

CASB の最近の動向と原価 計算基準のインパクト

吉 田 一 将

I は じ め に

CASB (Cost Accounting Standards Board) は、1970年以来10年間に19の原価計算基準を公表し、1980年9月30日に廃止された⁽¹⁾。しかし、その公表書は現在も法律としての効果と効力を保有している。米国連邦政府と商議されたすべての調達契約は、軍需であろうと民需であろうと、主契約であろうと下請契約であろうと、CASB が公表した原価計算基準 (Cost Accounting Standards, CAS), 規則 (rules) および規定 (regulations) に潜在的に準拠しなければならない。連邦政府が、毎年、軍事および民事政府機関の契約業者に授与する金額および国防支出の将来の増加に照して見れば、それらの授与額のための会計をしばしば支配する CASB の公表書の効果は多大なものがある。

本稿の目的は、まず、CASB が1980年9月30日に消滅してから今日までの CASB をめぐる動向を議会、DOD (Department of Defense) および FAR (Federal Acquisition Regulation) の面から検討し、次に、原価計算基準が企業の会計システムや会計実践に及ぼすであろう潜在的なインパクトについて論議することにある。

(1) 各基準の内容については、次を参照されたい。神戸大学管理会計研究会「CASB の原価計算基準(1)～(13・完)」, 会計, 第112巻第4号～第114巻第4号(1977年10月～1978年10月) および同「CASB の原価計算基準(続・1)～(続・3)」, 会計, 第119巻第1号～第119巻第3号(1981年1月～1981年3月)。

II CASB の消滅後の動向

1 CASB 再設置の立法化

CASB は1980年9月にわずか10年間で機能機関としての生命を終えた。議会はCASBを設置した法律(P. L. 91-379)を廃止することなく、むしろその活動のための追加予算を割当てないことによってそれを消滅させた。

議会のその議決に対して最も広く述べられた理由は、議会在資金支出を終えたときには、CASB は議会の当初の命令を成し遂げたということであった。

会計検査院長(General Comptroller)のStaatsは、CASBの機能をGAO(General Accounting Office)に吸収またはOMB(Office of Management and Budget)に移すべきであると主張したが、議会は1980年度末でCASBを終結させる決定をなした。CASBは議会への最終報告書“Cumulative Progress Report to the Congress 1971-1980”の中で、CASBの任務は事実上終了したが、基準や規則の管理のために維持しなければならない活動領域として、基準の評価、適用除外の決定、解釈、修正および費用・便益の監視を挙げている。⁽²⁾ 議会はいずれの政府グループまたは政府機関が基準の解釈、修正および基準に関連した実施上の問題を取り扱うべきであるかの問題点を研究してきた。

とかくするうちに、契約業者と政府との間の紛争が様々な基準に関して控訴されるに至った。もし議会在基準を解釈または修正する権限を政府機関またはグループに与えなければ、基準はboards of contracts appealsおよび裁判所で解釈されることになるが、それは多くの時間と費用を要する。

現在、他の法律、規則および方法によって基準の適用除外や免除を許可することも不可能ではないが、効果的に処理しえない大きな問題が持ち上がっている。時の経過や状況の変化のために、インフレーションの影響を

(2) Commerce Clearing House, Inc., *Cost Accounting Standards Guide* (以下、CAS Guide と略称), No. 104 (December 12, 1980), Par. 19,083.

反映するように基準の適用の限度額を調整すること、いくつかの基準の規定を修正することおよび新しい基準を公表することが必要となってきた。多くの点は新しい CASB の設置に味方するが、議会は議決に至らなかった。政府と産業は CASB の再設置の必要性については一般的に合意するが、その立法化を遅らせている重要な論点は、政府内での CASB の位置づけとそのスタッフの配置の二つである。

表-1 は、1979年11月から1988年8月までの CASB の復活または再設置に関する主要な提案を年代順に示したものである⁽³⁾。表-1 から明らかのように、CASB の再設置論争は、(1) GAO への移管、(2) GAO または行政部門への移管、(3) OFPP (Office of Federal Procurement Policy)⁽⁴⁾ への移管および(4) OMB への移管に分類される。CASB の消滅後も、議会はその再設置の必要性を認め、今日まで、個々の議員が新しい CASB の設置の必要性を論議し、法案を提案し、議会の委員会も何回となく聴聞会を開き、その問題点を討議してきた。今日まで、いくつかの法案が提出されては消えていったが、ごく最近になって CASB の再設置の立法化がかなり具体化してきた。

上院では、上院議員 Chiles によって1988年3月に上院に提出された CASB を OFPP 内に永続的に設置する修正法案 S. 2215 (Reauthorization of the Office of Federal Procurement Policy Act of 1988) が、1988年8月に、一部修正の上、可決された。新しい CASB は5人の委員から成り、OFPP 局長が議長を勤め、DOD, GSA (General Services Administration), 民間産業および会計職業代表の委員を含む。OFPP 局長は、CASB と協議の後、原価計算基準を公表、修正または廃止する独占的権限を持つ。同法

(3) *CAS Guide*, No. 90 (November 27, 1979)~No. 196 (August 26, 1988) によって作成した。

(4) OFPP は、1974年に OMB 内に設置された行政部門である。OFPP 局長は上院の助言と同意によって任命され、その活動について議会に報告する義務がある。OFPP は政府全体のための調和した調達システムを開発し確立する責任を持つ。Anderson, L. K. ed., *Accounting for Government Contracts: Federal Acquisition Regulation*, Matthew Bender, 1987, p. 3-9-3-10.

