

国際会計類型論の萌芽と発展

——H. R. Hatfield および C. W. Nobes 学説を中心に——

松 井 泰 則

(その1) 国際会計類型研究の萌芽——H. R. Hatfield, 1911年ペーパーを中心に
はじめに——問題意識と当時の背景

1. 当時のアメリカにおける簿記と原価計算
2. 英米と大陸との対比
3. ハットフィールドが着目した3つの専門家
——ヨーロッパ = 法律家/イギリス = 勅許会計士/アメリカ = エンジニア——
4. 結び

(その2) 国際会計類型研究の発展——C. W. Nobes 1983/1998年学説を中心に
はじめに

1. 類型研究に関するノーブスの主な論文・著書
2. 1983年類型モデル
3. 1998年類型モデル
4. 結び——ノーブス学説が示唆する各国会計の国際対応の姿勢

(その1) 国際会計類型研究の萌芽——H. R. Hatfield, 1911年ペーパーを中心に——

はじめに——問題意識と当時の背景

今日のように国際会計という学問領域が発達していなかった19世紀初頭に、アメリカ側から英仏独との会計上の違いをどのように捕らえていたかについては、今日の状況に照らしてみても、非常に関心の高いところである。

19世紀末には列強によるアフリカ分割ならびに20世紀初頭の太平洋諸地域分割など、まさに帝国主義時代下において、アメリカでは南北戦争以来、その経済力は拡大し続け、19世紀末には英仏をしのぐ世界一の工業国となっていた。当時のアメリカ経済において、一方では、製鋼業界の覇者カーネギー (1835 1919)、鉄道投資に成功したモルガン商会の設立者モルガン (1837 1913)、スタンダード石油会社の設立者ロックフェラー (1839 1937) などによる巨大財閥の形成がみられたことや、他方において1890年のシャーマン反トラスト法に代表される一連の反トラスト法による独占阻止の政策がとられたことなどは、まさに時代的な象徴である。

こうした成長みなぎるアメリカの経済の背景を念頭に置きつつ、ハットフィールドが当時のアメリカの会計を特に大陸との関係でどう捉えていたのかを探ることにしたい。本ペーパーは、

1911年9月20日にサンフランシスコで開催されたアメリカ公共会計士協会（AAPA；現在のAICPAの前身）の年次大会でハットフィールドが作成したプレゼンテーション（“Some Variations in Accounting Practices in England, France, Germany and the United States”）を後のJournal of Accounting Research（1966）に掲載したものである¹⁾。本ペーパーは、まだ国際会計が今日のように発達していなかった時代において、英米仏独という先進各国の会計（制度）を比較検討し、各国の会計を分類しようとした初めての企て²⁾で、今日における各国会計制度類型研究の先鞭のひとつとして重要な意味をもっている。ただ、講演形式をとっているために全体として複数の要素が混在した構成となっている。そこで、本稿ではそこの内容を忠実に再構成しながら再確認し、いくつかの特徴を指摘していくことにしたい。

1. 当時のアメリカにおける簿記と原価計算

各国の会計を比較する前に、特に簿記に関してハットフィールドは、「ある者はイタリアの会計文献だとか、アメリカの会計文献あるいはドイツの会計文献などというが、イタリア簿記はイタリア特有のものではなく、広く世界で使用されているのであって、簿記はアメリカが発祥の地でもない。」³⁾と、広く一般に簿記はすでに会計実務の世界では共通語となっていることを述べている。

しかし、彼は簿記実務の実態に一步踏み込んで、大陸の簿記に関して、「アメリカのそれよりも整然としており、様式も厳格に継続されている」⁴⁾と指摘している。これに対して原価計算に関しては、「イギリスの原価計算は大陸のそれよりも早くから発達し、より科学的である」⁵⁾とし、さらにアメリカでは簿記が高度に発達していく過程で、「特に原価計算の領域ではその発達が著しい」⁶⁾と述べている。それは会計専門家による成果というよりも、むしろエンジニアによる科学的な手法に帰するところが大きい点を指摘する。

ところで、簿記に関して、いかにアメリカがイギリスならびに大陸諸国の学問からの影響を受けていたかは、当時のハットフィールドの著書⁷⁾の簿記の章（第1・2章）の中で以下のも

1) Hatfield, H. R. [1911], “Some Variations in Accounting Practices in England, France, Germany and the United States”, Journal of Accounting Research, Vol. 4, No. 1, 1966 (所収), pp.169-182

2) 黒田全紀「財務会計の現状と課題」『会計』149巻3号, 1996年, 2-3頁。

3) Hatfield [1911], op. cit., p.170.

4) Ibid., p.181.

5) Ibid.

6) Ibid.

7) Hatfield, H.R. [1918], Modern Accounting, Its principles and some of its problems, D.Appleton and Company, 1918 (松尾憲橋訳『ハットフィールド近代会計学』, 雄松堂書店, 1971年)

のを参照していることから十分うかがい知ることができる（人名と発行場所（ないし発行誌）のみを示す）。

Bogle, A. M. (New York), Brown, R. (Edinburgh), Carlill, J. A. (London), Cayley, A. (Cambridge), Dicksee, L. R. (London), Dawson, S. S. (London), Dyer, S. (London), Foster, B. F. (Boston), Hugli, F. (Bern), Jones, Thomas (New York), Lisle George (Edinburgh), Schaer, J. F. (Basel), Stern, R. (Wien), Sprague, C. E. (New York), Tipson, F. S. (New York) etc.⁸⁾

その他の章においても, Matheson, E. (London), Pixley, F. W. (London), Rehm, H. (Munich), Simon, H. (Berlin) etc などは、たびたび参照されており、これだけみても大陸との関係で当時のアメリカにおける簿記の状況を見てとることができる。

他方、原価計算の領域に関してみるならば、ハットフィールドによれば、アメリカの方が進んでいたと指摘する。先の主著の原価計算の章（第16章）では、以下の参考文献を主に取り上げていることからわかるように、アメリカ文献が中心となっている（人名と発行場所（誌）のみを示す）。

Arnold, H. L. (New York), Church, A. H. (New York), Day, C. M. (New York), Ed dis, W. C. and Tindall (Tronto), Garcke, E. and Fellis, J. M. (London), Hall, H. L. C. (Detrit), Hawkins, L. W. (London), Webner F. E. (Engineering Magazine), Whitmore, J. (Jornal of Accountancy)⁹⁾

ただし、ここではハットフィールドの主著における引用文献に着目し、簿記や原価計算の学問上の状況を間接的に観察しただけであって、もちろん、ここでアメリカの簿記・会計学が国際的に（特に大陸に）遅れをとっていたと結論付けることを意図するものではない。アメリカの名誉のために19世紀末葉におけるアメリカ会計事情について久野氏の論述を取り上げておくことにしよう。そこでは、C. E. スプレイグ、B. デイル、C. W. ハスキンスそして A. O. キットレッジという代表的な米国会計人による論稿を検討した上で、「理論面で時代をリードするスプレイグの優れた諸論稿、期間損益計算の制度化を説くデイルの説得力に富んだ論稿、会計の学問化と大学教育に情熱を傾けたハスキンスの論稿、そして実践と理論の両方にわたって多方面に会計の進化を論じたキットレッジの諸論稿、それらのすべてが簿記論から財務会計論への展開を導く画期的業績である」¹⁰⁾と当時のアメリカの会計レベルを高く評価している。

8) Ibid., pp.33-34.

