

【論説】

北東アジアにおける研究開発費会計基準

一日中韓三カ国会計基準の統合化へ向けて一

宮原裕一

目 次

- I はじめに
- II 国際的統合状況
- III 国際基準
- IV 日中韓の会計基準
- V おわりに

I はじめに

近年、会計基準の国際的統合化（convergence）が急速に進展している。そのような進展状況のなかでも、研究開発費会計に関する会計規定は未だに統合を迎えていない長年の研究課題である。詳細は第II章で述べるが、統合化議論以前の会計基準の調和化（harmonization）プロジェクトにまで遡る研究課題の1つである。

さて、具体的に会計規定として如何なる点に相違点があるかについて明示する必要がある。そこで拙稿（2007）において、主要国における研究開発費の規模から考え、日本基準（「研究開発費等に係る会計基準」）および米国基準（「研究開発費会計」）および関連する規則を考察し、またEU領域内の多数の国で適用されている国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）基準¹⁾を考察対象として整理した。ただし、拙稿（2007）では会計規定の整理のみで具体的相違点について考察していなかった。そこ

北東アジアにおける研究開発費会計基準(宮原)

で、当該点について本稿で展開することを目的としたい。

また、国際的な会計基準の統合下における日本の会計基準という国際的な視点で研究を展開してきたが、アジア、特に北東アジア(日本・中国・韓国)の会計基準の中での日本の会計基準という北東アジアの視点で研究を展開しようとするのが本稿における新たな試みであり、本研究の有する貢献部分である。このような研究の展開は、先行研究(例えば、西澤(1997);西村(2001)など)と比較して次の点で研究価値が存在すると考えられる。すなわち、①近年の会計基準改廃について更新が行われること、②日中韓の会計基準設定主体による統合化会議が進展しており、現状としての研究開発費会計基準の相違点等を明示することに意義があること、などの点で研究的意義が見いだされる。なお以下では、米国の財務会計基準審議会をFASB、日本の企業会計基準委員会をASBJ、中国の企業会計基準委員会をCASC、韓国の企業会計基準委員会をKASBと表記して区別する。

そこで本稿は、次のような研究課題をもって考察する。すなわち、①研究開発費会計基準の国際的統合化状況を明らかにすること、②会計基準統合化状況の中でも北東アジアの研究開発費会計基準の統合化状況を明らかにすることを研究課題とする。このような考察を通じて、研究開発費会計に関する会計規定の統合化過程の基礎資料に資するものとしたい。

本稿は次のような手順で研究を進める。第Ⅱ章では研究開発費会計基準の国際的統合化状況を考察し、第Ⅲ章では国際的な会計基準の統合化状況を考察し、第Ⅳ章では北東アジアの研究開発費会計基準の統合化状況を考察し、最後に本稿から導出された結論および今後の研究課題について触れることとする。

Ⅱ 国際的統合状況

研究開発費会計基準の国際的統合状況を明らかにするにあたって、次のような手順で進める。まず第1節では、これまでの研究開発費会計基準の国際

的統合化プロジェクトの動向を考察する。次に第2節では、国際的な統合化の下での日中韓の統合化プロジェクトの動向を考察する。

1 国際的統合化プロジェクトの動向

研究開発費会計基準が国際的統合（調和）の対象とされた起点は、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee: IASC）が1989年に公表した国際会計基準公開草案第32号（International Accounting Standard E32: IAS E32）「財務諸表の比較可能性（Comparability of Financial Statements）」まで遡る。さらに、1990年に公表されたIAS E32趣意書（Statement of Intent）「財務諸表の比較可能性」においても、研究開発費の国際的調和が課題となった（IASC（1990），Appendix2,3）。

その後2002年9月18日のノーウォーク合意において、米国基準とIASBの研究開発費会計基準とでは会計実務において国際的に乖離が大きい点から、統合化プロジェクト対象として研究開発費会計基準の国際的統合が課題となり²⁾、現在まで解決されていない研究課題の1つとなっている。

2 日中韓の動向

2005年9月7日、中国西安において日中韓の会計基準設定主体およびIASBなどのオブザーバー³⁾出席の下で「第5回日中韓三カ国会計基準設定主体会議における共通理解に関する覚書」を作成し、日中韓の会計基準設定主体は次の3点を合意した（ASBJ（2005）邦訳）。

① IASBの努力を支援

グローバル化する経済環境下において、会計基準の国際的コンバージェンス⁴⁾が不可逆的な潮流であることを認識し、高品質かつグローバルに受入可能な単一の会計基準を開発するというIASBの努力を支援する。

