

国際会計論序説

—— 国際会計と会計原則 ——

阿 部 一 人

I

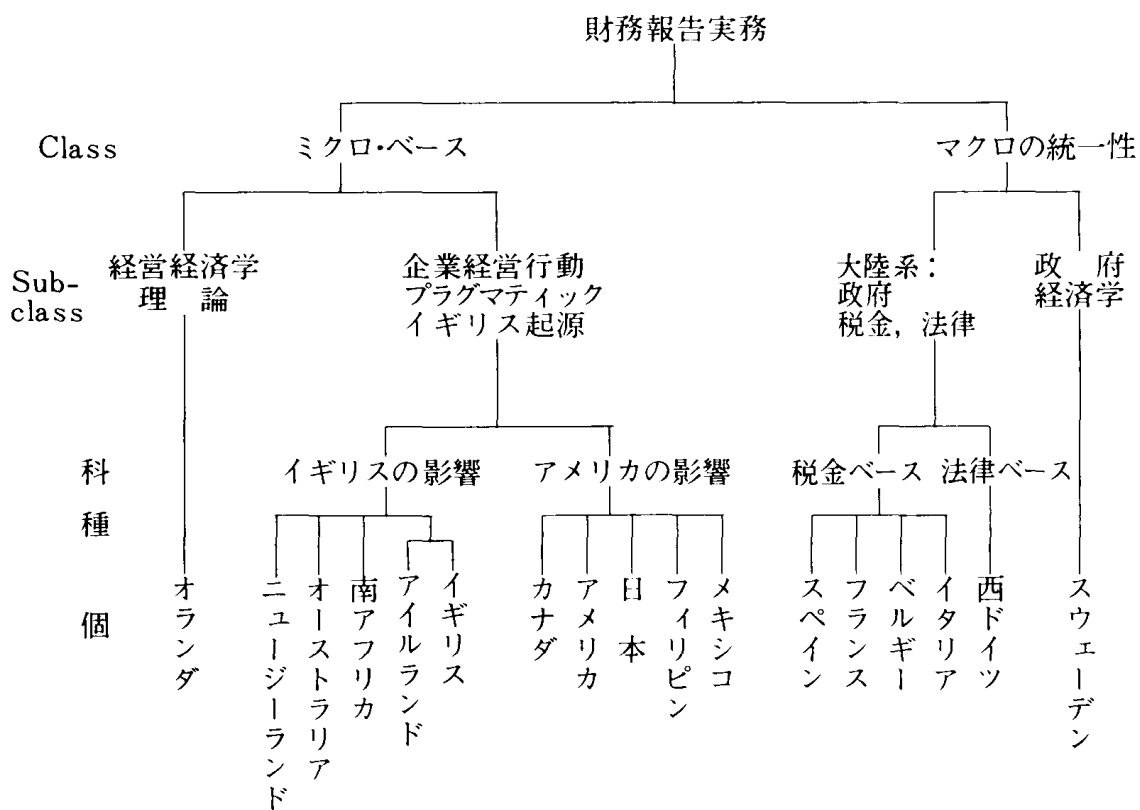
会計原則は、もはや会計学の文献のなかで主要な関心領域を占めていないのだろうか。⁽¹⁾近年の解釈では、会計基準が会計原則の新しいタイトルとして存在しているからであろうか。⁽²⁾学究的な努力が理論構築へ向って進行しているあいだに、職業的専門家の努力が国際会計基準と各国の会計基準への関心に向けられていた。⁽³⁾会計原則は、会計理論や会計基準の設定、さらに会計基準の性質を決定するさいに重要な役割を担っている。現在、国際会計基準委員会が国際会計基準を公表するという方法で、会計原則の国際化をすすめている。会計原則の国際化の問題は、会計の国際的調和化 (harmonization) および標準化 (standardization) の問題に集中している。また、国際会計の重要性が国際的な調和化および標準化の問題に集中しているのは、会計原則の国際化すなわち国際会計基準が国際的な会計原則を基礎にしているからであろうか。

本稿では、このことを考慮して、国際会計の現状を分析する。さらに、国際的な段階において、アメリカおよびイギリスの会計原則モデルを軸にして、各国の会計実務が調和する方向を考察する。最後に、国際会計研究のための文化間研究モデルを紹介する。⁽⁴⁾

II

ノブズ (Nobes) およびパーカー (Parker) は、会計実務にもとづいて会計制度 (Accounting Systems) を分類している。⁽⁵⁾ この分類は、生物学から用語を借用し、形態学 (Morphology) 上のデータと経験上のデータ⁽⁶⁾ を結合することによって「アメリカの影響」と「イギリスの影響」という絆で示されている。⁽⁷⁾ 各国の財務報告の実際は、「個」、「種」、「科」その他のレベルというような階層でつぎのように示されている。

図1 会計制度の実務上からの分類⁽⁸⁾



この図1は、特徴のある「下位クラス」(Sub-class) と「科」(Family) について簡潔に示している。英米の絆は、マイクロ・ベースの企業経営行動 (Business Practice) で結びつき、イギリス・アメリカそれぞれ「種」を構成している。また、西ドイツを除いた EC 加盟 4 カ国は、税レベルで結びついている。

