

# 比較会計制度論の課題と方法 に関する一試論

中 島 省 吾

## I まえがき

この小論は、「比較会計制度論」という、会計学の1研究分野を提唱し、かつ、その課題と研究方法とについて卑見を述べて、この研究分野の確立のための1つの叩き台を提供しようとするものである<sup>(1)</sup>。比較会計制度論とここに呼んだのは、各国の会計制度の比較研究を内容とする研究分野の意味である。会計制度とは、少くも当面の課題としては、「企業」会計制度の意味であり、その具体的内容については、のちに論ずる。

およそ学術的な研究を志すかぎりには、いずれの社会事象の研究においても国際的な比較を行うことは当然かつ不可欠である。企業会計の実践および学説に関する、そのような国際比較は、これまでも研究の過程で、かなり積極的に行われてきている。それにもかかわらず、ここであえて、比較会計制度論という研究分野の公認を求め、それに専念する研究者たちの登場を期待しようというのは何故か。この小論は、このような比較会計制度論の提唱にあたって、その動機を規定しかつ特定の研究方法を提示しようと試みる。この動機と研究方法とは、数多くあるうちから筆者が自分の動機を説明し、自分がその好みにあわせて選んだ方法を説明するというのではない。むしろ、会計制度が現在国際的・国内的に担っている歴史的・社会的な役割からみて、比較会計制度論が目指すところとその研究方法とはどうなればならないかにつき、研究者間で共有すべき共通の考え方についての1つの試論である。

筆者が比較会計制度論という研究分野とそれの場合の統一的研究方法とを1つの問題としてとりあげる動機は、国際会計基準 (international accounting standards) を確立しようという努力が1973年以降明確な組

織と具体的な活動とをもって、現実の問題として進展してきたことにある。企業の会計制度の国際的比較研究が現在とくに要求されるようになったのはこの歴史的事情によってである。ここにいう会計制度の概念の規定も、このような現実的課題と無関係ではありえない。したがって、この小論ではまず、国際会計基準の形成の過程で、各国の会計制度の比較研究の必要性が認識されている事情を明らかにする。そして、それにもとづいて、ここにいう会計制度の概念規定を試みることになる。

会計制度の比較研究の方法についてこの小論が提唱するところも上述の動機と無関係ではない。比較会計制度論がとくに明らかにせねばならぬことは、上述の動機との関連において、各国の会計制度が何故異なるのか、あるいは、何故異ならねばならないのかである。われわれが当面する歴史的・現実的な問題として、会計基準は何故各国間で異ならねばならないのかが問われている。この小論は、会計基準の相違を生む基盤としての会計制度は何故各国間で異ならねばならないかを問うことに比較会計制度論の課題があると説明しようとしている。

そして、そのような基本的な問いとのかかわりにおいて、比較会計制度論は、少くとも次の2つの問題に答えねばならない。それらは、

- (1) 会計制度の各国間の相違を生み出している要因あるいは基盤は何であり、それらはどのように異なるのか、および
- (2) 会計制度の各国間の相違は、発展あるいは進化の諸段階の間の段階的相違を反映しているにすぎないのか、あるいは、それぞれに異なる発展をとげつつあるものと理解されねばならないのか、

という2つの問題である。

以下、これらの問題について、順次に卑見を述べてみる。本稿の内容はまだ試論の域を脱していない。それをあえて公けにするのはこのような研究分野の発足と進展とを願って、そのための討論の1つの契機としてこれが用いられることを期待してである。これは、そのための、いわゆる叩き台なのである。

## 注

- (1) 本稿の構想をきわめて素案的に公表したものと、中島省吾「比較会計制度論序説」、『産業経理』、同友館刊、昭和51年11月号がある。

## Ⅱ 国際会計基準確立の努力とその困難性

1973年6月に、ロンドン市において、9ヶ国における、公認会計士(もしくはこれに準ずるものの)団体の代表が集って合意書(Agreement)および定款(Constitution)に署名し、国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee - IASC)とよばれる団体を組織した。<sup>(1)</sup>その9ヶ国とは、ヨーロッパから、英、西独、仏、蘭の4ヶ国、アメリカからカナダ、米合衆国、メキシコの3ヶ国、そして、太平洋地域からオーストラリアと日本との2ヶ国の合計9ヶ国である。この9ヶ国からの団体は設立会員(founder members)とよばれる。このほかに、1976年11月の会議終了の段階で、28ヶ国からの団体が準会員(associate members)<sup>(2)</sup>として加入しており、合計37ヶ国の会計士団体がこの組織に加入している。このなかには、共産圏、南米、および、中近東を除いてほとんどの主要経済国が包含されており、企業会計に関する先進国のほとんどがこの組織に加入しているといっても過言ではない。

