

国際会計類型研究に関する一考察

—G. G. Mueller 学説を中心に—

松 井 泰 則

はじめに

1. 1967年著書
2. 1968年論文
3. 1978年・1987年共著
 - 3 - 1. チョイとの共著 [1978年 (1992年第2版)]
 - 3 - 2. ガーノンおよびミックとの共著 [1987年]
4. むすび

はじめに

会計の発展段階に焦点を当て、その背景としてある経済・社会環境と絡ませながら、国際的視点から各国の状況に関してはじめて本格的な類型化を試みたのはミュラーである。それまでも各国会計実務についての比較研究は多く行われてきたが、財務報告実務の国際的な諸局面を前提とし、世界レベルでの体系化を試みた点で、ミュラーは国際会計の父といってもよいであろう。ミュラーは当時の各国の実務を踏まえた上で、各国会計の分類作業に挑戦した。彼は経済と会計を有機的に捉えなおし、その関係を整理しようとする。そしてマクロ経済的枠組みとの関連が強い会計群とミクロ経済的枠組みとの関連が強い会計群とに大きく分類する (Mueller [1967])¹⁾。そしてこうした前提にもとづき、各国の会計にかかわる経営環境を10に分類していく (Mueller [1968])²⁾。

その後、国際会計類型に関する魅力的な論文が多くの研究者により多数発表されたことは承知のとおりである。そうした中、1978年のチョイとの共著 (Mueller=Choi [1978])³⁾ ならび

1) Mueller[1967]: Mueller Gerhard G., International Accounting, The Macmillan Company
なお、本書に関しては、兼子春三監訳国際会計研究会訳『国際会計論』(ペリかん社、1969年)があり、本稿において参考とさせていただいた。

2) Mueller[1968]: Mueller Gerhard G., "Accounting Principles Generally Accepted in the United States Versus Those Generally Accepted Elsewhere", The International Journal of Accounting, Vol. 3, No. 2, Spring

3) Mueller = Choi[1978]: Mueller Gerhard G. and Frederick D.S.Choi, International Accounting,

に1987年のガーノンおよびミックとの共著 (Mueller = Gernon = Meek [1987])⁴⁾では、これまでの代表的な類型研究を整理・分析し、その上で各々の共著において類型化に関する具体的な特徴を打ち出している。

1. 1967年著書

ミュラーはその著書『国際会計』(1967年)⁵⁾において、会計を各国の経済発展状況と強く関連させながら捉えようとする一方、会計および会計報告実務を国際的な次元で観察・比較しようとしている。

ミュラーは国際会計を類型化するにあたり、以下の4つの視点を提示し分析している。これらは類型化を示したものではなく、その前提となる分類のための視点を示したものと見える。

(1) マクロ経済との関係から見た会計

マクロ経済と会計とのかかわりを捉えるにあたり、ミュラーはまず中央政府による経済(行政)政策に関連する属性として次の3つがあるとする⁶⁾。

国の経済目標は、特別な観点からではなく幅広い政策ガイドラインとして表明される。

国の経済目標は、しばしば明確で具体的な手続きとしてある。その際、会計専門家は大いに貢献しうる立場にある。

国の経済目標のもつ恒久性は相対的である。そしてビジネスは国の経済目標と無関係に達成し得るものではない。

ミュラーによれば、こうした経済目標は会計発展の基礎的な背景を提供するものであるとし、そしてこれら経済目標の達成手段として会計を位置づけている⁷⁾。ここにおいて、会計がそうした手段として間接的に機能してはじめて、多様なビジネスと国家との密接な連携が可能となると述べている⁸⁾。

これと同時に会計との関連においてマクロ経済レベルでは、次の3つの前提を列挙すること

Prentice Hall

・ Mueller = Choi[1992]: Mueller Gerhard G. and Frederick D.S. Choi, International Accounting, 2nd ed. Prentice Hall

4) Mueller = Gernon = Meek[1987]: Mueller Gerhard G., Helen Gernon, and Gary Meek, Accounting: An International Perspective, the McGraw Hill なお、本書に関しては、野村健太郎・平松一夫監訳『国際会計入門』(中央経済社、1988年)があり、本稿においても参考とさせていただいた。

5) Mueller[1967]: Mueller Gerhard G., International Accounting, The Macmillan Company

6) Ibid., pp. 5-6.

7) Ibid., p. 6.

8) Ibid., p. 8.