国際会計論序説（阿部）

プライスウォーターハウスの国際的な調査によれば、64カ国を検討したうちの24カ国は、国内上の会計原則や審議会（Board）を有している。しかし基準設定母体（Standard setting bodies）とは別に、その調査は、各国が会計原則を形成する作業のなかに実質的な共通性がみられる。表1は、64カ国を分析したなかで6つのおもな原則（慣習と概念）に対する支持の分析を与えている。⁽⁹⁾

表1 64カ国において選択された会計原則の共通性

	要求している国	強調している国	広く行われている実務	少数の実務
歴史的原価慣習 (Historic Cost Convention)	24	25	14	1
継続企業概念 (Going Concern Concept)	22	29	13	—
一貫性 (Consistency)	24	23	16	1
発生概念 (Accrual Concept)	27	20	17	—
実現概念 (Realization Concept)	21	21	22	—
対応概念 (Matching Concept)	22	24	18	—

この64カ国は、任意に選択されたのではなく最高に洗練された会計職業専門家や「強力な西欧の絆」(strong Western ties) を有する人々を反映している。⁽¹⁰⁾ これらの64カ国を通じて、会計原則の国際上の共通性は、英米の絆 (Anglo-American tie) すなわち英米の指導性の表現であり、また英米の会計原則がそのほかの国々によって採用されている会計原則に反映している。

そこで、指導的な立場にあるアメリカとイギリスの会計原則を考察する。

アメリカの会計原則モデルは、アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants) の会計原則に関する最高

の専門委員会である会計原則審議会（Accounting Principles Board——以下、APBという）の努力を通して、1960年代に具体化された。1961年のムーニツ（M. Moonitz）著「会計の基礎的公準」⁽¹¹⁾（The Basic Postulates of Accounting）と、1962年のスプローズ（R. T. Sprouse）およびムーニツ（M. Moonitz）の共著「総括的企業会計原則試案」⁽¹²⁾（A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises）とが、「会計研究叢書」⁽¹³⁾（Accounting Research Studies——以下、A. R. Sという）第1号および第3号として発表された。これら2つの研究は、会計の前提となる命題を経済社会の環境分析に求め、会計の前提となる基礎的公準を明らかにし、そのうえに基本的な会計原則を体系化しようとしたものであり、現代社会の要請に相応した会計の役割に即して論理的に首尾一貫した会計原則の形成のための基礎となる概念的フレームワークを明確にしようとしたものである。また、1965年にARS第7号として、グレディ（P. Grady）著「企業のための一般に認められた会計原則総覧」⁽¹³⁾（An Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises）が発表された。これは、ARS第1号および第3号のように新しい規範的な会計原則の基礎となるものではなく、保守的な性格をもつものであった。このように、APBは、変動期の会計環境において理論と実践ないしは革新と保守の矛盾対立に対処するため、1970年にAPBステートメント第4号「企業の財務諸表の基礎をなす基礎的諸概念と会計原則」⁽¹⁴⁾（Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statement of Business Enterprises）を発表した。このAPB第4号ステートメントは、APBの財務会計の目的および基礎的諸概念などの概念的フレームワークとそれにもとづく会計原則の体系を示した公式見解である。APB第4号ステートメントは、APBによる意見書（A. P. B opinions）や財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board——以下、F.A.

S.B という)の基準の基礎を形成し、一般に認められた会計原則の基礎を作った。このAPB第4号ステートメントの会計原則は、認識・測定の基本的立場を示す少数からなる普遍的会計原則およびこの普遍的原則を基礎として導き出された広汎な実施原則、さらに会計原則細則からなる階層として構成されている⁽¹⁵⁾。普遍原則を示せば、つぎのようである。

- ① 原初記録 (initial recording)
- ② 実現主義原則
- ③ 費用収益対応原則
- ④ 原価配分原則
- ⑤ 即時的費用認識の原則
- ⑥ 名目ドルによる測定単位原則

さらに、3つの修正作用をもつコンベンション (modifying conventions) として、保守主義、期間損益の重視、職業会計士としての判断行使をあげている。上記の普遍原則は、取得原価主義および発生主義にもとづく期間損益計算の最も基本的な原則であり、修正作用をもつコンベンションは、それらの諸原則の適用を制約する基本的な慣習である。

イギリスにおいて、権威ある会計原則は、1960年代末まではイングランド・ウェールズ勅許会計士協会(The Institute of Chartered Accountants in England and Wales—以下、ICAEW という)が公表する「会計原則勧告書」(Recommendations on Accounting Principles)が主役であった。この勧告書は、その時代における最善の会計実務を要約したものである。ところが1970年代に入ってから、イギリスを代表する6つの会計関係の団体が「会計団体合同諮問委員会 (The Consultative Committee of Accountancy Bodies)を結成し、強制力をもつ「標準会計実務書」(The Statements of Standard Accounting Practice—以下、SAAP という)を設定しはじめた。1971年にICAEW と他の4団体は、権威ある会計原則としてSSAP第2号 (ICAEW, State-

ment of Standard Accounting Practice No. 2 “Disclosure of Accounting Policies”——以下、SSAP第2号という）を¹⁶発表した。このSSAP第2号において、会計原則は、「基本的会計概念」(fundamental accounting concept)と呼ばれ、企業の決算財務諸表の基礎となる普遍的な基本的仮定をいい、次の4つをあげて言及している。

