

# 米国の原価基準審議会（CASB）による 原価計算基準（CAS）の現代的意義

——日本の「原価計算基準」、米国の DFARS・日本の「訓令」との関係——

櫻井通晴\*

キーワード：契約原価，原価計算基準審議会，CASB，CAS，「原価計算基準」，訓令，国防連邦調達規則，DFARS

## はじめに

日本には、1962年に大蔵省企業会計審議会によって制定された「原価計算基準」がある。他方、米国には、1970年から1980年までに会計検査院の設立になる原価計算基準審議会（Cost Accounting Standards Board；CASB）<sup>1</sup>によって制定された原価計算基準（cost accounting standards；CAS）<sup>1</sup>がある。いずれも同じ“原価計算基準”という表現が用いられている。現在ではいずれも時代の表舞台からは退いているかに見える。しかし、両基準はいまでもその社会規範としての意義を全く失っているわけではないことで、共通の類似点が見られる。

本稿は、アメリカの原価基準審議会によって制定された原価計算基準の現代的な意義と役割、歴史の変遷、「原価計算基準」<sup>1</sup>との関係、および国防連邦調達規則－補足（Defense Federal Acquisition Regulation-Supplement；DFARS）・防衛省の訓令との関係を考察することを目的としている。

## 1 CASBによるCASの現代的意義

アメリカの連邦政府との国防契約の締結を意図している契約業者は、CASBによって制定されたCASに準拠して原価計算を実施することが要請されている<sup>2</sup>。日本にも1962年に大蔵省企業会計審議会によって制定された「原価計算基準」があるが、その目的は企業が財務諸表の作成と経営管理

---

\*専修大学名誉教授

<sup>1</sup> 以下、本稿では、米国の原価計算基準は、日本の「原価計算基準」と区別するために、カッコを外して、原価計算基準とするか、略称のCASと表現する。日本の原価計算基準は、慣例に従って「原価計算基準」と表現する。

を目的<sup>3</sup>として制定された点において、日米いずれも同じく、国が設立した審議会によって制定された原価計算基準であるといっても、米国の契約価格算定のための原価計算基準であるCASと、財務諸表の作成と経営管理を主目的として制定された日本の「原価計算基準」とは、その目的が全く異なっている。

契約原価算定のための審議会（CASB）は、現在では、当初おかれていた会計検査院から、連邦調達政策室（Office of Federal Procurement Policy; OFPP<sup>4</sup>）の一機能として位置づけられている。CASBは独立の法令（41 U.S.C. 1501 et seq. 以前は41 U.S.C. 422）に基づいて設立された審議会である。CASBには、CASとその解釈（アメリカ合衆国との契約で原価の測定、割当て<sup>5</sup>、配賦方法の原価計算実務の統一性と継続性）を制定、公布、修正する権限が与えられた。

審議会の構成員は5名からなる。会長はOFPP長官、そのうち4名は政府契約原価計算に経験のある委員からなる。委員の4名のうち2人が連邦政府国防総省（U.S. Department of Defense; DoD<sup>6</sup>）と米連邦政府一般調達局（General Services Administration; GSA）、1人が産業界、あと1人が会計専門家である。

CASBの基準は、連邦規則集（the code of Federal Regulations; CFR）第99章の48CFR<sup>7</sup>で法制化されている。当審議会によって制定された基準には、すべての行政機関と契約者・協力会社が原価を見積、収集、報告するうえで従わなければならない。CASが適用される金額は、2012年現在[Rosen, 2012, p. 7]<sup>8</sup>では、①5,000万ドル以上の単一の契約落札額か、②先の原価計算期間中に正味の原価計算でカバーされている落札額5,000万ドル以上の契約業者のビジネス・ユニットに、CASの全面適用のいずれかが適用される。

CASBのCASは、アメリカ合衆国とのすべての交渉に携わる主契約者、下請調達での価格決定、管理および紛争の解決に役立てられる。

関連規定との関係であるが、DoDには1949年に制定された国防品調達規則（Armed Services Procurement Regulations; ASPR）があったが、会計原則との関係が曖昧であることや、規定自体にも曖昧さがあることなどで、その役割をCASBに譲り渡すことになる。CASBは1972年には非国防品

<sup>2</sup> アメリカには、日本の「原価計算基準」に対応する基準は存在しない。日本のそれと類似の基準は、アメリカ会計学会が制定した「原価概念および基準委員会報告書」（1951）、「経営管理目的のための報告書の基礎をなす原価概念」（1955）がある。日本の「原価計算基準」の制定に当たっても参考にされた文献である。しかし、日本の「原価計算基準」は基本的にはドイツの原価計算の概念が基礎になっている。青木・櫻井 [1981, pp. 81-145] を参照されたい。

<sup>3</sup> 「原価計算基準」では、原価計算の目的を、①財務諸表の作成、②原価管理、③予算管理、④個別計画の策定（業務的意思決定）、⑤基本計画の策定（戦略的意思決定）にあるとしている。

<sup>4</sup> OFPP（Office of Federal Procurement Policy; 連邦調達政策室）は、行政管理予算局（Office of Management and Budget; OMB）の組織の1つである。

<sup>5</sup> 本稿では、assignmentを（原価の）割当てと訳出する。なお、chargeは（直接費の）賦課、allocationは（間接費の）配賦である。

<sup>6</sup> 本稿では、従来の呼称である国防総省ではなく国防省に、また、省略語はDODではなくDoDと表現した。最近の防衛関係者ではDoDが一般的だからである。なお、同じ国防省と表現しても、英国国防省ではMOD（Ministry of Defense; MOD）であるが、米国ではDepartment of Defenseで、省略語はDOD, DoDの両者が使われている。

<sup>7</sup> CFR Title 48 Chapter 99.

<sup>8</sup> 幾つかの文献を並べてみると、文献によって、金額が異なることがハッキリしてきた。恐らくは年度によって異なるのであろう。以上から、原典に当たって調べてみた。①CASの全面適用と、②CASの修正適用があるが、本文は①のケースである。タイトルは、Cost Accounting Standards, 9903.201.201-2 Types of CAS coverage. である。

にも適用されることになるが、やがてアメリカ連邦調達規則(Federal Acquisition Regulation ; FAR)が連邦調達機関の調達を統一した方針と手続きを目的とした規則として制定されるに及び、CASBのCASが果たすべき役割は限定的なものになった [櫻井 (b), 2015, pp.59-76]。CASBのCASとFARとの関係は、明確な形でFARのPART 30 (Cost Accounting Standards Administration)において規定されている。FARの内容については、別稿 [櫻井 (c), 2015, pp.38-58] を参照されたい。

## 2 CASBのCASの目的と契約原価算定

契約原価を算定するためには、原価見積を基礎にした原価算定の基準が必要となる。なぜ見積原価を基礎にした原価算定の基準が必要になるのか。その理由は、原価見積と原価計算の概念および原価計算制度は、政府契約に関して発生する原価を効果的に予測、集計、報告するための基礎として役立つからである。換言すれば、見積原価は、製品と用役、システムあるいはソリューションに関連して発生する将来の費用を予測する上で重要な情報源だからである。

CASBによって制定されたCASは、アメリカ連邦政府が1960年代のベトナム戦争で膨大な額に達した国家予算を適切に管理することを主目的として、1972年から1980年にかけて制定された。その目的は、国防契約者の原価測定プロセスの統一性と一貫性を高めることにあった。それだけの重要性があったにも関わらず、CASBは1980年以降には新たに基準を制定していない。それはなぜか。CASに代わる基準には現在何が用いられているのか。このような問題意識の下で、次項ではエーベル [Abel, 2006, pp.46-51] を参考にして、CASBの目的や歴史的意義、および日本の「原価計算基準」との関係を探ることにした。では、アメリカ政府がCASを制定するに至ったのはなぜか。その理由は、米国連邦政府が高いリスクが含まれる契約を締結するとき、作業の開始に先立って必要かつ十分な条件を設けることは非常に困難であるから、固定価格に基づく価格協定を結ぶことは適切ではない。そこで、原価補償に基づく契約が必要になる。原価補償契約のもとの政府の基本的な義務は、作業の遂行によって生じる特定の原価を契約業者に補償することである。

CASBのCASは、アメリカ政府とその契約業者にとって大きな意義をもつだけでなく、日本の原価計算理論と実務、契約価格設定のための基準として、日本政府とその契約業者にとっても重要な役割が期待されるものとして位置づけられてきた [櫻井, 1980, pp.1-74]。1970年代の後半、筆者が防衛省にCASBのCASの動向を示唆してから既に40年前後の年月を経た。今後、日本政府との国防整備品の契約業者がアメリカの業者と共同開発を行う際には、企業は参考とすべきこのCASをしっかりと学習しておく必要がある。また同時に、CASを有効に活用するためには、CASBの役割とその歴史的変遷を研究しておく必要がある。

## 3 CASBの役割とその歴史的変遷

1960年代の後半には、国防契約業者とその会計実践には厳しいチェックがなされていた。当時の会計検査院 (General Accounting Office ; GAO) は積極的に国防契約業者の実務を調査し、ヒヤリングを行った。カリスマ的な人物であったリッコーバー海軍大将<sup>9</sup>が積極的にこの問題に取り組み、契約業者の原価計算の急進的な改革に取り組んだ。リッコーバーとその同調者たちは、当時の状況

を打開するには何らかの形での統一原価計算制度を導入する必要があると考えた。リックオーバーは、下院と上院の共同経済委員会の委員長プロクシマイアー氏や米国下院業務活動委員会のメンバーであったブルックス氏と組んで、議会にCASB設置の議案を提出した。議会はこの課題を探求するために、GAOに統一原価計算の問題のフィージビリティ・スタディを要請した。その要請に応じて発表されたのが、*Report on the Feasibility of Applying Uniform Cost Accounting to Negotiated Defense Contracts*「交渉国防契約に対する統一原価計算の実施可能性に関する研究報告書」であった。

この報告書において、GAOは、1960年代において原価を予測・集計・報告するために契約業者によって一般的に用いられてきた数多くの許容できない原価計算実務を明らかにした。その理由は、同様の状況のもとで発生した原価であっても、あるときには直接費、別のときには間接費として扱われるなど、一貫性が見られなかったからである。加えて、契約業者による“二重計算”になることもあり、契約価格を高める原因にすらなっていた。そのような理由から、統一原価計算の制定が望ましいという合意が醸成されていったのである。

かくして、原価測定において統一性と一貫性を高めるために統一原価計算の制定が必要であるという見解が固まってきた。しかし、統一原価計算を制定すべきだとする推進者の人々は、DoDが基準制定の仕事を引き受けるとは思わなかった。このような理由から、これらの人々は独立の審議会の設置を望んだ。

