

# C A S B 原価計算基準のインパクト

吉 田 一 将

## I はじめに

C A S Bは1970年8月に立法府の一政府機関として設置された。その主要な任務は、商議連邦契約のもとで国防契約業者および下請契約業者によって準拠される原価計算原則の統一性と首尾一貫性を高める原価計算基準を作成し公表することであった。C A S Bはこれまで19の原価計算基準を公表しているが、その実質的な仕事は1980会計年度で完了し、1981会計年度の予算が計上されなかったために1980年10月1日をもって廃止された。

しかし、公表された原価計算基準や規則に関連した諸活動を継続する必要性があり、議会では1979年11月から1980年10月にかけてC A S Bの残余の機能を行政府機関、とりわけ行政管理予算局 (Office of Management and Budget, OMB) に移管するための論議が行われていたが、その後進展がみられず、1981年6月現在C A S Bの行政府機関への移管は実現していない。

C A S Bの消滅はC A S Bの基準や規則の準拠要件に影響を及ぼすものではない。しかし、現在、いずれの行政府機関も基準の免除や適用除外を含む基準を管理する権限を持たず、経営環境の変化に応じた基準の修正や廃止、および管理規則の解除が行われることができない状況にある。それゆえ、最近も上院銀行委員会 (Senate Banking Committee) はO M Bがこれらの諸問題を解決するためにC A S Bの規則を管理する権限を行政府機関に移管することについて

---

(注) 1) C A S Bの最近の動向については、神戸大学管理会計研究会「C A S Bの原価計算基準 (続・4)」、会計、第119巻第4号 (1981年4月)、129—133頁を参照されたい。

勧告するように要請している。<sup>2)</sup>

本稿の目的は、CASBがこれまで公表した基準や規則の概要とCASBやその原価計算基準の及ぼすインパクトについて若干の範囲で考察することにある。

## II CASBの公表物の概要

CASBは1972年から現在までに、次に示すように401から420の番号がつけられた19の原価計算基準を公表している（括弧のなかは基準の効力発生年月を示す）。CAS 419は草案が撤回されたため欠番となっている。また、CASBは原価計算方法の開示と調達プロセスにおける基準の適用問題を取扱うための規則を発行している。CASBの公表したものはすべて連邦規則法典(Code of Federal Regulations, CFR)のTitle 4（「Accounts」）に収録されている。各基準は、現在すでに法的拘束力のあるものとなっており、国防契約を中心とする政府機関との契約の申込、管理および決済のために適用されている。

### 1 全般的な原価計算問題を取扱う基準

CASBの4つの基準は、原価計算システムの構造全体に関連する全般的な問題を処理する。

CAS 401 原価の見積、集計および報告における首尾一貫性（1972年7月）

CAS 402 同一目的のために発生した原価の配賦における首尾一貫性

---

2) Commerce Clearing House, Inc., *Cost Accounting Standards Guide*, Commerce Clearing House, Inc., 1981, pp.10, 956-10, 957.

3) 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（1977年10月～1978年10月）および「CASBの原価計算基準(続)～(続・3)」、会計、第119巻第1号～第119巻第3号（1981年1月～1981年3月）を参照されたい。

## CASB原価計算基準のインパクト

(1972年7月)

CAS405 非許容原価のための会計(1974年4月)

CAS406 原価計算期間(1974年7月)

CASBは、CAS401について、作業層が百分率要素で見積もられる状況における直接材料費の見積に対する401の適用方法を明確にするために、「解釈」(Interpretation No.1 to Standard 401)を発行している。

また、CAS402に対しても、契約要件に従って発生した申込費は「入札・申込準備の原価」と同じく「同様な状況で同一の目的のために発生した原価」とみなされるべきでないことを説明するための「解釈」(Interpretation No.1 to Standard 402)を発行している。

### 2 原価のクラス、カテゴリーないし要素を取扱う基準

CASBは原価の特定のクラス、カテゴリー、ないしは要素を取扱う次のような11の基準を公表した。

CAS404 有形資産の資本化(1973年7月)

CAS407 直接材料および直接労働のための標準原価の使用(1974年10月)

CAS408 有給欠勤費のための会計(1975年7月)

CAS409 有形固定資産の減価償却(1975年7月)

CAS411 材料の取得原価のための会計(1976年1月)

CAS412 年金費の構成と測定(1976年1月)

CAS413 年金費の調整と配賦(1978年3月)

CAS414 設備資本の原価要素としての貨幣のコスト(1976年10月)

CAS415 繰延補償原価のための会計(1977年7月)

CAS416 保険料のための会計(1979年7月)

CAS417 建設中の資産の原価要素としての貨幣のコスト(1980年12月)