9) Ibid., pp.314-315.

10) 久野光朗「19世紀末葉のアメリカ会計事情(2)」『会計』149巻3号、1996年、101-102頁。

2. 英米と大陸との対比

(1) 会計が法規制と緊密な関係にある大陸諸国

本ペーパーは、英米仏独という先進各国の会計実務を比較検討したものである。ハットフィールドはまず、各国の会計実務を比較する上で、その前提となるそれぞれの国々の会計実務の特質を明らかにするにあたり、「……これが典型的なアメリカの会計実務だと誰が示すことができようか。あるいは、アメリカ会計実務においてリザーブ・ファンド (Reserve Fund) とは何かとか、いくら減価償却率が慣習的であるか、など示すことができるであろうか」¹¹⁾と述べ、そもそも各国の会計実務を比較することの難しさをはじめに述べている。

英米仏独4カ国の会計を比較するにあたり、ハットフィールドは大きく英米と仏独とに対比している。この点は現在までの多くの類型論のルーツともなる見解であり、当時からこの点を指摘していたことは高く評価しうる。

ハットフィールドによれば、「最初に指摘できる点は、ヨーロッパ諸国の会計実務は直接に法律によって規制されていることである」¹²⁾と述べ、法律と会計との結びつきの強さに着目する。そして「特に大陸諸国においては政府によって直接に規制されている」¹³⁾と述べている。しかし会計制度の違いとしてさらに特徴付けられる点について、「ドイツやフランスでは、法律によって会計手続きが規制されている。さらにいえば、フランスでは帳簿様式まで詳細に規定されており、またドイツでは特定の重要な会計原則が明確に打ち出されている」¹⁴⁾と述べ、大陸諸国において法と会計とが密接であることを強調している。これに対してイギリスでは、「(特定の企業様式に関して若干の例外はあるが)、会計手続きに関しては明文規定はしていないものの、逆にすべての会社の決算書は監査されることが要求される。その監査人は株主の利益のために任命され、そして年次総会に対して報告を行うことが要求されている」¹⁵⁾と述べている。

このように会計と法律との関係において、ハットフィールドは会計を法律と一体に位置づけようとするドイツやフランスに対して、イギリスでは会計を、監査を前提として株主や投資家に対し報告義務を負ういわば手続きという立場をとっている点を指摘する。

(2) 特定の会計処理にみる英米と大陸の方式の違い

当時のアメリカ会計実務に関してハットフィールドはその著書で次のように述べている。

11) Hatfield[1911], op. cit. , p.170.

12) Ibid.

13) Ibid., p.171.

14) Ibid., p.180.

15) Ibid.

「今日、通常用いられている会計の用語において、つまり積立金、減価償却基金、製造原価そして利益でさえ漠然としかも散漫に用いられている。さらに重大なことは、多くの場合——例えば、固定資産の評価や減価償却の見積もり方法において——信頼すべき正しい原理に関して、未だ確実なものがないことである。……同時に、かなり最近までは、アメリカの株式会社の会計は疑わしい実務——時として原理的に不完全で、その結果を誤らせるもの——で満ちていた」¹⁶⁾と当時の状況に対してまことに厳しい認識をもっていた。

会計処理に関して、本ペーパーではドイツの厳格な取り扱いを指摘している。これについてハットフィールドは数例をあげているが、ここでは以下、減価償却、創立費そして暖簾の取り扱いについて若干紹介しておく。

(減価償却費に関して)「資産評価にかかわる問題として減価償却がある。この問題に関して大陸諸国における法律と実務は、イギリスのそれよりも発達しており、さらにアメリカの会計実務を超えたものであった。ドイツの商法では、すでにこれについて厳格に規定し、株式会社や銀行を含むほとんどすべての会社によって当該規定に従って減価償却計算されていた。」¹⁷⁾

(創立費に関して)「ドイツでは明確に資産から除外されている。フランスでは資産計上を容認しているが、早期償却が要請されている。英米では、創立費に建設費 (cost of plant) を含めるのが一般的で、また当該項目の償却に関してはまちまちであった。」¹⁸⁾

(のれんに関して)「ドイツでは暖簾の計上を認めたがらないのに対して、英米では暖簾を償却する傾向はあまりなく、これがまた判例や多くの会計当局者によって支持されてきた。」¹⁹⁾

このようにハットフィールドは、会計処理に関してドイツが法律によって厳格な対応を図ってきたことを強調している。

(3) 会計報告に対する英米と大陸の姿勢の違い

取締役から株主への財務情報の公表に関して、ハットフィールドは、ドイツ・フランスとイギリス・アメリカとは対照的であると指摘している。公表財務諸表の作成を法律で厳格に規定しているドイツに対して、英米ではむしろ自主性を重視していた。つまり「前者(正確には大陸諸国)においては、損益計算書と貸借対照表の両方が法律によってその作成・公表が義務付けられていたのに対して、イギリスでは同様の計算書を公表はしていたが、これらに関して法律規定はされておらず、アメリカでも損益計算書を公表すべく一般規定はなかった」²⁰⁾と述べている。

16) Hatfield [1918], op. cit., p.v. (松尾訳, 前掲書, 5 6頁)

17) Hatfield [1911], op. cit., p.177.

18) Ibid., p.179.

19) Ibid., p.180.

20) Ibid., p.174.

さらに公表に対する姿勢の違いの原因に関して次のようにも述べている。

「会計全体の中で最も核心を突く点は、資産超過部分が配当金として分配可能であるのかを決定する上で、現存する資産に対して付される価値にある。しかし、イギリスおよびアメリカでは、評価問題に関してあまり重点が置かれていなかった。むしろイギリスでは、決算書が『十分かつ公正か (full and fair)』あるいは『真実かつ正確か (a true and correct)』という点が会社法によって要求されていたのである。同様にアメリカでは決算書は正確でなければならないと規定されてはいるが、決算書の何が正確なのかという点について明らかでない。」²¹⁾

このように分配可能性に重点を置くドイツに対して、イギリスでは経済的実態の開示に重点が置かれていると指摘している。この見解も今日の類型論に見られる代表的な見解であり、この点も再確認しておきたい。

3. ハットフィールドが着目した3つの専門家

——ヨーロッパ = 法律家/イギリス = 勅許会計士/アメリカ = エンジニア——

各国の会計制度あるいは会計実務を検討する際、会計にかかわっている人間（職業）に注目している点が、結果的に本ペーパーの軸を形成しているように思われる。つまり、「会計の発達をもたらしたのは、ドイツやフランスでは会計の高度な現場での法律家 (jurists) によって、イギリスでは勅許会計士 (chartered accountants) によって、またアメリカではむしろエンジニア (engineers) によってこれが遂行されたといえる」²²⁾と指摘する。誰が、つまりどのような職業の人間が会計実務に強い影響力をもっていたのかに着目しながら、それぞれの国の会計実務ならびにその発達に関する特徴付けを行っているのである。

ペーパーの最後では特に会計士の職務に関して、次のように今後の展望に触れている。「公共会計士の資格試験に関する最近の動きは、会計の発達という点で新たなパワーを感じる」²³⁾とハットフィールドは、会計専門家の今後のレベルアップ、さらにそのための資格試験の動きの重要性にも注目している。この点なども現実に資格試験のレベルアップが同時に今日の会計実務の向上に貢献してきた経緯を考え合わせると、今さらながらハットフィールドの着眼点の鋭さには感心するばかりである。

4. 結び

最近でこそ、国際会計花盛りであるが、19世紀のはじめ企業の経済活動の国際化が進展する

21) Ibid., p.175.

