

SFAS No.2公開草案とその背景

——軍需企業規制としての側面——

中 村 恒 彦

1. はじめに

本稿の目的は、会計基準に対する経済的誘因以外の影響を考察することにある。既存の会計研究では、会計基準を分析・説明する場合、新古典派経済学や新制度派経済学などに立脚して経済的誘因を中心に分析することが多い。しかしながら、会計基準の変化は、経済的誘因以外の要因が作用したとも考えることができる。そこで、アメリカの財務会計基準書第2号公開草案(SFAS No.2公開草案)「研究開発費会計」を例にして、会計基準に対する経済的誘因以外の影響について分析する。これに伴い、本稿は、次の3つから構成する。

第1に、経済的誘因以外の要因としてイデオロギーを取り上げることである。ここで注意すべきことは、イデオロギー概念を中立的なコンテキストで使い、イデオロギーが世界観を理解するために作用していると考えることである。たとえば、新制度派経済学のNorth [1981]は、「世界観をえて意思決定を単純化するもの」としてイデオロギーを取り入れている。また、Bourguignon, Malleret and Nørreklit [2004]は、バランスド・スコアカードの研究において「社会秩序を維持するために役立つ信念や知識やアイデアを理解する」ものとして、イデオロギーを取り入れている。このような要因を会計基準の分析に適用した場合、イデオロギーは、経済的誘因以外の要因

として制度変化を生み出す力 (North [1990]) となる。

第2に、SFAS No.2公開草案を検討し、会計基準に対するイデオロギーの影響を検討する。SFAS No.2が既存研究で取り上げられる場合、その規制理由には、支出と便益の因果関係や研究開発費の資本化にともなう利益調整などが取り上げられる。しかし、SFAS No.2公開草案は、それだけではなく、当時の社会問題となりつつあった軍産複合体をどのようにみなすのかという認識 (イデオロギー) と関係していたのではないかと考えられる。

第3に、SFAS No.2公開草案がどのような影響を後に及ぼしたのかについて検討する。特に、SFAS No.2公開草案が研究開発費会計の制約条件になるということを示す。それは、過去がある種の制約となって影響を与えているという経路依存を明らかにすることになる。

このときに、イデオロギーが会計基準に与えた影響を見過ごすことができないということを明らかにするであろう。

2. 既存研究と本稿の位置づけ

研究開発費会計あるいはSFAS No.2が取り上げられる場合、既存研究は、規範研究・記述研究双方ともに、資本市場アプローチ¹⁾と契約理論アプローチ²⁾のどちらかの理論に立脚して考察されることが多い³⁾。資本市場アプ

1) 資本市場アプローチは、投資家の意思決定に有用な情報を提供し、効率的な資源配分を実現させようとする。その経済学的基礎とは、「新古典派ミクロ経済学の基礎をもち、個人の現在消費と将来消費から得られる効用を極大化するという命題から、個人のポートフォリオ行動の原理を解明し、そこからさらに株式市場の価格形成メカニズムを解明する (山地 [1994] 18頁)」というものである。

2) 契約理論アプローチは、企業と利害関係者とが契約で組織化されていると捉え、エイジェント・プリンシパル間の情報の非対称性を緩和するために会計報告を行おうとするのである。その経済学的基礎は、資本市場アプローチの基礎にある新古典派経済学ではなく新制度派経済学を基礎とするものである。

3) これらの代表的著作としてについては枚挙にいとまがないが、契約理論アプローチについては、Sunder [1997] (山地・鈴木・松本・梶原訳 [1998])、資本市場アプローチについては、山地・音川訳 [1999] (Brown [1994]) をあげることができる。また、須田 [2000] では、資本市場アプローチを意思決定支援機能として、契約理論アプローチを契約支援機能として記述している。

チの場合は、特に研究開発費と将来便益の因果関係を注視し、研究開発費の会計処理が投資家にとって有用かどうか議論される。契約理論アプローチの場合は、特に会計処理による利益調整を注視し、経営者が様々な理由で選択する理由が議論される。

双方のアプローチによる研究は枚挙に暇がないが、共通点は、あくまでも経済的誘因に注目して進められるという点である。資本市場アプローチにおいては、主に投資家の経済的誘因が吟味され、投資家が株式市場で取引するために有用な情報を生み出す会計基準が焦点となる⁴⁾。契約理論アプローチの場合においては、主に経営者の経済的誘因が吟味され、経営者が会計数値の経済的帰結を所与として会計基準をどのように判断するのが焦点となる⁵⁾。

上記の二つの理論からすれば、SFAS No.2の設定は、どのような理由が考えられるであろうか。紙面の関係上、ここでは詳細について議論しないが、資本市場アプローチからすれば、たとえば研究開発費と将来収益との関係が実証されていないので、研究開発費は即時全額費用化にされたといえる⁶⁾。また、契約理論アプローチからすれば、大企業の多くが税コストなどにより研究開発費を費用化していたことからその実務を追認したともいえる⁷⁾。このような見解が既存研究から導き出されている。

しかし、SFAS No.2は、既存研究の枠組みでは説明できないような点が

4) たとえば、Ben-Zion [1978]; Griliches [1981]; Hirschey and Weygandt [1985]; Bublitz and Ettredge [1989]; Shevlin [1991]; Sougiannis [1994]; Lev and Sougiannis [1996]; 徳賀 [2006]; 奥三野 [2006]; 伊藤 [2006] など。この研究では、株価と研究開発費との関係を調査する研究が多い。

5) たとえば、Dascher and Malcolm [1970]; Biedleman [1973]; Daley and Viegeland [1983]; Dukes, Dyckman and Elliott [1980]; Horwitz and Kolodny [1980, 1981]; 植野編 [1982]; Elliott, Richardson, Dyckman and Dukes [1984]; 小野 [1989]; Baber, Fairfield and Haggard [1991]; Shehata [1991]; 岡部 [1994a]; 岡部 [1994b]; 小嶋 [2005]; 沖原 [2005] など。この研究では、利益平準化仮説・財務制限条項仮説・負債比率仮説などに基づいて、研究開発費による会計的裁量行動や実体的裁量行動が検証されることになる。

6) FASB [1974]。

7) 小野 [1989]; 中村 [2005]。

ある。このひとつが研究開発費の資本化が社会的問題になったことである。ごく一部の大企業の中でも航空機会社（General Dynamic 社, McDonnell Douglass, Lockheed 社など）が航空機開発のために巨額の研究開発費を資本化して利益調整をおこなっていたことが明るみになったのである⁸⁾。利益調整自体は、契約理論アプローチの枠内ではあるが、それが社会的問題となって基準設定圧力が強まることは、単に経済的誘因だけでは説明しきれなくなる。なぜなら、その当時の一時的な力（情熱や熱情あるいは世論やイデオロギーなど）が基準設定に影響を与えるからである。

本研究では、SFAS No.2公開草案を取り上げて、上記の既存研究ではとりあげられていないイデオロギーの影響について考える。これによって、SFAS No.2の設定理由について新しい見解を提示したいと思う。

3. イデオロギー概念

中村 [2004; 2005] では、既存研究における行動仮説を検討し、North [1981; 1990] に基づいて会計学におけるイデオロギーの必要性を論じた。本稿では、さらにイデオロギー概念を精緻化するために、North [1981; 1990] だけではなく社会学・経済学・会計学のいくつかの文献を参考にイデオロギー概念について検討を加える。検討にあたっては、イデオロギーの歴史の変遷について触れてイデオロギーの否定的な意味合いを明らかにするとともに、中立的なイデオロギーについて考えることにしたい。そして、最終的に、North [1981; 1990] および Bourguignon, Malleret and Nórreklit [2004] にもとづき、イデオロギー概念を整理して会計学を用いる方法について考えることにしたい。