原価を予測し、集計し、報告するときに第1に必要な基準は、一貫性であった。第2に必要なとされた基準は、契約業者の二重計算の排除であった。とくに重視されたのは、契約業者が原価計算実務を変更するときの規制であった。審議会はまた、他の基準制定の機関、とりわけ財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board；FASB）との関係を密にすることが必要であった。

国防省契約監査庁<sup>10</sup>（Defense Contract Audit Agency；DCAA）は、審議会が基準設定に成功することを期待した。DoD以外の官庁も表面上は新たに設置された審議会の支援した。一方、契約業者の団体は当初、静観の態度を取った。しかし、このような態度は長続きしなかった。審議会が契約業者の原価計算実務の変更へ続く原価計算実務の開示と契約価格修正のといった問題に遭遇して基準とその他の規則を発表し始めると、関係機関の態度は変化し始めた。政府との契約原価計算において、CASBとそのスタッフからより継続性、統一性、開示を求められるようになると、契約にかかわる政府と契約業者の間で、意見が対立するようになった。また、キャッシュベースの会計への要請<sup>11</sup>については、一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles；GAAP）に従って財務会計目的のために用いられる財務会計基準と調整しようとするとき、CASBが前提とする発生主義会計の概念とはうまくかみ合わないことも、DoDには次第に分かってきた。

契約業者は議会のロビー活動でCASBに敵意をむき出しにしてきた。その結果、DoDは審議会

<sup>9</sup> Hyman George Rickover。アメリカ初の原子力潜水艦 Nautilus 号を完成させた（1954年）人物。

<sup>10</sup> 設立は1967年。職員数は約4,000人、うち、公認会計士が1,000人以上を占めているという〔防衛省調達制度調達検討調査会、1998、pp. 3-4.〕。

<sup>11</sup> キャッシュフロー会計では、キャッシュは真実を表現する（cash is king；キャッシュは王様）が、会計上の利益は opinion（意見、ないし操作可能）だとする見解が広く受け入れられている。たとえば、Copeland, et.al. [1990] を参照されたい。キャッシュフロー会計ではキャッシュフローが、財務会計では発生主義会計に基づく期間損益計算が不可欠であるが、当時、契約価格算定のための原価はいずれの立場に立脚すべきか、といった議論が起きたであろうことは、想像に難くない。



とその基準が自らの調達方針を展開するための“権利”への不当な侵入者であるとする見解を取るようになった。その結果、1980年の秋に活動を停止するもやむなきに至った<sup>12</sup>。とはいえ、審議会が発布した基準と規則は現在でもそのまま活用され続けられてきた。結局のところ、審議会は包括的な一連の基準を発布したのだから、その役割は十分に果たしたのだともいえる。

DoD は自らが CAS ワーキンググループを立ち上げて、CAS に関連した各種のトピックスを盛り込んだ *Interim Guidance Papers* 「中間指針ペーパー」を発表した。1980年代の後半になると、とくに契約業者は“現状”が満足できるものではないと認識していた。基準は依然として実効力をもっていた。しかし、この頃となると CASB はもはや法的権限をもたなかったため、基準を改正したり修正することができなかった。DoD はその権限を行使しようと試みたが、GAO を含めた他の利害関係者が反対したため、その試みも成功しなかった。そこで、審議会を再生させようとする動きが始まった。最終的には、審議会は古い審議会がそうであったように立法権のあるところではなく、法律の執行機関におくべきだということで合意した。結果、新しい CASB は公法100-679の法令上の規定に従って、行政管理予算局の1つの機関である OFPP におかれた。

新しい審議会は古い審議会のような影響力をもたなかった。古い審議会では15から20名の専門性のあるスタッフがいたが、その後継組織はわずか4から5名の職員しか擁していなかった。アメリカ合衆国の会計検査院院長が古い審議会を率いていたが、そのことは CASB のミッションを支援するために多くの異なる方法で GAO が相当多くの人的・物的資源を提供していることを意味していた。しかし、新しい審議会ではそのような支援を受けることができなくなった。GAO がおかれた会計指向の環境の必然的な結果<sup>13</sup>として、調達を意識した集団よりも独立の会計基準設定の機関として CASB の果たすべき役割を支援するようになっていった。そのことから、CASB によって公布された基準が連邦調達プロセスを支配する FAR の単なる付属物にすぎないと見做されるようになった。

1990年代の初頭、審議会はいくつかの有用な貢献を果たした。その1つが、年金資産または負債の予期せぬ変化から生じた契約原価に対して調整の扱いに関する指針を提供したことである。また、合併または買収後の資産評価の問題を検討したし、長期の“原価計算実務における変化”についての問題に対しても適切な解決策も提案した。それにもかかわらず、1990年代の終わりに近づくると審議会の進捗状況は鈍化し、2002年から2003年までには審議会はほとんどその活動を停止してしまった。

審議会はもはや連邦調達規制における真のプレイヤーであり続けてきてはいなかった。これは審議会が喫緊の課題に適切かつタイムリーに対応できなかったからだとする議論がある。少なくともこのような諸問題への対応が遅いという事態は、GAAP のように、制定法のもとで審議会が従わなければならない、やや煩雑なステップからなる公布のプロセスに起因する。しかしながら、手続き上の阻害要因に加えて、CASB の連邦調達プロセスにおける CAS の役割を定義づけたり審議会の行く末を決定することに一連の OFPP 行政官が躊躇すると思われ、審議会の積極的な活動と自己

<sup>12</sup> 議会が CASB に適切な資金の提供を停止したのは、1980年 [Oyer, 2011, p. 107] のことである。

<sup>13</sup> GAO は日本語で会計検査院の略称である。歴史的には、1921年に政府機関の活動を監査し議会に報告する等の任務を帯びて設立された。従来は General Accounting Office と称されたが、2004年に Government Accountability Office と名称を変更した。Accountability には会計責任という意味があり、会計色が濃厚になったというのも理解できる。

主張の強さもまた弱まってきた。その頃になると、審議会は日々の活動の指針として使える全般的なミッション・ステートメントも業務手続書も持っていなかった。当然の結果として、イニシアティブをとって仕事をするというよりも、その活動は各種の外部からのプレッシャーを受けながら、外部の要求に応じた仕事をするようになっていった。

審議会が積極的なプレイヤーでなくなってくると、審議会では積極的に解決しようとはしなかったり、その意図はあっても解決できない課題に対して、連邦政府の諸機関が自己の方法で問題の解決に乗り出し始めた。ただそれも断片的に CAS を FAR の原価原則に結合させたり、特定の契約者の特定の問題に対して解決策を提供することでしかなかった。

過去30年以上にわたる審議会の歴史を翻ってみると、なぜ審議会の活動が停止させられたのか？という疑問と、高い期待と積極的で包括的なプログラムで1970年代の初頭に始まった審議会が、なぜ実質的に約30年にわたる活動を消滅せざるを得なかったのかといった疑問が湧きあがってくる。その理由を一言で表現すれば、CASBは1970年代にはアメリカで不可欠の基準であったが、1980年代以降の時代の変化に対応しきれなかったからだといえることができる<sup>14</sup>。

#### 4 日本の「原価計算基準」と対比した CASB の CAS の意義と特徴

本項では、CASB の CAS との対比で、日本の「原価計算基準」の意義を考察しよう。「原価計算基準」は、1962年に大蔵省企業会計審議会によって制定された。「原価計算基準」は、たしかに1960年代から1970年代初頭までのプロダクト型経済下における経済の発展には著しい貢献を果たした。しかし、1970年代の経済のソフト化・サービス化や、1990年代以降のインタンジブルズ型経済<sup>15</sup> [櫻井, 2014, pp.1-10]の急速な発展には対応できていない。たとえば、現在、IT企業ではソフトウェア原価計算が、サービス業や医療機関では原価計算が実施されるに至っているが、「原価計算基準」ではこれらの課題に何ら対応できていない。加えて、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards; IFRS) のマネジメント・アプローチ<sup>16</sup> や、研究開発費の現代的な会計処理に対応できない<sup>17</sup> などといった問題点が明らかになってきた [櫻井, 2014, pp.1-10]。要するに、「原価計算基準」は現在の経済・社会の下では、原価計算の社会規範にはなりえていない。

このようにみると、日本の「原価計算基準」もまた、その存在意義が薄れてきていることに、CASB の CAS と共通の特徴があることが明らかになる。しかし、CASB の CAS には、日本の「原価計算

<sup>14</sup> 原価に利益を上乗せする原価補償契約ではなく、パフォーマンス基準を求める政府、契約業者、および納税者の要望の高まりが大きく影響していると思われる。

<sup>15</sup> 現在の経済基盤は、プロダクト型、ソフト化・サービス型、ファイナンス型、インタンジブルズ型経済の混合モデルであると評者は考えている。次の表を参照されたい。詳細は拙稿を参照。

時代区分	経済基盤の典型的経済モデル	主要な特徴
1960年代以降	プロダクト型経済	製造業の相対的縮小
1970年代以降	ソフト化・サービス型経済	IT企業・サービス業
1980年代以降	ファイナンス型経済	デリバティブの増大
1990年代以降	インタンジブルズ型経済	無形財の増大傾向

(注) 時代区分は「基準」制定 (1962年) 以降のもので、厳密な時代区分を求めたものではない。

<sup>16</sup> 「企業会計基準」第17号「セグメント情報等に関する会計基準」(最終改定は2009年)にも全く対応していない。

<sup>17</sup> 「原価計算基準」が制定された当時の研究開発費は資産計上が認められていたが、1998年以降、現在の会計基準では即時費用化が原則である。

基準」とは違いたいいくつかの相違点が見られる。その主要な違いを整理すると、両者の相違点は次の3点に見られる。

第1に、日本企業（上場企業）は、財務諸表作成と原価管理などの目的のために、「原価計算基準」に準拠しなければならない。対して、CASでは契約価格の算定という目的に照らして、原価がCASBのCASに準拠した許容原価であることが求められる。

第2に、日本の「原価計算基準」では非原価としては認定されなくても、契約原価の算定基準であるCASBのCASでは、許容原価として認定されるとは限らない。加えて、許容原価か非許容原価かを決定した後、非許容原価を許容原価から区分する必要がある。それゆえ、今後、アメリカ政府が主体となる防衛装備品の共同開発契約に参加する日本企業は、「原価計算基準」に準拠しているだけでなく、CASとFARに準拠しているかどうかの見極めも必要になる。

第3に、実践規範としての日本の「原価計算基準」とは違って、CASBのCASでは、ある原価が許容原価であると決定されれば、FARに規定されている原価原則（cost principles）が<sup>3</sup>、発生した原価をいかに配賦するかに関して詳細で具体的な指針を与える。具体的には、原価原則は発生した次の原価をいかに分類し記録するかに焦点を当てる。

