HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	CASBの原価計算基準の生成及び問題点
Author(s)	早川, 豊
Citation	北海道大學　經濟學研究, 28(4), 49-123
Issue Date	1978-11
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/31432
Type	bulletin (article)
File Information	28(4)_P49-123.pdf

Instructions for use

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

CASB の原価計算基準の生成及び問題点

早 川　　豊

一　序

我国において1962年11月8日に企業会計審議会は『原価計算基準』を大蔵省に答申した。これは必らずしも法的拘束力がなく,「実践規範」としての性格のものであり，換言すれば各業種で統一的な統一原価計算基準のような強制力を持っていない。そのことは，冒頭の基準設定趣意書に「この基準が弾力性をもつものであることの理解のもとに実情に即するように適用すべきである」[1)]と初めから弾力的適用を考えたものとなっていることから明らかである。そうした弾力的適用は特に企業経営者の戦略上好都合なものとして反映してくるのが現状である。

アメリカにおいては前号でも見たように従来から AICPA (American Institute of Certified Public Accountants, アメリカ公認会計士協会) が実質上，原価計算を含む企業会計基準の設定を行ってきた。例えば AICPAは1938年に CAP (Committee on Accounting Procedures 会計手続委員会), 1959年に CAP の発展的解消として APB (Accounting Principles Board, 会計原則審議委員会) を設立し，それらの声明が一般に認められた会計原則 (GAAPs, Generally Accepted Accounting Principles) として容認されてきた。その後 AICPA は APB から FASB (Financial Accounting Standards Board, 財務会計基準局) に会計基準設定団体を移した。これは1973年1月1日から実施に移され，形式上 AICPA から独立の機関のような外観をとるが，人事面，資金面からいってやはり AICPA の一審議委員会となっている[2)]。FASB の声明を連邦政府機関である SEC (Securities and Exchange Commission, 証券取引委員会) が1973年の ASR No. 150 (Accounting Series

Release No. 150, 会計連続通牒第150号）で正式に認可し，FASB声明に職業会計実務者は準拠するよう規定している。しかし，上記いずれの声明も民間での会計基準設定であり，その内容を見ると法的拘束力で縛り上げようというものでなく，むしろ我国の企業会計原則や原価計算基準と同様実践規範としての声明の域を脱していない。アメリカではこの規範力だけの基準では企業経営者及び巨大会計事務所の判断で弾力的に適用される道が許されているため，多くの不正問題を生み出してしまった。その結果上院小委員会が調査に乗り出し，法的拘束力をもつ統一会社会計基準の設定を公けの手に取り戻すべく，前号で述べたように16項目にわたる勧告が出された。[3)]

これより以前に弾力的適用を認可した会計基準に満足せず，いち早く法的拘束力のある統一原価計算基準の必要を感じたのは連邦政府，とくに国防省の物資調達関係者からである。1968年4月以降連邦議会での審議の結果，1970年8月に連邦政府の一機関としてのCASB (Cost Accounting Standards Board, 原価計算基準局）を作り出した。CASBの目的は「連邦政府の国防契約者及び下請契約者に準拠されるべき原価計算原則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」(to promulgate cost-accounting standards designed to achieve uniformity and consistency in the cost-accounting principles followed by defense contractors and subcontractors under Federal contracts[4)]) とされている。CASBについては我国でも若干の紹介があるが，それらは「原文をできるだけ紹介することに重点を置いている[5)]」とか「重要な基準を翻訳し紹介[6)]」することに勢力が注がれているものであったり，あるいは「アメリカで次々と発表される〔CASB〕原価計算基準の展開を……進んで研究し……積極的に摂取していく[7)]」ためと述べており，いずれもCASB原価計算基準設定における各種の問題点やCASB誕生の経過等を含めて研究していない。本稿ではこうした視点をも含めて分析していくつもりである。

1) 大蔵省企業会計審議会中間報告，原価計算基準，原価計算基準の設定について，

昭和37年11月8日。

2）拙稿，「米国上院小委員会報告書の会計批判とその反応」，経済学研究，第28巻第3号，1978年8月，pp. 15—71.

3）前掲書，pp. 45—49.

4）U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1977, p. 184 and p. 1864，及び国防生産法第719条g項。

5）神戸大学管理会計研究会，「CASBの原価計算基準(一)」，会計，1977年，10月号，p. 122.

6）前掲書(二)，会計，1977年11月号，p. 148.

7）桜井通晴，「契約価格算定のための原価計算基準」，原価計算，1976年5月号，p. 27.

二　CASB誕生までの経過

(1)　国防生産法第718条の成立

Howell によると原価計算規則は「飛行機及び船舶契約の利益を制限する Vinson-Trammel Act が通過した1934年にさかのぼる」という[1]，そして第2次世界大戦後には連邦政府補助金を受ける船舶に対して財務省決定 No. 5000（Treasury Decision 5000）が出され，原価計算規制がなされている。さらにその決定は1949年の軍需品調達規則（Armed Services Procurement Regulation, ASPR）にとってかえられ，それが数回の改正を重ね，今日も施行されている。また1950年9月には国防生産法（Defense Production Act）が通過し，それは朝鮮戦争後に一部修正され，さらに CASB の誕生により追加修正が加えられている。すなわち，1960年代後半になると Vietnam 戦争がエスカレートし，それにつれて国防予算も激増することになった。そこで国防予算の支出問題でさまざまの意見が噴出し，再検討を余儀なくされたのである[2]。

当時の国防生産法の第7章第707条でも「なんびともヨリ高い価格に配賦することがなければ政府契約で差別を受けるべきでない」というのがある[3]。この規定の問題点に関して海軍中将 Hyman Rickover は下院の銀行及び通貨委員会（House Banking and Currency Committee）の証言台に立ち[4]，「政

府は原価がどれだけか，利益が過大かどうか，あるいはヨリ高い価格に配賦したことによって差別を受けたかどうかを確認する方法を持っていなかった。大きな追加利益は間接費配賦法，構成部品の価格計算法，あるいは企業内部利益の処理法により容易に隠されることができる。さらに統一原価計算基準の欠如は今日の政府調達における最も重大な欠点である」と述べ，Rickoverは国防生産法を改正して，政府契約では統一原価計算基準に準拠した原価を契約者に計算させる必要があると力説している。[5)]

Rickover の主張を契機に国防生産法の一部修正案が作成された。それによると会計検査院長官（Comptroller General）が統一原価計算基準の作成及び公布を要求している。この法案をめぐって上院公聴会では12人の証人が立ち，約100通の反対声明や書簡が送られている。この中には会計検査院（General Accounting Office）の職員の中からも法案に反対の立場をとっている。しかし，その反対を押しきって1968年7月の第90回議会 Public Law 第370号法律として通過し，同時に国防生産法第718条がつけ加えられた。[6)]

国防生産法第718条は会計検査院長が国防長官（Secretary of Defense）及び予算局長（Director of the Bureau of the Budget）との協力のもとで「10万ドル以上のすべての国防調達契約及び下請契約における統一原価計算基準を適用することの実行可能性（feasibility）を決める調査をする」よう規定したものであった。[7)]

(2)　会計検査院長官の統一原価計算基準実行可能性勧告書

上記国防生産法第718条の規定により，統一原価計算の実行可能性調査が展開された。国防契約監査局（Defense Contract Audit Agency）は産業界及び国防省関係に郵送した包括質問状に対する回答を分析し，国防契約者が(1)政府契約目的に対する原価報告に何ら適切な基準がなく，代替的基準を用いていること，(2)契約目的の原価が財務諸表報告のときの原価から逸脱していることをあげ，さらに間接費配賦に統一性がないことを指摘している。

こうした1年半の調査研究を基礎に会計検査院長官は国防生産法第718条の規定から1970年1日に連邦議会の両院銀行及び通貨委員会及び両院軍需品

調達委員会（Congressional Armed Services Committee）に報告している。そのタイトルは『国防契約交渉に対する統一原価計算基準の実行可能性報告』(Report on the Feasibility of Applying Uniform Cost Accounting Standards to Negotiated Defense Contracts) である[8]。それによると従来，連邦政府は契約交渉中に示される原価が合理的であるか，利益が過大でないか，また価格が公平であるかを知らずして満足していたという。適切な情報がなければ公平な交渉は出来ないはずである。直接費に関しては比較的容易に計算できても，間接費の配賦方法はまちまちである。しかも，間接費が契約総原価の半分以上を占めることが多いので，間接費の配賦方法は契約原価算定に決定的な意味をもっている。その報告書によるとたとえ同じ環境，条件でも配賦方法の選択の基準は定まっていないという。換言すれば,「契約者に都合のよい原価計算方法を自由に選んでいる」のが実態であると批判している。そして国防契約者に用いられる問題ある原価計算手続を含め120のケースを要約して述べている。そのうち問題のある原価計算手続をあげれば次の通りである。

1. 一方では，契約目的のための原価見積にある方法を用い，他方では同じ原価を経常的活動報告（財務諸表の意味……筆者）では別の方法を用いている。
2. 同じ費用を一方では直接費として賦課し，他方では間接費として配賦するという二重の費用回収を行っている。
3. 間接費の中に配賦できない費用まで配賦している。
4. 間接費の中に商業活動に主として関連する原価を算入し，これらの原価を政府契約の中に配賦している。
5. 研究調査費のうち次期以降に繰り越すべき金額を各種の勘定項目のもとで配賦している。
6. 資本支出を当期費用として処理し，政府にその原価を負担させている。
7. 政府契約との関連で契約者が受け取った補助金を貸記していない。

しかし，こうした実務は一概に確立された原価計算基準がなかったからでは

ない。むしろすでに確立された基準に敢えて個々の契約者が準拠しようとしなかったことから発生していると指摘している。そこに統一原価計算基準の実施の勧告をしているのが当該報告書であるため，当該報告書は勧告書の体裁をとっている。その勧告書に対して会計検査院，予算局及び国防省を含めた主たる政府調達機関は支持表明を行っている。しかし，後で見るように産業界はその勧告に対して殆んど反対しているのが実情であった。前号で取りあげたAICPAは他の職業会社団体と違って，勧告に対して注文づけを行っている。なお，当該報告書は単に国防契約のみでなく，あらゆる政府契約にも統一原価計算基準の実行可能性ありとして，その適用を勧告している。[9]

(3)　会計検査院長官勧告書草案に対する産業界等からの反発

会計検査院長官の特に国防契約交渉における統一原価計算基準の実行可能性ありとして，法制化に向けた勧告書は，両院議会委員会に勧告する以前に草案（Draft Report on the Study of the Feasibility of Adopting Uniform Cost Accounting Standards）が政府関係機関，職業会計団体及び産業界に配布されている。この草案をめぐって，10個の政府関係機関，5個の職業関係団体，及び12個の産業団体からのさまざまの反発が見られる。[10] たとえば，最も利害関係の激突する産業界の反発はもちろんのこと，従来，国防軍需品契約で監査を行ってきた会計検査院の職員の中からも反発の声が聞かれるのである。その反論を整理してみると次の4点に要約できよう。[11]

(a)　定義上の問題点

第1にあげられるのは従来から『統一原価計算基準』なる用語に対して共通の理解がなかったことからの反発である。たとえば会計検査院副長官の公聴会発言でも『統一原価計算基準』の定義が彼自身はっきり理解していないと公言しているし，また『会計基準』なる用語も『会計制度』とか『会計手続』とかにしばしば混乱されて用いられていると述べている。さらに現役の会計検査院の職員も『原価計算基準』なる用語は二つの意味があると指摘している。一つは法律的に考えた『原価計算基準』であり，これには関連諸原則，基準，手続の一般的規則及び取扱細則を含むものであるとし，他の一つ

は『原価計算基準』をもって，さまざまの環境下で比較可能で，首尾一貫した会計資料を得る実務の一般的指針として理解せんとするものである。後者は我国の原価計算基準がとっている態度とほぼ同じである。こうした『基準』の性格についての定義が確立していないままでは,「どうして統一原価計算基準を適用することの実行可能性を誰が支持することができるのか」と産業界は反発するのである。

事実，国防軍需品契約に関係する企業は広範なさまざまの活動に対し，単一のセットの基準及び原則では適用不可能であるとして，法律的解釈の統一原価計算基準に反対している。会計検査院長官自身も，単一のセットの基準及び原則ではすべての環境に適応できないし，実務的指針を与えないと述べている。したがって彼は一見法律的な基準を考えていないようである。しかし，他方，会計検査院長官は彼の指導書『連邦諸機関の指導のための会計検査院の政策及び手続便覧』(General Accounting Office Policy and Procedures Manual for Guidance of Federal Agencies) によると「各連邦諸機関の会計制度は重要な点で会計検査院長官により規定された会計原則，基準及び細則に従わなければならない」としている。これはまさに法律的な意味での基準を会計検査院長官が考えているのであり，長官自身，一方では実践的規範としての会計基準，他方では法律的意味での会計基準を考えているわけで，基準の性格は不明確であるという。こうした中での統一原価計算基準の実行可能性を長官が勧告しても，定義の矛盾を解決した後でなければ時期尚早という産業界の反発があったことは第1にあげられよう。[12)]

(b)　実行可能性及び必要性の問題点

会計検査院長官自身，統一原価計算基準採用の実行可能性を次のように考えている。「迅速かつ経済的な方法から正当な原価資料を提供する基準がすべての利害関係者に一般に受け入れられ，かつ公平でありうるかの点で実行可能性が判断されるであろう」と。つまり，実行可能性を有するには，原価計算基準が民間及び公的利害関係者からも受け入れられなければならないというのである。

こうした要件を考えるならば，一方で公平性を維持するため健全な会計原則に準拠した統一原価計算基準が要請されると同時に，他方で国防軍需品契約のための比較可能性，信頼性及び首尾一貫性を向上する手段としての統一原価計算基準の設定及び適用が要請され，両者の要請を満足させる実行可能性でなければならないことになる。さらにまた，統一原価計算基準の実施面における政府及び産業界の管理費用の増大も考えなければならない。

産業界代表は上記のことを考えると適切な基準は設定できず，したがって長官のいう実行可能性は無理であると反発するのである。長官が示した基準草案において，原価計算基準は健全な民間の原価計算基準から作成され，一般に公正妥当な会計原則と矛盾しないものでなければならない」と一般論を述べていても，サンプルの基準試案で「すべての契約者に対し首尾一貫した原価計算実務」を要求しているため，産業界の広範なさまざまの実情の違いを無視してしまっていると反発するのである。

産業界は統一原価計算基準の実行可能性の判断材料を批判しているのと同時に，その基準の必要性も問題にしている。統一原価計算基準の必要性は従来の弾力的原価計算基準の適用の結果，政府機関が軍需品契約の真の原価がわからないことにあった。しかし，産業界はこれに対しても長官の勧告書で統一原価計算基準の適用によって事情が好転するという信頼できる証拠を与えていないとしている。過去数拾億ドルに及ぶ国防軍需品契約はうまく行われており，それに対する原価計算の疑惑は余りにも誇張され，ねじまげられていると説明している。会計検査院で現実に監査に従事した官吏の証言は産業界の主張を強固にしている。

「会計検査人はたとえ〔軍需品〕契約者が自己の業種，自己の経営，自己の特定の会計概念に応じたさまざまの会計制度のもとで適用されようとも，契約者の実際原価がいくらであるかを算定するのにたいした苦労はいらなかった。会計検査人は契約者の帳簿を監査することで契約者の原価及び利益を計算できるものと思っている。そして，会計検査人が原価あるいは利益情報の提供における基準を有していてもその基準に準拠しているかどうかを調べるため契約者の帳簿を監査する必要があろう」

と。この証言は産業界が統一原価計算基準の必要性に反発する格好のものとなった。結局，基準を実施するにせよ，実施しないにせよ会計検査人の手をよごすことになり，しかも産業界も政府も基準設定と実施に余分の経費が必要だから実施を見合わすべきだというのである。[13)]

(c)　国防軍需品契約における原価計算基準現存の事実

会計検査院長官自身も報告しているように国防軍需品契約における原価計算基準がすでに現存していることから，産業界はこの上さらに統一原価計算基準を二重に課されるのが不当だと反発している。軍需品調達規則（ASPR, Armed Services Procurement Regulation）の第15条はすでに国防軍需品契約に対して「一般的原価〔計算〕原則及び適切な原価分類を行う基準」を示して規制している。国防契約監査局（Defense Contract Audit Agency）及び会計検査院はこの基準に準拠しているかどうかを監査し，必要な場合原価調整まで行う仕事をしている。したがって現行の基準の強化及び改善を行った方が軍需品調達機関にとってもヨリ効率的・経済的に行えるはずであり，しかもこれは一般に公正妥当と認められた会計原則と健全な慣行のなかから達成できるはずであるとしている。かくして産業界はこれ以上の統一原価計算基準の提案・勧告・実施は必要だというのである。後者の実施は事務費用が増すばかりであり，ひいては効率的，経済的な軍需品生産の改善を何ら行うものでない。当分の間，議会が確立された会計の基本をゆるがすような統一原価計算基準の設定を見合わすべきだというのである。[14)]

(d)　コスト・ベネフィット関係の問題点

統一原価計算基準に国防軍需品契約者が準拠するには産業界も公的機関も追加の費用を必要とするが，会計検査院長官の勧告書ではその実施がどれだけ利益があるか（beneficial）を示す確固たる論拠をあげていない。もちろんどんな統一原価計算基準が発表されるかにより，現行制度からの変更のための事務費用の大きさが決まるが，実施が強行されれば費用がかさむことは明らかである。長官の勧告書は単に統一原価計算基準が施行されれば改善されうる国防軍需品調達業務及び手続きを列挙しているのみである。

他方，統一原価計算基準の採択を支持する公聴会証言は年間数拾億ドルに及ぶ国防軍需品契約の費用節約がありうると陳述しているが長官の勧告書ではその点は触れず，基準実施上の事務費用の増大を記しているのみである。産業界代表の発言で

