

国際会計類型学説再考

松 井 泰 則

1. 国際会計類型論の意義と概要
 - (1) 国際会計類型研究の意義
 - (2) 国際会計類型研究の概要
2. 国際会計類型学説
 - (1) ハットフィールド [1911]
 - (2) ミューラー [1967/68]
 - (3) AAA [1977]
 - (4) ダコスタ=ブルジョア=ローソン [1978]
 - (5) ネアー=フランク [1980]
 - (6) ノーブス [1983/84]
 - (7) グレイ [1988]
 - (8) ドゥブニック=サルター [1995]
 - (9) ノーブス [1998]
3. 学説にみられる特徴——むすびに代えて
 - (1) 全体から見た特徴
 - (2) 日本から見た特徴

はじめに

会計の国際化が議論される中で、今日の各国の状況を相対的に比較・把握する上で国際会計類型研究は重要な意義をもっている。本領域に関するこれまでの研究成果をたどることで各国の相対的な位置関係（ポジション）を再確認しておくことは、現在の、そして今後の国際会計統一化を研究する上で有意義な作業と考えられる。本稿では、ハットフィールド [1911]、ミューラー [1967/68]、AAA [1977]、ダコスタ=ブルジョア=ローソン [1978]、ネアー=フランク [1980]、ノーブス [1983]、グレイ [1988]、ドゥブニック=サルター [1995]、ノーブス [1998] などの代表的な研究成果を取り上げる。

また、今日の実務では国内基準とは別個に SEC 基準に準拠する企業が出現していることや、IAS（現在の IFRS；国際財務報告基準）が国際的承認を取り付けた今日の状況を踏まえて、最後に取り上げるノーブス [1998] では、国別による分類の限界を指摘している。ノーブスによる国別分類からシステム分類への発想の転換は、多国籍企業における会計の世界での、いわ

ゆる無国籍化の顕われとみることもできるであろう。

1. 国際会計類型論の意義と概要

(1) 国際会計類型研究の意義

国際会計類型論研究に先立つものとしての各国会計比較研究の重要性について、ノーブス＝パーカーは次の4点を挙げている。つまり、「比較会計研究は、次の4つの理由から重要である。それは、i) 会計の発展、ii) 世界貿易の増大ならびに多国籍企業の成長、iii) 他の国ではまだ実践されていない解決策の提供、iv) 調和化をいかにうまく有効に達成しうるかについての示唆を与える、という4点であり、特定の国々がすでにこれに対して貢献してきた歴史的事実からも知ることができる。」¹⁾と述べている。

各国会計制度を比較するためには、会計にかかわる各種の要因にかかわらしめて総合的かつ相対的に把握していく必要がある。他方、そこでの比較規準に対しては、主観的要素が多分に含まれる可能性があることから、この種の研究成果に関しては反論も少なくない。しかし、各国会計比較研究は、今日の会計制度の体系的分類やあるいは国際会計基準の形成にとって基本的前提となる研究であり、特に会計上のさまざまなテーマを国際的な視点から検討するうえで、比較および類型研究は重要であると考えられる。

次に各国会計制度を比較した上でこれらを類型化していく作業は、今後、世界レベルとしての会計を何らかの形で秩序付けていく上において前提となる作業である。この各国会計の比較と分類に関するこれまでの成果に関して、サミュエル＝パイパーは、以下の3つの内容に区別している²⁾。

第1は、解説書 (descriptive) と呼ばれるもので、ここには若干の比較要素も含まれている。つまり、1カ国以上を対象とし、比較要素は含んではいるものの、分類という点にまではいたっていないもの。

第2は、各国会計の分類の前提となる比較調査 (comparative research) を中心とするものであるが、統計技術にもとづいた分類は行っていないもの。

第3は、統計技術を用いて各国会計システムのグループ分類化 (classify into group) を行っているもの。

会計比較および類型化に関する1985年までの成果をこのように区別した上で、こうした研究に対して次のように結論付けている。

1) Nobes = Parker [1985] : Nobes, C. W., and R. H. Parker (eds), Comparative International Accounting, 2nd edit., Philip Allan/St Martin's Press, 1985, p.9.

2) Samuel = Piper [1985] : Samuel, J. M., and A. G. Piper, International Accounting : A Survey, Croom Helm, 1985, p.31.

「結局、システムの分類化は、一時点においてのみ有効であることを認識しなければならない。過去10年において大部分の国々の会計原則ならびに実務が変化してきていることからもうかがえるように、システムは刻一刻と変化している。分類はある一時点における状況を示すものである。あるケース・スタディは、ある国々が、なぜ、そしてどのように当該会計システムおよび実務を採用したのかについてしばしば説明しており、これら実務がどのように変化しているのかを考察することはまことに興味深い。実証研究を批判することはたやすい。しかしファクター分析を用いたこうした研究は、記述による比較論文の形から一步前進し、今や国際会計という学問に貢献してきている。そしてそれらは非常に複雑な領域における難しい研究を行おうとしている。」³⁾

