機器、医薬品、製造業、農業、生物科学産業などの202社。

32) 朱其俊・钱永珂、前掲稿、36頁。

33) 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).

34) 財政部「財政部关于印发《企业会计准则第1号—存货》等38项具体准则的通知」财会〔2006〕第3号

http://www.mof.gov.cn/caizhengbuzhuzhan/zhengwuxinxi/caizhengwengao/caizhengbuwengao2006/caizhengbuwengao2006/200805/t20080519_23694.html（参照 2008年9月10日）。

の持分」（第26条）である。

収益が「所有者持分の増加…経済的便益の流入」（第30条）であり、費用が「所有者持分の減少…経済的便益の流出」（第33条）である。また、利益は、「収益から費用を控除した後の純額、当期利益に直接に計上された利得および損失が含まれる」（第37条）として定義された。

このように、まず資産の定義が提示され、その定義に基づき、ほかの財務諸表要素の定義が演繹的に導き出されているのである。つまり、「基本準則2006」では、資産負債中心観に該当する考えを重視し、定義された財務諸表要素の本質はすべて、資産の本質である将来の経済的便益に収斂するということである³⁵⁾。

「基本準則2006」は「経済的便益の流入」という意味での資産性を資産認識のスクリーンとして用いる。このスクリーンを通して、これを有する項目は資産として認識し、有さない項目は資産としての認識が制限されるという結果になるのは明らかである。

企業が研究開発活動を行う目的は、理論的には将来の経済的便益をもたらすことである。さらに、多くの研究によって研究開発活動が企業において将来の経済的便益をもたらす効果を有することが既に証明された³⁶⁾。ゆえに、研究開発費は経済的便益をもたらす可能性が高いという要件を満たすと解釈できるはずである。

このように、資産負債中心観に基づけば、研究費・開発費は「将来の経済的便益」という資産性のスクリーンを通し、資産性があると認められる部分のみが無形資産として認識される³⁷⁾。それに対して、収益費用アプローチに基づけば、将来の経済的便益があっても、研究開発費は無形資産として認識されず、繰延資産として処理される。研究開発費が繰延資産として処理

されることは、あくまで適切な期間損益計算のための特例としての資産であり、無形資産とは区別すべきである。

2. 研究開発費の会計

「会計準則6号」では、はじめて明確に研究と開発が定義された（第7条）。また、研究と開発活動の特徴に基づいて、はじめて研究開発活動を研究段階と開発段階に区別した（第7条）。研究段階における支出は、発生時に費用として認識する（第8条）。このように規定されたのは、研究段階では、将来の経済的便益を生み出す無形資産が存在する可能性が高いことを立証できないためである³⁸⁾。

開発段階における支出は（a）～（e）までの五つの条件を全て満たす場合に無形資産として認識できる（第9条）。

（ア）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という要件である。

〈主観的要件〉

（a）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。

〈客観的要件〉

（b）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。

（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

35) 罗莉・张亚连、前掲稿、26頁。

36) Sougiannis (1994)、Lev and Sougiannis (1996)、Aboody and Lev (2001)、赵德武 (2006)、参照。

37) 徳賀芳弘「会計における利益観－収益費用中心観と資産負債中心観」斎藤静樹編『会計基準の基礎概念』中央経済社、2002年、160～161頁。

38) 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、100頁。

中国における研究開発費の会計

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。

- (イ) 当該資産の原価が信頼性をもって測定できる。
 - (e) 当該無形資産の開発段階に帰属する支出が信頼性をもって測定できる。
- 一方、IASB は2004年にIAS38 (1998) の改

訂版 (以下、「改訂IAS38 (2004)」) を公表した。しかし、研究開発費の会計処理に関して、「改訂IAS38 (2004)」では変更がなかった。2006年に、IASBは「改訂IAS38 (2004)」をさらに改訂し、その改訂版 (以下、「改訂IAS38 (2006)」) を公表した。しかし、研究開発費の会計処理に関しては、2004年の改訂版と変わら