「我々約24,000の契約者及びそれ以上の下請契約者が軍需品の供給に関係し，しかもどの契約者も米国内での代表的企業であり，各々特定の業種に適した個々の会計制度をとっているとすれば，統一原価計算基準の実施に向けていかに費用のかさむものか容易に理解できる」

と述べているように，産業界は長官の勧告書があげたベネフィットよりコストがかさむものだとして統一原価計算基準の実施に反対している。[15)]

(e)　他の会計制度との矛盾

原価計算はすでにいくつかの諸基準が設けられそのもとで実施されている。たとえばAICPAにより設定された一般に公正妥当な会計原則は財務諸表の監査証明のときに準拠されていなければならないものである。また前述(c)のASPR（軍需品調達規則）第15条の規定は原価計算の諸原則を含み，国防省と取引しようとする産業界により準拠されねばならないものである。さらに米国歳入法（Internal Revenue Code），証券取引法（Securities and Exchange Act）及び契約再調整法（Renegotiation Act）の規定は同様に原価計算の諸原則を組み入れている。しかしながら上記のどの規定も，どの政府機関も特定の業種，規模の会計制度の基盤をゆるがすものでなかった。

しかし，産業界が心配するのは今回の統一原価計算基準の勧告書が会計検査院あるいはそれより小さいグループに先例のない程の強力な権限を委譲せんとすることである。こうした権限の委譲は従来から会計制度を管理していた政府諸機関との衝突が予想され，好ましくないというのである。

また，産業界は激しい競争下にあり，その環境に適した会計制度を運用し，管理しているというのである。たとえば，「個々の企業の製造及び補助部門，製品及びサーヴィス構成，市場及び競争の条件，規模及び個々の企業の特質の点からくるその他すべての要素がその企業に最も適切な会計制度を生み出

す決定に左右する。その会計制度はすべての会計諸機能及びさまざまの会計規制政府機関により課された責任を加味して最も企業に奉仕するように設定されねばならない」と産業界代表は述べている。かかる意味から設定された会計制度も統一原価計算基準の実施ということで傷つきはしないかと産業界は心配するのであるが，この心配に対する回答は長官の草案では得られないと批判するのである。[16]

以上，産業界は会計検査院長の統一原価計算実行可能勧告書草案をめぐっていくつかの点で批判されてきたことが明らかであろう。長官を含め統一原価計算基準の性格が何であるかの概念規定も明確でなく，したがってその実施に伴って産業界及び公的機関がどれだけの作業及び事務費用を必要とするのか，そして従来の会計制度とのかかわりあいなど不明な点が多く，そうした論点から産業界は統一原価計算基準に反対するのである。むしろ現行の原価計算制度の改善で充分であるというのである。

1) Cloyd Howell, "CASB : An Assessment," *Management Accounting*, April, 1977, pp. 23—26.
2) *Ibid.*, p. 24 and Michael P. Herman, "Uniform Cost Accounting Standards : Are They Necessary?," *Management Accounting*, April, 1972, pp. 15—19.
3) Herman, *op. cit.*, p. 15.
4) Howell, *op. cit.*, p. 23.
5) Herman, *op. cit.*, p. 15.
6) *Ibid.*, p. 15.
7) The Comproller General of the United States, *Report on the Feasibility of Applying Uniform Cost-Accounting Standards to Negotiated Defense Contract*, Washington, D. C., 1970, p. vii and p. 1.
8) *Ibid.*, pp. i-ix, 1—558.
9) *Ibid.*, pp. 1—23 and Herman, *op. cit.*, pp. 15—17.
10) The Comptroller General, *op. cit.*, p. 105.
11) *Ibid.*, pp. 103—118 and Herman, *op. cit.*, pp. 17—19.
12) Herman, *op. cit.*, p. 17.
13) *Ibid.*, pp. 17—18. cf. The Comptroller General, *op. cit.*, pp. 109—114, 116—118.
14) Herman, *op. cit.*, p. 18. cf. The Comptroller General, *op. cit.*, pp. 114—

116.

15) Herman, *op. cit.*, p. 18. cf. The Comptroller General, *op. cit.*, pp. 109—114.

16) Herman, *op. cit.*, pp. 18—19. cf. The Comptroller General, *op. cit.*, pp. 112—116 and 118.

三　CASB の設立

1964年4月のRickover公聴会発言から端を発した国防軍需品契約における統一原価計算への推進力は1968年7月の国防生産法第718条となって現われ，その規定にもとづいて1970年1月に会計検査院長官の統一原価計算基準の実行可能性勧告書が発表された。この勧告書にもとづき産業界及び関係職業会計団体との公聴会も持たれたが，結局において1970年8月15日に Nixon 大統領の署名のもとに CASB の誕生，CASB の権限及び義務を明記した規則が公布されることになった。これは第91議会 Public Law 第379号法律で具体的には国防生産法第719条として新たに追加されることになった。第719条の主要な点は次の通りである[1]。

1. CASB の新設。
2. CASB に原価計算基準を公布する権限の授与。この基準は連邦契約＄100,000以上の国防軍需品契約者及び下請契約者に準拠されるべき原価計算原則で統一性及び首尾一貫性を達成するために企画されたものである。ただし，交渉価格が(a)一般大衆に相当量販売されている商業品目でカタログ価格あるいは市場価格が決まっている場合，あるいは(b)法律もしくは規則により定められた価格がある場合の契約あるいは下請契約には適用を除く。
3. CASBに国防軍需品契約者あるいは下請契約者に要求する細則を作る権限の授与。たとえば契約条件に直接費及び間接費の区分法，間接費配賦に用いられる基準等の契約者の原価計算原則を書面で開示させること等である（これについては次節に述べるCASBの Disclosure Statement（開示報告書）として具体化し，国防軍需品契約者に対し各自の原価計

算実務を CASB に報告させた)。

契約者が合衆国に余分に支払せた原価に対しては契約価格の修正に同意させることを決めている。それは契約交渉の価格設定や契約履行原価資料の計算及び報告で正当に公布された原価計算実務に国防軍需品契約者自身が準拠しなかったためであるからである。

4. CASB は第719条施行後24カ月以内に原価計算基準及び細則の公布に伴なう経過に関して議会に報告しなければならない。

前節で産業界から強い反発があった統一性及び首尾一貫性については次のような産業界の意見を取り入れたものとなった。「統一性は（一定の品目に関して）同じ実情を有する契約者がその実情に適した実務に従うときに達成される」とし，「CASB は国防契約作業に従事する複雑かつさまざまの業種に単一の統一会計制度あるいは勘定図表を設定しようとするものではない」としている。[2)]

他方，首尾一貫性については主としてある会計実体が数期間にわたって首尾一貫して同じ実務をすることを要求し，これにより見積と実際原価との比較可能性の有用性を向上させるであろうとしている。統一性及び首尾一貫性ともに「実情が似かよっているとき契約者相互間の比較可能性を向上させる」役割があるとしている。[3)]

CASB は原価計算基準設定の任にあてられたのであるが，CASB はその作業に入る前提として軍需品契約者が実際いかなる原価計算実務を行っているかを調査する必要があった。そのため各契約者の原価計算実務をまとめた Disclosure Statement を出させた。

1) Arthur Schoenhaut, "The Cost Accounting Standards Board," *Management Accounting*, December, 1971, p. 11 and Michael P. Herman, "Uniform Cost Accounting Standards: Are They Necessary?," *Management Accounting*, April, 1972, p. 16.
2) Cost Accountig Standards Board, *Progress Report to the Congress 1973*, Washington, D. C., August 15, 1973, pp. 53—54.
3) *Ibid.*, p. 54.

四　CASB に対する Disclosure Statement

(1)　Disclosure Statement の配布及び回収

CASB は国防生産法第719条により最初10万ドル以上の国防軍需品契約者に対して Disclosure Statement（開示報告書）を提出させ，各契約者の原価計算実務を固定化させようとした。しかし，CASB 自身はスタッフの規模からその規定を弾力的に運営し，1972年7月1日には「Disclosure Statement の提出要件は1971年度で3000万ドル以上の主契約指定業者（prime cost award)の資格の契約者に適用した」と縮小適用を行っている。しかし，その後の1974年4月1日からは3000万ドルでなく1000万ドル以上の上記契約者に Disclosure Statement を提出させるように対象を拡大している。[1] このように最初10万ドル以上の政府契約者を考えた法規制では現実上あまりにも多くの契約者が含まれ，適用上の問題点があったため3000万ドル以上だとか1000万ドル以上に CASB は取扱規定を大きく緩めたのであるが，こうした動きは上位規定である国防生産法の改正に導びいた。すなわち，1975年1月1日からは国防生産法改正により10万ドルであったものが50万ドル以上の政府契約者に Disclosure Statement を提出させることになった。[2] この時点でのCASB の実際の取扱規定はやはり1000万ドル以上と限定している。[3]

Disclosure Statement は各契約者の本社，グループ会社，プロフィット・センター，事業部，あるいはその他の組織上の区分別にそれぞれ原価計算実務が報告されている。[4] 報告した実務は CASB からの指図がない場合，その実務を固定して用いられねばならなくなった。

CASB が指定した Disclosure Statement は1973年6月号の D. H. Li の論文発表時には26ページの質問表を埋める形となっていたが，[5] 3年後の1976年6月号の R. J. Huefner の論文発表時には33ページに増やされていたと記されている。[6] その Disclosure Statement は ACO (Administrative Contracting Officer, 行政契約（審査）官）により審査され，欠陥ある Disclosure Statement を契約者に通知することになっている。ついで審査後 DCAA

(Defense Contract Audit Agency, 国防契約監査局) に監査を委譲するという手続をとっている。[7)]

他方，米国の大学の研究所が3000万ドル以上の政府契約者になっている場合があるのでやはり Disclosure Statement を CASB に提出しなければならなかった。しかし，大学では一般の営利事業単位とは大きく異なった独特の会計制度を展開しているので，「別様式の Disclosure Statement を提出したい意向を CASB に表明した」ことがあるため，CASB は政府関係機関及び大学機関との協議を通じて別様式の Disclosure Statement を認めることにした。しかし，これは1974年4月1日以降からの適用である。[8)] 本稿で分析の中心を置いた1974年3月末集計の Disclosure Statement の分析表第1表（66ページ）では998事業単位からの報告があるがこのうち10教育機関からの報告が含まれている。[9)]

CASB は各契約者が Disclosure Statement を秘密文書扱いを要請すれば内容を公開しないことに同意している。[10)] しかし，Ralph Nader の関係者により Disclosure Statement の公開とその分析が CASB の信頼性及び国防軍需品調達過程の高潔さを保つ上で最善の手段となるとして公開を叫んでも，秘密扱いの立場は New York 地方裁判所で支持されることになった。だが，これは直ちに控訴されたが，H. O. Mayer の1975年10月号の論文では未だ結審になっていないという。[11)]

CASB に報告されてきた Disclosure Statement は政府契約者にその実務を固定させることで首尾一貫性を保ち，それを通じて同業者間の実務が比較可能性及び統一性が促進されるであろうという目的のほか，これらの Disclosure Statement を集計分析して，将来の原価計算基準の研究を進めていく手懸りを探ろうとするのに役立つというのである。[12)]

次の節で CASB に報告された1974年3月末の998事業単位の実務分析に入るが，その前に CASB が要求した質問状にはどのようなものが含まれていたかを整理してみよう。概要は次のとおりである。[13)]

1. 一般的情報　この項目では業種の分類，売上高，総売上高に占める政

府契約の割合，実際原価計算か標準原価計算か，及び個別原価計算か総合原価計算かの原価計算制度の種類，財務会計との統合関係の度合の記述を要求している。

2. 直接費　この項目では直接材料費，直接労務費及びその他の直接費を明確にさせ，標準原価と実際原価との差異の会計処理及び内部振替価格の算定についての質問である。

3. 直接費対間接費　運賃，仕入割引，福利厚生費等をいかに処理するか。また，間接費であればどのような分類で処理されているかの質問である。

4. 間接費　製造間接費及び一般管理費がどの分類の中で処理され，どの配賦基準が用いられ，また補助部門費の処理をいかにやっているかの質問である。

5. 減価償却費及び資本的支出　資本的支出と費用的支出の区分，減価償却方法，耐用年数決定方法，処分損益の処理等の質問である。

6. その他の費用及び費用マイナス項目　休暇及び疾病手当，退職手当，偶発的寄付金等の受取りの処理の質問である。

7, 負債性引当金及び保険費用　年金プラン（年金積立法，年金原価配賦法等），従業員に対する保険料負担額，グループ保険料処理の質問である。

8. 本社費及びグループ会社の費用　本社費及びグループ会社の費用の分類及び各事業単位への配賦法に関する質問である。

(2) Disclosure Statement の分析

上記 Disclosure Statement を1974年3月現在で集計分析したものがCASBの1974年8月の連邦議会報告書の中で見られる。これらは26表，計36ページに及ぶ集計表からなっている。[14] これらのうち特に注目されるものを次に分析していくことにしよう。

(a) Disclosure Statement を提出した事業単位の内訳

CASB が1974年3月末までに集計した事業単位は前述のように1971年中に政府契約3000万ドル以上の契約者に限定している。このような限定があるにもかかわらず998の事業単位が Disclosure Statement を提出しなければな

らないという程に主たる米国企業の多くが何らかの形で政府契約を結んでいることが明らかとなろう。このうち CASB が分析の中心においているのは677の営利事業単位である。それ以外の321事業単位についての分析の紹介は連邦議会に報告されていない。後者の中には第1表が示すように合併企業14，政府所有下で契約者の管理下のもの39，親会社本部82，小会社，グループ会社或いは事業部が177を数えると報告している。

なお，前述のように677の営利事業単位の原価計算実務の分析が CASB 報告の中心であるが単に一つの表（第2表）だけは例外である。これは親会社82本部のうち営利企業に属する78本部については第2表のように親会社本部総売上高に対して政府売上がどの程度のウェートを占めているかを分析している。第2表によると78本部のうち10％以上を占めるものは59本部（75.6％）26％以上を占めるものは38本部（48.7％），51％以上では23本部（29.5％）となっている。これは特定の民間企業がいかに政府契約に依存しているかを示す資料である。なおこの第2表には売上高規模別の集計もされているので参照されたい。

次にどのような事業単位の業種（10業種に分類）が政府契約に関係し，したがって Disclosure Statement を提出しなければならなかったかを調べてみよう。第3表から明らかのように677事業単位のうち183社はエレクトロニクス関係であり，120社は航空機及びその部品関係である。両者合わせると全体の44.8％に及ぶことになる。これは政府契約といっても国防軍需品契約が多いため当然のこととして受けとれよう。第3位に属するのがサーヴィス及び建築業の105社であり，これには経営管理及びコンサルティング，建築業，その他の範疇からなっているという。また第5位に兵器産業が49社となっている。これらは単に677事業単位がどの業種に属するかの分類であるため，事業単位数の多寡は契約額総額の多寡に必らずしも比例するとはいえないので，そうした分析表も必要であるが，これについては連邦議会報告書の中に含まれていない。

しかし，それを補足するため連邦議会報告書の中に677事業単位が業種別

第1表 Disclosure Statement の回答受理数

(1974年3月現在)

事業形態	営利企業		非営利企業		教育機関		合計	
事業単位：	—	724	—	7	—	8	—	739
契約者の所有下で管理されているもの	677*	—	5	—	4	—	686	—
合弁企業のもの	14	—	—	—	—	—	14	—
政府の所有下で契約者の管理下のもの	33	—	2	—	4	—	39	—
本社：	—	254	—	3	—	2	—	259
親会社本部	78**	—	2	—	2	—	82***	—
小会社グループ会社或いは事業部	176	—	1	—	—	—	177	—
合計：	—	978	—	10	—	10	—	998

* これらの業種別分類については第3表参照。さらに分析したものは第4表～第16表である。

** これらの分析については第2表参照。

*** このほかに本社報告を提出しなかった親会社12社がある。しかしこれらは事業単位別の Disclosure Statement を一つ，もしくはそれ以上を提出している。これらのうち6社は営利企業であり，3社は非営利企業であり，残りは3教育機関であった。

出所：Cost Accounting Standards Board, *Progress Report to the Congress 1974*, Washington, D. C., August 15, 1974, P. 32.

第2表　営利企業で親会社本部の年間総売上高に占める政府売上の割合

(1974年3月現在)

政府売上の割合	年間総売上高								合計	
	1億ドル以下		1.01～5億ドル以下		5.01～10億ドル以下		10億ドル以上			
	会社数	%	会社数	%	会社数	%	会社数	%	会社数	%
5%以下	1	(14.3)	1	(4.8)	—	—	12	(32.4)	14	(18.0)
5%～10%	—	—	—	—	1	(7.7)	4	(10.8)	5	(6.4)
11%～25%	—	—	2	(9.5)	7	(53.8)	12	(32.4)	21	(26.9)
26%～50%	—	—	8	(38.1)	1	(7.7)	6	(16.3)	15	(19.2)
51%～80%	4	(57.1)	6	(28.6)	2	(15.4)	3	(8.1)	15	(19.2)
80%以上	2	(28.6)	4	(19.0)	2	(15.4)	—	—	8	(10.3)
合計	7	(100%)	21	(100%)	13	(100%)	37	(100%)	78	(100%)

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 32.