22) Ibid., p.181.

23) Ibid., p.182.

中で会計面における問題意識がそれほど高くなかった時代に、ハットフィールドが4カ国とはいえ会計を国際的な観点から比較考察しようとしていたことはまさに驚きに値する。どれだけのリサーチにもとづいたかは必ずしも明らかではないが、そこでの論理が現在の各国会計制度類型研究の布石となるレベルのものである点はまちがいない。

その後、つまり1920年代以降、G. O. メイそして W. A. ペイトン = A. C. リトルトンに代表されるアメリカ動態論の基盤が形成されていくこととなる。企業会計原則を通じてわが国会計へ多大な影響を与えることとなる SHM 会計原則²⁴⁾ も当時における不朽の成果のひとつである。ただし本ステートメントの評価に関しては当時の学会でも喧々諤々あったようだ²⁵⁾。

第二次大戦後の経済の発展とともに会計技術も複雑化し、各国会計実務の相違が拡大するようになり、各国会計実務の比較に関して国際会計事務所を中心に調査・研究がその後繰り返し行われていったことは承知のとおりである。

会計の主体に関して本ペーパーでは、当時の実務の現場で会計に携わっている人間に着目した。そこでは特に会計基準の設定者や会計監督者あるいは財務諸表作成者などの観点からの区別はしていなかった。今日からみれば自然な成り行きとして受け止められるが、次第に会計基準をめぐる多様なステークホルダー間の軋轢が増すにつれ、会計基準設定主体をはじめ各種の会計機関へと国際的関心の中心はシフトしていったのである。

(その2) 国際会計類型研究の発展——C. W. Nobes 1983/1998年学説を中心に——

はじめに

会計制度の国際的分類ないし類型化に関する学説のうち、1983年のノーブス論文²⁶⁾は、これまでの学説の総括ともいえる大きな意義を有しており、後に多くの学者の引用とするところとなった。彼は各国会計制度を分類するにあたり、仮説・検証を繰り返し、ひとつの結論を導出した。それは国単位による一連のクラスター分類の集大成であり、本研究領域における代表的なモデルのひとつである。

しかし今日の現実はいえ、たとえ国内法ならびに国内基準が存在していようとも、ある企業の財務諸表は米国型ないし国際型であったり、あるいは相当大規模な企業であっても国内型の財務諸表であったりなど、必ずしも単純に国単位で分類することが適当ではない状況とな

24) Sanders, T., H. R. Hatfield and U. Moore, A Statements of Accounting Principles, AIA, 1938.
(山本繁・勝山進・小関勇訳 『SHM会計原則』, 同文館, 1979年)

25) Previts, G. J. and B. D. Merino, A History of Accounting in America, John Wiley & Sons, Inc., 1979. p.270. (大野功一・岡村勝義・新谷典彦・中瀬忠和訳 『アメリカ会計史』, 同文館, 1983年, 280 281頁。)

26) Nobes, C. W. [1983], "A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices", Journal of Business Finance and Accounting, Spring, 1983

った。ここに着目した彼は、1998年の論文²⁷⁾でこれまでの国を単位とした分類体系化から、システムをベースとした体系化へと発想を転換していくことになる。

1. 類型研究に関するノーブスの主な論文・著書

国際資本市場が確立するに伴い、企業会計情報の比較可能性の向上が求められるようになり、そこに会計基準の調和が求められるようになった。その推進の前提となる作業として、これまで数多くの各国の会計制度の比較研究が進められてきた。このことは、これまでの各国の個別研究から各国の比較研究への拡大化として捉えることもできる。

各国会計制度比較研究の歴史は、古くは20世紀初頭ぐらいから始まったともいわれるが、本格的に調査統計がとられたのは経済の国際化が国際資本市場との関連で拡大した1970年代に入ってからである。その中でノーブスは会計を国ごとに分段的に捉えず、一貫して国際的観点から会計を捉えようとしてきた。その研究成果の底辺で、常に国際資本市場の確立と国際企業のグローバル化の動きを見据えている。EU 経済統合化での会計指令に関する彼の論文においても、各国会計制度との関連から捉えようとしていた。もちろん、IASの統合化の流れの中においても同様のスタンスをとってきた。

類型研究に関するノーブスの主な論文・著書

- Nobes [1981]: C. W. Nobes, "An Empirical Analysis of International Accounting Principles: A Comment", *Journal of Accounting Research*, Spring
- Nobes [1983]: C. W. Nobes, "A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices", *Journal of Business Finance and Accounting*, Spring
- Nobes [1984]: C. W. Nobes, *International Classification of Financial Reporting*, Croom Helm
- Nobes [1986]: C. W. Nobes, *Financial Reporting in the UK and the EEC: Mutual Influence*, Certified Research Report 6, Certified Accountants Publications Ltd.
- Nobes [1989]: C. W. Nobes, *International European Financial Statements: Towards 1992*, Butterworths
- Nobes [1992]: C. W. Nobes, *International Classification of Financial Reporting 2nd*, Croom Helm
- Nobes [1998]: C. W. Nobes, "Towards a General of the Reasons for International Differences in Financial Reporting", *ABACUS*, Vol. 34, No. 2

27) Nobes, C. W. [1998], "Towards a General of the Reasons for International Differences in Financial Reporting", *ABACUS*, Vol.34, No.2, 1998

2. 1983年類型モデル

(1) 分類上の基本的前提

財務報告に関する国際的相違を究明していく際に、ノーブスは、「もし会計制度の国際的分類を西側諸国以外の国々まで拡大しようとするならば、当該国の経済発展状況や経済上の政策的特質などの諸要因を包含する必要がある²⁸⁾」と、まず西側諸国を対象にすることを前置する。そして「幸いなことに、私たちの主要な目的はMNCs（多国籍企業）とその設置国に関係したものであり、そのような国々では、経済発展、民主的政府、上場企業、適格な会計士などに関して比較する上で一定の合理性を認めうる²⁹⁾」と述べ、研究対象の焦点を西側先進諸国に向けたことへの合理性を指摘するとともに、大局的な観点として次の7つのポイントを挙げている。

