

契約原価算定のための原価概念

— 非許容原価の測定 —

吉 田 一 将

I はじめに

米国においては、連邦政府および政府諸機関が民間部門から財貨や用役を購入するにあたってとる調達契約には、種々のタイプがあるが、基本的には確定価格契約 (fixed price contract) と原価補償契約 (cost reimbursement contract) とに分類される。これらの契約においては、契約価格は同一製品や類似製品の市場価格に基づいて決定される場合もあるが、契約業者の原価計算を通じて算定された原価が契約価格の交渉に用いられる場合がある。

しかし、原価補償契約においても、実際に発生したすべての原価が補償されるのではなく、特定の種類の原価ないし一定額以上の原価は、契約原価に算入されない非許容原価 (unallowable cost)¹として補償の対象から除外されることがある。

許容原価ないし非許容原価の決定、および契約価格に含められる利益額の決定は会計上の問題でなく、契約価格算定のための交渉の内容に関する事柄であり、契約原価の測定とは一応別個の問題である。しかし、契約原価算定上の原価概念および原価計算上の処理方法が契約原価の算定や利益額の決定に影響を及ぼすことは十分に考えられる。契約原価測定のための原価概念が明確でない場合には、契約原価と利益額の識別が困難となり、さらに許容原価や算入利益

1 非許容原価とは、何らかの関連法律、規則ないし契約の規定のもとで、当該政府契約のもとでの価格や原価補償または決済に含まれることができない原価である。§ 405.30、4 CFR (Code of Federal Regulations) (rev. ed., 1976), p. 201

契約原価算定のための原価概念

並びに契約価格についての判断や交渉が異なってくることがある。このために、これらについて、少なくとも一定の範囲で、原価概念および原価計算上の処理方法を明確にしておく必要がある。

本稿の目的は、まず、契約原価算定のための原価概念の特質を原価の一般概念と対比することによって明らかにし、次に、主として、CASB(Cost Accounting Standards Board, 以下CASBという)²の原価計算基準Part 405「非許容原価のための会計」(Part 405 Accounting for Unallowable Costs)を手掛りとして、非許容原価をいかに識別し、原価計算上いかに処理すべきかについて若干考察することにある。

II 契約原価算定の原価概念と原価の一般概念³

契約価格算定のための契約原価の測定における原価概念といわゆる原価の一般概念とは必ずしも同じでなく、(1)原価の範囲、(2)原価の種類および(3)原価項目において相違がある。以下、これらの相違点について述べていきたい。

2 これは、1970年に立法府の一機関として設立され、その主たる任務は国防のための財貨および用役を提供する業者等と合衆国政府との間に行われる契約に関して準拠すべき統一的な原価計算基準および諸規則を立案することにある。

CASBは、1972年以降一連の原価計算基準を作成し公表してきたが、1979年10月現在16の原価計算基準が成立し、すでに国防契約やその他の政府機関との間の契約についての申込・管理・決済・監査などに適用されている。

なお、各基準の詳細な内容については、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(昭和52年10月～昭和53年10月)を参照されたい。

3 本節をまとめるにあたっては、次の文献にも負っている。桜井通晴「契約価格算定のための原価計算基準—原価計算基準議会(CASB)の研究(その1)—」、原価計算、第191号(昭和51年5月)、15—27頁；同「CASBの原価計算基準—わが国『原価計算基準』との対比において」、原価計算、第209号(昭和52年12月)、33—49頁；同「原価加算契約における価格設定の基本的性格」、企業会計、第30巻第5号(昭和53年5月)、45—52頁。

1 原価の範囲

まず原価の範囲についてであるが、財務諸表作成の目的のための原価計算では、製品原価は全部の製造原価のみで計算され、販売費・一般管理費は期間原価として当期の収益に直接対応される。これに対して、契約原価の測定のための原価計算は製造原価に販売費および一般管理費を加算した、いわゆる総原価計算（full costing）である。政府契約に関して発生した販売費・一般管理費を棚卸資産原価として処理する会計実務は、CASBはもちろんのことSECおよびIRS（内国歳入庁）においても認められている⁴。したがって、期間原価概念は契約原価算定においては全く意味をもたない。というのは、期間原価とされるべき販売費・一般管理費は契約原価算定では製造原価とともにすべて原価対象に賦課ないし配賦されるからである⁵。

2 原価の種類

わが国の「原価計算基準」（以下、単に「基準」という）によれば、一般概念としての原価は次のように定義されている（「基準」第一章三）。

「原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、は握された財貨又は用役（以下これを「財貨」という。）の消費を、貨幣価値的に表わしたものである」

「基準」のこの定義において、原価は「消費される価値」と解されるから、過去の実績の数字として計算される原価だけでなく、未来の予測数字として計算される原価をも含んでいる⁶。「基準」では、実際原価のほか標準原価もまた

4 CASB, Supplement to Part 410, Standards Rules & Regulations, Supplement No. 1, 1976, p. 215.

5 *Ibid.*, p. 206.