- ・直接費<sup>18</sup>（直接材料費、直接労務費、その他間接費）
- ・間接費（製造間接費、下請コスト）
- ・一般管理費（G&A費）
- ・FRINGE費用<sup>19</sup>（ヘルスケア・ベネフィット、401K<sup>20</sup>など）

CASBのCASでは、高いレベルで原価の合理性に焦点が当てられる。主要な原価の合理性に関する考慮事項は、原価の性質、原価の金額、競争の範囲である。不確実な状況が生じたときには、契約業者は真に合理的か否かを決定するために、「善管注意義務（Prudent Person Rule；すなわち、正常な事業活動を行っているときに、慎重に管理している人間によって発生した）」を適用する。

適切なCASBによる原価計算制度をもつことは、アメリカ合衆国の契約業者と協力会社<sup>21</sup>にとって、下記の特徴ないし長所がある。もちろん、共同開発に当たる日本の契約業者にも、同様の長所がある [Garrett, 2010, pp. 11-12]。

- 1 CAS, FARおよび契約の要件に準拠していることを保証する。
- 2 直接費・間接費を含めて、実際原価のよりすぐれた理解を通じて、原価を効果的かつ効率的に管理する。
- 3 実際原価の、より信頼できるデータベースを通じて、予定原価をより正確に見積もることができる。このことによって、類似の原価見積をもつことで次の原価見積にあたっての参考資料をも提供する。
- 4 DCAAによって行われる原価計算制度の検閲と監査を成功裏にパスさせる。

<sup>18</sup> 「原価計算基準」には、直接経費として、外注加工賃がおかれている。段取費も、アメリカ企業とは違って、実務上で直接経費扱いしているところが多い。

<sup>19</sup>FRINGE・ベネフィット（fringe benefit）といえ、役員・従業員などの給与所得者に対して、給料以外に提供される経済的な利益である。給与とは別に、従業員のモラルを向上させるためにもたれる。具体的な利益は、カッコ内を参照されたい。

<sup>20</sup> 401Kはアメリカの確定拠出年金。日本型401Kは2001年から始められた。

<sup>21</sup> Subcontractorは、内容的には、いわゆる下請（契約）業者である。

## 5 CASのCASの法的な位置づけ

許容原価と非許容原価とを記述する主要な契約条項 (provisions) は、政府契約における参照項目として組み込まれている調達規則の一部になっている。この参照項目は原価原則と呼ばれている。原価原則は、ある種の契約に特別に合わせて作られた事前協定によって補足されている。それゆえ、多くのアメリカ合衆国の連邦政府契約にとって、契約業者の原価が補償されるか否かは、必要とされるCASに基づく会計方法に従って契約業者がいかに効果的に実行しているかにかかっている。大企業と中小企業<sup>22</sup>の両者、および下請企業を含む連邦政府との主契約業者へのCASの適用可能性は公法で明らかになっている。

公法100-679 (41 U.S.C. 422) は、契約業者と協力会社にCASに準拠するよう求めている。CASが免除される契約と下請契約には、次のものが含まれる。

- 1 封印入札契約。
- 2 交渉契約 (negotiate contract<sup>23</sup>) と下請契約で、55万ドルを超えない契約。(同一セグメントから他のセグメントへの注文は、下請契約と考えられる)。
- 3 中小企業との契約と下請契約。
- 4 外国政府またはその代行者 (その補助機関) との主契約、または下請契約。
- 5 価格が法律または規則によって設定されている主契約または下請契約。
- 6 価格が決まったカタログか、一般大衆に大量に販売されていて市場価格が確立されている商品に基づいて価格が決められる契約または下請契約。
- 7 アメリカ合衆国外での NATO PHM 艦船プログラムに係わる協力会社。
- 8 アメリカ合衆国、その領域、その占領地とは全く離れた場所で契約を実行し、仕事を実施する契約と下請契約。
- 9 原価データを提示しなくても認められる固定価格契約と下請契約。

中小企業はCASのすべての契約条項から免除されるが、政府の代表者はしばしば中小企業の契約者に対しても、CASの契約条項を含めようと試みる。何が修正または完全なCASを適用させる要因になるかを理解し、その決定がなされたときにはその決定に従うべき対応策を取っておく必要がある。

すべての他の契約または下請契約は一般に、完全または部分的にCASに従わなければならない。CASの全面適用 (full coverage) では、契約業者は契約の落札日に実効される19のCAS、およびCASの契約に従うことが要請される。次の場合にCASが全面適用される。

- 1 契約業者は、これまで5千万ドルかそれ以上の単一の契約の落札を受けている。あるいは、
- 2 先の原価計算期間中に正味で5千万ドルかそれ以上を受け取る契約業者。

修正適用 (modified coverage) については、契約業者は次の基準—CAS 401, CAS 402, CAS 405,

<sup>22</sup> Small business は日本語の中小企業に該当する。

<sup>23</sup> Business Dictionary.com によれば、価格のみで決定される封印入札契約方式 (sealed bidding contract ; 密封入札契約) に対して、交渉契約方式 (negotiated contract ; 商議契約) のことを、「競争入札というプロセスを経ないで、契約業者と直接的な協定に基づいて行う契約」であると定義づけている。交渉契約は、日本でいえば、随意契約と解してよい。



CAS 406—の適用だけを受ける。CAS の修正適用は、次の場合にだけなされる。

- 1 直前の原価計算期間において、純粹な CAS 適用の落札で5,000万ドル以下を受け取ったビジネス・ユニットには5,000万ドル以下での契約。
- 2 1つの契約が CAS の修正適用で落札される場合、当該原価計算期間のビジネス・ユニットの入札プロポーザルを落札する CAS が全面適用される契約は、CAS が修正適用される。ただし、ビジネス・ユニットが5,000ドルかそれ以上の単一の CAS の契約落札を受ける場合には、その契約は CAS を全面適用しなければならない。そして、同じ原価計算期間に落札を受けるどんな契約も、CAS の全面適用を受けなければならない。

CAS の修正適用の資格のある会社は、政府との契約での入札プロポーザルへの回答において修正適用の選択（すなわち、「原価計算基準—修正契約適用範囲」という名称の FAR 52.230-1）を行う必要がある。もしそのような回答がない場合、全基準の適用を受けることになる。

## 6 CASB による CAS の概要

CASB による CAS（1972-1980）を、DOD DCMA<sup>24</sup> の分類基準に従って分類してその基準のタイトルの内容（タイトル自体は別記<sup>25</sup>）を掲げておこう。表1を参照されたい。

### 米国原価計算基準の標準フォーマット

CAS の標準フォーマットは、下記のとおりである。契約業者は、標準フォーマット（表2）に従って、必要な資料を作成する。

## 7 CASB の CAS, 全部で19の基準の要点の指摘

CASB の CAS はすべて標準フォーマットに従っている。基準は全部で401から420まで19の基準（ただし、19は欠番）が設けられている。以下では、先に述べた DOD DCMA の分類基準に従って、各基準を考察する。

### (1) 概念と原則

#### CAS401

タイトル： 原価の見積、集計、報告における首尾一貫性（consistency）

内容： 原価の見積、集計、報告の首尾一貫性の会計処理の要請

目的： 入札への参加申込の目的のために原価を見積もるうえで用いられる契約業者の実務は、原価を集計し報告するために用いられる会計実務と一貫していることを保証すること。

- 1 類似の取引は同じように処理する可能性を高めるべきである。
- 2 信頼できる原価見積と実際原価との比較が容易にできるようにする。

<sup>24</sup> DOD DCMA は Defense Contract Management Agency の略語で、米国国防総省国防契約管理局を指す。国防省などの権威づけられた連邦政府機関に対する契約管理サービスを行う責任がある米国連邦政府機関である。なお、DOD DCMA の DOD は、原典に従った。

<sup>25</sup> ここではタイトルの内容を掲げた。タイトルは、後述する各基準の説明の箇所で記載する。

表1 原価計算基準審議会による原価計算の概要（1972～1980）

概念と原則	
CAS 401	原価の見積、集計、報告における首尾一貫性
CAS 402	同一の目的で発生した原価を配賦するうえでの首尾一貫性
CAS 405	見積、請求、クレームにおける非許容原価の区別
CAS 406	原価計算期間として、会計年度の使用
原価の契約への配賦	
CAS 403	本社費は、原因／便益関係に基づいて、組織のセグメントに配賦
CAS 407	直接材料費と直接労務費について、標準原価の使用
CAS 410	ビジネス・ユニットの一般管理費の最終原価計算対象への配賦
CAS 418	直接費と間接費の一貫した配賦基準
原価の識別と割当て	
CAS 404	有形固定資産の計上基準
CAS 408	受給権に基づく同じ会計期間に賦課すべき個人の有給休暇手当
CAS 409	有形固定資産の減価償却方法は、基本的に財務会計と同じ
CAS 411	材料の取得原価の会計基準
CAS 412	年金費用の構成と測定のための基準
CAS 413	年金費用の調整と配賦のための基準
CAS 415	繰延補償原価の構成、測定、配賦の基準
CAS 416	保険料の構成、測定、配賦の基準
CAS 420	独立の研究開発費の集計と配賦、および入札・プロポーザル費
貨幣コスト	
CAS 414	設備資本の原価の一要素としての貨幣コスト
CAS 417	建設中の固定資産の原価の一要素としての貨幣コスト

次に、比較とは、

- 3 原価管理の基礎を提供すること。
- 4 会計責任（accountability）<sup>26</sup>の樹立を支援すること。および
- 5 原価見積の能力を評価する基準を提供すること。

必要要件<sup>27</sup>： 入札への参加申込するための原価の見積に用いられる契約業者の実務は、原価を集

<sup>26</sup> 会計学において、アカウントビリティとは、投資家を含むすべてのステークホルダーに対する報告責任のことを意味する。会計責任を果たすには、会計帳簿に基づく日々の会計記録がなされなければならない。なお、行政学や政治の世界で accountability は、透明性をもった報告責任を含意する。ここでアカウントビリティは、説明責任とも会計責任とも解釈できるが、1970年代当時の会計学界の常識とアメリカの会計検査院の役割に鑑みて、会計責任を意味するものと解釈した。

表2 原価計算基準（CAS）の標準フォーマット

- I 目的—会計情報の一貫性と比較可能性。
  - II 定義—すべては48 CFR 9903.301に含まれる。
    - 1 基本的な要請における重要な用語
    - 2 特定の基準に特有な用語サブパート9903.301におけるすべての用語はあらゆる基準に適用される。
  - III 基本的要請
    - 1 幅広い原則または実務
    - 2 基準の概念
  - IV 適用業務に対する技術
    - 1 代替案選択の基準
    - 2 狭い選択の範囲
    - 3 基本的な必要条件を適用するための特別な環境
    - 4 構成上で基準間での一貫性がないこと
  - V 例示
    - 1 1つの問題のみでの使用
    - 2 説明的で、準拠しているか否かの表明、および準拠するには何をしなければならないかを述べるように構成されている。
  - VI 例外と実効日
    - 1 免除—もしあれば。
    - 2 実効日（すべての基準は現在では実効中）
  - VII 補足—前文（ないし前置き）基準の一部として実施されることはない
  - VIII CASBが行ったことと行わなかったことの合理的で論理的な説明
    - 1 特定の基準を制定した要因
    - 2 意味の非公式な解釈の提供
- 注) Wilkins, Charles, Cost Accounting Standards, Seminar, Market Access and FTI Consulting, Washington D.C., 2005.