表4 中国における研究開発費会計の変遷及び米国会計基準、国際会計基準との相違点

時期	中国			米国 (1974年)	国際会計基準 (2006年)
	第一改革期 (1992-2000)	第二改革期 (2001-2005)	第三改革期 (2006-現在)		
関連制度	「株式会社企業会計制度」	「企業会計制度」 「企業会計準則-無形資産」	「企業会計準則第6号-無形資産」	FAS 2号「研究開発費の会計」	改訂IAS38-「無形資産」
定義	なし	なし	研究とは、新たな科学または技術的知識を得て、理解するために行われる独創的かつ計画的な調査をいう (第7条)。	研究とは、新知識の発見を目的とする計画的調査又は批判的研究であり、そのような知識が、新しい製品やサービス (以下「製品」という) または新しい生産方法や技術 (以下「生産方法」という) を開発し、あるいは既存の製品や生産方法に著しい改良をもたらすのに役立つことを期待して行う活動をいう (par.8(a))。	研究とは、新しい科学的又は技術的知識及び理解を得ることを期待して企てられた独創的で計画的な調査をいう (par.8)。
			開発とは、商業的な生産または使用の前において、その研究成果またはその他知識を特定の計画または設計に応用し、新規の実質的に改良された材料、装置、製品等を生産することをいう (第7条)。		
分類	なし	なし	研究段階と開発段階 (第7条)。	なし	研究段階と開発段階 (par.52)。
処理	発生時費用処理 (第1701号項目)。	発生時費用処理 (「企業会計準則-無形資産」第13条)。	研究段階: 発生時費用処理 (第8条)。	発生時費用処理 (par.12)。	研究段階: 発生時費用処理 (par.54)。
			開発段階: 一定の条件を満たす場合に無形資産として認識できる (第9条)。		開発段階: 開発から生じた無形資産は、企業が一定の条件を全て立証できる場合に限り、認識しなければならない (par.57)。
測定	なし	なし	原価方式 (第12条)。	なし	原価方式 (par.74)。 再評価方式 (par.75)。

なかった。

ところで、「会計準則6号」は「改訂IAS38(2006)」と比較して、違いがみられる。まず、「改訂IAS38(2006)」では、開発から生じた無形資産は、企業が一定の条件を全て立証できる場合に限り、認識しなければならない³⁹⁾。すなわち、強制的に計上する。それに対して、中国の「会計準則6号」においては、開発段階における支出は、一定条件を満たす場合には、無形資産として認識できる⁴⁰⁾と規定している。すなわち、強制的な計上ではなく、任意計上の方針を採用している。

続いて、当初認識後の測定については、「会計準則6号」は原価方式しか認めていないが、「改訂IAS38(2006)」は原価方式と再評価方式を認めている。再評価方式として、当初認識の後、無形資産は、再評価日の公正価値から再評価日以後の償却累計額および減損累計額を控除した再評価額で認識すべきである(IAS38, 2006, par.75)。しかし、公正価値は活発な市場を参照して決定しなければならない(IAS38, 2006, par.75)。また、他の技術を利用して公正価値を決めてはいけない⁴¹⁾。要するに、活発

な市場が存在する無形資産のみ、公正価値で評価することができる⁴²⁾。このように、多くの無形資産は活発な市場が存在せず⁴³⁾、結果的に再評価方式が採用されないと考えられる。

そして、「改訂IAS38(2006)」では、再評価方式の適用を認めているにもかかわらず、自己創設無形資産は活発な市場が存在する可能性は非常に低いため⁴⁴⁾、開発から生じる無形資産に対しては適用しにくいと判断できる。また、再評価方式が適用される事例は実務上存在しないと考えられる⁴⁵⁾。

第一改革期から第三改革期までの中国における研究開発費会計の変遷及び米国と国際会計基準との相違点を示したのが表4である。

3. 研究費・開発費の開示

企業は、費用計上された研究費・開発費、および無形資産として認識された開発費に係る支出金額を開示しなければならない(「会計準則6号」第24条)。2007年は、2006年に公表された「企業会計準則」が実施された最初の年であった。中国財政部は当該準則の実施状況について、上海と深圳の株式市場に上場する企業1,570社