② 実務的課題を解決していく

各国会計基準の設定とその国際的なコンバージェンスに向けた努力の過程で直面する実務的課題を、各国資本市場での持続的テストを経ながら解決し

図表 1 ASBJ の研究開発費会計基準統合化計画（2007 年 12 月）

2007 年 10～12 月	2008 年 4～6 月	2008 年 10～12 月	IASB と FASB の 動向を踏まえ対応
論点整理・検討状況整理	公開草案	会計基準・適用指針等	

出典）ASBJ（2007）に基づき作成。

ていくことを確認した⁵⁾。

③ジョイント・ワーキング・グループ設置

各専門スタッフで構成されるジョイント・ワーキング・グループの立ち上げを決定した⁶⁾。

すなわち、日中韓の会計基準設定主体はIASBの会計基準と完全に統合化を図ることまでは合意していないが、少なくともIASBの会計基準との収斂へ向けて取り組むことが明確に示された。

さらに2008年10月9・10日、中国北京において日中韓の会計基準設定主体およびIASBなどのオブザーバー⁷⁾出席の下で「第8回日中韓会計基準設定主体会議」が開催され、国際的なコンバージェンスへの対応などの進展について意見交換が行われ、金融危機を乗り越えるべく協力して最善の努力を払うことで意見の一致を見た（ASBJ（2008b））。

そこで以下では、日中韓三カ国のIASBの研究開発費（無形資産）会計基準への収斂へ向けた取り組み状況を俯瞰する。

(1) 日本の動向

IASBとASBJは2007年8月8日に「東京合意」（会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組への合意）を行った。これに基づいて会計基準のコンバージェンスへの取組み計画が12月に行われて、IASBとFASBの会計基準の統合化プロジェクトの動向を踏まえた上で、図表1に示すように研究開発費会計基準の統合化計画は2008年内での統合へ向けた最終結論を公表するものとして策定された。

この計画に基づき、1998年に企業会計審議会から公表された「研究開発

図表2 ASBJの研究開発費会計基準統合化計画（2008年9月）

項目	2008年10～12月	自社開発については、IASBとFASBの動向を
仕掛研究開発	会計基準・適用指針等	踏まえ対応。現時点では、スケジュール未定。

出典) ASBJ (2008a) に基づき作成。

費等に係る会計基準」を改定する目的でASBJは2007年12月27日に「研究開発費に関する論点整理」を公表したが、2008年9月に図表2に示すように企業結合により被取得企業から受け入れた資産（受注制作、市場販売目的および自社利用のソフトウェアに係る会計処理を除く）、いわゆる仕掛研究開発を切り離して検討することとなった。すなわち、自社開発の研究開発に関しては検討を先送りする形となった。

このような計画更新後、ASBJは2008年12月26日に企業会計基準第23号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」を公表し、仕掛研究開発を全額即時費用化処理の適用対象外と改正して（ASBJ (2008c)）、現在に至っている。

(2) 中国の動向

CASCとIASBは2005年11月7・8日に北京で会合を行い、中国の企業に適用される会計基準をIASBの会計基準へと収斂させることを合意した。これに基づいて会計基準のコンバージェンスへの取組み計画が行われ、2006年2月15日にCASCは基本的にIASBの会計基準とコンバージェンスを実現した企業会計準則を公表し（近藤（2007）、2頁）、研究開発費に関する規定を企業会計準則第6号「無形資産」に所管する。

このように、企業会計準則第6号「無形資産」での研究開発費会計基準とIASBの会計基準は基本的に収斂していることが指摘されているが、実際にコンバージェンスが実現されているかについては第IV章で考察する。

北東アジアにおける研究開発費会計基準（宮原）

(3) 韓国の動向

2007年3月15日、KASBがIASBの会計基準を採用するためのロードマップを作成することをIASBが歓迎したことが公表された。ロードマップは次のような内容を定めて、KASBはアドプション（Adoption）戦略を実行することとなる。

「2009年以降、金融機関を除く韓国のすべての企業に早期適用を認めて、2011年までにはIASBの会計基準に基づいた財務報告が全ての上場企業に義務付けられるようにする。」（IASB（2007））

これに基づいてIASBの会計基準の翻訳作業が開始され、2008年2月1日にKASBは翻訳（逐語訳）作業が完了したことを公表した。

このように、2001年に企業会計基準書第3号「無形資産」として公表された会計基準は廃止され、完全にIASB基準へ統合することになる。

Ⅲ 国際基準

会計基準の国際的統合化という観点からすれば、FASB基準とIASB基準を国際基準と看做すことが妥当であろう。そこで本章では、これら会計基準について俯瞰し、第IV章以降の北東アジアにおける研究開発費会計基準の統合化状況に関する議論へ繋げたい。