計し報告するために用いられる原価計算実務と一貫していなければならない。原価計算実務は、次の領域に関して一貫していなければならない。

- ① 原価要素を直接費と間接費に分類する基準
- ② 費用負担されるか装備品契約のプロポーザルに使われる、各原価要素または機能の、間接費のプール（pool；勘定）<sup>28</sup>
- ③ 間接費を契約に配賦する方法

<sup>27</sup> 本稿で requirements は、必要条件ではなく、内容から、必要要件と表現すべきだと判断した。

<sup>28</sup> Pool は原価計算（とくに活動基準原価計算（ABC））の領域においてしばしば用いられる表現である。定訳はないが、一般にプールと訳出される。内容から判断すると、日本でも用いている「勘定」に相当する。プールといっても一般には理解しがたいと思われるので、本稿では勘定と訳出することにした。

コメント： CASの修正適用とCASの全面適用の両者に適用される。 48 CFR 9904.401

CAS 401はすべての原価計算制度に適用される。つまり、すべての原価計算制度は、一貫して適用しなければならない。

日本の契約業者の留意事項： 英語で consistency は、一貫性だけでなく継続性をも意味する。日本の会計原則には、よく知られた「継続性の原則」がある。継続性の原則は、会計学で真実性の原則を支える原則である。しかし、ここで用いられている consistency は、継続性というよりは、契約価格算定という不正防止目的のための会計方針の変更を許容しない意味での一貫性という意味が込められているものと思われる。継続性は一貫性を支える原則であることはいうまでもない。

オイヤー [Oyer, 2011, p. 115] によれば、歴史的にみると、政府との契約において、契約業者が交渉契約において回収される原価の額を高める目的で、ある1つの会計方法から他の方法に変えることがあったという。一例として、交渉にもとづく原価加算固定フィー (CPFF) 契約において、契約業者はある契約のプロポーザルにはある原価計算実務を採用し、契約締結後の実務では、別の原価計算方法を適用していたことが発覚したのだという。このような事実が背景となってこの基準が作成されたものと想定できる。

## CAS402

タイトル： 同一の目的で発生した原価を配賦するうえでの首尾一貫性

内 容： 配賦<sup>29</sup>の首尾一貫性

目 的： 各種の原価は、ただ一度だけ、そして一つの基準だけで<sup>30</sup>、契約または他の原価計算対象<sup>31</sup>に配賦されることが要請される。原価を製品、契約、または他の原価計算対象への配賦を決定する基準は、すべて類似の原価計算対象にとって同じでなければならない。この基準は次のことを避けるのに役立つように制定された。

- 1) 原価を過剰に負担させること、
- 2) 二重計算すること。

必要要件： 最終的な原価計算対象は、他の原価が同じ状況の下で同一の目的のために発生した場合、ある原価計算対象で直接費とした原価は他の原価計算対象でも直接費として処理しなければならない。また、逆に、間接費として処理したら他の原価計算対象でも間接費として処理しなくてはならない。同様のことは、契約のプロポーザルに用いられる原価の見積にも適用される。

コメント： CASの修正適用とCASの全面適用の両者が適用される。

CAS 402はまた全体の制度にかかわる基準である。原価計算制度を通じて、同じような状況のもとでの同じような原価は、同じように取り扱われなければならない。 48 CFR 9904.402

<sup>29</sup> 直接費は特定の原価計算対象 (例；製品) に賦課するが、間接費は数種の原価計算対象に配分しなければならない。この配分のことを、配賦 (allocation) という。英国では、apportionment と表現されることもある。

<sup>30</sup> ある製品を生産するとき、手作業による工程ではマンレート法で、別の機械作業による工程ではマシンレート法を使うことは許容されるのか。そのようなときには、当然、許容されると考えられる。

<sup>31</sup> 原価計算対象のことは、ドイツでは給付という。原価計算の対象のことで、CASBの原価計算基準などアメリカ文献では製品、サービス、プロジェクトなどが典型的な原価計算対象である。主に製品とサービスを含む日本の「原価計算基準」でいう給付よりは、原価計算対象の方が対象とする範囲が現代の感覚にマッチしていて、広い。詳細は櫻井 [1981, pp. 21-38] 参照。



日本の契約業者の留意事項： CAS 401を支えている規準であり、CAS 401と同じく、最も重視されるべき規準の1つである。日本の「原価計算基準」でも、配賦基準については明確な規定があり、同意できる基準である。

## CAS405

タイトル： 非許容原価の会計

内容： 見積、請求、クレームにおいて非許容原価を区別することを契約業者に要請

目的： ガイドラインを設定することで、契約の交渉、監査、管理および解決を促進するため。

ガイドラインには、以下のものが含まれる。

- 1 特に非許容とされる原価を明確にすること、および
- 2 識別された非許容原価の原価計算上の扱い。

注意：非許容原価は契約と適用される調達規則によって決定される。非許容原価には、次のものが含まれる。

- ① 交際費
- ② 法律で定められたロビー活動費
- ③ 民法または刑法上の詐欺事件の予防費
- ④ 料料または罰金
- ⑤ 社交、食事、またはカントリークラブの会費
- ⑥ アルコール飲料費
- ⑦ 義捐金または寄付金
- ⑧ 広告費
- ⑨ 販売促進のための費目<sup>32</sup>

必要要件：

- 1 明確な非許容原価や非許容原価であることを同意している原価を相互に識別し、その金額を政府に対する請求金額、クレーム、またはプロポーザルから非許容原価を排除しなければならない。
- 2 紛争手続きによってコントラクト・オフィサー（契約担当官；CO<sup>33</sup>）が非許容原価と判定し、文書で通知した場合には、政府に対する請求金額、クレーム、またはプロポーザルから排除しなければならない。
- 3 ある非許容原価がなければ発生しなかったであろう非許容原価と直接結びついて発生する原価もまた、非許容原価である<sup>34</sup>。

<sup>32</sup> 国との契約によって販売額が決定されるのであるから、販売促進費は、原則、非許容原価である。販売促進費には、販売手数料、販売奨励金、広告宣伝費、交際費が含まれる。販売促進費は物流費と並んで、営業費の1カテゴリーである。非許容原価の例示の①の交際費は販売促進費の一費目である。交際費に関しても、FAR 31.205-14に詳細な規定があることに留意されたい。

<sup>33</sup> 大文字でCOをどう訳出するべきかは、迷ったところである。軍事関連の原価計算基準であることを勘案すると、commanding officerである可能性を捨てきれない。chief officerかもしれない。しかし、ここでは全体の文脈からして、contract officerと解されるべきであろう。

<sup>34</sup> 分かりにくい文章であるが、これを例示すると容易に理解できよう。たとえば、接待のために必要となった旅費は、接待自体が認められていないのであるから、許容できないということである。

表3 「原価計算基準」に列記された非の例示

原価の本質		非原価	非原価の例示
(1)	経済価値の消費		「基準」では規定されていないが、自由財(例：川を流れる水を工業用に使用する)の消費は非原価。
(2)	給付に転嫁された価値		原価が給付に関連することは、いわば当然である。盗難・火災による財貨の消失は非原価。
(3)	経営目的に関連する	(1) 経営目的に関連しない	支払利息、有価証券評価損および売却損、経営目的に関連しない寄付金、投資資産たる建物の減価償却費、未稼働の固定資産の減価償却費
(4)	正常的である	(2) 異常な状態を原因とする価値の減少	火災、震災、盗難、争議による損失、延滞償金、罰課金、訴訟費、固定資産売却損
		(3) 税法上の損金算入項目	価格変動準備金繰入額、租税特別措置法による償却額のうち通常の額を超える額
		(4) その他の利益剰余金に課する金額	法人税、所得税、市町村民税、配当金、役員賞与金、任意積立金繰入額、建設利息償却

4 契約上承認されないプロジェクトの原価は、承認された原価と容易に区分できる方法で会計処理しなければならない。

非許容原価が間接費を配賦するための基準の一部になっている場合には、通常、非許容原価は当該基準の一部として使い続けなければならない。

コメント： CASの修正適用とCASの全面適用がされる。 48 CFR 9904.405

CAS 405は、非許容原価を識別・区分することに関連している。

日本の契約業者の留意事項： 日本の「原価計算基準」[太田他, 1963, p.85]では、非原価は、①経営目的に関連しない価値の費消、②異常な状態を原因とする価値の減少、③税法上の損金算入項目、④その他の利益剰余金に課する金額、からなる。表3は、原価の本質との関係で非原価を例示したものである。

「調達物品等の予定価格の算定基準に関する訓令」(防衛庁訓令第35号・昭和35年5月25日；以下、訓令と略称する)の第42条によれば、調達物品等の計算価格への非原価項目が列挙されている。それによれば、次の4項目[防衛基盤整備協会, 2015, pp.237-266]からなる。主要な非原価項目のみを列挙する。

- (1) 経営目的に関連しない遊休設備、利子、寄付金、交際費など
- (2) 異常な仕損、火災、風水害、訴訟費、臨時退職手当など
- (3) 建設利息、貸倒損、手形割引料、調達物品に無関係の広告宣伝費など
- (4) 利益で支弁すべき、法人税、事業税、市町村民税、役員賞与金など

以上で、CASの基準で規定されている非許容原価、「原価計算基準」と訓令の非原価の費目とそれぞれの関係がある程度まで明らかになったであろう。

基本的には、訓令では、日本の「原価計算基準」の非原価項目を中心にして、それに加えて、

広告宣伝費などの調達物品に直接関係のないものが列挙されている。以上から分かるように、CASにおける非許容原価（契約価格算定という目的にとっての原価として許容されない原価）と日本の「原価計算基準」における非原価（財務諸表の作成のために適切ではない原価）とは、類似の名称がつかわれているものの、その内容が大きく異なることに留意されたい。