6 溝口一雄『最新原価計算』, 中央経済社, 昭和52年3月、5－6頁。

契約原価算定のための原価概念

真実の原価として仕掛品、製品などの棚卸資産価額および売上原価の算定の基礎として用いることが許されているのである。

また、AAAの原価計算基準によれば、一般概念としての原価とは、「特定の目的を達成するために発生した。または発生するであろう犠牲を貨幣単位で測定したものである⁷」と定義されている。AAAの定義においても、原価の一般概念には、実際原価だけでなく標準原価も含まれているのである。

これに対して、米国では、特に国防品の契約原価算定においては、契約業者は軍事用役調達規則 (Armed Services Procurement Regulations, 以下ASPRという) の第15章「契約原価の諸原則および諸手続」(Contract Cost Principles and Procedures)に準拠しなければならない。ASPRでは、原価概念については特に定義されていないが、契約の総原価 (total cost) について次のように定義されている。⁸

「契約の総原価とは、当該契約のために発生しなかつたし発生せしめられる許容された直接費および間接費の合計額から控除額を差引いた額である。原価を構成するものを確かめるためには、当該状況のもとで公平である原価の決定ないし見積りについて、一般に認められた方法が用いられる。それには、原価差異を適切に修正された標準原価が含まれる」

したがって、この規定では、当該状況のもとで特定の原価概念が一般に認められたものであるならば、歴史的原価、取替原価、増分原価ないし機会原価⁹などの使用が許されるように思われる。しかし、ASPRの他の規定や契約当事者の実務から、ここでの原価概念は記録された歴史的原価 (recorded historical

7 AAA, "Report on the Committee on the Cost Concepts and Standards," *the Accounting Review*, Vol. 27, No. 2 (April 1952), p. 176 ; 青木茂男監修『A.A.A. 原価・管理会計基準』、中央経済社、昭和50年10月、85頁。

8 15-201.1, 32 CFR (rev. ed., 1976), p. 887.

9 たとえば、人的用役の補償を扱っている15-205.6は支払らわれたすべての報酬を意味し、15-205.22 (材料費) は契約に賦課される実際の仕入原価を意味する。

契約原価算定のための原価概念

cost) であることは明らかである。¹⁰

また、NAAのMAP (Management Accounting Practices Committee) の意見書「契約原価算定のための諸概念」 (*Concepts for Contract Costing*) によれば、原価とは「所与の原価目的を達成するために使用された諸資源の測定値である」¹¹と定義されている。

CASBは、原価とは「使用された諸資源の貨幣的価値である」¹²と述べ、歴史的な原価である実際原価を定義し、次のように規定している。¹³

「実際原価とは、予測された原価とは区別された発生した原価を基礎に算定した原価であり、これには適用可能な差異を適切に調整した標準原価が含まれる」

なお、以上のASPR、NAAおよびCASBの契約原価についての定義とは多少異なった定義がアーサー・アンダーセン (Arthur Andersen & Co.) やカウフマン (J. M. Kaufman) において示されている。

アーサー・アンダーセンでは、原価は特定の原価対象のために直接使用された、ないし当該原価対象に配賦された財貨や用役の測定値で貨幣的単位で表現され、それには(1)発生原価と(2)付価原価を含めなければならないとされている。ここでは、また、物価水準の調整は付加原価として取扱われている。¹⁴

カウフマンは、契約原価算定の目的のための実行可能な原価概念は、基本的

10 James Bolloch, *Defense Contract Costing: The State of the Art*, NAA Research Study, NAA, 1972, p.10. しかし、ASPRでは、特定の状況においては、歴史的な原価以外の概念の使用が認められている。たとえば、パートナーや所有企業主のサービスの補償は付加原価が契約原価として許容されている。15-205.6, 32 CFR, pp. 896-901.

11 NAA, MAP statement, *Concepts for Contract Costing*, NAA, 1971, p. 2.

12 CASB, *Restatement of Objectives, Policies and Concepts*, CASB, May 1977, p. 5.

13 §400.1, 4 CFR (rev. ed., 1976), p. 165.

14 Arthur Andersen & Co., *Cost Accounting Standards for Defense Contracts*, Arthur Andersen & Co., 1972, pp. 20-21.

契約原価算定のための原価概念

に、(1)付加原価と(2)物価水準の変化のための調整によって修正された歴史的
原価から成るとしている。¹⁵

したがって、上述の諸定義からも、契約原価算定のための原価概念として、
単一の概念を導き出すことはできないが、契約原価算定のために用いられる原
価数値は原則的には歴史的な原価であるといえよう。この歴史的な原価であるとい
う点が原価の一般概念と契約原価概念とが基本的に異なるところである。

しかし、CASBでも能率増進を目的とした標準原価計算の使用が全面的に否
定されているわけでない。たとえば、CASBはまた直接材料費と直接労務費に
限って標準原価計算を認めている。¹⁶したがって、表面的にはCASBにおいても
標準原価計算が認められているように思われる。しかし、標準原価を真実の原
価として認める立場からすれば、原価差異は原則として売上原価に賦課される
べきであるが、CASBでは原価差異はすべて原価対象に配賦計算されなければ
ならない。CASBは歴史的な原価主義の立場に立ち、標準原価は最終的には歴史的
的に修正されなければならないのである。

従来、契約原価算定においても標準原価の適用が望ましいと考えられていた。
たとえば、ディーン (J. Dean) は、契約原価算定のための原価は実際原価か
期待原価、または標準原価を意味するとしている。¹⁷また、日本生産性本部原価
計算委員会の「適正利益計算基準」によれば、計算価格算定のための原価とし
て実際原価のほか標準原価が用いられるとしていることなどがあげられよう。¹⁸

15 Jerry Max Kaufman, *A Conceptual Framework for Costing Defense Contracts*, ph. D. Dissertation, Oklahoma State University, 1974, pp. 198-202.