周知のとおり、イデオロギーという言葉は、フランスの哲学者 Antoine Destutt de Tracy によって作り出された⁹⁾。彼らは、『客観的な真理』と

8) 中村 [2002]。また、イギリス航空機会社の Rolls-Royce 社が1971年に倒産した際に研究開発費の資本化を利用して利益調整をしていたことも影響していると考えられる。

『正しい』思想」とを達成するために、観念を浄化する¹⁰⁾ イデオロギーという言葉を作り出したのである。しかし、「ナポレオンは、Tracy らをイデオログ（空論家）として非難し、現実世界（real process of life）に関連しないようなイデオロギー的な意味（connotations）を与える¹¹⁾」と述べた。こうしたイデオロギー批判は、Marx 主義によってさらに強化されることになり、イデオロギーに対する否定的な意味合いが強くなったのである。

しかしながら、知識社会学は、イデオロギーが「虚偽意識」ではなく、社会秩序を統合・維持しようするために必要な世界観を人に与えるものと考えようになった¹²⁾。すなわち、Mannheim は、イデオロギーは、「世界におけるわれわれの位置を、さらにはわれわれ自身にたいし、かつわれわれを指導する諸理念にたいするわれわれの関係を根本的に規定する¹³⁾」と述べる。

さらに、このような知識社会学のイデオロギー概念は、経済学や会計学にも影響を及ぼすようになる。たとえば、North [1981] は、「世界観をえて意思決定を単純化するもの」としてイデオロギーを捕らえ、また Bourguignon, Malleret and Nórreklit [2004] は、「イデオロギーによって、我々は、「社会秩序を維持するために役立つ信念や知識やアイデアを理解する」と述べた。以下、それぞれの詳細について述べていくことにする。

North [1981] は、経済史にみられる新古典派経済理論の合理計算からの逸脱を説明するためにイデオロギー理論が必要であると述べた。特に、彼は、フリーライダー問題を取り上げ、いつ人々がフリーライダーとして行動し、いつそうでないかを予測できるように理論を広げる必要があると述べた¹⁴⁾。そして、その鍵がイデオロギーであり、イデオロギーは、フリーライダー問

9) イデオロギーの歴史の変遷については、岡田訳 [1969] 251-258頁や樺俊訳 [1976] 21-56頁 Bourguignon, Malleret and Nórreklit [2004] pp.109-112などを参照せよ。

10) 岡田訳 [1969] 253頁。

11) Bourguignon, Malleret and Nórreklit [2004] 109頁。

12) Bourguignon, Malleret and Nórreklit [2004] p.110。

13) 樺訳 [1976] 13頁。

14) North [1981] p.46 (中島訳 [1989] 64頁)。

題を克服し、新古典派経済理論の合理計算とは反対の行動をとらせることにいたると述べる¹⁵⁾。そして、North [1981] は、次のようにさえ主張する。すなわち、

「イデオロギーについての、あるいはより一般的には知識社会学についての明示的な理論がなければ、現在資源配分や歴史的变化を説明する我々の能力には、大きな欠陥が存在することになる¹⁶⁾。」

このように、North は、歴史的变化等を説明するために、イデオロギーを導入するに至った。この際、イデオロギーは、なんらかの階級に限られているわけではなくて偏在しており、イデオロギーが「虚偽意識」ではないと主張する¹⁷⁾。なぜなら、「虚偽意識」は、「真実の意識」があることを暗に示しているが、そんなものは誰ももっていないからである¹⁸⁾。その上で、North [1981] は、次のようにイデオロギーの本質を指摘している¹⁹⁾。

1. イデオロギーは、諸個人がその環境と折り合いをつけ、「世界」を手に入れて意思決定過程を単純化するための節約手段である。
2. イデオロギーは、個人が抱く世界の公正についての道徳的倫理的判断と解きがたく絡み合っている。この状況は明らかに、様々な選択肢—競合的な諸合理化ないし諸イデオロギー—がありえうということを意味している。所得の「適切な」分配についての規範的な判断は、イデオロギーの重要な部分である。
3. 諸個人がそのイデオロギー上の考え方を変えるのは、経験がイデオロギーと不整合となるときである。基本的には、彼らはその経験によりうまく「適合」する新たな合理化を發展させようと試みる。

15) North [1981] p.53 (中島訳 [1989] 74頁).

16) North [1981] p.47 (中島訳 [1989] 66頁).

17) North [1981] p.49 (中島訳 [1989] 68頁).

18) North [1981] p.49 (中島訳 [1989] 68頁).

19) North [1981] p.49 (中島訳 [1989] 68-69頁).

さらに、彼は、イデオロギーが既存秩序の維持や打倒に当たって重要な役割を演じると述べる。すなわち、支配的なイデオロギーは、既存システムと両立する正義の心を抱かせてルールに従わせるようにために、対抗イデオロギーは、既存ルールの不公正を暴き、正義にかなったシステムに変えるように納得させる²⁰⁾。したがって、社会秩序に対して相反するイデオロギーが激しく衝突すると考えられるのである。以上のように、North [1981] は、イデオロギーの必要性を説き、North [1990] では、それらの見識をまとめ、制度変化の理論へと整理することになる。

このような研究が進む中で、会計学でも、North や Mannheim と同じようなイデオロギー概念を用いて会計現象を説明しようとする研究がある。すなわち、Bourguignon, Malleret and Nórreklit [2004] は、イデオロギーを、Marx 主義にみられるように虚偽意識としてみなすものをクリティカル・イデオロギー²¹⁾と呼び、社会秩序を統合・維持しようするための知識としてみなすものをニュートラル・イデオロギー²²⁾と呼んだ。Bourguignon, Malleret and Nórreklit [2004] は、ニュートラル・イデオロギーという視角から、アメリカのバランスド・スコアカードとフランスのタブロー・デ・ボードを比較する。その結果、バランスド・スコアカードがフランスにおいてあまり受け入れられない理由には、イデオロギーが背景にあると主張した。

彼らによれば、アメリカのイデオロギーは、「公正契約」を原則するものである²³⁾。すなわち、アメリカのイデオロギーは、みなが自由契約と一般に必要なとされる道徳のもとで行動するというものである。そうしたイデオロギーのもとでは、人々は、平等であると考えられ、経営デバイスは、ヒエラルキー

20) North [1981] p.54 (中島訳 [1989] 75-76頁)。

21) このイデオロギー概念によれば、イデオロギーは、支配階級が社会システムの合法化・再構成のためにつくりだす、虚偽意識 (false consciousness) として考えられる (Bourguignon, Malleret and Nórreklit [2004] p.109)。

22) このイデオロギー概念によれば、イデオロギーは、社会秩序を維持するために役立つ信念や知識やアイデアを我々に理解させる (Bourguignon, Malleret and Nórreklit [2004] p.109)。

23) Bourguignon, Malleret and Nórreklit [2004] p.129。

をつくり、人々を従わせしめ、妥当性を付与し、不確実性を削減する際に重要な役割を演じる。そうしたイデオロギーは、業績評価と報酬を連動させる、バランスド・スコアカードと適合すると述べる²⁴⁾。

これに対して、フランスのイデオロギーは、「名誉」を原則とするものである²⁵⁾。すなわち、みなが社会集団に所属し、特定の権利と義務が社会集団に課せられるというものである。そうしたイデオロギーのもとでは、社会的ヒエラルキー・人々の支配・妥当性・安定感は、教育や名誉の問題であって、経営デバイスの問題ではない。そうしたイデオロギーは、バランスド・スコアカードと比べて業績評価と報酬を連動させない、タブロー・デ・ボードと適合する²⁶⁾。

以上のような検討からわかるように、イデオロギー概念について、以下の見識が得られる。第一に、イデオロギーは、「虚偽意識」あるいは否定的な意味合いで用いられていないということである。第二に、イデオロギーは、人間の世界観を理解することに関連して用いられるようになってきたということである。もちろん、イデオロギー概念は、各分野で定義や方法などにおいて異なる。しかし、そうした差異を別にして、二つの論点を会計学に適用することは、会計学におけるイデオロギー概念を見直すためにも重要であると考えられる。

それでは、こうした考え方を翻って、会計学に適用すればどのようなのであろうか。その一例が津守 [2002] や山地 [1994] のような研究であると考えられる。すなわち、津守 [2002] は、会計を公開制度として捕らえた上で、財務諸表公開制度が「公開性に対する一般的な・伝統的な『心からの信仰』を利用しながら、かかる社会的コンテキストの一時的解決のための唯一一致しうる方策²⁷⁾」となると述べる。また、山地 [1994] は、会計を情報

24) Bourguignon, Malleret and Nørreklit [2004] p.122.