これに関しては、ノブスも次のような同様の見解を述べている。

「分類は、スナップ・ショットであるとはいえ、まったく静止した作業研究であると考えてしまうとそれは誤りである。そこでは、なぜ会計制度に相違が存在しているのか、さらにスナップ・ショットを撮った時点での動向はいかなるものであったのかなどを考慮することが必要である。もしカメラマンが的確に内容をそこに映し出しているとすれば、一連の静止した画像は、それを分類してみると、さらにそこから今後の動向を探る研究への展開へと結びついていくことになる。このことは調和化過程を目に見えるものにするための有効な方法であることを証明するであろう。1985年に撮った画像は、1980年のものとは明らかに変化している。」⁴⁾

こうしてみると各国会計比較研究は、各国会計制度の類型化の前提と位置づけられる研究であり、両者の研究成果を通じてはじめて会計基準の国際的調和化を推進する上での重要なデータが提供される。つまり、各国間の会計規定や基準設定主体の相違が、いかなる背景からもたらされるかについて明らかにしなければ、各国会計制度の国際的調和化ないし国際間秩序維持は達成しえないと考えられる。

こうした点から、各国会計比較研究は、国際会計研究領域において常に立ち戻らなければならない前提的な研究として理解しておかねばならない。

(2) 国際会計類型研究の概要

国際比較会計に関しては、これまでも多くの学説がみられるが、その起源については必ずしも明確ではない。ただ、ハットフィールドのペーパー（1911年講演）では、すでに大陸系と英米系の会計を対照的に指摘しており、少なくとも会計類型論領域での嚆矢として捉えることはできる。その後、各国において（特に西側諸国において）簿記・会計学の発達をみるわけだが、当時においては各国会計実務に関する部分的な比較研究はみられるものの、各国間の会計

3) Ibid, p.53 54.

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

ないし会計制度の体系的な比較研究はあまりみられなかった。こうした中、国際会計として体系化された本格的な書物が1965年にミュラーによって出版された。そして、その後の国際経済の進展とともに、各国会計の違いからもたらされるさまざまな問題が顕在化してきたことを受けて、後述するAAAによる各国会計比較研究や、以下のようなPWI（プライス・ウォーターハウス）によって実施された各国比較調査などが行われている。

- ・PWI [1973] : Price Waterhouse International, Accounting Principles and Reporting Practices : A Survey in 38 Countries, ICAEW
- ・PWI [1975] : Price Waterhouse International, Accounting Principles and Reporting Practices : A Survey in 46 Countries, ICAEW
- ・PWI [1979] : Price Waterhouse International, International Survey of Accounting Principles and Reporting Practices, Butterworths

1970年代に入ると、会計基準の国際的な調和化の必要性が提唱されるようになり、それを背景に各国会計の相対的なポジショニングを明らかにすべく国際会計の全体像の体系化を究明しようとする学説が発表されることになる。ダコスタ＝ブルジョア＝ローソン [1978]、ネアー＝フランク [1980]、ノーブス [1983]、グレイ [1988]、ドゥブニック＝サルター [1995]、ノーブス [1998] などは、これに関する代表的な研究論文として広く取り上げられている。

これら以外の研究成果も含め、ノーブスは以下のように述べている⁵⁾。

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、チョイ＝ミュラー [1992] (第2章)、ラドバス＝グレイ [1993] (第3章)、ベルカウイ [1995] (第2章)、ノーブス＝パーカー [1995] (第1章) をあげている。しかし、これらはそこで取り扱われたファクター間の意味を関連付けるような一般的理論には至っていなかったとする。他方、あるレベルでの一般理論を提供したものに、シュバイカルト [1985]、ハリソン＝マッキノン [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、グレイ [1988] とドゥブニック＝サルター [1995] があり、両者は類似しているとする。これら以外のものとしては、例えばロパーツ [1995] やネアー＝フランク [1980] などがあげられる。それらは、会計の相違に対して、前者は世界の制度に、後者は比較資料に着目した研究成果である。特に後者は会計規則ならびに実務に関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と評価している。

5) Nobes [1998] : Nobes, C. W., "Towards a General of the Reasons for International Differences in Financial Reporting", ABACUS, vol.34, no.2, 1998, p.164.

本文に示される2つの論文に関しては、松井 [2002a] : 松井泰則「国際会計類型論の萌芽と発展——Hatfield, H. R. および Nobes, C. W. 学説を中心に」(立教経済学研究56巻2号, 2002年)を参照されたい。

このように会計の類型論にはさまざまなタイプがある。ただ、後に述べるが、類型化に関する大きな流れとしてみれば、環境ファクターに着目した分類論、実務資料に基づく実証データを基礎とする分類論、そして基準の同質性が強調される時代における統一化の中での分類論という軌跡としてこれら流れを捉えることができる。

2. 国際会計類型学説

(1) ハットフィールド [1911]⁶⁾

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。

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⁷⁾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。

(2) ミューラー [1967/68]⁸⁾

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本格的な類型化を試みたのはミューラーである。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のだが、財務報告実務の国際的な諸局面を前提としながら、世界レベルでひとつの体系化を試みた点で、ミューラーは国際会計の父といっ

6) Hatfield [1911]: Hatfield, H. R., "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.

ハットフィールドの本ペーパーの内容に関しては、前掲論文の松井 [2002a] を参照されたい。

7) 黒田全紀「財務会計の現状と課題」『会計』第149巻3号 p.2. この他、会計制度の類型化に関する論文として、倉田幸路「会計制度の諸類型」(森川八洲男『会計の国際的調和化』白桃書房、1998年、第3章)など多数ある。

8) Mueller [1967]: Mueller Gerhard G., International Accounting, The Macmillan Company, 1967 (兼子監訳 [昭和44年]: 兼子春三監訳国際会計研究会訳『国際会計論』ペリかん社) 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, 1968.