表-1 CASB の復活または再設置への主要な動き

1979年11月	上院銀行、住宅、都市問題委員会は CASB の将来——CASB の GAO または行政府部門への移管について聴聞会を開催する。
1980年9月	同上委員会は、CASB を OMB に移す法案 (H. R. 5800) の修正法案を討議するために聴聞会を開催する。
1981年6月	上院銀行委員会は OMB へ CAS の移管についての提案を要求する。
1982年4月	上院議員 Schmi は CAS 権限を OMB へ移す法案 (S. 2375) を上院銀行、住宅、都市問題委員会に提出。同委員会は S. 2375 について聴聞会を開催する。
1983年5月	上院対政府活動委員会は CASB の再設置について聴聞会を開催する。
1983年9月	FAR は CAS・規則の適用のための方針・手続を Part 30 で規定する。
1984年1月	DOD は新しい CASB を DOD 内に設置する計画を提案した。
1984年3月	下院銀行、住宅、都市問題委員会の経済安定化小委員会は、DOD の提案を討議するために聴聞会を開催する。
1984年5月	下院議員 John J. LaFalce は下院銀行、住宅、都市問題委員会に CASB の再設置法案 (H. R. 5480) を提出。同下院経済安定化小委員会は同法案を聴聞会で討議した。
1984年8月	下院議員 Stam Parris は下院銀行、財務、都市問題委員会での聴聞会で、再商議審議会の復活法案 (H. R. 639) に対する代理法案として CAS 権限の OMB への移管を提案した。
1984年9月	DAR Council は DOD による CAS の維持計画を Federal Register に発表した。
1984年11月	国防副次官補は DOD による CAS の維持のための DAR Council の計画を承認した。
1985年4月	上院議員 William V. Roth は行政府内での CASB 復活法案 (S. 940 「Defense Procurement Program Integrity Act of 1985」) を提案する。
1986年6月	CAAC と DAR Council は CAS の FAR への編入を提案した (FAR Case 86-31)。
1986年8月	下院議員 John J. LaFalce は独立の CASB を再設置する立法 (H. R. 5429) を下院に提出した。
1987年2月	DAR Council は CAS の FAR への吸収計画を承認した (FAR Case 86-31)。
1987年3月	合同経済委員会の国家安全保障経済小委員会議長の上院議員 William Proxmire は、CASB の責任と権限を OFPP に移す法案 (S. 852) を提出する。また、下院議員 Bennet は姉妹法案 (H. R. 1848) を下院に提出した。
1987年5月	CAAC は CAS の FAR への吸収提案を承認した。
1987年5月	下院政府活動委員会の立法、国家安全保障小委員会の議長の下院議員 Jack Brooks は CASB の権限の OFPP への再授權法案 (H. R. 2539) を下院に提出した。
1987年6月	下院立法、国家安全保障小委員会は H. R. 2539 について聴聞会を開催する。
1987年7月	OMB は CAS の FAR への吸収計画を承認した。
1987年9月	CAS を編入するための FAR の改訂の最終規則 (FAC 84-30) が Federal Register に発表された。
1987年9月	下院議員 Jack Brooks は下院立法、国家安全保障小委員会に独立の CASB を OFPP 内に設置する法案 (H. R. 3345) を提出した。
1988年3月	上院議員 Chiles は、連邦支出、予算、会計に関する上院政府活動小委員会に、OFPP 内に CASB を再設置する法案 (S. 2215) を提出した。聴聞会が開催され、同法案は同委員会で承認された。
1988年8月	上院は S. 2215 の修正法案を可決した。

案は CASB に配賦可能性 (allocability) の機能のみを割り当てる。すなわち、CASB は原価の許容可能性 (allowability) の問題の決定権限を有しない⁽⁵⁾。

当初の法案は、4年間だけ、OFPP に権限を再賦与するものであったが、永久的委任への変更は上院聴聞会での多数の証言によって要求された結果である。

同上院修正法案はまた、Federal Acquisition Regulatory Council (FAR Council) を設置し、それに調達規則活動を調整する責任を割り当てる。その FAR Council は OFPP 局長と DOD, GAS および NASA の最高調達担当官から構成される。FAR Council の委員は共同して Federal Acquisition Regulation (FAR) を発表・維持する。OFPP 局長は、FAR Council と協議して、行政府機関によって公表された規則が FAR と首尾一貫していることを保証しなければならない。会計検査院長の証言によれば、この Council の創設は OFPP 局長が取得規則および方針へのより調和されたかつ簡素化されたアプローチを開発するのを援助するであろう。

また、同法案は OFPP 局長に行政府機関が調達に関して政府契約業者によって獲得される利益を測定するために用いられる首尾一貫した方法を開発する研究を行うよう規定する (Sec. 5. Profit Methodology Study)。さらに、OFPP 局長は、会計検査院長と協議して、連邦調達データシステムによって集計されたデータが連邦調達の管理、監督および評価のために適切である程度に関する研究を行い、1989年4月1日までに、上院対政府活動委員会 (Committee on Governmental Affairs of the Senate) および下院

(5) 配賦可能性と許容可能性のこの分離は、会計検査院長の Charles Bowsher によって強く主張された。彼は、1988年3月に開かれた連邦支出・予算・会計に関する上院政府活動小委員会での上院修正法案に関する聴聞会において、配賦可能性は会計の問題であるが、許容可能性は調達政策の問題であると言及した。しかし、電子産業協会 (Electronic Industries Association) と宇宙産業協会 (Aerospace Industries Association) のスポークスマンは、原価の配賦可能性と許容可能性とに責任を持つ CASB の OFPP 内の設置の支持を表明した。CAS Guide, No. 191 (March 31, 1988), p. 1.