16 Part 407 Use of Standard Costs for Direct Material and Direct Labor. Part 407の詳細な内容については、次の文献を参照されたい。4 CFR, (rev. ed., 1976, pp. 216-223. および「CASBの原価計算基準(7)」、会計、第113巻4号(昭和53年4月)、109-116頁。

17 Joel Dean, *Managerial Economics*, Prentice Hall, Inc., 1951, p.445.

18 山口達良「原価計算方式による適正価格の算定」、社会科学論集(埼玉大)、第17号(昭和41年3月)、32頁。

契約原価算定のための原価概念

しかし、政府との契約価格の算定では、契約を受入れるか否かの意思決定の段階を除けば、価格が未来に対して設定されるのではなく、実際に要した原価を基礎として算定されるのである。契約原価算定での標準原価の使用には、客観性と正確性という点から一定の限界があることがまた知らなければならない。CASBがその活動方針のなかで、「記録された歴史的原価が防衛契約において実施活動の原価を測定するための基礎として役立つ¹⁹」と規定し、契約原価算定のための原価として歴史的原価にその範囲を限定したのは、当然のことであつたと思われる。ウィリアムス (B. R. Williams) もまた「政府との契約価格算定では、一定の条件が満たされる限り、原価の正常性を認めることなく、歴史的原価を補償し、それに適正な利益を加算して価格を算定することが最も公正な概念に合致する²⁰」としている。

ところで、最近米国では原価補償契約の一方式としてしばしば原価引下げ努力が契約業者にとって酬いられる方式である奨励式原価補償契約が採用されているが、このような契約方式では、契約業者は発生した原価の測定だけでなく、原価引下げのための原価管理機能もまた重視されなければならない。契約に基づく経営活動を予算や標準原価計算によって管理していくことが必要となると思われる。

市場メカニズムで決定される価格設定過程では、代替的価格案の選択を必要とし、そこでは意思決定のための原価概念として位置づけられる直接原価や増

19 CASB, Statement of Operating Policies, Procedures & Objectives, *Federal Register*, vol.38, No. 43 (Tuesday, March 6, 1973), p. 6125.

20 Brauce R. Williams, "Measuring Costs: Full Absorption Cost or Direct Cost?" *Management Accounting* (NAA), Vol. 57, No.7 (January 1976), p.24.

21 第2次大戦前まで一般的に用いられていた原価プラス一定率利益契約では、契約業者が利益増大のために原価を無差別に発生させるという理由から、現在ではほとんど用いられなくなったといわれる。Don T. Decoster & Eldon L. Schafer, *Management Accounting: A Decision Emphasis*, 2nd. ed., John Wiley & Sons, Ins., 1979, p. 470.

契約原価算定のための原価概念

分原価が極めて重要な役割を果たしている。これに対して、原価補償契約における価格設定過程では、原価は実際原価を積上げて決定され、それに加算される利益も一定の取決めに基づいて決定されるから、原価や利益の決定にあたって代替的な原価や利益が計算され、その間での選択が必要となることは稀でしかない。そこで用いられる原価は全部原価であり、直接原価や増分原価は契約原価として適用されることはない。さらに、バロック (J. Bulloch) が指摘するように、機会原価が利用されることも稀でしかなく、一定の契約価格で契約を受諾するか否かの代替案の選択問題では、機会原価が重要な役割を果たす。²²

ASPRやNAAは取替原価による契約原価の測定を否定している。²³そこでは、機会原価や取替原価概念は契約原価としては認識されないが、契約価格の利益構造のなかで認識されるものであるとされている。²⁴CASBもまた基本的な立場は異ならないが、次のように述べて、取替原価の使用に対してある程度の弾力的な態度を表明している。²⁵「今日、多くの会計担当者は、継続的なインフレやデフレの期間において、伝統的な財務諸表の作成において歴史的な原価に信頼を置くことが誤解を招くことがあるという考え方を支持している。……CASBは時価ないし物価水準に修正した会計に基づく測定概念を含む契約上の実績原価の測定に関する全側面に関心を持っている」。事実、CASBはPart 413として「インフレーションのための歴史的減価償却費の調整」(Adjustment of Historical Depreciation Costs for Inflation) という草案を発表したが、議会

22 James Bulloch, *op. cit.*, p. 61.

23 James Bulloch, *op. cit.*, p. 12 ; NAA, "Tentative Concepts for Cost-Type Contracts," *Management Accounting* (NAA), Vol. 52, No. 11 (May 1971), pp. 45-46.

