慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	国立研究開発法人の研究開発費に係る考察 (1)
Sub Title	Considerations on research and development expenses of national research and development agency A study on R & D expenses of Japanese national research and development agencies
Author	白山, 真一(Shirayama, Shinichi)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2021
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.64, No.5 (2021. 12) ,p.13- 33
JaLC DOI	
Abstract	本論文は，国立研究開発法人の研究開発成果を会計情報として写像したうえで「有効性」概念に基づく活用をするために，サービス提供能力，世代間衡平性などの公会計特有の概念をもとに，研究開発に係る自己創設無形資産に係る概念の拡充および行政コスト概念の精緻化を考察することを目的とする。 国立研究開発法人に適用されている独立行政法人会計基準は，独立行政法人通則法により企業会計原則によることとされている。そのため，国立研究開発法人の研究開発費はプライベートセクターと同様に，即時費用処理される。 そこで本稿（１）では，研究開発費について「公会計基準に係る現状の考察」を目的として，まず，パブリックセクターの研究開発費に係る会計基準について，グローバルレベル，ナショナルレベル，ローカルレベルに分けて検討する。グローバルレベルでは国際公会計基準，ナショナルレベルおよびローカルレベルでは，米国および日本の現状の会計基準を概観したうえで，日本のパブリックセクターにおける会計基準が即時費用処理の影響を色濃く受けていること，それと対照的に，グローバルレベルおよび米国のパブリックセクターにおける会計基準では一歩踏み込んだ会計処理や開示がなされている実状を明確にする。 次に，現行のプライベートセクターにおける研究開発費の会計処理について，基本的な検討がなされた米国会計基準審議会財務会計基準書第2号を対象に，その形成過程の検討状況を概観する。この形成過程では，費用処理法，資産計上法，条件付資産計上法，特別勘定法の4つの会計処理法が対象とされているが，パブリックセクターにおける研究開発費の会計基準に影響を与えている費用処理法に焦点をあて，その根拠とされた5つの観点と他の方法に対する反論を概観する。 本稿での検討は，次稿以降で展開する国立研究開発法人の研究開発費に係る資産概念の拡張と行政コストの精緻化並びに開示情報の拡充を論ずる前提となる。 This paper examines the capitalization of internally generated intangible asset in order to reflect and make effective use of the results of Research and Development activities of the National Research and Development Agency in Japan as financial accounting information. The purpose is to reconsider the concept of assets and administrative costs in public sector accounting. First, we overview accounting standards for Research and Development in the public sector. Next, we confirm the basis of the immediate expensing related to R&D expenditures, by reviewing the standard formation processes of the FASB Statement of Financial Accounting Standards No. 2.
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20211200-0013

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

国立研究開発法人の研究開発費に係る考察(1)

A Study on R & D Expenses of Japanese National Research and Development Agencies

白山 真一(Shinichi Shirayama)

本論文は，国立研究開発法人の研究開発成果を会計情報として写像したうえで「有効性」概念に基づく活用をするために, サービス提供能力, 世代間衡平性などの公会計特有の概念をもとに, 研究開発に係る自己創設無形資産に係る概念の拡充および行政コスト概念の精緻化を考察することを目的とする。

国立研究開発法人に適用されている独立行政法人会計基準は, 独立行政法人通則法により企業会計原則によることとされている。そのため, 国立研究開発法人の研究開発費はプライベートセクターと同様に, 即時費用処理される。

そこで本稿（１）では, 研究開発費について「公会計基準に係る現状の考察」を目的として, まず, パブリックセクターの研究開発費に係る会計基準について, グローバルレベル, ナショナルレベル, ローカルレベルに分けて検討する。グローバルレベルでは国際公会計基準, ナショナルレベルおよびローカルレベルでは, 米国および日本の現状の会計基準を概観したうえで, 日本のパブリックセクターにおける会計基準が即時費用処理の影響を色濃く受けていること, それと対照的に, グローバルレベルおよび米国のパブリックセクターにおける会計基準では一歩踏み込んだ会計処理や開示がなされている実状を明確にする。

次に, 現行のプライベートセクターにおける研究開発費の会計処理について, 基本的な検討がなされた米国会計基準審議会財務会計基準書第２号を対象に, その形成過程の検討状況を概観する。この形成過程では, 費用処理法, 資産計上法, 条件付資産計上法, 特別勘定法の４つの会計処理法が対象とされているが, パブリックセクターにおける研究開発費の会計基準に影響を与えている費用処理法に焦点をあて, その根拠とされた５つの観点と他の方法に対する反論を概観する。

本稿での検討は, 次稿以降で展開する国立研究開発法人の研究開発費に係る資産概念の拡張と行政コストの精緻化並びに開示情報の拡充を論ずる前提となる。

This paper examines the capitalization of internally generated intangible asset in order to reflect and make effective use of the results of Research and Development activities of the National Research and Development Agency in Japan as financial accounting information. The purpose is to reconsider the concept of assets and administrative costs in public sector accounting. First, we overview accounting standards for Research and Development in the public sector. Next, we confirm the basis of the immediate expensing related to R&D expenditures, by reviewing the standard formation processes of the FASB Statement of Financial Accounting Standards No. 2.

三田商学研究
第64巻第５号
2021 年 12 月

2021年８月18日掲載承認

国立研究開発法人の研究開発費に係る考察（１）

白　山　真　一

＜要　　約＞

本論文は，国立研究開発法人の研究開発成果を会計情報として写像したうえで「有効性」概念に基づく活用をするために，サービス提供能力，世代間衡平性などの公会計特有の概念をもとに，研究開発に係る自己創設無形資産に係る概念の拡充および行政コスト概念の精緻化を考察することを目的とする。

国立研究開発法人に適用されている独立行政法人会計基準は，独立行政法人通則法により企業会計原則によることとされている。そのため，国立研究開発法人の研究開発費はプライベートセクターと同様に，即時費用処理される。

そこで本稿（１）では，研究開発費について「公会計基準に係る現状の考察」を目的として，まず，パブリックセクターの研究開発費に係る会計基準について，グローバルレベル，ナショナルレベル，ローカルレベルに分けて検討する。グローバルレベルでは国際公会計基準，ナショナルレベルおよびローカルレベルでは，米国および日本の現状の会計基準を概観したうえで，日本のパブリックセクターにおける会計基準が即時費用処理の影響を色濃く受けていること，それと対照的に，グローバルレベルおよび米国のパブリックセクターにおける会計基準では一歩踏み込んだ会計処理や開示がなされている実状を明確にする。

次に，現行のプライベートセクターにおける研究開発費の会計処理について，基本的な検討がなされた米国会計基準審議会財務会計基準書第２号を対象に，その形成過程の検討状況を概観する。この形成過程では，費用処理法，資産計上法，条件付資産計上法，特別勘定法の４つの会計処理法が対象とされているが，パブリックセクターにおける研究開発費の会計基準に影響を与えている費用処理法に焦点をあて，その根拠とされた５つの観点と他の方法に対する反論を概観する。

本稿での検討は，次稿以降で展開する国立研究開発法人の研究開発費に係る資産概念の拡張と行政コストの精緻化並びに開示情報の拡充を論ずる前提となる。

＜キーワード＞

スチュワードシップ，必要補足スチュワードシップ情報，研究開発プログラムのアウトカム，特定条件アプローチ，国有財産法，費用処理法の根拠，特別勘定法，持分評価勘定

1　はじめに

科学技術は我々人類に豊かさをもたらす。確かに，東日本大震災における東京電力福島第一原子力発電所の事故のように，人類に制御不能な難題を突き付ける。しかしそれでもなお，科学技術に対する研究開発は，現在世代の我々，そして将来世代の子供達の未来に，かけがえのない豊かさをもたらす財産である。

本論文はこのような認識に立つものであり，これを公会計に特有の考え方を中心に据えながら，日本の国立研究開発法人の研究開発に係る公会計の在り方を考察していく。

企業会計における会計情報の有用性の低下に対する改善の方向性として，研究開発に係る無形資産の認識を検討する方向性や企業価値創造のための戦略的資源の展開と運営に係るディスクロージャーを拡充するなどの方向性がある[1)]。また，研究開発に係る無形資産の認識についての実証研究も多数存在する。これらに共通する根本的発想は，資本主義の変遷として，産業資本主義から金融資本主義へ，さらには無形サービス中心の資本主義への流れを背景としている[2)]。