法制度 財政当局 課税 職業会計人 インフレーション 理論 歴史的経緯

これらはいずれも財務報告実務の発展に直接影響を与える要因である。これら7つの要因とオーバーラップする面もあるが、財務報告上の各国の相違を国際的に見た場合、特に会計上、重要となるポイントとしてさらに次の8つの要因を挙げている。

公正性 課税 保守主義と発生主義 引当金と積立金 評価基準 連結 統一性と会計原則 財務諸表の株主指向性

以上のこれら要因は、財務報告実務において非常に重要な要因であるとしている。

(2) 類型化のための分析プロセス

ノーブスは、1980年の西側諸国上場企業の財務報告に関連して、特に測定と評価実務を中心に、およそ20カ国を対象に仮説分類を行っている³⁰⁾。そこではPW（プライス・ウォーター・ハウス）調査データを検証資料としてまずテストを行っている。次にノーブス自身による、それとはまったく異なる一連のデータを用いて検証を進めている。

彼の仮説検証そして新分類に至る一連のプロセスを要約すると次のとおりである³¹⁾。

1) 仮説テスト

初期テスト

28) Nobes, C. W. and R. H. Parker, eds., *Issues in Multinational Accounting*, Phillip Allan/St Martin's Press, 1988, p.30.

29) Ibid.

30) Nobes, C. W. [1984], *International Classification of Financial Reporting*, Croom Helm, 1984

31) 本論文の内容に関しては次の書物を参照されたい。松井泰則『国際会計関係論』、白桃書房、1992年、259-284頁。

- i. 1979年現在の分類であること
- ii. 本分類の完成に向けて、特にパーカー教授の意義あるコメントを取り入れたこと
- iii. 1980年における大学の訪問等の5つの機会からも部分的な参考を得ていること
- iv. ネアー & フランク学説 (Nair&Frank [1980]) をはじめ1979年までの諸学説に目を通していること

ファクター分析

PW 調査データ³²⁾ ならびにDBL調査データ³³⁾ を検討分析している。ちなみに前者の調査対象国と項目は、

- i. 1973年データ38カ国 (233項目)
- ii. 1976年データ46カ国 (264項目)
- iii. 1979年データ64カ国 (267項目) である。

クラスター分析に向けた検証

PW 調査データと自身の18カ国との関連を追求している。

2) 独自のテスト

32) プライス・ウォーターハウスでは各国会計実務比較調査について数年にわたり段階的に行っている。

1979年の調査では、以下の項目について取り扱っている。

一般概念 (1~8; 以下調査項目番号を示す)

一般概念 (開示) (9~14)

会計方針 (15~26)

固定資産と減価償却 (27~66)

棚卸資産 (67~87)

投資 (88~111)

債権債務 (112~122)

長期負債 (123~128)

株主持分 (129~150)

その他貸借対照表項目 (151~163)

損益計算書 (164~204)

資金計算書 (205~207)

連結・企業結合 (208~247)

外貨換算 (248~261)

デリバティブ (262~266)

取締役 (267)

以上の項目について、要求されている/要請されている/実務では主流である/少数派の実務である/めったに見られない/受け入れられていない/禁止されている、という7段階に分けてその実務を分類している。なお、1976年の調査では、要求されている/多数派である/約半数である/少数派である/実務ではみられない/禁止されている/全く適用なし、の7段階であった。

33) da Costa, R. C., J. C. Bourgeois and W. M. Lawson, "A Classification of International Financial Accounting Practices", International Journal of Accounting, Education and Research, Spring, 1978

上記の仮説テストを受けて、次に以下のようなノーブス自身によるテストが行われる。

ファクターの選択と差別化

各国のファクター別スコアリング

分析

i. スコア分析

ii. スコア国別マトリクス

iii. 各国類似別分類

iv. クラスタリング (マクロ/ミクロ・4分類クラスタリングなど)

ここでの独自のテストでは、財務報告上、相違する代表的かつ重要な基本的特性と考えられる以下の9つのファクターが選択テストされている。

i. USER: 上場企業の公開決算書に対する利用者 (user) のタイプ

ii. LAW: 法律 (law) もしくは基準のもつ詳細性と判断における排除性

iii. TAX: 測定面での税 (tax) 法の重要性

iv. PRU: 保守主義・慎重性 (prudence) (例えば建物, 棚卸資産, 債権に対する評価)

v. HC: 歴史的原価 (historical cost) 適用の厳格性

vi. RC: 主要もしくは補足計算書における取替原価 (replacement) の採用

vii. CONS: 連結 (consolidation)

viii. PROV: 引当金 (provision) の計上弾力性ならびに利益平準化能力

ix. UNI: 適用される規則の統一性 (uniformity)

上記の差別化ファクターは、ファクター i ~ iii は説明側面として、ファクター iii ~ ix は測定実務として大別されるとする。

そしてここでは (図表に現れているうち、南アフリカ、フィリピン、メキシコ、チリ、ベネズエラ、ブラジルを除く) 14カ国がテストされている。これら14カ国は、いずれも先進諸国と考えられる国々で、先の仮説分類ならびに先の3つのプライス・ウォーターハウス調査データにも含まれている。

9つのファクターの内訳ないし偏差としては、0~3の4段階を想定し、一覧表に示している。そして14カ国をそれぞれのファクターに基づいてスコアリングした表がファクター・スコアリングである。ただしこのスコアリングは1980年段階のものである点に留意すべきである。

最後に各国スコアリングにおいて、高得点国はミクロ・グループへ、点の低い国はマクロ・グループへ分類される。各国の数値差は、それぞれの接近性を示しており、最も接近している2カ国をピックアップしていくことによって相対的に接近集団を作り上げていくことができる (two cluster solution)。これら作業を通じて最終的に4つのグルーピングを行っている。

3) 結論

このようにノーブスは、自身の独自のテストを通じて総合的に検討した結果を新分類として

提示しているのである(図1)。この結論についてノーブスはその妥当性を主張する一方で、まったく問題がないわけではない点も付け加えている。例えば、イタリアやスウェーデンなどではすでにロンドンやニューヨークで資金調達を行い、アングロ=サクソン型企業行動をとりはじめているなど「一辺倒の分類(a straight forward classification)には問題は残る」³⁴⁾と述べている。

(3) 上場企業測定実務に関する国際的類型

ノーブスの新分類にいたる一連の分析プロセスのうち、特に重要となる分析方法について検討しておきたい。彼のとった方法の中で特に問題となる点としてi) ファクターの選択・偏差、ii) スコアリングなどがある。

i) のファクターの選択・偏差では、まず、どのような内容の項目をファクターとして特定化するかという問題がある。ここには次の2つの問題をあわせて考えなければならない。第1は分類目的ならびに分類構造との関連を明確にする必要があるという点である。つまり、各国の会計実務ならびに制度に対して、どのような視点から分類作業を進めていくのかという全体の目的ないしその視点とファクターとの関連を整理しておかねばならない。第2には、特定化されたファクターが、実務全体をカバーして上でバランスよく選定されているかという点である。これはもちろん、分類の視点との関連でも論じられようが、スコアリングのもつ偏差との関連からも論じられなければならない。