- ① 継続企業概念 (the going concern concept)
- ② 発生概念 (the accrual concept)
- ③ 継続性概念 (the consistency concept)
- ④ 慎重性概念 (the prudence concept)

これらの概念あるいは原則は、理論と実務の分岐点にあり、SSAP第2号以降発表されたすべての英国の基準を通して表明されている。

会計原則は、国際的なレベルにおいて、先の表1で示された分析が判断材料であれば、合理的に調和している。しかし、調和化の問題を現実に規制するために、1973年に国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee——以下、IASCという)を公式に設立した。IASCは、会計の国際的統一(international uniformity)をはかることがのぞましい目標であったが、統一よりも調和にその狙いがおかれている。¹⁷

IASCは、1975年に国際会計基準第1号(The Statement of International Accounting Standard No.1——以下、IAS第1号という)を¹⁸発表した。IAS第1号は、会計上の基本的前提(fundamental accounting assumptions)と選択的な指針(selectional guideline)の2つに会計原則を分割している。

会計上の基本的前提は、¹⁹つぎのものである。

- ① 継続企業 (Going Concern)
- ② 継続性 (Consistency)
- ③ 発生 (Accrual)

国際会計論序説（阿部）

また、選択的な指針として、つぎのものが属している。

- ① 慎重性 (Prudence)
- ② 形式上の実質性 (Substance over form)
- ③ 重要性 (Materiality)

これらの原則は、アングロ・アメリカンの根源を反映しており、またアングロ・アメリカンは同意義 (synonymous meaning) を有している。

このように I A S C は、会計の国際的な調和、アメリカ・イギリスの原則と実務の調和さらに特別の調和のための必要性にその存在理由がある。つまり、I A S C の存在理由は、国際会計へ接近するための道具 (instrument) として会計現象の多様性あるいは調和を促進することにある。⁽²⁰⁾

チョイ (F. D. S. Choi) とミュラー (G. G. Mueller) は、「私達は、会計が機能する環境が異なる国々において同一ではなく、あるいは異なる組織においても同一ではない、という前提を受け入れ、会計が社会的な便益という鋭利な刃を保有することであるならば、会計は場合場合で必要上異ならなければならない。」⁽²¹⁾ と提案している。

さらに彼等は、近似的な会計原則 (appropriate accounting Principles) の決定に影響を及ぼすつぎの15項目の環境上の変化のリストを掲げている。⁽²²⁾

- ① 複雑な経済のタイプ
- ② 法律システム
- ③ 政治システム
- ④ 企業所得の性質
- ⑤ 企業の規模や複雑性の違い
- ⑥ 社会思潮
- ⑦ 会計上の通貨の相対的安定性
- ⑧ 企業経営管理と財務社会の知識度

国際会計論序説（阿部）

- ⑨ 企業に対する立法上の干渉の程度
- ⑩ 特別の会計法規の存在
- ⑪ 企業革新の速度
- ⑫ 経済発展の段階
- ⑬ 経済の成長パターン
- ⑭ 専門職業上の教育と組織の状況
- ⑮ 教育の一般水準とその促進プロセス

ミューラー²³等の研究は、各国の差異を考察することや会計現象の種類に関連してアプローチしている。また、多くの研究²⁴は、会計の国際的調和を考察する場合、表1におけるプライスウォーターハウスの調査で示されていたように、名国の原則や実務に集中して会計原則と実務の総体性を分析するために試みられている。

これらの研究は、各アプローチに問題がある²⁵。第1に、どちらも会計学の規範的な次元と関係していないという。ミューラー（G. G. Mueller, 1967, 1968）、チョイおよびミューラー（F. D. S. Choi and G. G. Mueller, 1978）、アメリカ会計学会（AAA 1977）の研究は、仮説を表明している。しかし、そこには、社会経済上の差異のリストにもとづいた会計原則のあいだに正当と認められる差異のあることが指摘されるが、これらの差異はどのように判断されなければならないのか、ということについて表明していない。すなわち、各国の会計をめぐる経済的、法律的、政治的、経営的環境諸条件の分析を通じて、当該差異が生じた原因を明らかにし、各国間における会計原則の差異の概念的正当性を検討することが必要であろう。第2に、会計方法に主眼をおいた研究は、全体的に要求や状況（needs and context）への結合を避けている。第3に、全体のアプローチは、会計原則についてではなく、実務に関係している。データの利用可能性は、実務の表明と関係し、この基礎をなす原則と結びついておらず、要求、原則および実務との関係を十分に明らかにしていない。

国際会計論序説（阿部）

しかし、実証的な解釈によれば、これらの研究は、I. A. S. C 全体の活動やその調和プログラムに深刻な問題を投げかけることになる。つまり、それは、上記の研究が調和に集中しているために実務にもとづいた要求を生じさせることになるからである。さらに、この研究は、各国ならびに国際上の会計原則設計のための基礎的な分析のための必要を示すことになる。世界各国および国際上の会計原則が英米の思考によって主導的に設計されているならば、英米が担うべきであろうか。また、英米は、文化上の位置づけ（cultural settings）のために英米の会計原則の権利をもつことができるだろうか。また、英米の原則モデルにもとづいた会計基準や規則の設計を続ける時、I. A. S. C. にとって重要な問題となるだろう。²⁶