日本では，経常的経費として国立研究開発法人等に対して8,586億円，国立大学等に対して１兆2,307億円が支出されており，公募型資金（科学研究費補助金等）として7,690億円が支出されている（2019年度[3)]）。しかし，国立研究開発法人の財務諸表には，研究開発の成果に係る財務的な写像がなされておらず，この面では企業会計と軌を一にする面がある。また「Society 5.0」「科学技術の社会的実装化」のように，昨今，研究開発成果の積極的な活用を図る政策が打ち出されており，より明確な形で研究開発成果とその業績測定が求められている。

企業会計では，活動成果は利益指標で表現され，利益の最大化は「経済性」・「効率性」・「有効性」のすべてを満たすことを意味する。一方，公会計では利益指標が存在しないことから，「経済性」・「効率性」・「有効性」をどのように測定するかが課題となる[4)]。

国立研究開発法人が準拠する独立行政法人通則法および独立行政法人会計基準では，行財政改革の潮流に基づき，「経済性」概念による「経営努力認定」の定めがある[5)]。また，研究開発予算

1）Lev, Baruch and Gu, Feng（2016）: *The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers*, Wiley, pp. 118-32 and pp. 213-29.『会計の再生――21世紀の投資家・経営者のための対話革命――』（伊藤邦雄監訳），中央経済社，2018年，161-76頁および271-92頁参照。なお，統合報告書もこの流れの中で捉えられる。

2）古賀智敏『知的資産の会計――マネジメントと測定・開示――［改訂増補版］』千倉書房，2012年，24-42頁参照。

3）国立研究開発法人科学技術振興機構 研究開発戦略センター「研究開発の俯瞰報告書――日本の科学技術イノベーション政策の変遷～科学技術基本法の制定から現在まで～」2020年，65頁。

4）「経済性（Economy）」は，事務・事業をより少ない費用で実施する観点であり，「効率性（Efficiency）」は，費用との対比で最大限の成果を得るという観点である。これに対して，「有効性（Effectiveness）」とは，事務・事業が，所期の目的を達成し効果を上げているか等といった観点である（会計検査院ホームページ https://www.jbaudit.go.jp/effort/operation/viewpoint.html）。これらの頭文字をとって「３E」といわれる。

5）経済性インセンティブの仕組みとして，独立行政法人の経営努力により生じた利益を主務大臣の承認を条件に独立行政法人の裁量で使用可能な目的積立金とする制度がある（独立行政法人通則法　第44条第３項，独立行政法人会計基準　第77）。

を研究セグメント別や研究者別に詳細化し，それを引用論文数などの非会計情報と組み合わせる「効率性」概念に基づく考え方もある。

このような考え方に対し，国立研究開発法人の研究開発成果を会計情報として写像したうえで「有効性」概念に基づき活用すること，その写像のために国立研究開発法人に係る資産および行政コスト概念を再考することが本論文の意図するところである。

なお，本論文は，パブリックセクターとプライベートセクター[6]はその目的が異なるというセクター分離論の立場からの規範研究となる。それゆえ，企業会計理論を基礎としつつも，公的組織を研究対象とする政治学，行政学，評価学[7]などの隣接諸科学の概念を参考に，公会計特有の考え方を展開する。また，パブリックセクターには資本市場としての株式市場が存在しないため，資本市場における反応を検証する企業会計の実証研究の方法および成果を利用することは適切とは言い難い。そのため，企業会計における研究開発費に係る無形資産の認識などの実証研究の検討には踏み込まない。

本論文の構成は次のとおりである。本稿（1）では，研究開発費について「公会計基準に係る現状の考察」を目的として，まず，パブリックセクターにおける研究開発費に係る会計基準について，グローバルレベル，ナショナルレベル，そしてローカルレベルに分けて検討する。グローバルレベルでは国際公会計基準，ナショナルレベルおよびローカルレベルでは，米国および日本のそれぞれのレベルでの現状の会計基準を概観したうえで，日本のパブリックセクターにおける研究開発に係る会計基準が即時費用処理の影響を色濃く受けていること，それと対照的に，グローバルレベルおよび米国のパブリックセクターにおける研究開発に係る会計基準では，一歩踏み込んだ会計処理や開示がなされている実状を明確にする。次に，現行のプライベートセクターにおける研究開発費の会計処理について，基本的な検討がなされた米国財務会計基準審議会基準書第2号を対象に4つの会計処理の類型，すなわち費用処理法，資産計上法，条件付資産計上法，

6）本論文では「パブリックセクター」は連邦政府（中央省庁），地方政府（地方公共団体），政府出資法人等を想定し，「プライベートセクター」は民間営利法人を想定する。私立大学や公益法人などの非営利組織における研究開発機関もあるが，本論文では純粋に「パブリックセクター」に限定するため，それらは検討の対象外とする。

7）評価学とは米国において確立された社会科学の一領域である。その歴史の概略を繙いてみると，まず，第一次世界大戦前において，読み書きと職業訓練プログラム，および感染症による死亡率や罹患率の抑制を目指す公衆衛生の先駆事業に対するアセスメントなど社会プログラムに対するシステマティックな評価が，最初に普及した。第二次世界大戦後，都市開発，技術・文化教育，職業訓練，予防的保健活動などにおいて，多くのプログラムが実施され，巨額の資金支出が生じたことから，プログラムの結果についての要求も大きくなった。このような動きを契機として，1960年代に評価研究に関する論文や著作の数が急増し，1970年代初頭において，社会科学におけるひとつの独立専門分野として評価学が出現した（ピーター・H・ロッシ，マーク・W・リプセイ，ハワード・E・フリーマン（大島巌・平松公一・森俊夫・元永拓郎監訳）『プログラム評価の理論と方法』日本評論社，2005年，8-15頁）。このように，評価学は国家の社会的・環境的状態と市民の生活の質に関する責任が公的政府機関に移されたことの結果として形成されてきたものであり，公会計を論じる場合には，前提となる知見であると考えられる。

なお，評価学における「評価」に係る代表的な定義としては，「評価とは，プログラムや政策の改善に寄与するための手段として，明示的または黙示的な基準と比較しながらプログラムや政策の実施あるいはアウトカムを体系的に査定すること」とされている（キャロル・H・ワイス（佐々木亮監修，前川美湖，池田満監訳）『入門評価学――政策・プログラム研究の方法――』日本評論社，2014年，5頁）。

特別勘定法に関して，結果的に費用処理法が採用された理論的根拠を整理する。

次稿（2）では，本稿（1）における現状の考察を踏まえ，研究開発費について「公会計概念に係る理論的考察」を目的として，プライベートセクターにおける研究開発費の即時費用処理の理論的根拠がパブリックセクターにおいても同様に成立するかどうかという点について，公会計に特有の考え方から考察する。また，日本の国立研究開発組織の変遷と財政民主主義の機能の仕方を概観し，会計情報が果たすべき機能や特性を考察したうえで，これらを前提に，日本の国立研究開発法人における研究開発に係る資産概念の拡張と行政コスト概念の精緻化について考察する。

次々稿（3）では，現状の考察，理論的考察を踏まえ，研究開発費について「公会計実務に係る実証的考察」を目的として，まず，研究開発支出をすべて資産化することとされたマクロ会計である2008年版国民経済計算体系（2008SNA）を概観する。また，マクロ会計とミクロ会計の概念調整として，2008SNA と整合的な政府財政統計と国際公会計基準との調整過程を検討する。次に，資産概念の拡張と行政コスト概念の精緻化の考え方の適用の可能性，およびそれにより生成される会計情報の有効性評価への活用の可能性について，諸外国等の研究開発機関の会計処理および開示事例を参考に，国立研究開発法人宇宙航空研究開発機構の財務諸表等をもとに考察する。これにより，現行の会計処理および開示状況に関連する実務上の諸課題を抽出する。さらに，より一歩踏み込んで，国立研究開発法人の研究開発に係る会計処理の考え方や具体的な会計仕訳について，現行の独立行政法人会計基準に可能な限り準拠しつつ検討し，独立行政法人会計基準上の論点を抽出する。最後に，これまでの展開の総括と結論を述べ，今後の実務対応へ向けての提言および今後の研究課題を示唆する。