この組織の目的は、各国における会計基準(あるいは会計原則)の間の喰い違いを可能なかぎり少なくすること、すなわち会計基準の国際的調整(international harmonization)にある。ここにいう会計基準あるいは会計原則とは、企業が外部にたいして公表する財務諸表(financial statements)の作成にあたって準拠することを義務づけられる、会計方法上のルールである。企業会計においては、財務的な事実を測定報告する場合、それぞれの取引の会計処理にあたっていくとおりかの方法からの選択が可能かつ必要である。そのような会計方法の選択が各企業の任意に委ねられていれば、各企業の財務諸表の数字は、たとえば純利益、売上高、売上品原価、総資産などのすべてについて、企業が個別に選ぶ会

計方法のいかんによって左右される。そして、財務諸表の各企業間の比較可能性が全く失われることになり、財務諸表公表の制度は無意味となる。それゆえ、企業間の実務（採用されている方法）の相違の幅を少くすることを目指して、各国でそれぞれに会計基準あるいは会計原則とよばれるルールの確立のための努力が続けられている。

そのような会計基準について、これを国際的に調整し、その共通化を計ろうという考え方は、1960年代初期から表明されていた。<sup>131</sup>その動機は次のような世界経済の動向のうちに芽生えたと理解されている。すなわち、第1に企業の経済活動の国際化がいちじるしく進展し、各国に設けられた子会社、支店などの財務報告が全世界から集められて本社で連結されることが多くなった。その結果、本社で採用されている方法と、各国でその国の法令あるいは会計基準にしたがって採用されている方法との喰い違いを放置しておくわけにいかなくなった。

第2に、資本の国際的交流の進展につれて、企業が他の国の金融機関、投資家などに財務情報を提供する事例が増大した。たとえば日本の企業が米合衆国その他で株式、社債などを売り出すにあたっては、各国の法律あるいは証券取引所の規定などにしたがって財務諸表を関係機関に提示し、それを通じて一般公共にこれを公表している。その場合には、日本国内の会計基準と異なる、当該国の会計基準にしたがって財務諸表を作成することが要求される。また、逆に、海外の企業がたとえば東京の証券取引所に上場を希望する場合には、原則的にいえば日本の会計基準にしたがって財務諸表をつくり直す必要があると考えられる。このような事情は経済の国際化の進展につれてますます一般化しつつある。国際会計基準委員会が目指している、各国の会計基準の調整は、このような財務諸表の修正あるいは再作成などを不必要とすることを目的としている。

外国の関係者に財務諸表を公表する場合、自国内の基準にしたがって作成したものがそのまま通用するようになるということは、単に企業に

とって便利だとか余計な負担がなくなるというだけの問題ではない。それは具体的には、各国の公認会計士がそれらの財務諸表について会計監査上の意見、すなわち、それらの財務諸表がその企業の財政状態および経営成績を「適正に(fairly)」あるいは「真実かつ適正な(true and fair)」姿において表現しているかどうかについての意見を表明する場合の判断の基礎が共通化されることを意味する。

云いかえれば、このような会計基準の国際的調整が行われない状態では、企業の利害関係者に公表される会計情報が、ある国の会計士の見解によればその企業の状態を適正に表示していると考えられているのにたいし、他の国の会計専門家の見解によればその企業の状態を適正に表示していないことになるのである。たとえば、ある財務諸表がある企業の当期の経常利益が5億円であると表示しているのにたいし、日本の公認会計士は適正であると述べ、米国の会計士は限定付意見を表明しているという状態をどう考えるべきか。その財務諸表を利用しようとするものの立場からみれば、これを放置しておいてよい筈はない。会計基準の国際的調整は、そのような意味で、会計基準にとってその生命にかかわる問題だといえる。

