

資 料

C A S B の 復 活

吉 田 一 将

1 は じ め に

Public Law 91-369 (Defense Production Act Amendments of 1970) によって1970年に創設された Cost Accounting Standards Board (CASB) は、1981会計年度の業務のために予算を割り当てられなかったため1980年9月30日に消滅した。しかし、CASB は立法上の命令によって設置されたので、その基準、規則および規制は依然として効力を有する。契約政府機関、特に国防省 (Department of Defense, DOD) は CASB の規則および規制を実施し続け、新しい契約は開示報告書 (Disclosure Statement) の提出および基準の準拠を必要とする原価計算基準条項に支配され続けた。

議会と産業界は CASB の再設置の必要性については意見が一致していたが、政府内での CASB の位置づけとその組織構成が重要な論点となっていた。

8年間のと切れのあと、新しい CASB が1988年11月17日に Public Law 100-679 (Office of Federal Procurement Policy Act Amendments of 1988) によって再設置されるに至った。⁽¹⁾ 新 CASB はその使命の変化から、位置づけと組織構成に大きな変化が見られる。小稿は新 CASB の概要を旧

(1) CASB 消滅後の再設置の経緯については、拙稿「CASB の最近の動向と原価計算基準のインパクト」、広島経済大学研究論集、第11巻第4号 (1988年12月)、56-68頁を参照されたい。

CASB と比較しながら紹介する。⁽²⁾

2 CASB の組織構成

新 CASB は Office of Federal Procurement Policy (OFPP)⁽³⁾ の中に独立の機関として設置される。CASB は会長を勤める OFPP 局長(Administrator)を含めて5人の委員から構成され、4人の委員はみな政府契約原価計算の経験を持ち、次のように任命される。連邦政府から2人——1人は国防省(DOD)代表で、国防長官(Secretary of Defense)によって任命される。他の一人は総務庁(General Services Administration, GSA)の職員または従業員で、総務長官(Administrator of General Services)によって任命される。民間分野から2人——1人は産業界の代表、他の1人は特に原価計算問題・システムに精通した人で、それぞれ OFPP 局長によって任命される。⁽⁴⁾

(2) 旧CASBの概要については、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)～(2)」, 会計, 第112巻第4号～5号(1977年10月～11月)。

(3) OFPP は Office of Management and Budget (OMB) に設置されるが、その局長は上院の助言と同意を得て大統領によって任命される。

OFPP は調達政策の総合的な指揮と行政府機関の調達システムの開発におけるリーダーシップを提供する。その政策と機能を遂行するにあたって、OFPP は全政府的な調達政策を規定し、その政策は単一の全政府的な調達規則である Federal Acquisition Regulation(FAR) において実施され、調達において行政府機関によって準拠されねばならない。Office of Federal Procurement Policy Act (OFPP Act). Sec. 5. (a), 6. (a).

また、CASB の再設置とともに、新たに、OFPP 局長と国防長官(Secretary of Defense), NASA 長官(Administrator of National Aeronautics and Space), および総務庁長官(Administrator of General Services) から成る Federal Acquisition Regulatory Council (FAR Council) が創設された。FAR Council は連邦政府における全政府的な調達政策と全政府的な調達規制活動の指揮と調整を援助する。OFPP 局長は、同 Council と協議して、行政府機関によって公布される調達規則が FAR と調和するように保証する責任を有する。OFPP Act, Sec. 25.

(4) 1989年3月28日現在、GSA と DOD からはすでに被任命者が選出されている。GSA 代表は Edward F. Hefferon (Assistant Inspector General for Auditing), DOD 代表は William H. Reed (Director of the Defense Contract Audit Agency) である。二人の民間分野からのメンバーの人選手続は遅れている。Commerce Clearing House, Inc., *Cost Accounting Standards Guide*, No. 203 (March 28, 1989), p. 1.