2　パブリックセクターにおける自己創設研究開発資産に係る会計基準の現状

本章では，パブリックセクターの研究開発費に係る会計基準について，グローバルレベルとして国際公会計基準，ナショナルレベルおよびローカルレベルとして米国および日本の公会計に係る会計基準を概観し，米国の公会計基準において公会計特有の考え方が現出している状況，およびこれと対照的に，日本の公会計基準では企業会計の即時費用処理の考え方に準拠しているのみである状況を明らかにする。

（1）グローバルレベルの会計基準――国際公会計基準

政府等の公的機関を対象としたグローバルな会計基準としては，国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board: IPSASB）が定める国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards: IPSAS）がある。国際公会計基準は原則として国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）と整合性を有するように作成され，かつ，現状では国際公会計基準の各機関への適用は強制されておらず，任意適用となっている。国際公会計基準第31号「無形資産」（*International Public Sector Accounting Standards 31 “Intangible*

Assets" 以下，「IPSAS 31」という。）では自己創設研究開発資産に係る会計処理を定めている。

IPSAS 31は，まず「開発」と「研究」を区分して定義している。「開発」とは，商業ベースでの生産または使用の開始前における，新規のまたは大幅に改良された材料，装置，製品，工程，システムまたはサービスによる生産のための計画または設計への，研究成果または他の知識の応用のこととされ，「研究」とは，新規の科学的または技術的な知識および理解を得る目的で実施される基礎的および計画的調査をいうとされている（par. 16）。

次に，自己創設無形資産について，開発（または内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産は，主体が次のすべてを立証できる場合に，かつ，その場合にのみ，認識しなければならないとしている（par. 55）。

（a）使用または売却に利用できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
（b）無形資産を完成させて，使用するかまたは売却するという意図
（c）無形資産を使用または売却できる能力
（d）無形資産が可能性の高い将来の経済的便益またはサービス提供能力をどのように創出するのか。とりわけ，当該無形資産の産出物または無形資産それ自体についての市場の存在や，主体が無形資産を内部で使用する予定である場合には，当該無形資産の有用性
（e）開発を完成させて，無形資産を使用するかまたは売却するために必要となる，適切な技術上，財務上およびその他の資源の利用可能性
（f）開発期間中の無形資産に起因する支出について信頼性をもって測定できる能力

また，自己創設無形資産の取得原価は，認識基準を満たした日以降に発生した支出の合計とされ，過去に費用として認識した支出の戻入れを禁止している（par. 63, par. 70）。

このように，一定の条件を満たした開発費を資産計上し，それ以外を費用処理とするという点で，国際会計基準第38号「無形資産」（*International Accounting Standards 38 "Intangible Assets"*，以下「IAS 38」という。）と同様の内容となっている。ただし，パブリックセクター固有の非資金生成資産としての特性を鑑み，資産の定義について上記（d）に記載のように「サービス提供能力」が付加されている点が異なっている。[8)]

（2）米国のナショナルレベルの会計基準――連邦財務会計基準

米国の連邦政府に適用される会計基準としては，連邦会計基準諮問審議会（Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB）が定める連邦財務会計基準（Statements of Federal Financial Accounting Standards: SFFAS）がある。以下では研究開発に係る会計処理を定めている連邦財務会計基準第8号「補足スチュワードシップ報告」（*Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 8 "Supplementary Stewardship Reporting"* 以下，「SFFAS 8」という。）を概観する。[9)]

8）「サービス提供能力（service potential）」は，非資金生成資産が中心であるパブリックセクターにおいて，資産の定義に係る特徴のひとつであり，次稿（2）において詳細に検討する。

1）研究開発の位置付けと会計処理

まず，パブリックセクターである連邦政府の特性として財務安定性と永続性が想定されており（par. 9），また，連邦政府にはプライベートセクターにおける工業的および商業的な組織と異なる説明責任が想定されている。そのため，スチュワードシップ有形固定資産，スチュワードシップ投資およびスチュワードシップ責任の３つの概念が定義されている（par. 9）。

スチュワードシップ有形固定資産とは，博物館のコレクション，記念碑，国家の組成過程において取得した資産のように，その測定値が決定不能またはほとんど意味を持たない可能性のある資産や，軍事兵器システムや宇宙探査ハードウェアのように，資産の所有期間に原価を割り当てることが意味をなさない資産など，一般的な有形固定資産とは異なる資産である（par. 11）。

次に，スチュワードシップ投資とは，国家の便益のために連邦政府が行う実質的な投資であり，特定の教育および訓練プログラム，連邦政府による資金提供を受けた研究開発，連邦政府が資金を提供しているが連邦政府が所有していない橋や道路等の財産などである。このような投資は，発生した費用により測定される（par. 12）[10]。

最後に，スチュワードシップ責任とは，スチュワードシップの目的の重要な側面として，連邦政府の報告について，ユーザーが期間中に政府の財政状態が改善または悪化したかどうか，および将来の予算資源が公共サービスを維持するのに十分かどうか，期限が来たときに義務を果たすことができるかどうかを判断するのに役立つ情報を提供することにあるとされている（par. 14）。

教育・訓練および研究開発は，このようなスチュワードシップのカテゴリーに区分されるものとして，国家の経済的生産能力を高めるための将来の便益や利益を提供することを目的とする費用として考えられている（par. 17）。

2）研究開発の開示による対応

a）開示内容

スチュワードシップに係る情報は，報告されるデータが財務以外のもの，例えば物理的な単位または予測などを含むため，財務諸表と直接にリンクしない可能性がある。そのため，財務諸表を補足するものとして（par. 20），資源に対するスチュワードシップ責任を負うエンティティの連結財務諸表に，必要補足スチュワードシップ情報（Required Supplementary Stewardship Information: RSSI　以下，「RSSI」という。）として開示がなされる（par. 21）。なお，当該情報は，基本財務諸表と同じレベルの監査の対象となる（par. 113）。

これらの情報の測定は，財務諸表本体と同様の発生主義ベースの会計基準に基づくものとされ

9）SFFAS 8では，“stewardship responsibilities”という用語が多用されているため，“stewardship”という用語について，一般的にはそれ自体で「受託責任」と邦訳されることが多いが，本論文では「スチュワードシップ」と邦訳している。

10）スチュワードシップの目的の到達点は，連邦政府の行動に係る幅広い結果について報告することであり，このような報告をすることは，当該報告のユーザーが一定期間中の政府の事業と投資の影響を評価するのに役立つ情報を提供するとされている（FASAB（1996）: *Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 8 “Supplementary Stewardship Reporting”*, par. 13, p. 8）。

ている（par. 24）。また，当該年次データは，投資の全原価（減価償却費などの施設の費用と一般管理費を含む。）を反映する必要があるものとされ（par. 25），財務諸表の報告対象年および過去4年間の投資の全費用の開示が要求されている（par. 30）[11]。

b）研究開発への投資に係る定義

ここで「研究開発への投資」の定義としては，国家経済の生産能力を維持または増加させるか，他の将来の利益を生み出すような新規または改良された知識とアイデアの検索，およびそのような知識とアイデアの新規または改良された製品およびプロセスの開発への応用または使用を支援するために発生する費用を指すものとされている。

また研究開発は

①基礎研究：プロセスや製品に対する特定の応用を念頭に置かずに，現象や観測可能な事実の基本的な側面の知識や理解を得る体系的な研究

②応用研究：認識された特定のニーズを満たすための手段を決定するために必要な知識や理解を得るための体系的な研究

③開　　発：プロトタイプとプロセスの設計と開発を含む，有用な材料，デバイス，システム，または方法の生産のための研究から得られた知識と理解の体系的な使用

に区分することとされている（par. 96）。

c）アウトプット・アウトカムとの関係

研究開発投資プログラムの管理者は，政府の業績および成果を測定するために，報告されているプログラムのアウトカムに関する情報を提供しなければならず，アウトカムデータが利用できない場合には，アウトカムデータが利用可能になるまで，プログラムが意図したアウトカムの指標を最もよく反映するアウトプットに関する情報を提供することによって，正当な研究開発投資として継続的に取り扱われるものとされる[12]。