しかるに、会計基準の各国間の喰い違いを少くすることは実は容易ならざる作業と努力とを必要とする。作業的には、まずどういう点が喰い違っているかを明らかにすることそれ自体さえ容易でなかった。たとえば、カナダ、英国および米合衆国という、同じ(と云ってよいような)言語を用いている3ヶ国の間で、会計基準にどういう喰い違いがあるかをはっきりさせるということさえ<sup>(4)</sup>、3ヶ国の会計士団体が多額の資金と多くの関係者の努力とを注ぎ込んで、近年やっと部分的に成就しつつあるにすぎない。

また、そのような喰い違いは明らかにされたにしても、これをどのような方向で調整するかについては、会計基準という問題の性格上、単に、3ヶ国の会計士界の勢力関係に委ねるとかgive and take 的な政治的な

妥協によって解決するということではすまされない。会計基準は、企業にその会計方針を変更させるだけの、また、会計情報を利用するものの信頼を維持するだけの説得性を備えていなければならないので、現にそれぞれの国で一応確立されている会計基準を部分的にもせよしりぞけて他の内容の基準を受け入れさせるのは、政治的にも、またより以上に理論的・知的な意味においても非常に困難な過程を経てのみ可能となる。

国際会計基準委員会は、この困難な事業を、毎年3つづつほどの問題分野について解決しつつこれまで歩んできた。そして、その蔭には、各国代表間の見解の対立のために、予定の時期を1年以上経過しているのにまだ合意に到達しえない問題が残っている。そのような状況のなかで明らかになってきていることは、会計基準の各国間の相違の根は非常に深いということである。会計基準の各国間の相違をもたらしているものは、直接的には各国の会計制度の相違であると考えられる。会計基準の国際的調整の成否は、会計基準はなぜ各国間で異なるのかを、その喰い違いの原因を徹底的に解明できるかどうかにかかっている。そして、そのことはすすんで、そのような会計基準を基礎づけている各国の会計制度がどのように異なるかの解明を要求しているのである。

比較会計制度論という研究分野が現在提唱されねばならないのは、このような歴史的事情が現に存在しかつ進行していることによってである。各国の会計制度の違いを明らかにし、そのような相違点がどうして生じたかを明らかにすることを通じて、会計基準が何故異なるのか、またその相違は調整されうるものなのか調整困難なのかが明らかにしうるものと期待される。そのような意味で、各国の会計基準の相違を調整して、国際会計基準を確立するためには、各国の会計制度の相違点がどのように会計基準の調整を妨げているかが明らかにされるとともに、会計制度の相違がどのように不可避的・永続的なのかあるいは各国会計制度の統一はどの程度の可能性を含んでいるのかが判定されねばならない。比較会計制度論は、このような解明の可能性を探ることをその最も主要な課