24 James Bulloch, *op. cit.*, p. 12. なお、バロックのインタビュー調査では、契約利潤の設定において(1)棚卸資産の時価、(2)取替原価・価格水準修正、(3)資源の代替的利用、および(4)投資利益、のいずれも正式にはほとんど考慮されていなかった。James Bulloch, *op. cit.*, pp. 61-63.

25 CASB, Statement of Operating Policies, Procedures, and Objectives, *Federal Register*, Vol. 38, No. 43 (Tuesday, March 6, 1973), p. 6125.

契約原価算定のための原価概念

などの反対にあい、それは撤回されている²⁶。しかし、契約価格算定において、物価水準の影響がいかに考慮されるべきかは契約価格の交渉に関することであるが、何らかの適切な方法で物価変動の影響を測定することは必要であろう。

3 原価項目

最後に、原価項目について触れておこう。原価計算制度において、原価に算入しえない項目を非原価項目というが、原価性の判断基準は元来原価計算の目的のいかんによって異なるはずである。しかし通常非原価項目を問題とするときは、これが財務会計の観点からなされている。

原価の一般概念としての原価性を判断するための基準のうち重要なものは、(1)経営目的に関連したものであること、(2)正常な状態を前提とした価値の費消であることの2項である。そこで、第1に経営目的に関連しない価値の減少は、第1の要件に合致しないから、原価計算制度のもとでは、原価に算入しえない非原価項目としなければならない。第2に正常性の条件を欠く価値の減少もまた非原価項目としなければならないのである。

原価計算制度における非原価項目は「基準」にも規定されているように、(1)経営目的に関連しない価値の減少、(2)異常な状態を原因とする価値の減少、(3)税法上とくに認められている損金算入項目、および(4)その他の利益剰余金に課する項目である。

これに対して、既述のように、契約原価算定において補償される原価は、原則として、契約業者が算定した歴史的な原価である。しかし、発生したすべての原価が補償されるのではなく、妥当的 (reasonable) であると認められた原価だけが契約原価に算入することが許されるのである。契約原価に算入することが許される原価項目が許容原価であり、算入することが許されないものが非許容原価項目と呼ばれるが、これらは原価計算制度における非原価とは異なる取

26 U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1978, p. 186, p. 1581.

契約原価算定のための原価概念

扱いがなされる。これについては、さらに次節で取上げたい。

III 非許容原価の識別と原価計算上の処理

1 許容原価と非許容原価²⁷

メイヤー (H. O. Mayer) も述べているように、原価の許容性自体は会計上の問題というよりむしろ当該調達機関ないし検閲機関によって決定される事柄²⁸である。契約にかかわる原価項目の許容性を決定するにあたって考慮されなければならない要因として、ASPRは、(1)原価の妥当性 (reasonableness)、(2)配賦可能性 (allocability)、(3)CASBの原価計算基準、特定の状況に適切な一般に認められた会計原則および実務、および(4)ASPRにおける制限ないし除外²⁹および契約上の制限ないし除外を掲げている。

これらの要件のうち特に重要であるのは原価の妥当性であり、それは原価の性格ないし額において、競争企業の通常の慎重な人 (prudent person) によって発生せしめられた額を超えない場合には、その原価は妥当であるとみなされる。特定の原価の妥当性は、当該原価の性格や額を含む種々の状況や考慮に依存するから、これを慎重に吟味しなければならない。そのさい考慮するものとして、ASPRでは、次のようなものが掲げられている。³⁰すなわち、(1)契約業者

27 本項にまとめるにあたっては、次の文献にも負っている。中山雅博「Cost plus Contract Costing における基本問題—特に、政府調達品に関連して」、産業経理、第33巻第9号 (昭和48年9月)、28—34頁；同「原価付加契約と原価」、企業会計、第25巻第10号 (昭和48年10月)、38—43頁。

28 Harry O. Mayer, "Cost Accounting Standards," *Management Accounting* (NA A), Vol. 57, No. 4, (October 1975), p. 20.

29 15—201. 2, 32 CFR, p. 887.

30 15—201. 3, *ibid.*, p. 887. また、Arthur Andersen & Co. は、妥当のないし慎重な原価が契約原価であり、妥当性のテストのなかで最も重要な要素は支出の慎重さであって国防支出は慎重でなければならないとしている。Arthur Andersen & Co., *op. cit.*, p. 16.