1 FASB基準

FASBは1974年に財務会計基準書第2号（Statement of Financial Accounting Standard No. 2: SFAS 2）「研究開発費会計」を公表した。本節では当該基準書の内容を俯瞰する。

(1) 研究開発活動の定義

SFAS2は研究開発活動について、「研究（research）」活動と「開発（development）」活動に分割して次のように定義している（FASB（1974））。

par.8)⁸⁾。なお、研究活動・開発活動の具体例については拙稿（2007）を参照のこと。

①研究の定義

新しい知識の発見を目的とした計画的な調査または批判的探究をいう。そのような知識は、新しい製品あるいはサービス（以下「製品」という）または新しい生産方法あるいは技術（以下「生産方法」という）を開発する際に役立ち、既存の製品あるいは生産方法に著しい改良をもたらす際に役立つことを期待される。

②開発の定義

開発の意図が販売・利用のいずれであっても、新しい製品・生産方法についての計画あるいは設計または既存の製品あるいは生産方法を著しく改良するための計画あるいは設計として、研究の成果あるいはその他の知識を具体化（translation）することをいう⁹⁾。

(2) 原価要素

次のようなものが研究開発費の原価要素となる（FASB（1974），par. 11）。すなわち、①原材料・機械・設備、②人件費、③外部から購入した無形固定資産、④契約サービス（contract services）、⑤間接費（一般管理費を除く）である。なお、各要素の詳細および原価要素とならないものについては拙稿（2007）を参照していただきたいが、特定の研究開発プロジェクトのために取得・建設され将来転用不能¹⁰⁾な①・③の原価も含まれる。

(3) 会計処理

全ての研究開発費は、発生時に費用として処理されなければならない（FASB（1974），par. 12）¹¹⁾。

2 IASB 基準

IASB は前身機関の IASC 公表の国際会計基準第 38 号（International

北東アジアにおける研究開発費会計基準（宮原）

Accounting Standard No. 38: IAS 38)「無形資産」の改正版 IAS 38rev. を 2004 年に公表した。本節では当該基準書の内容を俯瞰する。

(1) 研究開発活動の定義

IAS 38rev. は「研究」活動と「開発」活動に分割して次のように定義している (IASB (2004), par. 8)。なお、研究活動・開発活動の具体例については拙稿 (2007) を参照のこと。

①研究の定義

新しい科学的あるいは技術的な知識の獲得および会得を見込んで行われる独創的・計画的な調査をいう。

②開発の定義

営利を目的とした生産あるいは利用の開始以前に、新しくあるいは著しく改良された原料・装置・製品・生産方法・システム・サービスを生産するのに必要な計画あるいは設計のため、研究の成果あるいはその他の知識を応用することをいう。

(2) 原価要素

次のようなものが研究開発費の原価要素となる (IASB (2004), par. 116)。すなわち、①利用・費消された材料・サービスに関する支出、②従業員給付、③法的権利を登録するための報酬、④特許・ライセンスの償却である。なお、各要素の詳細および原価要素とならないものについては拙稿 (2007) を参照のこと。

(3) 会計処理

研究費と開発費の会計処理は、次のように異なる。

①研究費の会計処理

研究に関する支出は、発生時に全て費用として認識されなければならない (IASB (2004), par. 54)。

②開発費の原初的認識

開発に関する支出については、次のように2方法に分かれる。

企業が一定の資産認識規準¹²⁾の全てを立証できる場合、開発から生じた無形資産は認識されなければならない（Ibid., par. 57）¹³⁾。ただし、規準を1つでも満たさない無形項目に関する支出は、発生（支出）時に費用として認識されなければならない（Ibid., par. 68）。

③開発費の決算認識

原初的認識において開発費を無形資産として認識した場合には、決算認識において次のような処理を行うことになる。

すなわち、償却は〔開発から生じた〕無形資産が利用可能となった時から開始するが（Ibid., par. 97）、取得原価は無形資産が規準を最初に満たした日以降から発生した支出の総額（Ibid., par. 65）として¹⁴⁾、有限の耐用年数を有する開発費は当該耐用年数を償却期間¹⁵⁾として（Ibid., par. 97）、〔開発から生じた〕資産の経済的便益が企業により消費されるパターン¹⁶⁾を反映した償却を行わなければならない。