題としている。

## 注

- (1) 国際会計基準委員会の成立の経過、その目的、組織、運営、国際会計基準の性格および効力などについては、  
 辰己正三「国際会計基準審議会創立への参加とその第一回会議に出席して」、  
 『JICPA ニュース』、日本公認会計士協会刊、第189号、1973年8月号。  
 川口順一「国際会計基準委員会の創立総会に出席して」、『会計ジャーナル』、  
 第一法規出版株式会社刊、1973年9月号。  
 『国際会計基準に関する趣意書 (Preface to Statements of International  
 Accounting Standards)』、国際会計基準委員会（邦訳つきは日本公認会計士  
 協会）刊、1975年1月。  
 中島省吾「会計原則の国際的統一には前向きに」、「旬刊：経理情報」、中央  
 経済社刊、1973年11月1日号。  
 中島省吾「国際会計基準の進展——IASCの現況を中心に——」、「税経セ  
 ミナー」、税務経理協会刊、1974年2月号。などを参照されたい。
- (2) 準会員としての入会は、国際会計基準委員会の目的に賛同しかつ合意書に表明  
 された責任を負うことに同意して準会員として入会することを希望する会計専  
 門家団体につき9ヶ国の設立会員の総会で厳重に審査して承認される。準会員  
 は、その規模に応じた分担金を負担し、かつ会員として国際会計基準の遵守等  
 につき責任を負うが、会計基準の採択および委員会の方針審議に加わる権限は  
 持たない。そのような、権限を与えられず責任ばかり負わねばならない準会員  
 という資格での入会に同意して入会する団体が28ヶ国からの30数団体に及んで  
 いるのは、IASCの会員団体であるか否かが、その国または団体の会計界の専  
 門職業的水準に関する国際的評価に深いかわりをもつようになったからと考  
 える。
- (3) 1962年に米合衆国ニューヨーク市で開催された第8回国際会計士会議(The 8th  
 International Congress of Accountantsこの会議は、5年ごとに開催される。  
 第2次大戦後には、ロンドン、アムステルダム、ニューヨーク、パリ、シドニ  
 ーなどで開かれ毎回世界中から数千人が参加する。1977年10月にはミュンヘン  
 で開催される。)のテーマは、「会計原則の国際的調整」であった。国際会計  
 基準の必要性が公的な場所で国際的な討論として問題になったのはこの会議が  
 最初であろう。
- (4) 米国公認会計士協会、カナダ勅許会計士協会、イングランド・ウェールズ勅許  
 会計士協会、スコットランド勅許会計士協会およびアイルランド勅許会計士協  
 会が共同して組織している Accountants International Study Group の調査  
 (Survey)の最初のもの *Accounting and Auditing Approaches to Inventories in Three Nations* (『3ヶ国における棚卸資産の会計および監査上の  
 取扱い』)は1968年に刊行された。今日もその調査活動の成果は逐次刊行され

つつある。

### Ⅲ 会計制度の意義

前述のような意味で、会計基準の各国間の相違を生み出している基本的な要因は会計制度であると考えて、会計制度の比較研究を提唱してきたわけだが、それでは会計制度とは具体的に何をさすと考えるべきだろうか。本来ならば、会計制度という言葉の定義は冒頭で試みるべきだったが、それをあえて控えたのは、ここで会計制度を問題とするのが観念的・抽象的な意味においてではなく、会計基準の各国間の相違を説明するものとしてこれを吟味しようとしているのだということを予じめ明らかにしておく必要があると考えたからである。

ところで、前述のような意図と問題意識をもって1つの問題分野を規定しようという場合に、「会計制度」という言葉を使うことは必ずしも一般的慣行ではない。というよりはむしろ、会計制度という言葉に与えられている意味が今日では一般にかなり広いので、ここにいう「比較会計制度論」での「会計制度」の意味を限定する必要があるというべきだろう。

会計制度という言葉は大きく分けて(1)企業のなかの会計活動の組織化された状況の意味と、(2)企業会計のあり方を拘束規制する社会的な制度の意味との両方の場合に使われてきたように思われる。筆者はこの言葉をこのうちの(2)の意味に用いることを提唱するわけだが、これらのそれぞれについてもう少し詳しく説明しておくことにする。

企業内部における会計活動のあり方については「会計組織(accounting system)」という言葉も用いられている。それにたいして、企業内部の会計のあり方について「制度」という言葉がとくに使われている例としては、原価計算基準における「制度としての原価計算」もしくは「原価計算制度」がある。この場合の制度とは「財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行なわれる計算体系」を意味するものとされる。それゆ



え、「特殊原価調査(special cost studies)」はこのような「制度としての原価計算」の範囲外であると説明されている<sup>(1)</sup>。この場合の「制度」とは「継続的・恒久的なシステムのなかに組み入れられている」という意味と考えてよからう。この場合に会計制度という言葉を使うのが誤りであるということとはできないが、会計制度という言葉の用い方としては次に引用するもののほうがより一般的ではないかと思われる。

太田哲三博士は、会計方法は「社会的に承認をうけたものと社会的な承認のない恣意的なものに分けられる」とされ、そのうちの前者を会計制度とよばれる<sup>(2)</sup>。また山下勝治・谷端長両教授は「(前略)このようにして、社会的に一般に承認されるような内容をもった会計方法ないし会計組織を、会計制度という性格をもつものとして特徴づけることができ、全く恣意的にして、社会的評価をうけない任意の会計方法からこれを区別する。」と述べておられる<sup>(3)</sup>。この2つの引用の場合には、前述の(1)と(2)のように企業内と企業外(社会的)とを分けるというのではなく、社会的規制が企業内の方法を拘束しその方法が社会的規制を反映する形になっていると理解され、そのように性格づけられた内部的会計方法を会計制度とよんでおられると解しうる。