第3表　事業単位の業種別分類

（1974年3月現在）

業種別	事業単位数		%		業種別順位
航空機及び部品：	—	120	—	17.7	2位
航空機フレーム	40	—	5.9	—	—
航空機エンジン及び部品	41	—	6.1	—	—
航空機部品	39	—	5.7	—	—
ミサイル及び宇宙衛星：	26	26	3.9	3.9	9位
エレクトロニクス：	—	183	—	27.1	1位
電子計算機	22	—	3.3	—	—
ラジオ，テレビ，探知機	111	—	16.4	—	—
電子部品	50	—	7.4	—	—
兵器：	—	49	—	7.2	5位
弾薬	22	—	3.2	—	—
爆薬	6	—	0.9	—	—
その他	21	—	3.1	—	—
器具及び備品：	—	30	—	4.4	8位
工学的実験調査	17	—	2.5	—	—
写真機及び器具	5	—	0.7	—	—
その他	8	—	1.2	—	—
機械及び設備（電気を除く）：	—	47	—	6.9	6位
エンジン及びタービン	7	—	1.0	—	—
モーター及び発電機	12	—	1.8	—	—
電気測定及び検査設備	6	—	0.9	—	—
その他	22	—	3.2	—	—
輸送機（航空機を除く）：	—	14	—	2.1	10位
造船及び修理	8	—	1.2	—	—
その他	6	—	0.9	—	—
その他の製造業：	—	59	—	8.7	4位
ゴム及びプラスティック製品	11	—	1.6	—	—
鉄鋼製品	8	—	1.2	—	—
化学薬品（爆薬を除く）	13	—	1.9	—	—
金属加工品	18	—	2.7	—	—
その他	9	—	1.3	—	—
民間研究開発所：	44	44	6.5	6.5	7位
サーヴィス及び建築業：	—	105	—	15.5	3位
経営管理及びコンサルティング・サーヴィス	17	—	2.5	—	—
建築業	22	—	3.2	—	—
その他	66	—	9.8	—	—
合計	677	677	100	100	

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 33.

第4表　事業単位の年間総売上高に占める政府売上の割合が50%以上か否かの分類
(1974年3月現在)

業種別分類及び政府売上比率	年間総売上高									合計		
	2,500万ドル以下			2,600万～1億ドル			1億ドル以上					
	事業単位	業数	%	事業単位	業数	%	事業単位	業数	%	計業単位	業数	%
航空機及び部品	—	55	—	—	36	—	—	29	—	—	120	—
政府売上50%以上	43	—	78.2	24	—	66.7	21	—	72.4	88	—	73.3
政府売上50%以下	12	—	21.8	12	—	33.3	8	—	27.6	32	—	26.7
ミサイル及び宇宙衛星	—	6	—	—	9	—	—	11	—	—	26	—
政府売上50%以上	6	—	100	9	—	100	11	—	100	26	—	100
政府売上50%以下	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
エレクトロニクス	—	94	—	—	52	—	—	37	—	—	183	—
政府売上50%以上	68	—	72.3	40	—	76.9	25	—	67.6	133	—	72.7
政府売上50%以下	26	—	27.7	12	—	23.1	12	—	32.4	50	—	27.3
兵器	—	27	—	—	19	—	—	3	—	—	49	—
政府売上50%以上	17	—	63.0	12	—	63.2	2	—	66.7	31	—	63.3
政府売上50%以下	10	—	37.0	7	—	36.8	1	—	33.3	18	—	36.7
器具及び備品	—	21	—	—	8	—	—	1	—	—	30	—
政府売上50%以上	12	—	57.1	3	—	37.5	—	—	—	15	—	50.0
政府売上50%以下	9	—	42.9	5	—	62.5	1	—	100	15	—	50.0
機械及び設備(電気を除く)	—	27	—	—	17	—	—	3	—	—	47	—
政府売上50%以上	13	—	48.1	1	—	5.9	—	—	—	14	—	29.8
政府売上50%以下	14	—	51.6	16	—	94.1	3	—	100	33	—	70.2
輸送機(航空機を除く)	—	6	—	—	4	—	—	4	—	—	14	—
政府売上50%以上	3	—	50.0	1	—	25.0	4	—	100	8	—	57.1
政府売上50%以下	3	—	50.0	3	—	75.0	—	—	—	6	—	42.9
その他の製造業	—	31	—	—	18	—	—	10	—	—	59	—
政府売上50%以上	15	—	48.4	5	—	27.8	1	—	10.0	21	—	35.6
政府売上50%以下	16	—	51.6	13	—	72.2	9	—	90.0	38	—	64.4
民間研究開発所	—	34	—	—	7	—	—	3	—	—	44	—
政府売上50%以上	24	—	70.6	3	—	42.9	—	—	—	27	—	61.4
政府売上50%以下	10	—	29.4	4	—	57.1	3	—	100	17	—	38.6
サーヴィス及び建築業	—	73	—	—	24	—	—	8	—	—	105	—
政府売上50%以上	49	—	67.1	15	—	62.5	4	—	50.0	68	—	64.8
政府売上50%以下	24	—	32.9	9	—	37.5	4	—	50.0	37	—	35.2
合計		374			194			109			677	
政府売上50%以上	250		66.8	113		58.2	68		62.4	431		63.7
政府売上50%以下	124		33.2	81		41.8	41		37.6	246		36.3

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, pp. 34—35.

に10個に細分して各事業単位の政府契約売上高が総売上高の半分以上を占めるか否かを分析している。それは第4表の通りであるが，677事業単位中431事業単位(63.7%)は半分以上政府契約に依存していることを示している。第2表の78親会社本部のうち半分以上政府契約に依存しているのは23社（29.5%）であった。第2表と第4表とを比較すると本部から分割された特定事業単位の方が，その特殊製品ないし用役提供という点で政府契約に依存していることがわかる。なお，第4表から政府契約に依存している業種は①航空機及び部品，②エレクトロニス，③サーヴィス及び建築業，④兵器の順であることがわかる。したがって，第3表で兵器産業の事業単位の数が少なく5位になっていても，兵器という製品の特質上，政府契約に依存する割合が4位に浮上している。

(b)　直接材料費，直接労務費及び標準原価

前述第1表，第3表及び第4表の677事業単位が直接材料費，直接労務費及び標準原価をいかに処理しているかを次に分析することにしよう。

まず，直接材料費をいかなる方法で政府契約品に賦課しているかは第5表及び第6表の通りである。第5表から677事業単位はA．棚卸資産を通じて賦課しているのが511事業単位，B．契約品に直接賦課しているもの601事業単位，AとBの合計は1112事業単位となる。677事業単位総数より大きいのは殆んどの事業単位がAとBの両者の手続を計算事務費の増大に繋がるにもかかわらず実施していることを示しているからである。たとえ計算事務の複雑さ及び事務費の増大があっても，各企業は取得原価で計算するAの方法よりも契約時のインフレされた時価で契約品原価に賦課するBの方が有利であるからである。すなわち，Bの方法をとらないものは677社中76社にすぎないことはこのことを物語っている。他方，取得原価で計算するAの方法をとらないものが166社もあることは財務会計用の詳細な各製品の原価計算を行っていないものが24.5%にも及ぶことを物語っている。

注意すべきは第5表中のBの中に実際原価法とか標準原価法の採用の分析欄があるが，これは上記に述べた説明と同じようにBの実際原価法や標準原

第5表 直接材料費の賦課方法

(1974年3月現在)

賦課方法	政府売上の分類									合計		
	製造業			研究開発			サーヴィス及び建築					
	事業単位数		%	事業単位数		%	事業単位数		%	事業単位数		%
事業単位総数	409			134			134			677		
A. 棚卸資産を通じて賦課している事業単位	—	368	(100)	—	98	(100)	—	45	(100)	—	511	(100)
平均法	102	—	27.7	45	—	45.9	23	—	51.1	170	—	33.3
平均法及び標準原価法以外の他の方法と併用	29	—	7.9	10	—	10.2	—	—	—	39	—	7.6
標準原価法	130	—	35.3	5	—	5.1	5	—	11.1	140	—	27.4
標準原価法及び平均法以外の他の方法と併用	30	—	8.2	1	—	1.0	1	—	2.2	32	—	6.3
平均法及び標準原価法	22	—	6.0	4	—	4.1	—	—	—	26	—	5.1
先入先出法	27	—	7.3	17	—	17.4	12	—	26.7	56	—	11.0
後入先出法	5	—	1.4	4	—	4.1	3	—	6.7	12	—	2.3
その他	23	—	6.2	12	—	12.2	1	—	2.2	36	—	7.0
B. 契約品に直接賦課している事業単位	—	345	(100)	—	133	(100)	—	123	(100)	—	601	(100)
実際原価法	288	—	83.5	124	—	93.2	114	—	92.8	526	—	87.5
実際原価法及び標準原価法以外の他の方法と併用	16	—	4.6	7	—	5.3	3	—	2.4	26	—	4.3
標準原価法	12	—	3.5	—	—	—	1	—	0.8	13	—	2.2
実際原価法及び標準原価法	19	—	5.5	2	—	1.5	2	—	1.6	23	—	3.8
その他	10	—	2.9	—	—	—	3	—	2.4	13	—	2.2

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 36.

価法はあくまでもインフレ下での契約時の時価をさしているのである。それは第5表Aでは平均法，先入先出法，後入先出法というように取得原価からの払出価格の算定法を明記させるようになっているのに，Bではそれらの方法が明記されず，単に実際原価法及び標準原価法といっているのはBでは契約時の時価であるから平均法等の方法は存在しないからである。

なお，第5表では財務会計と直結したAの方法をとる511事業単位のうち平均法（総平均法，移動平均法等）の採用が最も多く，次に標準原価法，先入先出法の順になっている。一般の原価計算論のテキストでは先入先出法，後入先出法が最もよく紹介されているが，端数が出る平均法は計算機の発達により最も簡便となり普及されていることを物語っている。そのほかでは後入先出法の使用状況が511事業単位中12社と最低となっている。後入先出法はインフレ時に競って採用されるといわれるが実態ではインフレを反映させる別の手段としてBの方法を使用することによって後入先出法の効果が先取りされたためその採用が少なくなっていると分析すべきであろう。

第5表Aの説明から明らかのように677事業単位中166事業単位は財務会計用に対して詳細な製品別原価計算を実施しない事業単位である。そのうち13事業単位は実は直接材料費を賦課する必要のないものであった。その結果，153事業単位が正規の原価計算を行わないでいかなる方法，時点での材料費を政府契約品に直接賦課したのであろうか。これを分析したのが第6表である。第6表では材料の支払，倉出，仕入，消費その他の時点の整理が行われている。第6表の153事業単位は正規の制度としての原価計算よりも単に見積原価計算のみを志向しているから第5表Bの説明と同じくインフレ下では契約時の時価を極力反映させようとする。信用制度の発達に伴ない材料は仕入→倉出→消費→支払という時間的流れが普通である。そのため，インフレ下で時価を反映させるには支払時点の時価を計上して政府契約品原価として保証してもらうのが企業にとって最も利益あるため，153事業単位中127事業単位（83.0%）がこの実務を採用している。

次に直接労務費の政府契約品への賦課方法について分析した第7表につい

第6表　直接材料費の計上時点

(1974年3月現在)

直接材料費の計上時点	直接材料費の賦課方法						合計		
	契約品に直接賦課			棚卸資産を通じて賦課					
	事業単位数		%	事業単位数		%	事業単位数		%
事業単位総数	—	153	(100)	—	511	(100)	—	677※	(100)
直接材料費計上時点									
材料支払時点	127	—	83.0	50	—	9.8	177	—	26.7
材料倉出時点	2	—	1.3	49	—	9.6	51	—	7.7
材料支払時点及び材料倉出時点	3	—	2.0	234	—	45.8	237	—	35.7
材料仕入時点	5	—	3.2	22	—	4.3	27	—	4.0
材料消費時点	6	—	3.9	25	—	4.9	31	—	4.7
材料支払時点あるいは材料倉出時点(プラス他の時点)	1	—	0.7	62	—	12.1	63	—	9.5
その他	9	—	5.9	69	—	13.5	78	—	11.7

※　政府契約品に直接材料費を賦課していないと報告してきた13事業単位を含む。合計欄の%は663事業単位を基礎に計算してある。

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 37.

て見ることにしよう。第7表では直接労務費をA．直接製造作業員，B．直接技術作業員，C．その他の直接作業員の別で分析している。A，B，Cともいずれも政府契約品賦課方法は実際(個別)賃率の使用が最も多く使用されていると紹介している。これは一般の原価計算論のテキストでは平均賃率が最も使用されていると述べているとの対照的である。[15] 後者では財務会計と結びついた原価計算を念頭に置いている。他方，CASB報告のように契約原価計算を前提とすれば実際に何人，何時間で，誰が働くかを予測して換算しなければならないから実際個別賃率が選好されるのであろう。一般の原価計算論のテキストでは財務会計と結びついた原価計算を論じているため，CASB報告のように詳しく計算する必要がなく，平均的結果のみで充分であったからであろう。

第7表では標準賃率の使用が意外なほど小さいのはやはり契約原価計算を前提としているからであろう。標準賃率をいかに把握するかが問題だが，標準原価計算—原価管理に結びついた標準賃率では実際賃率より不能率除去と

第7表　直接労務費の賦課方法

(1974年3月現在)

賦課方法	政府売上の分類									合計		
	製造業			研究開発			サーヴィス及び建築					
	事業単位数		%	事業単位数		%	事業単位数		%	事業単位数		%
事業単位総数	409			134			134			677		
A. 直接製造作業員	—	387	(100)	—	76	(100)	—	30	(100)	—	493	(100)
実際(個別)賃率	150	—	38.7	55	—	72.4	21	—	70.0	226	—	45.8
平均賃率	37	—	9.6	8	—	10.5	4	—	13.3	49	—	9.9
標準賃率	76	—	19.6	3	—	4.0	1	—	3.3	80	—	16.2
実際及び平均賃率	27	—	7.0	2	—	2.6	1	—	3.3	30	—	6.1
実際及び標準賃率	53	—	13.7	1	—	1.3	2	—	6.8	56	—	11.4
その他	44	—	11.4	7	—	9.2	1	—	3.3	52	—	10.6
(メモ)直接製造作業員のないもの	—	22	—	—	58	—	—	104	—	—	184	—
B. 直接技術作業員	—	317	(100)	—	118	(100)	—	71	—	(100)	504	(100)
実際(個別)賃率	191	—	60.6	87	—	73.8	57	—	80.3	335	—	66.5
平均賃率	48	—	15.2	15	—	12.7	3	—	4.3	66	—	13.5
標準賃率	17	—	5.4	5	—	4.2	4	—	5.6	26	—	5.2
実際及び平均賃率	23	—	7.3	6	—	5.1	2	—	2.8	31	—	6.1
実際及び標準賃率	5	94	1.6	—	—	—	1	—	1.4	6	—	1.2

（第7表のつづき）

賦課方法	政府売上の分類									合計		
	製造業			研究開発			サーヴィス及び建築					
	事業単位数		%	事業単位数		%	事業単位数		%	事業単位数		%
事業単位総数	409			134			134			677		
その他	31	—	9.9	5	—	4.2	4	—	5.6	40	—	7.9
(メモ)直接技術作業員のないもの	—	94	—	—	16	—	—	63	—	—	173	—
C. その他の直接作業員	—	229	(100)	—	87	(100)	—	103	(100)	—	419	(100)
実際(個別)賃率	140	—	61.1	61	—	70.1	81	—	78.6	282	—	67.3
平均賃率	30	—	13.1	12	—	13.8	8	—	7.8	50	—	11.9
標準賃率	8	—	3.5	3	—	3.4	2	—	1.9	13	—	3.1
実際及び平均賃率	13	—	5.7	3	—	3.4	3	—	2.9	19	—	4.6
実際及び標準賃率	11	—	4.8	1	—	1.2	1	—	1.0	13	—	3.1
その他	27	—	11.8	7	—	8.1	8	—	7.8	42	—	10.0
(メモ)その他の直接作業員のないもの	—	180	—	—	47	—	—	31	—	—	258	—

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, pp. 38—39.

いう点で引き下げられた賃率に結びつく。この標準賃率を契約品に直接賦課し，後に実際賃率との差異を売上原価等に賦課ないし配賦する手続をとれば政府関係受注者に不能率部分を批判され，買い叩かれる危険性も生ずるであろう。かかる点から不能率を含んだ実際賃率の方が標準賃率より契約原価計算の場合に選好されるゆえんであろう。

次に標準直接材料費及び標準直接労務費の使用状況ならびに使用方法について見ることにしよう。第8表から明らかのように標準直接材料費の使用状況は677事業単位中204事業単位（30.1%），標準労務費の方は164事業単位（24.2%）となっている。両者のうちいずれかでも標準原価を使用しているものは218事業単位（32.2%）の低率となっている。これは前述した理由のように原価管理目的のために発達した標準原価は政府契約原価計算という価格政策的なものにはそぐわないからであろう。また，標準原価といっても価格標準，賃率標準のみのときがあったり，作業時間差異のときもあったりで，ここでいう標準原価は予定原価を含めた広い概念であることが明確となる。

標準原価ないし予定原価は実際原価との隔たりが大きくなれば改訂していかなければならないが定期的に年一回という厳格なものをとらず，必要に応じて，しかも少なくとも年一回というのが最も多いことを示している。これは特にインフレ下における仕入価格や賃率の変更に早急に対拠して実際原価に近づけて原価回収を確実にしようとする実業界の欲求から出てきているからであろう。

Disclosure Statement を提出した事業単位が殆んど原価管理を志向していない標準原価計算であることが第9表Aにより明白となる。原価管理をしようとすれば原価差異計算は原価発生場所である部門別計算のところでやらなくては殆んど実効があがらない。工場全体とか製品別計算のところで差異が計算されたところで不能率差異はすでに発生ずみであり，どこの部門に責任あるかが明確でないからである。かかる意味で部門別計算のところで原価差異を経常的に把握していくのが標準原価計算の特質であるにもかかわらず，Disclosure Statement の集計では標準直接材料費の場合204対10，標準労務

第8表 標準原価の利用

(1974年3月現在)

標準原価の利用状況	年間総売上高 1,000万ドル以下 事業単位数	1,000万ドル以下 %	1,100～2,500万ドル 事業単位数	1,100～2,500万ドル %	2,600～1億ドル 事業単位数	2,600～1億ドル %	1億ドル以上 事業単位数	1億ドル以上 %	合計 事業単位数	合計 %
A. 事業単位総数	(245)	(100)	(129)	(100)	(194)	(100)	(109)	(100)	(677)	(100)
標準原価を利用するもの	50	20.4	41	31.8	87	44.8	40	36.7	218	32.2
標準原価を利用しないもの	195	79.6	88	68.2	107	55.2	69	63.3	459	67.8
B. 標準直接材料費の利用	(48)	(100)	(38)	(100)	(81)	(100)	(37)	(100)	(204)	(100)
価格差異のみの利用	22	45.8	17	44.7	26	32.1	12	32.4	77	37.7
価格差異及び消費量差異の利用	26	54.2	21	55.3	55	67.9	25	67.6	127	62.3
C. 標準直接労務費の利用	(36)	(100)	(34)	(100)	(71)	(100)	(23)	(100)	(164)	(100)
賃率差異及び作業時間差異の利用	29	80.6	32	94.1	61	85.9	22	95.7	144	87.8
賃率差異もしくは作業時間差異のみの利用	7	19.4	2	5.9	10	14.1	1	4.3	20	12.2
D. 標準直接材料費改訂の頻度	(48)	(100)	(38)	(100)	(81)	(100)	(37)	(100)	(204)	(100)
必要に応じてだが少なくとも一年に一回	28	58.3	21	55.3	45	55.6	19	51.4	113	55.4
一年に一回	12	25.0	13	34.2	24	29.6	8	21.6	57	27.9
その他	8	16.7	4	10.5	12	14.8	10	27.0	34	16.7
E. 標準直接労務費改訂頻度	(38)	(100)	(37)	(100)	(73)	(100)	(26)	(100)	(174)	(100)
必要に応じてだが少なくとも一年に一回	23	60.5	19	51.4	39	53.4	13	50.0	94	54.0
一年に一回	9	23.7	14	37.8	26	35.6	7	26.9	56	32.2
その他	6	15.8	4	10.8	8	11.0	6	23.1	24	13.8

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, pp. 40—41.