CASBのCASとの関係では、許容原価性に関して疑義が生じやすい原価に、遊休設備の契約原価算入の問題がある。民間企業であれば企業の戦略の一環として設備投資決定を行った結果としての遊休設備であるから、戦略の誤りとして、「原価計算基準」で非原価項目に列挙されているのは当然である。他方、防衛産業では国の都合によって建設した貴重な固定資産が遊休化することなどが問題視されることになろう。たとえば、作業量の変動や、生産上の経済性、リストラ、生産中止など、国の防衛政策の変更によって企業がやむなく設備を遊休化せざるを得ないことも考えられる。このような場合には、48 CFR 31.205-17を参考にして最終判断する。

同様のことは、固定資産売却損益にも妥当する。これは48 CFR 31.205-16が参考になる。セール・アンド・リースバックの場合の処理、企業間の合併・買収の結果発生した資産の移転などについてもまた、FARに詳細な規定があるので、参考にすべきである。

金利その他の金融費用は、DoDでは原則として非許容原価である（48 CFR 31.205-20参照）。例外として、国税・地方税との関係で許容原価とされることがあるだけである（48 CFR 31.205-41(a)(3)参照）。他方、日本の訓令では、第29条において、調達物品等の計算価格の計算項目に含めるとともに、71～73条〔防衛基盤整備協会、2015、pp.237-266〕において、利子の計算方法を規定している。

税金については、一般に認められた会計原則に従っている限り、数項目の特定の税金を除けば、48 CFR 31.205-41で許容原価として認められている。なお、繰延税金（非許容原価）のように、FARと会計原則（意見書No.11）とで結論が異なるものがあることに留意されたい。

## CAS406

タイトル： 原価計算期間

内容： 下記（必要要件）で述べる4つの限定的な例外を除いては、契約業者に原価計算期間として会計期間を使用するよう要請

目的： この規定の目的は、次の3つからなる。第1に、原価計算期間として使われるべき期間を選択するための基準を提供するため。第2に、各原価計算期間内で原価の流れに変化が生じる影響を抑制するため。第3に、契約原価測定の客観性、一貫性、検証可能性、統一性、比較可能性を高めるため、である。

必要要件： 契約業者は、原価計算期間として、会計年度（fiscal year）を用いなければならない。ただし、次の4つの場合を除く。

- 1 原価計算期間の一部にのみ存在する間接機能の原価は、当該期間の同じ部分の原価計算対象に対して配賦される。
- 2 契約業者が会計年度ではなく年次の会計期間（annual period）を用いているとき。ただしそれは、契約業者がビジネスを管理し統制するためにその会計年度を継続的に実施していて、年次の期間の適切な見越費用、繰延収益といった調整がなされていて、契約者と政

府が相互に了解している場合に限る。

3 移行期間。会計年度の変更が起こった時、15か月を超えない範囲で、1年以上の移行期間が取られることがある。

4 配賦基準を確定するための年度と、間接費勘定における原価の集計において用いられる期間とは、同じ原価計算期間が用いられなければならない。

コメント： CASの修正適用と完全なCASの両者が適用される。つまり、CASの修正適用であろうと完全適用会社であろうと、契約業者はCAS 406を適用しなければならない [Garret, 2010, p.144]。 48 CFR 9904.406

CAS 406は、暦年であろうが会計年度であろうが、一貫して12か月を適用することを前提にしている。

日本の契約業者の留意事項： 原価計算期間といえは、日本の原価計算の慣行では、1ヵ月とされている。それは、原価管理のためには迅速性が必要とされるからである。では、なぜ契約原価の算定で1年の会計期間が必要なのか。その理由は、2つあるように思われる。1つは、原価の変動性を少なくさせるためである。とくに、製造間接費についての変動性が問題視されている<sup>35</sup>。いま1つは、契約原価の測定のために、客観性、一貫性、検証可能性を高めるためである。

なお、アメリカ政府の会計年度は、4月から3月までの多くの日本企業とは違って、10月1日から9月30日に終わる年度であることに留意されたい。

## (2) 契約への原価の配賦

### CAS403

タイトル： 本社費のセグメントへの配賦

内容： 原因／便益関係に基づいて、本社費を組織のセグメントに配賦するための基準

目的： 本社費を、受け入れセグメントの便益または因果関係に基づいて配賦するための基準を設定する。その目的のため、

1 可能な限り、セグメントに直接的に配賦<sup>36</sup>するように、実務的に費用を個々に識別する努力を行う。

2 費用とセグメントとの関係性を反映させた基準に基づいて、比較的類似の勘定に論理的に配賦できるように、重要なセグメントに直接的に配賦できない配賦費用を集計する。そして、

3 セグメントに直課できない本社費を、各セグメントに配賦する。

必要要件： 本社費は、支援活動と受入活動との間で、便益または因果関係の基準に基づいて配賦されなければならない。

<sup>35</sup> 製造間接費がある月に大幅に増加することはあまり考えにくいだが、ないとはいえない。原価加算契約においても、原価管理の必要性はないわけではないのであるから、月次の原価管理の必要性を無視していいわけではないと思われる。

<sup>36</sup> 直接的に配賦 (direct allocation) は、奇異な表現である。が、本社費は元来が直課 (direct charge) の難しい費目である。ここでは、直接的な形で配賦するという意味で捉えた。FARなどでは、本社費にも直課できる費目があると捉えている。たとえば、本社の職員が当該契約装備品の交渉で海外に出張すれば、それは広い意味で本社費になり、直接費としての旅費ということになる。



集権化されたサービス機能は、直接的に配賦できるのでなければ、各セグメントに提供されたサービスまたは各セグメントによって受け入れたサービスに基づいて、セグメントに配賦されなければならない。（たとえば、本社集中購買によって発生した本社費は、各セグメントの注文数または注文金額によって配賦することになる）。

スタッフまたはライン・マネジメントの費用は、直接的に配賦できないのであれば、管理される総活動を代表する基準を使って配賦すべきである（たとえば、製造活動の管理者のために発生した製造原価）。

年金費用のような本社の支払額または見越項目は、直接的に配賦できないのであれば、給料のような総支払額に基づく要因を代表する配賦基準を使って配賦すべきである。

最高財務責任者（CFO）のようなスタッフ・マネジメントの費用は、セグメントの全活動を代表する基準に基づいて配賦すべきである。

コメント： CASの全面適用のみが適用される。 48 CFR 9904.403

CAS403は、典型的には一般管理費として扱われる本社費に適用される。

日本の契約業者の留意事項： 本社費のセグメント別配賦に関しては、可能な限り因果関係に基づいて配賦せねばならないことは、いうまでもない。しかし、本社費とセグメントとの間には妥当な配賦基準が見られないことが少なくない。このようなときには、日米ともに、負担能力基準で配賦することも行われている。貢献利益法を活用している企業は、アメリカ11%、イギリス19%、日本15% [櫻井, 2015, pp.693-695] ある。しかし、契約原価の算定では、貢献利益法は認められない。

## CAS407

タイトル： 直接材料費と直接労務費について、標準原価の使用の基準

内容： 標準原価計算制度の容認

目的： 標準原価計算制度を用いることを選択する契約業者のために、原価測定と原価割当て方法を改善するため。

必要要件： 直接材料費と直接労務費の見積・集計・報告のために標準原価が許容原価として認められるのは、次の条件を満たしている企業である。

- 1 標準原価が会計帳簿に記帳されていること。
- 2 標準原価とそれに関連した原価差異は、生産単位のレベルで、適切に会計処理されていること。
- 3 標準の設定と改訂、標準原価の使用、原価差異の処理に関する実務は文書で記述されていて、継続的に適用されていること。

コメント： CASが全面適用される。 48 CFR 9904.407.

原価見積もりだけに予測尺度として利用することは許容しない。CAS407は特に直接労務費と直接材料費の標準原価計算制度の利用に適用される。

日本の契約業者の留意事項： 日本の「原価計算基準」は、財務諸表への利用だけでなく、原価管理への役立ちに重点がおかれているので、CASが目的としているところとは利用目的が異なる。しかし、現時点で見える限り、多くの日本企業の標準原価計算はここでの要求事項はすべて備えていると考えてよからう。なお、日本の「原価計算基準」では、製造間接費に対しても標

準原価の適用がなされている。理論的にもそれが許容されると考えられるが、民間の標準原価計算とは違って契約価格算定のためには許容されない可能性がないとはいえないので、注意が必要である<sup>37</sup>。HPのPNWC's Government Contract Update (Feb.7, 2011)によれば、この規定に関して問題が生じたことはなかったという。

清水ほか [2011, p.73]によれば、約6割(58.5%;回答企業200社)の日本企業が標準原価計算を採用している。日本大学商学部の調査結果 [川野, 2014, p.61]でも、製造業に限れば、1993~1994年調査の64.0%(非製造業は21.5%)に比較しても増加傾向にあり、現在でも68.1%(非製造業は21.4%)の企業が標準原価計算を採用しているという。日本の「原価計算基準」は、世界に例をみないほど適切かつ十分な規定が設けられていることから、日常の経営活動で標準原価計算制度を利用し続けている企業は、製造間接費についても標準原価計算の利用も許容されるべきだとの主張を堂々とするべきである。

## CAS410

タイトル： ビジネス・ユニット<sup>38</sup>の一般管理費の最終原価計算対象への配賦

内容： 一般管理費の原価計算対象への配賦

目的： ビジネス・ユニットにある一般管理費を便益または因果関係に基づいて最終的な原価計算対象に配賦するための基準を提供すること。

費用の最終的な原価計算対象への配賦において、客観性を高め、類似の状況における契約業者間の原価データの比較可能性を高めるのに役立つ可能性を増やすこと。

必要要件： ビジネス・ユニットにある一般管理費は、他の間接費勘定とは区分して集計され、最終的な原価計算対象に配賦すべきである。一般管理費勘定は、典型的な原価計算期間の全活動を最もよく表す原価のインプット基準(すなわち、総原価のインプット、付加価値額のインプット、または単一の原価要素のインプット)によって配賦しなければならない。

セグメントによってその便益が受け取られる本社費は、一般管理費勘定に含められなければならない(ただし、例外はある)。

一般管理費の定義を満足させないどんな原価も、原価のインプット以外の基準によって最もよく測定された便益または因果関係に基づいて配賦できない限り、一般管理費の勘定に留めおかれることもありうる。

コメント： CASが全面適用される。

48 CFR 9904.410

この基準は、一般管理費を最終的な原価計算対象に配賦することを扱っている。

日本の契約業者の留意事項： 本社費を便益または因果関係に基づいて配賦すべきことは、日本の原価計算理論と異なるところはない。問題は、ここで因果関係に基づく配賦がABC(Activity-Based Costing; 活動基準原価計算)のみを含意して、伝統的な原価計算を許容しないかであ