Ⅲ

会計原則は、前述のように、一方において理論と基準、他方において通則（rules）と実務とのあいだの岐路（crossroad）で特色をなしている。それは、理論が実務に転換することによって手段となる。しかし、この全体の概要（理論—原則—実務）は、その性質において方法論上のことからであり、会計上の知識が創造されることによって手段あるいは方法となることに注目することが重要である。現象としての方法論は、常に目的を達成するための手段である。すなわち、目的の達成を理解することによって方法論を示すことができる。また、原則は、方法論上の要求を理解することによって意味がある。ここに、会計の目的および会計原則の内容を明らかにすることが必要となる。

会計の目的は、近年、「意思決定のための情報」という点に強調がある。アメリカ会計学会は、「基礎的会計理論」において、会計を「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行なうことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである、²⁷」と定義している。

国際会計論序説（阿部）

また、FASBの「基礎的概念構造プロジェクト」²⁸は、この目的が「財務会計と財務報告とを基礎づける諸原理を示すこと」であり、とりわけ「FASBが財務会計・財務報告の基準を展開するさいに利用する10項目にわたる財務諸表の目的と概念とを確立すること」であるとして、その基本目的を経済的意思決定の役に立つ情報の提供に求め、「意思決定＝有用性アプローチ」²⁹（Decision Usefulness Approach）を適用している。

さて、企業は事業の言語（language of business）であるといわれる。私達の社会において情報は言語によって伝えられる。言語は、私達の社会において欠くことのできない情報伝達の手段である。この意味において、会計もまた、企業の経済活動に関する情報を伝達するための欠くことのできない手段であり、言語にたとえられる。

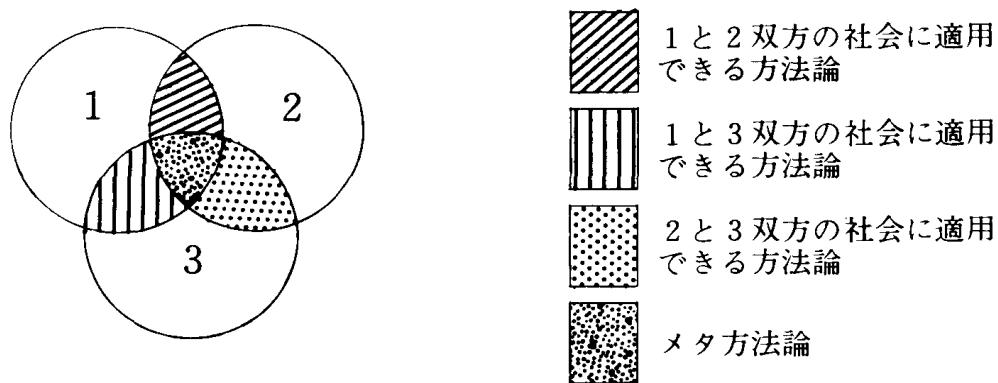
ラフリン（R. C. Laughlin）とパクスティ（A. G. Puxty）は、「いつでも全ての状況に適用可能な普遍的な言語が存在するか、あるいは、独自およびお互いから分離された全ての言語状況が存在するだろうか」³⁰という基本的な問題をとり上げ、前述した会計原則についての「調和」の問題へ導く。すなわち、すべての会計実務がすべての国々において、これを反映するためにいくつかの観念的な原則や設計しつつある原則に従うべきである、他方、会計においてはすべての状況で会計上の問題の独自性（uniqueness）について支持するために国際ならびに国内会計原則双方について大反対がある、と対峙させる。しかしながら、前者の立場から、この会計情報が全体的に支持できない立場にあるとわかっていることをすべて知っているということが出来る。他方、後者の立場からは、支持できないまたは現実的ではないという理由のあいだに共通性がないと仮定する。³¹

これに反して、カツツ（J. J. Katz）は、「ある意味において、一般言語理論は、個々の各言語記述で述べられていることの一部をなしているという点である。つまり、それぞれの言語記述は、＜言語上の普遍的諸

特性の集合から成る，言語によって変わらぬ部分>と，<与えられた言語についてだけいえる一般化から成る，言語によって異なる部分>とから成り立っている。……私達は，それぞれの言語記述は，言語についての一般的事実の説明に加えて，1個の言語に特有の事実の説明から成り立つことになる。³²⁾と示し，共通の要素を認識し，各々の状況の独自性を与えている。このことは，会計学方法論の用語では，いつでもすべての状況に適用可能である確かな洞察力があるということである。³³⁾ラフリンおよびパクスティは，第1の領域をメタ方法論（metamethodology），後者を方法論と呼んでいる。

ラフリンおよびパクスティは，文化相互間モデルを説明する前に，彼等が適用している方法論を示している。個々の特定の会計システムは，どんな地理的な環境における個人的な目的のためにも，普遍的な要素および局所的な要素双方の方法論と同じように両者のメタ方法論を含む。この言明は，知識の重要な階層的な配置を強調することにある，という。彼等の見解は，図2のように描かれる。³⁴⁾

