

米国の政府支援研究開発における 予算算入費目と会計制度

平成12年6月

(財)日本情報処理開発協会(JIPDEC)
先端情報技術研究所(AITEC)

牧村 信之

はじめに

- 米国の政府支援研究開発の仕組み・制度の調査の結果、
「日米の研究開発の予算算入費目に大きな違いがある。」
- その違いの根底は、
「日米の会計制度の基本原則に起因する。」
- さらに、クリントン政権は行政改革の核として、
政府業績結果法を制定し、
「さらなる合理化、業績達成にチャレンジしている。」

目次

1. 費用算入システム

A. 調査対象のシステム

B. 会計制度の基本原則

C. 費用会計制度の実際

2. 政府業績結果法

3. まとめと提言

連邦調達: FAR(Federal Acquisition Regulation)

- 政府による物品・サービスの購入およびサービス提供の委託
- 研究開発活動の「調達」もこれに含まれる。

SBIR(Small Business Innovation Research Program)

- 中小企業(従業員数500人以下)の研究開発を支援。
- スタートアップの段階(6ヶ月)は、小額の資金援助、次の商品開発段階(2年以内)はより多額の資金援助、次の市場化段階は、民間資金。
- R&D予算の決められた割合の金額をSBIRに割り当て、関連省庁が公募。

ATP(Advanced Technology Program)

- 特に開発リスクが高く民間だけでは投資されづらい民生技術の開発案件に対して出資。
- 企業が研究開発コストの半分以上を出資。

連邦調達、SBIR、ATPの政府負担対象費用

	連邦調達	SBIR	ATP
政府負担対象費用	「直接費用」＋ 「間接費用」 ＝総費用	「直接費用」＋ 「間接費用」 ＝総費用	「直接費用」
負担制限	基本的に無し。	制限あり (上限・期間)	制限あり (負担割合、期間)

政府支援研究開発契約の 基本精神

■合理的な理由に基づく柔軟性

契約者の自発的会計原則変更
FARからの逸脱を認める

■契約者に対する行政/事務的負荷の最小化

民間の会計原則の全面的採用
自社内の会計原則を一貫して使用することを認める

研究開発契約

FAR – Part 35

研究開発契約 (Research and Development Contracting)

35.002 – 一般事項 (General)

研究開発プロジェクトを委託契約する主要目的は、科学技術知識の高度化と、その知識を省庁や国家レベルの目標を達成するために適用することである。
消耗品や諸サービスの調達契約と異なり、多くの研究開発契約は、**その実現に必要な業務の内容や方法が事前に確定できないような目的を持っている。**
プロジェクトの成功確率や特定の技術的アプローチの困難度などは、事前に判断が困難である。
研究開発契約はこのような独特の性質を持っているが故に、その契約プロセスは産業界の最も優秀な能力がプロジェクトに参画することを促進するようなものでなければならない。**プロジェクトが合理的な柔軟性と最小限の事務的負荷でもって遂行され得るような環境を保証しなければならない。**