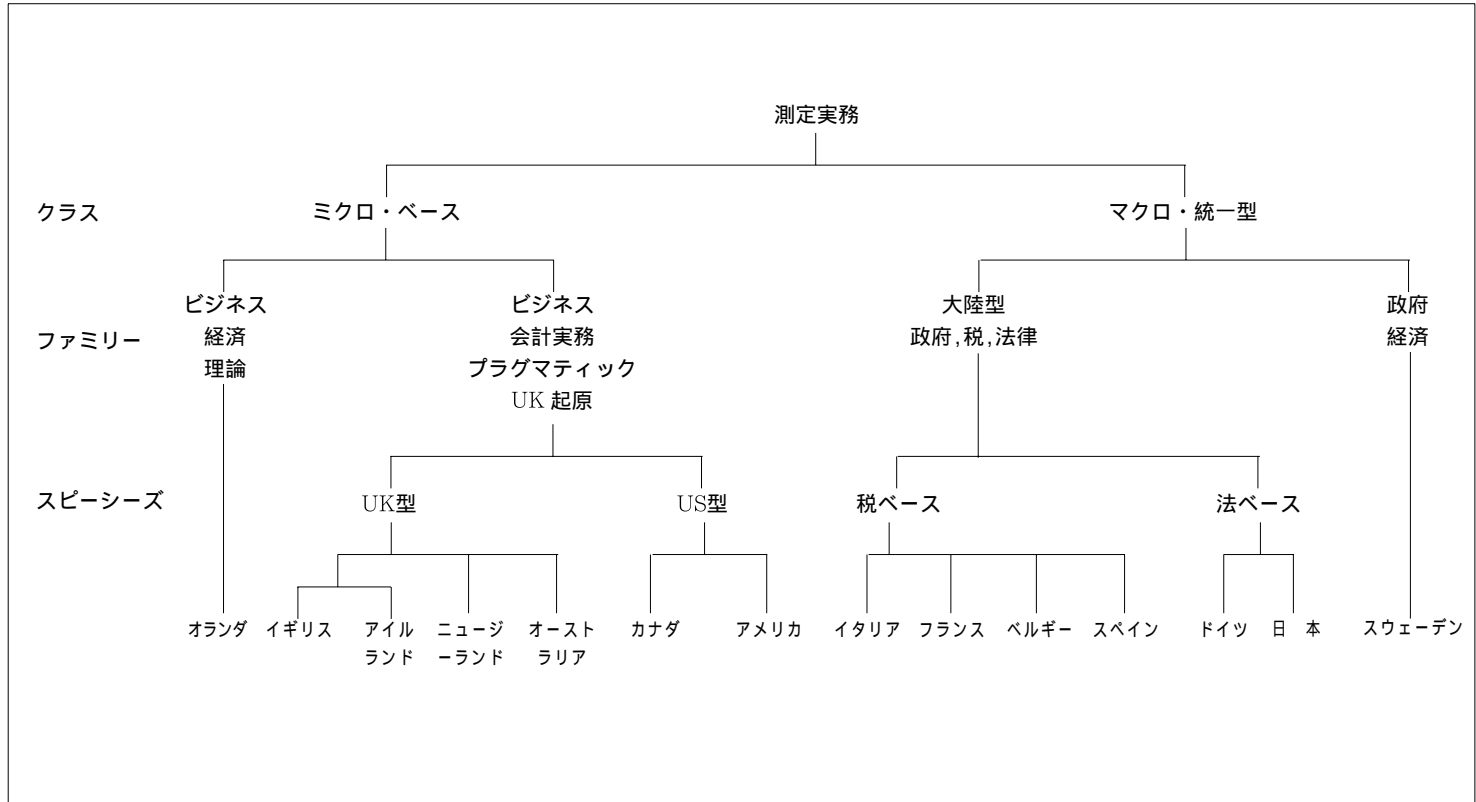
次にii) のスコアリングの問題としては、ノーブスも指摘しているように、ファクターに対するウェイトをどのように与えていくべきかという点が上げられる。さらに実務との関係で主観的要素がさらに強まる可能性も秘めている。元来、分類作業のあらゆるプロセスが操作的手法であることから、これ自体の問題として主観的介入を批判するものではない。ただ、ファクターの選択ならびにスコアリングは明記されているのに対して、事実との照合プロセスを通して検証性を高めていく必要がある点に留意すべきである。

ノーブスによれば、新分類は表面的な特質にもとづくものでもなければ、ほんの瞬間的にだけ成立するものとして提示されるものではないと主張される。このことはまた、異なる国々で異なる会計が適合しているという、つまり会計実務の国際的な相違に対する実態を明らかにしているとも述べている。そしてさらに、ここでの成果が調和化のもつ合理性に関する基本的な問題を提起させることになるとして、分類と調和化との連環(links)へと議論を展開しているのである。

このノーブス・モデルに関して、サミュエル=パイパーは、「この種の分類研究は、各国の

34) Nobes, C.W. [1984], op. cit., p.93.

図1 1980年先進14ヶ国上場会社の測定実務の国際的分類³⁵⁾



詳細なケース・スタディにもとづくべきである」³⁶⁾とした上で、「ノープス・モデルは、測定ならびに評価実務を基礎として、どの国がグループ化されるのかを予想するためのものである。そして14カ国に関連して、その想定に対して検証が行われている」³⁷⁾と述べ、この分類が一定の検証を行った上のものである点を評価している。

3. 1998年類型モデル

(1) 国別分類からシステム分類へ

ノープスは、1998年に論文「財務報告における国際的相違論に関する一般モデルに向けて」³⁸⁾を発表した。彼は本テーマにかかわるこれまでの数多くの文献や学説を取り上げ、国というのは数年にわたるいくつかのシステムの表れとして把握されるものであって、結論として最終的に分類されるべき対象を国ではなくシステムにおいている。そしてここでのモデルは、

持分市場での強度と

文化的支配の程度

の2つの変数を用いた2分類方式をとっている。この視点は本論文の基軸となっており、大変興味深いところである。以下、検討したい。

(2) これまでの学説を振り返り

国際比較会計に関してこれまでに多くの学説がみられるが、ノープスはこれらを振り返り、以下のように述べている。

まず、国際的な相違が生ずる多くの原因を指摘したものとして Choi & Mueller[1992]ch. 2, Radebaugh & Gray[1993]ch. 3, Belkaoui[1995]ch. 2, Nobes & Parker[1995]ch. 1 をあげている。しかしこれらはそれらファクターをリンクさせる一般的理論は伴っていなかった。

次に、あるレベルでの一般理論を提供したものに、Schweikart[1985], Harrison & McKinnon[1986] をあげている。そして会計の相違を理論的モデルにしたものとして、Gray[1988] と Douppnik & Salter[1995] があるが、両者は類似しているとする。これ以外のものとして例えば Roberts[1995] や Naire & Frank[1980] などがある。これらは、会計の相違に対して前者は各国の制度に、後者は比較資料に着目している。特に後者は会計規則ならびに実務に関

36) Samuels, J. M. and A. G. Piper, *International Accounting: A Survey*, Croom Helm, 1985, p.53.