図2 3つの社会のために連結している会計学方法論上の集合



各集合は，3つの社会を仮定して問題の社会（この用語を広義に用いている）に全体的な方法論が適用可能であると仮定する。その境界を画した領域は，問題の社会によって詳述された会計の目的を達成するために必要な手段のすべてを含むと仮定している。連結（interlock）してい

る要素は、特定の社会のためよりも幅広い適用可能性をもっている方法論上の洞察がある。また、方法論上の洞察をもって最高点に達し、すべての社会に適用可能である。彼等は、実際に、現在起っていることを評価することおよびもし変更が必要ならばその変更を規定することによって、理論上の基礎を公式化するために試みている。さらに、彼等は会計原則の構成のためのモデルの含意に関しては、世界中の社会（メタ方法論あるいは他の用語で「国際上」の方法論）が国際会計原則の形式上の候補者となりうるために、図2において連結および重複した領域の内容³⁵についてのみ言うことができる、という。しかし、ラフリンならびにパクスティは、この全体の問題領域に一般的な適用可能性を有していると述べたにもかかわらず、会計学において、会計原則はむしろ外部報告に関連しているところから、図3で示されるように、外部会計においてその概念の正当化および展開を試みている。

IV

会計原則（国際上あるいは国内上）に関する研究は、一般に「外部」報告と関係している。ここで前提したモデルは、図2ならびに前節で外部会計に適用した概念のための正当化であり、その概念の展開である。

モデル仮説は、各々の社会 i ($i=1\cdots m$, m は世界中に存在している社会の数) が次のような多くの問題集合(P)を有している。

(P):

a. 全体としての社会のため

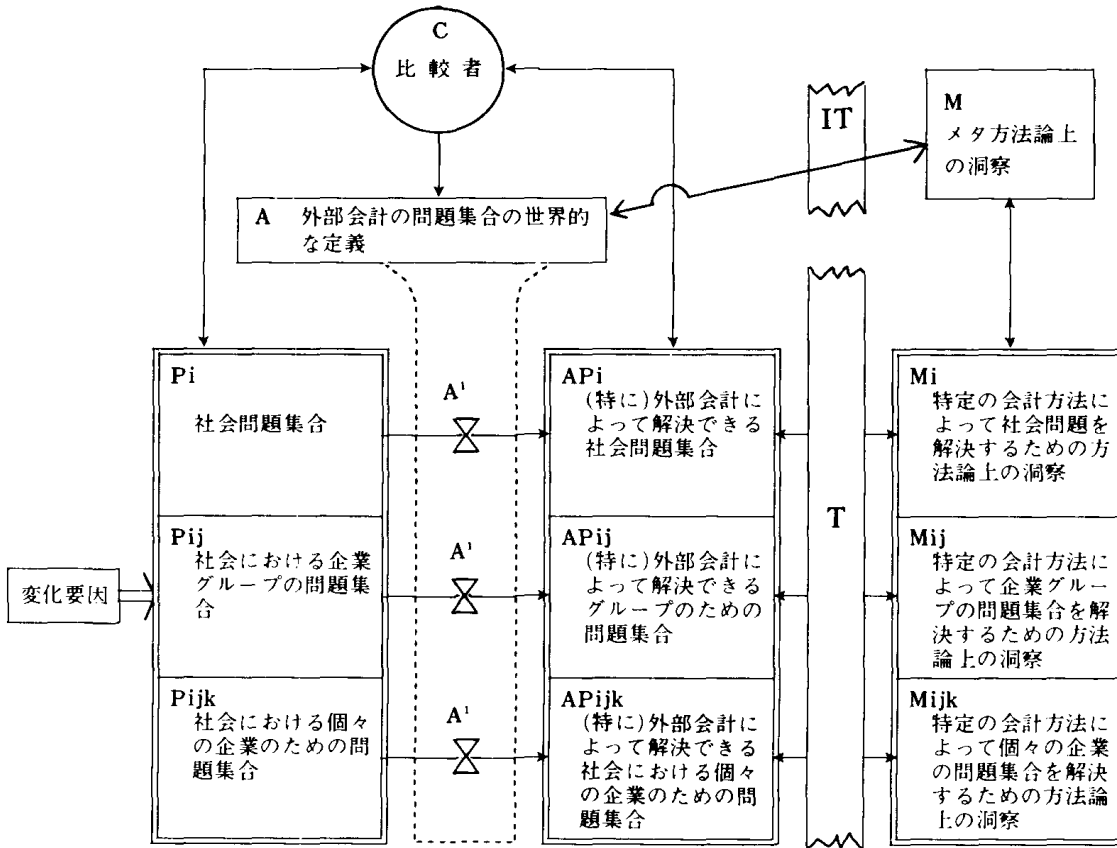
b. 企業のグループ j のため³⁴

($j=1\cdots n$, n は社会 i に存在しているグループ数)

c. 個々の企業 jk のため³⁵

($K=1\cdots r$, r は社会 i とグループ j に存在している個々の企業数)