また、一般に用いられている用語としての「財務報告制度」という場合の「制度」においては、社会的にそのことが制度的に強制されているという意味を示唆している。辞典によれば、制度とは「団体を運営したり社会の秩序を維持したりするための決まり」であるといわれる<sup>(4)</sup>。この「決まり」という意味は法令化されているものだけをいうのではなく、非成文的な慣習なども含む意味に解してよいと思われるが、そのような社会的な規制とその規制によって規制された意味での企業会計の姿との全体をさして企業会計制度とよべば、さきに引用した諸先達の定義とも矛盾しないと考えられる。

さて、この小論の問題に関連して考えれば、ここで筆者が会計基準の各国間の相違を説明する鍵として比較検討しようとしているのは個別企

業の会計方法ではなく、各国における、企業会計に関する社会的規制もしくは基盤である。それは法令のほか慣習あるいは伝統などによって形成され、企業の会計情報の公表につき、手続、内容、日程その他の要件もしくは基準を示す。このような規制の内容およびそれらに関連する後述するような諸要素を短かい言葉で表現しようとする場合に、最適な言葉は「会計制度」であろう。ここでは、会計制度という言葉がそれ以外の意味に用いられることに異議を唱えようというわけではない。ただ、少くも上掲のような、筆者が関心をもつ問題領域をよぶのに会計制度という言葉を用いることがそれだけの根拠をもち、さしあたり最適な用語と思われることを主張したいのである。

ところで問題は、会計制度という言葉のもとで比較研究上とりあげられるべき内容である。この点についての1つの手がかりは、近年公刊された各国の会計事情を紹介する文献のなかでの主要調査(説明)項目である。たとえば、そのもっとも代表的なものとして、米国公認会計士協会から公刊された *Professional Accounting In 30 Countries*<sup>(5)</sup> は、各国について、まず法律上の企業形態と会社法上の会計および監査制度を説明し、次に、専門的会計士の資格、教育、組織などをとりあげ、そのあと監査基準、会計原則、証券取引所への上場に伴う規制に及んでいる。

日本開発銀行設備投資研究所編「実例研究：海外の企業会計」<sup>(6)</sup> は、米、英、カナダ、仏、西独、オランダの各国につき、財務諸表制度、財務諸表の実例解説、および、企業会計上の特殊問題についての会計基準を紹介している。また、中川美佐子教授の「ブラジル企業会計制度論」<sup>(7)</sup> は、企業形態、商法(会社法)的会計報告制度、税法との関係、上場会社の財務諸表基準、および、監査制度をとりあげている。これらのうち米国公認会計士協会の調査が、税法上の課税所得計算とそれが会計原則にたいしてどのように影響を及ぼしているかという問題とを除外しているのは、本小論の問題意識からは疑問視される。大体、中川教授がとりあげておられる範囲がもっとも総合的に多くを含んでいる。

それらを手がかりに、関連する若干の問題を補足して考えてみると、比較会計制度論において検討されるべき会計制度とは、

(1) 企業の会計情報の公表がどのような必要にもとづいてどのような内容において行われているか。

- a) 企業形態との関係において、
- b) 証券取引の公的規制との関連において、
- c) 税制との関連において、
- d) その他料金・価格統制、行政事務などの関連において、

この場合の「内容」とは、公表される財務諸表の体系、様式上の要件、公表の相手方、時期、公表義務の性質（罰則との関係なども含む。）などをさしている。

(2) 会計基準と他の会計情報作成基準との関連がどうか。

- a) 会社法上の法令的要件が会計基準に加える制約の有無もしくは内容、
- b) 税務上の法令が会計基準に加える制約の有無もしくは内容、
- c) その他各種の統制もしくは行政上の必要から強制される会計情報の作成準備が会計基準に及ぼす影響、