第9表　標準原価における原価差異計算と会計処理

(1974年3月現在)

原価差異計算と会計処理	標準直接材料費			標準直接労務費		
	事業単位数		%	事業単位数		%
A. 原価差異計算	—	204	(100)	—	164	(100)
工場全体	73	—	35.8	29	—	17.7
製品別	70	—	34.3	51	—	31.1
部門別	10	—	4.9	48	—	29.3
その他あるいは上記の併用	50	—	25.0	36	—	21.9
B. 原価差異の会計処理	—	204	(100)	—	164	(100)
売上原価に賦課	127	—	62.3	101	—	61.6
売上原価と期末棚卸資産に配賦	22	—	10.8	19	—	11.6
製造間接費に配賦	16	—	7.8	10	—	6.1
その他あるいは上記の併用	39	—	19.1	34	—	20.7

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 42.

費の場合164対48の事業単位しか部門別計算——すなわち原価管理を重視していないのである。第9表Bでは原価差異の会計処理としては我国同様売上原価に一括して賦課している。これは計算の便宜上からである。部門別計算で把握された原価差異を各製品に厳密に配賦したところで原価管理に何ら役立たないからである。

(c)　直接費対間接費

特定の原価要素が直接費として処理されるか，或いは間接費として処理されるかは製造間接費の計算上最も重要な問題となっている。次に示す第10表は Disclosure Statement を提出した677の営利事業単位の36費目にわたる原価要素の処理法を整理したものである。第10表により特定原価要素が常に直接費扱いされたり，間接費扱いされたり，時には直接費，時には間接費と弾力的に状況いかんによって処理されたりするもの，その他及びその原価要素を特定製品に賦課ないし配賦されないものの5分類による分析が示されている。

第10表のA及びBではいずれも CASB が直接費として把握できるもの16費目を列挙したものの分析であるが，予想に反してこれらを常時直接費とし

第10表　原価諸要素の直接費及び間接費処理　(1974年3月現在)

原価諸要素	原価諸要素の処理法										賦課及び配賦※していないもの	
	常時直接費扱い		常時間接費扱い		時には直接費，時には間接費扱い		その他		合計			
	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%
A. 直接材料費扱いできるもの												
1. 現金割引	265	—	308	—	26	—	57	—	656	—	21	—
	—	40.4	—	46.9	—	4.0	—	8.7	—	100	—	2.1
2. 仕入運送費	323	—	213	—	119	—	8	—	663	—	14	—
	—	48.7	—	32.1	—	18.0	—	1.2	—	100	—	2.1
3. 作業屑(scrap)の売却	101	—	323	—	102	—	49	—	575	—	102	—
	—	17.6	—	56.2	—	17.7	—	8.5	—	100	—	15.1
4. 中古材料(salvage)の売却	117	—	253	—	114	—	51	—	535	—	142	—
	—	21.9	—	47.3	—	21.3	—	9.5	—	100	—	21.0
5. 材料受入検査費	224	—	285	—	97	—	5	—	611	—	66	—
	—	36.7	—	46.6	—	15.9	—	0.8	—	100	—	9.7
6. 在庫管理費(Inventory Adjustment)	155	—	202	—	49	—	79	—	485	—	192	—
	—	32.0	—	41.6	—	10.1	—	16.3	—	100	—	28.4
7. 購入事務費	53	—	547	—	40	—	8	—	648	—	29	—
	—	8.2	—	84.4	—	6.2	—	1.2	—	100	—	4.3
8. 値引，割戻，その他	464	—	57	—	82	—	12	—	615	—	62	—
	—	75.4	—	9.3	—	13.3	—	2.0	—	100	—	9.2
B. 直接労務費扱いできるもの												
9. 健康保険料	75	—	574	—	15	—	9	—	673	—	4	—
	—	11.2	—	85.3	—	2.2	—	1.3	—	100	—	0.6
10. 休日割増賃金	254	—	350	—	37	—	15	—	656	—	21	—
	—	38.7	—	53.4	—	5.6	—	2.3	—	100	—	3.1
11. 残業割増賃金	306	—	269	—	86	—	12	—	673	—	4	—
	—	45.4	—	40.0	—	12.8	—	1.8	—	100	—	0.6
12. 福利費	68	—	549	—	16	—	8	—	641	—	36	—
	—	10.6	—	85.6	—	2.5	—	1.3	—	100	—	5.3

（第10表のつづき）

原価諸要素	原価諸要素の処理法										賦課及び配賦※していないもの	
	常時直接費扱い		常時間接費扱い		時には直接費，時には間接費扱い		その他		合計			
	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%
13. 交替勤務割増賃金	306	—	269	—	86	—	12	—	673	—	4	—
	—	45.4	—	40.0	—	12.8	—	1.8	—	100	—	0.6
14. 職業訓練費	114	—	360	—	160	—	7	—	641	—	36	—
	—	17.8	—	56.2	—	24.9	—	1.1	—	100	—	5.3
15. 旅費	265	—	135	—	257	—	6	—	663	—	14	—
	—	40.0	—	20.3	—	38.8	—	0.9	—	100	—	2.1
16. 休暇手当	85	—	547	—	30	—	11	—	673	—	4	—
	—	12.6	—	81.3	—	4.5	—	1.6	—	100	—	0.6
C. その他												
17. 設計技術費	367	—	83	—	150	—	6	—	606	—	71	—
	—	60.6	—	13.7	—	24.7	—	1.0	—	100	—	10.5
18. 製図費	361	—	86	—	156	—	5	—	608	—	69	—
	—	59.4	—	14.1	—	25.7	—	0.8	—	100	—	10.2
19. コンピュータ操作費	44	—	211	—	256	—	24	—	535	—	142	—
	—	8.2	—	39.4	—	47.9	—	4.5	—	100	—	21.0
20. 契約管理費	29	—	485	—	82	—	10	—	606	—	71	—
	—	4.8	—	80.0	—	13.5	—	1.7	—	100	—	10.5
21. 売上運送費	299	—	157	—	67	—	43	—	566	—	111	—
	—	52.8	—	27.8	—	11.8	—	7.6	—	100	—	16.4
22. ライン作業検査費	422	—	86	—	51	—	4	—	563	—	114	—
	—	74.9	—	15.3	—	9.1	—	0.7	—	100	—	16.8
23. 包装及び保管費	262	—	111	—	203	—	17	—	593	—	84	—
	—	44.2	—	18.7	—	34.2	—	2.9	—	100	—	12.4
24. 価格変動費(Reproduction Costs)	333	—	84	—	88	—	29	—	534	—	143	—
	—	62.4	—	15.7	—	16.5	—	5.4	—	100	—	21.1

（第10表のつづき）

原価諸要素	原価諸要素の処理法										賦課及び配賦※していないもの	
	常時直接費扱い		常時間接費扱い		時には直接費，時には間接費扱い		その他		合計			
	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%
25. 工場管理者給料	98	—	355	—	88	—	2	—	543	—	134	—
	—	18.0	—	65.4	—	16.2	—	0.4	—	100	—	19.8
26. 職業コンサルタント報酬	73	—	140	—	432	—	4	—	649	—	28	—
	—	11.2	—	21.6	—	66.6	—	0.6	—	100	—	4.1
27. 臨時作業員賃金(敷地内)	499	—	7	—	47	—	18	—	571	—	106	—
	—	87.4	—	1.2	—	8.2	—	3.2	—	100	—	15.7
28. 臨時作業員賃金(敷地外)	513	—	6	—	33	—	14	—	566	—	111	—
	—	90.6	—	1.1	—	5.8	—	2.5	—	100	—	16.4
29. 組替費(Rearrangement Costs)	34	—	435	—	144	—	7	—	620	—	57	—
	—	5.5	—	70.2	—	23.2	—	1.1	—	100	—	8.4
30. 仕損品補修費(Rework Costs)	438	—	75	—	48	—	20	—	581	—	96	—
	—	75.4	—	12.9	—	8.3	—	3.4	—	100	—	14.2
31. 特許権使用料	198	—	113	—	75	—	41	—	427	—	250	—
	—	46.4	—	26.4	—	17.6	—	9.6	—	100	—	36.9
32. 仕損費(Scrap Work)	362	—	108	—	37	—	10	—	517	—	160	—
	—	70.0	—	20.9	—	7.2	—	1.9	—	100	—	23.6
33. 特殊試験設備費	450	—	22	—	60	—	42	—	574	—	103	—
	—	78.4	—	3.8	—	10.5	—	7.3	—	100	—	15.2
34. 特殊工具費	454	—	15	—	62	—	39	—	570	—	107	—
	—	79.7	—	2.6	—	10.9	—	6.8	—	100	—	15.8
35. 下請契約管理費	471	—	12	—	114	—	22	—	619	—	58	—
	—	76.1	—	1.9	—	18.4	—	3.6	—	100	—	8.6
36. 保証費	250	—	116	—	29	—	56	—	451	—	226	—
	—	55.5	—	25.7	—	6.4	—	12.4	—	100	—	33.4

※この欄のパーセントは，総計677事業単位に対する比率である。
出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, pp. 44—46.

て処理されているものは少ない。たとえば，材料購入事務費などは648事業単位中53社（8.2%）しか直接費扱いをせず，547社（84.4%）が間接費扱いをしているのである。かくして一般の教科書で付帯費用を直接費として説明されている[16]ものの多くが実務ではどんどん間接費化していることが浮き彫りにされよう。直接費として把握できる費用を実務でそのまま直接費としている事業単位は次のように低率である。

直接材料費関係：

現金割引……40.4%
仕入運送料……48.7%
作業屑の売却……17.6%
中古材料の売却……21.9%
材料受入検査費……36.7%
在庫管理費……32.0%
購入事務費……8.2%

直接労務費関係：

健康保険料……11.2%
休日割増賃金……38.7%
残業割増賃金……45.4%
福利費……10.6%
交替勤務割増賃金……45.4%
残業訓練費……17.8%
旅費……40.0%
休暇手当……12.6%

これらは半数以下しかCASBの予想する直接費扱いをしていないわけである。しかし，材料値引，割戻その他は75.4%の事業単位が直接費扱いをしている。この例を別とすれば，実務での一般的傾向は直接費扱いできる費目も間接費化していることが明白となってくるのである。

直接材料費及び直接労務費以外の原価要素すなわち経費及び製造間接費に

ついては20費目の原価要素についての分析がある。これらは第10表Cの17～36の原価要素であるが，これらを見ると半数以上の事業単位が直接費扱いしているものは20費目のうち13費目を数え，第10表A，Bのところよりむしろ高率となっている。

かくして，CASBが期待していたのとは逆にA，Bのところでは直接費扱いされうるものを間接費として処理し，Cの経費及び製造間接費のところでは間接費と予想されるものを直接費扱いにされるという実務の傾向が浮きぼりにされたかと思う。

いずれにせよ実務では36個の原価要素のうちすべての事業単位が同じ処理をするという意味での統一性がないことは明らかである。しかし，その中でも75%以上の事業単位が同じ処理をしているものを抽出してみると次の12個の原価要素である。

常時直接費扱いをしているもの：

材料値引，割戻その他……75.4%（615対464）
臨時作業員賃金（敷地内）……87.4%（571対499）
臨時作業員賃金（敷地外）……90.6%（566対513）
仕損品補修費……75.4%（581対438）
特殊試験設備費……78.4%（574対450）
特殊工具費……79.7%（570対454）
下請契約管理費……76.1%（619対471）

常時間接費扱いをしているもの：

材料購入事務費……84.4%（648対547）
健康保険料……85.3%（673対574）
福　利　費……85.6%（641対549）
休 暇 手 当……81.3%（673対547）
契約管理費……80.0%（606対485）

状況次第で直接費扱いにも間接費扱いにもしている原価要素は36項目全部にわたっており，第10表からいかに弾力的に各企業の都合のよいように処理

しているか明らかとなろう。たとえば，職業コンサルタント報酬は時には直接費，時には間接費として処理していると報告しているものが649事業単位中432社（66.6%）に及んでいる。こうした例は旅費，コンピューター操作費，包装及び保管費なども該当し，これらは各々38.8%，47.9%，34.2%の事業単位が弾力的に処理していると報告している。

(d)　製造間接費及び一般管理費の分類と配賦

上述により直接費の費目が確定すればそれを各契約品に直接賦課すればよいが，間接費とされたものは製造間接費（部門共通費及び補助部門費を配賦された製造部門費を含む）及び一般管理費に大別され，配賦計算を繰り返しながら終局的に各製品に配賦されることになる。第11表，第12表は製造間接費，第13表，第14表は一般管理費の処理法についての分析である。なお，製

第11表　年間総売上高規模別製造間接費集計場所

（1974年3月現在）

製造間接費集計場所	年間総売上高						関係する集計場所を使用しないもの	
	1,000万ドル以下	1,100～2,500万ドル	2,600万～1億ドル	1億ドル以上	合計			
					数	%	数	%
事業単位総数*	245	129	194	109	677			
1. 工場全体	87	18	20	6	131	19.4	546	80.6
2. 製造部門	57	52	100	68	277	40.9	400	59.1
3. 技術部門	75	65	106	77	323	47.7	354	52.3
4. 製造及び技術部門	19	12	19	9	59	8.7	618	91.3
5. 工具製作	5	4	11	10	30	4.4	647	95.6
6. 敷地外	12	8	25	21	66	9.7	611	90.3
7. 野外サーヴィス	23	20	47	24	114	16.8	563	83.2
8. 材料管理	32	32	54	28	146	21.6	531	78.4
9. 作業区分別	18	12	22	13	65	9.6	612	90.4
10. 下請管理	3	1	2	5	11	1.6	666	98.4
11. 使用及び占有	18	10	12	13	53	7.8	624	92.2
12. 品質管理	19	7	23	12	61	9.0	616	91.0
13. 特別手当	26	16	31	22	95	14.0	582	86.0
14. その他のプール	65	52	101	75	293	43.3	384	56.7

*　1～14まで合計すると事業単位総数より大きくなるのは多くの事業単位が複数以上の集計場所を報告しているからである。

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit*,. p. 47.

造間接費のうち補助部門費については複雑多岐にわたる活動費からなっているため，それらの製造部門への配賦は殆んど用役提供基準というあいまいなものになっており，ここでは表を示すまでもないと考え省略した。

第11表は677事業単位がどのような部門共通費区分及び製造部門費区分を設定しているかを示したものものであり，第12表はそれらの製造部門費をどのような配賦基準で契約品に配賦していくかの分析表である。第11表の部門費区分を単純に合計すると677事業単位より多く1724事業単位になる。これは多くの事業単位が複数のものを設定しているからにほかならない。工場全体という製造部門を設定しているのはいわば部門費計算を省略しているのと同じであり，第11表により中小規模の事業単位が多くそれを実行している。これは計算の簡便性のためである。原価管理の側面からは製造部門を分割し

第12表　各製造間接費集計場所別配賦基準

(1974年3月現在)

製造間接費集計場所	配賦基準						合計	
	直接労務費		直接作業時間		その他			
	事業単位数	%	事業単位数	%	事業単位数	%	事業単位数	%
1. 工場全体	92	70.2	15	11.5	24	18.3	131	100
2. 製造部門	191	69.0	48	17.3	38	13.7	277	100
3. 技術部門	226	70.0	57	17.6	40	12.7	323	100
4. 製造及び技術部門	51	86.4	6	10.2	2	3.4	59	100
5. 工具	11	36.7	4	13.3	15	50.0	30	100
6. 敷地外	48	72.7	8	12.1	10	15.2	66	100
7. 野外サーヴィス	82	71.9	10	8.8	22	19.3	114	100
8. 材料管理	8	5.5	4	2.7	134*	91.8	146	100
9. 作業区分別	34	52.3	15	23.1	16	24.6	65	100
10. 下請管理	2	18.2	—	—	9	81.8	11	100
11. 使用及び占有	2	3.8	1	1.9	50**	94.3	53	100
12. 品質管理	31	50.8	9	14.8	21	34.4	61	100
13. 特別手当	19	20.0	11	11.6	65***	68.4	95	100

*　このうち101の事業単位（69.2%）が直接材料費を配賦基準としている。
**　このうち41の事業単位（77.4%）が占有面積を配賦基準としている。
***　このうち51の事業単位（53.7%）が賃金給料総額を配賦基準としている。
出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 48.