25) Bourguignon, Malleret and Nørreklit [2004] p.129.

26) Bourguignon, Malleret and Nørreklit [2004] p.125.

27) 津守 [2002] 13頁。

公開制度として捕らえた上で、「民主主義を基軸にして経営者側が一般大衆を抱きこむ、いわば宥和化的支持獲得機能である²⁸⁾」と述べる。さらに、山地 [2000] は、「社会的エリートの間主観的価値意識や中産階層の社会意識こそ、経済的利害と並行して、多岐性を包摂しつつもある幅をもった歴史的必然性を規定する大きな要因である²⁹⁾」と述べる。こうした研究は、現代社会の社会秩序を構成する民主主義というイデオロギーを前提とした上に、会計が位置づけられているといえることになる。

本研究では、以上のような研究を参考にしつつ、会計の変化をイデオロギーの側面から分析する。そうした研究の結果、イデオロギーが会計の変化に影響を及ぼしているのであれば、既存研究では考えてこられなかったような影響が会計の変化にもあると考えられる。我々は、そうした意外な影響をみいだし、会計にみられる経路依存³⁰⁾として考えることにしたい。

4. SFAS No.2公開草案

財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) は、1974年6月に研究開発費会計の公開草案 (FASB [1974a]) を提案することになる。当該草案は、Position Paper を反映した後、同年10月に財務会計基準書第2号 (Statement of Accounting Standards No.2: SFAS No.2) として発行されることになる。そこで、本章では、SFAS No.2公開草案とSFAS No.2の相違点について解説し、直接的な設定背景について検討することにしたい。

28) 山地 [1994] 389頁。

29) 山地 [2000] 104頁。山地 [2000] は、構造・制度的規定性を前提とするものの、それでもなお残る個人の主体性を「複数の個人の能動的主観性に共通する間主観性」として捕らえ、「理念」と規定すると述べている。

30) 経路依存とは、North [1990] において「小さな出来事や偶然的な事象の結果が解を決定し、それが支配的になると、人のある特定の経路に向かわせる (North [1990] p.94 (竹下訳 [1994] 124頁))」と定義される。我々は、経路依存を会計学に適用することを一貫したテーマとしており、本稿は、イデオロギーが会計の変化にもたらす影響を精密化するために、イデオロギー概念の精緻化をおこなうことにした。

SFAS No.2公開草案とSFAS No.2の大きな相違点の1つは、端的に述べれば、外部者負担の研究開発（「契約に基づいて企業外部者のために行う研究開発」）を含むかどうかという基準書の範囲にかかわる問題である。

いま少し具体的に述べれば、SFAS No.2公開草案は、「契約に基づいて企業外部者のために行う研究開発」を含む研究開発活動を規制範囲とし、研究開発費に対する一般管理費の配賦を規制するものであった。すなわち、一般管理費は、研究開発活動に対して明確に関連しなければ、研究開発費に配賦せずに即時費用化をすべきというものであった。一方で、SFAS No.2は、「契約に基づいて企業外部者のために行う研究開発」を基準書の範囲に含まず、自社負担の研究開発のみにしか規制していない。これに伴い、研究開発費に対する一般管理費の配賦規定も外部者負担の研究開発には適用されないことになった。

SFAS No.2公開草案によれば、次のように規定されることになる。まず、SFAS No.2公開草案は、研究開発を「企業外部者によって直接的に支払いを受ける研究開発」と「企業外部者によって直接支払いを受けない研究開発」に分離し、次のように定義している。

企業外部者によって直接的に支払いを受ける研究開発

「研究開発サービスを提供するという契約その他のもつで発生した費用³¹⁾」

企業外部者によって直接支払いを受けない研究開発

「支払いを受ける可能性のある間接費を含む、独立研究開発³²⁾」。

たとえば、「企業外部者によって直接的に支払いを受ける研究開発」とは、政府や他社が研究開発契約において、ある軍需品や特殊機械などの研究開発を企業に委託し、それらにかかわる費用を原則として支払う、コスト・プラ

31) FASB [1974a] Paragraph 10.

32) FASB [1974a] Paragraph 10.

ス契約のような研究開発が該当する。これに対して、「企業外部者によって直接支払いを受けない研究開発」とは、自社のために行う研究開発であり、研究開発資金をすべて自社で負担しなければならない。ただし、「企業外部者によって直接支払いを受けない研究開発」であっても、将来政府や他社がコストを負担する可能性を否定されるわけではない。

SFAS No.2公開草案は、以上のような分類を採用した上で、それぞれ次のように処理しなければならないと述べる。

企業外部者によって直接的に支払いを受けない研究開発の会計処理

「企業外部者によって直接的に支払いを受けない研究開発は、発生時点で全額費用化しなければならない³³⁾。」

企業外部者によって直接的に支払いを受ける研究開発の会計処理

「企業外部者によって直接的に支払いを受ける研究開発の将来便益は、契約その他の完遂のみに依存しており、その金額と時期を客観的に測定できる。したがって、研究開発活動の提供契約その他のもとで直接的に支払いを受ける研究開発は、発生時点で棚卸資産および受取勘定などの適当な科目に記帳しなければならない³⁴⁾。」

SFAS No.2公開草案は、以上のような分類と会計処理を採用したわけであるが、当該草案の争点のひとつは、研究開発費への一般管理費の配賦を制限したことにある。すなわち、以下の文言が基準書内に存在したことに起因する。

「研究開発費には、間接費の合理的な配賦額を含めなければならない。しかしながら、研究開発活動と明確に関連しない一般管理費は、研究開発費に含めてはならない³⁵⁾。」

33) FASB [1974a] Paragraph 13,

34) FASB [1974a] Paragraph 14.

この文言からわかるとおり、一般管理費は、研究開発活動と明確に関連しなければ配賦できないのである。さらに、公開草案は、研究開発活動と明確に関連しない一般管理費については、次のように処理しなければならないと述べる。

「審議会は、次のような結論を下す。一般管理費は、現在の会計実務同様に、（もし明確に関連しなければ）研究開発活動に配賦してはいけない。現在の会計実務では、研究開発活動に明確に関連しない一般管理費は、一般的に発生時点で費用として処理する³⁶⁾。」

一連の規定が意図するところは、「企業外部者によって直接的に支払いを受ける研究開発」は、資本化処理を認められるものの、研究開発費への一般管理費の配賦を制限するということである。では、このような当該規定について、SFAS No.2は、どのように処理したのであろうか。SFAS No.2は、当該規定の取り扱いとその理由を次のように示している。

「契約に基づいて、企業外部者のために行う研究開発活動に要する費用の会計は、一般契約に関する会計の一部にすぎないので、本基準書の範囲外とする。契約に基づいて支払いを受けることが明らかな間接費も、本基準書では除外する³⁷⁾。」

「公開草案は、研究開発の定義の中に、契約のもとで企業外部者に対して行った研究開発活動を含んでおり、企業外部者によって直接支払いを受けない研究開発を発生時点で費用化することを提案した。公開草案に対する回答の中には、次のような見解を表明するものがあつた。すなわち、契約

35) FASB [1974a] Paragraph 12 (e).