3 国際基準の相違点

FASB 基準と IASB 基準間における研究開発活動の定義、研究開発費の原価要素・会計処理の相違点について以下で比較考察する。

(1) 研究開発活動の定義

FASB 基準と IASB 基準間における研究開発活動の定義の比較を図表3に示す。図表で示されているように、研究活動と開発活動に区分されて定義されていることは同じであり、内容についても大きな相違点はない。

(2) 研究開発費の原価要素

FASB 基準と IASB 基準間における研究開発費の原価要素の比較を図表4に示す。図表で示されているように、米国基準では「転用規準¹⁷⁾」を採用

図表 3 研究開発活動の定義の国際比較

	SFAS 2	IAS 38rev.
研究	新しい知識の発見を目的とした計画的な調査または批判的探究をいう。	新しい科学的・技術的な知識の獲得および会得を見込んで行われる独創的・計画的な調査をいう。
開発	開発の意図が販売・利用のいずれであっても、新しい製品・生産方法についての計画あるいは設計または既存の製品あるいは生産方法を著しく改良するための計画あるいは設計として、研究の成果あるいはその他の知識を具体化することをいう。	営利を目的とした生産あるいは利用の開始以前に、新しくあるいは著しく改良された原料・装置・製品・生産方法・システム・サービスを生産するのに必要な計画あるいは設計のため、研究の成果あるいはその他の知識を応用することをいう。

出典) FASB (1974), par. 8, IASB (2004), par. 8 に基づき作成。

図表 4 研究開発費の原価要素の国際比較

支出・費用の内容	SFAS 2	IAS 38rev.
転用可能 原材料	費消部分	費消部分
転用不能 原材料	支出時の原価	
転用可能 有形固定資産	減価償却費	減価償却費
転用不能 有形固定資産	支出時の原価	
転用可能 買入無形資産	減価償却費	減価償却費
転用不能 買入無形資産	支出時の原価	
間接費	合理的配賦額	
うちR&Dと関連のない販管費	除外	
その他	費消部分	

出典) FASB (1974), par. 11, IASB (2004), par. 116 に基づき作成。

図表 5 研究開発費の会計処理の国際比較

内 容	SFAS 2	IAS 38rev.
研究費	費 用 認 識	
規 準 を 充 た さ ない 開 発 費		
規 準 を 充 た す 開 発 費		無 形 資 産 認 識

出典) FASB (1974), par.12, IASB (2004), pars. 54, 57, 68 に基づき作成。

しているが、IASB 基準では「費消規準¹⁸⁾」を採用しており、相違していることがわかる。このような相違点に関しては、研究開発費会計基準の国際的統合へ向けた1つの課題とみることができる。

(3) 会計処理

FASB 基準と IASB 基準間における研究開発費の会計処理の比較を図表 5 に示す。図表で示されているように、一定の資産認識規準を充たしている開発費について FASB 基準では即時費用認識とするが、IASB 基準では無形資産認識としており、相違していることがわかる。このような相違点に関しては、研究開発費会計基準の国際的統合へ向けた課題のなかで最大の論点であり、解決に時間を要する相違点となっている。

IV 日中韓の会計基準

1 日本基準

企業会計審議会は 1998 年に「研究開発費等に係る会計基準」を公表した。本節では当該基準書の内容を俯瞰する。

(1) 研究開発活動の定義

会計基準は「研究」活動と「開発」活動に分割して次のように定義してい

北東アジアにおける研究開発費会計基準（宮原）
る（企業会計審議会（1998b），一・定義）。

①研究の定義

新しい知識の発見を目的とした計画的な調査および探究をいう。

②開発の定義

新しい製品・サービス・生産方法（以下、「製品等」という。）についての計画もしくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画もしくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することをいう¹⁹⁾。

(2) 原価要素

次のようなものが研究開発費の原価要素となる（前同，二・研究開発費を構成する原価要素）。すなわち，人件費，原材料費，固定資産の減価償却費および間接費の配賦額等，研究開発のために費消されたすべての原価が含まれる。なお，特定の研究開発目的にのみ使用されて他の目的に使用できない機械装置や特許権等を取得した場合の原価も含まれる（前同，注1）。

(3) 会計処理

全ての研究開発費は，発生時に費用として処理されなければならない（前同，三・研究開発費に係る会計処理）。

2 中国基準

CASCは2006年に企業会計準則第6号「無形資産」を公表した。本節では当該基準書の内容を俯瞰する。なお，原価要素に関しては特段規定されていないことから記述していない。