図3 会計学方法論の公式化のための研究モデル



Piは、全体として（例えば貧困のように）の社会のマクロな問題集合を反映する。ところがPijは、グループとして（たとえば個人、慈善事業、私企業等に適用可能な税法）の特定の企業グループに適用可能な問題集合をあらわす。Pijkは、どんな個々の企業にも（たとえば支出予算）適用可能な問題をあらわしている。

全ての問題集合は、外部会計によってほとんど解決できないことがわかる。社会は、その社会でみとめられたように、このモデルでは外部会計分野に適用可能な問題集合へ到達するためにシステム(A')のフィルターを通して用いられる。この手続は、現在、存在していないが、主に外部会計の目的が方法論から示唆されなければならない。各々の社会iのためにそのような問題集合を公式化することは、その探求がその問題を解決する方法論上の洞察 (Mi, Mij, ならびにMijk) を発見することに

国際会計論序説（阿部）

転換するだろう。現在のさまざまな社会構成の下で特定の社会において独特な価値のネットワーク，規範やそのほかの文化的に決定された社会要因が存在しており，また特定の方法論が所与の問題を解決するための範囲に影響を及ぼすことから，ある社会の問題解決のための方法論が別の社会の同一の問題を解決するのに役立たないことに注意する必要がある。

問題集合 (AP_i , AP_{ij} , AP_{ijk}) と方法論上の洞察 (M_i , M_{ij} , M_{ijk}) との間は，重要な変換システム (T) である。この変換システムは，問題を解決し，変換を援助するための理論上ないし非実用的な装置であり，抽象概念 (abstraction) の点で M_i , M_{ij} , M_{ijk} と異なり，全体の方法論の一部である。この意味において，それらは，会計原則を設計する場合に，この変換システムの一部となるであろう。

図3に適用された推論は，国際会計原則の設計のための基礎を記述することを示唆しており，図3の上段を考察することによって得られる。図3の下段は，世界における各々の社会を吟味した時，方法論上の洞察の共通に重複している集合 (M) である。さらに，そのメタ方法論上の洞察は，外部会計の問題集合の世界的な定義 (A) の解明を反映する。また，外部会計の問題集合の世界的な定義は，世界中の全てのフィルター A' の総合によって得ることができる。

これらのメタ方法論上の洞察は，解明された世界的な定義 (A) との間に変換システム (IT) を発見することによって国際会計原則の設計と詳述のための基礎を供給する。国際会計原則は，各々の社会の探求システムを通して発見することができる。さらに，外部会計のメタ方法論上の洞察と世界的な定義は，全ての社会のためにモデルを追求することによって発見できる。このモデルは，外観において記述的であり，実際に規定する性質をもっており，つぎの3つの点に反映される。

- ① 図3における比較者 (C) の全体の考えは，社会的な問題集合の一定の監視装置 (monitor) であり，外部会計では現在あらゆる社会の

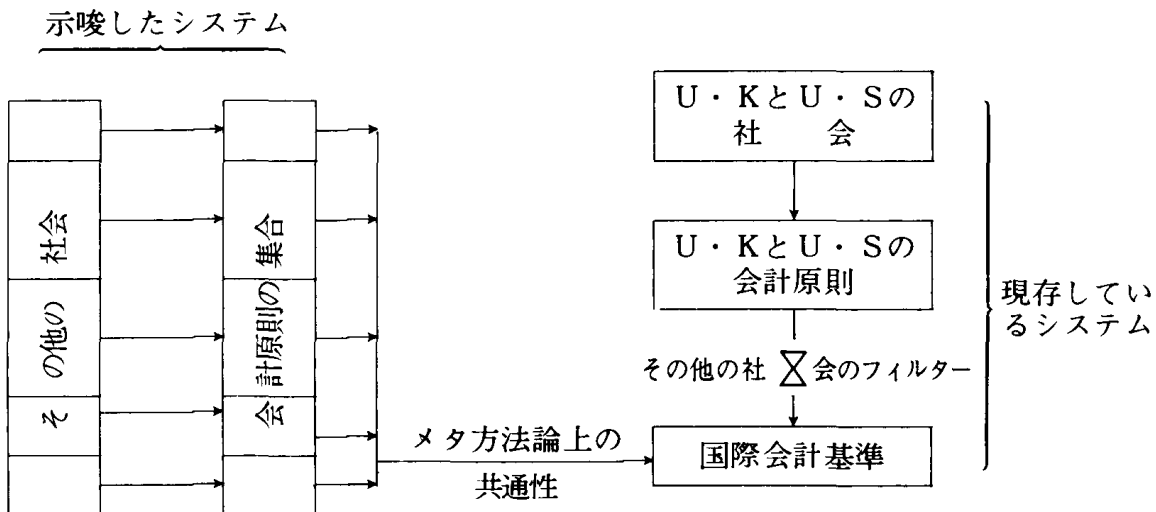
国際会計論序説 (阿部)

外部会計にみとめられている。この比較者は、世界的な問題集合の変化を精密に記述することである。

- ② 世界的な定義は、フィルター A' に反映する傾向があり、差異の生じているところに効果を限定している。
- ③ 比較者によって示された世界的な定義の変化は、メタ方法論上の洞察(M)への変化に導き、その結果変換システム[IT]が最後に A^i , AP_i , AP_{ij} , AP_{ijk} , T と M_i , M_{ij} , M_{ijk} への変化に導く。