政府活動委員会 (Committee on Government Operations of the House of Representatives) に報告書を提出すべきである規定を含む (Sec. 6. Study and Report by the Administrator for Federal Procurement Policy)⁽⁶⁾。

他方、下院における上院修正案と同様な法案は H. R. 3345 (Office of Federal Procurement Policy Act Amendments of 1987) で、同法案は上院法案と同様に OFPP に再び権限を賦与する。同法案は1987年9月下院政府活動委員会の立法・国家安全保障小委員会 (Legislation and National Security Subcommittee of the House Committee on Government Operatons) に同小委員会議長の下院議員 Jack Brooks によって提出された。同小委員会と正委員会は共にその法案を承認し、それを下院に報告するように命じたが、その法案は実際には下院に報告されなかった。

同下院法案は、OFPP の中に、議長を勤める OFPP 局長を含めて、次のようにして任命される6人の委員から成る独立の CASB を設置する。連邦政府代表……2人 (1人は DOD 代表で DOD 長官によって任命される。1人は民事政府機関の代表で、OFPP 局長が指定した民事政府機関の長によって任命される)。産業界代表……2人 (それぞれ OFPP 局長によって任命される。1人は財政に関する豊かな経験を持つ人。1人は取得および契約に関する豊かな経験を持つ人)。独立の公共会計事務所代表の公認会計士……2人 (それぞれ OFPP 局長によって任命され、小取引の契約業者を含めて政府契約業者の会計問題に関する豊かな経験を持つ人)。

その CASB は、原価計算基準、原価原則および合衆国との契約の原価の測定、配分および配賦を支配する原価計算基準および合衆国との契約に関する原価の許容可能性を支配する原価原則における統一性、首尾一貫性および公平を高めるように設計された原価原則の解釈を作成・公表・修正・廃止および実施するための独占的権限を持つ。

OFPP 局長は、CASB と協議の後に、公表された原価計算基準または原

(6) 上院修正案の原文については、*CAS Guide*, No. 193 (May 27, 1988), Par. 20,048 参照。

価原則の履行のための規則・規定を作成・公表・修正・廃止および実施するための独占的権限を持つ。

また、同法案は、上院法案と同様に連邦政府における調達政策および調達規制活動の監督と調整を援助するために FAR Council を設ける。その Council は OFPP 局長および GSA, DOD, NASA における取得政策の責任者から構成される。

上記のように、下院法案と上院法案とでは CASB の委員構成が多少異なる。また、下院法案では、上院法案と異なり、CASB に原価の配賦可能性と許容可能性の独占的権限が与えられている。⁽⁷⁾

下院軍事サービス委員会 (House Armed Services Committee) の議長の Les Aspin は、H. R. 3345 の種々の規定が、原価計算基準に関することを含めて、同委員会の管轄権内の問題に関連すると訴えた書簡を1987年10月下院議長に送り、その法案が DOD の権限に影響を及ぼす規定を徹底的に検討することができるように同委員会に付託されるべきことを要求した。⁽⁸⁾

Aspin は彼の委員会の範囲内の問題に影響を与える部分の例として、OFPP 局長にすべての行政府機関が準拠するように要求される調達に関する政策・規則・手続および様式を規定する条項 (Section 3) および OFPP 内に原価計算基準を作成・修正および実施する権限を持つ CASB を設置する条項 (Section 5) を挙げた。さらに、彼は、その法案の Section 6 は、もし調達の完全性 (integrity) に関する一定の基準が満たされない場合には、DOD による契約裁定を妨げることに言及した。Aspin は、下院自身のルールによって、兵器、支援システム、サービスおよびその活動によって必要とされる付属の管理的な補給品を調達するという DOD の主たる機能は、直接、軍事サービスに関する委員会の管轄権に属すると主張した。

両下院委員会は妥協法案を取り決めるよう試みているが、現在、成功せず、同法案は立往生している。

(7) 下院法案の原文は、*CAS Guide*, No. 186 (October 30, 1987), Par. 20,044 参照。

(8) *CAS Guide*, No. 186 (October 30, 1987), p. 2.

2 DOD の CASB

DOD は CASB の原価計算基準を DOD の調達規則に編入し、それらを契約要件としてきた。しかし、基準が現在の企業環境の必要性を満たすように修正できないために、DOD は CASB の消滅後、重大な問題に直面してきた。国防副次官補 (取得管理担当) (Deputy Under Secretary of Defense (Acquisition Management), DUSD (AM)) の Mary Ann Gilleece によれば、その一例は、基準の非準拠のために政府に返済する義務のある資金に関して請求できる利子の限度額である。7%の限度額は現在の実際の資本コストを反映したものでないから、契約業者は非準拠を迅速に解決する励みにならない。また、CAS 416 (保険費) は、単に二つのタイプの保険を認識するに過ぎず、最近開発された個性化した制度については規定していない。これらや基準の適用の限界額の範囲やその修正の必要性のような他の問題は、基準の管理を非常に困難にする⁽⁹⁾。それゆえ、DOD は、それ自身のために、DOD 内に CASB を設置することを決心した。

Mary Ann Gilleece は、1984年1月、軍事部門の長官あての覚書き (Association of Cost Accounting Standards (CAS) Board Authorities by Department of Defense) の中で、新しい CASB を DOD 内に設置すべきことを提案した。

この CASB 権限の引き受けは、DOD は法律上自由に原価計算基準を採用、拒否または免除を与えることができることを助言した司法省 (Justice Department) の見解に基づいてなされた⁽¹⁰⁾。原価計算基準問題を処理するための組織構造は CAS Concept Paper に示されている。その計画は DAR Council (Defense Acquisition Regulatory Council) の中に CASB と CAS Committee を設ける。CASB は DUSDRE (AM) が議長を勤め、委員は政府、会計職業、学界および産業代表から成る。CASB は CAS Committee

(9) DOD 内 CASB の設置計画についての DOD の立場については、*CAS Guide*, No. 143 (March 27, 1984), Par. 20,003 参照。