(3) 会計監査制度がどうなっているか。

- a) 会計監査がどの種類の財務報告について制度化されているか、
- b) 会計監査を担当する者は職業的専門家(professionals) か否か、
- c) 職業的専門家に認められている資格の性質、それに関する試験制度、その養成もしくは研修の状況、その紀律維持の制度、その民事的責任、その業務実施上の組織、その業界の組織、これらの政府との関係、

(4) 会計基準の研究・制定の機関がどうなっているか。

- a) 会計基準の制定に職業的専門家の団体がどう関係しているか、
- b) 会計基準の制定に政府がどう関係しているか、

c) 会計基準の制定に産業界、金融界投資家、消費者などの意見はどのように関係しているか、などの状況をさすものと考えられる。

### 注

- (1) 『原価計算基準』第1章の2を参照。
- (2) 太田哲三・佐藤孝一・番場嘉一郎監修『会計学大辞典』、中央経済社刊、昭和46年、80頁。
- (3) 神戸大学会計学研究室編『第三版・会計学辞典』、同文館刊、昭和51年、109頁。
- (4) 金田一京助外編『新明解国語辞典』、三省堂刊、昭和47年、604頁。
- (5) International Practice Executive Committee, *Professional Accounting In 30 Countries*, American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 1975.
- (6) 日本開発銀行設備投資研究所編『実例研究：海外の企業会計』、日本経済新聞社刊、昭和46年。
- (7) 中川美佐子『ブラジル企業会計制度論』、たまいらば刊、昭和51年。

## Ⅳ 会計制度の規定要因

ある国の会計制度の状況については、当然にそれを生み出している社会的・政治的・経済的・文化的諸要因が考えられねばならない。比較会計制度論は、単に各国の会計制度を比較してその相違点を明らかにすれば足りるのではなく、そのような相違点がどこから生じたのか、そして、そのような相違点が近い将来において解消されうるのかどうかを問いつめねばならない。比較会計制度論のもっとも困難な、しかも避けえない課題はこの分野にあるとさえいえよう。

前述のような意味での会計制度のあり方を根本的に左右する要因は何なのだろうか。筆者はこの点について、情報要求にもとづいて会計のあり方を考える、いわゆる情報論的なアプローチを中心に考えてみることにする。情報論的アプローチは、米国会計学会(American Accounting Association)が1966年に公表した『会計の基礎理論(A Statement of Basic Theory of Accounting—ASOBAT)』においてもっとも典

型的に展開されているが、会計のあり方を、誰の、どのような利用目的に役立てるための会計情報を提供しようとしているかという観点から検討しようとするものである。

会計はもともと情報を提供することをその機能としているのだから、ことさらに情報論的アプローチなどと称するのは奇妙と考えられるかもしれない。しかし、会計は、伝統的には、逆に固有の技術的なシステムと手続とに拘束されていて一定の約束の範囲での情報しか提供できないと考えられがちである。さらに、会計制度的な制約のもとで、既存の法令、慣習、伝統などに規制されて、本来の情報的要求をみたくしないままにこれまでの方法を引きついでいる場合が多い。それゆえ、情報論的アプローチに対比されるものとして考えられてきたのが制度論的アプローチであった。そのような理解からは、情報論的アプローチで会計制度の問題を考えるとすることは矛盾していると評されるかもしれない。

しかし、制度的アプローチが情報的アプローチと矛盾する場合がありますれば、それは短期的な理解においてであって、長期的に見れば、会計制度もまた情報的要求に照らして、適合しない部分は改められ、そのような要求に適合するものが新しく築かれていくのが当然であろう。会計制度が短期的にもせよ情報的要求に対応しないことがあるのは、(1)会計の技術的内容が停滞していて新しい要求に答ええないか、(2)制度がもっている本来の停滞性によって会計制度が新しい要求に対応していないかのいずれかによる。

このうちの(1)の点については、コンピュータその他の発展によって新しい情報的要求をみたくだけの技術的能力が会計に備えられるという考え方があろう。しかし、それをもってしても、会計の技術的限界がそう急速に打開されることはない。それゆえ、会計制度を情報論的に考えていく場合にも現実的かつ実際的な情況に即して理解する必要がある。しかしそのことは、情報論的理解が基本的・長期的には妥当することを否定するものではない。また、(2)の点については、これによって短期的には、