39) 改訂 IAS38 (2006) では、開発段階における支出について「an intangible asset arising from development shall be recognized if, an entity can demonstrate all of the following: ...」(par.57) という表現が使われた。この表現に対する中国財政部会計委員会の解釈は「应予确认」である。すなわち、「認識すべきである」という意味である。ASBJ が2007年に公表した「研究開発費に関する論点の整理」では、同じ表現に対する解釈は主に二つある。ひとつは(無形資産として)「認識すべきである」、もうひとつは「認識しなければならない」である。また、多数の先行研究において、「認識しなければならない」という表現は、よく使われている。それゆえ、改訂 IAS38 (2006) では、一定条件を満たす場合に開発費に対して、「強制認識」を採用することが判断できる。本稿では、「認識しなければならない」という表現を使う。

40) 「会計準則6号」において、開発段階における支出に関して、以下のように表現する。「企业内部研究开发项目开发阶段的支出、同时满足下列条件的、才能确认为无形资产。」「才能确认为」という中国語の意味は「認識できる」ということである。また、中国財政部会計局が2007年に公表した『企業会計準則解説2006』において、同じことに対して「可以确认为无形资产」と表現した。つまり、「無形資産として認識してもよい」という意味である。以上のことから、「強制」ではなく、「任意」であることがわかる。そのため、本稿では、中国の開発段階における支出は強制計上ではなく、任意計上の方針を採用していると判断する。

41) International Accounting Standards Committee, Exposure Draft E60 *Intangible assets*, IASC, 1997, par.88.

42) *Ibid.*, par.89.

43) 財政部会計司编写組、前掲書、97頁。

44) International Accounting Standards Board, International Accounting Standard No.38, *Intangible Assets*, IASB, revised 2004, par.BCZ44.

45) 西村優子「国際会計基準による研究開発費の会計」『経営論集』第51号、287頁。

表5 2007年度上場企業（医薬品・生物科学）における開発費の開示状況（単位：社）

年 度	サンプル総数	開発費を無形資産として 計上する企業の数	開発費を無形資産として 計上する企業が占める比率
2007	54	16	29.6%

を対象に調査を行った⁴⁶⁾。1,570社上場企業のうち、8.73%を占める研究費、及び開発費を開示した137社は、主に機械製造、医薬品産業及びIT産業に集中している。

また、1,570社のうち、85%の上場企業が開発費の資産計上の条件について開示していた。本稿では、上海の株式市場における上場企業（A株）844社の2007年度財務報告書に対して調査を行った。多くの企業が開発費の資産計上の条件を開示していたが、大部分は開発費を無形資産として計上していなかった。その中で、研究開発活動を重視する医薬品・生物科学産業のすべての上場企業54社が開発費の無形資産計上の条件を開示し、うち16社⁴⁷⁾は開発費を無形資産として計上していた。

VI. おわりに

本稿では、中国の会計制度の国際化を三期に区分して、第一改革期から第三改革期における中国の研究開発費会計について検討を行った。1990年代から中国は、多くの欧米の会計思想を会計改革に取り入れた。第一改革期では、1992年に公表された「基本準則1992」が中国の会計改革の最初の成果であり、収益費用中心観であった。また、当時の研究開発費の会計は発生時費用処理であった。

第二改革期では、2001年に中国はWTOに加

盟し、社会環境、経済環境が大きく変化した。周知のように、会計は社会環境の産物であり、社会環境の中から生まれ、そして発展していく⁴⁸⁾。つまり、会計は一定の社会環境を反映しなければならない上に、一定の社会環境によって制限される。これらの環境の変化を背景に、中国会計基準と国際会計基準とのコンバージェンスはさらに重視された。「企業会計制度」はこの背景の下で生まれた制度であり、収益費用中心観であった。第二改革期において、研究開発費の会計は発生時費用処理であり、一部の上場企業は研究開発費に関する情報を開示した。第三改革期では、2006年に中国財政部は「企業会計準則」を公表し、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。資産負債中心観に基づいて会計要素を定義し、貸借対照表の重要性を強調することが当該準則の特徴であった。「会計準則6号」では、初めて明確に研究と開発が定義され、研究開発活動が研究段階と開発段階に区分された。そして、研究費は発生時に費用として処理しなければならないとし、開発費は一定の条件を同時に満たす場合に無形資産として認識できるとされた。しかし、第三改革期における研究費・開発費の開示状況は十分に改善されておらず、開示企業数は依然として少ないことが指摘できる。