ができるとしている⁹⁾。

企業は、国の経済組織の重要な一部である。

企業は、国の経済政策と協調的に行動することで、自身のベスト・ゴールを追及しえる。

企業会計は、国の経済政策として相互に関連を持つことで公共の利益に貢献しうる。

ミューラーは企業という単位について「西欧経済および生活において、家族が社会組織の基本単位であるように、企業は経済組織の基礎的単位である」¹⁰⁾と述べている。そしてマクロ経済政策と企業会計が密接に協調しあうことの必要性を指摘している。ここでの例としては、ビジネス・サイクルの大きな揺れからもたらされる失業に対抗するための安定雇用措置としての利益平準化政策や、あるいは特定産業育成のための特定資本設備の加速度償却の容認などがあげられる。

なお、マクロ経済政策と会計とが密接に連携した典型的なケースとしてスウェーデンの例をあげることができるとしている¹¹⁾。

(2) ミクロ経済との関係から見た会計

ミューラーによれば、会計の考え方と経済のそれとは多くの共通点があり、両者は別個に位置するものではなく、会計学は経済学の枝にあたる (branch of economics) と考えられるとする。ちなみにドイツでは会計学は独立した別個の科目としてではなく、ミクロ経済領域のツールとして取り扱われている¹²⁾。

会計はミクロ経済アプローチのいくつかの前提に立っているが、その点について次のような諸仮定を確認しておきたい¹³⁾。

- a. 会計の基礎にある複式簿記諸手続きの存在
- b. 企業取引に対する合理的な評価システムの必要性
- c. 会計実体の確定
- d. 会計実体の不確定な存在期間

ここにさらにミューラーは、e. 高度な会計理論の存在、f. 独立的監査機能を有する公認会計士集団の存在の2つを追加言及している。

こうした点を踏まえて、以下の公準 (postulates) が成立するとする¹⁴⁾。

個々の企業は、事業に焦点を当てる。

9) Ibid., p. 12.

10) Ibid., p. 12.

11) Ibid., p. 27.

12) Ibid., pp. 32-33.

13) Ibid., p. 37.

14) Ibid., p. 38.

企業の主要な方針は、永続的な活動を目指すものである。

生き残りをかけた企業の最良の経営政策は、効率性である。

会計学は、経営・経済学の枝にあたる。

こうした公準ないし会計的フレームワークが導出されるが、特に会計概念という観点をミクロ経済からみると投下資本の維持概念は重要な概念である。これに関しては以下の3つの計算が前提となっているとする¹⁵⁾。

課税や配当政策によって実物資本が侵食されるようなら、企業の永続的な活動はありえない。

恒久的な資本投下こそが企業の経済的根源である。

資本と利益の合理的な分離にもとづく企業活動の評価ならびに統制が必要条件である。

(3) 独立規律としての会計

経営が科学というよりはむしろ技術的である点について、ミューラーは次の3点をその理由としてあげている¹⁶⁾。

判断や見積もり要素が不可欠である。

経営は人間と物質の集合体である。

経営環境にかかわる変数があまりにも多い。

ミューラーは会計と経営との関連について、「会計は経営過程に密接に関連している。会計は他の規律から独立している。経営の発展形態は直接に会計にかかわっている。そして実践を明らかにしていくことが必然的に会計発展の方法となる。」¹⁷⁾と述べている。

この独立規律としての会計に関してアメリカにおける経験をあげ、会計が実用的なアプローチに依存していることを指摘する。さらにここでイギリスの経験もとりあげ、(会社法という法的背景の重要性に言及しつつも)そこでもアメリカ同様、実用的アプローチが採用されていることを指摘している。

またミューラーは、「理論は実務において存在するところのものを説明あるいは理由付けを行うものである。」¹⁸⁾と述べた上で、自律的な会計概念として以下のものをあげている¹⁹⁾。

会計上の利益概念

価値尺度としての歴史的原価

完全な公正表示

15) Ibid., p. 38.

16) Ibid., pp. 59 60.

17) Ibid., p. 60.

18) Ibid., pp. 74.

19) Ibid., pp. 75 86.