政府支援研究開発契約の 基本精神

■合理的な理由に基づく柔軟性

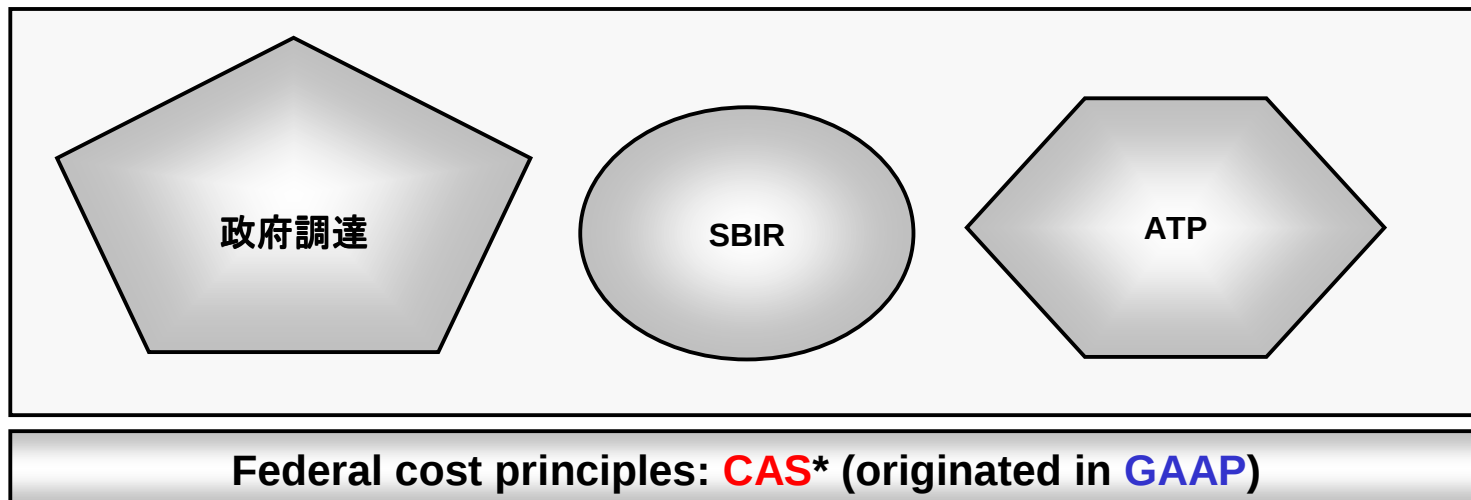
契約者の自発的会計原則変更
FARからの逸脱を認める

■契約者に対する行政/事務的負荷の最小化

民間の会計原則の全面的採用
自社内の会計原則を一貫して使用することを認める

費用補足のスキーム

3種のシステムは費用負担の構造が互いに異なるものの、費用を捕捉する上で用いられる基準は連邦政府共通の費用原則(Federal cost principles)、すなわち**GAAP(一般に受け入れられている会計原則)**に基づく**CAS(Cost Accounting Standards、費用会計基準)**である。



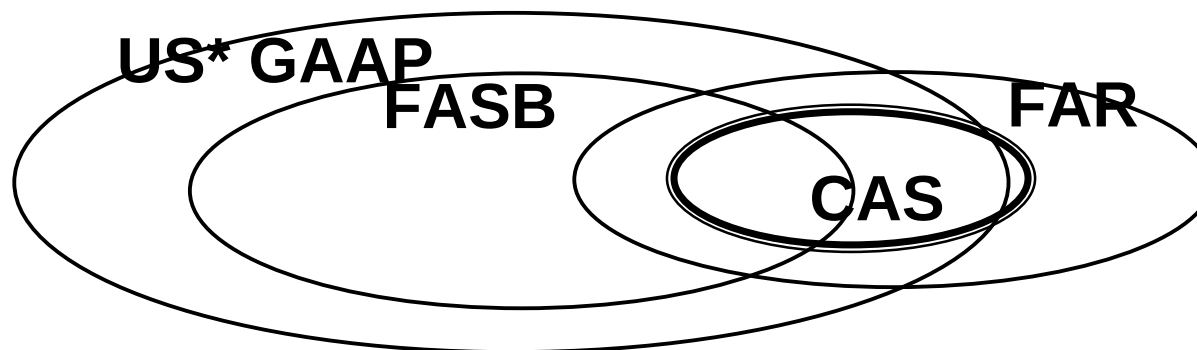
民間の会計基準 (GAAP)

B. 会計制度の基本原則

1. 費用算入システム

GAAP = 民間の会計基準

私的経済活動を念頭においた財務会計原則。
実践されている会計手法を定義づける、過去からの因習、規則、手続等の総称。
暗黙的に広く一般に受容された合意。



GAAP: Generally Accepted Accounting Principles (一般に認められた会計原則)

FASB: Financial Accounting Standard Board (財務会計基準審議会)

FAR: Federal Acquisition Regulation (連邦調達規則)

CAS: Cost Accounting Standards (費用会計基準)

賦課費用(政府負担費用)