契約原価算定のための原価概念

の業務の遂行ないし契約の履行のために通常必要であると一般に認められたタイプの原価か否か、(2)一般に認められた企業の実務、冷静な売買取引 (arm's length bargaining)、連邦や州の法律や規則、契約条件や仕様書による制約や条件、(3)慎重な事業家 (prudent business man) が株主、従業員、得意先、政府および社会全般に対する自らの責任を考慮して、当該状況のもとでとる行動、および(4)契約原価を不当に増加させるかもしれない契約業者の確定された実務からの著しい逸脱。

また、原価の配賦可能性は契約原価の測定に関する会計上の概念である。もし原価が受取られた相対的な便益ないしその他の公平な関係に従って1つないし複数の原価対象に割当てないし配賦できる場合には、その原価は配賦可能であるとされる。もし原価が、(1)特に、当該契約のために発生する場合、(2)当該契約にも他の作業にも便益を与え、または、政府の作業にも他の作業にも便益を与え、かつ、受取られた便益に比例して合理的にそれらの契約や作業に配分されることができるとき、ないし(3)特定の原価対象との直接的関連は示されないが、業務の全体的な活動にとって必要である場合には、その原価は政府契約に配賦可能であるとされる。

さらに、契約業者がCASBの規則や基準に従って会計方法を開示し、その方法がCASBの規則や基準およびASPRの規定と首尾一貫していない場合には、そのような首尾一貫しない方法から生ずる原価はCASBやASPRの規則や規定と首尾一貫した方法を使用した場合に生ずるであろう額以上は許容されないのである。

ところで、CASBによれば、契約原価に算入することが許容されない非許容原価は、(1)法律による明白な非許容原価、³¹(2)契約当事者の合意による非許容原

31 明白な非許容原価とは、関連する法律、規則ないし契約の特別な規定のもとで、許容されないと特に指定ないし決定されている特別な項目ないしタイプの原価である。§ 405. 30, 4 CFR (rev. ed., 1976), p. 201. 明白な非許容原価とされるタイプの原価項目の大部分は、政府機関の調達規則 (たとえば、ASPR15-205) に明示されている。

契約原価算定のための原価概念

価、(3)契約当事者の合意による非許容原価の直接関連原価³²、(4)契約担当官の決定による非許容原価、(5)契約担当官の決定による非許容原価の直接関連原価、および(6)契約上認められない作業プロジェクトの原価、の6つに分類されている³³。このように分類される非許容原価とわが国の「基準」などという非原価とは必ずしも同一ではない。

原価計算制度において非原価とされる原価項目が、契約原価測定においても非許容原価とされることには問題はないであろう。制度としての原価計算では、今日、財務費用は原価とみないというのが一般的な意見であるが、財務費用の取扱いについて、「適正利益計算基準」では支払利子・割引料、社債利子および社債割引料償却³⁴を、また、ASPRでは支払利子およびその他の財務費用をそれぞれ非許容原価³⁵にしている。防衛庁の「調達物品等の予定価格の算定基準に関する訓令」においても、支払利子、設立費償却等の財務費用は契約原価算定において原価に算入しえない項目とされている³⁶。利子が商議国防契約における価格算定のために非許容原価項目とされるのは、確立された国家政策によるものであり³⁷、バロックによれば、配当金も利益の分配とみなされるために資本コストは契約原価として許容されないとされるのである³⁸。資本コストはむしろ契

32 直接関連原価とは、他の原価の発生の結果としてのみ生ずる原価で、他の原価が発生しなかった場合には、発生しなかったであろう原価である。§ 405.30, *ibid.*, p. 201.

33 § 405.40 (a)~(b), *ibid.*, pp. 201-202 ; 「CASBの原価計算基準(5)」、会計、第113巻2号(昭和53年2月)、145頁。

34 日本生産性本部中小企業原価計算委員会『適正利益計算基準』、日本生産性本部、昭和39年4月、22頁。ただし、必要がありかつそうすることが適当と認められる場合には、経営目的に関連した支払利子を契約原価に算入することを認めている。同書、39頁。

35 15-205.17, 32 CFR, p. 906.

36 防衛庁訓令第35号「調達物品等の予定価格の算定基準に関する訓令」、第2節第42条。「訓令」では、原価計算方式による調達物品等の計算価格の算定において原価に算入しない項目を非原価項目としているが、これは非許容原価と同一のものをいうと解される。

37 CASB, Statement of Operating Policies, Procedures, and Objectives, *Federal Register*, Vol. 38, No. 43 (Tuesday, March 6, 1973), p. 6125.

38 James Bulloch, *op.cit.*, p. 60.

契約原価算定のための原価概念

約利益の一要素として契約価格の算定において考慮されるべき問題であるとされていたのである。しかし、CASBは設備資本の原価要素としての貨幣のコストに関する原価計算基準 (Part 414 Cost of Money as an Element of the Cost of Facilities Capital) を公表し、設備へ投下された資本のコストを契約原価の一要素として取扱っている。³⁹

原価計算制度において非原価とされる原価項目も、契約原価測定においては許容原価とされることがある。たとえば、契約原価測定においては歴史的原価主義が用いられているから、経営目的のために用いられていない設備などから発生するアイドル・コストは一般に非原価であるが、契約原価測定においては原則的には許容原価として取扱われている。ただ、ASPRでは、アイドル・コストを遊休能力費(idle capacity costs)と遊休設備費(idle facilities costs)とに区分し、前者は部分的に使用されている設備の未使用のキャパシティから発生する原価であり、もしそのキャパシティが必要であると合理的に予想され、ないし当初合理的であったような場合には、それは許容されるのである。後者は契約業者の当面の必要を上廻る完全に未使用の設備から発生する原価であり、そのような原価は非許容原価とされている。ただし、それは(1)標準仕様量