対応概念

暖簾の認識

所有主持分の処理

(4) 統一会計

会計は、「行政上の便宜を超えて、政府による経済的ならびに事業統制の道具のひとつとして有用である。」²⁰⁾ という観点から、統制的局面において重要であるとする。そしてミュラーは、「監査と統制目的にはさらに多くの利点が求められる。アメリカにおける鉄道会計はいくつかの点でこの過程を説明している。」²¹⁾ と述べ、会計の統一的側面を説明する。とりわけ税務会計や国民財務統計の収集などは会計とマクロ経済との関係において代表的である。

会計学の体系化に関する国際的な説明構造を考察するにあたり、次の統一的な会計の研究に関する3つのアプローチをみてとることができる²²⁾。

経営的アプローチ；経営上の統一計画と会計手続きの関係をいい、スイスのM図表（勘定分類表）をあげている。

経済的アプローチ；このアプローチは本質的にマクロ的アプローチを意味し、ドイツ、ソビエト、フランスなどの会計に言及している。

技術的アプローチ；ここでは一般に学問的研究の基礎の上に構築された会計を意味し、例としてシュマーレンバッハの標準勘定図（1965年）をあげている。

こうした3つのアプローチをあげた後で、さらにドイツ、フランス、スウェーデンにみる異なった会計統一化に関する例を指摘している。

最後に、統一会計の長所と短所とを説明した後で、統一会計に対してミュラーは以下のように述べている。

「会計学はそれ自体、国際的な企業社会の新たな諸要求に適応しうる十分な弾力性をもち合わせているべきで、国家的指向というよりもむしろグローバルな観点を採用すべき段階に入っている。国家的な統一会計は、それよりはるかに多く必要とされている会計学の国際的な展開の妨げとなるといえる。」²³⁾ ここにおいてすでに国際会計の重要性を指摘していたのである。

(5) 1967年著書の特徴 経済の枝としての会計

本書は国際会計研究書のうち最も代表的な書物の一つである。ミュラーの会計観は常に経済とともにあり、各国会計を比較検討するうえで幅広い経済観とのかかわりを重視する。前述

20) Ibid., p. 89.

21) Ibid., pp. 90.

22) Ibid., pp. 95-101.

23) Ibid., p. 113.

のミューラー学説は、後の各国会計類型論研究にとって不可欠なフレームワークとして存在したことには異論はなからう。本書は国際会計に対する一つの体系論を提供しており、各国会計制度ならびに実務を比較するうえでの重要なフレームワークあるいは有用なビジョンを提供している点、さらには国際的視野に立った会計の必要性を当時において強調している点など、その意義はまことに大きいといえる。

2. 1968年論文

ミューラーは1967年書物を出版した翌68年に「USにおける一般に受け入れられた会計原則 vs その他の国における会計原則」と題した論文²⁴⁾を発表している。そこでは当時の会計原則が各国で相違している事実にもとづき、それに対する現状分析と今後の展望を検討している。

(1) 経営環境の識別

本論文の「国によって異なる経済および経営環境」という節の中で、特に経営環境の相違を検討する際の留意点として次の4点を挙げている²⁵⁾。

経済発展段階

経営の高度性の程度

政治介入の程度

法制度との依存関係

上記4つの留意点をあげた上で、ミューラーは経営環境として以下の10を識別している。

アメリカ/カナダ/オランダ

最低限の規定としての会社法が存在する。

英連邦諸国 (カナダを除く)

英連邦諸国内において同様の会社法が存在する。

ドイツ/日本

いずれも第二次大戦後、急速な経済発展を実現した国で戦後、アメリカ指向をとる。

ヨーロッパ大陸 (ドイツ, オランダ, スカンジナビア諸国を除く)

私企業は基幹産業政策外におかれている。

スカンジナビア諸国

ゆっくりだが確実な経済成長を遂げた国で、会社法が存在する。

24) Mueller[1968]: Mueller Gerhard G., "Accounting Principles Generally Accepted in the United States Versus Those Generally Accepted Elsewhere", The International Journal of Accounting, Vol. 3, No. 2, Spring

25) Ibid., pp. 93-94.