1967年著書ならびに1968年論文を中心とするミューラー学説については、松井 [2002b]: 松井泰則「国際会計類型論の一考察——G. G. Mueller 学説を中心に」(立教経済学研究56巻4号、2002年)を参照されたい。

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。彼は経済と会計を正面から捉えなおし、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])。さらに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の類型に分類化していく (Mueller [1968])。

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])⁹⁾ ならびに1987年のガーノン = ミークとの共著 (Mueller/Gernon/Meek [1987])¹⁰⁾ では、これまでの代表的な類型研究を整理し分析している。ガーノン = ミークとの共著では「英米モデル/大陸モデル/南米モデル/混合経済モデル」ならびに「国際基準モデル/共産主義国モデル」という「4 + 2」モデルを示している。

ミュラー自身は、国際会計類型化に関して最終的には具体的モデルは示していない。しかし、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、そして会計の発展という構図を常に基礎においているあたりは、ミュラーが会計学者でありながらも、ある意味、ミクロ経済学者としての側面を強く感じさせる。

こうしてみると、ミュラー学説をこれまでの一連の国際会計類型研究の軌跡の中で捉えた場合、それは一連の学説 (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一つの重要な前提ないしフレームワークを構築した成果として捉えることができる。さらにミュラーと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類型論は、ミュラー学説に立脚した発展的成果として捉えることができるのである。

(3) AAA [1977]¹¹⁾

AAA 委員会報告書では、世界の会計を次の5つの影響ゾーンに分類している。

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

なお、本書の第2版は、Mueller = Choi [1992] : Mueller Gerhard G. and Frederick D. S. Choi, International Accounting, 2nd ed. Prentice Hall, 1992.

10) Mueller/Gernon/Meek [1987] : Mueller Gerhard G., Helen Gernon, and Gary Meek, Accounting : An International Perspective, the McGraw Hill, 1987 (野村・平松 [1988] : 野村健太郎・平松一夫監訳『ミュラー・ガーノン・ミーク国際会計入門』中央経済社)。

11) AAA [1977] : American Accounting Association, "Report of the American Accounting Association Committee on International Accounting Operations and Education, 1975 1976", Accounting Review 52 (Supplement), 1977, pp.65 132.

図1 AAA [1977] の5つの影響ゾーン¹²⁾

	ブリティッシュ	フレンチ (スパニッシュ& ポルトギーズ)	US	ゲルマニック
社会・経済 (中略) 法 律	コモン・ロー・システム	ローマン法, ナポレオン商法典	コモン・ロー・システム	ローマン法, ナポレオン商法典
教 育	十分に発達した教育システム	十分に発達した教育システム (ラテン・アメリカ諸国を除く)	十分に発達した教育システム	十分に発達した教育システム
言 語	英語	仏語, スペイン語, その他ローマン言語	英語	仏語, オランダ語, スカンジナビア語
財務・会計に関する諸 規 準 株式会社組織ならびに 資本所有者の分散化	高度な株式会社組織 資本所有者の広範な分散化 最近, 国内化・国家 統制傾向にある	発達した株式会社組織 資本所有者の非分散化 国家統制の影響大	高度な株式会社組織 資本所有者の広範な分散化 国家統制の影響は比較的小さい	高度な株式会社組織 資本所有者はそれ程, 分散していない 国家統制の影響はほとんどない
財務諸表の目的	「公正かつ真実な写 像」表示	法的・積極的準備金控 除後株主帰属額の表示	公正な表示	法規定への準拠
開 示	当該範囲は会社法で 規定	詳細な法規定; 統一勘 定組織にもとづく財務 諸表	職業専門家の影響大; 政 府規制機関への影響が増 大	詳細な法規定; 財務 諸表モデル
資本市場	高度な市場の確立 (旧植民地を除く) 最低限の国家介入	資本市場は確立してい るが, 国家の効果的な 監視が欠如 (フランス を除く)	高度な市場の確立 国家による密接な監視下 にある	高度な市場の確立
課 税	法人所得税が中心	間接税が中心	法人所得税が中心	法人所得税が中心 VAT (付加価値税) の重要性増大
財務報告への 税法の影響	公表財務諸表として の繰延税金計算書	課税目的で適用される 棚卸資産および固定資 産評価規定が, 公表財 務諸表に適用される。	公表財務諸表に繰延税金 規定が適用される。また 税目的での若干の棚卸資 産評価規定が公表財務報 告にも反映している。	課税目的で適用され る棚卸資産および固 定資産評価規定が, 公表財務報告に適用 される。
財務報告基準	高度に確立	確立; 評価方法の欠如 が秘密積立金を容認す る結果となっている。	高度に確立	確立; 評価方法の欠 如が秘密積立金を容 認する結果となっ ている。
基準源泉	会社法規定とともに, 実務と職業専門家による発展	政府規定	実務と職業専門家による 発展; いくつかの政府機 関 (SEC 等) の影響	政府規定
会計職業の発展 会計発展の源泉	産業発展の副産物と しての証明機能に対 する要請を背景に必 然的に発展	監査規定が法律化され る。	産業発展の副産物とし ての証明機能に対する要請 を背景に必然的に発展	銀行による監査部門 の確立に向けた大企 業統制
職業専門家と法律	自己規制型	法律規制型	自己規制型 (CPA 法の 影響を強く受ける)	法律規制型
(以下略)				

12) Ibid., p. 105.