36) FASB [1974a] Paragraph 30.

37) FASB [1974d] Paragraph 2.

のもとで企業外部者のために行った研究開発活動に発生した費用は、研究開発費としてよりも一般的に契約のための財務会計基準に従って処理すべきであるという見解である。審議会は、この見解に賛同してパラグラフ 2 に反映した³⁸⁾。」

以上のように、「企業外部者によって直接的に支払いを受ける研究開発」は、SFAS No.2の範囲から削除されることになったのである。では、当該規定がなぜ削除される必要性があったのか。この理由について、もう少しSFAS No.2の Position Paper から検討を加えることができる。当該問題については、Position Paper が軍需企業や政府・政府監督機関から寄せられていた。ここで問題視されたのは、一般管理費を研究開発費への配賦することであった。なぜなら、政府と企業の研究開発契約（コスト・プラス契約）では、一般管理費が契約価格の許容原価として配賦され、全額弁済されることが認められていたからである。

軍需企業15社³⁹⁾や原価計算基準審議会（CASB）の主張は、当該規定に反発し、一般管理費を研究開発費に配賦することを求めるものであった。特に、RCA 社の Position Paper によれば、政府側には、公開草案の規定が年間14億ドル（推定平均一般管理費率14%を推定研究開発契約100億ドルに乗じた結果）の節約を可能にするので、一般管理費の除外を歓迎する者もいることを指摘している⁴⁰⁾。

これに対して、政府監督機関⁴¹⁾は、当該規定に賛成あるいは明確な意図を

38) FASB [1974d] Paragraph 29.

39) Rockwell International 社, Rosemount 社, Lockheed 社, National Electrical Manufacturers Associations, AT&T 社, Avco 社, Texas Instruments 社, RCA 社, Council of Defense and Industry Association, Honeywell 社, TRW 社, General Dynamics 社, Martin Marietta 社, Rohr Industries 社, Westinghouse Electric 社。

40) FASB [1974e] p.324.

41) Defense Contract Audit Agency, Civil Aeronautics Board, United States General Accounting Office, U.S. Department of Defense, Federal Government Accountants Association Financial Management Standards Board.

示さずに、研究開発契約への配賦方法を明確にすべきと示唆するものであった。特に賛成であったものの中には、次のようなものもあった。Honorable William Proximire 上院議員は、「当該規定 (Paragraph 12) は、研究開発活動の原価要素に首尾一貫しており、明らかに一般管理費の除外を拡大させる」と述べ、公開草案が最終基準まで維持されるべきと主張している⁴²⁾。

また、Position Paper の中には、公開草案が最終基準として採用された場合の経済的帰結を指摘するものがあった。それによれば、政府が研究開発契約における一般管理費の支払いを一部停止するか、あるいは政府が SFAS No.2を一般管理費会計に適用しないことを容認するかのどちらかであるということであった⁴³⁾。

当該規定が争点となる理由は、次章で検討するが、当時の関心事であった、軍需企業への規制という側面を拭えないでないであろう。すなわち、コスト・オーバーランの問題である。これは、1968年に顕在化しはじめる⁴⁴⁾が、軍需企業が政府と安価な契約を結んでおいて、コストが補償されていることをよいことに原価を後に吊り上げてしてしまう問題である。また、独立研究開発費 (independent R&D) と呼ばれる契約外研究開発費は、政府契約以外に流用されているとの疑いもあった⁴⁵⁾。

そこで、研究開発費への一般管理費の配賦を制限すれば、一般管理費が研究開発費に配賦されずに即時費用化されるので、政府は、契約にもとづいて

42) FASB [1974e] p.146.

43) FASB [1974e] p.473.

44) 具体的には、1968年に明らかになった「C-5 A スキャンダル」から始まる。「C-5 A スキャンダル」とは、1968年11月に議会で Proximire 上院議員が C-5 A の価格が不当に高くつりあげられるという「コスト・オーバーラン (cost overrun)」の問題が告発したことに始まる。その結果、軍需産業と軍部との癒着が暴露され、大きな政治問題に発展した (小原編 [1971] 20-21頁, 柳田邦男「黒き怪鳥・ロッキードの失速」文芸春秋 昭和52年4月特別号)。そのため、政府は1969年11月に C-5 A の注文を当初の115機から81機へと削減すると発表した。Lockheed社はこの契約から2億4700万ドルの損失が生じた。

45) Forbes Magazine [1970] p.200によれば、「政府は、現在、軍需企業に対して14億ドルの契約外『独立研究開発 (independent R&D)』のおよそ半分を支払っている」という記事がある。

軍需企業へと支払う金額を減少させるとともに、軍需企業の不当な吊り上げを制限することができる。

このように、SFAS No.2公開草案は、軍需契約への規制という領域に踏み込むものであった。もちろん、経済的誘因から考えれば、軍需企業は、契約により支払われる資金が減少し、政府は、契約により支払う資金が減少するわけである。しかし、当該問題が当該時代に表面化するのには、イデオロギーの役割があったからこそである。すなわち、軍需企業への規制へと踏み込んだのは、経済的誘因よりもイデオロギーな要素が大きく、それが公開草案に大きく反映されたのではないかと推測される。そこで、次章では、SFAS No.2公開草案の背景にあるイデオロギーについて検討することにした。

5. SFAS No.2公開草案とイデオロギー変化

上記の分析から、SFAS No.2公開草案には、軍需企業を中心とする反対があり、「企業外部者によって直接的に支払いを受ける研究開発」を除外することになった。では、SFAS No.2公開草案がなぜ設定される必要があったのか。ひとつには、研究開発費の資本化問題がある。これについては、中村 [2002] で考察しているので、それ以外のイデオロギー的な要因について考察したいと思う。

上記で考察してきたように、研究開発費会計では、軍産複合体⁴⁶⁾をめぐるイデオロギー的な認識があるのではないかと推測される。実際、1968年のベトナム戦争政策の転換以降、軍産複合体に対する見方が大きく変化しており、軍産複合体を取り巻くイデオロギーと会計問題の関連性を調べるのが有用ではないかと考える。特に、ベトナム戦争以前には、軍産複合体は、その批判があったとしても社会問題として捉えられることなく擁護されていた。し

46) 軍産複合体という言葉自体は、Eisenhower 大統領が1961年1月17日に告別演説の中で「大規模な軍事組織と巨大な軍需産業との結合」として警告を喚起したものであったが、Kennedy 大統領が Eisenhower 政権下における「ミサイル・ギャップ」を批判して当選したこともあって大きく注目されることはなかった（有賀ほか [1993] 388頁）。

かし、ベトナム戦争以降、コスト・オーバーランなどの問題が議会で取り上げられるなどの強い批判にさらされることになった。このイデオロギー変化がSFAS No.2公開草案にも影響しているのではないかと考えられる。

実際、1970年のForbes誌は、「失われた側面 (Missing Dimension)」と題して、研究開発費の総額が開示されていない問題を取り上げる中で、次のように軍需契約の問題を取り上げている。