(10) 司法省の見解については、*CAS Guide*, No. 141 (January 26, 1984), Par. 19,159 参照。

によって支援され、原価計算基準の修正、解釈に責任を持つ。CAS Committee は CASB の指揮に従って運営され、委員は様々な政府部門代表から構成される。その Committee は研究の遂行、アンケートの配布および文書・草案の発表に権限を持つ。⁽¹¹⁾

下院銀行・財政・都市問題委員会の経済安定化小委員会 (Subcommittee on Economic Stabilization of the House Committee on Banking, Finance, and Urban Affairs) は、1984年3月に、上述の DOD の CASB の権限の引き受け計画について聴聞会を開いた。その聴聞会の目的は、原価計算基準が設定された当初の法令の意図に照して DOD の提案を検討することであった。DOD の計画は産業および政府機関の代表から反対された。当初の CASB に類似した権限を持つ組織の必要性に関しては一般的な合意があるにもかかわらず、主な反対意見は DOD 内に位置づけられる CASB の独立性に向けられた。CASB の調達過程からの隔離が重要問題であること、他の政府機関に拘束力を持たない DOD による原価計算基準の変更から統一性と首尾一貫性が失われることおよび CASB の権限の引き受けを正当化するために DOD によって主張された法的根拠に関するあいまいさが指摘された。

GAO は CASB の機能の再構成を強く主張し、二つの理由から、DOD の提案に反対した。1) DOD は連邦政府最大の調達予算を持つ。それは CASB の適切な機能を果たすのに必要とされる調達過程からの独立性を妨げる。2) DOD 内で機能する CAS-type board は、CASB の創設者の主要問題の一つであった軍事契約における統一性と首尾一貫性のための基本問題と相反する。DOD の CASB は他の政府機関の調達規則の追加、削除および変更を果たす機能を持たないから、種々の原価計算基準および実践は軍事契約業者に不利なインパクトを及ぼすであろう。

万一、DOD が CASB を設置するならば、GAO は会計知識を持つ人が

(11) 覚書きと CAS Concept Paper の原文については、*CAS Guide*, No. 142 (February 29, 1984), Par. 19,160 参照。

委員として保証されなければならない、議長は DUSD 以外の人でなければならない、産業は代表を送るべきでない、GAO はその監視責任を危くするのを避けるために、CASB または CAS Committee のいずれにも代表を出さないことを勧告した。⁽¹²⁾

DOD による原価計算基準規則の維持と公表の実施計画は、聴聞会の意見を考慮し、DAR Council⁽¹³⁾によって作成され、1984年9月に、*Federal Register* に発表された。⁽¹⁴⁾

DAR Council の計画は原価計算基準問題に関して DAR Council に答える三つの部門 (Cost Principles Subcommittee, Contract Administration Subcommittee および CAS Policy Group) をもくろむ。現在の Cost Principles Subcommittee は原価の許容性に関する現在の責任を取り扱う。Contract Administration Subcommittee は、FAR Part 30 の最新版化の後に現在の CAS Board Rules & Regulations Subcommittee の管理的任務を引き受ける。第3の部門は新たに設置された Cost Accounting Standards Policy Group (CAS Policy Group) で、それは DAR Council に対して現在の基準に対する改正・変更、基準の公表、および現行基準の適用除外・免除を提案する。この CAS Policy Group は Army, Navy, Air Force, DLG および NASA 代表の委員 (voting members) から成る。また、GAS, DCAA, OSD (C) および DUSDRE (AM) CPE から指名されたコンサルタントが参

(12) *CAS Guide*, No. 143 (March 27, 1984), Par. 20,003. また、GAO は DOD 提案の代案として、次の二つの方法を勧告した。1) 当初の CASB に仕えたのと同様な諮問審議会を設けるとともに、CASB の義務と機能を遂行する権限を会計検査院長に与える立法を制定する。その発布はすべての政府機関に拘束力を持つ。この方法は CASB の独立性と会計知識を保証する。

2) DOD が提案したような CAS-type board を GAO 内に立法的に設置する。しかし、その発布は単に“諮問的”なものをすることによってその権限を制限する。

(13) DAR Council は、三つの軍事部門 (Army, Navy, Air Force), Defense Logistics Agency (DLA) および NASA から成る。

(14) *CAS Guide*, No. 149 (September 25, 1985), Par. 20,014.

加する。さらに、職業会計および学界代表の民間アドバイザーが必要に応じて参加する。Policy Group と Subcommittee は報告書が DAR Council に提出される前に原価計算基準問題を調整する。⁽¹⁵⁾

DOD による原価計算基準の維持と公表のための基本構造を含む計画は、一部修正の上、1984年11月に、国防副次官補（取得管理担当）によって承認された。その当初の計画は FAR システムに準拠するように二点改正された。第1は、公開コメントのため最初の草案と変更は FAR Secretariat⁽¹⁶⁾を通じて発送する。第2に、CAS Policy Group にコンサルタントとして GSA の代わりに CAAC (Civilian Agency Acquisition Council) を加える。

CAS Policy Group の議長は、当分の間、Air Force が勤め、CAS Policy Group は原価計算基準規則および規定を FAR 30 に載せる仕事を課された。⁽¹⁷⁾

DOD 版の CASB ともいえる CAS Policy Group の権限は DOD 契約のみ限定される。また、この Policy Group は当初の CASB のように制定法によって設置されたものではないので、原価計算基準問題に関する

(15) 当初の計画については、*CAS Guide*, No. 149 (September 25, 1984), Par. 20,014 参照。

国家安全保障産業協会 (National Security Industrial Association, NSIA) は、この DOD の計画は CAS の機能を遂行するための「独立性の基本的要件」を満たさないと主張して、DAR Council 内での CAS 規則の維持と公表のための実施計画にコメントを差し換えた。NSIA は DAR Council に OMB, DOD, 議会および産業が真に独立の組織である CASB の組織的構成と職員配置についての意見がまとまるまで議決が延期されるべきであると勧告した。*CAS Guide*, No. 150 (October 26, 1984), Par. 20,016.

