

米国連邦政府における原価計算の制度と実践

藤野 雅史*

(日本大学経済学部准教授)

(前会計検査院特別研究官)

1. はじめに

米国連邦政府では、1990年代後半に「経営原価計算 (Managerial Cost Accounting)」と呼ばれる原価計算制度が確立され、各省庁で導入が進められてきた。この経営原価計算の内容の一部はすでに別稿 (藤野, 2001) で検討しているが、連邦政府の原価計算制度について、経営原価計算だけを取り出してそのあり方を検討するだけでは十分ではない。そこで、原価計算制度は財務管理や業績管理の一環として構築されなければならないという問題意識のもとに、本稿ではその制度的フレームワークがどのように形成されてきたのか、原価計算制度とは具体的にどのような制度なのか、制度の導入によって原価計算はどのように実践されているのかを考察する。

本稿の構成は次のとおりである。第2節から第4節では、連邦政府における原価計算の制度的フレームワークを形成するものとして、法律、政策、会計基準をそれぞれ説明する。第5節では、原価計算制度の要件と基準を説明する。第6節では、原価計算制度がどのように実践されているかについて検討する。最後に、第7節が全体のまとめである。

2. 法律による制度的フレームワークの形成

連邦政府の原価計算は、複数の法律から形成されている。原価計算の制度的フレームワークに関連する法律には、以下のものがある。

- Chief Financial Officers Act of 1990 (CFO Act: 首席財務官法)
- Government Performance and Results Act of 1993 (GPRA: 政府業績成果法)
- Government Management Reform Act of 1994 (GMRA: 政府経営改革法)
- Federal Financial Management Improvement Act of 1996 (FFMIA: 連邦財務管理改善法)

* 1974年生まれ。1997年慶應義塾大学経済学部卒業、2003年一橋大学大学院商学研究科博士課程修了、博士(商学)。03年一橋大学大学院商学研究科助手、04年日本大学経済学部専任講師を経て、07年より現職。06年4月-08年3月会計検査院特別研究官。

それぞれの法律は、具体的な原価計算の手続きを規定するものではない。しかし、財務管理や業績管理のシステムに法的な根拠を与えたことによって、それらの一環として原価計算の制度化も進展することになった。以下では、それぞれの法律から関連する部分を抽出してみたい。

2.1. CFO Act

1990年に制定されたCFO Actは、連邦政府の財務管理に関する今日までの取り組みの起点となった法律である。事実認識として条文に規定されるとおり、当時は、「現行の財務報告では、現在および将来の業務費用と投資費用が正確に開示されず、省庁間での実際コストの比較も十分でない。また、効率的なプログラム管理のために必要な情報も適時に提供されていない」(Sec. 102 (a))という状況にあった。立法の前提として、効果的な財務管理にはコスト情報の整備と活用が重要であるという認識があったといえる。

CFO Actによって、連邦政府の財務管理は、組織と情報の両面における基本的な要件が整備されることになった。

財務管理の組織としては、予算局 (Office of Management and Budget : OMB) にマネジメント担当副長官 (Deputy Director for Management)、各省庁に首席財務官 (Chief Financial Officer) が設置された¹⁾。マネジメント担当副長官は、連邦政府全体の財務管理方針を設定し、財務管理に関連するすべての機能を担う。具体的な機能には、各省庁の財務管理の監視と指導、財務管理に関連する各省庁からの予算要求の検討、その予算執行の監視、財務管理方針の実行における各省庁間の調整などが含まれる。また、各省庁の一般管理方針を設定し、経営管理システム、調達方針、財産管理、人事管理などの管理機能を担うのもマネジメント副長官である (Sec. 202 (b))。

各省庁の首席財務官は、各省庁での財務管理機能を担う²⁾。具体的には、財務管理に関して各省庁の長官に報告すること、プログラムと業務に関係する財務管理を監視すること、統合的な財務管理システムを構築・維持すること、人事面・業務面から財務管理を指揮・管理すること、年次報告書 (財務諸表や監査報告書などを含む) を作成し OMB 長官に送付することなどの職務が規定されている。なお、首席財務官が構築・維持する統合的な財務管理システムは、コスト情報の作成と報告に資することも条文に明記されている (Sec. 205 (a))。

財務管理の情報としては、各省庁が1992年3月31日から毎年、財務諸表を作成し、OMB長官に提出することが規定された (Sec. 303 (a))。また、独立監査人による財務諸表の監査も規定された。ただし、その財務諸表は各省庁の部局をできるかぎり含めることとされ、すべての部局を網羅する財務諸表については試験的な導入が規定されるにとどまった (Sec 303 (d))。また、各省庁の財務諸表の形式と内容は、適用可能な会計原則・基準・要件にしたがってOMB長官が規定することとされたが、CFO Actが制定された1990年時点では、後述する連邦政府の会計基準はまだ設定されていなかった。

各省庁のすべての部局を網羅する財務諸表の作成が規定されたのは、CFO Actの後を受けて1994年に制定されたGMRAである。GMRAでは、1997年3月1日から毎年、すべての部局を網羅した監査済みの財務諸表がOMB長官に提出されることになった (Sec. 405 (a))。また、連邦政府の会計基準は、後述する連邦会計基準諮問審議会 (Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB) によって1990年代半ば以降に順次設定されていく。

¹⁾ 他に、マネジメント担当副長官のスタッフとしての連邦財務管理局 (Office of Federal Financial Management) やマネジメント担当副長官を議長として各省庁の首席財務官などからなる首席財務官会議 (Chief Financial Officers Council) も設置された (Sec. 203 および Sec. 302)

²⁾ 首席財務官が設置されたのは、14すべての省 (当時) と環境保護庁や航空宇宙局などの主要9庁である。なお、現在では、連邦緊急事態管理庁 (Federal Emergency Management Agency) が国土安全保障省 (Department of Homeland Security) になって15省8庁である。

2.2. GPRA

GPRA は、1993 年に制定され、計画から報告までの一連の経営管理プロセスにわたる連邦政府の業績管理フレームワークを提示することになった法律である。その事実認識には、「連邦政府のプログラムの無駄と非効率性がアメリカ国民からの信頼を傷つけている」ことや「プログラムの目標が十分に表明されず業績情報が不適切であるために、マネジャーがプログラムの効率性や有効性を改善しようとしても、著しく不利を被ってしまう」ことがあった (Sec. 2 (a))。そこで、GPRA は、プログラムの業績目標を設定するとともに、その目標に対する実績を測定することによって、プログラムの有効性を高め、さらにはアメリカ国民の信頼を回復しようとするものであった (Sec. 2 (b))。

GPRA における業績管理のフレームワークは、戦略計画 (strategic plan)、業績計画 (performance plan)、業績報告 (performance report) という 3 つの文書から構成される。