米国: 総費用

$$\text{総費用} = \text{直接費用} + \text{間接費用} - \text{対政府払戻金} + \text{資産コスト}$$

直接費用	その特定の調達契約の為に発生したと判別できる費用 (単に最終製品に含まれる原材料費や人件費に限定されない)
間接費用	直接費用以外の費用で、二つ以上の最終費用目的にまたがって、または最終費用目的に至る中間費用目的に貢献する費用として特定できる費用 (製造オーバーヘッド、販売費、管理費など)
対政府払戻金	契約者に発生したリベート、各種奨励金、年金積立金の利息等の収入
資産コスト	設備等の資産に投下された資本のコスト (資産の残存簿価に年間利子率を乗じた額)

日本: 直接費用

直接費用 その契約の最終製品に含まれる原材料費や人件費等に限定される。

賦課費用(会計原則の適用手続き)

- ①契約者は契約前に **自社の間接・直接費用の配賦に関する会計原則** を提出
- ②政府契約担当者はその会計原則の **合理性と配賦可能性を検討**

合理性: その費用が、思慮のある経済合理的な人間が**競争状況にあるビジネスにおいて当然請求するであろう内容と金額を越えていない時**、その費用は「合理的」である。

配賦可能性: 以下の条件のいずれかを満たす場合、その費用は政府契約に「配賦可能」。

- 1) その費用が**ある特定の契約のためのものである**、と判別できる時。(直接費用として配賦可)
- 2) その費用による便益が**当該契約以外の契約/業務にも貢献し**、それら複数の業務間での相対的貢献度によってその費用が配分可能な時(間接費用として配賦可)
- 3) その費用による便益が、当該契約業務を含む契約請負者の**事業全体の遂行に不可欠である**が、特定の費用目的への**直接的貢献は認められない場合**
(間接費用、特にいわゆる一般管理費として配賦可)

GAAP(民間の会計基準)採用の効果:
合理的、契約者の事務的負荷の最小化

会計手法の変更

契約者は**会計原則の変更を求めることができる。**

FAR30.602-3 – 自発的変更

- (1) 契約者は自発的に、事前に申請された、または確立している会計原則を変更することができる。
- (2) 契約金額は、この自発的変更により生じた差額分を調整される。しかし、上級契約担当官が会計原則の変更が必要であり、政府に著しい不利益を生じさせないと判断した場合は、増額分が契約金額から差し引かれることはない。

また、各省庁の契約担当官が**GPRA(政府業績結果法)の下で、「適用除外」を認められ、FARから逸脱した費用会計を行なうことが可能である。**

FAR Subpart 1.4 – FARからの逸脱

1.402 – 基本方針

法律、大統領令、規則によって禁じられていない限り、各省庁のニーズを満たすために必要な場合には、連邦調達規則からの逸脱が認められる場合がある。**新たな調達技術や方法を開発したり試したりすることが、単に既存のFARに抵触するというだけで妨げられることは避けなければならない。**

次の6つの費用項目について米国の実際の費用会計制度を見る。

- ① 労務関連の賦課可能費用項目
- ② 賦課可能な人件費関連項目
- ③ 人件費基準額とその変更
- ④ 既存施設費用の配賦
- ⑤ 社内無形資産の配賦
- ⑥ 契約期間前に発生した費用

① 労務関連の賦課可能費用項目

米国	費用項目	日本(注)
○	人的サービスに対する報酬	△
○	従業員の士気、健康、福祉、食事、寮に関する費用・手当	×
○	独自の研究開発、及び入札や契約プロポーザルに関する費用	×
○	労組関係に関する費用	×
○	施設、設備の維持修繕費用	○
○	製造、及び生産エンジニアリングの費用	○
○	工場施設の警護費用	×
○	専門家、コンサルタントサービスの費用	○(外注費、委託費)
○	採用費	×
○	社員の業務配転による転居費用	×
○	業界団体、産業別団体等における活動、定期刊行物購読費用	△(文献購入費のみ)
○	教育訓練費用	×
○	旅費	○
△	販売費、直接販売費及び短期のマーケティング計画費用	×
×	ロビー活動、政治活動の費用	×
×	組織改革のための費用	×