また，研究開発プログラムにおけるアウトカムは金銭的・定量的に測定することは困難であるため，通常は，年間を通じて研究開発プログラムによって達成された主要なアウトカムに係るナラティブな記述から構成されると考えられている。例えば，

基礎研究――その年に行われた主要な新しい発見の特定

応用研究――その年に開発された主要な新しいアプリケーションの識別

開　　発――年度中に完了または終了したプロジェクトに関する結果や，継続するプロジェクトのステータスを含む，主要な開発プロジェクトの進捗状況

などである（par. 99）。

11）RSSIの具体的な開示例は論文（3）において詳細に検討する。

12）このような研究開発に係るアウトプットやアウトカムのデータは，政府業績・成果法（Government Performance and Results Act: GPRA）に対応するために測定されたものと同様のものであるべきとされている（FASAB, ibid., par. 99, pp. 22-3）。このようにRSSIの開示は，政府主体の業績測定と密接に結びついたものとなっている。

3）スチュワードシップ有形固定資産の考え方からの示唆

FASABでは，スチュワードシップ有形固定資産に係る資本的支出と減価償却などに関連した期間費用は有用な情報を提供をするとは限らないと考えている。その理由としては，耐用年数や歴史的原価が確実でないことや，ミッションの変更により使用中止になる可能性などをあげている。しかしスチュワードシップ有形固定資産の存在，およびその状態に関連する情報の報告は，財務報告書の意思決定者およびその他のユーザーにとって有用性があるとしている（par. 119）。

SFFAS 8では，研究開発費の資産化について直接的に言及されていないが，スチュワードシップ有形固定資産に係る言及から考えるならば，研究開発費の資産化による情報提供よりも，詳細なディスクロージャーによる情報提供の方が有用との判断の存在が推測される。

4）小括

SFFAS 8では，スチュワードシップ有形固定資産，スチュワードシップ投資，スチュワードシップ責任の3つの概念が定められているが，研究開発コストはスチュワードシップ投資として費用処理することとされている。

ただし，政府の研究開発に係る業績および成果を測定する政策評価の際に，有用な意思決定のための情報提供という観点から，研究開発コストはRSSIとして，基礎研究，応用研究，開発の各段階に区分され，かつ各段階別に非会計情報としてのアウトプットまたはアウトカム情報と合わせて開示される。

（3）米国のナショナルレベルの会計基準――政府会計基準

米国の地方政府に適用される会計基準としては，政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board: GASB）が定める政府会計基準審議会基準書（Governmental Accounting Standards Board Statements: GASBS）がある。以下では研究開発に係る会計処理を定めている政府会計基準審議会基準書第51号「無形資産の会計および財務報告」（*Statement No. 51 of the Governmental Accounting Standards Board "Accounting and Financial Reporting for Intangible Assets"* 以下，GASBS 51という。）を概観する。

1）開発資産に係る会計処理の内容

GASBS 51によれば，自己創設された識別可能な無形資産の開発に関連して発生した支出は，次のすべてを満たした場合にのみ資産計上されることとされている（par. 8）。

(a) プロジェクトの特定の目的と，プロジェクトの完了時に無形資産によって提供されると予想されるサービス能力[13]の性質の決定

(b) 無形資産が期待されるサービス能力を提供するために，プロジェクトを完了するための

13）IPSAS 31では "service potential", GASBS 51では "service capacity" という用語を使用している。両者はほぼ同一概念であるが，原語を忠実に反映するため，本論文では前者を「サービス提供能力」，後者を「サービス能力」と邦訳している。

技術的または科学技術的な実現可能性の立証

(c) 複数年にわたるプロジェクトの場合，無形資産の開発を継続する，または継続する努力の現在の意図，能力，および存在の立証

これらの基準を満たした後に発生した支出のみが資産計上され，これらの基準を満たす前に発生した支出は，発生時に費用計上されるものとしている。

GASB では，自己創設無形資産に係る特定の目的に係る決定は，資産の目的または機能を詳述できるレベルにすべきであり，無形資産により提供が予想されるサービス能力の性質は，少なくとも，幅広い定性レベルで決定されなければならないとする（par. 52）。

無形資産を完成させる意図，能力，および努力の存在の証拠としては，プロジェクトの資金調達のための予算上のコミットメント，戦略計画文書でのプロジェクトへの言及，無形資産の創出を支援する外部関係者のコミットメント，およびプロジェクトに対する政府の法的権利を確保する努力などがある（par. 54）。

さらに，開発中の自己創設無形資産の資産化に係る基準について，無形資産を生成するプロジェクトの成功を危険にさらす可能性のあるものとして，以下の要因が検討されている（par. 51）。

(a) プロジェクトを完了するために必要な人的または財政的リソースの不足

(b) プロジェクトの完了に対する経営者の関心の欠如

(c) 開発の結果として生成された資産に係る，潜在的な内部または外部ユーザーのニーズまたは要望についての評価が不正確であること

(d) 資産創出に係る技術的または科学技術的な実現可能性がないこと

(e) 創出された資産の陳腐化

2）開発資産に係る会計処理の根拠

a）自己創設無形資産の性質

GASB では，開発中の自己創設無形資産の性質について建設仮勘定の性質と比較している。一般的に，有形の建設中の資産よりも開発中の自己創設無形資産の方が他の代替的なプロジェクトに関連する度合いが高いこと，技術的または科学技術的に実行ができなくなる可能性があること，当該無形資産のプロジェクトに係る管理の優先順位が変更されやすいことなどから，有形の建設中の資産よりも開発中の自己創設無形資産の方が，完了前にプロジェクトを放棄するリスクが大きいと考えている。そのため，開発中の自己創設無形資産の場合，いつ資本化を開始すべきかを決定するのが難しいと結論付けている（par. 45）。

b）自己創設無形資産の会計処理に係る検討過程

GASB では，開発中の自己創設無形資産に関連する会計処理について，以下の 4 つの代替的な方法を検討している（par. 46）。

①発生したすべての支出を費用化

②発生したすべての支出を資産化

③特定の条件が満たされたときに発生した支出を資産化し，その時点までに発生したすべての支出を費用化（特定条件アプローチ）

④現在のサービス能力の達成を判断できるまで，純資産計算書のすべての支出を繰延アウトフロー[14]として累積（成功エフォートアプローチ（successful-efforts approach））

①および②の方法は，開発プロセスにおける固定資産の創出のタイミングから考えれば，開発プロセスに対して過度に極端な見方となっている。開発中の自己創設無形資産ではサービス能力を達成できない可能性がより高いものの，開発プロセス中に，サービス能力を達成できない可能性が十分に最小化され，その結果として，開発プロセスにおいて固定資産が創出されたことを実証できるポイントがあると考えている。

ただし，このポイントは開発プロジェクトの開始時点ではなく，むしろ特定の活動が発生し，開発プロジェクトについて特定の終局段階に到達したことを要件とすべきものとしている。

このような観点から，③で説明されている特定条件アプローチが，開発中の自己創設無形資産に関連する支出を会計処理するのに最も適切な方法であると結論付けている（par. 47）。このアプローチは，開発中の自己創設無形資産を開発プロセスのより早い段階で適切に資産化することにもなり，他方，プロジェクトが完了しないため将来的に減損される可能性のある支出を資産化することに対するプロテクションも提供していることになる（par. 48）。

④で説明した成功エフォートアプローチは，自己創設無形資産に直接関連するすべての支出を最終的に資産化することを可能にし，それにより資産の取得原価としては，全費用を反映することとなるが，次の問題点が検討されている（par. 49）。

- これらの支出の繰延について，GASB 概念書第 4 号に定める繰延資源アウトフローの定義への適合に係る論点があること
- 自己創設無形資産に直接関連する支出を資産化の対象として繰り延べることには相当な判断が必要であり，地方政府の財務諸表の比較可能性に影響を及ぼす可能性があること
- これらの支出の繰延により純資産が増加するが，もし認識可能な資産がプロジェクトから生成されないと判断された場合，純資産を元に戻す必要があること