<国際会計影響ゾーンの5分類>¹³⁾

1. イギリス
2. フランコ系 スペイン ポルトガル
3. ジャーマン系 ドイツ
4. アメリカ
5. 共産諸国

図1に見るように世界の会計類型は、外国あるいは特定地域の財務測定や報告に影響を与えている歴史・文化・社会経済をベースとする「影響ゾーン」にしたがって分類される。これらゾーン領域での概念や原則は、会社の財務諸表に見て取ることができる。

委員会では根本的に区別しうる5つの歴史的な会計影響体系を識別している。各ゾーンの分類特徴は、図1のとおりである。しかし、本報告書によれば、より詳細な「類型論」が必要であることを指摘している。結果として委員会では、「影響ゾーン」にもとづくシステム・フレームワークに関する詳細については検討していないが、「分類注記」において重要な事項を組み入れている。ただ、本報告書は一般的な会計影響体系は述べているものの、発展途上国におけるそれに関する特徴は明確ではなく、発展や影響段階によって検討すべきとしている。

ただし本報告は、内容的には盛りだくさんであったにもかかわらず、後にそれほど取り上げられなかった。その理由として、チョイ=ミュラーは、内容的に一貫したロジックと方法論を持ち合わせていなかった、つまり、個々の小委員会レベルでのセクション報告書であってセクション間の統一が取れていない点を指摘している¹⁴⁾。

(4) ダコスタ=ブルジョア=ローソン [1978]¹⁵⁾

ダコスタ=ブルジョア=ローソンは、1973年に行われたPWIによる38カ国の実態調査にもとづきながら、会計実務の分類を試みている。

ここでの分類は、イギリスならびに英連邦諸国を中心とするグループと、アメリカを中心としながら、(オランダとカナダを除き)フランス、ドイツそして南アメリカ諸国などを含むグループの大きく2つに大別されている。しかし、結果として英連邦諸国のみが別グループ化されたに過ぎないと批判がこりうる。つまり、アメリカと西ドイツが同じグループに分類されていることには問題がある。この点についていえば、やはり大雑把な分類結果といわざるを

13) Ibid., pp.129-130.

14) Choi=Meuller [1978], Chap.2, pp.39-41.

15) DaCosta=Bourgeois=Lawson [1978]: DaCosta R. C., J. C. Bourgeois and W. M. Lawson, "Linkage in the International Business Community: Accounting Evidence", International Journal of Accounting, Spring 1978.

得ないであろう。

ただし、本研究はいわゆる文化や組織（機関）構造にわたる社会的外部環境での複雑な相互作用の産物としての会計実務を仮定・検証していこうとする展開的なモデルを提示するものである。本分析はドイツ型といった大きなクラスターについて説明するためのものではなく、法的システムから大きく2つのタイプに分類した点を追求したことに意義がある。本研究の最後では、国の法的システムと会計システムとの関連を追求していくことこそが、他方において各国の会計の多様性に対峙する統一化に向けた方向に結びつくこと述べている¹⁶⁾。

図2 ダコスタ=ブルジョア=ローソン [1978] の類型化¹⁷⁾

グループ1		グループ2	その他
日本	アメリカ	イギリス	オランダ
フィリピン	パキスタン	エール	カナダ
メキシコ	スペイン	ローデシア	
アルゼンチン	スイス	シンガポール	
西ドイツ	ブラジル	南アフリカ	
チリ	フランス	オーストラリア	
ポリビア	ウルグアイ	ジャマイカ	
パナマ	スウェーデン	ケニヤ	
イタリア	インド	ニュージーランド	
ペルー	エチオピア	フィジー	
ベネズエラ	ベルギー		
コロンビア	トリニダード		
パラグアイ	バハマ		

(5) ネアー=フランク [1980]

1) フランク [1979]¹⁸⁾

フランクは、先のダコスタ=ブルジョア=ローソン研究と同様、1973年のPWI調査報告書をもとに、より綿密な分析を通じて各国の会計を次の4つのグループに分類する。

グループ1；英連邦諸国モデル

グループ2；南アメリカモデル

グループ3；ヨーロッパ大陸モデル

グループ4；アメリカモデル

16) Ibid., pp.205-206.

17) Ibid., p.79.

18) Frank [1979]: Frank Werner G., "An Empirical Analysis of International Accounting Principles", Journal of Accounting Research, Autumn 1979.