イスラエル/メキシコ

急速な経済成長を遂げた国だが、事業に対して国家の介入が大きい。

南アメリカ諸国（若干の国を除く）

発展途上の状況にあり、貿易に大きく依存している。

中近東ならびに極東の発展途上国（若干の国を除く）

政治的局面および通貨が不安定な国で、先進国からの援助が欠かせない。

アフリカ諸国（南アフリカを除く）

自然資源ならびに人的資源において重要な意味を持つ国だが、その発展には事業が欠かせない。

共産圏諸国

完全な政府統制下にある国々である。

上記10の経営環境は、将来的にはその差異は小さくなるかもしれないが、4分の1世紀ぐらいはその差異は解消されないであろうと述べている。さらにこの経営環境に関して、a. 会計概念および実務を含む経営環境は、必ずしも急速な変革を求められているわけではなく、また b. 考えている以上に経営環境の変革は困難であるという点も述べている²⁶⁾。

(2) 会計原則と国際的視点

国際的枠組みに立った適切な会計原則を設定する上で、以下の項目に留意すべきであるとしているが²⁷⁾、さらなる言及は本論文のテーマを逸脱してしまう理由からこれら項目の関係についての記述は避けている。

通貨の安定性

法律の企業への介入度

企業所有者の特性

企業経営者の知的レベル

企業の規模ならびに複雑さの相違

企業確信のスピード

特殊な会計法規の存在

経済発展段階

経済体制

経済の成長状況

専門職業人の教育と組織の状況

26) Ibid., p. 95.

27) Ibid., pp. 98 100.

会計にかかわる教育の状況と関連機器に関する状況

(3) 1968年論文の特徴——国際会計基準調和の萌芽

本論文では、以下の3点を結論付けている。

US/GAAPは、他の国々に強制されるべきものではない。各国間においては経済とビジネスとの間には論理上の不一致が存在している。

会計原則の国際的多様性は、決して望ましい状況ではなく無益である。

会計はダイナミックなものであり、変革期にある。

ミュラーの考え方は、各国のおかれている経済状況ならびに各国間の相違を前提としつつ、それらを(会計フレームワークおよび実務を含む)経営環境として国際的に整理しようとしている。確かにそれらは各国会計実務レベルでの比較ではない。しかしながらミュラーの示す経営環境の分類は、むしろこれ以後に進展する各国における会計基準の調和化の可能性に関連する大きな意味をもつ。つまり、各国会計の多様性と国際的統一化の乖離に対する橋渡しとしての意義を見出せると考えられる。1968年の段階においてすでに1970年代から本格化する国際会計基準の設定に向けた具体的な動きへの布石を敷いていたのである。

3. 1978年・1987年共著

3-1. チョイとの共著 [1978²⁸⁾ (1992第2版)]

(1) ミュラー学説との関係

本書はチョイ(Choi, Frederik D. S.)との共著による国際会計論に関するたいへん有名な書物の一つである。そのうち本稿で取り上げる第2章は、形式的にはチョイとの共著の形になっているものの、本文中の「ミュラー教授によれば…」という表現からみてもチョイが記述担当したものと考えられる。そして、ミュラーの考えを大きく引用していることからミュラーの考え方をその基底においていることがわかる。ただ、共著という形式からして、ここにミュラー学説として本稿で取り上げるのは適当ではないという批判があるかもしれない。しかし、本共著書ではこれまでの類型化に関する多くの学説を体系的に取り上げる中でミュラーの学説の意義付けを行っており、この全体の中でどのようにミュラー学説を位置づけているかに関して有用な意味をもちえると考えられる。

28) Mueller = Choi[1978]: Mueller Gerhard G. and Frederick D. S. Choi, International Accounting, Prentice Hall

(2) 本書(第2章)の内容と特徴

本書の第2章「概念的展開」では、会計(基準や職業)の発展について考察した上で、会計の「理論化(thorizing)」と同時に「概念化(conceptualizing)」の必要性を当時において述べている²⁹⁾点は、概念フレームワークが確立した今日の状況からみても的確な指摘である。続いてAAA1975 1976報告書、ノープス、ダコスタ=ブルジョア=ローソン、ネアー=フランク[1973][1975]、PWI調査研究などについて検討している。そしてここでは会計の発展に直接に影響を及ぼす要因として、次の12の要因を列挙している³⁰⁾。

法律システム

政策システム

企業所有者の特性

企業の規模と複雑性の相違

社会的顧客

企業経営と財務共同体の洗練度

企業への法的干渉度

特別な会計法律の存在

企業革新の速度

経済発展段階

経済の成長形態

専門職業教育および組織の状況

以上の12要因は、当該国の会計発展に対して直接的な影響を及ぼすものであると指摘している³¹⁾。

このような議論を展開した後で、チョイはミュラーの1967年著書に示される4つの視点に対して、これまでの類型化学説とは区別して取りあげている。つまり、ミュラーの視点は、市場経済システムに立脚する西側諸国を会計とのかかわりで捉える上で、少なくとも必要な識

29) Ibid., p. 26.