第 1 に、戦略計画では、まず各省庁の包括的なミッションが表明され、それをもとに主要な職能と業務についてアウトカム関連の基本目標・目的 (general goals and objectives) が設定される³⁾。また、その基本目標・目的を達成するために必要な業務プロセス、スキルと技術、人材・資本・情報などの資源が説明される。基本目標・目的については、業績計画に示される業績目標値との関係についても説明する。戦略計画は、5 年以上を対象として作成され、3 年以内に改訂される。各省庁は、戦略計画の作成にあたって議会と協議することとされ、作成された戦略計画は OMB 長官と議会に提出される (Sec. 3)。

第 2 に、業績計画では、プログラムごとに達成すべき業績目標値 (performance goals) とプログラムのアウトプットやアウトカムを測定するための業績指標が設定される⁴⁾。また、その業績目標値を達成するために必要な業務プロセス、スキルと技術、人材・資本・情報などの資源が説明される。各省庁は業績計画を毎年作成し、OMB 長官に提出する (Sec. 4 (b))。

第 3 に、業績報告では、業績計画に示された業績指標について、業績目標値と実績値を比較することとされる。業績報告では、年次に業績目標値が達成されたかどうかが評価されるとともに、業績目標値が達成されなかった場合は、その理由、業績目標値を達成するまでの計画とスケジュールなどが説明される。各省庁は業績報告を毎年作成し、大統領と議会に提出する (Sec. 4 (b))。

以上のような GPRA の業績管理フレームワークは、ゆっくりとしかし着実に導入されていった。1994 年度から 1996 年度までは準備期間とされ、パイロットに指定された省庁で業績計画と業績報告が試作された。正式な導入はその後段階的に進められ、1998 年度から戦略計画、1999 年度から業績計画、その 1999 年度を対象とする業績報告が 2000 年 3 月までに作成された。

2.3. FFMIA

FFMIA は、CFO Act を起点として実施されてきた連邦政府の財務管理を一層徹底することを目的とした法律である。その背景には、「現行の連邦政府の会計実践は、連邦政府の財務的な成果あるいはプログラムや活動のフルコストを正確に報告していない。このような状態が続けば、信頼しうる財務データを提供することができなくなり、今も広くみられる無駄を助長し、ひいては均衡予算の達成を妨げる」(Sec. 2 (a)) という事実認識があった。そこで、FFMIA の立法趣旨には、「プログラムや活動のフルコストを含めた財務データの完全な開示を支援する財務管理システムが求められる」(Sec. 2 (b)) と明記された。

³⁾ アウトカムに関連する基本目標・目的を達成するうえで、各省庁の管理範囲を超える要因が想定されるときには、それも記述する (Sec. 3)。

⁴⁾ 業績目標値は、客観的かつ定量的な形で設定されなければならないが、それが難しい場合は、OMB 長官との協議を経て、プログラムが効果的に所定の目的を達成できることを説明する文書をもって代替することができる (Sec. 4)。

具体的な財務管理および原価計算の内容は、第5節で述べる要件や基準として規定されるため、FFMIAはそうした要件や基準への準拠に法的な根拠を与えることを目的とするものであった。各省庁は、OMBの規定する財務管理システム要件、FASABから公表される会計基準、財務省財務管理サービスの作成する標準総勘定元帳に準拠するように、財務管理システムを導入・保持することとされた。

3. 政策による制度的フレームワークの形成

民主党のクリントン政権とそれに続く共和党のブッシュ政権は、党派こそ違っても、政権の発足直後に行政改革に関する政策課題を表明し、在任期間にわたってそれを推進していくことでは共通していた。行政改革の政策課題は、クリントン政権では「国家業績の再検討 (National Performance Review: NPR)」、ブッシュ政権では「大統領の経営課題 (President's Management Agenda: PMA)」と呼ばれる。以下では、それぞれの政策による制度的フレームワークの形成について説明する。

3.1. NPR

「業務を改善し経費を削減する (Works Better & Costs Less)」と題する報告書に表明された NPR の政策課題は、行政システムの見直し、顧客第一主義、権限委譲と業績重視、政府のスリム化という4つの分野からなる。このうち顧客第一主義のなかに、「行政サービスを競争的にする」という項目があり、それを具体化する行動の1つとして、「1994年末までに、FASABが連邦政府のすべての活動に関する原価計算基準を公表する。その基準によって、すべての政府活動の真実の単位コストを明らかにする手法を示す」(Gore, 1993, p. 59) ことが盛り込まれた。

また、権限委譲と業績重視のなかの「すべての連邦政府職員が成果に関する説明責任を有する」という項目では、GPRAに規定される業績管理フレームワークを着実に導入していくことによって、「すべての省庁が測定可能な目標を設定し、成果を報告する」および「連邦政府のプログラムの目標を明確にする」(Gore, 1993, p. 74) ことが表明された。さらに、同じく「連邦政府職員が職務を遂行するために必要な用具を提供する」という項目では、CFO Actに言及して、「各省庁は首尾一貫した財務管理システムを構築する」および「FASABは18ヶ月以内に連邦政府のための信頼しうる会計基準を公表する」(Gore, 1993, pp. 81-82) ことが表明された。

以上のように、NPRの政策課題は、財務管理や業績管理に関するかぎり、すでにある法律にしたがって行動することを表明するもので、内容的に目新しいものではなかった。しかし、連邦政府では、かつて政権交代によって予算制度改革が頓挫した過去もあって、政権の発足直後にそれまでの取り組みを引き続き実行していくことを明示したことには意味があったといえる⁵⁾。

3.2. PMA

ブッシュ政権のPMAでは、戦略的な人的資本管理、競争的な調達、財務業績の改善、政府の電子化の推進、予算と業績の統合という5つの政策課題が行政改革の優先事項とされた (OMB, 2002)。このうち原価計算の制度的なフレームワークとの関連が強い財務業績の改善と予算と業績の統合について、以下で取

⁵⁾ 1960年代に民主党のジョンソン政権のもとで導入されたPPBS (Planning Programming Budgeting System) が、共和党のニクソンへの政権交代とともに廃止されたのはその一例である。

り上げて説明する。

第1に、財務業績の改善に関する取り組みとしては、連邦政府の財務システムが業務・予算・政策に関する意思決定を支援するために正確な情報を適時に作成するように、OMBと各省庁が協力することとされた。具体的には、適時性を高めるために報告プロセスを見直すこと、有用性を高めるために財務情報と業績情報を統合すること、信頼性を高めるために無限定の監査意見を取得すること、プログラムの真実のコストと業績を測定するために予算プロセスを変化させることなどがあげられている（OMB, 2002, pp. 20-21）。