(1) 研究開発活動の定義

企業会計準則第6号は「研究」活動と「開発」活動に分割して次のように定義している（CASC（2006），第7条）。

①研究の定義

新たな科学または技術的知識を得て、解するために行われる独創的かつ計画的な調査をいう。

②開発の定義

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。

(2) 会計処理

研究費と開発費の会計処理は、次のように異なる。

①研究費の会計処理

研究に関する支出は、発生時に全て費用として認識されなければならない（前同、第8条）。

②開発費の原初的認識

開発に関する支出については、次のように2方法に分かれる。

企業が一定の資産認識規準²⁰⁾の全てを立証できる場合、開発に関する支出は無形資産として認識することができる（前同、第9条）。

③開発費の決算認識

原初的認識において開発費を無形資産として認識した場合には、決算認識において次のような処理を行うことになる。

すなわち、償却は〔開発から生じた〕無形資産が使用可能となった時から開始するが（前同、第17条）、取得原価は無形資産が規準を最初に充たした日以降から発生した支出の総額（前同、第13条）として²¹⁾、有限の耐用年数を有する開発費は当該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²²⁾。

3 韓国基準

KASBは2001年に企業会計基準書第3号「無形資産」を公表した。本節では当該基準書の内容を俯瞰する。

北東アジアにおける研究開発費会計基準（宮原）

(1) 研究開発活動の定義

企業会計基準書第3号は「研究」活動と「開発」活動に分割して次のように定義している（KASB(2001), 第5項）²³⁾。

①研究の定義

新しい科学的あるいは技術的知識を得るために行う独創的で計画的な探究活動をいう。

②開発の定義

商業的な生産または使用の前に、新しくまたは著しく改良された材料・装置・製品・生産方法・システム・サービスを生産するのに必要な計画または設計のため、研究の成果あるいはその他の知識を応用する活動をいう。

(2) 原価要素

次のようなものが研究開発費の原価要素となる（前同, 第47項）。①無形資産の創出に直接携わった人員に対する給与、賞与、退職金などの人件費、②無形資産の創出に使われた材料費、サービス費用など、③無形資産の創出に直接使われた有形固定資産の減価償却費と無形資産（特許権、ライセンスなど）の償却費、④法的権利を登録するための手数料など無形資産を新たにするために直接的に関連のある支出、⑤無形資産の創出に必要で、合理的に一貫性をもった方法で配分できる間接費、⑥資産化の対象となる金融費用である。

(3) 会計処理

研究費と開発費の会計処理は、次のように異なる。

①研究費の会計処理

研究に関する支出は、発生時に全て費用として認識されなければならない（前同, 第39項）。

②開発費の原初的認識

開発に関する支出については、次のように2方法に分かれる。

企業が一定の資産認識規準²⁴⁾の全てを立証できる場合、開発から生じた無形資産を認識し、規準を1つでも満たさない無形項目に関する支出は発生した期間に費用として認識する（前同、第41項）。

③開発費の決算認識

原初的認識において開発費を無形資産として認識した場合には、決算認識において次のような処理を行うことになる。

すなわち、償却は〔開発から生じた〕資産が利用可能となった時から開始するが（前同、第54項）、取得原価は〔開発から生じた〕無形資産が規準を最初に満たした日以降から発生した支出の総額（前同、第46項）²⁵⁾として、20年を超過しない範囲で資産の推定耐用年数に渡り体系的な方法により費用配分する（前同、第54項）。

4 日中韓会計基準の相違点

日中韓の会計基準間における研究開発活動の定義、研究開発費の原価要素・会計処理の相違点について以下で比較考察する。

(1) 研究開発活動の定義

日中韓の会計基準間における研究開発活動の定義の比較を図表6に示す。図表で示されているように、研究活動と開発活動に区分されて定義されていることは同じであり、内容についても大きな相違点はない。

(2) 研究開発費の原価要素

中国基準では原価要素に関して特段規定されていないが、第1節・第3節でみてきたように、日本基準と韓国基準とでは米国基準とIASBの会計基準と同様、転用規準を採用するか費消規準を採用するかで異なる。この相違は、韓国基準がIASBの会計基準へと統合されても解消されないことから、北東アジアの研究開発費会計基準の統合へ向けた1つの課題とみることができる。

図表 6 研究開発活動の定義の北東アジア比較

	日本基準	中国基準	韓国基準
研究	新しい知識の発見を目的とした計画的な調査および探究をいう。	新たな科学または技術的知識を得て、解するために行われる独創的かつ計画的な調査をいう。	新しい科学的あるいは技術的知識を得るために行う独創的で計画的な探究活動をいう。
開発	新しい製品・サービス・生産方法（以下、「製品等」という。）についての計画もしくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画もしくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することをいう。	営利を目的とした生産あるいは利用の開始以前に、新しくあるいは著しく改良された原料・装置・製品・生産方法・システム・サービスを生産するのに必要な計画あるいは設計のため、研究の成果あるいはその他の知識を応用することをいう。	商業的な生産または使用前に、新しくまたは著しく改良された材料・装置・製品・生産方法・システム・サービスを生産するのに必要な計画または設計のため、研究の成果あるいはその他の知識を応用する活動をいう。