30) ミュラー=チョイ[1978]に先立って出版されたメイ=ミュラー=ウィリアム[1977]は、これまでの財務会計論に対して国際的視点から検討を加えたものである。本書は「経済的意思決定と情報」と「企業に関する財務会計モデル」という2部から構成されており、国際経済や国際企業行動から財務会計を捉えなおすという基本姿勢に立っている。そして本書第1部の中の「会計の特性と環境」と題した第1章では、環境が会計に与える影響について以下の7つを列挙している。歴史的背景 社会システム 企業システム 課税システム 規制システム 高度教育システム 法律システムの7つである。こうしてみると、1978年に列挙した要因は、これら7つの要因を踏まえてさらに修正を加えたものとして捉えることができる。

・May = Mueller = William[1977]: May Robert G., Gerhart G. Mueller and Thomas H. William, A New Introduction Accounting, Prentice Hall

31) Mueller, op.cit., pp. 41 44

別アプローチであると指摘するのである。そしてこの4分類は国際会計を概念的に説明するアプローチ (approach to international accounting conceptualization) としても捉えられるとする。こうした点からすると、ミュラーの学説は国際会計類型化を考察する上での前提となる基本的視点を示すものとして位置づけられるのである。その後ミュラー学説は、1987年の共著において一つの具体的な類型化論へと展開していくことになる。

3 - 2. ガーノンおよびミークとの共著 [1987]³²⁾

(1) ミュラー学説との関係

本書はミュラーを筆頭とするガーノン (Helen Gernon) ならびにミーク (Gary Meek) との共著による12章からなる国際会計の入門テキストである。したがってその内容は、国際会計全般を網羅した多岐にわたる内容を取り扱っていると同時にそれぞれの共著者の持ち味が反映されたものとなっている。

特に第1章ならびに第2章では、財務会計を国際的視点から類型化し、また財務会計実務にかかわる各国の多様性に言及するなど、会計類型研究分野においてすぐれた内容を具備している。本書第1章の「財務会計の国際的視点」では、各国の財務会計制度の発展を形成した主要な環境変数について議論している。

もっともここでもやはり、共著という形式からして、ここにミュラー学説として取り上げるのは適当ではないという前述のチョイとの共著の場合に向けられたのと同じ批判がおりうる。しかし、本書ではこれまでの類型化に関する多くの学説を体系的に取り上げる中で、ミュラーの学説の意義を強調するとどまらず、さらにミュラー学説に立った具体的な発展を試みている点で高く評価しうるのである。

(2) 本書 (第1章) の内容と特徴

1) 主要な会計変数

本書の内容を要約すると以下のとおりである。まず会計の発展に影響を及ぼす変数として、以下の6つの変数が識別されている。

企業と資本提供者との関係

これは、具体的には以下の点を列挙することができる。

イ) 投資者および債権者、つまり情報利用者がいかなるものであるか (例: 個人, 銀行, 政府など)。

ロ) 投資者および債権者の数はどれぐらいか。

32) Mueller = Gernon = Meek [1987] : Mueller Gerhard G., Helen Gernon, and Gary Meek, Accounting: An International Perspective, the McGraw Hill

ハ) 企業と投資者・債権者グループ間の密接度の程度。

二) 証券市場の発達程度。

ホ) 国際的資本市場を利用する程度

他国との政治的・経済的結びつき

諸国間の政治的・経済的結びつきは、各国の会計制度の発展にも影響している。ここに、世界の相互依存関係が増大するにしたがって会計実務が同質性にならざるを得ないという問題が生ずる。

法律システム

会計に関して成文法国と慣習法国とに分類することがある。成文法国では、法律は一連の「命令形」からなっており、行動の最小限度の規準が明記されているのに対して、慣習法国では、法律は非合法的な限度を定める一連の「禁止条文」であって、この限度内で行動の自由と判断が許容されている。前者にはアルゼンチン、フランス、ドイツ等が、後者にはイギリスとアメリカ等が含まれる。