て業績管理をしなければならない。そうした意味から大規模事業単位の方が分割が進んでいることがわかる。

第12表はそれらの製造部門共通費及び製造部門費をいかなる配賦基準に求めるかについての分析であるが，一般的傾向として各部門の直接作業時間よりも直接労務費を基準に配賦していることがわかる。その他の配賦基準を用いている特徴的な部門共通費として材料管理費は各部門の直接材料費，使用および占有費は各部門の占有床面積，特別手当は各部門の賃金給料総額を配賦基準にして各契約品に配賦していることが多い。

第13表及び第14表は677事業単位中いかなる一般管理費集計区分を設定して，各契約品にいかなる配賦を行っているかを分析したものである。我国の原価計算基準では一般管理費を期間費用とするため制度としての原価計算ではこれを配賦しないのが普通であるが，CASBは契約原価計算を前提としているため，これの配賦を認めている。第11表で製造間接費を部門別計算で配賦していないものが19.4％（677対131）であったものが，第13表で一般管理費を部門別ないし一定の集合区分別計算をしていないものが45.6％（677対309）となっている。これは事業単位の規模が大きくなっても依然として一般管理費を総括配賦して計算の簡便性を図ろうとするからである。製造間接費よりも一般管理費の方にその特徴が顕著である。一般管理費の配賦基準は第14表のように単一プールであっても，複数プールで個別に契約品に配賦する形態をとっても売上原価基準よりもむしろそれぞれの一般管理費集計区分別の原価投入量基準，すなわち従業員数，労務費額，作業時間等により配賦されることの方が多いことを示している。

(e)　減価償却費

償却性固定資産の会計に対しては減価償却費計上方法（第15表），耐用年数算定方法（第16表），個別償却か総合償却か（第17表），残存価額の処理（第18表），原価計算上の減価償却が財務会計や税務会計の減価償却と異なるか否か（第19表）固定資産処分時の損益計上方法（第20表）及び固定資産取得時の付帯費用計上方法（第21表）などさまざまな問題をかかえている。これら

第13表 年間総売上高規模別一般管理費集計場所

(1974年3月現在)

一般管理費集計場所	年間総売上高						関係する集計場所を使用しないもの	
	1,000万ドル以下	1,100～2,500万ドル	2,600～1億ドル	1億ドル以上	合計			
					数	%	数	%
事業単位総数*	245	129	194	109	677			
1. 単一の一般管理費のみ	131	57	81	40	309	45.6	368	54.4
2. 複数以上のプール	50	37	68	31	186	27.5	491	72.5
3. 民間用一般管理費	8	8	4	3	23	3.4	654	96.6
4. 政府用一般管理費	10	8	6	4	28	4.1	649	95.9
5. 販売費	25	13	23	10	71	10.5	606	89.5
6. 独立の研究開発費	31	17	27	14	89	13.1	588	86.9
7. 入札及び交渉費	23	9	17	10	59	8.7	618	91.3
8. (6) 及び (7)	3	7	9	4	23	3.4	654	96.6
9. 予備品管理	—	2	1	5	8	1.2	669	98.8
10. 本社費	52	29	36	17	134	19.8	543	80.2
11. その他のプール	35	28	28	26	117	17.3	560	82.7

*　1～11まで合計すると事業単位総数より大きくなるのは多くの事業単位が複数以上の集計場所を報告しているからである。

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 49.

第14表　各一般管理費集計場所別配賦基準

（1974年3月現在）

一般管理費集計場所	配賦基準						合計	
	原価投入量		売上原価		その他			
	事業単位数	%	事業単位数	%	事業単位数	%	事業単位数	%
1. 単一の一般管理費のみ	161	52.1	82	26.5	66	21.4	309	100
2. 複数以上のプール	58	31.2	54	29.0	74	39.8	186	100
3. 民間用一般管理費	6	26.1	4	17.4	13	56.5	23	100
4. 政府用一般管理費	12	42.9	4	14.2	12	42.9	28	100
5. 販売費	19	26.8	18	25.3	34	47.9	71	100
6. 独立の研究開発費	18	20.2	35	39.3	36	40.5	89	100
7. 入札及び交渉費	14	23.7	14	23.7	31*	52.6	59	100
8. (6) 及び (7)	6	26.1	5	21.7	12	52.2	23	100
9. 予備品管理	2	25.0	2	25.0	4	50.0	8	100
10. 本社費	20	14.9	39	29.1	75**	56.0	134	100

* このうち10の事業単位（17.0%）が直接労務費を配賦基準にしている。

** このうち15の事業単位（11.2%）が売上高を，11の事業単位（8.2%）が総原価発生高を，さらに11の事業単位（8.2%）が直接労務費を配賦基準にしている。

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 50.

を Disclosure Statement を提出した677営利事業単位の実務の中から分析することにしよう。

第15表は償却性固定資産の種類別減価償却方法を分析したものである。677事業単位全部が必らずしも全資産種類別の減価償却を報告せず，たとえば建物では535事業単位，リース資産の改良では587事業単位しか報告していない。第15表の参考合計欄を見ると定額法が最も多く採用され，44％の事業単位が採用していると報告している。級数法は我国税法では認められていないが，この調査報告書によると建物，器具及び備品では定率法と同程度使用され，参考合計欄では定率法が級数法より若干多く使用されているにすぎない。第15表からたとえば建物一つをとっても定額法，定率法，級数法を混合して使用している事業単位が多く，それらを集計すると36.1％にも達する。この傾向はどの償却性資産をとっても同じである。同一種類の資産でも各事業単位が複数の減価償却方法を採用するという弾力性に満ちた会計及び原価計算を実施していることになる。

第16表は償却性固定資産の耐用年数算定基準を示したものであるが，リース資産の改良以外の資産については法人税を管轄する米国財務省指導の耐用年数表を採用するものがどれも約3分の1程度であり，残りの3分の2は税法基準より短期の耐用年数にしていると考えられる。第16表の過去の取替の経験，工学上の見積，税法基準と過去の取替の経験の加味，その他という分類はいずれも税法基準に不満を示した結果はじめてでてくるものだからである。

第17表は個別償却か総合償却かの分類である。総合償却は同等の耐用年数を集めた集合償却と，異なった耐用年数を集めた合成償却の区別がある。参考合計欄を見ると約6割が個別償却を実施し，約4割が総合償却その他を採用しているという実態である。総合償却のうち耐用年数の異なった合成償却を行っている事業単位は5.4％となっているのはせめてもの救いである。

第18表は残存価額を控除するか否かの分析表である。驚ろくべきことに我国税法ではこれを控除することが義務づけているが，Disclosure Statement 提出事業単位の74.1％は取得原価から残存価額を控除していないという実務

第15表　固定資産種類別減価償却方法

(1974年3月現在)

減価償却方法	建物		リース資産の改良		機械及び設備		器具及び備品		自動車		参考合計	
	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%
定額法	188	—	450	—	205	—	220	—	258	—	1321	—
	—	35.1	—	76.7	—	32.3	—	34.1	—	43.2	—	44.0
定率法	63	—	19	—	89	—	95	—	81	—	347	—
	—	11.8	—	3.2	—	14.0	—	14.7	—	13.6	—	11.6
級数法	69	—	9	—	96	—	94	—	43	—	311	—
	—	12.9	—	1.5	—	15.1	—	14.5	—	7.2	—	10.4
定額法と定率法	58	—	34	—	60	—	56	—	58	—	266	—
	—	10.8	—	5.8	—	9.5	—	8.7	—	9.7	—	8.9
定額法と級数法	60	—	15	—	83	—	76	—	53	—	287	—
	—	11.2	—	2.6	—	13.1	—	11.8	—	8.9	—	9.6
定率法と級数法	11	—	7	—	25	—	27	—	37	—	107	—
	—	2.1	—	1.2	—	3.9	—	4.2	—	6.2	—	3.6
定額法，定率法及び級数法	64	—	25	—	51	—	52	—	44	—	236	—
	—	12.0	—	4.2	—	8.0	—	8.0	—	7.4	—	7.8
その他	22	—	28	—	26	—	26	—	23	—	125	—
	—	4.1	—	4.8	—	4.1	—	4.0	—	3.8	—	4.1
報告してきた事業単位総数	535	(100)	587	(100)	635	(100)	646	(100)	597	(100)	3,000	(100)
(メモ)報告していない事業単位数	142		90		42		31		80			
合計	677		677		677		677		677			

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 56.

第16表 固定資産種類別耐用年数計算基準

(1974年3月現在)

耐用年数計算基準	建物		リース資産の改良		機械及び設備		器具及び備品		自動車		参考合計	
	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%
米国財務省指導の耐用年数	170	—	46	—	239	—	257	—	226	—	938	—
	—	31.8	—	7.8	—	37.6	—	39.8	—	37.9	—	31.3
過去の取替の経験	169	—	28	—	186	—	199	—	186	—	768	—
	—	31.6	—	4.8	—	29.3	—	30.8	—	31.2	—	25.6
工学上の見積	82	—	7	—	65	—	54	—	54	—	262	—
	—	15.3	—	1.2	—	10.2	—	8.4	—	9.0	—	8.7
リースの期間	—	—	408	—	—	—	—	—	—	—	408	—
	—	—	—	69.5	—	—	—	—	—	—	—	13.6
財務省の耐用年数と過去の取替の経験	18	—	3	—	26	—	26	—	21	—	94	—
	—	3.4	—	0.5	—	4.1	—	4.0	—	3.5	—	3.1
その他	96	—	95	—	119	—	110	—	110	—	530	—
	—	17.9	—	16.2	—	18.8	—	17.0	—	18.4	—	17.7
報告してきた事業単位総数	535	(100)	587	(100)	635	(100)	646	(100)	597	(100)	3,000	(100)
(メモ)報告していない事業単位数	142		90		42		31		80			
合計	677		677		677		677		677			

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 57.

第17表　固定資産種類別減価償却の適用の範囲

（1974年3月現在）

適用の範囲	建物		リース資産の改良		機械及び設備		器具及び備品		自動車		参考合計	
	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%
個別償却	399	—	382	—	337	—	306	—	398	—	1822	—
	—	74.6	—	65.1	—	53.1	—	47.4	—	66.7	—	60.7
集合償却(同等の耐用年数)	94	—	157	—	150	—	179	—	142	—	722	—
	—	17.6	—	26.7	—	23.6	—	27.7	—	23.8	—	24.1
合成償却(異なった耐用年数)	19	—	18	—	48	—	46	—	30	—	161	—
	—	3.5	—	3.1	—	7.6	—	7.1	—	5.0	—	5.4
その他或いは上記2つ以上の組合せ	23	—	30	—	100	—	115	—	27	—	295	—
	—	4.3	—	5.1	—	15.7	—	17.8	—	4.5	—	9.8
報告してきた事業単位総数	535	(100)	587	(100)	635	(100)	646	(100)	597	(100)	3,000	(100)
(メモ)報告していない事業単位数	142		90		42		31		80			
合計	677		677		677		677		677			

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 58.

第18表 償却性固定資産原価から残存価額の控除

(1974年3月現在)

残存価額の処理	建物		リース資産の改良		機械及び設備		器具及び備品		自動車		参考合計	
	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%	数	%
取得原価から控除	31	—	33	—	52	—	53	—	68	—	237	—
	—	5.8	—	5.6	—	8.2	—	8.2	—	11.4	—	7.9
減価償却法によりカバー	38	—	13	—	64	—	71	—	58	—	244	—
	—	7.1	—	2.2	—	10.1	—	11.0	—	9.7	—	8.1
取得原価から控除されない	404	—	499	—	451	—	475	—	394	—	2223	—
	—	75.5	—	85.0	—	71.0	—	73.5	—	66.0	—	74.1
その他或いは上記2つ以上の組合せ	62	—	42	—	68	—	47	—	77	—	296	—
	—	11.6	—	7.2	—	10.7	—	7.3	—	12.9	—	9.9
報告してきた事業単位総数	535	(100)	587	(100)	635	(100)	646	(100)	597	(100)	3,000	(100)
(メモ)報告していない事業単位数	142		90		42		31		80			
合計	677		677		677		677		677			

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 59.

が明らかにされている。

第19表は減価償却費計上が原価計算と財務会計のレベルで違うか否か，また，原価計算と税務会計のレベルで違うか否かを分析したものである。これらの相違点はそれぞれ減価償却方法，耐用年数，適用の範囲及び残存価額の諸点から分析されている。原価計算と財務会計のレベルではいずれの点においても95%以上の事業単位が同一実務を展開していると報告している。しかし，原価計算と税務会計では定額法，定率法，級数法等のように減価償却方法で同一実務をとるものが42.4%と少なく，耐用年数算定にあっては51.1%，個別償却か否かについては75.6%，残存価額で同一金額を有するもの78.9%となっている。税務会計と原価計算では耐用年数の違い，償却方法の違いを約半分の事業単位が報告していることは，逆にいうと個別償却か否かとか残存価額の実務が仮に同じだとしても税務会計と原価計算では償却額が大きく異なることを意味する。

なお，第16表と第19表のところで同じく米国財務省指導の耐用年数の使用状況を分析しているため両者とも同じ数値であるべきだと思われるが，前者では31.3%，後者では51.1%となっている。これに対する CASB の説明はないが，前者でさらに財務省の耐用年数と過去の取替経験3.1%，その他17.7%を加算してようやく52.1%となり後者の51.1%と近似する。しかし，その他のものまで（不明なものまで）加算するには無理があるであろう。したがって，こうした相違は次のように考えられる。第16表の税法上の耐用年数表によって計算したものは各事業単位の過去の経験から長すぎることから31.3%しか使用していない。一方，この耐用年数を含めた第16表の原価計算上の各種耐用年数をそのまま財務会計に引き継がせ，反映させている事業単位が95.5%という殆んどの事業単位であった（第19表A）。他方，この原価計算実務は殊に減価償却において税務申告上の耐用年数と比較すると51.1%が同じ，48.9%が異なると答えている（第19表B）。したがって，後者の48.9%の事業単位は原価計算上の数値を税務申告で修正して提出しているけれども，その他の事業単位は修正しないことを示唆している。したがって，第16表に

第19表　減価償却の原価計算対財務会計及び原価計算対税務会計比較

(1974年3月現在)

比較	同一実務		異なった実務		合計		未報告事業単位数
	事業単位数	%	事業単位数	%	事業単位数	%	
A. 財務会計との比較							
減価償却方法	633	95.3	31	4.7	664	100	13
耐用年数	634	95.5	30	4.5	664	100	13
適用の範囲	654	98.6	9	1.4	663	100	14
残存価額	648	98.6	9	1.4	657	100	20
B. 税務会計との比較							
減価償却方法	280	42.4	381	57.6	661	100	16
耐用年数	338	51.1	324	48.9	662	100	15
適用の範囲	500	75.6	161	24.4	661	100	16
残存価額	515	78.9	138	21.1	653	100	24

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 60.

より約7割が税法の耐用年数よりも短期のもので原価計算をし，第19表Aで90%以上がその実務を財務会計で引き継いでいるから原価計算及び財務会計は税務上の耐用年数より短期のものとなっているのが多い。それにもかかわらず第19表Bにより無修正のまま税務申告しているのが半数以上にも達している。

第20表は償却性固定資産を何らかの理由で取り替えたり，処分した場合の処分損益の取扱いに対する分析表である。この中で明確に処分損益を明示するものは665事業単位中419事業単位のみであり，その他のものは処分損益を他の原価に転嫁する方法をとっている。それらの方法として処分損益を製造間接費ないし一般管理費の中で吸収するもの265事業単位，新設備の取得原価の中で吸収するもの286事業単位，従来の減価償却引当金の中で吸収するもの138事業単位，その他として69事業単位からなっている。第17表から明らかのように総合償却を行っている多くの事業単位は個別の資産の処分時

第20表　償却性固定資産処分損益の処理法

（1974年3月現在）

処分損益の処理法	事業単位数	%
1. 以前と同じ減価償却費の製造間接費ないし一般管理費の中で処理	265	39.9
2. その他の損益勘定で処理	419	63.0
3. 同時に新設備購入があった場合，新設備の取得原価を加算ないし減算	286	43.0
4. 別勘定で処理せず減価償却引当金を加算ないし減算	138	20.8
5. その他の方法	69	10.4
報告してきた事業単位総数*	665	
（メモ）報告していない事業単位数	12	

*　1～5まで合計すると事業単位総数より大きくなるのは事業単位が複数以上の集計場所を報告しているからである。

出所：Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 60.