これらの懸念を考慮して，特定条件アプローチを選好することとされたのである。

3）小括

GASBS 51では，研究に係る支出はすべて費用化されるが，開発に関連して発生した支出のうち，特定条件アプローチの考え方に基づき，一定の条件のすべてを満たしたときに資産として識別されることが定められている。なお，特定条件アプローチ以外にもいくつかの会計処理方法（発生支出の費用化，発生支出の資産化，成功エフォートアプローチ）が検討されたが，開発プロセスにおいて無形資産が創出されることが実証できるポイントがあるという考え方に基づき，特定

14）繰延資源アウトフローは政府会計基準審議会　概念書第 4 号「財務諸表の構成要素」（GASB（2007）: *Concepts Statement No. 4 of the Governmental Accounting Standards Board "Elements of Financial Statements"*）に定められた公会計特有の概念である。これについては次稿（2）において詳細に検討する。

条件アプローチが採用されたのである。

（4）日本のナショナルレベルの会計基準――省庁別財務書類作成基準

日本の中央政府レベルでは省庁別財務書類があり，その作成基準は「省庁別財務書類の作成基準」（財政制度等審議会　平成23年10月31日改訂）である。同基準では，資産の認識・測定に係る会計理論的な検討はなされていない。固定資産については「国有財産法」体系に基づいて国有財産台帳で識別されたものを転記するのみであり，測定・評価に関しても国有財産台帳に当初記載された価格および毎年度改定された価格をそのまま省庁別財務書類の資産として測定し，評価差額を資産・負債差額増減計算書に計上するのみである[15]。なお，電話加入権およびソフトウェアは国有財産としては管理されていないため，省庁別財務書類を作成する際に追加計上する。

したがって，自己創設無形資産の認識・測定については，基本的には国有財産法の考え方に準拠することになる。自己創設無形資産に関連して，国有財産法第2条では「五　特許権，著作権，商標権，実用新案権その他これらに準ずる権利」とする国有財産の範囲の定めがある。これは知的財産権として無体的利益に対する排他的支配権の総称とされ，法律的な権利が確定的なものに限定されている。そのため，特許を受ける権利（特許法第33条），実用新案登録を受ける権利（実用新案法第11条）などの不確定な権利は国有財産としては取り扱われていない[16]。

以上から，現状の日本における省庁別財務書類において，自己創設無形固定資産を資産として認識・測定する考え方は全く存在しない。

（5）日本のローカルレベルの会計基準――地方公会計基準

日本の地方公共団体レベルでは地方公会計の財務書類があり，その作成基準は地方公会計の統一基準（以下，「統一基準」という。）である[17]。統一基準の詳細な実務規定である財務書類作成要領[18]では，固定資産台帳の整備と運用等は，「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」（以下，「手引き」という。）で説明されている（第35項）。手引きでは，無形固定資産の開始時簿価については，原則として取得原価とし，再評価は行わないが，適正な対価を支払わずに取得したもの及び開始時において取得原価が不明なものは，原則として再調達原価とするとしている（第67項）[19]。

15）財務省 財政制度等審議会　財政制度等分科会　法制・公会計部会「一般会計省庁別財務書類の作成基準　特別会計財務書類の作成基準（平成16年6月17日　平成31年3月25日改訂）」2019年，32-3頁および，62-3頁。

16）中村稔（編）『平成27年改訂　国有財産法精解』大蔵財務協会，2015年，45-6頁。

17）地方独立行政法人化していない公立大学および公設試験研究機関などの研究開発機関については，地方公共団体の一組織であることから，地方公会計基準の適用対象である。

18）総務省　今後の新地方公会計の推進に関する研究会「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書（平成26年4月30日公表）」2014年に記載された統一的な会計基準に基づく地方公共団体の財務書類を実務的に作成するための作成要領である。

19）特許権，著作権，商標権，営業権，実用新案権，意匠権，回路配置利用権，育成者権，商号，出版権等の無体財産権は，耐用年数省令に定める償却資産として，定額法により減価償却を行い，取得価額から減価償却累計額を控除した価額を計上するとされている（第68項）。地上権，地役権，借地権，鉱業権等の用益物権（他人の土地等をある目的で使用するための権利）は，非償却資産であり，減価償却は行わないとされている（第69項）。ソフトウェアについては，地方公共団体においては財務会計システム，税務システム，住↗

また，研究開発費（試験研究費）に該当する場合は，資産計上せず，研究開発費に該当しないソフトウェアの取得・制作費については，当該ソフトウェアの利用により将来の費用削減が確実であると認められる場合，当該ソフトウェアの取得に要した費用を資産価額とするとされている（第70項）。

このように，基本的には現状の日本の企業会計の基準と同様の会計処理が想定されており，加えて，地方自治法　第９章　財務　第９節　財産における公有財産等の概念による公有財産台帳等を基礎として資産の認識および測定が行われる形となっている。

なお，統一基準および手引きでは自己創設無形資産の取扱いの記載はないが，地方自治法 第９章　財務　第９節　財産　第一款　公有財産　第238条は国有財産法と同様の定めとなっており，法律上で確定した権利に厳格に限定した形で公有財産の範囲を制限している。

以上から，現状の統一基準において，自己創設無形資産を資産として認識・測定する考え方は全く存在しない。

（６）本論文の主題となる会計基準――独立行政法人会計基準

本論文の主題となる国立研究開発法人を含む独立行政法人に適用される会計基準は，独立行政法人会計基準である[20]。同基準は，独立行政法人通則法第37条により，原則として企業会計原則に従うとされていることから，「研究開発費等に係る会計基準」が適用される（「「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関する Q&A[21]」（以下，「Q&A」という。）Q8-1　A1）。したがって，研究開発費は，全て発生時に費用として処理することを原則としている（Q&A Q8-1 A2）。

同基準では，資産の定義として，「独立行政法人の資産とは，過去の取引または事象の結果として独立行政法人が支配する資源であって，それにより独立行政法人のサービス提供能力又は将来の経済的便益が期待されるものをいう」（同基準第８）とされ，IPSAS 概念フレームワークや国際会計士連盟公会計委員会（IFAC/PSC）などの定義における「サービス提供能力」が織り込まれている[22]。

↘　民基本台帳システム等があり，これらのうち，当該地方公共団体が所有等するものについて固定資産として取得価額から減価償却累計額を控除した価額を計上することとしている（第70項）。

20）我が国の国立大学法人並びに地方独立行政法人化している公立大学法人および公設試験研究機関は，それぞれ独立した法人格を有した研究開発機関であり，これらに適用されている国立大学法人会計基準および地方独立行政法人会計基準は独立行政法人会計基準と同一の考え方であるため，独立行政法人会計基準の検討の中に含めている。なお，国立大学法人および独立行政法人は中央政府に含まれるナショナルレベルの組織であり，また，地方独立行政法人は地方公共団体に含まれるローカルレベルの組織であるため，本稿２の（６）の記載は，ナショナルレベルおよびローカルレベル双方の区分に係る会計基準を含む記述となる。

21）総務省行政管理局・財務省主計局・日本公認会計士協会「「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関する Q&A（平成12年８月設定　令和２年６月最終改訂）」2020年。

22）岡本義朗『独立行政法人の制度設計と理論』中央大学出版部，2008年，203-5 頁。脚注８）に記載のとおり，サービス提供能力については，次稿（２）において詳細に検討する。また，IPSAS 概念フレームワーク等についても，次稿（２）において検討する。なお，IFAC/PSC（International Federation of Accountants/ Public Sector Committee）はその後発展的に解消され，現在の国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board: IPSASB）となっている。

また，「特許権，借地権，地上権，商標権，実用新案権，意匠権，鉱業権，漁業権，ソフトウェアその他これらに準ずる資産は，無形固定資産に属するものとする」（同基準第12）とされ，無形固定資産としては法的権利を前提としたものおよびソフトウェアが中心となっている。ソフトウェアについては，同基準注解24により，将来の経済的便益としてのキャッシュ・イン・フローの獲得またはキャッシュ・アウト・フローの削減が認められる場合には，無形固定資産に計上されることは企業会計と同様である。