第2に、予算と業績の統合に関する取り組みは、いくつかの段階に分けて説明されている。まず出発点として、業績の検討と予算の意思決定を公式に統合するため、2003年度の予算提出にあたって、業績にもとづく予算が編成されるようにする。次に、OMBと各省庁が協力して、重要なプログラムについて目的を選定し、その目的の達成方法、コスト、有効性を高める改善措置について検討する。そのうえで、質の高い成果尺度によってプログラムの業績を正確に測定し、それをコストと関連づけて表示する。そうすることによって、業績の高いプログラムを強化する一方、業績の低いプログラムは修正あるいは廃止することができる。最終的には、資源のフルコストにもとづいて予算が編成され、予算資源とアウトプットを関連づけるように予算勘定を調整する（OMB, 2002, p. 29）。

以上のように、PMAもまた、前政権からの財務管理と業績管理に関する政策課題を引き継いだものであるといえる。PMAに関連して新しい試みがなされたのは、その内容というよりも、個々の取り組みの進捗状況を評価することによって、取り組みの確実な実行を動機づける仕組みを導入したことである。

その仕組みは、マネジメント・スコアカード（management scorecard）と呼ばれ、四半期ごとに作成・公表される。マネジメント・スコアカードでは、各省庁がPMAの5つの分野それぞれの政策課題をどの程度までクリアしているかが、赤・黄・青の信号色で色づけされる。政策課題がクリアされていれば青、クリアされていなければ赤、その中間が黄である。色づけの基準は、それぞれの政策課題ごとに設定されている。財務業績の改善と予算と業績の統合に関する色づけの基準は、図表1のとおりである⁶⁾。

4. 会計基準による制度的フレームワークの形成

連邦政府では、1990年10月、財務省長官、OMB長官、GAO院長の三者の合意によって、会計基準の設定主体となるFASABが設置された⁷⁾。FASABからは、1993年の概念書第1号を皮切りに、現在までに第5号までの概念書（Statements of Federal Financial Accounting Concept: SFFAC）と第32号までの基準書（Statements of Federal Financial Accounting Standard: SFFAS）が公表されている。そのなかから、ここでは会計基準によって原価計算の制度的フレームワークがどのように形成されたのかを理解するために、概念書第1号および第2号を取り上げる。

⁶⁾ 図表中のPART（Program Assessment Rating Tool）とは、OMBの導入した予算と業績を統合するシステムのことである。PARTについての詳細は、藤野（2008）を参照のこと。

⁷⁾ FASABは、1999年に、アメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants: AICPA）から連邦政府のための一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles: GAAP）を設定する機関として承認された。

図表1 マネジメント・スコアカードの評価基準

	青	黄	赤
財務業績の改善	<ul style="list-style-type: none"> ● 経営管理者による意思決定に利用され、主要な業務の成果を高めるように、正確な財務情報が適時に作成される。 ● 監査済みの財務諸表において、そのシステムがFFMIAに準拠していることが報告される。 ● 監査人の報告する重大な内部統制上の欠陥が繰り返されない。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 年次財務諸表について不適格な監査意見を受けている。 ● 財務報告の締切りを守る。 ● 監査人の報告する重大な内部統制上の欠陥が1度繰り返されただけである。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 年次財務諸表について不適格以外の監査意見を受けている。 ● 財務報告の締切りを守っていない。 ● 監査済みの財務諸表において、そのシステムがFFMIAに準拠していることが報告されない。 ● 監査人の報告する重大な内部統制上の欠陥が複数回繰り返された。
予算と業績の統合	<ul style="list-style-type: none"> ● 上級マネジャーは、主要な責任のいくつかを含めた財務情報と業績情報を統合する報告を、少なくとも四半期ごとに検証する。各省庁では、毎年プログラムの有効性と効率性の改善に取り組む。 ● 戦略計画には数のかぎられたアウトカム関連の目標・目的が含まれる。年次の予算と業績文書には、PART で示された業績尺度が盛り込まれ、上級マネジャーの報告に利用される情報に焦点があてられる。 ● 予算と業績文書において業績目標を達成するためのフルコストが正確に報告され、業績目標の変化にともなうコストの変化が正確に予測されている。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 上級マネジャーは、主要な責任のいくつかを含めた財務情報と業績情報を統合する報告を、少なくとも四半期ごとに検証する。各省庁では、プログラムの業績を改善するために利用される情報を示すことができる。 ● 戦略計画には、数のかぎられたアウトカム関連の目標・目的が含まれる。年次の予算と業績文書には、PART で示された業績尺度が盛り込まれる。 ● 業績目標を達成するためのフルコストが正確に報告される。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 上級マネジャーは、プログラム管理に関する意思決定において財務情報と業績情報を定期的に考慮していない。 ● 戦略計画は、目標・目的が多すぎて、各省庁の優先事項に焦点をあてることができない。年次の予算と業績文書に含まれる業績尺度は、PART の基準を満たさない。 ● 業績目標を達成するためにかかるフルコストを予測する体系的な方法がない。

出所： <http://www.whitehouse.gov/results/agenda/standardsforsuccess08-2007.pdf>

4.1. 概念書第1号

1993年9月に公表された概念書第1号「連邦財務報告の目的」では、まずFASABの役割について、財務報告の内部利用者と外部利用者の両方の情報ニーズを考慮することとされていることに注意しなければならない。そうしたFASABの役割は、外部利用者のための財務報告に関する基準を設定する財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）や政府会計基準審議会（Government Accounting Standards Board: GASB）とは違うことも明記されている（SFFAC No. 1, par. 23）。その理由は、連邦政府のように大規模かつ複雑な組織では、内部利用者であっても必要な情報がしばしば利用できないことがあることから、内部利用者と外部利用者を区別することにあまり意味がないためであるという（SFFAC No. 1, par. 25）。具体的な利用者としてあげられているのは、市民、議会、行政官、プログラム管理者である。

次に、財務報告の目的は、予算遵守、活動業績、受託責任、システムとコントロールにあるとされる。4つの目的と、4つの目的のうち予算遵守と活動業績についての下位目的は、以下のとおりである。

目的1：予算遵守（SFFAC No.1, par. 112）

連邦財務報告は、税金やその他の手段によって集めた資金、ならびに特定の財政年度の予算を確定する歳出法とその関連法律・規則にもとづくその資金の支出について、政府が公に説明責任を果すことに役立つものでなければならない。

1A：予算資源がどのように獲得され、その獲得と利用が法による承認に準拠しているかどうか。

1B：予算資源の状況。

1C：予算資源の利用に関する情報が、プログラムのコストに関する情報や予算資源の状況に関する情報とどのように関係するか。

目的2：活動業績（SFFAC No.1, par. 122）

連邦財務報告は、報告実体がサービスを提供するための活動量・コスト・成果について、活動量と成果のための資金調達方法について、報告実体の資産と負債の管理について報告書利用者が評価するのに役立つものでなければならない。