図3 フランク [1979] の分類¹⁹⁾

グループ1	グループ2	グループ3	グループ4
オーストラリア	アルゼンチン	ベルギー	カナダ
バハマ	ボリビア	コロンビア	西ドイツ
エチオピア	ブラジル	フランス	日本
エール	チリ	イタリア	メキシコ
フィジー	インド	スペイン	オランダ
ジャマイカ	パキスタン	スウェーデン	パナマ
ケニヤ	パラグアイ	スイス	フィリピン
ニュージーランド	ペルー	ベネズエラ	アメリカ
ローデシア	ウルグアイ		
シンガポール			
南アフリカ			
トリニダード&トバゴ			
イギリス			

2) ネアー=フランク [1980]²⁰⁾

フランクの研究は、フランクとネアーとの共同研究によってさらに拡大されることになる。ここでは、1973年（38カ国調査）ならびに1975年（46カ国調査）に行われたPWIの調査報告書にもとづいて各国分類が行われており、それぞれにおいて測定面での分類と開示面での分類とに分けて展開されることとなる。

本研究は、先行研究としてのフランク [1979] の研究成果も踏まえた上で、特に経済、文化、会計グルーピング間における明確な関連性を追求したものである。

フランク [1979] の分類では、西ドイツは（測定面において）アメリカのグループに分類されていたが、ネアー=フランクでの分類では大陸系グループに分類されているなど、識別の段階で、より有用な成果を示す結果となっている²¹⁾。

本研究での特徴に関して、チョイ=ミュラーは、PWI調査報告書から読み取れる1973年と1979年の国際的調和化の動向、この調和化に関してIASCが多くの公表物を発行したこと、アメリカ会計実務がそこでの調和化のモデル的な役割を果たしてきたことなどを指摘したことにある²²⁾と述べている。

19) Ibid., p.596.

20) Nair=Frank [1980] : Nair, R. D. and W. G. Frank, "The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classification", The Accounting Review, Vol.55, No.3, 1980, pp.426-450. なお、翌1981年には、以下の論文も発表している。Nair=Frank [1981] : Nair, R. D. and W. G. Frank, "The Harmonization of International Accounting Standards, 1973-1979", International Journal of Accounting, Fall 1981.

21) Nobes=Parker [1985], Chap.4, p.55.

22) Choi=Mueller [1978], Chap.2, p.38.

なお、本論文の最後において会計の国際的調和化という問題に関して、政策視点に立つ規制当局による基準公表は、世界に拡大する経済利益を共有していこうとする会計実務の統一化に対してむしろマイナスに作用するであろう点を指摘している²³⁾。

図4 ネアー＝フランク1973測定分類²⁴⁾

グループ1 英連邦モデル	グループ2 南アメリカモデル	グループ3 大陸モデル	グループ4 アメリカモデル
オーストラリア バハマ エール フィジー ジャマイカ ケニア オランダ ニュージーランド パキスタン ローデシア シンガポール 南アフリカ トリニダード イギリス	アルゼンチン ボリビア ブラジル チリ コロンビア エチオピア インド パラグアイ ペルー ウルグアイ	ベルギー フランス 西ドイツ イタリア スペイン スウェーデン スイス ベネズエラ	カナダ 日本 メキシコ フィリピン アメリカ

図5 ネアー＝フランク1973開示分類²⁵⁾

グループ1	グループ2	グループ3	グループ4	グループ5	グループ6	グループ7
オーストラリア バハマ フィジー ジャマイカ ケニア ニュージーランド アイルランド ローデシア シンガポール 南アフリカ トリニダード イギリス	ボリビア 西ドイツ インド 日本 パキスタン ペルー	ベルギー ブラジル コロンビア フランス イタリア パラグアイ スペイン ベネズエラ	カナダ メキシコ オランダ パナマ フィリピン アメリカ	アルゼンチン チリ エチオピア ウルグアイ	スウェーデン	スイス

23) Nair = Frank [1980], p. 449.

24) Ibid., p. 429.

25) Ibid., p. 431.

図6 ネアー＝フランク1975測定分類²⁶⁾

グループ1 英連邦モデル	グループ2 南アメリカ・南ヨ ーロッパモデル	グループ3 北および中央ヨ ーロッパモデル	グループ4 アメリカモデル	グループ5 チリ
オーストラリア バハマ フィジー イラン ジャマイカ マレーシア オランダ ニュージーランド ニカラグア アイルランド ローデシア シンガポール 南アフリカ トリニダード イギリス	アルゼンチン ボリビア ブラジル コロンビア エチオピア ギリシャ インド イタリア パキスタン パナマ パラグアイ ペルー スペイン ウルグアイ	ベルギー デンマーク フランス 西ドイツ ノルウェー スウェーデン スイス ザイール	バミューダ カナダ 日本 メキシコ フィリピン アメリカ ベネズエラ	チリ

図7 ネアー＝フランク1975開示分類²⁷⁾

グループ1	グループ2	グループ3	グループ4	グループ5	グループ6	グループ7
ベルギー ボリビア ブラジル チリ コロンビア フランス ギリシャ パラグアイ スペイン ウルグアイ ザイール	オーストラリア エチオピア フィジー ケニア マレーシア ニュージーランド ナイジェリア シンガポール 南アフリカ トリニダード	バハマ 西ドイツ 日本 メキシコ パナマ フィリピン アメリカ ベネズエラ	バミューダ カナダ ジャマイカ オランダ エール ローデシア イギリス	アルゼンチン インド イラン パキスタン ペルー	デンマーク ノルウェー スウェーデン	イタリア スイス

(6) ノーブス [1983/84]²⁸⁾

会計制度の国際的分類ないし類型学説のうち、1983年のノーブス論文および翌年の著書は、

26) Ibid., p.433.

27) Ibid., p.436.