<sup>37</sup> Rosen [2012, pp.133-138]では、9904.407-10について基準の説明がなされている。しかし、製造間接費に関する記述は見当たらない。原価計算の理論からすると、製造間接費への標準原価計算の適用は日本だけでなくアメリカでも当然と考えられていることからすると、製造間接費を標準原価計算制度から排除することは考えられない。もし許容されないのであれば、精巧に作られている日本の「原価計算基準」でCASBにクレームをつけるべきである。

<sup>38</sup> 事業単位 (business unit; ビジネス・ユニット) は、典型的には事業部と考えてよい。戦略的事業単位 (strategic business unit; SBU) は、アメリカでは頻繁に使われる用語である。

る。結論はNoである。理由は、以下の通りである。第1に、間接費は、負担能力主義（例；売上高）ではなく、原価発生原因主義（例；時間、用水・電力の使用量）によるべきである。それゆえ、伝統的な配賦よりもABCの方が合理的である。しかし、本社費の多くには原価の発生原因との因果関係を見極めえない原価が存在する。第2に、ABCといえども万能薬ではない。日本でも、NECシステム建設では本社費の配賦にABCを適用していたが、それですべての問題が解決されるものではなかった。役員の給料のように税金の一種と考えざるを得ない費目<sup>39</sup>も存在する。第3に、ABCが提唱されたのは1980年代後半のことであるから、1970年代に制定されたCASではABCは想定されていなかった。

ABCに関心のある読者は、[櫻井，1998，pp.1-376；櫻井，2004，pp.1-504]を参照されたい。また、アメリカにおいてどんな実務が行われているかに関心のある読者は、FARの例示[櫻井（c），2015，p.50]を参照されたい。

## CAS418

タイトル： 直接費と間接費の区分

内 容： 直接費と間接費との区分とその一貫した配賦基準

目 的： 目的は、3つある。第1に、原価の直接費と間接費への区分の方法を改善するため。第2に、間接費の配賦を改善するため。第3は、間接費を原価勘定に集計するための規準（criteria）を提供するため、である。

必要要件： 必要とされる会計方針を記述して継続的にそれに従うこと。

- 1 間接費は、類似の原価勘定に集計しなければならない。
- 2 間接費勘定に記入された原価は、便益または因果関係に基づいて、合理的な比率で、原価計算対象に配賦されなければならない。
- 3 間接費勘定の原価の多くが経営管理または監督に関係する費用であるときには、間接費勘定の原価は管理または監督される活動を適切な基準に従って配賦されなければならない。
- 4 経営管理または監督のための原価が重要性をもたない場合でも、その原価は資源の消費尺度に基づいて配賦しなければならない。

コメント： CASが全面適用される。

48 CFR 9904.418

日本の契約業者の留意事項： 日本の原価計算の理論と実務と全く異ならない。間接費の配賦に関しては、日本における原価計算との違いは見られない。なお、アメリカにおいてどんな実務が行われているかに関しては、FARの例示[櫻井（c），2015，p.46]を参照されたい。

## （3）原価の識別と割当て（assignment）

### CAS404

タイトル： 有形固定資産の資産計上

内 容： 有形固定資産の資産計上に係わる会計基準

目 的： 数期間にわたって、一貫して有形固定資産に関連する原価の測定を促進すること。

<sup>39</sup> 一般管理費のなかには、因果関係に基づいて配賦することが難しい費目がある。たとえば、役員給料など特定の製品に直接的に跡付けすることが困難なものがある。そのような費目については、一種の税金と見做して、（売上高が大きければ、税金と同じように、売上高で負担させる）配賦方法を取らざるを得ないことになる。

必要要件： 契約業者は、合理的で首尾一貫した方針を確立していなければならない。その方針では、有形固定資産の資産計上について、経済的・物理的な特徴を付与するものでなければならない。有形固定資産の計上に当たっては次のガイドラインの枠組みの下でなされなければならない。

#### 条件

- 1 有形固定資産の償却可能原価は、その固定資産原価から見積残存価額を差し引いたものでなければならない。
- 2 最低の耐用年数は2年（短いこともありうる）。また、取得原価基準は5,000ドル（低いこともありうる）である [Oyer, 2011, p.118]。
- 3 契約業者は、資産計上の方針に適切なその他の特定の特徴を明示すべきである。
- 4 実務的に可能な最大限、資産の識別に関する契約業者の方針を提供すべきである。
- 5 資産の耐用年数を延長し、生産性を向上させるために発生した原価は、資産に計上すべきである（修繕費と保守費用は期間原価である）。

コメント： CASが全面適用される。

48 CFR 9904.404

日本の契約業者の留意事項： 固定資産たりうるための条件は、アメリカでは5,000ドルと、日本とは金額が異なる（金額的に多い）ことに留意されたい。資産の耐用年数を延長した修繕費を資産に計上する処理や修繕費、維持費の処理は、日本と異なるところはない。

アメリカ政府の契約原価計算では、一般的にいて、利子を許容原価としては許容しない。また、財務諸表の作成目的と結びついた原価計算（たとえば、「原価計算基準」）では、機会原価<sup>40</sup>としての資本コストを許容することはない。しかし、契約業者にとって政府との契約ビジネスの継続には固定資産と付帯設備に多額の投下資本が必要であることをアメリカ政府は十分に了解している。この基準は、このような投資に対する機会原価としての利子の額を認識して計量化することを許容したものである [Oyer, 2011, p.130]。

一方、わが国の訓令では、すべての利子が非原価項目というわけではない<sup>41</sup>。契約原価に含まれる利子の額の算定に関しては、総原価に利子率を乗じて計算（第71条）している。そして、その利子率の算定に標準金利を適用し、経営資本に標準金利を乗じた額を期間総原価で除して計算（第72条）している [防衛基盤整備協会, 2015, pp.237-266] のは、CASBの基準と同じく、支出原価に基づかないという意味で、一種の機会原価の概念を適用しているからであると解すことができよう。

## CAS408

タイトル： 有給休暇手当 (compensated personal absence) に関する会計

内容： 受給権に基づく同じ会計期間に割り当てるべき有給休暇手当の会計

<sup>40</sup> 諸代替案のうちの1つを受け入れ、他を断念した結果失われる利益のことをいう。機会原価は断念した機会の利益であるが、それには会計上の利益だけではなく、計量化は可能であるが会計上の利益とはならない便益 (benefit) も含まれる。経済学では機会費用ともいわれる。なお、機会原価をもって失われる最大利益と、得られる最大利益との差額として捉えることもある。さらに、実務では、機会損失と表現されるが、機会損失を原価性をもたない損失だとする説もある [櫻井 (a), 2015, p.116, p.457]。

<sup>41</sup> 非原価項目を限定列挙している訓令第42条(1)の“利子”は、「経営目的に関連しない…利子…」と解されているようである。



目的： 休暇、病欠、休日などの個人の有給休暇手当の原価測定に統一性を与え、測定された原価を適切に原価計算対象に費用負担させることを目的とする。

必要要件： 有給休暇手当の原価は、原価計算期間に割当てるか、受給権を取得した期間に割当てるべきである。全原価計算期間にまたがる有給休暇手当の原価は、当該期間の最終的な原価計算対象に年間ベースで比例的に配賦すべきである。

コメント： CASが全面適用される。 48 CFR 9904.408.

この基準は一般に、一般管理費を含む間接費勘定内の原価に適用される。

日本の約業者の留意事項： 有給休暇を取得する日本のビジネスマンはアメリカのビジネスマンと比べて極端に少ないが、有給休暇のコストも契約価格に含まれることに留意すべきである。

## CAS409

タイトル： 有形固定資産の減価償却

内容： 有形固定資産の減価償却方法は、サービスの予期される消費を合理的に反映する限り、財務会計と同じにすべきことの要請

目的： 有形固定資産を、当該資産の見積耐用年数にわたって、便益を受ける原価計算対象に、有形固定資産の原価の組織的で合理的な流れを提供すること

必要要件：

- 1 償却原価は、原価計算期間に割当てなければならない。
  - (1) 償却原価は、固定資産原価から見積残存価額を差し引いたものである。
  - (2) 償却原価を割当てる会計期間を決定するためには、見積耐用年数が用いられる。
  - (3) 減価償却の方法は、当該資産の耐用年数にわたるサービスの消費のパターンを反映させなければならない。
  - (4) 固定資産の処分によって認識された除却損益<sup>42</sup>は、処分が行われた期間に割当てなければならない。
- 2 当該年度の償却費は、原価計算対象に配賦しなければならない。
  - (1) 減価償却費の測定が利用にもとづいて行なわれ、類似の目的のために用いられたすべての類似の資産の原価が同じ方法で費用負担させられる場合に限って、減価償却費は原価計算対象に費用負担される。
  - (2) 有形固定資産が1部門で機能し、その固定資産の原価（減価償却費）が、当該部門によって提供されるサービスの測定値に基づいて他の原価計算対象に費用負担させられるのであれば、
    - ① 1または2で述べた方法で原価が費用負担されなければ、適切な製造間接費勘定に含め、
    - ② その製造間接費勘定に含められた損益は、減価償却費と同じ方法で原価計算対象に配賦しなければならない。

コメント： CASが全面適用される。 48 CFR 9904.409

CAS 404と CAS 409は、有形固定資産の資産計上とその資産の減価償却について規定してい

<sup>42</sup> 損益と表現したが、CAS409では経常的な損益を表す profit or lossではなく、固定資産の売却や処分に伴って生じる gain or loss の訳語である。ここでは、固定資産の除却損益を意味する。

る。これらの資産は一般管理費を含む間接費勘定を通じて保有し、利用し、業務活動に費用負担させられる。それゆえ、CAS404とCAS409は原価勘定によって費用の流れを確認することができる。

日本の契約業者の留意事項： 日本企業では、見積耐用年数は、通常、税法に従って会計処理されている。日本とは違って、アメリカでは確定決算主義を採用していない。しかし、この基準は日本の減価償却の慣行と矛盾するところはない。

## CAS411

タイトル： 材料の取得原価の会計

内容： 材料の取得原価の会計基準

目的： 材料費の原価計算対象への測定と割当ての方法を改善すること

必要要件： 契約業者は、材料費の集計と配賦のための会計方針を記述した文書を保管し、継続的にその方針を適用しなければならない。

- 1 原価計算対象が特に購入時、またはユニット別の材料を使用した生産時に、材料の範疇のユニット別の原価が識別できるのであれば、原価計算対象に直接的に費用負担<sup>43</sup>させる。
- 2 間接機能だけをもって使われているか、あるいは生産の主要な要素ではない材料費<sup>44</sup>は、間接費勘定に含められる（重要でない場合には、消費されなかった間接材料費は期末に資産勘定<sup>45</sup>に振り替えられるべきである）。
- 3 ユニット部品の原価は、材料勘定で会計処理される。
- 4 棚卸資産から庫出しされる材料の原価計算方法は、次の方法のうちの1つによらなければならない。それは、先入先出法、後入先出法、加重平均法、移動平均法、および標準原価計算法である（9904.411-50）。