2A：特定のプログラムや活動のコストとそのコストの構成と変化。

2B：プログラムに関連する活動量と成果、その時系列の変化およびコストとの関係。

2C：資産および負債の管理の効率性と有効性。

目的3：受託責任（SFFAC No.1, par. 134）

連邦財務報告は、当該期間における政府の活動および投資が国家に対してどのような影響を与えたか、またその結果、政府と国民の財政状況がどのように変化したか、そしてそれは将来どのように変化するかを評価するのに役立つものでなければならない。

目的4：システムとコントロール（SFFAC No.1, par. 146）

連邦財務報告は、財務管理システム、内部会計システム、業務コントロールが確実に以下のように行われるために適切であるかどうかを、報告書利用者が理解するのに役立つものでなければならない。

- 取引が、予算および財務に関する法律その他の要件に準拠し、承認された基本目的と総合的であり、連邦会計基準にもとづいて記録されること。
- 資産が、不正、浪費、乱用を防止するように適切に保護されていること。
- 業績測定情報が適切に提供されること。

4.2. 概念書第2号

概念書第2号「報告実体と表示」は、1995年4月に公表され、連邦財務報告の報告実体の定義と連邦財務報告に含まれる報告書について説明している。

報告実体とは、連邦財務報告が何について報告しているのかということである。連邦政府は、組織の集合、予算勘定の集合、プログラムの集合という3つの側面でもとらえることができる。しかし、組織と予算勘定とプログラムは、1対1に対応しないことがほとんどである。それは長年にわたって、連邦政府が様々なニーズに対応して、新しい組織、新しい予算勘定、新しいプログラムを設定してきたためである (SFFAC No. 2, par. 28)。そこで、3つの側面のいずれを報告実体とするかが問題となるが、概念書第2号では、組織が報告実体の要件にもっとも合致しているとしている (SFFAC No. 2, par. 31)。報告実体の要件とは、第1に、資源を統制・展開し、アウトプットとアウトカムを生み出し、予算またはその一部の執行に管理責任があり、実体の業績に対する説明責任があること、第2に、財務諸表によって有用な情報を提供するよう範囲が確定していること、第3に、財務諸表の利用者が存在することである (SFFAC No. 2, par. 29)。予算勘定はしばしば断片的で、アウトプットやアウトカムを産出しないことがあり、プログラムは階層的に様々なレベルで定義されることがあり、その範囲が確定しているとはいえないためである。

連邦財務報告に含まれる報告書には、次のようなものがある (SFFAC No. 2, par. 74)⁸⁾。

- 貸借対照表 (balance sheet)
- 純コスト計算書 (statement of net costs)
- ネット・ポジション変動計算書 (statement of changes in net position)
- 歳入保管活動報告書 (statement of custodial activities)
- 予算資源報告書 (statement of budgetary resources)
- プログラム業績尺度報告書 (statement of program performance measures)

以下では、このうち原価計算の制度的フレームワークにもっともかかわりの深い報告書である純コスト計算書である。純コスト計算書とは、税金と収入予定資金によって支えられる各組織およびプログラムの純コストを理解するとともに、その組織やプログラムのアウトプット量・アウトカム量と関連づけられる総コストおよび純コストの情報を提供するための報告書である (SFFAC No. 2, par. 86)。純コスト計算書において、コストは、下位組織、プログラム、支出対象などに分類される (SFFAC No. 2, par. 87)。また、純コスト計算書では、総コストから各プログラムおよび組織が獲得した収入を差し引いて純コストを算出するように表示される (SFFAC No. 2, par. 88)。

5. 原価計算制度の要件と基準

前節までに述べた制度的フレームワークのもとで、連邦政府の原価計算制度はどのように設計されるべきか。FFMIA では、財務管理システム要件や FASAB の会計基準への準拠が規定されていた。財務管理システム要件は原価計算制度を含めた財務管理システム全体の要件であり、FASAB の会計基準には基準書第4号として原価計算の会計基準がある。

⁸⁾ 他に、経営管理者の説明と分析 (management discussion and analysis)、脚注や補足情報も列挙されている (SFFAC No. 2, par. 74)。

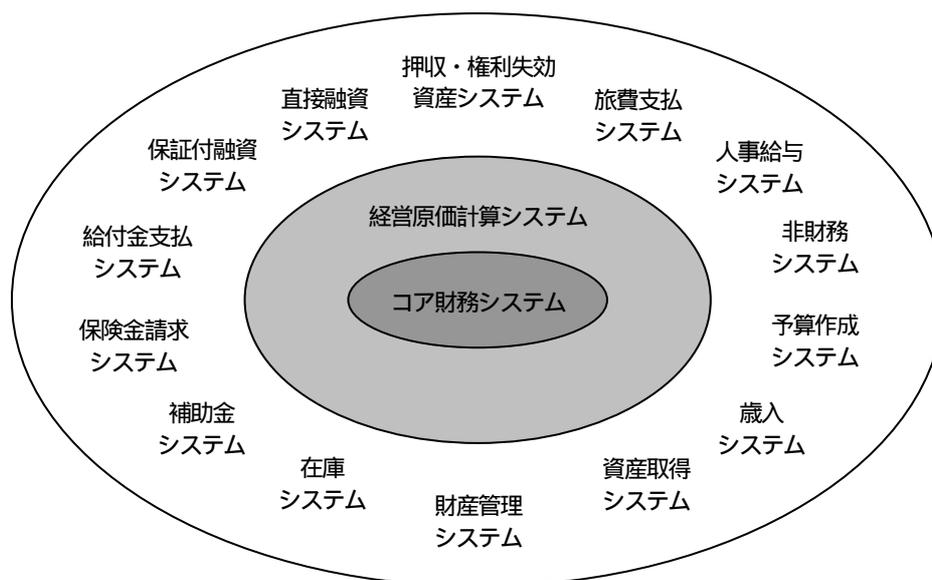
5.1. 財務管理システム要件

OMB から発行される Circular A-127 には、各省庁の財務管理システム要件 (Financial Management System Requirements) が規定されている。財務管理システム要件は、各省庁の財務管理システムが予算管理、業績管理、財務諸表の作成といった多様な情報ニーズに応える単一の統合的なシステムとして構築されるために準拠しなければならない要件である。具体的には情報分類構造要件、システム統合要件、取引レベル要件、会計基準要件、財務報告要件、予算報告要件、機能別要件、セキュリティ要件、内部統制要件、研修・サポート要件、メンテナンス要件からなる。それぞれの要件の内容を要約すると、以下のようになる (Tierney et al., 2006, pp. 136-137)。