インフレーションの水準

企業の会計記録の中に物価変動の影響を取り入れることに対する関心は、国がインフレーションの影響を受ける度合いによって異なっている。

企業の規模と複雑性、経営と資金提供者の密接度、教育の一般的水準

世界のほとんどの国が「持てる国」と「持たざる国」とに分けられるように、会計についても「持てる国」と「持たざる国」との分けることができる。

文化

文化に関してはその定義において大いに問題はあがるが、たとえ文化がさまざまに定義され、会計と文化との関係についての研究が貧弱で結論に至っていないとしても、会計学の文献において、会計の概念、基準および実務の構成要素として、文化と会計との結びつきに注目することが多くなっている点を指摘し、会計の発展を文化的要因と直接的に結びつけることは困難であつてもその強い関連性の存在を確信している。

上記諸変数は、ある程度各国間で重複している。そしてこれら変数上の類似性を追及していくことになるが、それぞれ会計の発展段階に影響を与えた諸変数を各国が独自に混ぜ合わせてきたことを考えると、類似性にもとづいて各国をクラスター分類する際に、いくつかの非類似性は無視しなければならないとしている。

2) 会計モデルの識別——「4 + 2」会計分類モデル——

こうした包括的、一般的レベルからみたクラスターとして本書では、英米モデル、大陸モデル、南米モデル、混合経済モデルと、これに国際基準モデルと共産主義モデルの2つを加えた「4 + 2」の形をとる重要な会計モデルが識別されている。

英米モデル

本モデルは実際には、「イギリス - 北アメリカ - オランダ」モデルといわれるもので、同3国はこのクラスターで主導的な役割を果たしている。この会計モデルは投資者および債権者の意思決定ニーズを指向しており、他方、国内には発達した証券市場が存在し、教育水準もきわめて高い。

大陸モデル

ここに含まれる国々は、ほとんどのヨーロッパ諸国と日本である。ここでは企業と銀行との結びつきが強く、財務会計はその性質において法律指向的であり、実務は非常に保守的である。フランス語圏のアフリカ諸国はおおむね大陸モデルに従っている。

南米モデル

南アメリカの大部分を含んだモデルである。ブラジル（ポルトガル語を話す）を除くと、共通言語はスペイン語である。ここでは、（皮肉にも）インフレーションに対する豊富な経験から、インフレーションに対する会計的修正計算を継続していることは特徴的である。

混合経済モデル

1989年から1990年の東欧ならびに旧ソビエト連邦の政変は、中央集権的な経済の計画・統制と、市場指向的企業活動の両者に対応する環境特殊な会計モデルを形成させた。この異なる両者の概念アプローチを一致させるには大きな困難をとまなう。ここでは、民営化、資産の評価問題、会計教育などの別な意味での各種のチャレンジが必要となる。

以上の4つのモデルに該当する国々は、以下のとおりである。

4つの主要会計モデルに属する国のリスト ³³⁾
英米モデル
オーストラリア ホンコン パナマ パハマ インド バブア・ニューギニア パラバドス インドネシア フィリピン ベニン アイルランド プエルトリコ パミューダ イスラエル シンガポール ボツワナ ジャマイカ 南アフリカ カナダ ケニア タンザニア ケイマン諸島 リベリア トリニダード・ドバゴ 中央アフリカ マライ ウガンダ コロンビア マレーシア イギリス コスタリカメキシコ アメリカ キプロス オランダ ベネズエラ ドミニカ共和国 ニューゼaland ザンビア フィジー ナイジェリア ジンバブエ ガーナ パキスタン
大陸モデル
アルジェリア フランス ノルウェー アンゴラ ドイツ ポルトガル オーストリア ギリシャ セネガル ベルギー ギニア シエラレオネ ブルキナ イタリア スペイン カンボジア コートジボアール スウェーデン カメルーン 日本 スイス デンマーク ルクセンブルク トーゴ エジプトマリ共和国 トルコ フィンランド モロッコ ザール
南米モデル
アルゼンチン エルサルバドル パラグアイ ボリビア グアテマラ ペルー ブラジル ギアナ ウルグアイ チリ ホンジュラス エクアドル ニカラグア
混合経済モデル
アルバニア グルジア ロシア アルメニア ハンガリー セルビア アゼルバイジャン カザフスタン スロバキア ベラルーシ キルギスタン スロベニア ボスニア・ヘルツェゴビナ ラトビア タジキスタン ブルガリア リトアニア トルクメニスタン クロアチア モルドバ ウクライナ チェコ ポーランド ウズベキスタン エストニア ルーマニア ベトナム

33) Ibid., p. 12.