(16) FAR Secretariat は FAR の印刷・発表、最新版化および改正に責任を持ち、GSA の職員が職員として働く。

(17) 改正された計画については、*CAS Guide*, No. 153 (January 23, 1985), Par. 20,017 参照。

GAO の General Council は DAR Council の Director への書簡（1984年11月28日付）の中で、CAS の維持と公表のための DAR Council の計画に対する GAO の過去の立場を繰り返した。適切な会計知識を持つ独立の CASB を強く主張し、DAR Council 計画の拒否を表明した。*CAS Guide*, No. 154 (February 26, 1985), Par. 20,020.

DAR Council の単なる諮問委員会の身分を持つものに過ぎない。万一、新しい CASB が OFPP 内に再設置されることになれば、原価計算基準の維持の権限は、DAR Council および CAAC から新しい CASB へ委託されることになるであろう。

3 原価計算基準の FAR への編入

CASB は消滅したが、契約政府機関は CASB の規則・規定を引続き実施し、新しい契約は開示報告書の提出と基準の準拠を要求する原価計算基準条項に引続き従わなければならない。前述のように、司法省は DOD に原価計算基準に拘束されないが、それを採用または拒否する権限を持つと助言した。それ以来、DOD は DAR Council を通じて原価計算基準に関する責任を遂行するための行政機構の構築に着手した。

1983年4月に、1984年4月1日よりすべての政府機関によって用いられなければならない唯一の規則である連邦取得規則 (Federal Acquisition Regulation, FAR) が GSA, DOD, および NASA の合同権限によって発表された。⁽¹⁸⁾ それは CASB の原価計算基準および規則を適用するための方針および手続を FAR Part 30 に規定した。しかし、原価計算基準自体は FAR の中に再生されなかった。

1986年6月に、CAAC と DAR Council ⁽¹⁹⁾ は、CASB の原価計算基準および規則を FAR に編入するため FAR Part 30 に対する変更を提案した。CAAC と DAR Council が提案した FAR の変更 (Proposed Revision of FAR to Incorporate the Cost Accounting Standards (FAR Case 86-31)) は、FAR Part 30 に CASB の原価計算基準、規則を編入し、また、それに関連した変更を FAR Part 1, 15, 31, 52 および 53 ⁽²⁰⁾ において行う。

(18) これによって、FAR は1984年4月1日より、Defense Acquisition Regulation (DAR), Federal Procurement Regulation (FPR) および National Aeronautics and Space Administration Procurement Regulation に代って、すべての政府調達のための管理規則となった。

(19) CAAC は、各々の民事政府機関の代表から成り、それは DAR Council と共同して FAR Council を形成し、FAR の改訂および規則の実施または追補の承認のための責任を分担する。Anderson, L. K. ed., *op. cit.*, p. 3-9.

(20) この FAR の変更の原文は、CAS Guide, No. 170 (June 27, 1985), Part 2 を参照されたい。

この提案が最終規則 (final rule) になれば、原価計算基準の将来の改正は FAR を改正するための通常の手続に従って遂行されるであろう。いったん、その編入が完結すると、DAR Council と CAAC が基準を維持する責任を分担する。

GAO は原価計算基準および規則を FAR に編入するという提案に対して、議会が新しい CASB を創設する立法を検討する機会を持つまでその提案の議決を見合わせるべきであると提議した。しかし、GAO は基準・規則を FAR に含めることに反対しないが、FAR Secretariat にそれらを修正または新しい基準を発行する権限を与えることに不賛成であった。GAO の見解では、そのような行為は調達政策に影響を及ぼす経済的、刺激的要因から独立しているべき CASB の基本的責務を阻害するものである。また、GAO は FAR 政策を実施する人々が現行基準の完全性を維持するのに必要な会計の専門知識を持っているかどうかを疑問視する。もし原価計算基準が FAR に編入されるならば、GAO は会計の知識と経験を持つ委員による諮問委員会が設置されるべきであると勧告した。⁽²¹⁾

また、軍事宇宙産業界協会協議会 (Council of Defense and Space Industry Association, CODSIA) も、調達政府機関は契約業者のための会計規則を決定すべきであると信じるゆえに、原価計算基準・規則を FAR Part 30 に編入する DOD の提案に反対した。⁽²²⁾

FAR Case 86-31 は、その後、DAR Council, CAAC および OMB によって承認され、原価計算基準を FAR へ編入するための FAR の改正の最終規則 (Revision of FAR to Incorporate the Cost Accounting Standards (FAC 84-30)) が1987年9月22日に *Federal Register* に発表され (発効日: 1987年9月30日)⁽²³⁾、基準は FAR Subpart 30.4 となった。

原価計算基準の FAR への編入計画の意図は、原価計算基準の適用を政

(21) CAS Guide, No. 176 (December 24, 1986), Par. 20,037.

(22) CAS Guide, No. 172 (August 26, 1986), p. 3.