### 3 間接費の集計区分を取扱う基準

C A S Bは間接費の集計と再配賦問題を処理する4つの基準を公表している。

C A S 4 0 3 本社費のセグメント別配賦（1973年7月）

C A S 4 1 0 業務単位別一般管理費の最終原価対象への配賦（1976年10月）

C A S 4 1 8 直接費と間接費の配賦（1980年9月）

C A S 4 2 0 独立の研究開発費と入札・申込費のための会計（1980年3月）

C A S 4 0 3の規定の1つは、所得に基づく州・地方税の配賦を取扱うが、その規定は多年論争の的になっていた。それゆえ、C A S Bはその規定を明確にするために「解釈」（Interpretation No.1 to Standard 403）を発行している。<sup>4)</sup>

### 4 開示報告書

C A S Bの発行物の1つは原価計算方法の開示に関連している。Public Law 91—379では、契約業者が原価計算方法を書面で開示し、首尾一貫して準拠することを要求する規則を発行することが規定されていた。この要件は1972年7月から実施されており、当初、約100の大会社に適用されていたが、その後、その要件の適用は原価計算基準に準拠する契約を1年に1億ドル以上受取るすべての契約業者に拡大された。現在、約300の会社の報告単位から2,000以上

---

4) さらに、C A S Bは同一の問題点を取扱った修正を提案していたが、それに関する最終決定はC A S Bの廃止前には行われていない。また、C A S Bは、C A S 410に対しても、原価投入基準の選択方法について起こりうるあいまいさを除去するためにその修正を提案していた。しかし、これに関してもその決定はC A S Bの廃止前には行われていない。Commerce Clearing House, Inc., *op. cit.*, pp. 10, 917—10, 918.

## C A S B原価計算基準のインパクト

の開示報告書が提出されている。<sup>5)</sup>

開示にあたっては、開示物に所有者 (proprietary) 情報を含むことが考えられるので、C A S Bはその機密性の保護規定を定めている。

### III C A S B原価計算基準のインパクト

C A S Bは設置以来、多数の人員と多額の国家予算を投入して原価計算基準や規則を作成し公表してきた。原価計算基準は一度公表されると法律としての全効果と効力を持つようになり、企業の契約原価算定その他に様々な形でインパクトを与えることになる。C A S Bは廃止されたが、その基準や規則は依然として法的拘束力を持ち続けており、今後も様々なインパクトを与える潜在的可能性を持っている。

C A S Bおよびその原価計算基準の及ぼすインパクトは多くの側面においてみられるが、本稿では、政府会計人協会 (Association of Government Accountants, 以下AGA<sup>6)</sup> という) のC A S Bの原価計算基準<sup>7)</sup> についての実態調査その他の資料を手がかりとして、(1)基準の明確性、(2)原価の管理、透明度および紛争発生頻度への影響、(3)契約プロセスへの影響、(4)基準の全般的評価、お

---

5) Commerce Clearing House, Inc., *op. cit.*, p.10, 918. なお、開示報告書の詳細な分析については、次を参照されたい。早川 豊「C A S Bの原価計算基準の生成及び問題点」、*経済学論集* (北大)、第28巻第4号 (1978年11月)、62—98頁。

6) たとえば、木島淑孝「C A S Bの活動とそのインパクト」、*商学論纂* (中央大)、第19巻第4/6号 (1978年3月)、230—237頁では、(1)原価計算の発展への貢献、会計技術の現状の進展、(3)原価計算の理解の促進、(4)会計基準の制定姿勢、についてC A S Bのインパクトが指摘されている。また、櫻井通晴「C A S B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)、69—71頁では、(1)原価計算理論・実践の発展への影響、(2)財務会計基準への影響、(3)会計制度に対する影響、についてそのインパクトが考察されている。

7) A G A, "A G A Looks at Cost Accounting Standards," *The Government Accountants Journal*, Vol. 27, No.2 (Summer 1978), pp.1—9.

よび(5)基準設定プロセスの評価、についてC A S Bやその基準が及ぼすインパクトがどのように評価されているかを考察したい。

A G Aの実態調査方法について簡単にふれておく。A G Aは、1977年に、A G Aの会員がC A S Bの原価計算基準（当時公表されていた401～414の基準、ただし、413はまだ公表されていなかった）をどのように評価しているかについて郵送による実態調査を行った。調査に際し、会員を2つのグループに分類している。第1グループは基準をよく知っていると思われる国防契約監査局（Defense Contract Audit Agency, DCAA）の職員グループ、第2グループは基準との関係が比較的少ないと思われるD C A A外の職員グループである。A G Aの会員名簿からD C A Aの職員が250名、D C A A外の職員のうち約10%は基準に精通していると予期され、D C A A外の職員が2,500名無作為に抽出されている。これは、回答が基準に熟知した250名のD C A Aの職員とほぼ同数のD C A A外の職員との比較調査ができるように企画されたためである。調査票は、250名のD C A Aの会員と2,500名のD C A A外の会員（合計 2,750名）に郵送され、前者からは151、後者からは1,475（合計1,626、62%）の回答を得ている。<sup>8)</sup>

### 1 基準の明確性

回答者は各原価計算基準が明確であるか否かについて質問されている。第1表は、各基準の明確性についての調査結果を要約したものである。<sup>9)</sup> 2つの基準

8) 回答者のプロフィールは次のとおりである。回答者の約26%は国防省（D O D）、米航空宇宙局（N A S A）、およびエネルギー研究開発局（E R D A）、48%は他の政府機関、26%は州・地方自治体と民間企業の職員である。53%が監査の仕事に、23%が会計の仕事に、46%が財務管理その他の仕事に従事している。46.7%が本社、29.1%が現地本部、24.2%が現地事務所に勤務している。日常の仕事でのC A S Bの基準との関係度合は、69%以上がほとんど関係なく、20%が時々関係があり、10%が頻繁に関係していた。*Ibid.*, pp.2—3.