上記の4つの会計モデルに加えて、別の次元からみたクラスターとして次の2つを挙げている。

国際基準モデル

国際基準モデルへの移行は各国独自で行われているが、欧州連合（EU）にみられるように次第にまとまった力となって勢いを増している。

共産主義国モデル

キューバや北朝鮮のような共産主義国では、財務会計の考え方はあてはまらず、国による統制経済の下に企業は機能する。ただし、市場経済の概念が徐々に優勢になるにつれ、指令経済の会計は衰退し始めている。中国などは混合経済会計モデルへうまく移行しているとみることができよう。

このように本書では「4 + 2」会計分類モデルが提示されている。そして会計と環境との関係について「会計は環境の中で発展し、環境によって育つ。世界が会計実務の坩堝であるという事実は情報利用の多様性を反映しているのである。」³⁴⁾と述べてられている。

3) 1987年共著の特徴

主要な会計変数の内容については、これまでも数多く指摘されてきたところであり、多くの点で重複したものとなっている。これに対して「4 + 2」会計分類モデルは、これまでの諸学説を踏まえた上でのこれら学説を整理したモデルと見ることができるのではないだろうか。

英米モデルは投資家および債権者の状況に、大陸モデルは（銀行とのかかわりを中心とする）法的状況に（ただし、フランス語圏にみられるような文化的要因も網羅している）、南米モデルはインフレーションという経済水準に、混合経済モデルは背景となる経済体制にそれぞれ着目している。こうした視点はかねてより、ミュラーがとる「会計は経済の枝である」という考え方の上に立ったものであり、これを具体化したものと見ることができる。「10の経営環境」と「4 + 2」会計分類モデルの両者の間では具体的な国において若干の差異はあるものの、基本的には以下のように対照することができる。

1968年論文と1987共著との比較

「10の経営環境」	「4 + 2」会計分類モデル
アメリカ/カナダ/オランダ 英連邦諸国 イスラエル/メキシコ アフリカ諸国	英米モデル
ドイツ/日本 ヨーロッパ大陸 スカンジナビア諸国	大陸モデル
南アメリカ諸国	南米モデル
中近東ならびに極東の発展途上国	混合経済モデル
共産圏諸国	共産主義モデル
-	国際基準モデル

34) Ibid., p. 16.

4. むすび

ミュラーは、当時の国際向財務諸表と国内向財務諸表が各国において混在している国際財務報告の現状に関して、これらを一つの財務諸表で満足させることができないかどうかについて疑問を呈する。そして「親会社の勘定体系や報告様式が在外子会社に強制されるケースは多いが、反面、在外子会社は同時に設置国の法律にも準拠しなければならない。そのために親会社の報告基準と相違した当該国向けの財務諸表が必要となる。……これら種々の報告は互いに矛盾を生じさせることがある。……恣意的な統一は解決とはならない。研究と自由な意見交換を通じた国際間協力が解決へと導くかもしれない。多くの国の職業団体や会計士協会はこの目的達成のために重い責任を負っているのである。」³⁵⁾と述べ、国際会計基準の調和化の必要性を当時より強く主張していた。そうした目的を達成するためには、各国の会計実務ならびに制度を比較検討する作業は不可欠である。国際会計実務ならびに制度を体系化する上で、ミュラーは常に会計を経済や経営という幅広いコンテキストの中で捉えようとする。

ミュラーは国際会計類型化に関して自身による最終的な具体化モデルは示していない。しかし、これまでみてきたようにミュラーは「会計は経済の枝である」という基本姿勢に立ち、会計を経済と密接に関連付けながら、会計の発展段階と会計を含む経営環境を国際的な見地から観察することに傾注する。こうした各国の経済と経営行動を基軸とした上で会計の発展についての構図を追求していくあたりは、ミュラーが会計学者でありながらも、ある意味、経済あるいは社会学者としての側面を強く感じさせる。

こうしてみると、ミュラー学説を、それ以降に発表される一連の国際会計類型研究の軌跡との関係で捉えた場合、ミュラー学説は一連の学説(ないしモデル)と同列に位置するものではなく、類型論を展開する上での一つの重要な前提ないし分類視点を提示したものとして捉えることができる。そしてその後の彼を中心とする複数の共著にみられるように、多くの学者がミュラー学説を継承し、その発展を試みている。この意味で、ミュラーを中心とする複数の共著に示される複数の類型論は、ミュラー学説に立脚した、それぞれの具体的な発展的成果として捉えることができるのではないだろうか。

35) Mueller Gerhard G., *International Accounting*, The Macmillan Company, 1967, pp. 164-165.