(23) FAC 84-30 については、CAS Guide, No. 185 (September 30, 1987), Part 2 参照。

策の問題として、一定の非国防契約に拡大することであり、また、FAR の手続に準拠する基準や規則を作成して新しい CASB の再設置の必要性にバイパスをつけることにあった。

原価計算基準が FAR に編入された以来、最初の実質的な変更が CAS 404 と 416 において実施された。

FAR 30.404 (有形固定資産の資本化) は、資本化目的のための最低取得原価基準を1,000ドルから1,500ドルに引き上げるように修正された。この変更は、資本化が有意な価値のある資産にのみ要求されるようにインフレーションのインパクトを反映するものである。

また、FAR 30.416 (保険料のための会計) は、一定の自家保険損失の現在価値割引計算する際に、州率が利用可能な場合には、それが用いられるべきであるという要件を削除するために修正され、それに代って、財務省 (Treasury Department) によって設定された再商議法 (Renegotiation Act) の利子率があらゆる場合に用いられる。この変更の目的は、州によって規定された率が異なり、また、いくつかの州では規定された率がないために、自家保険費用の取扱いが首尾一貫していないので、契約業者の損害のより正確な評価を規定するためであった。二つの修正の発効日は1988年9月30日である。⁽²⁴⁾

III 原価計算基準の会計システムへのインパクト⁽²⁵⁾

1 概念クレームワークの影響

どんな原価計算シエーマも原価の測定、原価計算期間への原価の配分お

(24) FAR 30.404 および 30.416 に対する序文 (Preamble) は、CAS Guide, No. 186 (August 26, 1987), Par. 5150.40 および 5150.60 を参照。また、CAS 404 および 416 については、4 CFR 404 および 416 を参照されたい。

(25) 本節の論議は、主として Anderson, L. K. ed., *Accounting for Government Contracts: Cost Accounting Standards*, Matthew Bender, 1987, pp. 1-16-1-24 によっている。また、CASB のインパクトについては、次の文献を参照されたい。木島淑考「CASB の活動とそのインパクト」、商学論纂、第28巻第4号 (1978年11月)、62-98頁。櫻井通晴「CASB の原価計算基準とそのインパクト」、企業会計、第30巻第1号 (1980年1月)、64-73頁。拙稿「CASB 原価計算のインパクト」、福山大学経済額論集第6巻第1・2合併号 (1982年5月)、84-104頁。

よび原価対象への原価配賦の要素を含む。CASB の原価計算基準の中で展開された主要概念はそれが原価計算のこれらの三つ基本的側面にどのように影響を及ぼすかという観点から、以下のように分類される。

(1) 原価の測定または配分に影響を及ぼす概念

次は、原価の測定または原価計算期間への原価の配分に効果を及ぼす基準を公表する際に、CASB が展開した概念の例である。

(i) 発生主義会計の使用

原価計算基準の公表前は、国防契約の原価算定は伝統的に、減価償却を除いて、現金主義に基づいていた。しかし、CASB は発生主義会計が契約原価を決定するのに適切であると考え、その使用のための要件を拡大した。⁽²⁶⁾

(ii) 原価計算期間への原価の対応

一般に認められた会計原則に従って、原価は一般に収益に対応させられる。これは収益認識期間が、原価が費用化される期間を決定することを意味する。原価計算基準は原価と収益よりはむしろ原価計算期間との対応を要求する。契約業者は当該期間の原価に基礎づけられる金額に対してのみ政府に支払請求できるので、期間の収益は原価の原価計算期間との対応に依存する。従って、この概念は直接的には政府からのキャッシュフローに影響を及ぼすが、契約業者が契約に対して工事進行基準を用いる場合にのみ、財務諸表目的のための収益認識に影響を及ぼす。

(iii) 現価および時価の使用

歴史的な原価は消費資源に帰属される金額を測定するための伝統的な基準であった。しかし、CASB は、繰延補償費 (CAS 415)⁽²⁷⁾ および年金費 (CAS 412, 413)⁽²⁸⁾ の場合のように、原価計算期間の一定の原価を将来のキャッシュフローの流れの現価として認識することを要求する。CASB はまた、年

(26) たとえば、CAS 412, 413 および 415 を参照。

(27) 4 CFR 415 参照。

(28) 4 CFR 412, 413 参照。

金費の損益 (CAS 413) におけるように、投資が契約原価に影響を及ぼすときには、時価が原価を測定するのに適切であると主張する。

(iv) 資本コストの認識

CASB は帰属利子を原価として認識することによって会計理論を前進させた。CASB は、契約を維持するための有形固定資産への投資またはその建設に関連する資本コストは契約原価の一部であり、原価を基準とした価格設定に含めるべきであるという立場をとった。これは一般に認められた会計原則からの逸脱⁽²⁹⁾である。CAS 414 および CAS 417⁽²⁹⁾は帰属原価を測定するための規準を規定する。

(2) 原価の配賦に影響を及ぼす概念

CASB は、その存続期間を通して、適切なときはどんなときでも、原価の完全配賦の原則を堅持した⁽³⁰⁾。すなわち、一般管理費を含めて、原価計算期間に配分されたすべての原価を契約に配賦する。CASB によれば、すべての原価は製品原価であり、財務報告のために定義されるような期間原価は存在しない。

CAS 403, 410 および 418⁽³¹⁾の中で CASB が展開した概念は原価配賦のための総合的なフレームワークを提供する。原価配賦の最初のステップは直接費と間接費とを区別する。CASB は、直接費とは契約および他の最終原価対象と明確に同一視される原価であるとのみ表明して、その区別をするための詳細な規準を開発しなかったが、いったん契約業者が直接費と間接費を区別するための成文の方針を確立する場合には、それらの原価の配賦に関する詳細な指針を規定した。間接費は「論理的で同質」(logical and homogeneous) の集計区分へ分類され、望ましい技法の階層に従って配賦されなければならない。CASB は、次の四つの階層を挙げている。

1) 資源消費規準

(29) 4 CFR 414, 417 参照。

(30) CASB, *Restatement of Objectives, Policies and Concepts*, May 1977, p. 5.