○ 賦課可 条件付賦課可 × 賦課不可 (注) 次世代情報技術開発補助金の場合

②賦課可能な人件費関連項目

米国	費用項目	日本(注)
○	給与・賃金	○
○	上級管理者、ボードメンバーへの報酬	×
○	社外勤務手当	×
○	勤務地の物価水準の相違による生活補助手当	○
○	従業員保険料	×
○	付加給付(有給休暇、傷病休暇、バケーション、軍隊休暇等)	×
○	駐在員等に対する国情に応じた勤務手当(Hardship pay)	×
○	改善提案や安全提案に対する報奨金	×
○	生産性や費用削減に連動した奨励給(Incentive pay)	×
○	その他退職後給付(健康保険、生命保険、授業料援助、デイケア等)	×
○	年金費用(積立て費用か支払発生時費用かを選択特定)	△(法定年金)
	ボーナス(株式付与によるボーナスを含む)	○
	失業給付(Severance pay、Dismissal wage)	△(法定分)
○	従業員ストックオプション	×
○	従業員持株会費用	×

○ 賦課可 条件付賦課可 × 賦課不可 (注) 次世代情報技術開発補助金の場合

③人件費基準額とその変更

米国：契約者は**直接人件費の計算において、標準単価**を使用することができる。

自社の間接・直接費用の配賦に関する会計原則を通じて、**標準単価を算出し提案するのは契約者であり、政府ではない。**

この提案を受け、政府(各省庁)の調達契約担当官が、その合理性を評価・判断する。

標準単価の変更は、この会計原則の変更を通じて、行うことができる。

日本：国からの委託研究の場合

予算上の制約から、結果的に**実勢価格より低い人件費基準額で契約。**

その委託研究期間内での**変更はあまり行われな**い。

次世代情報技術開発補助金の場合

契約者の年間支払い人件費の総額(対象分)を基に人件費基準額を計算。会計年度ごとに、人件費基準額を計算。

④ 既存施設費用の配賦

米国： 既存施設利用の費用は**資本コスト、または減価償却費として賦課可能**

CAS9904.409-40(b) の場合：

(1) 似たような目的に使用される有形資産、
実際の使用ベースで賦課される

= > 直接費用として賦課可能

(2) その組織が機能する上で一体不可分で、
他の目的に使われる有形資産

= > 賦課不可

(3) 上記 (1)、(2) に該当しないとき

= > 間接費用プール

日本： 通常は、**賦課不可**

⑤社内無形資産の配賦

米国： **特許、ソフトウェア、ノウハウといった社内で開発・醸成された無形資産は「資産化」が可能。**

それらが政府調達契約で使用された場合、GAAPに基づいて原則として配賦・賦課が可能である。

特許使用料	= >	契約額に上乗せ
特定の研究開発だけのソフトウェア	= >	研究開発費
内部使用目的のソフトウェア	= >	資産化し償却対象
販売目的のソフトウェア	= >	資産化

日本： 通常は、**賦課不可**

⑥契約期間前に発生した費用

米国：契約期間開始前に発生した費用は、それがその契約を期日までに完了する為に必要と認められる場合、賦課することができる。

FAR 31.205-32 – Precontract Costs.

契約前費用とは、契約前の交渉に関する費用や、契約が取れることを見越して、契約の終了期限に間にあわせるために必要とされる業務を契約開始日以前に行なったことに関する費用である。

このような費用は、それら費用が契約後であっても同様に発生したであろうと判断される限りにおいて賦課可能である。

日本：賦課不可

1993年政府業績結果法

(GPRA: Government Performance and Results Act)とは
クリントン政権(ゴア副大統領がリード役)の行政改革推進母体、
NPR(National Performance Review: 国家業績評価)の
タスクフォースの核となる法制

NPR／GPRAの使命は

21世紀に向けて、政府をより上手に、より安く、
米国民の望む仕事をやり遂げること

NPR/GPRAのコンセプト

=「Performance Budgeting」

ミッションに導かれた、結果重視の予算編成

政府の予算に対する責任説明の尺度・体制を、

これまでの「予算をどのようにして決め、誰がいくらもらうのか」から

「予算をどれだけ使うと何が達成でき、実際にどこまで達成されたのか」へシフト

目的:

- 1) 各省庁が自己の「業績」や「結果」に基づく予算立案と執行を行なう環境を整備すること。
- 2) 「顧客(国民と産業界)の満足」を最重要の優先事項とし、業績/結果を評価尺度とすること。
- 3) 政府のサービスの質を低下させずに経費/予算を削減し、均衡財政を実現すること。