- 情報分類構造要件：財務情報の分類構造は、標準総勘定元帳と整合的で、個々のプログラムの支出を追跡することができ、財務情報と財務関連情報を網羅するものであること。
- システム統合要件：システム内のソフトウェア、ハードウェア、作業員、手続き、制御、データが有効かつ効率的な相互関係を有するように設計すること。また、そのために共通のデータ要素、共通の取引処理、一貫性のある内部統制、効率的な取引入力といった特性を備えること。
- 取引レベル要件：取引レベルにおいては、財務的な事象が標準総勘定元帳のルールにしたがって記録されること。
- 会計基準要件：FASAB から提案され、OMB 長官から発行される会計基準、および OMB 長官と財務省長官から発行される報告要件に準拠するように、会計データを保持すること。
- 財務報告要件：予算編成、プログラム管理、財務諸表の作成に役立つように、適時に有用な財務情報を提供し、プログラム業績、財務業績および財務管理業績を測定するために必要な財務情報を作成すること。
- 予算報告要件：OMB の発行する Circular A-11 や A-34 などの要件に準拠して、各省庁の予算が作成、執行、報告されること。
- 機能別要件：財務管理システムの設計、構築、運用、保全には、既存の適用可能な機能別要件に準拠すること。
- セキュリティ要件：1987 年のコンピュータ・セキュリティ法における「取扱注意情報」を含む財務管理システムについては、同法および Circular A-130 に準拠するセキュリティ・コントロールを備えること。
- 内部統制要件：法律、規則、指針に準拠して資源が利用され、浪費、喪失、誤用から資源を保護し、報告において信頼しうるデータを手入・保持・開示するように、内部統制のシステムを備えること。
- 研修・サポート要件：あらゆる階層のシステム利用者がシステムを理解・運用・保持できるように、十分な研修と適切なサポートが提供されること。
- メンテナンス要件：システムが有効かつ効率的に運用されつづけるように、継続的なメンテナンスが行われること。

原価計算制度は、以上のような要件に準拠する財務管理システムを構成するシステムの 1 つであり、財務管理システム全体のフレームワークにおいては中核に位置づけられるシステムである。財務管理システムのフレームワークは、以下の図表 2 のように、コア財務システムと経営原価計算システムを中核として、14 のアプリケーションから構成される。

図表2 財務管理システムのフレームワーク



出所：Office of Federal Financial Management, 2006, *Core Financial System Requirements*, p. 2.

経営原価計算システムと並んで財務管理システムの中核にあるコア財務システムについては、その機能別要件の1つとして、コスト・マネジメント機能の要件が規定されている。コア財務システムにおいて、コスト・マネジメント機能はさらに、コストの基本設定と収集 (cost setup and accumulation)、コストの割り当て (cost distribution)、コストの報告という3つのプロセスに分かれる。それぞれのプロセスにおけるシステム要件は、以下のとおりである (Office of Federal Financial Management, 2006, pp. 74-75)

コストの基本設定と収集

- 1) 原価計算対象の定義：会計分類要素、顧客、契約、タスク、業務活動、補助金、業績目標などを原価計算対象とすること。
- 2) コストの収集：原価計算対象に対してコストと収入を収集すること。
- 3) 前払費用に関する原価計算対象：固定資産や在庫の購入および前払金の支出を原価計算対象に対するその後の支出と関連づけること。
- 4) フルコスト：フルコストを集計すること。フルコストには、直接費、間接費、潜在コスト (年金給付費用のように他省庁から提供されるコスト)、未払コスト (年次休暇費用など) が含まれる。
- 5) 非財務データ：非財務データを収集すること

コストの割り当て

- 1) コスト割り当ての属性値：純コスト計算書を作成するために必要なコスト割り当ての入力に関する標準総勘定元帳の属性値を記録すること。
- 2) 間接費の多面的な割り当て：複数レートあるいは固定額配賦によって間接費を多面的に割り当てること。
- 3) コストの再割り当て：改定されたレートや固定額にもとづいて再度割り当てること。

コストの報告

- 1) 原価計算対象ごとの比較損益計算書を作成すること。
- 2) 原価計算対象の損益計算書を作成すること。
- 3) 原価計算対象の監査証跡：原始記録から最終的な原価計算対象までの取引の監査証跡を保持すること。

5.2. 基準書第4号

FASAB では、1995年7月に、基準書第4号（SFFAS No. 4）「連邦政府のための経営原価計算の概念および基準（Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government）」を公表した。そのタイトルのとおり、原価計算に関する会計基準であり、原価計算制度の具体的な手続きを規定している。以下では、基準書第4号に規定された原価計算制度について説明する。

まず、基準書第4号の前提として、原価計算の情報利用者には、プログラム・マネジャーと議会および各省庁の長官があげられる。これは、前節で述べた FASAB の会計基準全体の役割と整合的である。コスト情報にもとづいて、プログラム・マネジャーは、管理しようとする活動のコストを理解するとともに、業務の経済性や効率性を改善することができる。また、議会や各省庁の長官は、資源配分、プログラムの承認と修正、プログラムの業績評価に関する意思決定においてコスト情報を利用する。なお、プログラム・マネジャーのような内部利用者のためのプログラム管理目的のコスト情報と議会のような外部利用者のための財務報告目的のコスト情報との間には、整合性が確保されなければならない（SFFAS No. 4, par. 22）。

次に、基準書全体の構成をみると、基準書第4号は経営原価計算の概念と5つの基準からなる。5つの基準とは、原価計算のための前提条件、責任セグメント、フルコスト、報告実体間コスト、原価計算手法である。

経営原価計算の概念は、経営原価計算の定義と基本的な前提に分けられる。経営原価計算の定義は、「内部・外部両方の利害関係者にとって有用なコスト情報を収集し、測定し、分析し、解釈し、報告するプロセスである」（SFFAS No. 4, par. 22）とされている。基本的な前提として、ここでは2つの点を確認する。1つは、原価計算が、予算会計や財務会計といった他の財務管理プロセスとデータ・ソースを共有することである。データ・ソースには財務情報も非財務情報も含まれる（SFFAS No. 4, par. 43）。もう1つは、経営原価計算によって提供されるコスト情報は、財務報告、予算報告、業績報告などの多面的な報告に組み込まれるが、それぞれの報告目的に応じてコストの認識・測定方法は変化するということである（SFFAS No. 4, par. 59）。この意味で基準書第4号は、画一的な原価計算のあり方を規定するものではなく、目的が異なればコストも異なることを認めるものである。ただし、報告目的の違いにかかわらず、コスト情報を共有のデータ・ソースにまで追跡することができるようになっていなければならない（SFFAS No. 4, par. 64）。