9) *Ibid.*, p.4.

## C A S B原価計算基準のインパクト

つまり、406—原価計算期間と401—原価の見積、集計および報告における首尾一貫性は、80%以上の回答者が非常に明確であるとみなしている。他方、最も明確でないとみなされた基準は、412の年金費の構成と測定基準で、回答者の25%が明確でないとしている。

この結果を一べつすると、基準の公表時が遅いものの多くが明確でないとされていることがわかる。基準の発表が比較的早かった401から406の基準のうち5つの基準については、少なくとも約75%の回答者が「非常に明確」あるいは「明確」であるとしている。これは、C A S Bはその初期には比較的論議の少ない会計問題に関する基準を公表していたが、後期には複雑な問題についての基準を公表してきたことにもよるであろう。

### 2 原価の管理、透明度および紛争発生頻度への影響

回答者は、また、各基準が(1)契約履行間の原価の管理、(2)原価ないし価格決定データの透明度、および(3)原価計算上の問題について政府と契約業者間の紛争の発生頻度を増加させたか、減少させたか、あるいはほとんど影響を及ぼしていないか否かについて質問されている。その結果は、第2表に示されている。<sup>10)</sup>

回答者の大多数は、C A S Bの原価計算基準が原価ないし価格決定データの管理や透明度に何ら著しい影響を及ぼしたとは考えていない。C A S Bの基準は、本来、原価の管理を意図したのではなく原価配賦に向けられたものであり、この結果はある程度予想されていたことである。

基準の便益の1つとして、原価配賦問題について政府と契約業者間で発生する紛争頻度を減少させることが予期されていた。しかし、A G Aの調査からはそのような紛争数が減少したことは認められない。回答者の多くは基準が紛争の発生頻度にほとんど影響を及ぼしていないとしている。13の基準のうち、401、402、403、405、407、408、409、410、411、412、および414の基準では、む

---

10) *Ibid.*, p. 5.

しろ紛争の発生頻度が逆に増加したとする回答者数が減少したとする数を上回っている。とくに、基準403と410、いずれも一般管理費の配賦についての基準では、原価計算上の紛争の発生頻度が著しく増加したことが認められる。

### 3 契約プロセスへの影響

回答者は、基準が(1)契約の交渉、(2)契約の管理、(3)契約の監査、および(4)契約の決済にどの程度影響を及ぼしているかについて質問され、その結果は第3表と第4表とに示されている。<sup>11)</sup>

C A S B の基準を制定する効果として、当初から、契約申込の手続の統一化や契約の交渉、契約の管理、契約内容の監査や契約の決済、さらに契約に関する紛争処理の解決などを容易にすることなども考えられていたようである。しかし、この調査からは、基準が契約の交渉、管理、監査および決済についても何ら著しい影響を及ぼしているとは認められない。基準401と402とは、契約プロセスの諸問題の解決に最大の肯定的影響を及ぼしている。これに対し、基準403と410（一般管理費）、412（年金費）および414（貨幣コスト）は、各契約プロセスに否定的に貢献していることが認められる。

### 4 原価計算基準に関する全般的評価

C A S B の主要目標は、契約業者の原価計算方法の統一性と首尾一貫性を高めるための原価計算基準を公表することであった。この目標が達成されているか否かについては、回答者の75%は統一性が高められたことを、また、78%は首尾一貫性が一層増大したことを指摘している。<sup>12)</sup>これは、C A S B の原価計算基準がその基本的目標をほぼ達成しつつあることを示すものであるといえよう。

他方、回答者はまた統一性と首尾一貫性を改善するにあたって追加費用の支出を必要とすることを指摘している。回答者の約79%は政府に事務負担を、83

11) *Ibid.*, pp. 7—8.