方策:

- 1) 産業界のベストプラクティスを積極的に公会計や調達制度に取り入れ、市場原理を働かせること。
- 2) 「顧客」や「市場」との接点を持つ前線の官吏へ「権限」と「説明責任」の双方を委譲すること。
- 3) 業務効率を改善すると共に効果的サービスを提供していくため、情報技術を積極的に活用すること。

Performance Budgeting実現へ向けた3つの方策

“MISSION DRIVEN, RESULTS ORIENTED BUDGETING” (Accompanying Report of the National Performance Review Office of the Vice President, Washington, DC), September 1993

1. 「結果」への説明責任を強化せよ

政治的リーダーシップの下に政策の優先順位を定義し、何を達成することが求められ、その結果がどのように評価されるのかを各担当官と政府の間でしっかり合意すること。

2. 前線担当官へ権限委譲せよ

一旦政策実行の決定をしたら、前線の担当官へ必要な資源を供給し、期待される目的達成の為に権限を委譲し、過剰に詳細を極める規制・規則・制限から解放すること。

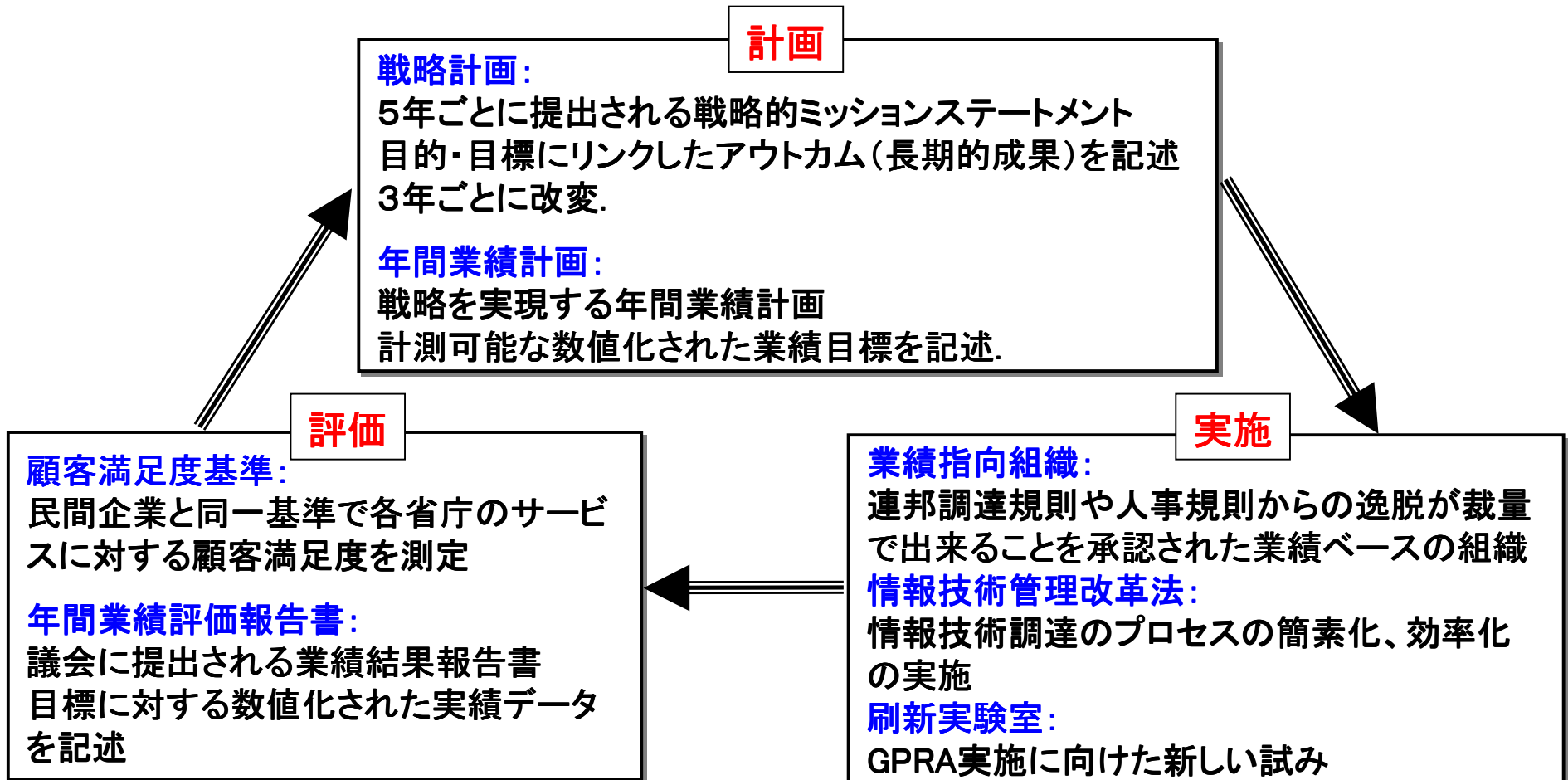
3. 予算編成プロセスを簡素化・合理化・改良せよ

- 1) 担当官がより多くの時間をプロジェクトそのものに割けるように、
- 2) 担当官がより有効に資源を使用できるよう、各政策の優先順位やそれに対する財政支援レベルをタイムリーに情報提供し、それらを通じて
- 3) 予算資源、政策ミッション、その数値目標、そして結果がしっかりとリンクするようにする。大統領は2年制予算を提案し、議会は2年制の予算編成を採用すべきである。

仕組み(計画、実施、評価)

2. 政府業績結果法

GPRA実行に向けて、以下のように計画、実施、評価の仕組みを作り上げた。



NPR/GPRAの成功の鍵は、いかに行政(予算要求を行なう大統領及び各省庁)と立法府(予算決定権者)が密接にリンクし、業績情報に基づく予算配分を効果的に行なえるか、というところにある。

第2次大戦以降4度にわたり試みられた業績主義予算への取り組みは、**行政サイドの業績に基づく予算要求と立法府の資源配分プロセスのリンクに失敗し、うまく行かなかった。**

