

(続紙 1)

| | | | |
|--|---------------------------------------|----|-------|
| 京都大学 | 博士 (経済学) | 氏名 | 真田 正次 |
| 論文題目 | グローバル会計基準の正当性に関する一考察 －新しい分析枠組みの提示－ | | |
| (論文内容の要旨) | | | |
| <p>本申請論文は、国際会計基準 (IFRS) の採用の拡大を概念的に説明しようと試みたものである。IFRSの採用が拡大しつつあるという現実を、会計基準の国際的標準化あるいは制度化として捉えた上で、その理論的な背景をIFRSがグローバルな正統性を獲得する過程として説明している。</p> <p>序章では、本論文の具体的な目的として、①IFRSまたは／および国際会計基準審議会 (IASB) の正統性を構造的に分析するモデルを提示すること、②関連する諸概念の明確化を行うこと、および③正統性モデルに基づいて具体的な分析を行うこと、という3つの目的を提示している。また、この正統性モデルが、正統性をコア概念として会計の内と外の議論、すなわち会計理論と会計制度に関する議論を結びつけようとする1つの試みであることが指摘されている。</p> <p>本論文は、3部構成である。第1部では、予備的作業として先行研究のサーベイと本論文で用いている概念の明確化を行っている。まず、第1章において、社会学や組織論における正統性に関する文献のサーベイを行い、正統性の定義の多様性、正統性の類型化、および新しい評価の枠組みを提示するとともに、正統性は一般的用語であるため、文脈によってさまざまな意味が付与されることを指摘している。</p> <p>次いで、第2章では、会計学の文献の中で正統性がどのように議論されているのかについてサーベイを行っている。その結果、①会計基準 (もしくはその設定主体) の正統性の要件ないしは構成要素として、これらの文献の中でいくつか共通するものが指摘されているが、それらを構造的に捉えたものは少ないこと、②システムもしくは制度としてのグローバル会計基準の正統性、IFRSの正統性、およびIASBの正統性を分離して分析している研究はほとんど存在していないこと、並びに③グローバル会計基準の正統性に関していくつかのテーマ (規制のネットワーク、プライベート・セクター、グローバル化など) が存在していることが指摘されている。</p> <p>さらに、第3章において、本論文におけるコア概念となる正統性、および、標準化、制度化など基礎概念の明確化が行なわれている。とりわけ、正統性の概念は「多数者間の関係に基づく合意への動機づけ」と語用論的に再定義されている点が特徴的である。</p> <p>続く第2部では、IFRSまたは／およびIASBの正統性を構造的に分析するモデルの提示を行っている。まず、第4章において、正統性モデルの前提となる理論的枠組み、すなわち戦略モデル、正統性の3類型、および会計の2つの構造を提示している。戦略モデルとは、標準化主体による標準への準拠を導き出すための4つの戦略、すなわち①標準のポジティブな効果について公的に表明すること、②活動を組織化する方法を通して正統性を確立し強化すること、③他のレファレンス組織との協力を通じて正統性を強化すること、および④他者の強制力や資源を利用すること、を意味している。</p> | | | |

正統性の3類型とは、実用レベルの正統性、規範レベルの正統性、および認識レベルの正統性である。さらに、会計の構造として「会計実務」、「会計ルール」、「制度的要因」、「会計隣接環境要因」、および「その他の環境要因」といった5層構造（A構造）を想定するとともに、「会計ルール」に財務報告の目的、基礎概念、および会計基準という3層構造（B構造）を想定している。

次いで、第5章では、正統性モデルの具体的な構成要素が提示されている。正統性モデルは、第4章で提示した3つの理論的枠組みを前提として、会計基準そのもの（IFRS）の正統性と基準設定主体（IASB）の正統性を分離して考察を行なうためのモデルである。IFRSの正統性の構成要素として、①基準の採用がもたらす便益による正当化、②他の組織による強制力や資源の利用、③意思決定有用情報の提供、④理論的整合性、および⑤隣接システムとの整合性、を提示するとともに、IASBの正統性の構成要素として、①組織構造と策定プロセスによる正当化、および②上位組織による基準設定権限の付与・承認、が提示されている。