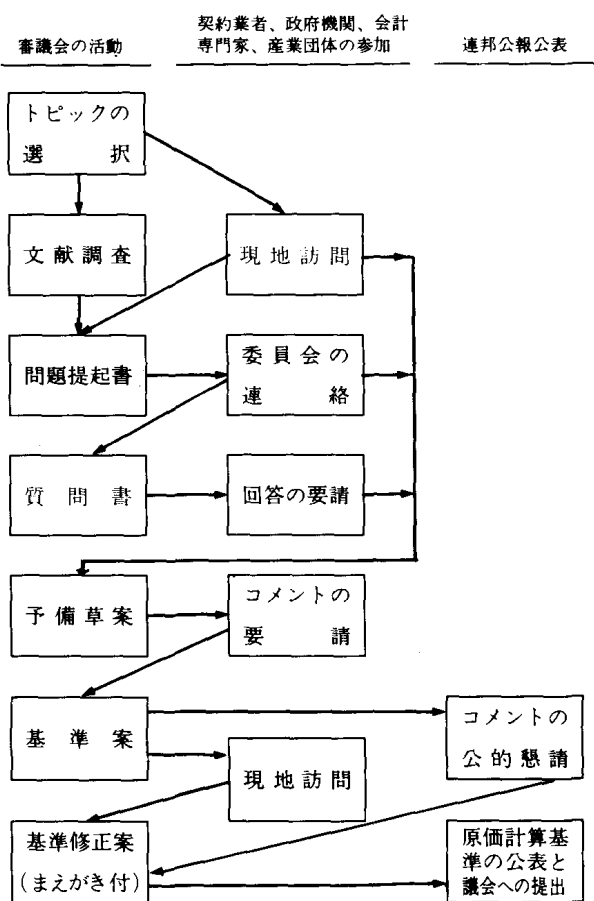
12) 13) 14) *Ibid.*, p. 6.



## CASB原価計算基準のインパクト

%は契約業者により大きい事務負担を強いるとしている。<sup>13)</sup>

CASBの目標が達成されるか否かは、公表された基準のガイダンスの内容にも左右される。この点について、回答者の約56%は、基準のガイダンスは回答者の大多数が精通している軍事用役調達規則(Armed Services Procurement Regulations, ASPR) や連邦調達規則(Federal Procurement Regulations, FPR) よりも改善されているとみている。<sup>14)</sup> これは、調査直前に業務単位別一般管理費の最終原価対象への配賦(410) や年金費の構成と測定(412) などのような困難な問題を含む基準が公表されていたことにもよるであろう。



第1図 CASBの基準制定プロセス

## 5 基準制定プロセスの評価

CASBにおける原価計算基準の作成と公表のプロセスは、第1図に示される。<sup>15)</sup> 紙数の関係もありその説明は省略するが、詳細は別稿を参照していただきたい。<sup>16)</sup>

こうしたCASBの基準の制定手続とその成果については様々な意見がある。それには、(1)CASB内部からの評価と(2)CASB外部からの評価とがあり、後者はさらに否定的評価と肯定的評価に分けられる。

15) Price Waterhouse & Co., *Cost Accounting Standards — A Guide to the Background, Objectives, Operations and Pronouncements of the Cost Accounting Standards Board*, Price Waterhouse & Co., 1976, p. 3.

16) 神戸大学管理会計研究会「CASBの原価計算基準(1)」、会計、第112巻第4号、(1977年10月)、126—127頁。

(1) C A S B内部からの評価

まず、C A S B内部からの評価は予想されるとおり否定的なものはみられずほとんど肯定的なものである。C A S Bの前委員のマウツ(Robert K. Mautz)は、C A S Bの基準制定手続が民主的原理に基づくものであるとして、これを高く評価している<sup>17)</sup>。さらに、前事務局長(Executive Secretary)のショーエンハウト(Arthur Schoenhaut)は提出された否定的コメントすらも基準制定上有益であるとしているほどである<sup>18)</sup>。

(2) C A S B外部からの評価

他方、C A S B外部からの評価は前述のとおり批判と肯定的意見とに区別される。さらに、その批判には、C A S Bの基本姿勢に関するものと個別基準の内容に向けられた批判とがある。

まず、前者に関する批判であるが、C A S Bの委員とその専門職スタッフのなかには、A I C P AやF A S Bの支援団体およびその他の民間会計団体に所属している人が多数含まれていた<sup>19)</sup>。そのために、その所属団体の利害関係が公的政府機関であるC A S Bに直接的にあるいは間接的に影響を及ぼすかもしれないことに対する疑問が出されている。会計基準および原価計算基準の制定における問題点を調査していた上院政府活動委員会(Senate Committee on Government Operations)の報告書、会計および経営小委員会(Subcommittee on Report, Accounting, and Management)(通称メトカーフ(Lee Metcalf)委員会)は、C A S Bの委員がC A S Bによって制定された基準に多くの利害関係を持つ産業界や会計事務所の代表者によって独占されるべきでないことを

17) Robert K. Mautz, "The Other Accounting Standards Board," *The Journal of Accountancy*, Vol. 137, No. 2 (February 1974), p. 56.

18) Arthur Schoenhaut, "CASB—Past, Present and Future," *Financial Executive*, Vol. 41, No. 9 (September 1973), p. 28.