出典) 企業会計審議会 (1998b)、一・定義、CASC (2006)、第7条、KASB (2001)、第5項に基づき作成。

(3) 会計処理

日中韓の会計基準間における研究開発費の会計処理の比較を図表7に示す。図表で示されているように、一定の資産認識規準を充たしている開発費について三者三様の規定がなされている。すなわち、日本基準では即時費用認識とするが、韓国基準では無形資産認識としており、中国基準では無形資産認識を容認している（中国基準はIASB基準に統合していない）ことがわかる。この相違は、韓国基準がIASB基準へと統合されても解消されないことから、北東アジアの研究開発費会計基準の統合へ向けた課題のなかで最大の論点であり、解決に時間を要する相違点となっている。

図表7 研究開発費の会計処理の国際比較

内 容	日本基準	中国基準	韓国基準
研究費	費用認識		
基準を充たさない開発費			
基準を充たす開発費		無形資産認識可能	無形資産認識

出典）企業会計審議会（1998b）、三・研究開発費に係る会計処理、CASC（2006）、第8、9条、KASB（2001）、第39、41項に基づき作成。

V おわりに

本稿では、①研究開発費会計基準の国際的統合化状況を明らかにすること、②会計基準統合化状況の中でも北東アジアの研究開発費会計基準の統合化状況を明らかにすることを研究課題として議論してきた。そして、本稿から得られた結論は次の通りである。

すなわち、研究開発費の原価要素において転用基準か消費規準のいずれを採用するかで国際的にも、北東アジアにおいても異なっており、研究開発費会計基準の統合へ向けた1つの課題とみることができることが明らかとなった。また、一定の資産認識規準を充たしている開発費の会計処理に関して国際的に即時費用認識すべきか無形資産認識すべきかで異なっている状況だけでなく、北東アジアにおいては無形資産認識を容認規定とすべきか強制規定とすべきかで異なっており、研究開発費会計基準の統合へ向けた課題のなかで最大の論点であるといえ、解決に時間を要する相違点となっていることが明らかとなった。

以上の議論を通じて、研究開発費会計基準の国際的統合化状況および北東アジアの統合化状況（相違状況）を明らかにしたが、次のような研究課題が依然として残されている。すなわち、あり得べき研究開発費会計基準に関して拙稿（2009）で議論してきたが、統合化への具体的解決方法については検

討していない。それゆえ、今後の研究課題の1つとして認識する。

謝 辞

韓国の会計基準書第3号「無形資産」の邦訳に関しては、筆者のゼミ生であり、豊島区主催の韓国語講座で講師を務め、出版交渉等において複数回に渡って同時通訳経験のある呂嘉熙さん（国士舘大学政経学部生）に全面的に協力してもらった。該当箇所作成ができたのも、偏に呂さんの御蔭である。記して謝意を表すとともに、文責は筆者にあることを明記しておきたい。

注

- 1) 拙稿（2007）では1998年公表のIAS 38を考察対象としたが、2004年にIASBが改訂版IAS 38rev.を公表している。
- 2) IAS E32からノーウォーク合意までの間にG4 + 1による統合化へ向けた協議も試みられた（Street & Shaughnessy（1998）, p. 203）。
- 3) この他に、香港特別行政区、マカオ特別行政区の出席があった。
- 4) 同一（identical）であることを意味するとは思わず、市場の評価に基づく斬新的なプロセスである必要があり、当該プロセスは地域的環境も考慮した各国会計基準設定主体とIASBとの双方向交流でなければならない、と覚書では指摘されている（IASB（2005）邦訳）。
- 5) このことは一方で自国の会計基準設定に役立つが、他方で各国が国際的なコンバージェンスプロセスにおいて直面する主要な障害・課題を識別してIASB会計基準の改善に貢献するにあたりIASBとの意思疎通にも役立つ、と覚書では指摘されている（Ibid.）。
- 6) グループの主要な任務は、各国の基準設定や国際的コンバージェンスにおいて直面する主要な専門的課題に関して共同研究を随時行うことであり、当該研究成果は三カ国基準設定主体会議における議論の材料やIASBのインプットとなることが期待される、と覚書では指摘されている（Ibid.）。
- 7) この他に、IASB、香港会計士協会、マカオ監査人会計士登録委員会の出席があった。
- 8) 一定の契約の下に他人のために行われる研究開発活動はSFAS2の範囲外である（FASB（1974）, par. 2）。また、一定の試掘（prospecting）・鉱業権取得・