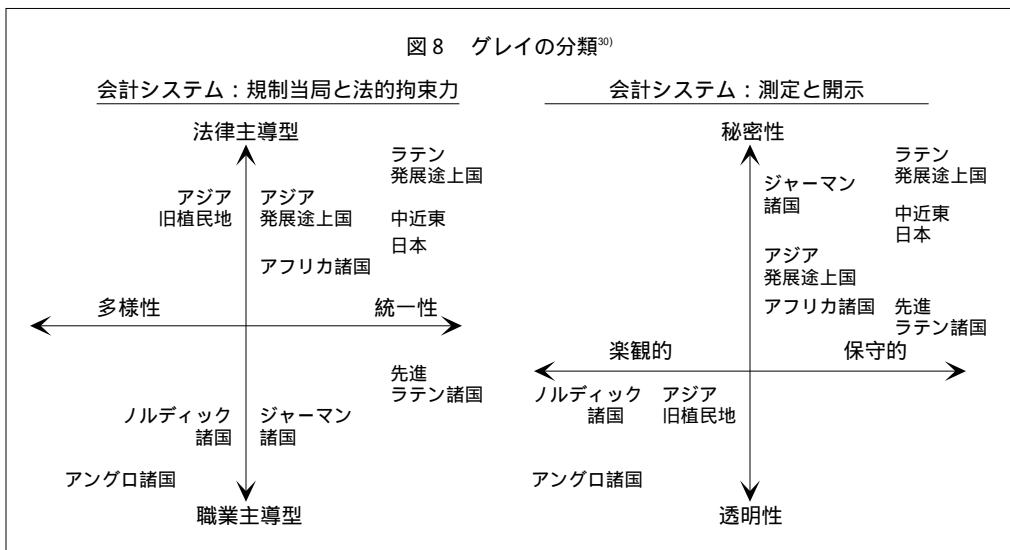
28) Nobes, C. W., "A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices", Journal of Business Finance and Accounting, Spring, 1983 ならびに Nobes, C. W., International Classification of Financial Reporting, Croom Helm, 1984 をさす。

なお、本ノーブス学説の内容に関しては、松井 [2002a] を参照されたい。

その代表的な学説のひとつである。本論文は国際会計類型化に関するそれまでの諸学説の集大成ともいえる意義を有しており、後に多くの学者の引用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といえる、本研究領域の成果として代表的なモデルを提供した。

(7) グレイ [1988]²⁹⁾

グレイは、会計を文化とのかかわりに重点をおいて着目している学者の一人である。本論文では、会計システムにおける(1)規制当局と法的拘束力ならびに(2)測定と開示に関して文化的観点の軸に分類を試みている。そして前者については、職業主導型 vs 法律主導型、統一性 vs 多様性という視点から、また後者については 透明性 vs 秘密性、 保守的 vs 楽観的という視点から各国の相対的ポジショニングを行っている。



(8) ドゥブニック = サルター [1995]³¹⁾

ドゥブニック = サルターは、各国の会計実務をその外部環境が文化に与える影響要因から分

29) Gray [1998] : Gray, S. J., "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", ABACUS, March, 1988, pp.8 10.

30) Ibid., p.12 13.

31) Douppnik = Salter [1995] : Douppnik, T. S. and S. B. Salter, "External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development", The International Journal of Accounting 30, No. 3, 1995, pp.189 207.

析を試みる。外部環境要因のうち、会計に直接あるいは間接に影響を与える要因として、法律システム、 営利企業と資本提供者間の特性、 税制、 インフレーション、 教育レベル、 経済発展レベルなどをあげている³²⁾。そして特にその文化に包摂される制度的構造を、法律システム、教育システム、その他のシステム、そして会計システムの各視点に分け、さらに会計システムを規制当局、職業専門団体、営利企業などの視点に着目する³³⁾。

ドゥブニック=サルターは、50カ国についての測定・開示に関する1990年時点の幅広いデータにもとづいて分類を行っている。ここでは、(A) 2クラスター/(B) 6クラスター/(C) 9クラスターの3段階クラスター分析を試みている。本調査研究におけるA1とA2つまりミクロ・マクロ分類は、ノープスのそれと共通したものとなっており、ノープス [1983] 学説を継承しながらも、さらに詳細なクラスター分類を試みたものといえる。B、Cはそれぞれ法システム、教育水準、インフレーション、経済発展レベル、税率、GNP比率、資本市場比率、不確実性の回避、権力構造、個人主義、男女の社会進出性などのファクターを基に6段階、そ