情動的要求の発生と会計制度のこれへの対応との間に時間的なずれが生ずることを否定しえないが、それは情報論的理解が誤りであるとか無意味であるとかいうことを意味するわけではない。

このように会計制度も基本的には、社会のどういうグループ、機関等がどういう会計情報を要求するかによってその生成の契機を与えられ、または変化もしくは発展へのきっかけをもつことになる。そして、基本的には、企業に関する会計情報の要求は、企業に資金を提供するものの増大によってまず拡大した。このように、企業への資金提供者の範囲が増大し、それに伴って会計情報の公表が要求されるのは、経済の発展に伴う取引量の増大にあわせて、貯蓄の増大およびその投資の性向の発展を契機としている。

そして、このような事情はわが国が1960年代に経験したような、高度経済成長と高度の資本形成の時代においてとくに明らかとなる。会計情報の要求の増大は、単純に定量的にこれを測定することは困難であり、新聞その他の論調、金融機関の態度、国会での討論などに反映するにとどまるが、わが国における1960年代から70年代にかけての会計制度の発展は基本的にはこのような会計情報への要求を基盤としていたと考える。

今日の経済先進諸国の会計制度を通じておおむね共通的に認めうるのは、大規模化した株式会社の、多数の不在株主が、経営を委託した経営者から財政状態および経営成績の報告をうけるという関係である。これはペイトン・リトルトンが「会社会計基準序説」の冒頭においてまず指摘しているところである。今日の会計制度にたいする情動的要求のもっとも典型的なものとしては、このような不在株主の、受託経営者にたいする責任遂行状況の報告の要求をあげうる。また、同じように経済の進展につれて、短期債権者たちの信用分析に資する会計情報、長期与信者の信用分析に資する会計情報、投資家もしくは投資家のために専門的に証券分析を行うアナリストの要求に応えるための会計情報などが要求され、会計制度の内容を形成していくことになる。

しかし、なお吟味をすすめてみると問題はそのように単純ではない。もし、経済の発展と成長とを基盤として企業の会計情報にたいする要求が同じように成長していくものであり、それによって会計制度が築きあげられていくものであれば、われわれは会計制度の発展段階説もしくは発展類型説を構築することによって比較会計制度論の成立をほぼ保証されることになる。しかし、会計情報にたいする諸要求の関係はきわめて多様である。

第1に、経済的な状況はかなり類似している国の間でも、会計情報にたいする要求の程度および内容は同じとは限らない。その理由としては、その国の市民の経済的意識とくに会計情報を要求する意識に、国によって著しい差があることを指摘しえよう。それは、その市民たちの権利意識、合理性追究の意欲、価値観などによって左右されるであろうし、その国の歴史、伝統などによっても影響をうける。第2に、そのような要求を解決しなければならない側に立って考えても、このような要求への対応およびその充足法も国によって異なる。それは、その国の政治的風土によっても左右されようし、また、他国の経験を取り入れる態度および機会のいかにによっても異なる。第3に、企業外の利害関係者の会計情報への要求に企業側がどのように対処するかの考え方も国によって相違に異なる。

筆者としては、経済的基盤にもとづく情報論的アプローチで各国の会計制度を理解しようと試みるとともに、文化的、社会的、政治的などの諸要因が会計制度のあり方にどのようにかわるかを、会計制度の比較研究の過程で明らかにせねばならぬと考える。そのような作業のなかに比較会計制度論の内容がつくりあげられていくことになる。

## 注

- (1) W. A. Paton & A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940.  
中島省吾訳『会社会計基準序説(改訳)』、森山書店刊、昭和33年、1～3頁。

## V 会計制度の発展の類型化の可能性

比較会計制度論の方法上の問題として重要でかつ見とおしの困難なものに、比較の基点をどこに求めるかという問題がある。たとえば、ある国の会計制度の特質を考えると場合には、これを他の国の会計制度と比較してはじめて、その特色をとらえうるのであろう。われわれは、日本の会計制度を検討する場合に、しばしば無意識のうちに米国のそれと比較し、あるいは西ドイツのそれと比較している。また、各国の会計制度を考える場合に、それを日本の会計制度と比較して考えている。このような比較のうえで基点になるものが、比較的方法においては大変重要である。