に処分損益を計上しても適切な数値が得られない。さらに，個別償却をやっていても加速減価償却が行われるため，処分時の処分損益は適切な数値とならない。こうしたことを念頭に入れれば処分損益として明確に報告している事業単位よりも処分損益を他の原価勘定に吸収してしまう事業単位の方が多いという現実も理解できるであろう。

最後の第21表は償却性固定資産の取得時に発生した付帯費用の処理法の分析である。支払運送料，取付費用，セールス・タックス，物品税，建築技師及び技術者報酬などは固定資産取付に要する付帯費用であるが，第21表にはこのほかオーバーホール，大改造及び改良工事まで含まれている。これらのうちセールス・タックスとオーバーホール以外のものについては80％以上の事業単位が付帯費用として固定資産の取得原価の中に算入している。しかし，その他の事業単位が期間費用扱いしたり，時には資産化，時には期間費用扱いをするという弾力的な実務をとっているケースもあることに注目すべきである。セールス・タックスは普通，物品税と同時に発生し，物品税との区別は各事業単位にとって取扱上必要のないもので，国家財政上からの区別にす

第21表　償却性固定資産の取得時に発生した付帯費用の処理

(1974年3月現在)

費目	資産化処理		費用化処理		時には資産化，時には費用化		報告してきた事業単位		報告していない事業単位数
	事業単位数	%	事業単位数	%	事業単位数	%	事業単位数	%	
支払運送料	541	—	66	—	62	—	669	—	8
	—	80.9	—	9.8	—	9.3	—	100	—
取付費用	561	—	30	—	78	—	669	—	8
	—	83.9	—	4.5	—	11.6	—	100	—
セールス・タックス	326	—	240	—	100	—	666	—	11
	—	48.9	—	36.1	—	15.0	—	100	—
物品税	574	—	78	—	14	—	666	—	11
	—	86.2	—	11.7	—	2.1	—	100	—
建築技師及び技術者報酬	556	—	21	—	89	—	666	—	11
	—	83.5	—	3.2	—	13.4	—	100	—
オーバーホール(異常な修理)	362	—	167	—	139	—	668	—	9
	—	54.1	—	25.0	—	20.8	—	100	—
大改造及び改良工事	594	—	13	—	60	—	667	—	10
	—	89.1	—	1.9	—	9.0	—	100	—

出所：Cost Accounting Standard Board, *op. cit.*, p. 60.

ぎないが，Disclosure Statementを提出した事業単位のうちセールス・タックスは48.9%，物品税は86.2%の事業単位が資産化するという異なった処理を平然と行っている。また，オーバーホールは大改造及び改良工事と性格上同等のものであるが，前者は54.1%，後者は89.1%の事業単位が資産化という結果となっており，相当数の事業単位が処理法を違えているのである。

以上，1974年3月末現在，998事業単位から政府契約のためにCASBの要請に沿ったDisclosure Statementが提出されたもののうち，特に677営利事業単位の原価計算手続を各方面から分析してきた。これにより同業種で，しかも同規模のものであっても，さまざまな原価計算手続を行っている実態が明らかとなった。たとえば，直接費の賦課方法，直接費の差異計算処理，直接費と間接費の分類，製造間接費及び一般管理費の分類及び配賦，減価償却方法の相違及び付帯費用の処理の問題などそれらの計算処理がいかに多様性に富んで展開されているかが明らかとなった。こうした多様性があるからこそCASBを設立させ，統一原価計算基準へ向けて動き出したのであった。CASBに提出されたDisclosure Statementは統一原価計算手続を志向するためでもあるが，それよりもこれ以上毎期毎期各事業単位が原価計算手続を変更されてはかなわないというところから出発している。したがって，これはDisclosure Statementに明記した各事業単位の原価計算手続をCASBが認める理由なしには変更してはならないという手続継続性を志向したものとなっている。しかし，こうした手続の継続性といっても盲点が見られる。たとえば，21表までの表を見ると原価計算手続を限定せず，その他の手続とか状況次第という回答欄が多いことからである。こうした不明瞭な原価計算手続を許したまま各事業単位の原価計算手続を固定させようとしても，相い変らず弾力性に富んだものに終ることになろう。

1) Cost Accounting Standards Board, *Progress Report to the Congress 1974*, Washington, D. C., August 15, 1974, pp. 1—2.
2) Harry O. Mayer, "Cost Accounting Standards," *Management Accounting*, October, 1955, pp. 17—20.
3) Cost Accounting Standards Board, *Progress Report to the Congress 1976*,

Washington, D. C., August 15, 1976, p. 1.

4) Cost Accounting Standards Board, *Progress Report to the Congress 1974*, p. 8.

5) David H. Li., "Cost Accounting Standards Board : A Progress Report," *Management Accounting*, June, 1973, p. 11.

6) Ronald J. Huefner, "Analysis of CASB Disclosure Statements," *Management Accounting*, June, 1976, p. 45.

7) Mayer, *op. cit.*, p. 18.

8) Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, pp. 8—9.

9) *Ibid.*, p. 32.

10) *Ibid.*, p. 9.

11) Mayer, *op. cit.*, p. 18.

12) Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, p. 9.

13) Huefner, *op. cit.*, p. 45, Mayer, *op. cit.*, p. 19.

14) Cost Accounting Standards Board, *op. cit.*, pp. 32—60. CASB の Disclosure Statement を簡潔に分析しているものに Huefner, *op. cit.*, pp. 45—48 がある。そしてこの Huefner の論文を全面的に紹介しているものに，桜井通晴「アメリカ原価計算実態の一考察」税経通信，1976年11月号，pp. 14—20がある。

15) 吉田弥雄，原価計算，評論社，1962年，pp. 100—101.

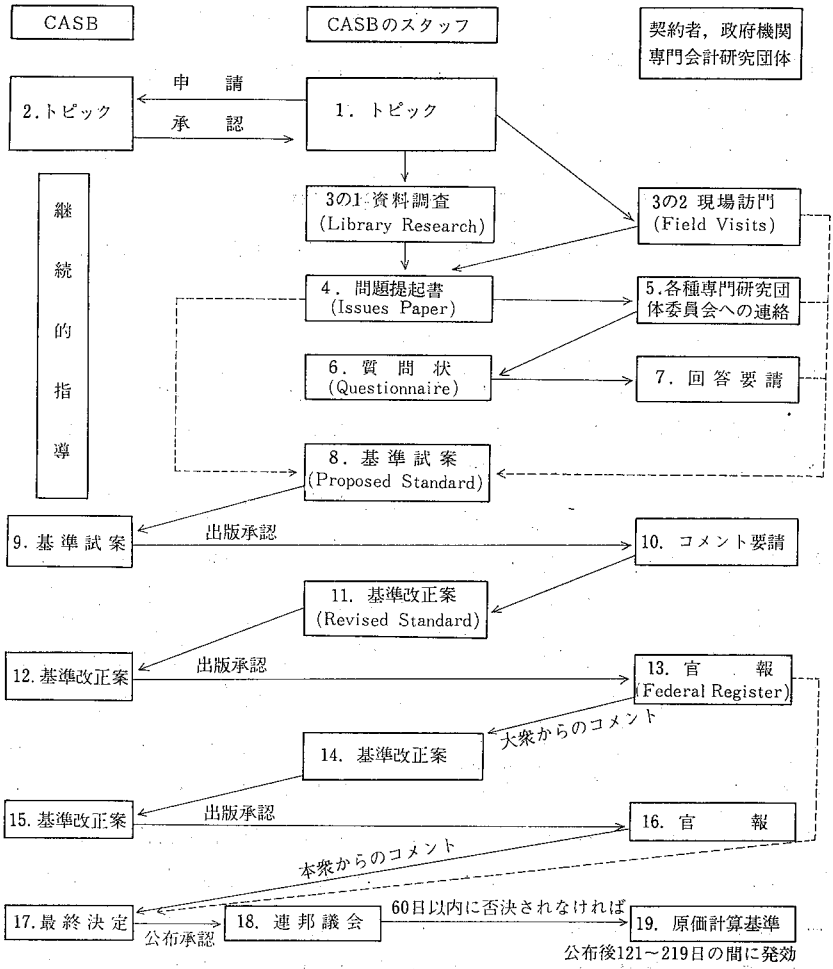
16) 番場嘉一郎，原価計算論，中央経済社，1963年，p. 163. 諸井勝之助，原価計算講義，東京大学出版会，1974年，p. 57，及び太田哲三他著，原価計算基準詳説，同文館，1963年，p. 50.

五　CASB 原価計算基準設定のプロセス

前述 Disclosure Statement を基礎に CASB が原価計算手続の統一化を図る緊急な問題から1972年7月以降 CASB 原価計算基準として順次公布されることになるが，まずここでは，初期の CASB 及び CASB のスタッフが調査研究から基準公布に至るまでのプロセスを概略することにしよう[1]。それにはそのプロセスを図表化して，それを説明していくことが便利である。第1図がそれである。

第1図のプロセスの番号をそのまま利用しながら説明していくことにしよう。①最初に CASB のスタッフによりいかなるトピックを取り上げるかを研究し，②それを CASB に具申して承認が得られると，③いよいよ本格的

第1図　原価計算基準局（CASB）の調査プロセス



出所：David H. Li, "Cost Accounting Standards Board : A Progress Report," *Management Accounting*, June, 1973, p. 11, Cost Accounting Standards Board, *Progress Report to the Congress 1973*, Washington D. C., 1973, p. 12. および E. B. Staats, "The History of Standard No. 409", *Management Accounting*, October, 1975, pp. 21—23 の3つから総合して作成した。

にそのトピックに対する調査研究が開始される。その調査研究には次の2つのものからなる。③の(1)一つは資料調査であり，③の(2)他は現場訪問によるものである。資料調査には次のものからなっている。

1. 書籍，専攻論文（monographs），学位論文
2. 政府調達諸規則
3. 会計諸団体及びその規制諸団体の発表基準
4. 裁判所及び契約控訴局（Board of Contract Appeals）の決定
5. 政府諸機関のファイルからの抜粋
6. Disclosure Statement

現場訪問では各種契約者と政府諸機関に対し，文書，電話交信，面談あるいは事業所へ現地訪問することによって資料調査だけで不充分であった実務知識を CASB スタッフに認識させることにある。

③の(1)，③の(2)により調査研究が一段落したのち，④そのトピックスに関する問題点を整理した問題提起書を作成し，⑤普通の場合，NAA（全米会計士協会），AICPA（アメリカ公認会計士協会），AAA（アメリカ会計学会）及び FEI（財務担当重役協会）のような専門的会計研究団体の関係委員会との接触を図り反応を見るのである。⑥その反応を見て CASB スタッフは問題点をさらにしぼって質問状を作り，⑦それを関係諸団体に提示して回答の要請をするのである。そして，⑧ CASB スタッフは③から⑦までの資料を分析して代替的解決策の評価をはかり，原価計算基準試案を作成する。この間の③から⑧まで CASB はその経過状況を知らされ，CASB スタッフの継続的指導を行うのである。

⑧の試案の出版承認を⑨ CASB から得たのち，⑩再び専門的会計研究団体，契約者及び政府諸機関と CASB スタッフとの接触を図り意見交換を行うのである。具体的には CASB の活動に積極的に関与することを同意している 350 の団体及び個人に試案が郵送され，それらにコメント要請をするのである。

関係諸団体及び個人からのコメントにより CASB スタッフはそのトピッ

クの原価計算基準試案の実行可能性，財務的影響及び実施上の便益を比較考量して，改正する必要があれば，⑪ CASB スタッフが改正案を作成し，⑫それを CASB に答申し，承認が得られたならば，⑬それを官報（Federal Register）に公告し世論に問うのである。大衆からのコメントが激しく改正の必要があれば，⑭ CASB スタッフは再度，基準改正案を作成し，⑮それを CASB に答申し承認を得て，⑯ CASB 原価計算基準案として官報で公布される仕組みとなっている。この第２回目の官報には第１回官報からの改正理由を序文に掲載することになっている。⑰この基準案に対し大衆からのコメントが緩らぎ CASB が最終案であると決定すれば，⑱それを連邦議会に送付し，60日以内に否決されなければ，⑲公布後121日から219日の間で効力を有することになるであろう。

上記は非常に慎重審議され，改正案が繰り返される複雑な場合のプロセスを説明したのであるが，あまり問題点のないトピックに関する基準設定の場合は簡略化されることが多い。第１図の点線の部分がそれを示している。

1）このプロセスの説明は次のものを参考とした。Cost Accounting Standards Board, *Progress Report to the Congress 1973*, pp. 9—13, David H. Li, "Cost Accounting Standards Board : A Progress Report," *Management Accounting*, June, 1973, pp. 11—14, 及び E. B. Staats," "The History of Standard No. 409," *Management Accounting*, October, 1975, pp. 21—26. なお，Staats は CASB の委員長であり，会計検査院長官でもある。Li は CASB の５人の委員のもとで働く１人の専門スタッフ（専任）の１人である。したがって，Staats と Li の論文は CASB の原価計算基準設定のプロセスを知るうえで，信頼性の高いものとなろう。

六　CASB 原価計算基準の概要

前述したようなプロセスを経ていくつかの原価計算基準が順次公布されている。1978年３月16日現在では試案を含めると21個が官報で公示されている。それらを逐次説明していくことは紙数が膨大になるためここでは必要ないであろう。しかし，CASB 原価計算基準として公布されたものの内容を知る必

要もあり，ここでは最初に公布された7個だけを説明し，それ以外の14個はタイトルのみを紹介することにする。

(1) 基準401「原価の見積，集計及び報告の首尾一貫性」(Consistency in Estimating, Accumulating and Reporting Costs), 1972年7月1日発効[1)]

この基準は CASB によって公布された最初の原価計算基準である。その目的は「同種の取引が比較できるような可能性を高めること」であるとし，それにより「契約申込の価格設定に用いられる信頼できる価格見積の作成を容易にし，ひいては契約遂行後の原価と原価見積りとの比較を容易にする」ことになろうとしている。このことは逆に「多くの原価計算制度がこの種の比較可能性のための適当な準備をしていなかった」ことになり，「原価見積りはエンジニアーによりなされ，原価集計は会計士により行われる」という二本立ての計算が行われていたからだと Mayer は説明している[2)]。そのため基準401は原価見積りの計算体系と原価集計の計算体系を首尾一貫化することを要求するのである。より具体的には，

1，直接費対間接費の分類の首尾一貫性

2．間接費集計場所への配賦の首尾一貫性

3．間接費の契約品への配賦方法の首尾一貫性

を契約の見積りの段階から実際原価の集計，報告の段階まで要求している。なお，基準401は10万ドル以上の国防契約者に準拠されることになっている。

(2) 基準402「同一目的のために発生した原価の配賦の際の首尾一貫性」(Consistency in Allocating Costs Incurred for the Same Purpose), 1972年7月1日発効[3)]

この基準は全く常識的なことが守られていないための首尾一貫性に関する基準である。それによると各種の原価要素は一度限りしか配賦ないしは賦課できないことを自明のことながら要求している。すなわち，特定の原価要素を一方で直接費扱いにして契約品に賦課し，他方で間接費集計場所にその原価要素を入りこませ『二重計算』をしてはならないことを訴えるものである。例えば，材料検査費を一方で直接費扱いにし，他方で品質管理費の中にその

材料検査費の一部もしくは全部を含ませながら契約品に配賦するのはよくないというのである。かくして基準402の本文でも「同一目的のために発生したすべての原価は最終原価対象〔契約品の意味……筆者〕に対して直接費であるか，間接費である」というように二重計算すなわち配賦超過を防ぐための基準であることがわかる。なお，この基準402も基準401と同様，10万ドル以上の国防契約者に準拠されることになっている。

(3) 基準403「本社費のセグメント別配賦」(Allocation of Home Office Expenses to Segments)，1973年7月1日発効[4)]

これは前述の2つの基準が首尾一貫性性に関するものであったのに対し，統一性目標を志向した最初の基準である。伝統的原価計算では棚卸資産評価目的を第一義とするため製造過程に関連する原価のみが製品原価として製品に配賦されていた。したがって，一般管理費は期間原価として当期の費用に自動的に落とされることになっていた。しかし，契約原価計算の場合では事情が異なり，製造原価のみならず，一般管理費までが最終原価対象たる契約品に配賦されることになる。

より詳しく見るならば，基準403によると次の4段階を踏むことになる。

a．本社費はできるだけセグメント別に直接的に賦課すべきである。

b．a以外の費用は論理的かつ同種の費用集計場所 (logical and homogeneous expense pools) にプールされ，その後，各セグメントに配賦する。その際の配賦基準は次の順序のものから見つけ出すべきであるとしている。

イ．本社費の機能上からの活動量。たとえば各セグメントの作業時間，機械運転時間，平方フィート数。

ロ．本社費の機能遂行産出高。たとえば各セグメントの印刷枚数，仕入注文数，雇用者数。

ハ．本社費の機能を享受する活動量。たとえば各セグメントの職員数，作業時間，労務費。

c．aおよびb以外の未だ各セグメントに配賦されておらず，しかも金額

が大きいときはそれを残余本社費として次のように配賦する。まず，金額が大きいときとは次の規定に定めた金額をいう。

イ．1億ドル以下の営業収益の本社は3.35%。すなわち1億ドルで335万以上の残余本社費がある場合。

ロ．次の2億ドルに対して0.95%。すなわち3億ドルの営業収益の本社は525万ドル（＝335万ドル＋2億ドル×0.0095）以上の残余本社費がある場合。

ハ．次の27億ドルに対して0.3%。すなわち30億ドルの営業収益の本社は1335万ドル（＝525万ドル＋27億ドル×0.003）以上の残余本社費がある場合。

ニ．30億ドルを超える分に対しては0.2%。すなわち40億ドルの営業収益の本社は1535万ドル（＝1335万ドル＋10億ドル×0.002）以上の残余本社費がある場合。

この規定にかなった残余本社費は次のうちいずれかより配賦する。

ホ．各セグメントの賃金総額。

ヘ．各セグメントの営業収益。

ト．各セグメントの有形固定資産及び棚卸資産の簿価。

d．上記cのイ～ニの規定により残余本社費が金額上大きなものとみなされなくなったものについては各セグメントに何らかの任意の方法で配賦できるようになっている。

このように本社費を規定により段階的に配賦することを要求したため，伝統的な契約原価計算より弾力性がそこなわれることになった。この意味で基準403は最初の統一性を志向した基準としての性格をもつ。しかし，なお配賦方法に選択性が相い変らず許され，各企業の実情に即した弾力的な部分が多く残されているといえよう。

この基準403も基準401及び402と同様10万ドル以上の契約者に準拠されることになっているが，この場合，一般原則とは別に基準401及び402と違って免除規定が用意されている。すなわち1971年度（1970年7月1日から