経営原価計算の5つの基準のうち、第1の基準は、原価計算のための前提条件である。原価計算のための前提条件は、定常的に首尾一貫した原価計算を必要とすることである。ここで「定常的に」とは、経営情報目的のためにコストを継続的に、日常的に、一貫して収集・報告する手続きを確立することである（SFFAS No. 4, par. 68）。なお、その手続きの詳細さのレベルは、業務の性質、コスト情報に求める正確さ、データ収集・処理の実用性、電子データ処理設備の利用可能性、原価計算手続きの導入・運用・維持コスト、経営管理の情報ニーズといった要因によって決まる（SFFAS No. 4, par. 72）。

第2の基準として、責任セグメントとは、ミッションを実現する責任があり、主要なラインの活動を行い、1つあるいは複数の製品・サービスを生産する報告実体の構成要素である。責任セグメントにはマネ

ジャーが存在し、そのマネジャーは報告実体のトップマネジメントに直接報告する(SFFAS No. 4, par. 78)。経営原価計算は、業務の資源と成果をセグメント間で明確に区別するものである。各責任セグメントにおける経営原価計算は、第1にアウトプットを定義し、アウトプットの単位数を定量化すること、第2に、アウトプットを生産するために消費したコストと物量を収集すること、第3に、コストをアウトプットに割り当てて、アウトプット単位あたりコストを計算するというステップからなる(SFFAS No. 4, par. 79)。

このような責任セグメント別の原価計算の目的は、原価管理と業績測定にある(SFFAS No. 4, par. 83)。責任セグメントの区分方法は4つあり、第1に組織構造、第2に責任やミッションの系統、第3にアウトプット、第4に予算勘定であるが、もっとも重視されるのは組織構造である(SFFAS No. 4, par. 86)。責任セグメントに複数のプログラムが存在するときは、責任セグメント内にコスト・センターを設定して、各プログラムにおいて生産されるアウトプットごとにコストを収集しなければならない(SFFAS No. 4, par. 88)。

第3の基準として、報告実体は財務報告目的のためにアウトプットのフルコストを測定しなければならない。ただし、内部報告目的にはそのかぎりではない(SFFAS No. 4, par. 89)⁹⁾。フルコストとは、そのアウトプットを生産するために利用されたすべての資源である。フルコストには直接費と間接費が含まれる。間接費には、他の責任セグメントや報告実体から提供された支援サービスのコストも含まれる(SFFAS No. 4, par. 91)。報告実体あるいは責任セグメントでは、アウトプットに割り当てられない一般管理費を負担することもある(SFFAS No. 4, par. 92)。なお、アウトプットの生産に関連しないコスト(組織再編コスト、施設閉鎖コストなど)は、アウトプットに割り当てない(SFFAS No. 4, par. 104)。

第4の基準は報告実体間コスト(inter-entity cost)であるが、この基準は、第3の基準においてフルコストに含めるとされた他の報告実体から振り替えられるコスト、すなわち報告実体間コストについて、その認識には注意を要すべきであるとして設けられている。報告実体間コストには、他の報告実体から提供される支援サービスのコストだけでなく、他の報告実体から提供される製品のコストも含まれる。このような報告実体間の関係は、提供される製品・サービスの対価が支払われているかどうかによって、対価支払を伴う製品・サービスの提供(provision of goods or services with reimbursement)と対価支払を伴わない製品・サービスの提供(provision of goods or services without reimbursement)に分けられる。このうち前者の場合には、支払われた対価がコストとして認識されるとしても、その対価がフルコストとして十分でないことがあることに注意しなければならない(SFFAS No. 4, par.106)。

十分でない対価で、あるいは対価支払なしに製品・サービスを提供されたときには、そのコストを認識してフルコストに含めるのが理想的である。特に、連邦政府が競争的なサービスを提供するときの料金設定にあたっては、公平な競争を確保するためにも報告実体間コストを含めたフルコストを算定することが重要である。しかし、このような報告実体間コストの認識は、それ自体にかなりのコストがかかることもあるため、基準書第4号では報告実体間コストの認識基準として、重要性、報告実体にとっての有意性、報告実体の業務との関係の強さ、識別可能性を考慮し、状況に応じて報告実体間コストを認識すべきであるとしている(SFFAS No. 4, par. 112)。

第5の基準は原価計算手法であり、コストの収集と割り当てについて具体的な手続が説明される。コスト収集は、体系的な方法でコスト・データを収集するプロセスである(SFFAS No. 4, par. 117)。コストはまず責任セグメント別に収集されるが、この段階では責任セグメント内で発生したコストだけが収集され、

⁹⁾ コストの集計範囲と報告目的との関係は、藤野(2001)でさらに詳しく検討している。

他の支援セグメントで発生したコストの割り当てや配賦は含まれない。収集されるコストは、人件費、材料費、資本関連費、光熱水費などの費目別に分類される（SFFAS No. 4, par. 119）。

コストの割り当ては、収集したコストを原価計算対象と関連づけるプロセスである（SFFAS No. 4, par. 120）¹⁰⁾。原価計算対象には、一般に、組織単位、プログラム、活動、タスク、製品、サービス、顧客などがある。しかし、責任セグメントにおける原価計算では、その責任セグメントのアウトプットである製品・サービス、その責任セグメントが遂行するミッションやタスク、その責任セグメントが奉仕する顧客や市場のコストが測定される（SFFAS No. 4, par. 121）。他の責任セグメントへの支援サービスを提供する責任セグメントのコストは、その支援サービスを受けた責任セグメントに割り当てる（SFFAS No. 4, par. 122）。

コストの割り当てには、直課、因果関係基準の割り当て、合理的で一貫した基準による配賦という3つの方法がある（SFFAS No. 4, par. 124）。第1に、直課は、アウトプットの生産に直接利用された資源に適用される。直課はもっとも正確な割り当て方法であるが、コストがかかるため、経済的に実行可能かどうかを検討されなければならない（SFFAS No. 4, par. 126）。第2に、アウトプットに直課されないコストについては、因果関係基準での割り当てが望ましい。中間的な原価計算対象（活動など）であるコスト・プールにいったんコストを集計し、コスト・プールからアウトプットにコストを割り当てる。なお、中間的なコスト・プールへの共通費の割り当てにも因果関係基準が望ましいが、それが難しいときは配賦による（SFFAS No. 4, par. 129）。アウトプットがその活動を必要とし、その活動がコストの発生原因になるという因果関係が想定される。第3に、直課や因果関係基準の割り当てが経済的に実行可能でないときは、比例的に配賦する（SFFAS No. 4, par. 130）。一般管理費、減価償却費、地代、修繕費、セキュリティ関連費などが配賦されるコストとされることが多い（SFFAS No. 4, par. 133）。配賦の手続きは、まず責任セグメントにコストを配賦し、それをアウトプットに配賦するという2つのステップからなる。配賦にあたっては、職員数、面積、直接費の金額などの適切な配賦基準を選択する（SFFAS No. 4, par. 134）。