踏査 (exploration)・削岩 (drilling)・採鉱 (mining)・関連鉱物開発等の資源開発産業 (extractive industries) における企業に特有な活動には SFAS2 は原則適用されないが、実質上他の企業の研究開発活動と同様の活動については適用される (Ibid., par. 3)。

- 9) これには、代替製品の概念構築 (conceptual formulation)・設計・実験、試作品の製作、およびパイロットプラントの運転を含むが、既存の製品・生産ライン・製造工程および他の継続的操業に対する日常のあるいは期間的な変更についてはそれらの変更が改良に相当しても含まれず、市場調査活動あるいは市場テスト活動についても含まれない。
- 10) 他の研究開発プロジェクトだけでなく、他のプロジェクトにも転用不要なものを含む (Ibid., par. 11a)。これらは転用不能 (転用不要) のため、独立した経済価値を有さないものである。
- 11) 政府監督下の公益企業 (government-regulated enterprise) は、会計原則審議会意見書第 2 号に基づき繰延が許容されており、具体的には建設仮勘定による繰延処理 (Suelflow (1973), p. 212) がある。
- 12) 具体的な認識規準は次の通りである。①企業が使用・販売できるような開発を完成させる技術的な実行可能性、②開発を完成させて利用・販売する意図、③完成された開発を利用・販売する能力、④完成された開発が将来の経済的便益をもたらす仕組み (販売用：生産高・市場の存在、自社利用：企業にとっての有用性)、⑤開発の完成や使用・販売を行うのに十分な技術的・資金的・その他の面での裏付け、⑥信頼性をもって開発過程にある支出を測定する能力。
- 13) 当初費用認識された無形項目に関する支出は、後日、無形資産の原価の一部として認識してはならない (IASB (2004), par. 71)
- 14) 過去に費用認識した支出の戻し入れは禁止している (Ibid., par. 65)。
- 15) 耐用年数を確定できないものは償却対象とならずに減損処理の対象となり、確定後に償却の対象となる (Ibid., pars.107-110)。
- 16) 定額法・定率法・生産高比例法などの方法があるが、償却累計額が定額法の場合よりも低額になる償却方法は支持され難い (Ibid., par. 98)。
- 17) 具体的には、特定の研究開発目的にのみ使用されるが他の目的に転用可能であれば研究開発費の原価要素は減価償却費部分となる一方、転用不能であれば研究開発費の原価要素は支出時の原価となる。
- 18) 具体的には、研究開発に係る支出額を (一部) 資産計上し、支出した研究開発プロジェクトの効果の発する期間 (利用期間) に渡って期間配分 (減価償却) するもので、期間配分額 (減価償却費) が研究開発費の原価要素となる。
- 19) 製造現場で行われる改良研究であっても、それが明確なプロジェクトとして行われている場合には、開発の定義における「著しい改良」に該当するものと考

北東アジアにおける研究開発費会計基準（宮原）

えられる（企業会計審議会（1998a）、三・要点と考え方1）。

- 20) 具体的な認識規準は次の通りである（CASC（2006）、第7条）。①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、②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、③無形資産が経済的利益をもたらす方法が、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、④十分な技術上、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、⑤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。
- 21) 過去に費用認識した支出については修正しない（前同、第13条）。
- 22) 耐用年数を確定できないものは償却対象とならずに減損処理の対象となる（前同、第19,20条）。
- 23) 研究活動の具体例は次の通りである（KASB（2001）、第40項）。①新しい知識を得ることを目的とした活動、②研究の成果またはその他の知識の探究・評価・最終的選択・応用する活動、③材料・装置・製品・生産方法・システム・サービスに関しての様々な代替物を追求する活動、④新しくあるいは著しく改良された材料・装置・製品・生産方法・システム・サービスに関する様々な代替物の提案・設計・評価・最終的選択する活動。
- また、開発活動の具体例は次の通りである（前同、第43項）。①生産前あるいは使用前の試作品・模型の設計・製作・実験をする活動、②新しい技術と関連する工具・治具・鋳型などを設計する活動、③商業的生産目的ではない小規模なパイロットプラントの設計・製作・操業をする活動、④新しいまたは改良された原材料・装置・製品・生産方法・システム・サービスなどに関して、最終的に選択された案の設計・製作・実験をする活動。
- 24) 具体的な認識規準は次の通りである（前同、第41項）。①無形資産を使用または販売できるような資産を完成させる技術的な実現可能性、②無形資産を完成させて利用・販売する企業の意図、③完成させた無形資産を利用・販売する企業の能力、④無形資産が将来の経済的便益を新たに発生させる仕組み（無形資産の生産物、その無形資産に対する市場の存在または無形資産が内部利用されるならその有用性）、⑤無形資産の開発の完成や使用・販売を行うのに十分な技術的・資金的資源を確保しているという事実、⑥開発段階で発生した無形資産関連支出を信頼性をもって識別して測定。
- 25) 無形資産の公正価額または回収可能価額が増加しても、償却は取得原価を基礎とする（前同、第55項）。