CASBの委員の任期は、OFPP局長を除いて、4年であるが、委員の継続性を確保するために最初の委員のうち、2人は2年、1人は3年、1人は4年の任期で任命される。また、欠員補充のために任命される委員は前任者の任期の残りを勤める。⁽⁵⁾

CASBは、委員の外、事務局長(executive secretary)と2人のスタッフ・メンバーから成る上級スタッフ、その他の補助スタッフおよび諮問委員会や特別調査委員会に連邦政府機関から一時的に派遣される職員から構成される。⁽⁶⁾

旧CASBは行政府機関から独立した議会の代理人(agent)として設置され、会長を勤めるアメリカ合衆国の会計検査院長(Comptroller General)および会計検査院長によって任命される4人の委員から構成されていた。委員のうち2人は会計職業出身で、1人は特に小企業の原価計算問題に精通している人、1人は産業界の代表および1人は連邦政府部門または機関から任命されねばならなかった。会計職業代表は学界および公認会計士事務所からそれぞれ任命されていた。

旧CASBの委員の任期は新CASBと同様、4年であった。

委員以外のスタッフの構成も新CASBとほぼ同様であった。

新CASBと旧CASBとでは委員の構成が大きく違っているが、この違いはCASBの使命と権限の変化に由来している。旧CASBの基本的使命は国防契約者に適用される原価計算基準を公布することであったが、新CASBの使命は、国防および民事を問わず、すべての政府調達契約に適用される原価計算基準を公布することである。CASBの委員の構成はこのような使命を反映して政府契約の当業者および中立者から成っている。

3 CASBの活動

新CASBはアメリカ合衆国との契約のための原価の測定、配分および

(5) OFPP Act, Sec. 26. (a).

(6) OFPP Act, Sec. 26. (b).

配賦を支配する原価計算基準における統一性と首尾一貫性を達成するように設計された原価計算基準およびその解釈を作成、公布、修正および廃止するための占有権を有する。

CASB が公布する原価計算基準はアメリカ合衆国との50万ドル以上の商議主契約および下請契約調達の価格設定、管理および論争の解決に関連して原価を見積り、集計し、報告する際にすべての行政機関および契約者ならびに下請契約者によって使用されねばならない。ただし、商議価格が(1)一般大衆に相当量販売される商業用品目の確定カタログまたは市場価格、または(2)法律ないし規制によって設定される価格に基づく契約または下請契約は除かれる。

しかし、CASB はこの要件から一定の種類ないしは範ちゅうの契約者および下請契約者を免除、また、個々の契約および下請契約に関してこの要件の適用除外のための手続を設定する権限を有する。⁽⁷⁾

CASB はその活動および業務に関して議会に毎年報告する義務があり、その報告書は CASB が適切であるとみなす勧告を含まなければならない。⁽⁸⁾

旧 CASB の主たる機能は、連邦政府契約の下で国防契約者および下請契約者によって準拠される原価計算原則における統一性と首尾一貫性を達成するように設計された原価計算基準を公布することであった。公表された原価計算基準はアメリカ合衆国との10万ドル以上のすべての商議主契約および下請契約国防調達の価格設定、管理および論争の解決に関連して原価を見積り、集計して、報告する際にすべての関連政府機関および軍事契約者ならびに下請契約者によって使用されねばならなかった。

旧 CASB の原価計算基準の適用は原則的に連邦政府との商議契約国防調達に限定されたものであったが、新 CASB では、原価計算基準の適用は連邦政府との商議契約調達に拡大された。また、基準が適用される限界

(7) OFPP Act, Sec. 26. (f).

(8) OFPP Act, Sec. 26. (i).