1971年6月30日まで）で3000万ドル以下の国防軍需品契約者には基準403の適用を免除している。

(4) 基準404「有形資産の資産化」(Capitalization of Tangible Assets), 1973年7月1日発効[5]。

この基準も統一性を志向した原価計算基準である。これは減価償却対象物たる有形固定資産の取得原価の確定に関する規定である。基準によると「正常的には，原価測定は企業継続性概念に基づいている。この概念により大きな金額の資産取得が資産化されることになろう。そしてその結果，当期もしくは次期以降に割り当てられた原価部分がそれらの期間の原価対象物に配賦されることになろう」としている。そして，そうした原価測定は「合理的に，かつ首尾一貫して適用される成文の方針（written policy）にしたがって資産化されるべきである」としている。成文の方針が基準404の規定よりも資産化が進められている場合には許容するが逆に規定よりも費用化を促進させる方針をもっていれば修正することが要請されている。これはCASBの基準の目的が政府契約品の中に恣意的に期間費用を算入して原価を膨らませないようにするためだからである。逆に，投資家保護のためならばできるだけ期間費用の処理をして，資産の水膨れ現象を防いだ方が健全な処理となろう。

基準404の償却性固定資産の原価測定は次のaからeのように概説できよう。国防軍需品契約者は，

a．資産化に対して合理的に，かつ首尾一貫して適用される成文の方針を持つこと。

b．2年以上の耐用年数で500ドル以上の有形資産は資産化すべきである。なお，国防契約者が成文の方針によりこれよりも資産化を促進することは許される。

c．有形資産の建設準備に関係する一般管理費も金額が大きい場合は資産化すべきである。

d．耐用年数の延長もしくは生産性の増大をもたらす改良，改善は資産化

すべきである。

e．金額的に小さくても総額で大きなものになるもの，たとえば図書館における書籍に類するものは資産化すべきである。

このような有形資産の資産化の問題は CASB よりも FASB（財務会計基準局）の領域内で処理されるべきものであるが，FASB の基準が弾力的かつ恣意性を許した基準であるため[6]，CASB は各企業の統一性を持たせるために規定したのである。もっともこの基準 404 は無修正であったわけではなく，原案ではリース資産の資産化も用意したが，FASB や SEC の問題として削りとられ，さらに有形資産の配置換えに対する費用の資産化の原案は産業界からの猛烈な反対に直面して削りとられた経過がある。なお，基準 404 は10万ドル以上の国防契約者に準拠されることになっており，基準 403 のような免除規定はない。

(5) 基準 405「非許容原価に関する会計」(Accounting for Unallowable Costs)，1974年 4 月 1 日発効[7]。

基準 405 によると非許容原価とは「なんらかの関連法律，規則ないし契約の規定のもとで当該政府契約下の価格や原価補償あるいは決済に含めることができない原価である」としている。この基準のタイトルからして非許容原価を一方的に規定しているように感じられるが，実際には，この基準は「原価の許容性を決定するものではない。それは調達ないし調査を行う権限を有するものの仕事である」としている。しかし，国防契約の交渉，監査，管理，決済を容易にするためには予め非許容原価の指針を与え，たとえ国防契約上非許容原価とされても，個々の事業単位が首尾一貫した健全な原価計算原則の適用の結果であれば，原価対象へ配分できるものとしているため産業界の希望にのっとった弾力的な基準になっているといえよう。

具体的に非許容原価と考えられるものは次のようなものからなっている。

a，法律，規則ないし契約の特別な規定のもとで非許容原価が明記されているもの。例えば国防省の調達規則 ASPR 15—205 (Armed Services Procurement Regulation の Section 15, Paragraph 205)。

b，契約当事者双方で非許容原価として合意したもの。

c，直接関連原価（directly associated costs）でも双方で非許容原価として合意したもの。

d，契約担当官により特に非許容原価として指定されたもの。

このようにして非許容原価とされたものは，たとえば配賦基準から除くのではなく，むしろ首尾一貫して従前の原価計算方法を適用して計算されることを規定し，単に，最終的に非許容原価となった部分を別個に明示する方法をとるべきだとしている。

契約申込のさいに原価の上限価格が付されていて，しかも正常な原価計算手続によったとしてもなお超過する原価があればその部分は非許容部分となるが，これは許容原価の超過額とされる。基準405も免除規定がなく10万ドル以上の国防契約者に準拠されることになっている。

(6) 基準406「原価計算期間」(Cost Accounting Period)，1974年7月1日発効。[8)]

一般の原価計算論テキストでは，原価計算期間を1カ月単位にしているが，CASB のこの基準では若干の例外を除き1年と考えている。というのは，原価計算期間として月次を許可すれば，月次の未越，繰延およびその他の調整に対するかなりの緻密な計算が多数取り入れられねばならないから実施上のコストは便益をうわまわると考えられるからである。さらにまた，ある契約に対しては月次を，他の契約に対しては年次に基づく配賦を要求することは比較可能性と統一性を阻害することになるからである。したがって，原価計算期間は原則として自己の会計年度に一致しなければならないことになっている。かくして，この基準406により各原価計算期間内の原価の流れにおける変動の影響が減少され，契約原価の測定に際し，客観性，首尾一貫性および検証可能性を高め，統一性と比較可能性を向上させるであろうとしている。基準406も免除規定がなく10万ドル以上の国防契約者に準拠されることになっている。

(7) 基準407「標準直接材料費及び標準直接労務費の使用」(Use of Stand-

ard Costs for Direct Material and Labor), 1974年10月1日発効。[9]

この基準は標準直接材料費及び標準直接労務費の見積，集計及び報告に関する首尾一貫性を要求したものであり，さらに標準の設定，標準原価の集計，原価差異の集計及び処理を規定しようとしている。標準原価使用上の基本的要件として次のものをあげている。

a，標準原価が会計帳簿に記入されること。

b，標準原価及び差異が部門別に適切に算定されること。

c，標準の設定及び改訂，標準原価の使用及び差異の処理に関する方法が書面で記述され，かつ首尾一貫していること。

この場合，価格（ないし賃率）か数量（ないし作業時間）のうちいずれか一方に標準設定があれば標準材料費ないし標準労務費とされる。

我国原価計算基準47と同様，CASBの基準407も材料受入価格差異と材料消費価格差異では配賦方法を異にする。基準407による材料受入価格差異は同種の材料種類群ごとに集計されるべきであるとしている。そしてこれは年に一度，材料の払出高と期末在高に配賦され，前者はさらに各部門に再配賦される。

材料消費価格差異の処理については材料消費量差異と統合して各部門に配賦してよいとだけ言及しているにすぎない。もちろん材料受入価格差異と材料消費量差異とを統合して各部門へ配賦してもよいことになっている。この場合，部門は，CASBでは生産単位（production unit）と述べており，製造部門をさすことになろう。上の規定では一旦，差異を部門に配賦した後，最終原価対象物に再配賦されるという複雑な要件を課している。

労務費差異すなわち賃率差異及び作業時間差異も上記と同様に統合して部門に配賦し，その後原価対象物に配賦するという形をとっている。基準407も免除規定がなく10万ドル以上の国防契約者に準拠されることになっている。

(8)　その他の CASB の基準

試案を含め1978年3月16日現在21個の CASB の基準が発表されている。[10]その後も連続して基準及び試案が発表される予定である。ここでは，CASB

原価計算基準とはいったいどのような内容のものが発表されているかを検討することを第一義とするため，まず，初期に発表された7個の原価計算基準について見てきた。こうした目的のためには発表されたすべての基準の要点を述べることも不要ではない。その資料も完備しているので容易であるが，紙数の関係から別の機会に譲ることにしたい。ここでは，我国の原価計算基準と設定の仕組，趣旨が大きく違うことを認識していただき，後で見るCASBの原価計算基準の性格及び問題点の項で参考になればよいであろう。そこで，ここでは発表済みのその他のCASBの基準及び試案を列挙することにとどめよう。

1. 基準408「有給欠勤のための会計」(Accounting for Costs of Compensated Personal Absence)，1975年7月1日発効。
2. 基準409「償却性固定資産の減価償却」(Depreciation of Tangible Capital Assets)，1975年7月1日発効。
3. 基準410「事業単位の一般管理費の最終原価対象物への配賦」(Allocation of Business Unit General and Administrative Expenses to Final Cost Objectives)，1976年10月1日発効。
4. 基準411「材料の取得原価の会計」(Accounting for Acquisition Costs of Material)，1975年1月1日発効。
5. 基準412「福利費の構成と測定」(Composition and Measurement of Pension Cost)，1976年1月1日発効。
6. 基準413は最初，「歴史的減価償却とインフレ調整」(Historical Depreciation Costs ; Adjustment for Inflation) として1975年10月9日に提案されたが[11]後で見るように連邦議会の反対のゆえに発効しなかった。それにかわるものとして基準412が福利費に関係したものであったため基準413がその補足的なものとして時間的には後に発表されたものを繰り上げて挿入している。

   基準413「福利費の調整と配賦」(Adjustment and Allocation of Pension Cost)，1977年7月20日発効。

7. 基準414「設備資産原価の一要素としての貨幣の原価」(Cost of Money as an Element of the Cost of Facilities Capital), 1976年10月1日発効。
8. 基準415「繰延俸給原価の会計」(Accounting for the Cost of Deferred Compensation), 1977年1月1日発効。
9. 基準416「保険原価会計」(Accounting for Insurance Cost), 1977年10月5日発効。
10. 基準417「直接費との間接費の区分」(Distinguishing between Direct and Indirect Costs), 1978年3月16日発表試案。
11. 基準418「サーヴィス・センター原価の原価基準による配賦」Cost Accounting Standard Allocation of Service Center Costs, 1978年3月16日発表試案。
12. 基準419「材料関係の間接費の配賦」(Allocation of Material-Related Overhead Costs), 1978年3月16日発表試案。
13. 基準420「製造，技術及びそれに類した間接費の配賦」(Allocation of Manufacturing, Engineering and Comparable Overhead Costs), 1978年3月16日発表試案。
14. 基準421「間接費の原価計算基準による配賦」(Cost Accounting Standard Allocation of Indirect Costs), 1978年3月16日発表試案。
15. 今後発表される試案[12)]
    a. 「独立の調査研究費及び入札費用」(Independent Research and Development and Bid and Proposal Costs)
    b. 「大学の間接費」(Indirect Costs of Colleges and Universities)
    c. 「契約中止の会計」(Accounting for Contract Terminations)
    d. 「連産品原価計算」(Joint Product Costing)
    e. 「運転資本の原価一要素としての貨幣の原価」(Cost of Money as an Element of the Cost of Operating Capital)
    f. 「契約変更」(Contract Changes)

16．その他のトピックス

a.「販売及び営業費の配賦」(Allocation of Selling and Marketing Costs)

b.「企業内部取引の会計」(Accounting for Intracompany Transfers)

c.「インフレの影響の会計」(Accounting for the Impact of Inflation)

d.「民間用に使用された政府所有設備の原価」(Costs of Government-owned Facilities used for Commercial Purposes)

e.「無形固定資産原価の会計」(Accounting for Costs of Intangible Capital Assets)

CASBの1977年度の連邦議会に対する報告書で上記のaからeの5つを今後基準になりうる重要トピックスとして挙げている。[13)]

1) Divsion of the Federal Register, National Archives, *Cost of Federal Regulations : Title 4, Accounts*, pp. 176—185, David H. Li, "Cost Accounting Standards Board : A Progress Report," *Management Accounting*, June, 1973, p. 12, Harry O. Mayer, "Cost Accounting Standards," *Management Accounting*, October, 1975, pp. 17—20, 及び神戸大学管理会計研究会, CASBの原価計算基準(三), 会計, 1977年12月号, pp. 117—124.

2) Mayer, *op. cit.*, p. 19.

3) Division of the Federal Register, *op. cit.*, pp. 185—192, Li *op. cit.*, p. 12, Mayer, *op. cit.*, p. 19, 及び神戸大学管理会計研究会, 前掲書, pp. 124—128.

4) Division of the Federal Register, *op. cit.*, pp. 192—205, Li, *op. cit.*, p. 12, Mayer, *op. cit.*, p. 19, 及び神戸大学管理会計研究会, 前掲書(四), 会計, 1978年1月号, pp. 123—133.

5) Division of the Federal Register, *op. cit.*, pp. 205—214, Li, *op. cit.*, p. 12, Mayer, *op. cit.*, pp. 19—20, 及び神戸大学管理会計研究会, 前掲書(五), 会計, 1978年2月号, pp. 137—143.

6) 拙稿「米国上院小委員会報告書の会計批判とその反応」経済学研究, 第28巻第3号。

7) Division of the Federal Register, *op. cit.*, pp. 214—224, Mayer, *op. cit.*, p. 12, 及び神戸大学管理会計研究会, 前掲書(六), 会計, 1978年3月号, pp. 115—119.

8) Division of the Federal Register, *op. cit.*, pp. 224—230, Mayer, *op. cit.*, p. 20, 及び神戸大学管理会計研究会, 前掲書(六), pp. 119—124.

9) Division of the Federal Register, *op. cit.*, pp. 230—237, Mayer, *op. cit.*, p. 20, 及び神戸大学管理会計研究会, 前掲書(七), pp. 109—116.

10) *Federal Register*, March 16, 1978, pp. 11118—11127.

11) Fred A. Jacobs and Hartwell C. Herring, III, "The Impact of Proposed CASB Standards," *Management Accounting*, September, 1976, p. 13, and U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1978, p. 1585.
12) Cost Accounting Standards Board, *Progress Report to the Congress 1977*, Washington, D. C., 1977, p. 7.
13) *Ibid.*, p. 7.

七　CASB 原価計算基準の性格

CASB は第91連邦議会 Public Law 第379号法律（1970年8月15日付発効）で設けられたものである。この法律は1950年の国防生産法の修正可決であり，国防生産法の第719条が付加されたものとなっている。第719条g項は CASB の原価計算基準設定の目的を統一性と首尾一貫性を高めるためと明記されている。そして，CASB の管轄下で「公表された基準はすべての関連する連邦政府機関及び国防契約者，下請契約者に対し契約交渉のさいの価格設定，管理及び決済に関連して原価を見積り，積算し，報告するのに適用されなければならない」（第719条g項）と明記されている。[1)]

CASB が公けにした原価計算基準は試案を含めると，1978年3月16日までで21個のトピックスに関するものが発表されている。CASB は基準のほか取扱通則まで決める権限を有している。たとえば,「直接費と間接費の区分法だとか間接費配賦基準」とかの取扱通則まで決める権限を有している（第719条h項の1）[2)]。

CASB 自身は原価計算基準及び取扱通則の非準拠者に対して罰則を課すとか，準拠を強制する法的権限を有していない。しかし，非準拠者があり，政府契約に余分の原価を負担させたことが明らかになればその部分を調整しなければならないという法的要件まで決めている（第719条h項の1）[3)]。準拠しているか否かを調べる権限は調達品の政府関係機関，CASB 及び会計検査院の代表者に与えられている（第719条i項）[4)]。

国防省は1976年3月現在，年間160億ドルの契約を CASB の原価計算基準のもとで実施しているという。国防省以外でも特に航空宇宙局（National

Aeronautics and Space Administration, NASA) 及びエネルギー調査開発局 (Energy Research and Development Administration, ERDA) の年間契約額40億ドルも CASB の基準に従っているとされている。したがって，CASB の掌握する上記3機関の政府関連契約は年間200億ドルとなるが，これ以外の政府機関もCASBの基準に従っている。連邦政府物資調達局 (General Services Administration) も大きな金額になる契約を CASB の基準に従わせている。[5] これらを加えると CASB の基準はいかに影響力が大きいか理解できるであろう。

1) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1978, p. 1564.
2) *Ibid.*, p. 1564.
3) *Ibid.*, p. 1565.
4) Cost Accounting Standards Board, *Progress Report to the Congress 1973*, Washington, D. C., p. 62.
5) U. S. Senate, *op. cit.*, p. 1565.