37) Ibid.

38) ここにいう本論文とは、Nobes, C. W., "Towards a General of the Reasons for International Differences in Financial Reporting" (*ABACUS*, Vol.34, No.2, 1998) のことをさす。本文中、98年論文とは以下これをさす。

する集積資料にもとづいて分類を試みており、特に測定実務と開示との関係に関して重要な示唆を与えた論文である。

これまでのほとんどの分類調査が国別に着目していた中で、ノーブスは、同じ国の中でも公開企業のための会計や中小企業のための会計など複数のシステムが存在すると指摘したRoberts [1995] の見解に着目する。そしてこの傾向は特にヨーロッパ諸国の一部の大企業が米国基準ないしIASを採用するようになったことで顕在化することとなった。これに関連してノーブスは、「ある国（例えばUK）では、1985年会社法はすべての会社に適用されるが、別の国では小会社には特定の会計システムが法的に適用される。あるいはまたUSでは、GAAPはSEC登録会社の一部に強制適用されるなどさまざまである。」³⁹⁾と述べ、必ずしも一国一基準ではない点を強調している。

国際会計類型に関する主な研究一覧

- ・ Belkaoui [1995]: A. Belkaoui, International Accounting, Quorum
- ・ Choi & Mueller [1992]: F. D. S. Choi and G. G. Mueller, International Accounting, Prentice Hall
- ・ Doupnik & Salter [1995]: T. S. Doupnik and S. B. Salter, "External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development", International Journal of Accounting, No. 3
- ・ Gray [1988]: S. J. Gray, "Towards Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", Abacus, March
- ・ Harrison & McKinnon [1986]: "Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation", Accounting, Organizations and Society, No.3
- ・ Naire & Frank [1980]: R. D. Nair and W. G. Frank, "The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications", Accounting Review, Vol. 55, No.3
- ・ Nobes & Parker [1995]: C. W. Nobes and R. H. Parker (eds), Comparative International Accounting, Prentice Hall
- ・ Radebaugh & Gray [1993]: L. H. Radebaugh and S. Gray, International and Multinational Enterprises, Wiley
- ・ Roberts [1995]: A. D. Roberts, "The Idea of Classification in International Accounting", Accounting, Organization and Society, No. 7/8
- ・ Smuels & Piper [1985]: J. M. Samuels and A. G. Piper, International Accounting: A Survey, Croom Helm
- ・ Schweikart [1985]: J. A. Schweikart, "Contingency Theory as Framework for Research in International Accounting", International Journal of Accounting, Fall

(3) 報告目的と財務報告

財務報告における国際的相違の原因は、「当該報告目的の相違にある」⁴⁰⁾とし、ノーブスは財

39) Ibid., p.165.

40) Ibid., p.166.

務システムの実態，財務報告制度そして植民地継承という3つの観点から考察する。

第一の財務システムに関しては，ジスマンの考え方⁴¹⁾を引用し，企業の財務基盤の背景として，資本市場立脚型，金融（政府）基盤型，金融機関型という3つのタイプに分類している。それぞれについて，はイギリスやアメリカ，はフランスや日本，はドイツといった具合である。

これを念頭に，ノーブスはさらにそこでのカテゴリーを以下のように分類している。

財務システム⁴²⁾

	金融型	証券型
企業内部主導型	カテゴリー	カテゴリー
企業外部主導型	カテゴリー	カテゴリー

カテゴリーでは，債権者保護の観点から分配可能利益の算定にあたり慎重さが要求され，外部監査は必ずしも必要とされない。カテゴリーは，ある意味でもっともらしいが，あまり一般的ではない。カテゴリーは，例えば日本のように，企業外部の株主が銀行やあるいは一部の企業によって偏っていたりする場合がこれにあたる。カテゴリーは，株主が広く一般に拡散しているような市場の場合である。ただし，ある国ではこれら4つが混在しているケースも見られる。

第二の財務報告制度に関しては，次のようなAとBの2つのクラスにラベル化する。

2つの会計クラスの特徴例⁴³⁾

特徴	クラスA	クラスB
減価償却費・年金引当金	会計実務と税務が相違	会計実務が税務と関連
長期契約	進行基準	完成基準
未決済外貨利得	利益算入	繰延処理
法定準備金	特に規定なし	要求
損益様式	機能別分類	形態別分類
キャッシュ・フロー計算書	要求	まれに開示される
1株あたり利益の開示	上場企業に要求	まれに開示される

Aクラスは，アングロ＝サクソン型会計で，Bクラスは大陸ヨーロッパ型会計として提示される。したがってオーストラリア，USならびにUKなどはAクラスに，他方，フランス，

41) Zysman, J., *Government, Markets and Growth: Financial Systems and the Politics of Industrial Change*, Cornell University Press, 1983

42) Nobes [1998], op. cit., p.166.

43) Ibid., p.168.

ドイツ、イタリアなどはBクラスに分類されることになる。そしてクラスAはカテゴリーと、クラスBはカテゴリーと結びつく。市場重視型は多数の外部者にかかわることから、クラスAは持分および外部者重視型の特徴をもつ。しかし、持分よりも借入市場が主要な市場である国においては、クラスAとしてのハイレベルでの開示が期待されるとともに、その測定においてはクラスBの財務報告システムが用いられることになる。ドイツにおける一部の上場企業はこの例である。

第三の植民地継承という観点に関して、ある特定の国々においてはかつての植民地政策に非常に強い影響を受けており、たとえ現地の商業が必要としていなくとも別の国の会計システムを採用している傾向にある。アフリカのザンビアはイギリス型会計、また隣国のセネガルがフランス型会計であるということは、この観点から容易に推察できよう。

(4) 従来の各種変数の非重要性

このように財務システムならびに植民地継承を踏まえ、先にみた2分類クラスモデルが結論的に受け入れられれば、以下の表に列挙したような17項目の大部分は、会計的相違を特徴付ける独立変数とは、もはやなりえないと考える。

これまで指摘されてきた国際会計が相違する原因⁴⁴⁾

1. 企業所有者と財務システムの特徴	10. 文化
2. 植民地継承	11. 歴史
3. 侵略	12. 地理
4. 税制	13. 言語
5. インフレーション	14. 理論
6. 教育水準	15. 政治・社会
7. 職業会計人の年齢と規模	16. 宗教
8. 経済発達段階	17. 偶発事象
9. 法制度	

こうした各項目に対してノーブスは、これらが相違をもたらす原因として必ずしも決定的な要因ではないことを一つ一つ取り上げ説明しているのである。

(5) 提案モデルと結論

1) 提案モデル

このようにしてこれまでの学説を踏まえた上で、ノーブスは国別の分類からシステム別の分類へと体系を变形していく。結果としてここでのモデルは1983年モデルを進化させた形で提示

44) Ibid., p.163.