基準書第4号では、以上のような原価計算の一般的な手続きだけでなく、特定の計算方法として、活動基準原価計算（Activity-Based Costing: ABC）、個別原価計算、総合原価計算、標準原価計算が説明されている。ただし、基準第4号は特定の計算方法の利用を求めるものではないとされる（SFFAS No. 4, par. 144）。以下では、基準書第4号の規定にもとづいて、ABCのみをさらに説明する¹¹⁾。

ABCは、活動に焦点をあてる計算方法であり、その前提にはアウトプットの生産に活動を必要とし、その活動が資源を消費するというモデルがある。ABCでは、コスト・ドライバーによって、活動からアウトプットへとコストを割り当てる。ABCにおけるコストの割り当ては、資源のコストを活動に割り当て、活動のコストをアウトプットに割り当てるという2段階からなる（SFFAS No. 4, par. 148）。

ABCを導入するには、まず責任セグメントにおいてアウトプットを生産するための活動を識別し、次にその活動の目的であるアウトプットを識別する。活動の識別には、責任セグメントの業務プロセスについて詳細な分析が必要である。一般に、アウトプットの生産に必要とされる活動は、業務プロセスのなかに複数ある。活動は、単位レベル、バッチレベル、製品維持レベル、施設維持レベルに分類される。アウトプットの識別にあたっては、責任セグメントにおけるすべてのアウトプットを識別することが重要であり、さもないと識別されたアウトプットに過剰なコストが割り当てられることになる（SFFAS No. 4, par. 149）。

ABCを利用するメリットは、第1に、間接費の恣意的な配賦による原価計算の歪みを取り除くことであ

¹⁰⁾ 報告期間に対するコストの割り当てでもある（SFFAS No. 4, par. 120）。

¹¹⁾ 他の原価計算方法については、廣本（1997）などを参照のこと。また、基準書第4号では、ABCの説明にあたっての参考文献としてCooper et al.（1992）が取り上げられている。

る。ABCによって、正確な製品・サービスのコストを計算することができるため、戦略的な価格設定や利益計画に有用であるとされる。第2に、ABCによって、活動の効率性とコスト有効性を評価することができるようになる。ABCは活動による付加価値を算定することができるため、その大きさによってコスト低減の取り組みを評価することができる。ABCによって、ミッションの実現、サービスの提供、顧客ニーズの充足にとって真に必要な活動は何か、コスト低減と生産の改善のために活動をどのように修正すればよいか、製品・サービスに価値を付加していない活動は何かを明らかにすることができる。

6. 原価計算制度の実践

連邦政府では、第4節までに述べた制度的フレームワークのもとで、前節のような原価計算制度が実際に多くの省庁に何らかの形で導入されるようになってきた。米国会計検査院 (Government Accountability Office: GAO) では、各省庁での経営原価計算の実施状況について調査し、その報告書を公表している。以下では、2007年7月に公表された報告書 *Managerial Cost Accounting Practices: Implementation and Use Vary Widely across 10 Federal Agencies* にもとづいて、連邦政府での原価計算制度の実践について検討する。

6.1. 導入状況

GAOの調査は、連邦政府の10省庁を対象として行われた。10省庁とは、純コスト額の大きい順に、保健福祉省 (Department of Health and Human Service: HHS)、社会保障庁 (Social Security Administration: SSA)、退役軍人省 (Department of Veterans Affairs: VA)、農務省 (Department of Agriculture: USDA)、財務省 (Department of Treasury)、教育省 (Department of Education)、運輸省 (Department of Transportation: DOT)、労働省 (Department of Labor: DOL)、住宅都市開発省 (Department of Housing and Urban Development: HUD)、内務省 (Department of Interior: DOI) である。

10省庁のうち、組織全体に経営原価計算を導入しているのは内務省、社会保障庁、労働省、運輸省の4省庁のみであった (GAO, 2007, p. 11)。

内務省では、ABCという形で経営原価計算を導入している。内務省では、ABCによって、認可の発行、証拠の保持、家宅捜索などのコストを測定しようとしている。内務省の4つの戦略目標に関連して、約300の活動が識別されている。内務省では、経営原価計算と一般会計が有機的に結合しており、経営原価計算のための財務データは一般会計システムから抽出することができる。しかし、後述のように、内務省の一般会計システムはFFMIAの要件に準拠していないため、財務データの質に問題があった。内務省では、2006年4月から財務ビジネス管理モデルと呼ばれる新しい統合的財務管理システムを導入しつつあり、2011年度末までに導入が完了する予定である (GAO, 2007, pp. 11-12)。

社会保障庁の経営原価計算システムは、コスト分析システムと呼ばれ、1976年から導入されている古いシステムであるが、全国にネットワークの広がる支局からフルコストに関するデータを収集することができる。ただし、社会保障庁職員の退職給付費用のように、他の報告実体 (人事管理局) の負担するコストは除外されている。なお、コスト分析システムでは、給料、作業測定など複数の経営情報システムからデータを収集しなければならないという問題があるため、社会保障庁では2008年9月に新しい経営原価計算として経営原価分析システムの導入を予定している (GAO, 2007, p. 12)。

労働省では、2004年からの財務データ統合改善計画において、経営原価計算を緊急の経営課題とし、CFO

を中心に経営原価計算のシステムを構築してきた。そのシステムはコスト分析マネジャーと呼ばれ、コストをアウトプットに割り当てるだけでなく、そのコスト情報を省内のあらゆる管理者のパソコンに送ることができる（GAO, 2007, pp. 12-13）。

運輸省では、2003年11月からデルファイ（Delphi）と呼ばれる新しい統合財務管理システムが導入された。運輸省の12の事業局では、デルファイをシステム・コンポーネントとして、独自の経営原価計算を構築している。例えば、連邦航空局では、1996年の連邦航空局法によって財務状況を正確に測定・報告しなければならなくなったため、デルファイにリンクした独自の経営原価計算を導入している。その他の事業局でも、2007年度末までには経営原価計算が導入される予定である（GAO, 2007, p. 13）。

以上の4省庁以外では、まだ組織全体としての経営原価計算は導入されていない。農務省、保健福祉省、住宅都市開発省の3省庁は、今後財務管理システムの更新時に経営原価計算の導入を予定している。教育省、財務省、退役軍人省では、組織全体としての導入予定はないが、省庁内の複数の部局で独自の経営原価計算が導入されている。