とくに、前述のように、会計制度もしくは会計基準の統一の可能性を探る意味で比較を行なうとする場合には、この比較の相手方となる会計制度の方向に近づきたいという意味がこめられてくることが予想されるだけに、そもそもそのような基点あるいは到達目標的な意味での会計制度が果して考えられるべきなのかどうか、また、もし考えられうるとしたら、それはどういうものなのかが問題になろう。

この場合の1つの考え方は、会計制度がすべてある共通の方向を目指して発展していくという考え方である。もしそのように発展の方向が共通的であるという考えが許されるなら、各国の会計制度は、ごくおおまかな意味では、そのような発展のなかのそれぞれの段階を示すものと考えられよう。あるいは、かの経済発展の段階説のように会計制度の発展段階説を考えることになろう。

また、もしすべての国の会計制度の発展を1つの類型にあてはめることが困難であっても、それらを若干の類型のうちのいずれかにあてはめて考えるという方法も考えられるかもしれない。たとえば、どの国の会計制度はA型の発展をとげるであろうから、その会計基準はA型的な会計基準類型をとることになろうなどという考え方をすることになる。



会計制度もまた近代資本主義社会の産物である。経済の近代化あるいは発展がある程度の類型化を許すのであれば、会計制度についても発展の類型化の試みが必要であるかもしれない。しかし、会計制度を規定する要因は、文化、法律、政治、社会などのさまざまな側面を含むという考え方からは、そのような会計制度発展類型化の試みはきわめて困難と考えられることになろう。

この点については、筆者もまだ見とおしをもっていない。会計制度比較の作業がある程度すすんだ段階で、これについての試論が提示できれば幸いと考えている。

(1977年1月24日)

## COMPARATIVE STUDY OF ACCOUNTING SYSTEMS

—The Tasks and Proposed Approaches—

◀Summary▶

Seigo Nakajima

This paper proposes a new area of study on corporate accounting, aimed at comparative studies on bases, frameworks and backgrounds of financial reporting of modern corporations in major countries. The needs for this area of study arose from the development of the International Accounting Standards Committee—IASC. The IASC was organized in June, 1973 to harmonize the corporate accounting standards of major countries with each other, so as to meet the changing environment developed by increased flow of capital between countries and by expansion of business activities overriding international borders. Different accounting standards developed independently in each country suggest different concepts for such basic factors as sales, costs, net income, asset value, and others, so that the value of international flow of accounting information would be reduced very heavily and that the consolidated financial statements might lose their integrity significantly. The works by the IASC to establish a common set of corporate accounting standards are the outcome of efforts of the accounting profession in the world over last 15 years.

The process to adjust for the differences between the accounting standards developed in individual countries involves a great difficulty, because their institutional bases or backgrounds are different. If these bases or backgrounds differ with each other permanently, harmonization of accounting standards can be achieved only as a result of compromises or to the extent of eligible common denominators. The nature of the harmonization, therefore, depends greatly on the nature of the differences of bases or institutional backgrounds of corporate financial reporting. It consequently determines the integrity of the international accounting standards.

The bases or institutional backgrounds of corporate financial reporting which constitute the concept of "accounting system" as defined in this paper, are summarised as follows:

- (1) What the needs for which corporate accounting informations are published are and what the contents which are included in published reports are,
- (2) How to the accounting standards are affected by other requirements or regulations,
- (3) How auditing systems are instituted, and,
- (4) Which organizations are authorized to study and publish accounting standards.

The basic goals of the studies in this field would be to determine the major factors which affect these bases. They should be related to the nature of needs of the societies for the accounting informations. General environment which demands the most integrated accounting reports are the existence of large number of absentee investors who rely so heavily on the management and make investment decisions mainly on the bases of published accounting reports. Whether this environment can be generally realized as a result of economic growth, is a question to be further studied.

If the development of accounting systems can be represented by few number of models, the existing differences among local accounting standards can be fairly easily identified and coordinated. If accounting systems should develop according to individual needs and environments, the harmonization of local accounting standards would be possible only through compromises or arbitrary enforcements.