19) C A S Bの組織については、神戸大学管理会計研究会「C A S Bの原価計算基準(1)」、会計、第112巻第4号(1977年10月)、125—126頁を参照されたい。

## CASB原価計算基準のインパクト

勧告している<sup>20)</sup>。

CASBの元委員で産業界から任命されていたダーナ (Charles Dana) は、とくに403の基準の制定にあたってとられた方法が不十分であったことを指摘し<sup>21)</sup>、その基準の制定は政府機関による人気投票によるものであって、基準自体のメリットによるものではないと批判している<sup>22)</sup>。

CASBは小規模の契約業者や政府と小額の取引しかない業務単位あるいは外国政府や企業等に対して基準の適用を免除したり、要件の適用を除外する権限を有している。CASBは各業務単位の実情を考慮して漸次適用除外規定を拡大していた。基準403、408、409、410、414、417、418、および420では、CASBは一定の条件のもとではあるが適用除外を認めている。こうした適用除外規定の拡大は、CASBの本来の目標である契約業者への統一的原価計算基準の適用をそこなうおそれがある<sup>23)</sup>。

ところで、CASB外部からの批判的意見の多くは、公表された個別基準の内容に関するものである。ライト (Howard W. Wright) はCASBの個別基準の非連続性を指摘して、CASBの基準は幾分精神分裂症型であると酷評している<sup>24)</sup>。さらに、彼は、CASBの基準は「基準」(Standard) というよりむ

---

20) Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the Committee on Government Operations United States Senate, *The Accounting Establishment*, U. S. Government Printing Office, 1977, p. 24, pp. 184—186. 早川 豊 「CASB原価計算基準の問題点」、会計、第115巻第4号(1979年4月)、88—90頁でも、CASBの人事構成についての問題点が明らかにされている。

21) Charles A. Dana, “CASB: A Case Study in Methodology,” *Financial Executive*, Vol. 41, No. 11 (November 1973), pp.88—100.

22) Commerce Clearing House, Inc., *op. cit.*, p. 8421.

23) Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the Committee on Government Operations United States Senate, *op. cit.*, pp. 186—187.

24) Howard W. Wright, “FASB—CASB — Similarities and Differences,” *Financial Executive*, Vol. 41, No. 9 (September 1973), p. 33.

しろ方法の規定であり、その方法さえも代替性を否定した硬直的なものであると批判する。彼は、C A S Bはむしろ指針として使用される総括的な概念的フレームワークを公表すべきであるという。<sup>25)</sup> フュラー (K. John Fuller) も C A S Bの諸基準が非常に特定の、手続的であり、管理的であることを指摘している。<sup>26)</sup> これとほぼ同様の批判がメイヤー (Harry O. Mayer) やビスゲイ (Louis Bisgay) などにおいてもみられる。<sup>27)</sup>

また、C A S B外部からの批判的意見は、提出したコメントが無視されたことを理由とするものも多いが、本質的には当該基準の適用によって自己が被むるデメリットへの不満によるものである。たとえば、409の有形固定資産の減価償却基準は、契約業者の投資意欲を失わせしめ、一部の業者を政府契約から締め出すおそれがあり、またばく大な事務負担を増大させることなどから、国防省をはじめ100以上の契約業者がその基準の制定に反対したとされている。<sup>28)</sup>

前述の上院小委員会は、また一部の基準の制定が契約業者側に立つ基準の発表となっていると批判している。C A S Bは1975年10月にC A S 413の草案として「インフレーションのための歴史的減価償却費の調整」(Historical Depreciation Costs Adjustment for Inflation)を公表した。仮に、その草案が実施されるとすると、議会図書館の調査では、1976会計年度では、300万ドルから

25) *Ibid.*, p. 37.

26) K. John Fuller, "Impact of CASB Standards," *The CPA Journal*, Vol. 46, No. 1 (January 1976), p. 23.

27) Harry O. Mayer, "Cost Accounting Standards," *Management Accounting*, Vol. 57, No. 4 (October 1975), p. 19 ; Louis Bisgay, "MAP and CASB," *Management Accounting*, Vol. 55, No. 2 (August 1973), p. 59 ; Gary F. Bulmash, *An Inquiry into the Background of and Circumstances Leading to the Establishment of the Cost Accounting Standards Board*, p.h. D. Dissertation, the University of Maryland, 1974, p. 219.

28) Cloyd Howell, "CASB : An Assessment," *Management Accounting*, Vol. 58, No. 10 (April 1977), p. 25.

## C A S B 原価計算基準のインパクト

600万ドル、そして1985会計年度では9,100万ドルから13,000万ドルの政府の追加支出になるであろうと予測されていた。<sup>29)</sup> 小委員会委員長のメトカーフは「この草案の採用は納税者を犠牲にして政府契約業者に対して不正に利益をもたらすことになる。……」と述べ、インフレーション会計を原価計算基準のなかで正式に認めてしまうと、政府支出の増大になることから、その草案に強く反対した。<sup>30)</sup> 結局、その草案は撤回された。

C A S Bは基準 414 として契約業者が一定の工場や設備を建設するのに使用する自己資本利子を契約原価として政府に課することを認める基準(設備資本の原価要素としての貨幣のコスト)を公表している。この基準は、従来、会計では利益項目とされていた自己資本利子を国防契約等では「許容原価」概念のなかに算入することを正式に認めたものである。自己資本利子は利益処分項目の配当金に相当するものであり、これは明らかに従来の財務会計基準の原価概念から逸脱するものである。それゆえに、契約業者が投資家や債権者等に報告する利益額の決定に用いられない原価を政府に課すことは問題が残るであろう。<sup>31)</sup>

C A S Bは、公表した基準や規則が関係者からどのように受取られているかを常に監視する責任を持つが、このことに関してC A S Bは定期的に評価会議(Evaluation Conference)を開催している。1979年11月に行われた第3回の評価会議では、とくに基準 403、409、410 に最も批判的なコメントが提出さ

---

29) Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the Committee on Government Operations United States Senate, *op. cit.*, p. 186.

30) Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the Committee on Government Operations United States Senate, *op. cit.*, pp. 1581—1582.

また、この草案の問題点については、次の文献を参照されたい。早川 豊、前掲稿、90—96頁。Fred A. Jacobs and Hartwell C. Herring, III, “The Impact of Proposed CASB Standards,” *Management Accounting*, Vol. 58, No. 3 (September 1976), pp. 13—18.

31) Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the Committee on Government Operations United States Senate, *op. cit.*, p. 186.

れている。<sup>32)</sup> 403に対しては、その基準が「厳格」だと指摘され、州法人所得税の配賦基準の「解釈」を発行することないしその基準を修正することが要求されている（前述のように、C A S Bはその後「解釈」を発行し、さらに基準の修正を予定している。しかし、基準の修正はC A S Bの廃止前にはなされていない）。409の基準は契約業者に著しい量の不必要な努力を課すものであり、また投資意欲を減少させるものであると批判されている。また、その基準は政府政策とは反対に国防産業の資本形成を抑制し、原価を削減する資本設備の取得を妨害すると批判されている。さらに、410に対しては、政府監査官はG&Aの配賦基準として原価投入総額の使用を求めているが、基準では、他の基準、たとえば、付加価値基準や単一要素原価投入基準の使用が認められている。この点についてC A S Bが明確な説明をするように要求された（C A S Aは基準の修正を予定していたが、C A S Bの廃止前にはなされていない）。

このほか、401、402、404にもコメントが提出されている。401では、契約業者は実際には契約担当官からめったに要求されない会計記録を保持しなければならないこと、また、402は「厳格な統一性」を求めるものであることが批判されている。さらに、404に対しては、資本化の限界値を定期的に引上げるように提案されている。

以上のような一連の批判的な意見に反して、C A S B外部からの好意的な意見も多くある。そのうち最大の肯定的評価は、C A S Bがあらゆる源泉からの意見と積極的な参加を懇請していることに向けられている。これは他の会計団体等の支持にも現われている。A I C P Aは最初消極的であったが、その後C A S Bとの連絡委員会を設けて、建設的批判や代替案の提示などを通じて実質的な貢献をなしている。<sup>33)</sup> N A AもM A P委員会を通じて各基準案にコメントを

---

32) Commerce Clearing House & Co., *op. cit.*, pp. 10, 751.

33) Cloyd Howell, *op. cit.*, p. 26.

## CASB原価計算基準のインパクト

提出し、CASBの活動に積極的に寄与している。さらに、AAA、FASB、AGA、FEIもCASBに対して建設的態度を示している。

また、上院小委員会は、CASBがFASBのおよそ2分の1の人員と予算とで会計基準を制定してきた事実は、公的部門（Public Sector）が私的部門（Private Sector）よりも一層効果的にその職務を遂行することができることを示すものであるとしている。<sup>34)</sup>

## IV おわりに

以上、本稿では、CASBの原価計算基準の概要とCASBやその原価計算基準の及ぼすインパクトについて若干考察してきた。おおよそ次のようにまとめることができよう。

CASBは1970年以来今日まで19の原価計算基準を公表している。CASBの諸基準はかなり明確であり理解されうるものであることが認められる。原価の管理、透明度および契約交渉、管理、監査や決済の各側面では、基準の著しい影響はみられない。意外なことには、基準は原価計算上の諸問題をめぐる契約当事者の紛争の発生頻度にほとんど影響を及ぼしていないことであり、一部の基準では逆に増加していることである。それにもかかわらず、CASBの原価計算基準は契約業者の原価計算方法の統一性と首尾一貫性を高めていることが認められる。

CASBの基準制定プロセスについての評価には、肯定的評価と否定的評価とがある。肯定的評価では、基準の作成と公表の手續が民主的に行われていることが高く評価されている。また、基準制定が経済的に遂行されていることに対する評価もみられる。否定的評価には、CASBの基本姿勢に対するものと

---

34) Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the Committee on Government Operations United States Senate, *op. cit.*, p. 187.