「一部の国防契約者は、企業拠出の研究開発費額の開示を拒んでいる。これは、驚くべきことではない。企業は、政府が支払うべき研究開発の範囲を国防省と奮闘しているからである。政府は、現在軍需企業との契約外の研究開発費、すなわち「独立研究開発費」14億ドルの半分をおおよそ支払っている。しかし、国会議員の一部は、資金が非政府プロジェクトに流用されているのではないかと疑っている。最近本誌で紹介したように、上院議員 William Proxmire は、当該研究開発費の政府割当額を大きく削減しようとしている⁴⁷⁾。」

このように、軍需契約の問題がベトナム戦争以後に社会問題となると同時に、研究開発費会計の問題としても考えられていたのではないだろうか。そこで、本章では、軍産複合体をめぐるイデオロギーの変化（擁護イデオロギーと批判イデオロギー）を考え、SFAS No.2設定過程と結びつけることにしたい。

まず、ベトナム戦争以前における軍産複合体の擁護イデオロギーについてから明らかにしよう。擁護イデオロギーは、冷戦体制の始まりとともにその地位を確固たるものにしていくようにおもわれる。周知のとおり、Truman 大統領は、1947年3月12日にギリシャとトルコに対する4億ドルの軍事・経済援助と軍事要員派遣の権限を議会に求めた際、次のような Truman Doctrine を宣言する。

47) Forbes [1970] Vol.105, No.10 (May 15), p.200.

「世界の歴史は現在の瞬間において、…中略…二つの生活様式のうちのいずれか一方を選ぶことを要求しているのである。…中略…第一の生活様式は、多数者の意志に基礎を置き、自由な諸制度、代議政体、自由選挙、個人の自由の保障、言論と宗教の自由、そして政治的圧制からの自由によって特徴づけられるものである。

第二の生活様式は、多数者を力によって強制している少数者の意志に基礎を置いている。それは、恐怖と圧制、統制された出版と放送、しくまれた選挙、そして個人の自由を圧迫によって成り立つものである。

私は、武装した少人派や外部の圧力による征服の試みに抵抗している自由な諸国民を援助することこそ合衆国の政策でなければならないと信じる⁴⁸⁾。」

このように、Truman 大統領は、「自由主義」と「全体主義」のイデオロギーの対立を提示し、冷戦体制をアメリカ国民に認識させたのである⁴⁹⁾。こうした認識は、アメリカがいまなお戦時中であり、軍事費の拡張が必要であることを示すことになった。このとき、軍産複合体が進めた政策について、次のように概括されている。

「アメリカの拡大主義の目的が、自由の観念とがむすびつけられ、そして前者がはやかさされ、後者が強調されたことが、アメリカ政策の輝かしい功績であった⁵⁰⁾。」

「アメリカ人は、共産主義の拡大についてたいして多くの注意を払った。そして、かれらは、その過程で、世界の大部分にわたるアメリカの影響力や存在の拡大について無視する傾向があった⁵¹⁾。」

48) 中屋監訳 [1966] 275-276頁。強調部は、筆者による。

49) 林訳 [1991] 175頁。Dallek [1983] (林訳 [1991]) によれば。歴史家は、概して Truman Doctrine を国民にショックを与えるあるいは戦争がおわっていない認識を国民に持たせるものとして解釈してきた。しかし、彼らによれば、Truman Doctrine は、国内のムードや一般的な態度の表れであったと述べている。

50) 小原訳 [1971] 36頁。

以上の概括は、冷戦体制が「拡大主義」と「自由主義」とを結びつけるとともに、「拡大主義」をぼやかし「自由主義」を強調することになったのである⁵²⁾。このような認識が軍事費拡張を正当化していったと考えられる。

また、Galbraith（小原訳 [1970]）によれば、40年代後半から60年代前半にかけての軍産複合体に次のように大きな力が与えられたと述べている。軍部は、冷戦体制に基づく軍部の力とその兵器調達に役立つ信念をもっており⁵³⁾、さらにアメリカ人は、「共産圏は、地球のあらゆる部分にたいして権利を主張している統一的な最高権者とみな⁵⁴⁾」していた。その結果、「軍部とその産業界の同盟者は、ソビエトの技術的な創意に対抗するために、いままでになかったほどの権威—第二次世界大戦中と同じくらいの権威—を与えられた⁵⁵⁾」のである。

しかしながら、以上のような冷戦体制に基づく擁護イデオロギーだけが軍事費の拡張に正当性をもたせるものではなかった。DeGrasse [1983]（藤岡訳 [1987]）によれば、軍事支出の拡張は、Keynes 主義政策によって支えられていたと述べる。DeGrasse [1983]（藤岡訳 [1987]）の主張は、次のとおりである。第二次世界大戦以前、軍事支出は、経済成長の障害となり、戦時下でのみ許されるものだと考えられていた⁵⁶⁾。ところが、第二次世界大戦中の兵器生産が大恐慌から合衆国から救い出し、2ケタの失業を解決することになった⁵⁷⁾。この結果、軍事支出が経済に良い影響をもたらすという主

51) 小原訳 [1971] 36頁 (quoted in Dr. Herbert J. S., "The Use of American Power in the Post-Colonial World" Massachusetts Review, Vol.9, No.4)。

52) Truman Doctrine 同様に、冷戦体制下のイデオロギーを表現するものには、多く存在するが、Galbraith [1969]（小原訳 [1970] 82-88頁）に支配されている思想が列挙されているので、参照せよ。

53) Galbraith は、軍部の力とその兵器調達に役立つ信念を3つあげている。一つ目は、ソビエト連邦との兵器競争をつづける危険がずっと小さいという信念がある。二つ目は、共産主義との闘争は、人類の最後の闘争であるという信念である。三つ目は、国家的な利益が全体であって、人間の利益はたいして重要でない信念である（小原訳 [1970] 20-21頁）。

54) 小原訳 [1970] 41頁。

55) 小原訳 [1970] 41-42頁。

56) 藤岡訳 [1987] 2頁。

張は、Keynes 経済学によって理論的な基礎を与えられるばかりでなく、第二次世界大戦を通じて実証されることになったのである。

以上のように、軍事費の拡張を支える議論は、1950年代以降の軍事支出の巨額恒常化⁵⁸⁾を生じさせることになり、1970年頃⁵⁹⁾まで続くことになる。もちろん、Eisenhower 大統領のように、財政赤字をもたらすような軍事費の拡張を正当化しえないという議論も存在したが、Keynes 経済学者たちは、ソ連の脅威と対抗するために不可欠であり、軍事支出の経済的便益を主張することになった⁶⁰⁾。

こうした軍事費の拡張は、軍産複合体というイデオロギーの成立要件になる。軍産複合体とは、巨額の軍事支出を通じて軍部と民間企業の取引関係に出現した特殊な関係をいう。その特殊な関係とは、次のように記述できる。

「軍産複合体というのは軍需物資をつくる組織と軍の上級将官と連邦政府の立法部門および行政部門の構成員たちのあいだの、ゆるやかで非公式な結合関係を意味する。そして、これらのグループのすべては軍需品の売り買いという市場関係によって結合され、米国軍部と米国政治のなかでの役割を維持し、拡大することが重要だとする共通のイデオロギーをもっている⁶¹⁾。」

57) 藤岡訳 [1987] 2頁。連邦政府の財政支出は、1939年89億ドルであったが、1941年には205億ドル、1942年には516億ドル、1943年には851億ドル、1944年には955億ドルまでに膨れ上がる。これにともなって、失業率は、1939年の17.2%から1944年の1.2%まで下がる(岡田 [2000] 254頁)。

58) アメリカの国防費は、1950年の朝鮮戦争を契機として膨張し始める。1950年には130億ドルであったが、1953年には500億ドルに達した。50年代前半の国民総生産(GNP)に占める国防費の比率は、10%以上にのぼる。この比率は以後10%を割り込むことになるが、1970年初頭まで7%以上の国防費が支出され、毎年増額され続ける(U.S. Bureau of the Census [1966 p.252; 1980 p.366])。ただし、1965年は減少している。