値が国防長官の要請に応じて10万ドルから50万ドルに引き上げられた。

原価計算基準の非国防契約への適用可能性については、1970年に完結した実行可能性研究 (Feasibility Study) の中で原価計算基準を商議国防契約以外に拡大したいという願望がすでに見られた。同研究は「原価計算基準は国防コスト・タイプ契約に制限されるべきでなく、コスト・タイプと確定価格商議調達契約とに対して政府全体に適用されるべきである」と提議した。⁽⁹⁾ 総務庁は行政政策上から CASB の基準、規則および規制を国防だけでなく民事政府機関の非国防契約に拡大する措置を講じた。その結果、ある契約は国防政府機関との契約であるために CASB の基準に支配されるが、類似契約でありながら非国防政府機関との契約であるため基準に支配されないような状況が生じる可能性がある。旧 CASB はこのような状況は契約者による政府契約の管理を困難にすることを認め、可能である場合は、政府機関が国防と非国防契約間の首尾一貫性を達成するために原価計算基準を採用するように奨励していた。⁽¹⁰⁾

4 基準の公布

新 CASB は、原価計算基準およびその解釈の公布の前に、会計検査院長および職業会計組織、契約者その他の利害関係者との協議と討議のあと、(i)もしあればインフレ効果を含めて基準および解釈の実施によって予想される便益とコストの比較、(ii)契約の価格設定、管理および契約に関する論争の解決において予想される長所、短所および改善点、および(iii)講じられるために提案される措置の範囲とその措置のための代替案を考慮し、検討された問題点についての報告書を作成し、連邦公報(Federal Register)に公表しなければならない。

CASB は同報告書についてコメントを懇請するために連邦公報に提案

(9) U. S. General Accounting Office, *Report on the Feasibility of Applying Uniform Cost-Accounting Standards to Negotiated Defense Contracts*, U. S. Government Printing Office, 1970, p. 21.

(10) CASB, *Restatement of Objectives. Policies and Concepts*, CASB, May 1977, p. 11.

されるルールメイキングを告示し、公表後少なくとも60日の期間を関係者が意見・コメントを提出できるように置き、60日間に、会計検査院長と協議し、会計検査院長がなす勧告を検討し、再び連邦公報に提案されるルールメイキングを告示し、関係者に意見・コメントを提出するために公表後少なくとも60日の期間を提供しなければならない。

上記のようなプロセスをへて CASB が公布または修正した原価計算基準、規則、規制およびそれらの修正は法律としての全面的な効力と効果を有し、連邦公報に最終的形式での公表後120日以内に実施される。契約者および下請契約者のための実施日は CASB によって決定されるが、実施日は基準の施行後、契約者または下請契約者の第2会計年度の開始前でなければならない。また、CASB が公表または修正する原価計算基準、規則、規制およびその修正は前置きコメント (pretatory comments) および、必要であれば、例示を付けられねばならない。⁽¹¹⁾

図-1は、旧 CASB の基準の公表プロセスを示したものである。⁽¹²⁾

基準の開発プロセスにおける新 CASB と旧 CASB の大きな違いの一つは、旧 CASB では公表される基準や規則は連邦公報での最終公表時に議会に提出されねばならなかった。議会への提出日後、議会の60日の継続会期内に、議会が提案された基準や規則に不賛成であること表明する同一決議が両院によって可決されない場合に、基準、規則および規制は効力を発する。新 CASB では、基準のための要件として議会への通知義務はないが、上述のように、会計検査院長との協議要件が規定されている。

また、旧 CASB においても、新 CASB と同様に、原価計算基準、規則、規制およびその修正の公布に先立って、提案される措置についての告示が関係者の意見やコメントを懇請するために連邦公報に公表されたが、その告示期間は新 CASB と異なり30日間であった。

(11) OFPP Act, Sec. 26. (g).

(12) 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.