(Workload) の変動を満たすために必要である場合、および(2)標準仕事量の変動を満たすために必要でないが、取得時には必要であったが、その後プログラム要件の変化、再編成、終了ないし合理的に予測されなかった原因のために、現在アイドルとなっている場合は許容されるのである。⁴⁰

税金もまた非原価項目であるが、契約原価算定においては、原則として、特

39 Part 414の内容については、次を参照されたい。4 CFR (rev. ed., 1977), pp.303-318 ;「CASBの原価計算基準(12)~(13・完)」、会計、第114巻3号~4号(昭和53年9月~10月)、131-138頁、121-131頁。また、持分資本利子の原価としての取扱いの主要な提唱者として、たとえば、現在、Robert N. Anthony があげられる。Robert N. Anthony, *Accounting for the Cost of Interest*, D. C. Heath Company, 1975.

40 15-205.12, 32 CFR, pp. 904-905.

契約原価算定のための原価概念

定の州で営業活動を遂行するために必要な原価であるとみなされ、一般管理費に算入して特定の原価対象に配賦されなければならないのである。⁴¹

上の例とは逆に、原価計算制度において一般には原価とされる原価費目も、契約原価算定においては非許容原価とされることもある。たとえば、経常的な営業取引に基づいて発生した債権に対する貸倒引当損は、政府および政府機関の支払が現金預金によって確実に行われ、支払の遅延や貸倒れの発生することがないから、許容されないのである。⁴² 企業間の取引から発生する貸倒損失を政府契約が負担する理由がないとするのである。

そのほか、非許容原価としては、ASPRでは、広告宣伝費、寄附金、交際費、試験研究費などが掲げられている。⁴³ 広告宣伝費は商業目的の原価計算では原価とされるが、広告を必要としない政府との契約の場合には、それは当該契約に直接的に関連する場合にのみ許容されるが、一般的には非許容原価とされる。一般的に非許容原価項目でも、その種類や金額が正当なものに限って、契約原価に算入することが許容される場合もあるのである。

しかし、契約原価のすべてに上述のような非許容原価の例示が妥当するのではなく、特に政府との間の契約原価の算定においてのみ妥当することに注意されなければならない。

2 原価計算上の処理

原価の妥当性などから判断して契約原価に算入することが認められない原価は、当該政府契約の支払の請求 (billing) や支払の請求権 (claim) ないし契

41 15-205.41, *ibid.*, pp. 922-923 ; Arthur Andersen & Co., *op. cit.*, pp. 64-65. 「訓令」では、税金は非許容原価とされている。

なお、法人州・地方所得税および事業税のセグメントへの配賦方法については、拙稿「本社費のセグメント別配賦—契約原価算定を中心として—」、六甲台論集、第25巻第2号 (昭和53年7月)、78-93頁を参照されたい。

42 15-205.2, 32 CFR, p. 892. および山口達良、前掲稿、31頁。

43 15-205, *ibid.*, pp. 892-931.

契約原価算定のための原価概念

約申込 (proposal) から除外されなければならない⁴⁴。しかし、非許容原価もまた、原価の配賦可能性に関しては、許容原価と同一の原価計算原則に従わなければならないのである⁴⁵。というのは、契約原価算定においては、企業活動を遂行するにあたって発生したすべての原価は、たとえそれらの原価が政府契約のもとでは許容されえないとしても、原価と原価対象との間の便益関係ないし因果関係 (beneficial or causal relationships) に基づいて原価対象に配分されるという総原価計算の思考に立脚しているからである。したがって、非許容原価が通常正規の間接費配賦基準の一部である場合には、その非許容原価はそのような間接費配賦基準のなかに含めておかれるのである⁴⁶。また、本来は許容原価であるが、非許容原価と直接的な関連をもつために、非許容原価の直接関連原価となる原価が関連する非許容原価を含む基準によって配賦される間接費集計区分に通常含められる原価カテゴリーの一部である場合には、間接費の配賦において2重計算の生ずるおそれがある⁴⁷。このような状況では、そのような原価は非許容原価の直接関連原価として分類しないで間接費集計区分に含めておき、正規の間接費の配賦プロセスによって原価対象に配分されなければならないのである⁴⁸。

契約の申込み、支払の請求および請求権において、非許容原価を識別するために必要とされる会計記録の詳細とその内容は、当該非許容原価の透明度 (visibility)、契約原価対象への配賦可能性に対する会計上の位置づけ (accounting status) およびそのような非許容原価に対して認められる原価計算処理方法を確立するために十分であるものでなければならないとされている。しかし、このことは、非許容原価の最終原価対象への配賦が詳細な原価計算記録のなかで

44 § 405.40(a), 4 CFR (rev. ed., 1976), p. 201 ; 「CASBの原価計算基準(5)」, 145頁。

45, 46 § 405.40(e), *ibid.*, p. 202 ; 「CASBの原価計算基準(5)」, 145頁。

47 Harry O. Mayer, *op. cit.*, p.20 ; "Cost Accounting Standards," *The Accountants Digest*, Vol. 52, No.2 (December 1976), p. 87.