されることになる。

まず、国際会計が相違する単純な原因について、ドゥーブニック=サルターのモデル (Doupnik & Salter [1995] exhibit 1) を修正し、次のように示している。

国際会計が相違する単純な原因モデル⁴⁵⁾

外部環境 → 文化 (含機関構造) → 持分外部システムの強度 → 会計クラス

そしてこの単純化した原因モデルを前提に、この外部持分者の強弱の尺度と先のクラスA・Bとを組み合わせ、以下のように示している。

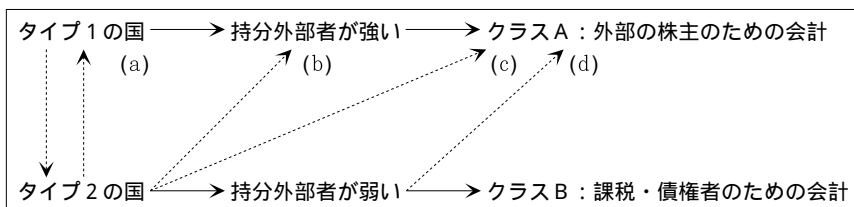
上記表の国への分類適用⁴⁶⁾

タイプ1の国 → 持分外部者が強い → クラスA：外部の株主のための会計
 タイプ2の国 → 持分外部者が弱い → クラスB：課税・債権者のための会計

上記分類にさらに、文化的に自己充足型国家 (CS; culturally self sufficient country とされ、多くの先進国を指す) かまたは、文化的に外部支配型国家 (CD; culturally dominated country とされ、多くの発展途上国を指す) かの観点を加えて、以下の P1~P5 の関係を提案する⁴⁷⁾。

- P1：強度の持分外部者システムをもつ CS 会計システムは、クラスAである。
 P2：弱度の持分外部者システムをもつ CS 会計システムは、クラスBである。
 P3：CD はその支配国の会計システムを敷く。
 P4：国が強度の持分外部者システムを確立するならば、その会計システムはクラスBからクラスAへ移行する。
 P5：弱度の持分外部者システムをもつ国の外部企業は、クラスAへ移行する。

こうしてタイプ1・2、持分外部者の強弱、クラスA・Bの全体の関係ないし動向を以下のように考察する⁴⁸⁾。



45) Ibid., p.177.

46) Ibid., p.178.

47) Ibid.

48) Ibid., p.179.

上記の図において、先の P1～P5 のグループに関して、点線矢印 (a) と (c) は P3 と、点線矢印 (b) は P4 と、点線矢印 (d) は P5 に関連することになり、具体的には以下のような国ないし企業がこれに該当する⁴⁹⁾。

- 1 (矢印 a) ニュージーランド
- 2 (矢印 b) 中国
- 3 (矢印 c) マラウイ
- 4 (矢印 d) ドイツ銀行, パイエル, ネスレ

2) 体系的分類抽出

ノーブスは「ダーウィン以前のリンネの分類は種の特徴の「本質的」相違について観察に「固有」基準にもとづいて作り上げていった。後に遺伝子が通常分類基準となったのだが、多くの場合、同様の結論が導かれた。会計においても……」⁵⁰⁾ と、会計においても同様のことが当てはまると指摘している。このことはノーブス自身の1983年の分類体系を念頭においての記述であり、本論文でさらにそれに改良を加えようと試みたものと考えることができる。

こうして本論文ではまずは2つのクラスに大別し、そして分類の最下位レベルには国ではなくシステムを敷いたのである(図2)。またこの分類がより活用しやすいものにするためにシステムは(例えば U. S. GAAP のように)ラベル化されるであろう⁵¹⁾。

なお、今後の展望に関連する事項だが、基準設定者、とりわけ IASC の観点についてノーブスは以下のような考えを述べている。まず IASC は企業に対して強制するためにあるのではなく、単に企業や規制当局者に役立つためにある⁵²⁾ とする。ただ、シンガポール、香港その他英連邦諸国などでは、特定のあるいは大部分の企業に対して IASs を課しており、また世界銀行では、借入れに際しては IASs を採用することを要求している。こうした状況を鑑みるにノーブスは、非上場企業の財務報告の充実化により一層現実に対応した追加的システムについて IASC は検討すべきである⁵³⁾ と述べている。

4. 結び——ノーブス学説が示唆する国内・国際両基準の秩序化の必要性

ノーブスはこれまでの自身の分類スタンスに立ちつつ、現実の国際資本市場の新たな展開に適応しようとする国際企業の実態を考慮に入れて、国別による分類論の限界を指摘すると同時に、スタンダード(基準)に焦点をあてた分類にチャレンジしている。しかし、ノーブスの

49) Ibid., p.180.

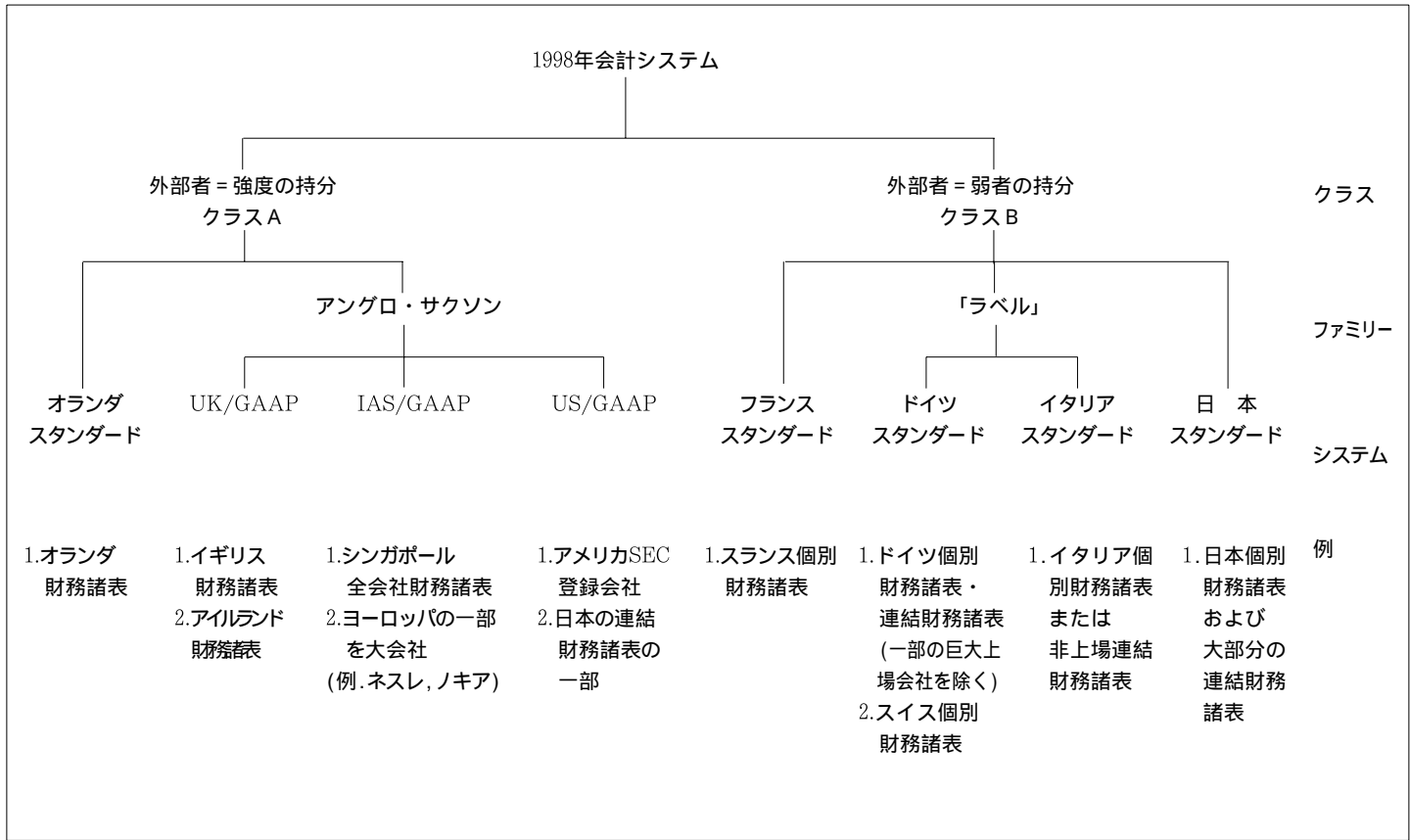
50) Ibid.