コメント： CASが全面適用される。

48 CFR 9904.411

CAS 411は材料の取得に適用される。

日本の契約業者の留意事項： この基準が制定された時には後入先出法が認められていたものの、後入先出法（last-in First-out method）は現在、国際財務報告基準（IFRS）、日本の会計基準のいずれでも認められていない。要するに、後入先出法は、現時点において、米国を除く世界の主要国においてはGAAP<sup>46</sup>（一般に認められた会計原則）として認められていない。オイヤー [Oyer, 2011, p126] によれば、この基準では、年次LIFO調整法（annual LIFO adjustment method）は認められないという。なお、48 CFR 9904.411では、現時点でも後入先出法が許容されている。

## CAS412

タイトル： 年金費用の構成と測定

<sup>43</sup> 原典では直接配賦させる（directly allocated）と表示されているが、配賦はいくつかの原価計算対象への原価の割り当てであるから、論理矛盾である。そこで、“直接的に配賦”させるとした。

<sup>44</sup> 典型的には、釘やニカワなどがある。

<sup>45</sup> 日本では、貯蔵品勘定に振り替えられる。

<sup>46</sup> GAAPは一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Standards）の略語。アメリカでは、APBやFASBの会計基準を指す。

内 容： 年金費用の会計と原価計算に関する基準

目 的： 年金の構成要素を決定し測定するための指針を提供すること。

必要要件： 定義づけられた年金給付（benefit）プランの原価は4つある。それは、通常の年金原価、未拠出の保険統計上の負債の一部、未償却の負債分に関する利子相当額、および保険統計上の損益に対する調整額である。

- 1 定義づけられた保険料支払の計画に対して、原価は必要な正味の保険料である。
- 2 定義づけられた給付計画の原価測定において、上述の4つの構成要素のそれぞれを別個に測定するためには、保険統計（年金数理計算）上の原価法の利用が必要である。
- 3 一原価計算期間のために計算される原価は、当該期間に割当てできる原価だけであり、年金資産が清算に追い込まれたか実際に清算が実施される場合に限り、原価計算対象に配賦することができる。

コメント： CASが全面適用される。

48 CFR 9904.412

日本の契約業者の留意事項： CASBは1980年には基準制定の作業を停止しているが、いわゆる401Kが歳入法によってアメリカで認められたのが1978年で、最初の401Kが制度として動き出したのは1980年であった<sup>47</sup>。一方、日本で、いわゆる日本型401Kとして確定拠出型年金制度が始められたのは、2001年からである。日本との比較には、「企業会計基準」第26号「退職給付に関する会計基準」（改正2012年5月17日）が参考になる。

### CAS413

タイトル： 年金費用の調整と配賦

内 容： 年金費用の調整と配賦のための基準

目 的： 1 年金原価の会計における統一性と一貫性を高めるため。

- 2 保険統計上の損益を測定することによって、年金原価を原価計算期間に調整するための指針を提供するため。
- 3 年金原価を組織体のセグメントに配賦する基準を提供するため。

必要要件： 保険統計上の損益は年次に計算され、評価が行われる原価計算期間とその次の期間に割当てられなければならない。

- 1 すべての年金資産の価値は、資産評価法によって決定されなければならない。資産評価法にあっては、未実現の上昇額と年金資金における資産の市場価値の減少額を考慮に入れなければならない。
- 2 年金原価は、年金計画への参加者がいる各セグメントに配賦しなければならない。

コメント： CASが全面適用される。しかしながら、参考に「個人サービス報酬」原価原則がこの基準には含まれ、コンプライアンスが必要となる。

48 CFR 9904.412

<sup>47</sup> 敢えて年度を明示したのは、401Kがこの基準に勘案されているかを確認するためである。私的なことで恐縮であるが、筆者は1983年から1984年にかけて、バージニア工科大学（VPI）に留学した。終了間際、サスケハナ大学の学部長から、半年間、日本の会計・会計について、経営関係の教授に、月1回ずつ講義をして欲しいとの依頼を受けた。専修大学の学長の許可を得て、半年近く滞在したが、あるとき、当該学部長から、年金会計を研究してみないかとの誘いを受けた。ただ、保険論や財務会計の研究者ではない筆者にとっては、管理会計の研究の方が魅力がありすぎた。401Kが優れた研究領域であると知ったのは、15年以上あとのことであった。

日本の契約業者の留意事項： 2010年の後半、CASBはCAS 412とCAS 413の要請を年金保護法と調和させるための作業に入った [Oyer, 2011, pp.129-130]。提案されたCASの修正は、年金保護法とCASに許容されている金額とのギャップを狭めると考えられている。

## CAS415

タイトル： 繰延報酬<sup>48</sup>原価に関する会計

内容： 繰延報酬原価の構成、測定、配賦の基準

目的： 繰延報酬原価が統一的で一貫した方法で原価計算対象に配賦される確率を増大するため。とくに、繰延報酬により年金債務が発生するので、適切な会計期間への原価の割当てという課題が生じることに留意すること。

必要要件： 繰延報酬原価は、契約業者が従業員に報酬を支払う義務が発生した原価計算期間に割当てべきである。

- 1 支払に先だって義務が発生しない場合には、繰延報酬原価は支払われた金額でなければならない。また、支払いがなされた期間に割当てられなければならない。
- 2 原価の金額の測定は、契約業者によって支払われるべき将来の便益の現在価値<sup>49</sup>でなければならない。
- 3 (従業員に対する)それぞれの給料は、グループ別の測定基準が相当正確でなければ、個別に考慮されなければならない。

コメント： CASが全面適用される。しかしながら、「個人のサービスに対する報酬」の原価原則がこの基準に含まれ、コンプライアンスに従うことが必要になる。 48 CFR 9904.415

この基準は、一般に一般管理費を含む間接費勘定を通じて振り替えられる繰延報酬の会計に対する基準に関係する。

日本の契約業者の留意事項： Deferred compensationは、一般論として、従業員が実際に稼得した後に、所得の一部を将来に繰り延べて支払われる取決めを意味する。繰延報酬制度には、年金、退職金制度、ストックオプションが含まれる。繰延報酬制度を採用することの利点は、従業員が実際に所得を得る時まで税金が繰り延べられることにある。

典型的には、主に高給取りの役員などが課税の繰り延べのために、給料を数年後に受け取るようなときに問題が生じる。日本では、アメリカとは違って法外な給料を受け取ることは少ない。この件に関して国税庁に問い合わせたが、明確な返事を頂けなかった。退職金は日本で一般的であるが、多額な報酬を得ているアメリカの会社役員は、節税のために給料を繰り延べるということは十分にありうることである。

オイヤー [Oyer, 2011, p.131] によれば、繰延報酬制度では、しばしば契約の失効が生じることがあるという。そのような場合には、当然のことながら、計算のやり直しが行われる。

## CAS416

タイトル： 保険料に関する会計

<sup>48</sup> 退職金制度と類似するところはあるが、高級役員に対する繰延報酬制度は、アメリカとは違って日本では浸透度が低い。繰延報酬制度は、何年後かにもらえる報酬制度である。詳細は専門書に譲りたい。

<sup>49</sup> DCF (割引キャッシュフロー法) による計算が前提とされている。



内 容： 保険料の構成，測定，配賦の基準

目 的： 保険料は，統一的で一貫した方法で原価計算対象に配賦される。

必要要件： 原価計算期間に割当てられるべき保険料の金額は，一期間に予測される平均損失額に保険管理費を加算したものである。

- 1 保険が特定の最終的な原価計算対象のために特別に購入され，原価計算対象に直接的に配賦<sup>50</sup>されない限り，購入保険料のどんなプレミアムも，保険証券（policy）でカバーされる期間に比例配分されなければならない。
- 2 保険料の原価計算対象への配賦は，その便益が因果関係に基づいて行われなければならない。

コメント： CASが全面適用される。しかし，「保険料と補償金」の原価原則は，自家保険を希望する契約業者について，この基準に準拠することが必要である。 48 CFR 9904.416

CAS 416は，間接費勘定における原価にも適用される。ただし，ほとんどの保険料は配賦される。

日本の契約業者の留意事項： 契約原価として許容されない保険料については，FAR 31.205-19に規定されている。さらに，その詳細については，48 CFR 9906.416（保険料に関する会計）を参照されたい。なお，ここでCFRは，Code of Federal Regulationsの省略語。自家保険<sup>51</sup>の扱いは，この規定によることになろう。

## CAS420

タイトル： 独立の研究開発費と，入札とプロポーザル費のための会計

内 容： 独立の研究開発（research and development; R&D）と，入札とプロポーザル（bid & proposal; B&P）<sup>52</sup> 費のための会計

目 的： 研究開発費と入札とプロポーザルの原価配賦を改善するため

必要要件： 研究開発と参加申込の原価の識別と集計の基本的単位は，個々の研究開発と入札とプロポーザルの原価は，プロジェクトに負担させなければならない。

- 1 個々のプロジェクトは，一般管理費を除いて，すべての配賦可能な原価からなる。
- 2 研究開発と入札とプロポーザルの原価勘定は，一般管理費を除いて，プロジェクトの原価とその他の許容原価からなる。
- 3 本社における研究開発と入札とプロポーザルの原価勘定は，便益または因果関係に基づい

<sup>50</sup> 直接的な配賦（directly allocate）は，先に述べた通り，配賦自体が間接的であることから，奇異に感じられる。予算の編成では間接費は全体で配賦率を算出する。ここでは，原価計算対象に直接的に配賦するケースだと解した。

<sup>51</sup> 日本では，保険会社が保険の仕組みを作ると考えられているが，アメリカでは，会社が自分たちで保険を作ることが可能である。TPPへの加入は，近い将来，日本での自家保険の増大に結びつく可能性もありそうである。

<sup>52</sup> CAS420に関して，9904.420-30定義(2)によると，Bid & proposalとは，入札とプロポーザル（日本語で“入札と提案”ではあいまい過ぎる。内容から判断して，参加申込の訳語もあるが，入札の参加申込書を意味している。プロポーザルが日本語にもなっており，分かりやすいかもしれない）とある。これはその参加申込書を準備・提出・支援するために発生した原価であって，グラントまたは契約の遂行を要請されない場合を除く，と解釈することができよう。FAR Part 31.205-18によると，入札とプロポーザルの費用とは，入札とプロポーザルを準備し，提出し，支援するためのコストであるという。