48 Supplement to Part 405, 4 CFR, pp. 206-208.

契約原価算定のための原価概念

行われることを求めているのではない。それは、間接費を原価対象へ配賦するために用いられる配賦基準の内容に関する原価計算上の処理方法を決定する場合に、適切な考慮が非許容原価に払われることを求めているのである。たとえば、非許容原価が標準原価ないし間接費の評価 (bidding) や計算 (billing) のために使用される率の決定に関連するものである場合には、その率が提案されたり、改訂されるときにのみ識別されればよいのである。⁴⁹

上述のような非許容原価の識別を明確にする要件 (CASBでは、これは透明性要件 (visibility requirement) といわれる) を満たすためには、契約原価の決定の検証の目的のために適切な形の原価識別が行われればよい。当然のことであるが、ここでは、政府契約原価の決定に関連しない目的のための原価識別や原価配賦が要求されているのではない。発生原価の透明性を得るためには、次のような方法による原価識別もまた認められる。⁵⁰ すなわち、(1) 正規の会計帳簿のなかでこの目的のために設定された別個の勘定での非許容原価の分離、(2) 別個の会計記録ないし計算書類の作成、または(3) 非許容原価の会計上の認識について監査上の検証を可能にするのに十分な原価識別を行う非公式な原価計算方法の使用。また、見積原価の透明性を得るためには、次のいずれかの方法が用いられてよいとされている。⁵¹ すなわち、(1) 見積に際して、特に識別された非許容原価の額やタイプを明記する。(2) 見積に関して非許容原価を適切に識別するために用いられた他の見積方法を記述する。

また、非許容原価の識別にあたっては、重要性の問題に一定の考慮が払われなければならない。⁵² これには多くの要素が考慮されなければならないが、非許

49 § 405. 50(a), *ibid.*, p. 202 ; 「CASBの原価計算基準(6)」、会計、第113巻第3号(昭和53年3月), 115-116頁。

50,51 § 405. 50(b), *ibid.*, pp. 202-203 ; 「CASBの原価計算基準(6)」, 116頁。

52 この規定の適用にあたっては、CASB, § 331.71, *Standards Rules & Regulations*, Supplement No. 3, 1976に掲げられた規準を考慮しなければならない。
Supplement to Part 405, 4 CFR (rev., ed., 1976), p. 210.

契約原価算定のための原価概念

容原価の総額の重要性だけでなく、非許容原価の決定における精緻さの重要性などが含まれる。契約業者と政府が非許容原価の識別とその原価計算上の処理方法に関して、何らかの代替的方法を用いることに合意する場合には、非許容原価⁵³についての特別な識別は必要とされないのである。

IV 例 示

本節では、非許容原価の識別と原価計算上の処理方法について具体的に説明⁵⁴することにする。

(1) 監査官が、ある契約においてなされた支払の請求において、一定の直接労務費および直接材料費は当該契約の作業に必要なために当該契約にとって正当と認められないという理由で、それらの原価の非許容性を勧告したとする。契約担当官は当該原価が非許容原価であるという監査官の立場を支持する決定書を提出したとする⁵⁵。このような場合には、契約業者は会計記録や報告書において許容されなかった直接労務費と直接材料費を明確に識別しなければならない。また、当該契約に関連する間接費集計区分の配賦基準が直接労務費、直接材料費、素価総額および投入原価総額などから構成されている場合には、許容されなかった直接労務費と直接材料費はその間接費集計区分の配賦基準に含めておかなければならない。もし契約担当官の決定が監査官の見解と異なる場合には、契約業者は問題の原価を会計記録や報告書において識別しなくてよいのである。

(2) 現行規則のもとで明白に非許容原価とみなされる一定の原価が発生し、契約業者はその原価を製造間接費の一部として区別し識別しているとする。通常、製造間接費が一般管理費の配賦基準の一部である場合には、契約業者は識

53 § 405.50(c), *ibid.*, pp. 203 ; 「CASBの原価計算基準(6)」, 116頁。

54 § 405.60, *ibid.*, pp. 203-204 ; 「CASBの原価計算基準(6)」, 116-118頁。

55 ただし、契約担当官の決定書は裁判所等への控訴や取消しに従うものであり、最終的な決定を意味するものではない。Supplement to Part 405, *ibid.*, p. 208.