中国における会計の国際化の特徴は、国際会計基準を完全に採択するわけではなく、自国の

46) 財政部会計司「关于我国上市公司2007年执行新会计准则情况的分析报告」

http://www.casc.gov.cn/gnxw/200807/t20080710_749492.htm、(参照 2008年9月10日)。

47) 山西亚宝药业集团股份有限公司、上海交大昂立股份有限公司、上海复星医药集团有限公司、天津天士力制药股份有限公司、天津天药业股份有限公司、北京双鹤药业股份有限公司、西藏诺迪康药业股份有限公司、昆明制药集团股份有限公司、重庆太实业集团股份有限公司、广东肇庆星湖生物科技股份有限公司、哈药集团股份有限公司、华北制药股份有限公司、河南太龙药业股份有限公司、浙江康恩贝制药股份有限公司、上海现代制药股份有限公司、健康元药业集团股份有限公司。

48) 马玉珍「中国会计向全球化方向迈进的历史政策研究」『财务与会计导刊』2003年第4期、6页。

状況を十分に考慮した上で、コンバージェンスすることである。すなわち、中国の状況に適合する部分のみを取り入れることである。中国における研究開発費の会計の変遷もその考えを反映していることが本稿により明らかになった。

参考文献

（中国語）

- 财政部『企业会计准则－基本准则』中国财政部、1992年。
- 财政部『企业会计准则』中国财政部、2000年。
- 财政部『企业会计准则－基本准则』中国财政部、2006年。
- 财政部『企业会计准则第6号－无形资产』中国财政部、2006年。
- 财政部「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」财会〔2006〕第3号
http://www.mof.gov.cn/caizhengbuzhuzhan/zhengwuxinxi/caizhengwengao/caizhengbuwengao2006/200805/t20080519_23694.html（参照 2008年9月10日）。
- 财政部会计司编写组『企业会计准则解说2006』人民出版社、2007年。
- 财政部会计司「关于我国上市公司2007年执行新会计准则情况的分析报告」
http://www.casc.gov.cn/gnxw/200807/t20080710_749492.htm、（参照 2008年9月10日）。
- 杜兴强「关于会计要素几个问题的思考」『上海立信会计学院学报』第21卷第4期、30～37页。
- 董成「会计环境变迁与会计改革」『财务与会计导刊』2004年第2期、18～19页。
- 葛家澍「论美国的会计概念框架与我国的基本会计准则」『厦门大学学报哲学社会科学版』2006年第4期、5～11页。
- 葛家澍「新中国会计理论发展要略」『上海经济管理干部学院学报』第5卷第5期、2007年、46～51页。
- 康均「新中国会计思想发展述评」『重庆商学院学报』2000年第5期、64～67页。
- 刘玉延「关于企业会计准则体系几个具体问题的说明」中国财政部会计司
http://tfs.mof.gov.cn/kjs/zhengwuxinxi/lingdaojianghua/200807/t20080709_56581.html
 （参照 2008年9月5日）。
- 罗莉・张亚连「基本准则会计理论与会计实务的桥梁－