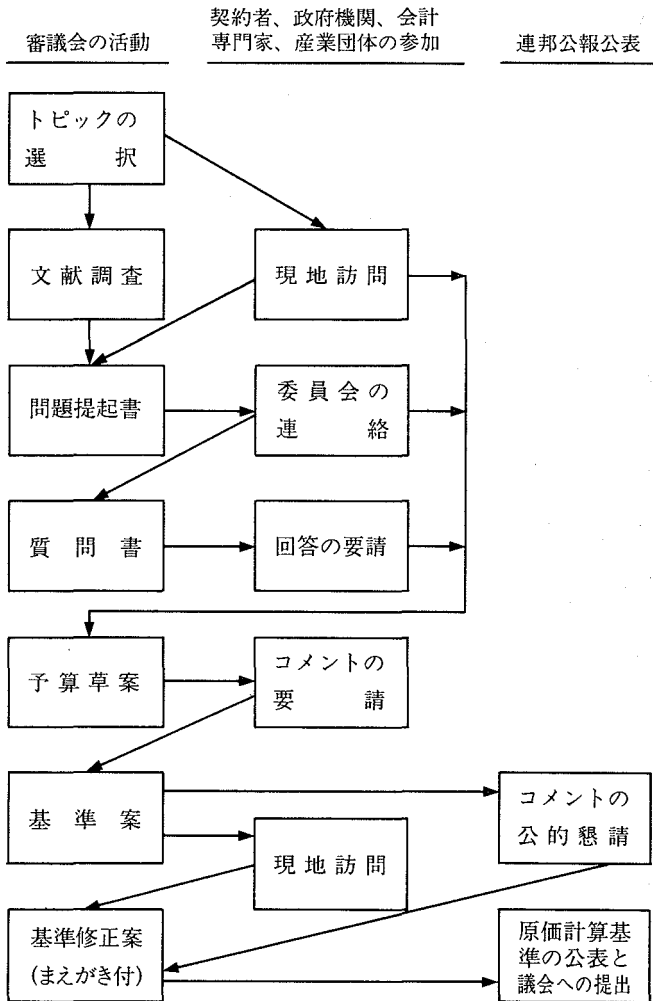


図-1 旧 CASB の基準制定プロセス

5 実 施 方 法

新 CASB は公布または解釈された原価計算基準を実施するための規則および規制を公布し、その規則は全政府機関によって用いられねばならない唯一の規則である Federal Acquisition Regulation (FAR) に編入される。この規則によって、契約者および下請契約者はアメリカ合衆国との契約条項として(A)直接費と間接費の区別方法および間接費の配賦基準を含めて、彼らの原価計算実務を書面で開示し、(B)契約者または下請契約者が原価計算実務を変更したために、または、適用される原価計算基準を準拠しなかったために、アメリカ合衆国が契約者または下請契約者に支払った費用増加額に対して、利息を含めて、契約価格の調整に合意しなければならない。⁽¹³⁾

もしアメリカ合衆国と契約者または下請契約者は適用される原価計算基準を遵守しているかどうかを含めて契約価格の調整について意見がまとまらない場合には、その意見の相違は契約論争法 (Contract Disputes Act) による論争とみなされる。⁽¹⁴⁾

契約価格調整に適用される年利息率は内国歳入法 (Internal Revenue Code of 1986) によって設定される。

原価計算基準の実施規則に関連して、契約者または下請契約者が公布された原価計算基準を遵守し、彼らが開示した原価計算実務に矛盾なく準拠しているかどうかを決定する目的のために、関係政府機関の長、検査官法 (Inspector General Act of 1978) によって設置された検査官事務所 (office of inspector general) または会計検査院長の権限を与えられた代表は、原価計算基準の準拠に関連して契約者または下請契約者の書類、文書または

(13) OFPP Act, Sec. 26. (h) (1).

(14) OFPP Act, Sec. 26. (h) (2).

(15) OFPP Act, Sec. 26. (k).