このアプローチと現在の基準設定母体 (standard-setting bodies) のアプローチとのあいだの差異へ接近する指針は、図4に示される。現在の国際基準設定プロセスは、イギリスとアメリカの軸にもとづいた望ましい仮設からなる傾向にある。国際会計基準へ先導する原則は、表1の会計原則が英米の会計原則と類似しているために、そのほかの国々の代表者に反対されても、実際の基準設定において調整される傾向にある。国際基準設定プロセスにおいて判断を下すために選ばれた専門家が、国際的な会計事務所で従事している人々やイギリス・アメリカにおいて教育ならびに訓練されている人々であるところから、英米主導型の原則は、彼らの思考のうちに存在している。

図4 会計基準の公式化——現行と示唆したアプローチ



この代替案は、各国それ自体の方法にもとづいている。方法論は、各国それ自体の構造を検証し、その要求にふさわしい原則の集合を必要とする。³⁶ 各国の原則が構成され、すべての状況の下ですべての国に適用可能な原則が識別されうるのは、比較されてその共通性がみとめられた時だけであろう。しかし、実際に存在している機構の性質や過作用プロセスは、国際会計基準設定プロセス(英米とそのほかの国々)において同一の結果がえられないことを示しているの³⁷であろう。

注1) R. C. Laughlin and A. G. Puxty, On the Construction of International and Domestic Accounting Principles: A Crosscultural Research Model, Discussion Paper No. 81.2, University of Sheffield.

(2) E. Stamp, The Future of Accounting and Auditing Standards, I. C. R. A. Lancaster: International Centre for Research in Accounting, 1979.

(3) 会計士の関心を高めさせた重要な契機は、1959年にサンフランシスコで開催されたA I C P Aの年次総会でおこなったクレイイエンホーフの有名な講演である。そこで彼は、アメリカ公認会計士協会が会計原則の国際的統一運動においてイニシアチブをとるべきことを提案している。

J. Kraayenholf, International Challenge for Accounting, the Journal of Accountancy, 1960. PP34—38, 黒沢清稿「最近における会計原則の国際的改善統一運動の展開」会計第105巻第5号1頁～9頁において紹介されている。

(4) R. C. Langhlin and A. G. Puxty, *ibid.*

なお、この文化間研究モデルの詳細な検討は、紙幅の関係から別稿でとり上げるつもりである。

(5) C. Nobes and R. Parker, Comparative International Accounting, Philip Allan, 1981.

(6) C. Nobes and R. Parkker, *ibid.*, p. 213. pp. 203—215.

(7) J. W. Buckley and M. H., The Accounting Profession, Melville, Los-Angeles, 1974. pp. 139—40. American Accounting Association, Accounting Review, Supplement to Vol. 52, A. A. A 1977.

(8) L. J. Saidler, International Accounting the ultimate theory course, Accounting Review, Oct. 1967, R. C. Dacosta, J. C. Bourgeois and W. M. Lawson, A classification of international financial accounting practices, International Journal of Accounting, Spring 1978, pp. 73

国際会計論序説（阿部）

- 85, G. G. Mueller, *International Accounting*, Macmillan, New York, 1967, G. G. Mueller, *Accounting principles generally accepted in the U S versus those generally accepted elsewhere*, *International Journal of Accounting*, Spring, 1968. R. D. Nair and W. G. Frank, *The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications*, *Accounting Review*, July, 1980.
- (9) Price Waterhouse International., *Accounting Principles and Practice*, New York, Price Waterhouse, 1979.
- (10) W. E. Frank, “An Empirical Analysis of International Accounting Principles” *Journal of Accounting Research*, Autumn, 1979. p. 595.
- (11) M. Moonitz “The Basic Postulates of Accounting,” *Accounting Research Study No. 1*, New York A. I. C. P. A, 1961.
- (12) R. T. Sprouse and M. Moonitz “A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises.” *Accounting Research Study No. 3*, Now York A. I. C. P. A, 1962.
- (13) P. Grady, “Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises” *Accounting Research Study No. 7*, New York, A. I. C. P. A 1965.
- (14) A P B第4号ステートメントは、財務諸表の利用者の用途にもとづく財務会計の達成目標に重点をおき、財務会計情報の内容と質的特性の両面において社会的要請を明瞭にしようとしている。この点については、このA P B第4号ステートメントは、ムーニッツの公準論よりも利用者の意思決定に対する情報の有用性が強調されて、利用者指向型の情報論的アプローチの影響がみられる。このA P B第4号ステートメントは、アメリカ会計学会が1966年に発表した「基礎的会計理論（A Statement of Basic Accounting Theory—以下、A S O B A Tという）に影響を受けている。A S O B A Tは、アメリカ会計学会が行ってきた株式会社の財務諸表の基礎となる体系的な会計原則の表明に代えて、新しい視点から会計基準の表明を行ったものである。A S O B A Tの方法論的特徴の1つである利用者指向型の情報論的アプローチは、A P B第4号ステートメントの財務諸表の質的達成目標や財務会計の特性の分析に大きな影響を与えている。Accounting Principles Board Statement No. 4, “Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises” New York A. I. C. P. A, 1970.
- (15) このような、会計原則形成の基本的立場を少数の普遍的原則で明確に示し、