59) 1970年以後、国民総生産(GNP)に占める国防支出は減少し始める。その値は次の通りである。70年8.2%、71年7.4%、72年6.9%、73年6.0%、74年5.7%、75年5.9%(U.S. Census Bureau [1980] p.314)。

60) 藤岡訳 [1987] 3頁。

61) 高木訳 [1972] 23頁。

軍産複合体の特徴は、単なる政府と企業との契約関係だけを意味するだけではなく、官僚・軍部・軍需産業の結合関係の拡大を主張する「政治・経済体制」というところに大きな特徴がある⁶²⁾。また、Eisenhower 政権が核兵器とその運搬手段においてソ連に対する優位性を確保する政策は、原子力・航空機・ミサイル・電子などの特定産業の肥大化を生むとともに、それらの産業が技術研究に必要な技術研究に必要な費用を連邦政府に依存するという性質を生じさせることになった⁶³⁾。さらには、こうした特殊産業がアメリカの南部や西部などの「サンベルト地帯」に配置され、軍事支出がこうした地域の工業化と人口集中に寄与したということもある⁶⁴⁾。それゆえ、軍事支出の増減は、「サンベルト地帯」の雇用問題にも直結することになったので⁶⁵⁾、多くの国会議員が選挙区の経済を支えるために連邦政府の支出の恩恵に預かっていたと考えられる⁶⁶⁾。

さらに重要なことは、Patterson [1996] が詳細な歴史叙述を用いて述べるように、多くのアメリカ人が1950年代から1960年代にかけてアメリカの能力に大きく期待していたこと (Grand Expectation) にも関連することにな

62) Lens [1970] によれば、軍産複合体は、つぎのような人たちが土台にあると述べる。議会内の軍産派・大契約企業・アメリカ兵器協会などのような軍部と産業界の橋渡し団体・シンクタンク・民間の調査および教育団体・AFL-CIO の指導部・学会の一部などをあげている (小原訳 [1971] 55頁)。また、Galbraith [1969] によれば、軍部の力を構成するのは、四つの軍隊・軍需契約者・民間会社の軍需部・労働組合・情報機関・国防目的の組織体の科学者・議会などをあげている (小原訳 [1970] 26頁)。

63) 有賀ほか [1993] 372頁。

64) 有賀ほか [1993] 372頁。

65) たとえば、Lockheed 社は、C-5A を受注できなければ、ジョージア州のマリエッタ工場を閉鎖せざるをえない状況にあった。そのため、マリエッタ市長は、1万人の失業を回避するために、ジョージア州のラッセル上院議員にC-5A のLockheed 社への受注を嘆願した。ラッセル議員は、ジョンソン大統領にマリエッタ工場の危機を訴えることになる。このように、地域が軍需契約によって失業問題を抱える結果となり、軍産複合体は、地理的問題をはらんでいた (柳田邦男「黒き怪鳥・ロッキードの失速」文芸春秋 昭和52年4月特別号 156頁)。また、Galbraith [1969] によれば、1967年には、50州のうちカルフォルニア州・ニューヨーク州・テキサス州が軍需契約の1/3を占め、10州が2/3を占めている (小原訳 [1970] 67頁)。

66) 小原訳 [1971] 62頁。

る。すなわち、「ゆたかな社会」の到来あるいは「完全雇用と好況の繁栄」の結果として、アメリカ人の多くは、連邦政府やアメリカの経済を大きく信頼することになった。こうした楽観主義は、Bell [1960] の『イデオロギーの終焉』にみられるような「福祉国家主義イデオロギー」としてあらわれ、国家権力に対するイノセントな信頼としてみなすことができるであろう⁶⁷⁾。このような社会状況の中では、たとえ Eisenhower 大統領が1952年の告別演説において軍産複合体の脅威を指摘しても、社会問題へとならなかった。

ところが、こうした一連のイデオロギーに陰りが見え始める転機が訪れる。これが1968年以降に生じるベトナム戦争の結果であり、軍産複合体の擁護イデオロギーが弱体化し、批判イデオロギーが強大化してくるという変化がみられるのである。このイデオロギー変化は、大衆とアメリカ指導者たちとの「信頼性のギャップ」を拡大し、アメリカ人の多くが連邦政府やアメリカの経済への信頼を失うことにも関連していると考えられる。たとえば、Lens [1970] (小原 [1971] 訳) は、『軍産複合体制』の冒頭で次のように述べている。

「ベトナム戦争のひとつの有益な結果は、軍部の批判の好餌にしたということであるかもしれない。この戦争が『勝てそうもない』とわかるまでは、ペンタゴンは背中に光背を背負っていた。兵器、戦略、予算などに対するペンタゴンの発言は神聖で犯すことができなかった。物資調達の高学数学ということになると、ペンタゴンの判断はシナイ山からの託宣のようにうけとられ、そして国民は、恐れかきこんで、ひとつの兵器体系から、他の体系へ、ひとつの膨大予算から、他の予算へとペンタゴンのいいなり放題になった⁶⁸⁾。」

やや誇張された表現ではあるが、ベトナム戦争の結果は、軍産複合体を批判しがたい存在から批判的へと変化させたことは否めないであろう。具体

67) 岡田訳 [1969] 306頁。

68) 小原訳 [1971] 1頁。

的には、ウィスコンシン州の上院議員 William Proxmire と政府経費節約小委員会は、1968年末から C 5 A スキャンダルをはじめとする「過大な経費、軍事予算の水増し、汚職的な行動など」を摘発しはじめたのである⁶⁹⁾。これを契機として、軍産複合体に対する批判が噴出していくことになる。

こうした批判イデオロギーの特徴は、Eisenhower 大統領の告別演説のように、軍産複合体の拡大主義を自由主義や民主主義の手続きへの脅威とみなすことである。すなわち、Eisenhower 大統領は、次のように述べる。

「巨大な軍事機構と大きな兵器産業のこうした結びつきは、アメリカにとって新しい経験である。その絶対的な影響力—経済的、政治的、さらには精神的影響—は、あらゆる都市、あらゆる州議会、連邦政府のあらゆる機関で感じられる。…中略…政治を進めるにあたってわれわれは、軍産複合体が自ら求めてであれ、そうでないであれ、不当な影響力を手に入れることがないよう厳戒しなければならない。権力があやまった場所に置かれ、恐るべき形で高まってゆく危険性は現在にあるし、今後とも根強く存在し続けるであろう。

われわれは、この結びつきの圧力のためにわれわれの自由や民主的手続きが危険にさらされるのを決して許してはならない⁷⁰⁾。」

また、Lens [1970] のように、軍産複合体の拡大主義は、帝国主義あるいは軍国主義であり、地球全体の経済的・政治的支配を目指していると主張されている。すなわち、Lens は、次のように述べる。

「今日は、アメリカ自体が、傲慢な軍産複合体によって支配されている。それは、かつて日本が知っていたものよりもずっと強力なものであり、ずっと野心的なものである。アメリカの軍国主義者は、まさに地球全体の経済的・政治的支配を目指している。かれらは、その目標を覆い隠すために、『国防』『安全保障』共産主

69) 小原訳 [1971] 4頁。

70) 沖・佐々木・渡辺 [1968] 538-539頁。強調部は、筆者による。

義を『封じこめる』必要性などについて語っている。しかし、それは、帝国主義的で一そして反革命的な一対外政策をカムフラージュするための単なる言葉の綾でしかない⁷¹⁾」

ここからわかるように、擁護イデオロギーは、拡大主義を自由主義や民主主義と結びつけたのに対して、批判イデオロギーは、拡大主義を自由主義や民主主義への脅威としてみなすところに大きな違いがある。