八　CASB の人事構成における問題点

CASB は5人の委員と1973年度では34人，1976年度では37人のスタッフからなっている。まず5人の委員について見ることにしよう。CASB の議長であり委員であるのは米国会計検査院長官が指定されている。彼が4年任期の他の4人の委員を任命することになっている。そのうちの2人は職業会計士から，1人は産業界から，他の1人は連邦政府機関や省から任命されることになっている。[1]

前号で取り扱った上院小委員会報告書が指摘するように上記の人事構成は大別すると政府から2人，産業界及び職業会計士から3人が任命され，後者が過半数になっている。2人の職業会計士のうち1人は中小企業の原価計算実務に特に明るいものとされているが，現実には2人とも AICPA（アメリカ公認会計士協会）の会員であると同時に，Big Eight 会計事務所から派遣されている。しかも，CASB の委員は専任でなく非常勤となっているため，

本職の利害関係をそのまま反映することになりがちであり，CASBが公的機関であっても民間の委員が過半数を占めるというおかしなことになっている。前号で述べたFASB（財務会計基準局）の会計基準と同様，「CASB委員により選択される手続は大衆利益が意思決定過程において代表されるという保証を与えるべきである」のに，彼らは自分自身に不利な基準を作ろうとしないのは明らかである。しかし，こうして設定されたCASBの原価計算基準は法的拘束力の強い性格をもち，国防関係予算の多くがその基準にのっとって支出されることになるので社会的問題でもある。[2)]

CASBは連邦議会の1機関であるため，連邦議会の決断次第では充分なる時間をさいて直接的に原価計算基準の設定も出来よう。議会であれば，公けの委員会を作って大衆の注目のもとで設定されることになる。しかし，CASBはFASBと同様，大衆から離れたところで会議が持たれ，大衆に影響を及ぼす原価計算基準を作り出しており，しかも人事構成から大さな疑問が呈せられている。[3)]

CASBはFASB，AICPA及びFASBを支えるAICPA以外の共同後援団体であるAAA（アメリカ会計学会），FEI（財務担当重役協会），NAA（全米会計士協会）と密接な連絡をとりあっている。その目的は「CASBが民間で設定された財務会計基準に対し原価計算基準を調整するため」とされている。[4)] 具体的には，上記諸団体のそれぞれがCASBに圧力をかけるための特別委員会を作っている。たとえば，AAAはCommittee on Cost Accounting Standardsを作り6人が参加し，AICPAはCommittee on Relations with Cost Accounting Standards Boardを作り10人が参加し，うち8人がBig Eight会計事務所からであり，AICPAのスタッフから2人が派遣されている。この中には中小会計事務所からの代表は1人も入っていない。FEIはCommittee on Government Businessを作り，30人が参加し，殆んどが大企業の現役重役からなっている。NAAはManagement Practices Committeeを作り，12人が参加，うちBig Eight会計事務所から2人，現役の学者から3人，大企業の現役重役から6人，NAAスタッフから1人という構成にな

っている。[5)]

前述したように CASB 委員5人の構成は Big Eight 会計事務所から2人，Big Eight 会計事務所と利害を共通にしている FEI から1人が派遣されており，過半数が民間から選出されている。こうした態勢では上院小委員会報告書が攻撃したFASBと同様，大衆の利益を保証する体系になっていないことは明らかである。こうした点はCASB委員を補佐するCASBスタッフの人事構成からも裏付けることが出来る。CASB スタッフのうちの13人は AICPA 会員であり，その他の殆んどは FASB を支える AICPA 以外の共同後援団体の会員となっているからである。

AICPA からの CASB への派遣についてみると，CASB 委員は5名中2名，スタッフは37名中13名が派遣されている。このことからAICPAのCASBへの発言力がきわめて強いことは明らかである。まさに癒着が始っているのである。AICPA は CASB に対する圧力のため Cost Accounting Standards Board Committee を作り，CASB との定期的会議で発言力を増している。しかし，前号で述べたように AICPA はすでに Big Eight 会計事務所により支配されており，AICPA の発言は Big Eight 会計事務所サイドのものとなっている。この関係は上記 AICPA の委員会構成10名中8名が Big Eight 会計事務所から派遣されていることからも明らかであろう。こうした避けがたい関係があり，両者とも上院小委員会では政治圧力集団と決めつけられているにもかかわらず，CASB は AICPA に対し1976年4月13日付書簡で5月17日に協力に対する感謝状を贈ろうとし，現実にそれを敢行しているのである。[6)] CASB が AICPA に感謝状を贈ろうとした趣旨は次の通りであった。

「前委員長である George R. Catlett, Kenneth P. Johnson から Donald J. Hayes 現委員長に引き継がれた AICPA の Cost Accounting Standards Board Committee は CASB 及び CASB スタッフに対し原価計算基準の調査における多くの側面で建設的助言と援助をしてきた。AICPA 委員会メンバーはすすんで CASB 代表者たちといろいろの問題や提案を論議するのに数回にわたって時間をかけてきた。そして，AICPA 委員の CASB に対する文書によるコメントは時機を得たものであり，客観的であり，洞察力のあるものであり，説得力があった。

AICPA の協力的態度は CASB の公布した基準の専門的資質の向上に大きく貢献した。[7]」

この感射状贈呈に激怒したのは前号で取り扱った上院小委員会であった。上院小委員会報告書によると「このような感謝状は CASB により設立される基準に影響を与えんとする既定の利害関係を有する民間の裕福な団体〔すなわち，AICPA のこと……筆者〕の努力を刺激する」ものであり[8]，このような感謝状は癒着ぶりを露呈することであり，また，このような癒着は厳にあってはならないとするのが上院小委員会の立場なのである。上記のように CASB の人事構成が一方的に偏っていることは明らかであり，そのことから CASB の公表する基準にも次に見るような問題点が浮び上がってくるのである。

1) Cost Accounting Standards Board, *Progress Report to the Congress 1973*, Washington, D. C., 1973, p. 2.
2) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, 1978, pp. 184—186.
3) *Ibid.*, p. 185.
4) *Ibid.*, p. 185.
5) *Ibid.*, pp. 1568—1579.
6) *Ibid.*, p. 186 and p. 1580.
7) *Ibid.*, p. 1580.
8) *Ibid.*, p. 186.

九　インフレーション会計基準試案に対する上院小委員会の反対論

CASB は第13番目の原価計算基準試案として1975年10月5日に「歴史的減価償却とインフレ調整」(Historical Depreciation Cost ; Adjustment for Inflation) というタイトルで官報 (Federal Register) に公表した[1]。前号で取り扱った上院小委員会は会計基準および原価計算基準の設定における問題点を徹底的に調査していた途中での上記の発表であったため，次に述べるように猛反対し，その結果，試案は正式のものとならず，正規のものは未だ発表されていない。そこで，CASB の第13番目の基準はその前後の基準が正式の

ものとして発効しているにもかかわらず，しばらくの間，未発表のままとなっていたが，体裁上欠号が生じるのは不都合なため，最近になって，第13番目の基準を第14番目より9カ月半後の1977年7月20日付で上記試案とは全く異なったトピックの基準を挿入している。[2)]

上院小委員会によるとこのインフレション会計の試案は単に国防軍需品契約に適用されるのみでなく，連邦政府物資調達局（General Services Administration）による軍需品以外の政府の調達品に対してもCASBの基準に従うべきことを定めているので，その試案が発効すれば影響力は一層甚大となる。ちなみに連邦議会図書館の調べでは，1976年会計年度（1975年7月から1976年6月まで）でもしこの試案が発効していたら300万ドルから600万ドルの政府の追加支出をしていたであろうと予測している。さらに1985年の会計年度では9100万ドルから1億3000万ドルの政府追加支出になるだろうと予測している。[3)]そこで上院小委員会長によると「この試案の採択は納税者を犠牲にして政府契約者に対し不正に利得をもたらすことになろう。これは会計ルールの単純な変更という形態をとるだけである。小委員会長は連邦機関に対し公平かつ責任ある会計実務を保証する任にあるため，私〔小委員長……筆者〕は財務省に対する隠された侵略に強く反対する」と述べ，[4)]国民を犠牲にした一方的な軍需品産業や政府契約者による原価水増しに反対している。

小委員会長によると CASB の試案は「会計学界で流行になっているインフレーション会計の一側面だけを認識することを提案している」と述べ，他の側面，すなわちインフレーションによる債務者利潤の側面を無視しようとしていると批判している。試案では一つの側面だけを見た論理だけで連邦政府に追加費用を認めさせようとしてもそれは全く不当な要求となる。試案がもし発効すればインフレーション部分を考慮した減価償却費により①実際の投下資本以上の資本を減価償却費を通じて回収することを認めることになり，②追加費用だけ利益額が減少し，あたかも政府契約では低い利益率であるかのような幻想を与えることになり，③結局のところ必ずや政府契約の値上げ要求となり，それを認めざるを得なくなる。このようなことからインフレー

ション会計を正式の原価計算基準の中で認めてしまうと，上記のような金額の政府支出の増大につながるであろうというのである。[5]

CASBの第13番目の基準試案には次のような文章が見られる。

「契約価格が原価に基づいているとき，契約者はこの基準試案で考慮に入れている金額を除いたところの『原価』の定義にふつうとらわれてきた。この試案は『原価』が現金支出を伴なって発生するという意味での確立された必要条件からの離別を考えている。基準試案はこのような支出を伴なわない契約原価まで測定するであろう。[6]」

上院小委員会はこの試案の考え方に対し，材料費や労務費のインフレーションによる実際支出増と固定資産に投下されたものの貨幣価値の未実現損失を不当に同一視していると批判している。つまり，契約原価の見積り時に材料費及び労務費の値上り分を考慮しても，契約履行時には実際の原価としてはねかえってくるが，固定資産の場合，従来からの設備等の使用であるため契約履行時にインフレーションによる価値減耗があるわけではない。この場合は原則どおり実際の取得原価からすべての費用を計算せよというのである。インフレーションによる軍需品産業の恐怖を払いのけようとする試案であるが，こうした努力の方向は間違っているという。むしろ，インフレーションが促進すれば利益幅の調整という形で契約受注者に要請すべきであり，原価水増しでこの恐怖に立ちむかおうとするのは不当であろうというのである。[7]

また，上記の試案の引用文のように『原価』基準，すなわち一般に公正妥当と認められた基準から連邦議会の何の指図もなしに一方的に離脱しようとするのも不当である。特に財務省が予算不足であえいでいるときには特に問題であると上院小委員会は指摘する。インフレーションは軍需品産業や政府契約者のみだけでなく，万人の貨幣の価値を引き下げてしまう。上記のものだけが購買力維持を保証させる唯一のクラスでないはずであろうと。[8]

上院小委員会は上述のように試案に対する根本的批判を加えているが，試案にはその他の批判点もあるという。順次これらについて述べていくことにしよう。[9]

1）上院小委員会によると「基準試案はどの資産も将来取り替えられるであろうという誤った前提に立っている。たとえ，もし資産が取り替えられ，その取替資産が減価償却により回収された金額よりも大きい場合，その差額分に対する資金調達の適切な方法は，その時のインフレーション予測値にみあった割合だけ追加の資本調達をすることである。多くの資産は将来全く取り替えられないものもある。取り替えられない資産もしくはより低い原価で取り替えられた資産は基準試案によると契約者のたなぼた利益となるであろう」と批判している。要約すれば，インフレーションの影響で固定資産の取り替えが行われるだけの充分な減価償却引当金計上額がなかった場合は，その時のインフレーションに見合った額の資本調達をすればよいという考えである。

2）上院小委員会によると「投下資本に及ぼすインフレーションの影響は利子率や利益の公平なレベル設定時にすでに認識されている。利子率は二つの部分からなる。すなわち，貸付金の期間価値（time value）からなる約2～3％の真の利子率と貸付金の期間全体にわたる貸付人に対する資本価値に及ぼすインフレーションの影響の予測をカバーするためのインフレ調整率である。適切な利子率の決定は自由貨幣市場の責任であり，CASBの責任ではない」として試案を批判している。これは貸付人から見たわけであるが，借主人から見ると，彼らはインフレーションを見込んだ利子率の高さからでも，借り入れた方が得策だという判断から借り入れ，資本投資をするのである。企業行動としては利子率とインフレーションの割合とを勘案した上での意思決定である。こうした理解に立てば試案のようにインフレーション部分の減価償却費を原価水増しするのは不当だというのである。

3）上院小委員会によると「基準試案は各資産に及ぼす実際のインフレーション効果を無視したGNP価格デフレーター[10]をインフレーションの調整用具とするという大ざっぱな尺度を用いようとしている。インフレされた財産価値を算定するところの一般に認められた方法は未だ存在しない。財産評価は集中的研究が特定財産についてなされたとしても，思惑的な結果に陥いる

複雑な法律的経済的過程である。公益事業財産の評価は取替原価が広範に適用されている領域である。しかし，殆んどすべての規制機関は取替原価を捨て，取得原価を採択することとなっている。CASBにより提案された大ざっぱな調整用具〔GNP 価格デフレーター〕は最も思惑的なものであり，今日のところ恣意的である」と批判している。過去の歴史をみても静態論が時価評価を好んだが，固定資産の比重増大により覆えされた苦い経験を知れば，一般物価指数にせよ個別取替時価による調整にせよ各企業のもろもろの資産を再評価する客観的尺度を得るのは無理だといえよう。

4)　上院小委員会によると「インフレーションは新資産の価格も旧資産の価格も上昇させる。理論的減価償却で連邦政府に費用化された財産の多くは実際のところ取得原価以上の価格に上昇しているかもしれない。CASBはこのような未実現利益を財務省に対し契約者を通じて寄贈しようと提案するのであろうか」と批判している。加速償却等で帳簿価格が著しく引き下げられた固定資産も多く存在する。これらを再評価して再評価税及び固定資産税をすすんで払おうとするのか，さらに評価益まで計上して法人税を多く払いたいというのかという CASB への辛辣な皮肉をまじえた批判である。

5)　最後に上院小委員会は「インフレに対してすべての財務的項目の調整は購買力損失のほか利得も生みだすであろう。債務超過者は引き下げられた貨幣価値で債権者に返済することになる。その利得は利益として記載されなければならない。連邦政府に歳入となる投機的利得〔債務者利潤の意味……筆者〕に対してそれ相当の調整を提案せずして契約者の費用面だけを主張していることは私〔上院小委員会長 Lee Metcalf……筆者〕の心をかき乱すものである。夢や投機の世界へは勝手に入ることは出来ないはずである」と実に厳しい批判をしている。今日のインフレーション会計を論ずるものは少数を除いて債務者利潤に目をつむった一方的立場からの主張が多い。インフレーション会計の主張者は費用水増しによる回収をねらっているのであり，債務者利潤を問題にすればインフレーション会計の主張の根拠がなくなるため無視しようとするのである。

結局，上院小委員会によると減価償却の理論は投下資本の回収であり，予め正確に計算できない資産の取替えを保証しようとするものでないこと，さらには政府契約者がインフレーションに対し特別の補助を必要とするものでもなく，連邦議会にその意思があるという徴候もない。インフレーションは軍需品産業のみならず政府も国民も全部に被害を被っているのであり，特別扱いは許されない。したがってすみやかに基準試案を撤回せよというのである。[11] かくして現在未だにインフレーションに対する減価償却調整のテーマは未発表となっている。しかし，CASB は現在でも「インフレの影響の会計」(Accounting for the Impact of Inflation) を将来の研究調査の重大トピックスにしている。[12]

1) Fred A. Jacobs and Hartwell C. Herring, III, "The Impact of Proposed CASB Standards," *Management Accounting*, September, 1976, pp. 13—18.
2) *The Accounting Digest*, December, 1977 及び March, 1978 に CASB により公表された原価計算基準が列挙されているので比較対照されたい。
3) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1978, p. 186.
4) *Ibid.*, p. 186.
5) *Ibid.*, p. 1581.
6) *Ibid.*, pp. 1581—1582.
7) *Ibid.*, p. 1583.
8) *Ibid.*, pp. 1582—1583.
9) *Ibid.*, pp. 1583—1585.
10) GNP 価格デフレーターは米国商務省発行の Survey of Current Business 誌に掲載されているものである。同誌の1978年1月号から1977年度の GNP 価格デフレーターを試算してみよう。米国の GNP は名目で1976年度は1兆7065億ドル，1977年度は1兆8904億ドルであった。これを基準年度である1972年の物価水準にデフレートさせると1976年度は1兆2747億ドル，1977年度は1兆3376億ドルに引き下げられる。したがって各目的 GNP とデフレートされた GNP との比率，すなわち Implicit Price Deflator は1976年度は133.87%，1977年度で141.32%であった（それぞれ17065/12747，18904/13376）。

1977年度と1976年度とのデフレートされた GNP とを比較すると（13376/12747）—1＝4.93%となり，1977年度と1976年度の Implicit Price Deflator とを比較す

れば（141.32/133.87−1＝5.6%となる。前者は基準年度の貨幣価値で換算したGNP成長率であり，後者は Implicit Price Deflator の対前年比の変化率である。

Survey of Current Business では前年度の産出高構成に修正した場合の価格変動率，すなわち Chain Price Index と基準年度（1972年）の産出高構成に修正した場合の価格変動率，すなわち Fixed Weighted Price Index を示している。参考までに1977年度の前者の比率は5.6%であり，後者の比率は6.1%であった。

Survey of Current Business, January, 1978, pp. 8—16.

11) U. S. Senate, *op. cit.*, p. 1585.

12) Cost Accounting Standards Board, *Progress Report to the Congress 1977*, Washington, D. C., p. 7.

十　その他の問題点

以上，CASB の人事構成からくる問題点及び基準試案にもりこまれた一方的な軍需品産業の意見を代表したインフレーション会計の問題点について述べてきた。CASB の原価計算基準にはその他の問題点が指摘できよう。たとえば，第14番目の基準「設備資産原価の一要素としての貨幣の原価」(Cost of Money as an Element of the Cost of Facilities Capital) の中で従来の会計では利益項目となっていた自己資本利子を軍需品契約における『原価』概念の中に算入することを認めている[1]。自己資本利子は利益処分項目のなかの配当金に相当するものであり，これは明らかに従来の会計基準の原価概念からの離脱である。したがって，財務会計上，投資家，債権者，その他利害関係者に報告する財務諸表で認められなかった『原価』をも契約者は連邦政府に認めさせているのであり，しかもこの水増しされた原価のほか一定の利益額も獲得しようとして非常に問題が残るものである[2]。

CASBの原価計算基準は10万ドル以上の国防契約者に準拠されるべきことを第一義にし，この原価計算基準を他の連邦政府機関も適用しようとしている。CASBは上記の国防契約者についても基準適用の除外権を含めた強力な権限を有しており，漸次，適用除外規定を拡大してきている。例えば，基準もしくは試案の403，408，409，410，414，419及び420では何らかの条件を設けて，その条例を満たせば各々の原価計算基準を適用しないことを許して

いる。[3] また，CASBは統一原価計算基準の適用を目指そうとする初期の目的からそれて各事業単位の実情を加味した弾力的なものとなってきている。これについては本稿四の(2)のところで分析した Disclosure Statement に見られるさまざまの原価計算の実態でも新たな CASB 原価計算基準の設定がなければ Disclosure Statement に報告した各事業単位の独自の方法を継続して使用すればよいことになっていることから明らかである。

1) Divison of the Federal Register, National Archives, *Code of Federal Regulation : Title 4, Accounts*, Washington, D. C., pp. 303—318.
2) U. S. Senate, *The Accounting Establishment*, Washington, D. C., 1978, p. 186.
3) Division of the Federal Register, *op. cit.*, pp. 177—327, *Federal Register*, October 5, 1977, pp. 54296—54298, *Federal Register*, March 16, 1978, pp. 11118—11127.