契約原価算定のための原価概念

別された非許容の製造間接費を含む配賦基準を用いて一般管理費を原価対象に配賦しなければならないのである。

(3) 監査官が組織の計画活動に直接帰属される間接費総額の非許容性を勧告したとする。他方、契約業者は、これらの活動費の総額は「経済計画費 (Economic Planning Costs)⁵⁶」とみなされるからASPRによって許容されると主張したとする。監査官は、それは「組織費」(Organization Costs)⁵⁷を構成するので非許容原価であると主張したとする。監査官と契約業者の意見が対立したために、この問題の解決は契約紛争処理規定 (contract disputes clause) に従って契約担当官の決定に付託され、契約担当官は当該原価総額がASPRのもとで非許容原価であるという監査官の立場を支持する決定書を提出したとする。この場合には、契約業者はそのような原価を含む政府契約のためのその後の原価見積、原価集計ないし報告においてその許容されなかった原価を識別しなければならないのである。

(4) 契約業者が会社活動の拡大と多角化プログラムを持ち、そのプログラムには会社内部の再組織および合併と買収が含まれていたとする。契約業者はこの活動のすべての原価を会社ないしセグメントの一般管理費として計上した。契約業者は最終セグメントの一般管理費率(本社配賦を含む)の提案にあたって、会社設立費および外部弁護士、会計士、発起人、コンサルタントによる特別なサ

56 経済計画費は契約業者の企業の将来の全体的な発展に関連しており、契約業者が現在業務を行っている市場で起りうる経済的混乱ないし基本的な変更を考慮するような全般的長期経営計画の費用を含む。経済計画費には、組織費ないし再組織費は含まれない。

15-205.47, 32 CFR, pp. 928-929.

57 ASPRでは、組織費については、次の2点に関連する支出は許容されないとされている。(1)合併や買収を含む会社の法人組織内での組織ないし再組織を計画ないし遂行すること、ないし(2)資本を調達すること。そのような非許容の支出には、契約業者の使用人であるか否かを問わず、会社設立費および弁護士費用、会計士、ブローカー、発起人およびオルガナイザー、経営コンサルタントおよび投資カウンセラー等に対する支出などがある。15-205.23, *ibid.*, p.908.

契約原価算定のための原価概念

ービスに対する費用として発生した明白な非許容原価を識別し除外したとする。さらに、一般管理費率の暫定的な評価と計算の交渉において、契約業者は拡大プログラムのために発生した社内コストおよび識別される非許容原価の直接関連原価を非許容原価として分類することに合意したとする。契約業者と契約担当官との間の交渉と合意に基づいて、暫定的な一般管理率は許容される。一般管理費の正味残高に基づいて設定されたとする。このような場合には、取決められた管理費率が関連する契約の申込や支払の請求に適用されることができ

(5) 通常、給料、旅費および滞在費が一般管理費として計上される会社の役員が明らかに社用の接待旅行に取引の仲間を連れて行ったとする。このような旅行の交際費はそれが交際費を構成するために明白に非許容原価⁵⁸であり、契約業者により別個に識別される。この契約業者は通常間接費配賦率に一般管理費を含めていないとする。これらの状況では、役員の旅費および滞在費は非許容の交際費との関連のために非許容交際費の直接関連原価となる。しかし、この種の活動が役員の給料の基礎となる正規の職務と責任の重要な部分を構成しない場合には、役員の給料は非許容交際費の直接関連原価として識別しなくてよいのである。

V む す び

以上、本稿では、まず、契約原価算定のための原価概念の性格を明らかにし、次に、契約原価算定において許容されない非許容原価の識別とその原価計算上の処理方法に関する問題について若干の範囲で考察してきた。以上の考察を通じて、おおよそ次のことがいえるであろう。

契約原価算定目的のための原価概念と原価の一般概念とは、原価の範囲、原価の種類および原価項目においてそれぞれ相違する。契約原価算定では、総原

58 ASPRでは、娯楽 (amusement and diversion), 社会的諸活動の費用およびそれらに関連する食事、宿泊、レンタル、交通および祝儀のような付帯的費用は許容されない。
15-205.11, *ibid.*, p. 904.

契約原価算定のための原価概念

価計算が行われるために期間原価概念は意味をもたない。

契約原価算定のための原価概念として、特に単一の概念を定義することはできないが、原則として、歴史的原価であるといえる。特定の状況においては、歴史的原価以外の概念が使用されることがある。

原価の一般概念では、原価と非原価の区分が問題となるが、これに対して、契約原価算定では許容原価と非許容原価の区分が問題となる。非原価と非許容原価とは取扱が異なっている。

契約原価算定のための原価の許容性の決定は、本質的には原価の妥当性によって行われる。また、原価の許容性は契約価格算定に関する調達上の概念であり、それはしばしば契約当事者の交渉によって決定されるものである。契約原価の算定とは概念的に区別されるべきであり、原価を原価対象へ配分するプロセスとは直接に関係がないのである。したがって、非許容原価の特定の原価対象への配賦は許容原価と同一の原価計算原則に従って行われる。

非許容原価の識別は、契約原価の決定と検証目的のために十分である会計記録や報告方法を用いて行われればよいのである。⁵⁹

(1979年10月30日脱稿)

59 しかし、契約業者は非許容原価を測定するために追加的な記録を保持しなければならず、それが過度の負担となるという批判があった。K. John Fuller, "Impact of CAS-B Standards," *The CPA Journal*, Vol. 46, No. 1 (January 1976), p. 21 ; Jacob B. Paperson, "The Cost Accounting Standards Board : Its Purpose, Its Procedures, Its Actions," *the National Public Accountant*, May 1975, in *the Accountants Digest*, Vol. 41, No. 1 (September 1975), p. 44.