また、批判イデオロギーは、軍部の力をいっそう効率的にし、軍部の力を制御することを目標としている⁷²⁾。すなわち、過当利潤、貧弱な技術的な業績、えこひいき、遅延その他の軍部の力の弊害を探し出し、軍部の力やその力が依存している支出を問題にするということであった⁷³⁾。この結果、Proximire 上院議員と政府経費節約小委員会などのように、軍部と産業の契約を見直し、研究開発費会計においてもその観点から Position Paper のコメントが提示されたのであろうと考えられる。

さらに、軍産複合体の批判イデオロギーは、擁護イデオロギーの Keynes 主義のように、ベトナム戦争以後の経済的理由もある。すなわち、ベトナム戦争の出費による財政赤字が1970年代はじめまでにインフレーションや不安定経済をもたらしたのである⁷⁴⁾。これを抑制するために、軍事支出を削減せざるえなくなったのである。

では、このような二つのイデオロギーは、どのように SFAS No.2 の設定と関係しているのであろうか。この点を考察して、本稿の結論に代えたいと思う。

71) 小原訳 [1971] i 頁。

72) 小原訳 [1970] 70頁。

73) 小原訳 [1970] 70頁。

74) Patterson [1996] p.597.

6. おわりに 一軍需企業規制のための公開草案一

当時の軍需契約を経済学的にみた場合、Williamson [1967] は、コスト・プラス・固定手数料 (Cost-Plus-Fixed-Fee: CPFF) 契約を例にして、「契約者の将来能力を改善しようとする支出を拡大するインセンティブと、営業コストの削減を達成しようとするために、日々の負担となるプレッシャーを緩和するインセンティブがある⁷⁵⁾」と指摘していた。前者は、既存能力を中心として契約協議が行われるために、軍需契約を利用して将来必要な投資支出を拡大させるということである。後者は、利益が固定化されるために、原価を抑えようとする努力を怠りがちになるということである。

このようなインセンティブは、ベトナム戦争以前には擁護イデオロギーの観点から黙認されていたが、ベトナム戦争以後には批判イデオロギーの観点から問題視されることになる。このイデオロギー変化こそが SFAS No.2 公開草案において軍需契約を規制範囲としようとしたのであろう。それが外部者負担の研究開発規定や不明確な一般管理費を研究開発費契約に配賦させないという規定に現われていると考えられる。Proximire 上院議員のコメントから明らかにされているように、SFAS No.2 公開草案研究開発費会計の規制を通じて軍需契約を明確な形で公開させることにあったのかもしれない。したがって、SFAS No.2 公開草案は、批判イデオロギーの台頭の中で、当時は不明瞭な政府と軍需企業の間接関係を研究開発費会計の設定によって切り込むものではなかったのではないだろうか。

しかし、SFAS No.2 は、公開草案における軍需契約関係の規定を削除してしまった。ここには明らかな経済的誘因をみることができる。すなわち、軍需企業が Position Paper で明らかにしたように、14億ドルの軍事支出の削減ということであろう。しかし、この前提には、軍産複合体の擁護イデオロギーの存在を無視することはできない。すなわち、当時いまだ冷戦体制は

75) Williamson [1967] p.225.

継続しており、ベトナム戦争で批判されたからとはいえそれらを容易に削減できない理由が存在する。本稿では、それらの理由を具体的に示すことができなかった。これは、本論文の課題である。

以上のように、当時のイデオロギー変化が会計基準に対して影響を与えていたのではないかという端緒を研究開発費会計にみることができたのではないだろうか。SFAS No.2公開草案は、当時のイデオロギー変化を受けて「軍需企業規制」を意識してつくられた。実際にはそうした規定は採用されなかったが、他国の研究開発費会計も外部者負担の研究開発をその範囲を除外することになる⁷⁶⁾。したがって、会計基準の分析にはイデオロギー的な要素も加味して検討しなければ精緻な検討はできないのではないだろうか。

参考文献

- Ben-Zion, U., [1978], "The Investment Aspect of Nonproduction Expenditures: An Empirical Test," *Journal of Economics and Business*, Vol.30, No.3, pp.224-229.
- Beidleman, C. R., [1973], "Income Smoothing: The Role of management," *The Accounting Review* Vol.48, No.4, pp.653-667.
- Bierman, H. Jr. and R. E. Dukes, [1975], "Accounting for Research and Development Costs," *The Journal of Accountancy*, Vol.139, No.4, pp.48-55.
- Bourguignon A., A. Malleret and H. Nørreklit, [2004], "The American Balanced Scorecard Versus the French Tableau De Bord: Ideological Dimension," *Management Accounting Research* Vol.15, No2, pp.107-134.
- Bublitz, B. and M. Ettredge, [1989], "The Information in Discretion Outlays: Advertising and Research and Development," *The Accounting Review*, Vol.64, No.1, pp.108-124.
- Baber, W. R., P. M. Fairfield and J. A. Haggard, [1991], "The Effect of Concern about Reported Income on Discretionary Spending Decision: The Case of Research and Development," *The Accounting Review*, Vol.66, No.4, pp.818-829.
- Daley, L. A. and R. L. Viegeland, [1983], "Effect of Debt Covenants and Political Cost on the Choice of Accounting Methods," *Journal of Accounting and Economics*,

76) 例えば英国のSSAP13も契約のための会計を除外しており、SFAS No.2の設定以後外部者負担の研究開発を除外する基準が多い。

Vol.5, pp.195-211.

- Dascher, P. E., and R. E. Malcom, [1970], "A Note on Income Smoothing in the Chemical Industry," *Journal of Accounting Research*, Vol.8, No.2, pp.253-259.
- Dukes, R. E., [1974], *Market Evaluation of Accounting Information: A Cross Sectional Test of Investor Response to Expensing Research and Development Expenditures*, Unpublished Ph.D. Dissertation, Stanford University.
- Dukes, R. E., T. R. Dyckman and J. A. Elliott, [1980], "Accounting for Research and Development Costs: Impact on Research and Development Expenditures," *Journal of Accounting Research*, Vol.18, Supplement, pp.1-26.
- Elliott, J. A., G. Richardson, T. R. Dyckman and R. E. Dukes, [1984], "The Impact of SFAS No.2 on Firm Expenditures on Research and Development: Replications and Extensions," *Journal of Accounting Research*, Vol.22, No.1, pp.85-102.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), [1974a], *Exposure Draft; Proposed Statement of Financial Accounting Standards* "Accounting for Research and Development Costs."
- , [1974b], *Public Record*, Vol.1, Discussion Memorandum on Accounting for Research & Development & Similar Costs-dated December 28, 1973, Part 1 Position papers submitted in respect of Discussion Memorandum.
- , [1974c], *Public Record*, Vol.1, Discussion Memorandum on Accounting for Research & Development & Similar Costs, Part 2 Transcript of public hearing-held March 15, 1974.
- , [1974d], *Statement of Financial Accounting Standards No.2*, "Accounting for Research and Development Costs."
- , [1974e], *Public Record*, Vol.11 Statement No.2.
- Gellein, O. S. and M. S. Newman, [1973], *Accounting for Research and Development Expenditures*, An Accounting Research Study No.14, American Institute of Certified Public Accountants, Inc.
- Griliches, Z., [1981], "Market Value, R&D, and Patents," *Economic Letter* 7 pp.183-87 (Reprint in Griliches Z., eds., [1984], *NBER Conference Report: R&D, Patents and Productivity*, pp.249-252, The University of Chicago Press).
- Hirschey, M. and J. Weygandt, [1985], "Amortization Policy for Advertising and Development Expenditures," *Journal of Accounting Research*, Vol.23, No.1, pp.326-335.