利润表会计要素及相关概念的辨析」『现代会计与审计』2006年第2卷第9号、23～28页。

- 栾蕾贵「试论会计制度中的确认技术」『财务与会计导刊』2005年第1期、49～51页。
- 黎玉琴「中国不同时期无形资产会计准则及无形资产信息披露内容的比较研究」『现代会计与审计』2006年第2期第9号、34～40页。
- 马玉珍「中国会计向全球化方向迈进的历史政策研究」『财务与会计导刊』2003年第4期、4～8页。
- 曲晓辉・陈峰「关于我国会计国际化的实证研究」『会计研究』1993年第3期、3～7页。
- 孙铮・贺建刚「中国会计研究发展：基于改革开放三十年视角」『会计研究』2008年第7期、7～15页。
- 邵红霞・方军雄「我国上市公司无形资产价值相关性研究－基于无形资产明细分类信息的再检验」『会计研究』2006年第12期、25～32页。
- 王军「开启共赢格局共谱趋同篇章－在新兴市场与转型经财国家会计国际趋同研讨会上的致辞」中国财政部会计准则委员会、2007年7月
http://www.casc.gov.cn/ldjh/200805/t20080507_701239.htm、（参照 2008年8月29日）。
- 薛云台・王志台(a)「R&D的重要性及其披露方式的改进」『会计研究』2001年第3期、20～26页。
- 薛云台・王志台(b)「无形资产信息披露及其价值相关性研究」『会计研究』2001年第11期、40～47页。
- 谢诗芬・张荣武「入世后中国特色财务会计概念框架的构建」『财务与会计导刊』2003年第2期、4～5页。
- 于长春编『新旧会计准则差异实务导读』中国经济出版社、2007年。
- 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年全国科学技术费用支出统计公报）」
http://www.gov.cn/gzdt/2007-09/13/content_747559.htm、（参照 2008年1月20日）。
- 张铁铸・周红「R&D支出会计处理的国际比较与借鉴」『证券市场导报』2007年第4期、28～34页。
- 朱其俊・钱永珂「新会计准则对我国上市公司研发费用披露影响的研究」『现代管理科学』2007年第6期、35～40页。
- 赵德武「企业无形资产与其未来业绩相关性」『研究资本市场与公司财务有关问题的理论分析与实证研究』西南财经大学出版社、2006年、187～198页。
- （英語）
 Aboody D. and Lev. B., *R&D Productivity in the*

- Chemical Industry*, Working paper, New York University, 2001.
- Blair M. and Steven Wallman, “The Growing Intangibles Reporting Discrepancy,” *Intangible Assets: Values, Measures, and Risks*, John R.M. Hand and Lev Baruch, Oxford University Press, 2003, pp.451-469.
- Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No.2, *Accounting for Research and Development Costs*, FASB, 1974.
- 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).
- International Accounting Standards Committee, International Accounting Standard No.38, *Intangible Assets*, IASC, 1998.
- International Accounting Standards Board, International Accounting Standard No.38, *Intangible Assets*, IASB, revised 2004.
- International Accounting Standards Board, International Accounting Standard No.38, *Intangible Assets*, IASB, revised 2006.
- International Accounting Standards Committee, Exposure Draft E60, *Intangible assets*, IASC, 1997.
- Lev. B. and Sougiannis. T., “The capitalization, amortization, and value-relevance of R&D,” *Journal of Accounting and Economics*, Vol.21, No.1, 1996, pp.107-138.
- Paul B.W. Miller and Rodney Redding, *FASB: the People, the Process, and the Politics*, Richard D. Irwin Inc., 1986. (高橋治彦訳『The FASB 財務会計基準審議会—その政治的メカニズム—』同文館、1989年。)
- Sougiannis T., “The Accounting Based Valuation of Corporate R&D,” *The Accounting Review*, Vol. 69, No. 1, 1994, pp.44-68.
- Tollington T., *Brand Assets*, John Wiley & Sons, Ltd., 2002. (古賀智敏監訳『ブランド資産の会計』東洋経済新報社、2004年。)
- (日本語)
 伊藤邦雄編『無形資産の会計』中央経済社、2006年。
 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、29～40頁。
 企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」1999年。
 企業会計基準委員会「研究開発費に関する論点整理」2007年。
http://www.asb.or.jp/html/documents/summary_issue/kenkyukaihatsu/kenyukaihatsu.pdf (参照 2008年7月29日)。
 企業会計基準委員会訳『国際財務報告基準書2004』レクシスネクシス・ジャパン株式会社、2005年。
 古賀智敏『知的資産の会計—マネジメントと測定・開示のインターアクション』東洋経済新報社、2005年。
 近藤弘監修『中日対訳中国企業会計準則』中央経済社、2007年。
 謝少敏『中国の企業会計制度』創成社、1997年。
 徳賀芳弘「会計における利益観—収益費用中心観と資産負債中心観」斎藤静樹編『会計基準の基礎概念』中央経済社、2002年、147～177頁。
 西村優子「国際会計基準による研究開発費の会計」『経営論集』第51号、281～295頁。
 日本公認会計士協会・国際委員会訳『米国 FASB 財務会計基準書外貨換算会計他』同文館、1984年。
 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。

追記

譚鵬氏の研究は、産業研究所内規により福井幸男本学商学部教授（産業研究所長）と井上達男本学商学部教授の両名を論文審査委員に委嘱し2008年11月21日に両名から審査（面接含む）を受けている。（編集委員会）