(31) 4 CFR 403, 410, 418 参照。

- 2) 産出高規準
- 3) 使用資源を表わす代用物
- 4) 管理活動を表わす一般的規準⁽³²⁾

なにが論理的で同質の集計区分を構成するかの問題は部分的に解答されているに過ぎない。⁽³³⁾ 一般的規則は、一集計区分におけるすべての原価は原価計算対象に対して同一のまたは類似した便益または因果関係を持つべきであるという。この一般的原則以外に、個々の原価計算基準は原価の集計に対して最小限の指針を示している。

2 特別な開示と記録保持の要件

(1) 開示報告書

CASB を創設した法律は、商議国防契約を受け取る契約業者に彼らの原価計算実践を書面で開示することを要求した。CASB は契約業者によって用いられるべき開示報告書 (Disclosure Statement) の様式を作成した。CASB 規則は、原価が10万ドルを越える契約の総価格に含められる契約業者のプロフィットセンター、事業部または類似の組織単位の各々から別々の開示報告書の提出を要求する。この要件は主契約業者であろうと下請契約業者であろうと適用される。⁽³⁴⁾

開示報告書要件の実際の効果は、契約業者は会計マニュアルを開発し、保持しなければならないことにある。開示報告書の便益の一つは、会社は今日彼らの原価計算制度についてより詳細な知識を持つようになったことである。

(2) 覚書き記録

最初の基準 (CAS 401) が提案されたとき、会社は基準が彼らの正式な勘定制度を改訂するように要求するという懸念を表明した。CASB はこの問題について次のように表明した。

(32) CASB, *op. cit.*, pp. 6-9. および 4 CFR 418 参照。

(33) 同質性は、CAS 413 および 418 において詳細に論議されている。

(34) 開示報告書の詳細な内容については、4 CFR 351 を参照されたい。

「基準は契約業者が正式な勘定制度を改訂しなければならない要件を含んでいない。原価計算記録は財務記録の補足物であり、一般に、補助的なものである。しかし、原価記録は一般的な財務記録と調和させられることが必要である⁽³⁵⁾」

このステートメントにおいて、CASB は公式に覚書き記録が基準を遵守するのに十分であるという方針を採用した。それゆえ、正式な会計制度を持たない契約業者および CASB 要件を正式な勘定制度に取り入れるのを望まない契約業者は覚書き記録を用いるかもしれない。完全に統合された会計制度を持つ会社は会計制度を改訂しなければならない。従って、非統合的な会計制度を持つ会社は、四つの異なる会計制度、すなわち、財務報告目的、所得税目的、契約原価算定目的および経営計画と統制目的の会計制度を持つことになる。

(3) 成文の方針および他の記録保持の要件

数個の原価計算基準は明示された成文の方針を開発し維持すべき要件を含む。他の基準は特定の記録保持の要件を確立する。この二つの種類の要件は契約業者に相当量の余分な仕事を生じさせるかもしれない。次の四つの原価計算基準が成文の方針のための要件を含む。

- 1) CAS 404 有形資産の資本化。この基準は資本化が合理的で首尾一貫した成文の方針に基づくべきことを要求し、そのような方針を開発するための指針を示す⁽³⁶⁾。
- 2) CAS 407 直接材料および直接労働のための標準原価の使用。標準の設定および改訂、標準原価の使用および差異の処理における契約業者の実践は書面で表明されなければならない。⁽³⁷⁾
- 3) CAS 414 材料の取得原価のための会計。契約業者は材料費を集計および原価対象に配賦するための会計方針および実践の成文のス

(35) 4 CFR 401, Supp-Preamble A.

(36) 4 CFR 404 参照。

(37) 4 CFR 407 参照。

ートメントを保有し、首尾一貫して適用しなければならない。⁽³⁸⁾

- 4) CAS 418 直接費と間接費の配賦。この基準は契約業者に原価を直接費または間接費として分類するための会計方針および実践の成文のステートメントを持つように要求し、その方針を開発するための指針を規定する。⁽³⁹⁾

次の二つの基準が特定の種類の記録保持を要求する。

- 1) CAS 405 非許容原価のための会計。契約業者はすべての非許容原価の可視性 (visibility) を適切に確立し維持するのに十分詳細な記録保持を確立しなければならない。⁽⁴⁰⁾
- 2) CAS 409 有形固定資産の減価償却。新しい資産の予想される実際の耐用年数は、類似した状況において使用される同様な資産または資産グループのための活動的使用からの過去の廃業または撤回のいずれかの記録によって確証され、将来の耐用年数に影響を及ぼしそうに思われる要因のために適切に修正されなければならない。⁽⁴¹⁾

3 会計制度の他の側面への基準の影響

前節では、原価計算システムに関する原価計算基準のインパクトを論議したが、基準はまた、下述のように、全般的会計制度の他の側面に影響力を持つ。

(1) キャッシュフロー

政府契約業者への支払いは通常発生原価に基礎づけられ、発生原価は政府調達規則の適用によって定義される。原価計算基準は政府調達規則の一部であるので、契約業者への支払いのタイミングおよび金額に影響を及ぼす。発生主義会計の使用のほかに、三つの基準が直接に原価認識のタイミングに影響する。CAS 406「原価計算期間」は、全（1年）原価計算期間

⁽³⁸⁾ 4 CFR 414 参照。

⁽³⁹⁾ 4 CFR 418 参照。

⁽⁴⁰⁾ 4 CFR 405 参照。

⁽⁴¹⁾ 4 CFR 409 参照。

⁽⁴²⁾ 4 CFR 406 参照。

に基づいた予定製造間接費率の使用を明記する。月次率の使用はもはや許されない。

CAS 409「有形固定資産の減価償却」⁽⁴³⁾は、新資産の予想耐用年数を類似資産の実際の使用からの廃棄または撤回の記録によって確認するように要求する。それゆえ、それは毎年の減価償却費、キャッシュフローを減少させ、資産の耐用年数を延長させる効果を有する。

CAS 410「業務単位一般管理費の最終原価対象への配賦」⁽⁴⁴⁾は、G&A 費を配賦するために原価投入高基準を要求する。確定価格契約を有し、売上原価基準を用いている契約業者にとっては、契約への G&A 費の配賦のタイミングからキャッシュフローの減少が生ずるかもしれない。