記録を検査および複写する権限を有する。⁽¹⁵⁾

旧 CASB においても、新 CASB と同様に、原価計算原則の開示および契約価格調整の要件が規定されていたが、それは、新 CASB と異なり、軍事契約者または下請契約者に適用されるものであった。新 CASB では、CASB が公表する原価計算基準を実施するための規則を FAR に編入することによって、CASB の原価計算基準の適用を政府機関全体に拡大させた。原価計算実務の開示と契約価格調整要件を契約条項とすることによって原価計算基準が法的拘束力を持つ契約手続が法的に確立されている。

また、旧 CASB でも、原価計算基準の遵守、原価計算原則の準拠に関して関係政府機関の長、CASB、また会計検査院長の代表は契約者または下請契約者の書類、文書または記録を検査・複写する権限を有していた。

6 他の基準および規則との関係

Defense Production Act of 1950 の719項に従って旧 CASB によって公布されたすべての原価計算基準、適用除外、免除、解釈、修正、規則および規制は、新 CASB によって修正、無効または廃止されなければ、および修正、無効または廃止されるまでは依然として効力を有する（「表－1」参照）。

現行の原価計算基準はあたかも OFPP Act に従って新 CASB によって公布されたかのように同一の方法で OFPP Act の規定に支配される。

OFPP 局長は、行政府機関の規制または規制案が新 CASB によって公布または修正される原価計算基準と調和していることを調和しない規制または規則案の公布を撤廃または拒否および適切な他の措置を講じることによって保証しなければならない。

新 CASB によって公布される原価計算基準の主題である原価は、原価の測定、配分および配賦に関して CASB の基準と異なる他の行政府機関

(15) OFPP Act, Sec. 26. (i).

表ー1 公布された原価計算基準

	効力発生日
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 401 の解釈 No. 1	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	1972年 7月
CAS 402 の解釈 No. 1	1972年 7月
CAS 403 本社費のセグメント別配賦	1973年 7月
CAS 403 の解釈 No. 1	1980年 3月
CAS 404 有形資産の資本化	1973年 7月
CAS 405 非許容原価のための会計	1974年 4月
CAS 406 原価計算期間	1974年 7月
CAS 407 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
CAS 408 補償欠勤費ための会計	1975年 7月
CAS 409 有形固定資産の減価償却	1975年 7月
CAS 410 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
CAS 411 材料の取得原価のための会計	1976年 1月
CAS 412 年金費の構成と測定	1976年 1月
CAS 413 年金費の調整と配賦	1978年 3月
CAS 414 設備資本の原価要素としての貨幣のコスト	1976年10月
CAS 415 繰延補償原価のための会計	1978年 7月
CAS 416 保険料のための会計	1979年 7月
CAS 417 建設中の資本資産の原価要素としての貨幣のコスト	1980年12月
CAS 418 直接費と間接費の配賦	1980年 9月
CAS 420 独立の研究開発費と入札・申込費のための会計	1980年 3月

によって制定される規則に支配されない。⁽¹⁶⁾

7 結びに代えて

従来の原価・管理会計システムが歪曲した製品原価およびその原価に基づく間違った意思決定に帰着して製品の技術革新に対応できなくなり、今日その再検討・再構築が要請されている。

1970年代に開発された原価計算基準が1980年代の旧式のシステムを直

(17) Darrel A. Sourwine, "Cost Accounting Does Your System Need Repair?" *Management Accounting*, Vol. LXX No. 8 (February 1989), pp. 32-36 参照。

し、より正確な製品原価計算を提供するために使用されることができる。⁽¹⁷⁾

CASB は伝統的な原価計算実務に挑戦し革新的な思考に貢献してきた。しかし、1980年代には、さらに、検討される必要があるいくつかの領域（生産性会計、棚卸資産管理システム、年金、および合併・乗っ取りなど）が浮上してきた。Financial Accounting Standards Board (FASB) は財務諸表に影響を及ぼす問題を扱うであろう。しかし、誰が、製品原価計算や業績測定に影響を及ぼす問題の原価の測定および配賦を検討するのであろうか。たとえ CASB が提起する原価計算基準は限定された会社に影響を及ぼすといえども、民間分野における現在の原価計算問題に大きな適用可能性を持つ。新しく再設置された CASB は原価計算領域における権威ある団体としてその今後の活動が注目されるゆえである。