- Horwitz, B. N. and R. Kolodny, [1980], "The Economic Effect of Involuntary Uniformity in the Financial Reporting of R&D Expenditures," *Journal of Accounting Research*, Vol.18, Supplement, pp.38-74.
- , [1981], "The FASB, the SEC and R&D," *The Bell Journal of Economics*, Vol.12, No.1, pp. 249-262.
- Lev, B. and T. Sougiannis, [1996], "The Capitalization, Amortization and Value-relevance of R&D," *Journal of Accounting & Economics*, Vol.21, No.1, pp.107-138.
- North, D. C., [1981], *Structure and Change in Economic History*, W. W. Norton & Company, Inc (中島正人訳, [1988], 『文明史の経済学』春秋社).
- , [1990], *Institutions, Institutional Change and Economics Performance*, Cambridge University Press (竹下公視訳, [1994], 『制度・制度変化・経済成果』晃洋書房).
- Patterson, J. T., [1996], *Grand Expectations*, Oxford University Press.
- Shehata, M., [1991], "Self-Selection Bias and the Economic Consequences of Accounting Regulation: An Application of Two-Stage Switching Regression to SFAS No.2," *The Accounting Review*, Vol.66, No.4, pp.768-787.
- Shevlin, T., [1991], "The Valuation of R&D Firms with R&D Limited Partnerships," *The Accounting Review*, Vol.66, No.1, pp.1-21.
- Sougiannis, T., [1994], "The Accounting Based Valuation of Corporate R&D," *The Accounting Review*, Vol.69, No.1, pp.44-68.
- Sunder, S., [1997], *Theory of Accounting and Control*, South Western College Publishing (山地秀俊・鈴木一水・松本祥尚・梶原晃訳, [1998], 『会計とコントロールの理論』頸草書房).
- U.S. Bureau of the Census, [1966;1980], *Statistical Abstract of the United States*.
- Vigeland, R. L., [1981], "The Market Relation to Statement of Financial Accounting Standards No.2," *The Accounting Review*, Vol.56, No.2, pp.309-325.
- Williamson, O. E., [1967], "The Economics of Defense Contracting: Incentives and Performance," in McKean, R. N., ed, [1967], *Issues in Defense Economics*, Columbia University Press, pp.217-278.
- 有賀貞・大下尚一・志邨晃佑・平野孝・紀平英作・油井大三郎・新川健三郎, [1993], 『アメリカ史 2 - 1877年~1992年 - 』山川出版社。
- 伊藤邦雄編著, [2006], 『無形資産の会計』中央経済社。
- 植野郁太編, [1982], 『研究開発費会計』関西大学出版部。

- 大石桂一, [2002], 「会計政策決定に影響を及ぼす制度的要因—米国の石油・ガス会計基準を手かがりに—」 山地秀俊編, [2002], 『マクロ会計政策の評価』 神戸大学経済経営研究所 125-153頁。
- 岡部孝好, [1994a], 「会計情報のブーメラン効果と研究開発支出」 『JICPA ジャーナル』 第6巻 第9号, 23-27頁。
- , [1994b], 『会計報告の理論—日本の会計の探求—』 森山書店。
- 小野武美, [1989], 「研究開発費会計基準の画一化とロビイング企業の階層分化」 『オイコノミカ』 第25巻 第1号 p.139-154。
- 岡田直之訳, [1969], 『イデオロギーの終焉』 東京創元社 (Bell, D., [1960], *The End of Ideology—On the exhaustion of Political ideas in the Fifties—*, The Macmillan Company)。
- 岡田泰男, [2000], 『アメリカ経済史』 慶応義塾大学出版会。
- 沖晃・佐々木謙一・渡辺靖, [1968], 『アイゼンハワー回顧録—平和への戦い—』 みすず出版 (Eisenhower, D. D., [1965], *The White House Years—Waging Peace—*, Doubleday & Company, Inc)。
- 小原敬士訳, [1970], 『軍産体制論』 小川書店 (Galbraith, J. K., [1969], *How to Control the Military*, A Signet Broadside, Doubleday & Co.)。
- 訳, [1971], 『軍産複合体制』 岩波新書, (Lens, S., [1970], *The Military-Industrial Complex*, United Church Press)。
- , [1971], 『アメリカ軍産複合体の研究』 財団法人日本国際問題研究所。
- 樺俊雄訳, [1975], 「知識社会学」, ———訳, [1976], 『マンハイム全集4』 潮出版社293-364頁。
- 訳, [1976], 「イデオロギーとユートピア」, ———訳, [1976], 『マンハイム全集2』 潮出版社5-91頁。
- 小嶋宏文, [2005], 「経営者の業績予想と研究開発支出の調整による裁量行動」 『会計』 第168巻 第6号 127-135頁。
- 小林一穂, [2003], 『イデオロギー論の基礎』 創風社。
- 澤辺紀生, [1998], 『国際金融規制と会計制度』 晃洋書房。
- 須田一幸, [2000], 『財務会計の機能』 白桃書房。
- 高木郁朗訳, [1972], 『ペンタゴン・キャピタリズム—軍産複合から国家経営体へ—』 朝日新聞社 (Melman, S., [1970], *Pentagon Capitalism—The Political Economy of War*, Tuttle Inc.)
- 津守常弘, [2002], 『会計基準形成の論理』 森山書店。

- 徳賀芳弘 [2006], 「研究開発投資の価値関連性とオンバランス問題」『会計』第169巻 第5号 31-44頁。
- 中尾健一訳, [1966], 『アメリカの外交』東京大学出版会 (May, E. R. ed., [1963], *The American Foreign Policy*, George Braziller)。
- 中村恒彦, [2002], 「アメリカ研究開発費会計の経路依存」山地秀俊編, [2002], 『マクロ会計政策の評価』神戸大学経済経営研究所 93-124頁。
- , [2004], 「会計基準の経路依存—研究開発費会計・ソフトウェア会計を中心として—」神戸大学経営学研究科博士論文。
- , [2005], 「日本における研究開発費会計の経路依存」『国民経済雑誌』第192巻 第1号 119-134頁。
- 中屋健一監訳, [1966], 『アメリカの外交』東京大学出版会 (May, E. R., [1963], *The American Foreign Policy*, George Braziller, Inc.)。
- 西村優子, [2001], 『研究開発戦略の会計情報』白桃書房。
- 萩原伸次郎, [1996], 『アメリカ経済政策史—戦後「ケインズ連合」の興亡』有斐閣。
- 林義勝訳, [1991], 『20世紀アメリカの外交—国内中心主義の弊害とは—』多賀出版 (Dallek, R., [1983], *The American Style of Foreign Policy*, Alfred A. Knopf Inc.)。
- 藤岡惇, [1987], 「アメリカ経済と軍拡」ミネルヴァ書房 (DeGrasse R. W. Jr., [1983] *Military Expansion Economic Decline—The Impact of Military Spending on U.S. Economic Performance—*, Council on Economic Priorities)。
- 山地秀俊, [1994], 『情報公開制度としての現代会計』同文館。
- , [2000], 「情報公開現象分析のための方法論的基礎—大衆へのイデオロギー発信と大衆のアイデンティティ形成—」『経済経営研究年報』第50号 89-124頁。
- 山地秀俊・音川和久訳, [1999], 『資本市場理論に基づく会計学入門』頸草書房 (Brown, F., [1994], *Capital Markets-Based Research in Accounting: An Introduction*, Coopers & Lybrand)。
- 興三野禎倫, [2006], 「無形資産情報の開示と評価」『会計』第169巻 第5号 19-30頁。

(なかむら つねひこ／経営学部専任講師／2007年1月30日受理)