参考文献

[和文]

秋元宏樹（2007）「中国の会計基準とIFRSとの差異比較—重要な違いを一覧比較海外各国基準とIFRSの差異ポイント」『旬刊経理情報』第1156号、45-49頁。

ASBJ（2007）「プロジェクト計画表の公表について—東京合意を踏まえたコンバーゼンスへの取組み—」ASBJ。

ASBJ（2008a）「プロジェクト計画表の更新について」ASBJ。

ASBJ（2008b）「第8回日中韓三カ国会計基準設定主体会議を開催」ASBJ。

ASBJ（2008c）「企業会計基準第23号『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」ASBJ。

企業会計審議会（1998a）「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」企業会計審議会。

企業会計審議会（1998b）「研究開発費等に係る会計基準」企業会計審議会。

近藤弘監修（2007）『中日対訳—中国企業会計準則』中央経済社。

朱世雲（2006a）「企業会計基準書第3号無形資産（1）—無形資産の定義および認識」『三逸 Newsletter』2006年12月14日。

朱世雲（2006b）「無形資産（2）：無形資産の測定及び減額」『三逸 Newsletter』2006年12月21日。

西澤脩（1997）『研究開発費の会計と管理〔新五訂版〕』白桃書房。

西村優子（2001）『研究開発戦略の会計情報』白桃書房。

宮原裕一（2006）「日本の研究開発費会計基準の国際的統合化について」『九州経済学会年報』第44集、165-170頁。

宮原裕一（2007）「研究開発費の属性に関する整理」『経営経理』（国士館大学経営研究所）第37号、53-77頁。

宮原裕一（2009）「研究開発費会計に関する研究—資産概念の変遷と研究開発投資の特性」九州大学大学院経済学府提出の博士論文。

[外国文]

ASBJ（2005）, *Memorandum of Understanding (MoU) of the 5th Three Countries' Accounting Standard Setters' Meeting between China, Japan and Republic of Korea*, ASBJ.（企業会計基準委員会[2005]「(仮訳)第5回日中韓三カ国会計基準設定主体会議における共通理解に関する覚書」企業会計基準委員会）

CASC（2006）, 企業会計準則第6号「無形資産」, CASC.（近藤弘監修[2007]『中日対訳—中国企業会計準則』中央経済社）

Financial Accounting Standards Board（1974）, *Statement of Financial Accounting Standards No. 2, Accounting for Research and Development Costs*, FASB.

北東アジアにおける研究開発費会計基準 (宮原)

- International Accounting Standards Board (2004), *International Accounting Standard No. 38, rev., Intangible Assets*, International Accounting Standards Committee Foundation.
- International Accounting Standards Board (2007), *IASB welcomes Korea's roadmap for adoption of IFRSs*, International Accounting Standards Committee Foundation.
- International Accounting Standards Committee (1989), *International Accounting Standard E32, Comparability of Financial Statements*, IASC.
- International Accounting Standards Committee (1990), *Statement of Intent: Comparability of Financial Statements*, IASC.
- International Accounting Standards Committee (1998), *International Accounting Standard No.38, Intangible Assets*, IASC.
- International Accounting Standards Committee Staff (1998), *Basis for Conclusions: IAS 38, Intangible Assets, IAS 22 (revised 1998), Business Combinations and Summary of Changes to E60 and IAS 22*, IASC.
- KASB (2001), 企業会計基準書第3号「無形資産」, KASB.
- Street, D. L. and K. A. Shaughnessy (1998), "The Quest for International Accounting Harmonization: A Review of the Standard Setting Agendas of the IASC, UK, Canada, and Australia, 1973-1997," *The International Journal of Accounting*, Vol. 33, No. 2, pp. 179-209.
- Suelflow, J. E. (1973), *Public Utility Accounting: Theory and Application*, Michigan State University.