## C A S B 原価計算基準のインパクト

個別基準に対するものがある。前者には、C A S B の人事構成に対する疑問、適用除外規定の拡大化への問題があげられる。後者には、「基準」の定義についての意見、基準の適用によるデメリットへの不満、契約業者側に有利な基準の発表などへの批判的意見がある。個別基準では、とくに 403、409、410 に最も否定的評価がみられる。

C A S B の原価計算基準は政府と一定額の契約を持つ国防契約業者に適用され、それには多数の大企業が含まれている。しかも、若干の非連邦国防政府機関、すなわち、原子力委員会 (Atomic Energy Commission)、米航空宇宙局 (National Aeronautics and Space Administration, NASA)、エネルギー研究開発局 (Energy Research and Development Administration, ERDA) そして一般調達局 (General Services Administration) は統一かつ全政府的な調達政策や手続を維持するために C A S B の各基準を連邦調達規則<sup>35)</sup> に取入れている。これらの政府機関の年間契約額はぼう大であり、さらに、州・地方自治体も C A S B の基準の適用に関心を寄せているといわれる<sup>36)</sup>。それゆえに、C A S B の原価計算基準はすでに全米の企業において広範囲に用いられており、さらに、その使用は増加しつつあるとみることができる。C A S B の基準は今後も原価計算方法や調達プロセス等に様々なインパクトを及ぼすものと思われる。

しかし、C A S B 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ることを忘れられるべきでない。一部の基準には契約価格算定のため手続上の規定ないし管理的規定を示したと思われるものがみられ

---

35) 連邦調達規則は、国防省 (D O D)、沿岸警備隊 (Coast Guard) および米航空宇宙局 (N A S A) 以外のすべての行政府機関に適用される。Price Waterhouse & Co., *op. cit.*, p 5.

36) Major Leonard E. Berry, "Accounting Power, The Political Element, and the CASB," *The Government Accountants Journal*, Vol. 25, No. 2 (Summer 1976), p.24.



## C A S B 原価計算基準のインパクト

る。それは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等とも合致するものではない。<sup>37)</sup>その規定が一定の国防契約や政府契約に適用されるかぎりは必ずしも問題ではないが、一般的な契約原価算定のための原価計算ならびに財務会計や税務会計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。

C A S B の活動は1980年9月で終了しているが、C A S B の基準や規則は現在においてもなお法的影響力をもっている。新たな基準を公表する必要性はほとんどないと思われるが、C A S B が今日まで制定した基準や規則の解釈や修正、評価、費用・便益の監視、免除や適用除外の決定、および開示報告書の検閲などの諸活動は、今後も行ふ必要がある。それゆえ、C A S B の残余の機能を早急に行政府機関に移管することが望まれる。

---

37) C A S B の基準にみられる一般的な論理的妥当性をもつ会計的基準と具体的な適用のために必要な管理的ないし業務手続的な規定と一般的な契約原価算定のための原価計算基準との関係については、小林哲夫「契約原価算定のための原価計算基準—C A S B 原価計算基準に関連して—」、国民経済雑誌、第137巻第2号(1978年2月)、16—32頁を参照されたい。

また、C A S B の原価計算基準と現行の会計基準との関係については次の文献を参照されたい。Fathi K. Mansour and James H. Sellers, "Comparing Cost Accounting Standards with Existing Accounting Standards," *Management Accounting*, Vol. 59, No. 10 (April 1978), pp 37—42.

第1表 原価計算基準の明確性

原 価 計 算 基 準	非常に明 確／明確	最低限の 明 確 性	不明確／ 非常に不 明確	回答者数
406 原価計算期間	84%	14%	2%	250
401 原価の見積、集計および報告 における首尾一貫性	80	18	2	263
404 有形資産の資本化	77	18	4*	252
402 同一目的のために発生した原 価の配賦における首尾一貫性	76	20	4	260
411 材料の取得原価のための会計	71	23	6	230
405 非許容原価のための会計	68	26	6	254
407 直接材料および直接労働のため の標準原価の使用	65	29	6	223
409 有形固定資産の減価償却	62	26	12	246
403 本社費のセグメント別配賦	59	33	8	241
408 有給欠勤費のための会計	55	34	10*	230
414 設備資本の原価要素としての 貨幣のコスト	48	37	15	236
410 業務単位別一般管理費の最終 原価対象への配賦	42	41	17	246
412 年金費の構成と測定	32	44	24	211