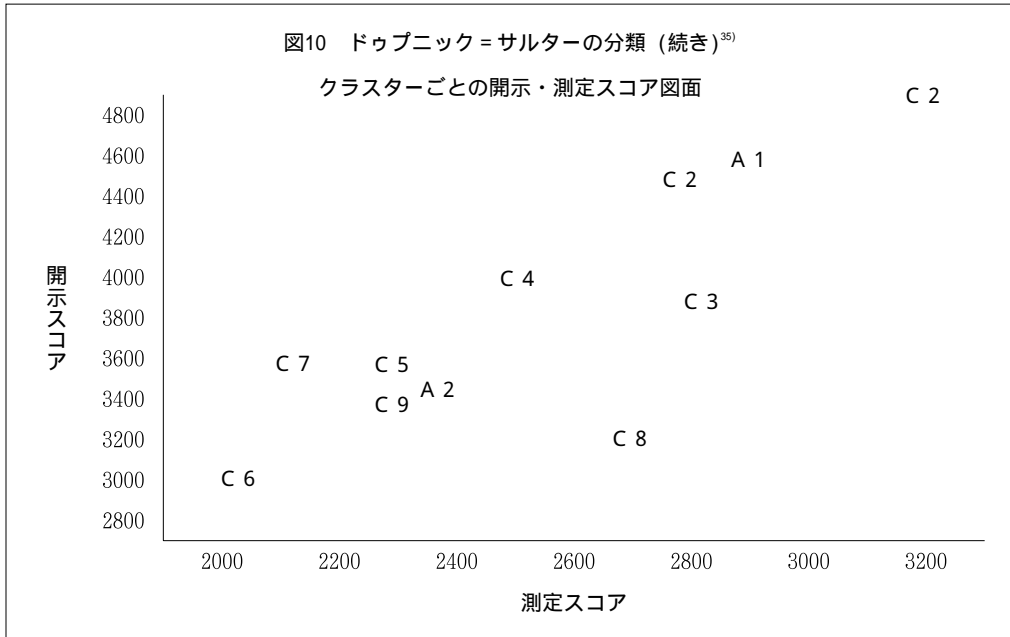
図9 ドゥブニック=サルターの分類³⁴⁾

国名	クラスター数			国名	クラスター数		
	2	6	9		2	6	9
日本	A 2 マ ク ロ 統 制	B 6	C 9	マレーシア	A 1 ミ ク ロ ベ ー ス	B 1	C 2
ドイツ		B 5	C 8	南アフリカ			
フィンランド		B 4	C 7	ジンバブエ			
スエーデン				香港			
エジプト		B 3	C 6	シンガポール			
サウジアラビア				ナミビア			
ベルギー				アイルランド			
アラブ首長国連邦				イギリス			
リベリア				ザンビア			
タイ				オーストラリア			
パナマ	バプア・ニューギニア						
ポルトガル	ニュージーランド						
スペイン	B 2			C 5	トリニダード		
コロンビア					ナイジェリア		
イタリア		スリランカ					
韓国		ボツワナ					
デンマーク		フィリピン					
ノルウェー		ジャマイカ					
フランス		台湾					
アルゼンチン		オランダ					
メキシコ		西インド諸島					
ブラジル		ルクセンブルク					
チリ	B 1	C 4	バミューダ				
コスタリカ			C 3	イスラエル			
				カナダ			
				アメリカ			
							C 1

32) Ibid., p.195-197.

33) Ibid., p.192.

34) Ibid., p.199.



して9段階に分類したものである。ドゥブニック=サルターはこの論文の中で、保守的な会計実務ほど開示が低いことを指摘しており、この点においてグレイ学説にみられる指摘とも共通性を持ち合わせている。

(9) ノーブス [1998]³⁶⁾

ノーブスは1983/84年に国別分類モデルを発表した。その後の98年論文において彼は、各国比較および類型化に関するこれまでの数多くの文献や学説を取り上げ、検討した上で、一国内の会計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るとし、結論的に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、

持分市場での強度ならびに

文化的支配の程度

という2つの変数を用いた2分類方式をとる。

35) Ibid., p.200.

36) Nobes [1998]: Nobes, C. W., "Towards a General of the Reasons for International Differences in Financial Reporting", ABACUS, vol.34, no.2, 1998. 本論文は辻峰男「国際会計研究と日本」(JICPA ジャーナル第560号, 2002年3月)にも取り上げられている。

なお、ノーブス論文の内容に関しては、松井 [2002a] を参照されたい。

98年論文では、83年論文にはみられない2つの別のクラスによる分類を示し、分類の最下位レベルに国ではなくシステムをおいたのである³⁷⁾。

3. 学説にみられる特徴——むすびに代えて

(1) 全体から見た特徴

これまで国際会計の類型化に関する代表的な学説を概観してきたが、まずは次の2点が前提となっている点をまず確認しておきたい。

第一は、会計実務のベースとなる複式簿記は広く世界に普及しており、多くの国においてそれはビジネス言語として定着しているという点である。

第二は、企業経済を取り巻く環境は、その国が位置する地理ならびに歴史と密接な関係にあるという点である。

したがって、各国の会計実務はといえば、計算の道具としては複式簿記という同じツールを使用しながらも、他方において、利益算定目的、あるいは算定や表示の方式においてしばしば大きく異なっていた。しかし、背景にある企業経済の国際化が進展する中で、とりわけ国際資本市場の発達に比例して、各国の会計実務の相違が大きな問題となって現れてきた。そうした中、現代では国際会計基準による統一という時代を迎えるに至ったのである。

本稿で取り上げた類型論に対しては、いくつかの観点から区別することができる。

第一は、分析方法における観点である。まず、ハットフィールドとミュラーの類型論は、大局的観点から、いわば概念的に特徴づけていこうとする。特にミュラー学説は、マクロ・ミクロアプローチの立場から、会計を経済と密接に絡ませながら識別していこうとする。次にAAAによって行われた研究報告書は、いわば調査研究であって必ずしも一貫した理論で全体を分析したものとはいえなかった。この意味からリサーチ型類型論といえる。そしてダコスタ＝ブルジョア＝ローソン、ネアー＝フランク、ノース、グレイ、ドゥブニク＝サルターらは、いずれもこれまでの調査研究データを活用しながらも、理論的枠組みの中で統計的手法をとろうとする統計分析型類型論とみることができよう。

第二は、分類対象における観点である。これまでは、ほとんどの類型論が国を分類対象としていたのに対して、ノース [1998] 学説がシステムという次元での分類を検討している点において大きな特徴を見出すことができる。とりわけ90年代後半より、IAS基準の重要性の高まりが指摘される中で新たな分類視点といえる。

第三は、一連の国別分類モデルにみられる類似性という観点である。例えば、ダコスタ＝ブルジョア＝ローソン以降の統計分析型類型論としての各類型論の内容を比較した場合、いくつ

37) Ibid., p.181. この図は以下の書物にも示される。Nobes, C. W. and R. H. Parker, Comparative International Accounting, 6th ed., Essex: Pearson Education, 2000, p.62.