同基準注解７では，日本の企業会計における「研究開発費等に係る会計基準」の考え方をそのまま取り入れていることから，研究開発費等を繰延資産として計上することは適当ではないとしている。また，自己創設無形資産に関連して唯一触れられている論点としては，自己創設の工業所有権（特に特許権）に係る取得原価の考え方がある（Q&A Q32-1）。本規定では研究開発費は，全て発生時に費用処理することから，自己創設の工業所有権（特許権等）の取得原価は，特許印紙代や弁理士費用等の特許取得のための費用に限定されることとなっている。

以上から，現行の独立行政法人会計基準上では，研究開発の結果として発生した特許権等の取得に係るコストを取得価額として資産化する定めはあるが，自己創設無形資産を資産として認識・測定する会計基準上の明文の定めはない。

（７）本章のまとめ

グローバルレベルにおいて，IPSAS が原則として IFRS を基礎として策定されることから，IAS 38と同様に，IPSAS 31では，研究費は費用処理されるが開発費について一定の条件を満たすものは資産計上する会計基準が規定されている。米国のナショナルレベルにおいて，SFFAS 8では，政府の業績および成果の測定として政策評価への有用な情報の提供という意思決定有用性の観点から，研究開発に係る特有の情報開示が制度化されている。また，米国のローカルレベルにおいて，GASBS 51では，研究費は費用処理されるが，開発費は特定条件アプローチにより資産化することが規定されている。

これに対して，日本のナショナルレベルおよびローカルレベルにおける公会計基準では，研究開発費はすべて即時費用処理をするという企業会計とほぼ同様の考え方が導入されている状況にある。ただし，独立行政法人会計基準では，研究開発費を即時費用処理することを原則としているが，資産の定義として「サービス提供能力」を織り込んだ形で資産の概念が拡張されている。

3　プライベートセクターにおける研究開発費に係る即時費用処理の根拠

本章では，現行の日本のパブリックセクターの研究開発に係る会計基準に影響を与えている，プライベートセクターの即時費用処理の根拠について，その基本的な検討がなされた米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）基準書第２号「研究開発費の会計処理（*Statement of Financial Accounting Standards No. 2 “Accounting for Research and Development Costs”*）〈1974年10月〉」（以下，「本基準書」という。）について整理する[23]。また，本基準書で即時費用処理の代替

的な方法として検討された特別勘定法について，次々稿（３）で検討する国立研究開発法人の具体的な会計処理を検討する際に参考となることから，その考え方を詳細に確認しておく。

（１）研究開発費に係る会計処理の類型

本基準書の形成過程等を参考に研究開発費に係る会計処理の類型を整理すると次にようになる。[24)]

第１法　費用処理法 　　研究開発費の全額を発生時に費用処理する方法 第２法　資産計上法 　　研究開発費の全額を発生時に資産計上する方法 第３法　条件付資産計上法 　　所定の条件を満たす場合には発生時に研究開発費を繰延資産または無形資産に計上するが，その他の研究開発費は全額費用として計上する方法 第４法　特別勘定法 　　将来の便益の発生を明らかにしうるまで，特別勘定に研究開発費の全額を累計していく方法

以下では，現行の日本の研究開発費に係る会計処理で採用されている費用処理法を中心に，その会計処理の根拠と，費用処理法の立場からする他の方法に対する反論を整理する。

（２）費用処理法の根拠と他の方法に対する反論

１）費用処理法の根拠

費用処理法とは，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とする即時認識の考え方であり，その根拠としては次の５つがあげられている。[25)]

①将来の効用の不確実性

②支出と効果の因果関係の欠如

③経済資源の会計的認識

23）現状では，会計基準コーディフィケーション（Accounting Standards Codification: ASC）730 研究および開発（730 Research and Development）となっており，基準書第２号と同様に，730-10では，研究開発費は研究開発費の発生時点において，個々の研究開発活動が将来の利益に貢献することにつき不確実性が高く，かつ研究開発費と将来の収益や利益の間に対応関係がほとんどないと考えられることから，研究開発費をすべて発生時に費用計上することを要求している。また730-20では企業間における研究開発契約に係る資金授受に係る会計処理が規定されている（長谷川茂雄『米国財務会計基準の実務［第11版］』中央経済社，2019年，640-47頁および PwC あらた有限責任監査法人『最新　アメリカの会計原則［第２版］』東洋経済新報社，2017年，246-51頁）。

24）西澤脩『研究開発費の会計と管理［新五訂版］』中央経済社，2019年，93-4頁。

25）FASB（1974）: *Statement of Financial Accounting Standards No. 2 "Accounting for Research and Development Costs"*, par. 37-59, pp. 11-17.（『米国 FASB 財務会計基準書外貨換算会計他』（日本公認会計士協会国際委員会訳），同文舘出版，1984年，25-33頁。）

④費用の認識と対応

⑤そのもたらす情報の有用性

①については，個々の研究開発計画の将来の効用については一般に不確実性が高く，また，ある計画が研究開発段階を過ぎ，新製品または改良製品の販売や新しいまたは改良された生産方法が使用されるようになってからでさえも，それらの失敗する割合が高い[26]という「経験的事実」を根拠としている。

②については，研究開発支出とその後の売上高，利益，市場占有率でみた将来の効果との間の重要な相関関係を見出すことができなかったという「実証的研究」を根拠としている[27]。

③については，経済活動を遂行するうえでの稀少財としての経済資源を基礎とした財務会計上における資産認識のための「測定可能性」に関する論点である。例えば，研究開発計画の進行中に将来の効用への確実性が高まり，経済資源が形成されたとしても，測定可能性の観点から合理的な正確性をもって測定ができないという論理により，会計上の資産として認識できないと結論付けている[28]。

④については，原価を費用として認識するうえでAPBステートメント第4号「営利企業の財務諸表の根本にかかわる基礎的概念および会計原則」の第156項から第160項を参照して，「原因と結果の関連」「体系的合理的配賦」「即時認識」の考え方に基づき検討している。研究開発支出は将来の効果との間に直接的因果関係が見出されず，また何らかの将来の一定期間の効用をもたらすかどうかも不明確であることから，「原因と結果の関連」「体系的合理的配賦」により費用として認識する根拠にはならないとしている。結果として原価が将来の効用を提供せず，原価と収益の対応関係や効用が想定される将来の会計期間にわたる配賦が無意味であるという根拠により，「即時認識」するという結論となっている[29]。

⑤については，財務諸表の利用者の意思決定モデルの基本的要因である「期待される収益－投資収益の予想額と時期」「危険－その期待収益の変動性」を前提として，研究開発支出を資産計上することは投資収益やその変動性を予測する能力を増大させることはおそらくないという根拠のもとに資産計上を否定している[30]。

2）他の方法に対する反論

まず，資産計上法の根拠としては，企業の研究開発活動をすべて総合的に考慮して決定すべきであり，企業の全研究開発計画の将来の効用について実現可能性が高いならば，これらの活動の全原価は，個々の計画の将来の効用の確実性とはかかわりなく資産計上すべきというものである。これに対して，会計上の評価単位という観点から，企業の全研究開発計画全体としてではなく，個々の取引や計画を基礎として検討すべきであること，研究開発の個別計画はその進行度や成功

26）FASB, ibid., par. 39-40, p. 12.（『前掲書』26-7頁。）
27）FASB, ibid., par. 41, p. 12.（『前掲書』27頁。）
28）FASB, ibid., par. 42-6, pp. 12-3.（『前掲書』27-8頁。）
29）FASB, ibid., par. 48-9, p. 14.（『前掲書』29-30頁。）
30）FASB, ibid., par. 50, pp. 14-5.（『前掲書』30頁。）

の不確実性が異なることを反映させるべきであること，仮に研究開発計画全体で考える場合に，意味のある償却方法や償却期間を見出すことは困難であることから，妥当性がないとしている。[31)]