- ◆1949年 第1期フーバー委員会(共和党)による行政改革
肥大化していた第2次大戦直後の連邦政府のダウンサイジングを企画
- ◆1965年 ジョンソン大統領(民主党)による
Planning-Programming- Budgeting-System (PPBS)
- ◆1973年 ニクソン大統領(共和党)による
Management by Objectives (MBO)
- ◆1977年 カーター大統領(民主党)による
Zero-Base Budgeting (ZBB)

それに比較し、NPR/GPRAは各省庁の戦略計画策定に際しての両者協議をより明確に義務付け、Performance Budgetingの実行メカニズムをより詳細に設計している点で成功する確率が高いと考えられる。

1. 知的作業に適した会計制度

現状の日本の政府既定の会計制度は、箱物作りを想定とした制度であり、ソフトウェアの研究開発のような知的作業にはそぐわない面が見られる。徐々に改善されつつあるが、特に以下の費目が賦課が認められておらず、まだ、企業における実態とは大きな乖離がある。

労務費・人件費の間接費分

既存ソフトウェア、ノウハウ分

契約期間前の発生費用分

このため、国のソフトウェア研究開発を契約すると、その多くは赤字となるのが現状であり、日本は、ベンチャー企業の育成、研究開発競争力において、不利な状況にある。

知的作業にも適した会計制度への改革を行い、有能な研究者が参画しやすい環境が必要である。

2. 企業会計に準じた制度

日本では、政府既定の会計原則に基づいて会計処理を行わねばならず、契約者に大きな事務的負荷を与えている。

米国のように、契約者が自社の会計原則にて契約できるような制度を導入し、契約者の事務作業の最小化をはかり、研究者が研究開発に専念できる環境が必要である。

3. 成果を重視した合理的な柔軟性のある制度

日本の会計制度、慣習は、建物や橋のように、事前に仕様、内容が明確なものを想定した制度であり、形式重視となっている。このため、事前に仕様、内容の確定が困難で、進歩が急激な研究開発では、費目間流用の規制や仕様書と納入物との不一致が会計検査で問題となるケースが生じやすい。

先の見えない研究開発では、米国のように、成果を重視し、合理的な柔軟性のある制度を導入し、研究者が最も成果が出やすい環境へ進化していく制度が望まれる。