51) Ibid., p.182.

53) Ibid., p.183.

54) Ibid.

図2 ノーブル[1998]の分類⁵²⁾



52) Ibid., p.181. および Nobes, C.W. and R.H.Parker, Comparative International Accounting, 6th ed., Essex: Pearson Education, 2000, p.62.

1998年分類論には、イタリア・スタンダード等に見られるように国別ラベルが依然として他方において存在していることから、結果として根本的なシステム分類論にはなっておらず、国別基準分類と混在した形となっているといわざるを得ない。この点に関して、ここでの分類を未だ最終的な突き詰めた分類論へのプロセスとしての過程段階にあるものとみるのか、あるいはこうした混在系として完成させていこうとするのかについてのコンセプトは明確ではない。例えばミューラー等の分類などにみられるように、ノープス以外のほとんどの分類論では依然として国単位による分類が行われている。したがってこの点にかかわるコンセプトを明確にしておくことは重要と考えられる。

ノープスの類型視点は、特定の企業（とりわけ国際企業）はもはや国の法律に縛られないで、あるいは国を超えた世界的観点からその選択肢を模索していることを強く意識している。このことは会計制度の国際的調和化が叫ばれる今日において、重要な示唆を与えてくれる。つまり、各国の国内基準と国際基準との整合性の問題である。

国際開放せよという主張は、自国基準を放棄するものではないかとの懸念もある。しかし、各国のおかれている国際的経済環境を見つめ直し、「市場あつての基準づくり」のスタンスに立ち戻らねばならない。国際化の中で、現在の当該国基準に何が求められているのかについては、市場を国際的に開放することによりいっそう顕在化しうる。例えば現代おかれている日本の資本市場ならびに企業経済の発展にとって、国際基準は海外から求められるものではなく、その基準設定にも積極的に関与していくべきものである。

国内・国際基準両者はそもそもすべてにおいて一致するものではない。問題となるのは両基準の整合性である。特に資本市場の世界において（つまり東京市場でなく、東京国際市場として）、国際市場プラットフォームに求められる同質性は重要である。資本市場のルールとして国内基準と国際基準が矛盾しては将来の発展は見込めない。両基準に対しては、あくまでも市場全体から見た理論的体系化の中での整合性を追及し、国内と国際との関係を秩序づけていくことが求められている。ただし国際基準の選択は、あくまでも国際レベルで競争しようとする企業の重要な選択肢ではあるが、本来的には国内企業に強制されるべきものではない。国内基準と国際基準との整合性が確認されるならば、同じ市場に日本基準と国際基準が同居しても問題はない。こうしたグランドデザインが描けてはじめて、これら基準のうちどの基準を適用するのかについての選択肢が、最終的に企業サイド側に付与されることになる。

なお、今日の国際資本市場での会計基準統一化の動きとは別に、各国あるいは各企業レベルでの企業観の相違は、多様な企業会計計算と結びつく可能性がある。実はこちらの世界にこそ会計の多様化と比較・類型化のおもしろさがある。国際会計類型研究は、こうした各国ならびに企業の会計行動を写し出す時代的鏡であると同時に、今後の方向性を探る上でもその意義は大きいといえよう。

< (補足) ノーブスの国際会計類型研究に関する主要文献一覧 >

- Nobes[1981]: Nobes, C. W., “An Empirical Analysis of International Accounting Principles: A Comment”, *Journal of Accounting Research*, Spring
- Nobes[1983]: Nobes, C. W., “A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices”, *Journal of Business Finance and Accounting*, Spring
- Nobes[1984]: Nobes, C. W., *International Classification of Financial Reporting*, Croom Helm
- Nobes[1986]: Nobes, C. W., *Issues in International Accounting*, Garland Publishing
- Nobes[1986]: Nobes, C. W., *Financial Reporting in the UK and the EEC: Mutual Influence*, Certified Research Report 6, Certified Accountants Publications Ltd.
- Nobes[1989]: Nobes, C. W., *International European Financial Statements: Towards 1992*, Butterworths
- Nobes[1992]: Nobes, C. W., *International Classification of Financial Reporting 2nd*, Croom Helm
- Nobes[1995]: Nobes, C. W., *Accounting Harmonization in Europe*, Financial Times Business Information
- Nobes[1996]: Nobes, C. W. ed., *International Accounting: general issues and classification*, Edward Elgar Publishing
- Nobes[1998]: Nobes, C. W., “Towards a General of the Reasons for International Differences in Financial Reporting”, *ABACUS*, Vol.34, No.2
- Nobes[1999]: Nobes, C. W., *International Accounting and Comparative Financial Reporting: selected essays of Nobes, C.W.*, Edward Elgar publishing
- Nobes & Parker[1985]: Nobes, C. W. and R. H. Parker, eds., *Comparative International Accounting*, Phillip Allan/St Martin's Press
- Nobes & Parker[1988]: Nobes, C. W. and R. H. Parker, eds., *Issues in Multinational Accounting*, Phillip Allan/St Martin's Press
- Nobes & Alexander[1994]: Alexander, D. and C. W. Nobes, *A European Introduction to Financial Accounting*, Prentice Hall (小津稚加子・山口佳子訳『欧州財務会計』, 白桃書房, 1998年)
- Nobes & Parker[1994]: Nobes, C. W. and R. H. Parker, *An International View of True and Fair Accounting*, Routledge