また，条件付資産計上法に対しては，特定の条件が満たされるものを選択的に資産計上する考え方について，当該条件を明らかにするには相当の判断が必要であり，また，一定の条件を満たした発生原価のみを資産計上することは，特定の研究開発計画の全体の原価のうち一部分だけが資産計上され償却されることとなり，研究開発計画の原価全体を示すことにならないこと，またこの場合，一定の条件を満たした段階で遡及して経費処理された原価を資産計上することになり，当時の会計実務に反するものであることから，妥当性がないものと考えられている。[32)]

さらに，特別勘定法に対しては，一定科目への原価計上に関しては，研究開発費に伴う不確実性から，資産計上か費用処理かを確実性が判明するまで先延ばしする利点はあるものの，そのような科目は企業の収益力を評価するのに役立たず，財務比率などの計算を複雑化するという証券アナリストの主張を根拠として受け入れられないものとされている。[33)]

（3）特別勘定法の概要

費用処理法の立場から特別勘定法に対しては上記のような反論はあるものの，独立行政法人会計基準の実務上の論点に係る次々稿（3）での検討の際に，資本剰余金勘定の活用に係る有用な視点を提供する方法であるため，ここで詳細に確認しておく。

研究開発費の会計処理に特別な勘定を用いる方法として，ジョンソン（Johnson, Orace）は「持分評価勘定（Contra-Equity Account）」という考え方について，理論的・実証的に分析している。[34)] その概要は以下のとおりである。

1）特別勘定法の根拠

a）基礎的な概念――収益費用アプローチの重視

特別勘定法は，収益費用アプローチを重視する立場からの主張である。すなわち，取引，交換および各種の事象について，原因やその効果の関係を知るためには，管理的な観点の必要性から，偶然的な事象と目的的な事象との間の論理的・経験的区別が必要であるとする考え方に基づく。それゆえに，バランスシートアプローチ（資産負債アプローチ）では十分ではないとする立場に立つ。この立場からは，経営管理者や投資家にとって必要な情報としての「費用」は，収益を生み出すために変換処理中の資産に係る意図的・目的的・目標指向的な処分を意味するものとして捉えられている。つまり，使用された経済資源と生成された経済資源を対応する同時発生的な原因と効果として費用・収益を捉える考え方である。

31）FASB, ibid., par. 51-2, p. 15.（『前掲書』30-1頁。）
32）FASB, ibid., par. 53-7, p. 15-6.（『前掲書』31-3頁。）
33）FASB, ibid., par. 58-9, pp. 16-7.（『前掲書』33-4頁。）
34）Johnson, Orace（1976）: "Contra-Equity Accounting for R&D", *The Accounting Review*, Vol. 51, No. 4, pp. 808-22.

b）持分評価勘定の導出と根拠

研究開発プロジェクトが便益を生むか否かは，プロジェクトがある程度の認識可能なレベルにまで完了した後でなければ知ることができない。研究開発プロジェクトが成功する場合には，そのコストは資産化され対応概念から償却されるべきであり，研究開発プロジェクトが成功しない場合には，便益が生じないためそのコストは対応概念からは費用として分類できず，資本の損失となる。

研究開発費を発生時点において，何の判断もせずに一括費用化あるいは一括資産化するという会計処理は，研究開発の成果に係る時期尚早な予測に基づくものであり，研究開発の成否等に係る完全な知見がある場合と異なる結果を生じさせることになる。

一括費用化の問題点は

- 収益および収益率は企業の「利益を産む力」を評価する際に有用な情報であるが，研究開発に係る便益発生の不確実性を理由として一括費用化することは，逆に情報を擬装することになること
- 財務諸表の利用者が研究開発プロジェクトの特定の成果に関して知るということ，つまり，当初計画よりも大きな発見等を果たすかもしれないということを知る機会を奪うのみならず，利用者が自身で識別することができない予想の誤解を無理強いすることにもなること

である。

また，一括資産化の問題点は

- 研究開発プロセスの期間中は資産として拘束されることになるが，研究開発の実施決定により，残余持分の価値は必ずしもその時点で維持・増強されるものではないこと
- 研究開発の「成功」により研究開発成果は個別に交換可能な状態になるわけであり，非常に長い研究開発プロセスの間に，継続的に資産としての機能を果たし続けているわけではないこと
- 逆に，研究開発プロジェクトが放棄されるまでは，純資産の減少は決定的には生じているわけでもないこと

である。

そこで，研究開発中のコストを一種の未決算勘定たる持分評価勘定としてプロジェクト毎に蓄積し，一定の事象によって主要な不確実性が除かれるまで資産化等が延期される方法により，これらの問題点が縮小されることになる。この会計処理方法は，研究開発が成功するか，成果を放棄または適用するかを経営者が決定するまでは，研究開発の成果に関して保証ができる事象は生じていないとする考え方であり，個々のプロジェクトについて事後的に成果を識別することにより，研究開発プロジェクトの成果について時期尚早の仮定に基づいた予測を含むことなく，不確実性の要因を会計処理から排除できる。したがって，研究開発プロジェクトが完了するか放棄されるまで，持分評価勘定を借方に計上することがこれらの事実を整合的に表現することになると主張する。

2）他の評価勘定との比較

持分評価勘定は，①資産として使用され続けていること，および②持分に対する不確実性の影響は，明確に分離された交換価値のある有形財よりも無形財の方が高いこと，を財務諸表の読者に認識させることになる。

不確実性という点に関して持分評価勘定による会計処理が有用であることは，資産評価勘定としての減価償却と貸倒引当金の取扱いと対比して考えることができる。有形固定資産は，取得原価勘定と共に資産評価勘定（筆者注：減価償却累計額のこと）を計上することにより，便益の実現に対応して当該資産のサービス提供能力が逓減していく概算額を示す。また，貸倒引当金の場合には，特に売掛金が年齢別に区分される場合，資産評価勘定は回収可能でないと推測された総額が記入される。このように資産評価勘定は，個々の勘定に生じることを個別に識別することを基礎として，事後的に計上されるのである。

3）持分評価勘定の会計処理

上述したような資産評価勘定と同様に，研究開発に係る持分評価勘定は，発生した研究開発費を継続的に借方処理するものであり，その後，個々の研究開発プロジェクトの成果を個別的に識別することに基づいて貸方処理をする。

以下の仕訳では，資産科目はA，純資産（残余持分）科目はEとし，科目毎に添字を順に付している。なお，持分評価科目は純資産（残余持分）の評価勘定として設定されたものであり，また，費用は純資産（残余持分）を減少させるものであるため，いずれもEとして表示する。また，実務上の複式簿記に基づく仕訳の検討であるため，各仕訳は当然に，借方金額＝貸方金額（すべて正の値）となる。

まず，研究開発の探索過程において，貸方は個別の研究開発プロジェクトの実施に必要な各種資産（例えば現預金）の費消，借方は残余持分に対する偶発的な不確実な影響の評価勘定として，以下のような会計処理がなされる。

（借方）持分評価　E_1　　（貸方）各種資産（現預金）　A_1

次に，個別の研究開発プロジェクトが成功した場合，借方は新たな知識の発生により個別分離的に交換可能である長期性の研究開発資産（例えば，特許権や特殊なプラント設備等）を認識し，貸方は不確実性の減少により残余持分が増加することに対応する評価勘定の取消として，以下のような会計処理がなされる。

（借方）研究開発資産　A_2　　（貸方）持分評価　E_2

また，個別の研究開発プロジェクトが失敗した場合，その後の収益が続いて起こるとは予想されないため，借方はキャピタルロスとして残余持分である利益剰余金の減少，貸方はこの残余持分の減少に対応する評価勘定の修正として，次のような会計処理がなされる。

（借方）利益剰余金　E_3　　（貸方）持分評価　E_3

なお，製品または生産プロセスにおいて具体化された新しい知識として認識された長期性の研究開発資産について，予測された耐用年数の期間に収益と対応させるべくコストを期間配分するものとして，以下のような会計処理がなされる。

（借方）費用　E_4　　（貸方）研究開発資産（減価償却累計額）　A_3

なお，各仕訳金額の量的関係は，$E_1 > E_2$（または$A_1 > A_2$），$E_1 > E_3$，$E_2 > E_4$（または$A_2 > A_3$），$E_1 > E_2 + E_3$，$E_1 = A_1$，$E_2 = A_2$，$E_4 = A_3$である。[35)]