※注

合計すると100%にならないが、原資料をそのまま転記している。

C A S B原価計算基準のインパクト

第2表 原価計算と原価管理の側面

原 価 計 算 基 準	契約履行間の原価 の管理				原価ないし価格決 定データの透明度				政府契約業者の原価 計算上の紛争発生頻度			
	基準の影響				基準の影響				基準の影響			
	1	2	3	事 例 数	1	2	3	事 例 数	1	2	3	事 例 数
	原価の管理が著しく増加した	原価の管理への影響はむしろ少ない	原価の管理が著しく減少した		原価データの透明度が著しく増	大した	原価データの透明度が著しく減		紛争発生頻度が著しく増加した	紛争発生頻度への影響はむしろ少ない	紛争発生頻度が著しく減少した	
1. 401 原価の見積、集計および報告における首尾一貫性	46%	53%	1%	201	52%	47%	1%	208	35%	46%	19%	197
2. 402 同一目的のために発生した原価の配賦における首尾一貫性	45	54	1	202	47	52	1	205	33	52	15	195
3. 403 本社費のセグメント別配賦	34	63	3	175	41	57	2	172	42	47	11	168
4. 404 有形資産の資本化	28	71	1	189	28	71	1	186	15	68	17	179
5. 405 非許容原価のための会計	35	62	3	192	42	55	3	194	28	55	17	187
6. 406 原価計算期間	19	80	1	188	18	80	2	185	12	75	13	177
7. 407 直接材料および直接労働のための標準原価の使用	26	71	3	133	24	74	2	132	22	65	13	126
8. 408 有給欠勤費のための会計	23	75	2	158	27	71	2	155	17	72	11	149
9. 409 有形固定資産の減価償却	32	68	—	169	35	65	—	162	24	63	13	150
10. 410 業務単位別一般管理費の最終原価対象への配賦	38	58	4	172	42	55	3	169	48	43	9	164
11. 411 材料の取得原価のための会計	27	71	2	156	24	75	1	154	16	75	9	141
12. 412 年金費の構成と測定	26	71	3	124	28	69	3	124	25	65	10	114
13. 414 設備資本の原価要素としての貨幣のコスト	18	72	10	170	26	69	5	170	35	58	7	158

第3表 原価計算基準と契約交渉／管理

原 価 計 算 基 準			契 約 交 渉				契 約 管 理			
			基準の影響				基準の影響			
			1	2	3	事 例 数	1	2	3	事 例 数
			契 約 交 渉 が 著 し く 容 易 に な っ た	契 約 交 渉 へ の 影 響 は も し あ る と	契 約 交 渉 が 著 し く 困 難 に な っ た		契 約 管 理 が 著 し く 容 易 に な っ た	契 約 管 理 へ の 影 響 は も し あ る と	契 約 管 理 が 著 し く 困 難 に な っ た	
1.	401	原価の見積、集計および報告における首尾一貫性	41%	46%	13%	188	33%	45%	22%	174
2.	402	同一目的のために発生した原価の配賦における首尾一貫性	40	46	14	181	34	45	21	170
3.	403	本社費のセグメント別配賦	19	51	30	157	20	49	31	152
4.	404	有形資産の資本化	20	75	5	162	18	73	9	153
5.	405	非許容原価のための会計	33	54	13	175	26	54	20	162
6.	406	原価計算月間	22	73	5	169	19	73	8	158
7.	407	直接材料および直接労働のための標準原価の使用	23	66	11	122	18	65	17	116
8.	408	有給欠勤費のための会計	21	72	7	145	19	68	13	139
9.	409	有形固定資産の減価償却	19	69	12	155	18	65	17	151
10.	410	業務単位別一般管理費の最終原価対象への配賦	22	46	32	154	19	45	36	150
11.	411	材料の取得原価のための会計	18	76	6	144	14	75	11	138
12.	412	年金費の構成と測定	12	67	21	120	10	61	29	115
13.	414	設備資本の原価要素としての貨幣のコスト	17	46	37	155	11	53	36	146

C A S B 原価計算基準のインパクト

第 4 表 原価計算基準と契約監査／決済

原 価 計 算 基 準	契 約 監 査				契 約 決 済			
	基準の影響				基準の影響			
	1	2	3	事 例 数	1	2	3	事 例 数
	1	2	3		1	2	3	
	契 約 監 査 が 著 し く 容 易 に な っ た	契 約 監 査 へ の 影 響 は も し あ る と	契 約 監 査 が 著 し く 困 難 に な っ た		契 約 決 済 が 著 し く 容 易 に な っ た	契 約 決 済 へ の 影 響 は も し あ る と	契 約 決 済 が 著 し く 困 難 に な っ た	
1. 401 原価の見積、集計および報告における首尾一貫性	47 %	33 %	20 %	223	36 %	46 %	18 %	177
2. 402 同一目的のために発生した原価の配賦における首尾一貫性	48	34	18	210	37	45	18	173
3. 403 本社費のセグメント別配賦	34	31	35	186	26	40	34	151
4. 404 有形資産の資本化	32	53	15	194	23	65	12	164
5. 405 非許容原価のための会計	40	45	15	204	31	53	16	172
6. 406 原価計算期間	25	64	11	196	21	71	8	164
7. 407 直接材料および直接労働のための標準原価の使用	21	59	20	141	16	69	15	123
8. 408 有給欠勤費のための会計	23	55	22	170	19	66	15	143
9. 409 有形固定資産の減価償却	27	48	25	174	19	64	17	151
10. 410 業務単位別一般管理費の最終原価対象への配賦	25	33	42	180	19	43	38	148
11. 411 材料の取得原価のための会計	19	66	15	159	14	75	11	136
12. 412 年金費の構成と測定	19	48	33	138	15	57	28	118
13. 414 設備資本の原価要素としての貨幣のコスト	17	36	47	175	14	52	34	137