てセグメントに配賦されなければならない。

- 4 ビジネス・ユニットの研究開発と入札とプロポーザルの原価勘定は、便益または因果関係に基づいて、その最終的な原価計算対象に配賦されなければならない。
- 5 一原価計算期間において発生した研究開発と入札とプロポーザルの原価は、他の期間に負担させてはならない（ただし、研究開発には例外が適用される）。

コメント： CASが全面適用される。しかしながら、「研究開発と入札とプロポーザルの原価」の原価原則は、多くの基準に準拠することが必要とされる。 48 CFR 9904.420

日本の契約業者の留意事項： 独立の研究開発費と入札とプロポーザル費の規定は、FAR 31.205-18を参照されたい。CASを補足するような形でFARで詳細に規定されている。

Public Contracting Instituteによると、旅費で特定の契約と識別できるものは契約に対して直接費として扱っている企業があるが、そのような企業では、特定の研究開発費と契約に直接係わるものであれば、直接費として扱わねばならないとしている。

この基準は、日本の契約業者にとって、独立の研究開発費と契約の入札プロポーザル費を同じ基準のなかで扱うことが理解しがたいと感じる経営者がいるかもしれない。この点に関して、CASBのパフレットのコメントによると、研究開発費も入札とプロポーザル費も一般管理費に類似する性格をもつことから両者を一緒に扱ったのであるという。

#### (4) 貨幣コスト

##### CAS414

タイトル： 設備資本の原価の一要素としての貨幣コスト<sup>53</sup>

内 容： 完成した有形固定資産と無形固定資産で償却対象になる貨幣償還基準の不明確な貨幣コスト

目 的： 契約業者による設備資本への原価を、交渉中の契約に配賦することによって、原価測定を改善するため。

必要要件： 設備資本に対する貨幣コストを計算するために用いられる投資基準は、契約原価の目的のために用いられる会計データから計算されなければならない。

- 1 貨幣コスト率は、公法92-41に準じて財務長官が決定した率に基づかなければならない。
- 2 コミテッド・ファシリティ<sup>54</sup>の貨幣コストは、各原価計算期間に計算された貨幣要因の設備貨幣コストを使って、契約ごとに個別に計算しなければならない。

コメント： CASが全面適用される。しかしながら、貨幣コストを許容性のあるものにするためには、「貨幣コスト」原価原則はこの基準にコンプライアンスを要請している。

48 CFR 9904.414

日本の契約業者の留意事項： この基準の意味を例示しよう。一会計期間に、建設費100万ドルの建物を建てたとしよう。当該期間中の平均建築費<sup>55</sup>は50万ドルである（ $100/2=50$ ）。利率

<sup>53</sup> 最近では、貨幣コストという用語と資本コストと混乱しそうである。しかし、ここでcost of moneyは金利など文字通り貨幣のコストを意味する。設備の建設にかかった金利を建設費に含めるという一般的なことを述べていると解釈した。

<sup>54</sup> Committed facilityは、銀行が一定の限度まで特別の利率で資金を貸し出すことを意味する。ここではcommitted facilityであるが、その意味でのコミテッド・ファシリティを意味すると解した。

を8%とすれば、4万ドル（50×4）を固定資産の原価に含めるべきだということである。これは、財務会計基準第34号（FAS No. 34）に従ったものである [Oyer, 2011, pp. 132-133]。

日本では、訓令において、第71条から第73条にかけて、利子の計算方式が記載されている [防衛基盤整備協会, 2015, pp. 237-266]。それによれば、利子 = 総原価<sup>56</sup> × 利率で算定される。利率は、次式で算定される。

$$\text{利率} = (\text{経営資本} \times \text{標準金利}) / \text{期間総原価} \times 100$$

契約業者は、CASの条項、FAR 52.230-2、CASを含むすべての契約を記録する内部システムを導入すべきである。その記録システムには、契約番号、落札日、契約金額、契約の種類が含まれる。契約業者は、先に述べたCAS規準に照らして、定期的にモニターしなければならない。

### CAS417

タイトル： 建設中の固定資産の原価の一要素としての貨幣コスト

内容： 建設中の固定資産のための貨幣コストの資産計上

目的： 建設中の資産への契約業者による投資コストの認識を高めることによって原価測定を改善すること。また、資産の取得原価会計における統一性を高めるため。

必要要件： 契約業者が自分で利用するために建設中、製造中、または開発中の有形・無形の固定資産投資に適用できる貨幣コストは、そのような資産の取得原価に含めなければならない。

1 貨幣コスト率は、公法92-41に準じて財務長官が決定した率に基づかなければならない。

2 代表的な投資額は、建設中、製造中、または開発中の資本資産ごとに、建設費が発生したときの貨幣コスト率を適切に考慮して、毎期に決定しなければならない。

コメント： CASが全面適用される。しかしながら、貨幣コストを許容性のあるものにするために、「貨幣コスト」原価原則はこの基準にコンプライアンスを要請している。

48 CFR 9904.417

CAS414と417は、固定資産の正味帳簿価額に関する貨幣コストと連動している。

日本の契約業者の留意事項： CAS 417は、CAS 414と類似しているが、CAS 417では契約業者自身のための建設、製造、開発中の資産に適用されるものでCAS 414と異なる。国防省との関係

<sup>55</sup> たとえば、投資利益率というとき、総投資利益率の他、平均投資利益率が使われることがある。



上図は、平均投資利益率の論理である。同様の論理は、建築費にも当てはまるであろう。なお、FAS No. 34は利子の資産計上（interest capitalization）の条項である。

<sup>56</sup> 純粹に理論的に考えれば、利子は投下資本から発生するのであって総原価から発生するわけではないから、ムリ筋である。日本国内であれば、以心伝心でその正当性を証明できる理由をムリにでも理解しようとする。しかし、欧米との防衛装備品の共同開発をしているとき、欧米人からこの算式の論理を質問された時には、何と回答すべきであるか？1つの回答は、ここでいう利子は機会原価として用いられているという説明である。いま1つは、利子とは呼ばないで、新たな名称を与えることである。いずれにしても、議論の余地があるし、また検討の余地のある問題であるように思われる。

では、DFARS<sup>57</sup> 230.71は、契約業者の経験がイレギュラーな支出パターンである場合の典型的な投資に関する指針を提供している。

## まとめ

本稿の目的は、CASBのCASによって制定された原価計算基準の現代的な意義と役割、歴史的変遷、「原価計算基準」との関係、およびDFARS・日本の訓令との関係を考察することが目的であった。しかし現実には、1980年代以降において契約原価算定に果たすCASBの地位の低下とFARの役割の増大を考えると、CASだけを研究対象にするのではなくFARとの関係やIFRSとの関係にも触れなければならない。さらには、CASBのCASに対応されるべき防衛省の訓令、DFARSとの関係で、CASの意義や役割を議論する必要もある。このようにして執筆されたのが本稿である。その中心的な課題は第7節のCASBのCASにあり、CASの基準の解釈に最も多くのページが充てられている。

本稿が、政府との契約を実施している、または実施しようとしている企業と、政府の契約担当官にとって何らかの価値をもつのであれば、筆者の最大の喜びとするところである。なお、本稿でもしばしば触れてきたFARの意義、役割、主要な条項などについては、櫻井(c) [2015, pp. 39-58]を参照されたい。

## 参考文献

- Abel, Rein, The Rise and Fall of the Cost Accounting Standards Board, *Journal of Government Financial Management*, Fall 2006, pp. 46-51.
- Copeland, Tom, Kim Koller and Jack Murrin, *Measuring and Managing the Value of Companies*, John Wiley & Sons, 1990. (伊藤邦雄訳『企業評価と戦略的経営—キャッシュフロー経営への転換—』日本経済新聞, 1993, pp. 64-83).
- Garrett, Gregory, A., *Government Cost Accounting*, Wolters Kluwer, 2010.
- Oyer, Darrell J., *Pricing and Cost Accounting, A Handbook for Government Contractors*, 3<sup>rd</sup> ed., Management Concepts, Inc., 2011.
- Rosen, Louis, *Cost Accounting Standards Board, -Regulations, Standards and Rules*, West, 2012.
- 青木茂男監修・櫻井通晴訳『A.A.A. 原価・管理会計基準■原文・訳文・解説■【増補版】』中央経済社, 1981。なお、初版は1975年で、1981年に増補改訂版を上梓した。
- 太田哲三他共著『解説原価計算基準』中央経済社, 1963年。
- 川野克典「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題」『商学研究』第30号, 2014年。
- 櫻井通晴「CASBの原価計算基準研究」『専修経営学論集』専修大学学会, 第29号, pp. 1-74, 1980年。その要約は招待論文、櫻井通晴「CASBの原価計算基準とそのインパクト」『企業会計』Vol. 32 No. 1, 1980年。
- 櫻井通晴「第2章 原価計算対象の変遷—給付からコスト・オブジェクティブ概念へ—」『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房, 1981年。
- 櫻井通晴『間接費の管理—ABC/ABMによる効果性重視の経営—』中央経済社, 1998年。
- 櫻井通晴編著『ABCの基礎とケーススタディ—ABCからバランスト・スコアカードへの展開—』東洋経済新報社, 2004年。
- 櫻井通晴「経済モデル, 会計基準, 原価計算理論から見た『原価計算基準』の問題点」『原価計算研究』Vol. 38 No. 1, 2014年。

<sup>57</sup> 国防連邦調達規則 (Defense Federal Acquisition Regulation Supplement; DFARS)。



櫻井通晴 (a) 『管理会計 第六版』同文館, 2015年。

櫻井通晴 (b) 「米国政府の契約原価計算が果たす連邦調達規則の役割—連邦調達規則（FAR）が原価計算基準（CAS）を補足—」『企業が国際共同開発に参加する場合の契約制度上の課題等（その2）』公益財団法人防衛基盤整備協会, 2015年。

櫻井通晴 (c) 「原価計算基準審議会の役割低下とその原因」『企業が国際共同開発に参加する場合の契約制度上の課題等（その2）』公益財団法人防衛基盤整備協会, 2015年。

清水 孝・小林啓孝・伊藤嘉博・山本浩二 「わが国原価計算実務に関する調査」『企業会計』Vol.63, No.10, 2011年。

防衛基盤整備協会編 『防衛省中央調達の手引（改平成26年）』公益財団法人防衛基盤整備協会, 2015年。

防衛省調達制度調達検討調査会 「第3回防衛省調達制度調査会検討資料資料1 米国の防衛調達制度について」防衛省, 1998。