4）小括

持分評価勘定は，研究開発費に係る一括費用化や一括資産化の問題点を解消する方法として，収益費用アプローチを重視する観点から，財務諸表の利用者に研究開発に係る有用な情報提供するために主張されたものである。この方法は，研究開発の成果に係る時期尚早な予測に基づく会計処理を回避すべく，一定の事象により研究開発の成果に係る不確実性要因が排除されるまで，研究開発コストを借方に蓄積して計上するものとして捉えられている。また，その会計的性格は貸倒引当金等が資産の評価勘定であるのと同様に，持分の評価勘定として規定されている。

（4）本章のまとめ

本章では，プライベートセクターにおける研究開発費の会計処理の類型のうち，主流となっている費用処理法について，5つの側面からその根拠を概観した。すなわち，将来の効用の不確実性については経験的事実の観点から，支出と効果の因果関係の欠如については実証的研究の観点から，経済資源の会計的認識については測定可能性の観点から，費用の認識と対応については原因と結果の関連および体系的合理的配賦の観点から，情報の有用性については投資収益および変動性の予測能力の観点から，いずれも即時費用認識とせざるをえないとする主張であった。

また，今後取り上げる国立研究開発法人の会計処理の検討に資するべく，これらの類型の1つである特別勘定法を確認した。その根拠としては，収益費用アプローチを重視することにより財務諸表の利用者に研究開発に係る有用な情報を提供できる点，時期尚早の予測を含まないことにより不確実性要因を会計処理から排除できる点などがあげられており，その具体的な会計処理も概観した。

35）本仕訳金額の量的関係を明示するにあたり，①各仕訳の借方および貸方に計上される個別金額の量的関係，②各仕訳の借方および貸方に計上される任意の個別金額を加算したものに係る量的関係の2区分が想定される。ここで②については，異なる科目の加算により算出される金額（例えば，資産科目の金額と純資産（残余持分）科目の金額の合計金額）には，複式簿記に基づく会計の考え方からは意味がないため，資産および純資産（残余持分）科目毎に異なる記号を付したうえで，同一記号の加算金額に係る量的関係を検討対象としている。以上に基づき，各仕訳に付した $\{E_1, E_2, E_3, E_4\}$，$\{A_1, A_2, A_3\}$ に係る上記①②の2区分に基づく組み合わせについて，その量的関係を網羅的に検討したうえで，確定可能な必要最低限の量的関係を本文中に記載している。

本稿のまとめ

本稿では，パブリックセクターにおける研究開発費に係る会計基準について，グローバルレベル，ナショナルレベル，ローカルレベルでの現状，さらに本論文の主題となる独立行政法人会計基準をみてきた。その結果，開発費については特定条件アプローチ等により一部資産化する方向性はみられるが，主流は即時費用処理であり，特に日本においては即時費用処理の考え方のみであった。なお，SFFAS 8 では政策評価への有用な情報の提供という観点から研究開発に係る特有の情報開示が制度化されていた。また，プライベートセクターにおける即時費用処理の論理的根拠としては，将来の効用の不確実性，支出と効果の因果関係の欠如，経済資源の会計的認識，費用の認識と対応，情報の有用性などの５つの側面から検討がなされていた。

次稿では，これらの５つの側面について，公会計に特有の考え方から，本論文の主題である国立研究開発法人における研究開発に係る現行の会計処理について再検討を行い，それを踏まえて国立研究開発法人における研究開発に係る資産およびコスト概念の考察を行うこととしたい。

参 考 文 献

伊藤邦雄（編）『無形資産の会計』中央経済社，2006年。
岡本義朗『独立行政法人の制度設計と理論』中央大学出版部，2008年。
古賀智敏『知的資産の会計――マネジメントと測定・開示――　［改訂増補版］』千倉書房，2012年。
譚鵬『研究開発費の会計――制度・理論・実証――』中央経済社，2018年。
独立行政法人制度研究会（編）『第三版　独立行政法人制度の解説』第一法規，2015年。
中村稔（編）『平成27年改訂　国有財産法精解』大蔵財務協会，2015年。
西澤脩『研究開発費の会計と管理［新五訂版］』白桃書房，1997年。
長谷川茂男『米国財務会計基準の実務［第11版］』中央経済社，2019年。
広瀬義州『知的財産会計』税務経理協会，2006年。
PwC あらた有限責任監査法人『最新　アメリカの会計原則［第２版］』東洋経済新報社，2017年。
ロッシ，ピーター・H，リプセイ，マーク・W，フリーマン，ハワード・E（大島巌・平松公一・森俊夫・元永拓郎監訳）『プログラム評価の理論と方法』日本評論社，2005年。
ワイス，キャロル・H（佐々木亮監修，前川美湖，池田満監訳）『入門評価学――政策・プログラム研究の方法――』日本評論社，2014年。

会計検査院ホームページ　https://www.jbaudit.go.jp/effort/operation/viewpoint.html
財務省 財政制度等審議会 財政制度等分科会 法制・公会計部会「一般会計省庁別財務書類の作成基準　特別会計財務書類の作成基準（平成16年６月17日設定　平成31年３月25日改訂）」2019年。
総務省　今後の新地方公会計の推進に関する研究会「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書（平成26年４月30日公表）」2014年。
総務省　独立行政法人評価制度委員会　会計基準等部会 / 財務省　財政制度等審議会　財政制度分科会　法制・公会計部会「「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（平成12年２月16日設定　令和２年３月26日改訂）」2020年。
総務省行政管理局・財務省主計局・日本公認会計士協会「「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関する Q&A（平成12年８月設定　令和２年６月最終改訂）」2020年。
文部科学省「令和元年版　科学技術白書　基礎研究による知の蓄積と展開　～我が国の研究力向上を目指して～」2019年。

国立研究開発法人科学技術振興機構 研究開発戦略センター「研究開発の俯瞰報告書――日本の科学技術イノベーション政策の変遷～科学技術基本法の制定から現在まで～」2020年。
企業会計基準審議会「研究開発費等に係る会計基準　研究開発費等に係る会計基準注解（平成10年３月13日）」1998年。
企業会計基準委員会「研究開発費に関する論点の整理（平成19年12月27日）」2007年。
企業会計基準委員会「無形資産に関する論点の整理（平成21年12月18日）」2009年。
日本公認会計士協会 会計制度委員会「会計制度委員会報告第12号 研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針（平成11年３月31日設定　平成26年11月28日最終改正）」2014年。
日本公認会計士協会 会計制度委員会「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するＱ＆Ａ（平成11年９月29日設定　平成26年11月28日最終改正）」2014年。

Gellein, Oscar S. and Newman, Maurice S.（1973）: “Accounting for Research and Development Expenditures”, *Accounting Research Study*, No.14, American Institute of Certified Public Accountants.
Johnson, Orace（1976）: “Contra-Equity Accounting for R&D”, *The Accountig Review*, Vol. 51, No. 4. pp. 808-22.
Lev, Baruch（2001）: *Intangibles Management, Measurement, and Reporting*, Brookings Institution Press.（『ブランドの経営と会計――インタンジブルズ――』（広瀬義州・桜井久勝監訳），東洋経済新報社，2002年。）。
Lev, Baruch and Gu, Feng（2016）: *The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers*, Wiley.（『会計の再生――21世紀の投資家・経営者のための対話革命――』（伊藤邦雄監訳），中央経済社，2018年。）。

FASAB（1996）: *Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 8 “Supplementary Stewardship Reporting”*.
FASB（1974）: *Statement of Financial Accounting Standards No. 2 “Accounting for Research and Development Costs”*.（『米国 FASB 財務会計基準書外貨換算会計他』（日本公認会計士協会国際委員会訳），同文舘出版，1984年。）。
GASB（2007）: *Concepts Statement No. 4 of the Governmental Accounting Standards Board “Elements of Financial Statements”*.
GASB（2007）: *Statement No. 51 of the Governmental Accounting Standards Board “Accounting and Financial Reporting for Intangible Assets”*.
IPSASB（2010）: *International Public Sector Accounting Standards 31 “Intangible Assets”*.

［上武大学］