国際会計論序説 (阿部)

その立場にもとづく会計処理原則の基本的フレームワークを示す広汎な実施原則を置くことにより、最終的に会計実務において指針となる会計原則細則と会計原則形成の基本的立場との首尾一貫性を明確に示そうとする意図をもつものである。

- (16) Accounting Standards Steering Committee, Statement of Standard Accounting Practice, No. 2 "Disclosure of Accounting Policies." London, I. C. A. E. W. November, 1971.
- (17) 国際的な会計の統一は、会計の現段階においては、一概念上も実践上も一合理的な目標ではない。必要なことは、若干の基本的な会計環境の相違のあることを十分に認識し、これらの環境に適用し得る弾力的な国際的な基準を設定することである。われわれは、各国間にみられる本質的な多様性から生じたすべての重要な相違を包含した国際的な理論および国際的な諸基準を必要とするのである。G. G. Mueller, *Ibid.*, 1967. p. 236.
- (18) International Accounting Standards Committee, International Statement of Standard Accounting Practice No. 1, "Disclosure of Accounting Policies" London, I. C. A. E. W. Jan, 1975.
- (19) I A S第1号の基本的前提と S S A P第2号の基本的会計概念とは、その表現ないし命名方法およびその内容は必ずしも同一ではない。しかしこのような形式上の相違にかかわらず、2つのものは、実質的にほぼ同一のものを指している。飯野利夫稿「会計方針の開示をめぐる諸問題」会計 107巻第3号。
- (20) 統一化の進んだ指導的な国の会計原則ないし基準をそのまま国際会計基準のモデルとすることは、その国の会計基準形成の段階において、統一化のための議論や実務上のフィルターを通過していると考えられるので、その統一的な方法を定めることは、一つの意味がある。しかし、このアプローチでは、ある国の会計基準は、その国の経済事情や商慣行を前提に設定されている。その基準がそのまま他の国とも適用できるのは、同じ経済環境と商慣習がある場合に限られるのであり、国際的に多数の国で考える場合、この条件は必ずしも満たされない。
- (21) F. D. S. Choi and G. G. Mueller, *An Introduction to Multinational Accounting*, London, Prentice Hall, 1978.
- (22) F. D. S. Choi and G. G. Mueller., *Op. Cit.*, pp. 23~28.
- (23) G. G. Mueller, *Op. Cit.*, 1968. pp. 91~103. F. D. S. Choi and Mueller, *Op. Cit.*, American Accounting Association, "Report of the Committee on International Accounting Operations and Education, 1975-1976", *The Accounting Review*, Supplement, 1977. pp. 65-132.

国際会計論序説 (阿部)

- (24) L. J. Seidler, *ibid.* 1967, pp. 775—781, J. W. Buckley and M. H., *ibid.* 1974, R. C. Da Costa, J. C. Boureois and W. M. Lawson, *ibid.* 1978 pp. 73—85, W. E. Frank, *ibid.* 1979, C. W. Nobes and J. Matatko, “Classification of National Systems of Accounting” *A. U. T. A. Review*, Autumn, 1980. pp. 57—78, R. D. Nair and W. G. Frank, “The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications” *The Accounting Review*, July, 1980, pp. 426—450.
- (25) D. McComb, “The International Harmonization of Accounting : A Cultural Dimension” *International Journal of Accounting*, Spring, 1979, p. 3.
- (26) R. C. Laughlin and A. G. Puxty, “On The Construction of International and Domestic Accounting Principles : A Crosscultural Research Model” Discussion Paper No. 81. 2, University of Sheffield, p. 6.
- (27) American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, A. A. A, 1966, p. 1, 飯野利夫訳「基礎的会計理論」国元書房, 昭和44年, 2頁.
- (28) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, “Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises”* Stanford Connecticut, F. A. S. B, 1978.
- (29) American Accounting Association, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, A. A. A, 1977, p. 10, 染谷恭次郎訳「会計理論及び理論承認」昭和55年, 22頁.
- (30) L. Wittgenstein, *Tractatus Logico-Philosophy*, 1961, *Philosophical Investigations*, 1953.
- (31) R. C. Laughlin and A. G. Puxty, *ibid.*, pp. 8—9.
- (32) J. J. Katz, *The Philosophy of Language*, New York, Harper and Row, 1966, p. 109.
- (33) ポパー (K. R. Popper)によれば、「経験科学においては、より高度の普遍性をもった新しい理論がより古い理論を訂正することによってその古い理論をうまく説明している場合はいつでも、それは新しい理論が古い理論よりも深く洞察したという確かな印だ」と言っている。K. R. Popper, *Objective Knowledge*, The Clarendon Press, Oxford, 1972, 森 博訳「客観的知識」木鐸社, 昭和49年, 229頁.
- (34) R. C. Laughlin and A. G. Puxty, *ibid.*, p. 23.

国際会計論序説（阿部）

- (35) R. C. Laughlin and A. G. Puxty, *ibid*, pp. 10—11.
- (36) R. C. Laughlin and A. G. Puxty, *ibid*, pp. 12
- (37) 国際会計の現状については、拙共著「企業会計の基礎構造」昭和61年，第11章第3節「国際会計論」参照。