かの大きな特徴が見られる。まず、それぞれいくつかの先行研究を検討しながら、さらに発展させている点においては、基本的にそれまでの流れと大きく変わるような展開は見せていない。つまり、ダコスタ=ブルジョア=ローソンからネアー=フランクそしてノースにいたる成果は、緻密さにおいて、より高度化していった内容のものと考えてよいであろう。

このようにみると、ミュラー [1967/8] 学説と30年以上も時を経たノース [1998] 学説とにおいても、それぞれの時代が大きく異なるにもかかわらず、ミュラー学説の流れを汲む1987年のガーノン=ミークとの共著 (Mueller/Gernon/Meek [1987]) にみられる「4 + 2」会計分類モデルと、ノース [1998] 学説におけるシステム分類による国際基準の会計モデルにおいて大きな共通性が見られる点は、まことに興味深い。ノース [1998] 学説の中で「ダーウィン以前のリンネによる分類は、種の特徴としての『本質的』相違に関して観察対象に備わっている、『固有の』(引用者；例えば足が何本だとかといった) 基準にもとづいて作り上げていった。後に遺伝子による分類基準が通常となったのだが、結果として多くの場合と同様の結論が導かれている。会計においても…」という行(くだり)は、まさにこれまでの類型論の潮流を象徴しているかのように思われる。

(2) 日本から見た特徴

一連の類型論を通じて、世界の中で日本はどのような位置づけがされてきたかについて確認することは意義があろう。

20世紀初頭のハットフィールドの講演の中での分類論では、さすがに日本はまだ登場してこない。国際的に見て日本の経済力はそれほど大きくはなかった時代である。

時代は第二次大戦後に至るが、日本の経済力は高度成長(「エコノミック・アニマル」)に象徴されたように、各国に大きな影響力をもつようになり、国際的にその存在感は大きくなっていった。ミュラー(1986年論文)は、日本をドイツと密接な関係におきつつ、「いずれも第二次大戦後、急速な経済発展を遂げた国で、米国指向をとる国」として分類する。この考え方は後の学説にも大きく影響していると思われる。以来、日本は、大陸型会計の系統を組む国として広く国際会計上、分類されることになる。

ダコスタ=ブルジョア=ローソンは、イギリスならびに英連邦諸国を中心とするグループとアメリカを中心としながら大陸諸国や南アメリカを含めた大きなグループとの2つに分類しているが、そこでは日本は後者に含まれている。これに対してフランクならびにネアー=フランクは、さらに詳細な類型化を試みている。ここでの特徴は、ネアー=フランクの1973年ならびに1975年の測定分類では、日本はアメリカ・グループに、1973年ならびに1975年の開示分類では、日本は西ドイツ・グループに分類されている点である。そこでのグループ化は73年のものよりも75年にはさらに細分化されたものとなっているが、日本がおかれているポジションは同様である。このことは、日本における開示と測定の領域において、それぞれアメリカ型とド

イツ型との両者の特徴を包含していたことをまさに示すものであった。ネアー＝フランクと同様に1983/84年のノーブス論文においても日本はドイツ型に分類されている。前述のとおりノーブス論文は、先行研究を含め、これを総括した成果として捉えることができる。また、グレイの類型学説によれば、日本は規制当局と法的拘束力において非常に統一性の強い国に分類され、他方、測定と開示において保守性ならびに秘密性の高い国として分類されている。これに続くドゥブニク＝サルターによれば、日本は開示スコアールにおいても、測定スコアールにおいてもあまり高くはないポジションに位置している。

このようにみると、70～90年代前半における日本の会計制度は、開示領域において、アメリカ型の側面も確認されながらも、基本的にはいずれの学説においても属性的には統一型、国別でいえばドイツ型として分類されてきた。もっとも、承知のように1997年に始まるわが国における会計ビッグバン以降では、国際的に見たわが国の会計ポジションは大きな変貌を遂げたわけであるが、現段階での新しい国別の類型論はない。

1998年のノーブス論文は、国別分類からシステム分類へと大きな発想の転換を図ると同時に、IAS という新たな分類グループを誕生させた。それによれば、これからは、日本はどこ国々に分類されるのかということよりも、日本にはどのような基準が混在し、世界との関係でどのような整合性をもっているのかという見方に変わってきたことを示す。企業が国境を超えてビジネスを始めた頃から、すでに国際基準が国内基準に着実に影響を及ぼし始め、今では国際基準が国内基準を左右するほどの影響力をもつようになっている。企業版メルティング・ポットともいえる国際資本市場において、各国間のコンセンサスにもとづく統一基準が不可欠となり、現実に誕生した時代に入力したのである。