6.2. データの信頼性の問題

第2節で述べたように、連邦政府の財務管理システム要件や会計基準には、FFMIAによってそれらに準拠することに法的な根拠が与えられている。しかし、2005年度の監査によれば、10省庁のうち8省庁はいずれかに準拠していないとされた。FFMIAの要求を完全に満たしているのは、社会保障庁と労働省だけであった（GAO, 2007, p. 17）。

財務管理システム要件については、10省庁のうち7省庁で、財務管理システムが統合されていない、調整手続きが不十分である、正確な財務情報が適時に報告されない、情報システムのセキュリティとコントロールが脆弱であるという問題を抱えていた。財務管理システムの統合やその調整を欠くと、異なるデータ・ソースからデータを収集しなければならないため、作業負担が重くなるとともにエラーの可能性も高まる。また、正確な財務情報が適時に報告されないと、データの修正などのために年度末の財務諸表作成時に集中的な作業負担が生じて、これもエラーを引き起こす原因になる。セキュリティの脆弱さについても同様である（GAO, 2007, p. 18）。

会計基準に準拠していないとされたのは10省庁のうち4省庁だけであったが、基準書第1号「資産・負債の会計」、第4号「経営原価計算」、第6号「不動産、工場、設備の会計」については特に多くの問題があったという（GAO, 2007, p. 18）。

また、財務管理システムや会計基準とは異なるが、各省庁の非財務データにも問題がある。非財務データは、コストの割り当ての基礎となるだけでなく、効率性を算定する基礎にもなるため、経営原価計算において財務データと同様に重要であるとされていた。不正確な非財務データによって効率性が歪められた例として、ある市の職業訓練プログラムにおいて、プログラムを受講した人数が過大に算定されていたために、受講者1人あたりのコストが過少表示されることがあったという（GAO, 2007, p. 20）。

6.3. コスト情報の利用

コスト情報が定期的に意思決定に利用されている、あるいは利用する予定であるのは、10省庁のうち内務省、社会保障庁、労働省の3省庁だけであった（GAO, 2007, p. 22）。

内務省では、前述のABCによって、省のトップマネジメントにとって関心のある活動のコスト情報が可視化されている。コスト情報は、例えば、エグゼクティブ・ダッシュボードと呼ばれる地区報告に利用

されている。また、業務プロセスの改善、資源配分の見直し、業績目標の作成支援にもコスト情報が利用されている。コスト情報は実績データだけでなく、予測活動量にもとづいて将来の資源ニーズを予測し、活動量の傾向分析を行うこともできる (GAO, 2007, p. 22)。

社会保障庁では、生産性の改善、管理費の配賦、多期間にわたる単位コストの算定、業務アウトプットの記録、業績測定、予算編成・執行の支援などにコスト情報が利用されている。また、社会保障庁は年金基金や個人からの収入記録の要求など、他の報告実体に対して対価支払を伴う支援サービスを提供しているが、そのフルコストの回収の促進にもコスト情報が利用される。また、社会保障庁の支局間での業務量の調整にも経営原価計算のデータが利用される (GAO, 2007, pp. 22-23)。

労働省では、経営原価計算を導入して間もないため、現在では意思決定に利用されていないが、プログラムコストの地域間比較、補助金管理活動のコスト比較、政策立案や法案作成のための管理費の算定、研修・採用プログラムの単位コスト、予算説明資料の作成などにコスト情報を利用する予定である。また、すでに労働省の一部の部局では、プログラム管理や資金配分のためにコスト情報を利用した事例もある (GAO, 2007, p. 23)。

その他の7省庁では、コスト情報は純コスト計算書をはじめとする外部財務報告に利用されるのが中心であって、意思決定のためにコスト情報を利用した事例は断片的にみられるにすぎない。ただし、組織全体で経営原価計算を導入していない省庁でも、財務省の製版印刷局と財務管理サービス、運輸省の連邦航空局、農務省の食品栄養サービスといった部局では、プログラム評価、予算編成、料金算定などの意思決定にコスト情報を定常的に利用していた (GAO, 2007, pp. 23-24)。

7. まとめ

連邦政府の原価計算は、1990年代から2000年代にかけて、法律、政策、会計基準によって重層的にその制度的フレームワークが形成されてきた。法律が会計基準への準拠に法的な根拠を与え、政策はその実施を継続的に動機づけるというように、それぞれが補完的に作用することによって原価計算制度が構築されてきたといえる。

そうした制度的フレームワークのもとに構築された原価計算制度は、財務管理システムや業績管理システムのなかに統合的に組み込まれている。連邦政府の原価計算制度を検討するにあたっては、単にどのようにコストを測定し、報告するのかということだけではなく、コストが統合的なシステムのなかでどのような役割を担うかを明らかにすることが重要である。原価計算制度は、内部利用者と外部利用者をつなぐ、財務報告とプログラム管理をつなぐ、あるいは業績管理や予算編成と財務報告をつなぐという統合システムの要の役割を果している。

しかし、連邦政府においては、原価計算制度が実践として十分に定着しているとはいえない。前節で検討した10省庁のうち組織全体に原価計算制度が導入されているのは4省庁、原価計算制度を意思決定に定常的に利用しているのは3省庁にとどまった。今後どのように原価計算制度の定着が図られていくのか。原価計算制度を導入している省庁は少なかったが、逆に考えれば、その省庁では原価計算制度の有用性が理解され、実際に意思決定にも利用されている。本稿では、制度的な要件や基準を中心に検討してきたが、それだけにとどまらず、今後は予算管理や業績管理との統合によって原価計算制度の活用の途を広げることによって、原価計算制度のいっそうの定着が図られるものと考えられる。

参考文献

- Gore, Al (1993), “From Red Tap to Result: Creating a Government That Works Better & Cost Less,” *Report to the National Performance Review*.
- Office of Federal Financial Management (2006), *Core Financial System Requirements*.
- Tierney, C. E., E. F. Kearney, R. Fernandez and J. W. Green (2007), *Federal Accounting Handbook*, 2nd Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- Government Accountability Office (2007), *Managerial Cost Accounting Practices: Implementation and Use Vary Widely across 10 Federal Agencies*, GAO-07-679.
- 廣本敏郎(1997)『原価計算論』中央経済社。
- 藤野雅史(2001)「アメリカ連邦政府におけるコスト情報とアカウントビリティー-FASAB による経営原価計算の取り組み」『会計検査研究』第23号, 71-83頁。
- 藤野雅史(2008)「業績管理と予算編成の統合プロセス—アメリカ連邦政府と州政府の取り組み—」『平成19年海外行政実態調査報告書』(会計検査院上席研究調査官)。