(2) 計画と統制

いくつかの会社の会計制度はすべての目的——原価計算、計画と統制、財務報告などのために同じ方法で準備されたデータを創造する。そのような会社は最も重要な目的のデータ要件を優先させるであろう。原価計算が中心である場合には、原価計算基準によって要求される変更が他のすべての目的に影響を及ぼす。従って、原価計算目的のために生成されたデータが、通常は原価計算データが適合させられない目的——部門管理者の業績評価および財務・税務報告のために用いられるであろう。

(3) CAS と非 CAS 契約

原価計算基準に準拠する契約は他の政府契約と異なった会計規則に従わなければならない。既述のように、FAR は原価計算基準を一定の要件を満たす契約に適用し、さもなければ原価計算基準を遵守しなくてもよい国防および民需契約のほとんどに基準の規定の適用範囲を拡大する。

従って、複数の政府機関と異種類の契約を持つ会社は、同時に二つ以上の異なった原価計算制度を用いるという問題に直面する。原価計算基準は政府契約の原価算定のために必須であり、通常、より特定の、限定的であ

(43) 4 CFR 409 参照。

(44) 4 CFR 410 参照。

るので、それは通常非 CAS の仕事に適用される傾向がある。⁽⁴⁵⁾

(4) 組織構造

上述のように、原価計算基準に従って遂行される契約は他の政府契約とは異なった会計手続によって実施される。さらに、政府契約のための会計の要件は商業用の仕事のためのものとも異なる。その結果、多くの会社は政府契約の原価計算が商業用の仕事に影響を及ぼさないように政府の仕事を一つまたは二、三の事業部の中に組織している。

また、そのような特別な組織構造を中心にした原価計算制度を設計する会社には、別の問題が生ずるかもしれない。組織構造の変化は原価の測定、原価の原価計算期間への配分、または原価の原価対象への配賦に用いられる会計方法または実践を変えるかもしれない。原価計算実践の変更⁽⁴⁶⁾の結果として、契約業者は時間を要するコストインパクトの研究や契約政府機関との協議を必要とするかもしれない。⁽⁴⁷⁾

4 結び

CASB の公表書は政府の仕事を遂行する企業の会計システムに様々な方法で影響を及ぼしている。連邦政府規則の原価計算実践への侵入という一般的事実のほかに、基準の主要なインパクトは契約業者のキャッシュフロー、それゆえ、収益性および会計システムの設計の中に反映されている。⁽⁴⁸⁾

(45) Seidler, L. T. & P. R. Carmichael ed., *Accountants' Handbook*, Vol. 2, 6th ed., A Ronald Press Publication, 1981, p. 37-25.

(46) Anderson, L. K. ed., *Accounting for Government Contracts: Cost Accounting Standards*, Matthew Bender, 1987, Chapter 5 参照。

(47) *Ibid.*, Chapter 7 参照。

(48) このような指摘は、特に産業側からなされている。Price Waterhouse, *Cost Accounting Standards: A guide to the pronouncements of the Cost Accounting Standards Board and their implementation*, Price Waterhouse, 1981, p. 41, Brackney, W. O. & H. A. Anderson, "Regulation of Cost Accounting: the Answer or the Abyss," *Management Accounting*, Vol. LXIII No. 4 (October 1981), p. 27. また、Pownall は原価計算システムの変更の企業のキャッシュフローへの影響を分析し、CASB は企業が政府から超過原価補償の引き出しの抑止物となっていることを実証している。Pownall, G., "An Empirical Analysis of the Regulation of the Defense Contracting Industry: The Cost Accounting Standards Board," *Journal of Accounting Research*, Vol. 24 No. 2 (Autumn 1986), pp. 291-315.

IV 結びにかえて

CASB は法律によって設置された権威ある団体であり、その公表書は、たとえ政府契約に対するものに過ぎないとしても、原価計算を取り扱う知識体を示す。この知識体は、少なくとも政府契約以外に対する原価計算実践を取り扱う際に非公式なガイドとして役立つ。特定問題に関する他の権威ある会計団体のステートメントがない場合には、CASB の原価計算基準はこの問題に直面したとき、採用されることが予想される。たとえば、CAS 403 は本社費をセグメントに配賦するのに容認される方法を示すが、連邦取引委員会 (Federal Trade Commission, FTC) は事業系列報告目的のために結合原価を配賦するための認められる方法の一つとして CAS 403 を挙げている (Instructions to FTC Form LB)。

しかし、CASB の原価計算基準は政府契約価格算定のための契約原価を算定するための基準であって、わが国の「原価計算基準」のような多目的型の基準ではない。それはまた、一般的な契約原価算定のための原価計算原則や財務会計基準なども必ずしも合致するものでない⁽⁴⁹⁾。それゆえ、その基準や規則が一定の政府契約に適用される限りは必ずしも問題でないが、一般的な契約原価算定目的、財務・税務会計目的および経営管理目的などに適用する場合には十分注意しなければならないであろう。

(付記) 1989年10月に、上院及び下院は CASB の再設置法案 (S. 2215) を可決した。

(本稿は、昭和62年度広島経済大学特定個人研究助成の一環としてとりまとめたものである。記して感謝の意を表したい。)

(49) 一般的な契約原価算定のための原価原則については、NAA, MAP Statement No. 1, *Concepts For Contract Costing*, NAA, 1971 を参照されたい。原価計算基準と他の会計基準との関連性については次を参照されたい。Mansour, F. A. & J. H. Sellrs, "Comparing Cost Accounting Standards with Existing Accounting Standards," *Management Accounting*, Vol. LIX No. 10 (April 1978), pp. 37-42 および Smith, J. D., *An Analysis of Overlap and Conflict Between the Accounting Rules of the CASB and the FASB and SEC* (ph. D. 1979 the Univ. of Nebraska-Lincoln).