さらに、第6章では、構成要素間の相互作用が明らかにされるとともに、金融危機に対するIASBの対応を例にしてケース・スタディが行われている。その際、分離・妥協・システムの優占という枠組みを利用し、単なる会計の政治化といった議論からは見えてこない基準設定における複雑な構造が示されている。

第3部では、正統性モデルに基づいて具体的な分析が行われている。まず、第7章では、IFRSの適用に関する5つの実証研究を対象とし、IFRSの意思決定有用性に関する検証が行われている。分析の結果、現段階ではIFRSに準拠して作成された財務諸表が、（現在適用している）既存の会計基準に準拠して作成された財務諸表と比較して、経済的意思決定にとってより有用な情報をもたらすかどうかは、これらの経験的証拠から判断できないことが示されている。

次いで、第8章では、構成要素の1つである「隣接システムとの整合性」について具体的な検討を行うために、IASB、財務会計基準審議会（FASB）、および企業会計基準委員会（ASBJ）が設定する会計基準の法的根拠に関する比較検討が行われている。分析の結果、会計基準設定権限の委譲もしくは事後的承認という手続き的な相違点にもかかわらず、現在、米国、欧州、日本の私的セクターによって公表された会計基準に対してセミ・ストロング・フォームの法的根拠が共通して与えられているという。このような結果は、規制の目的を最大化するとともに、政府資源の利用を最小化するために、各国および地域の政府、または規制主体がセミ・ストロング・フォームの会計基準を採用するという想定が一定程度の一般性を持つとともに、法制度の違いにもかかわらず、各国および地域において会計基準と法との結びつきに、ある共通性が存在していることを示唆している。

さらに、第9章では、構成要素の1つである「組織構造と策定プロセスによる正当化」に関して、1990年代後半の国際会計基準委員会（IASC）からIASBへの組織再編を具体的なケースとしてとりあげ、特に組織構造を決定する組織のロジックという視点から分析が行われている。分析の結果から、メタ組織型のIASCから独立したボードとしてのIASBへの組織再編の中で、代表性モデルから、代表性モデルと専門性

モデルの共存，さらには専門性モデルへの組織のロジックの変化が明らかとなった。さらに，代表性モデルと専門性モデルとの理念的対立は，米国を中心とするアングロ・サクソン諸国と欧州委員会を中心とする欧州大陸諸国との組織の正統性の源泉についての対立を反映するとともに，IASC 内部での政治的なヘゲモニー争いとも密接に関係しており，「代表性」や「専門性」という制度的語彙が自らの主張の正当化のために利用されていたとする新しい解釈が提示されている。

終章においては，本論文の要約が行われるとともに，本論文の貢献および課題が提示されている。貢献として，①従来の研究ではあまり指摘されることのなかったマイクロ・レベルのIFRSとIASBの正統性が再帰性という相互作用によってメゾ・レベルのシステムとしてのグローバル会計基準の正統性をもたらすというメカニズムを提示していること，②多様な定義が存在している正統性という概念を語用論的に再定義したこと，および③先行研究のサーベイによって従来の研究の達成点を明らかにするとともに，本研究において何を発展させるのかという点が具体的に明らかにされていること，が挙げられている。他方，本研究の限界および今後の課題として，①具体的な会計基準や会計処理にまで遡行した議論が行なわれていない点，②正統性モデルのすべての構成要素に関する具体的な検討が行われていない点，および③正統性モデル自体の変化に関する検討が行われていない点，が挙げられている。

(論文審査の結果の要旨)

本申請論文は、IFRSの採用のグローバル規模での拡大という現象を理念的・概念的に理解するための枠組みとして正統性モデルを提示し、その具体的な分析を行なったものである。

本論文の学術的貢献としては以下の四点を挙げることができる。

第一に、本申請論文の方法論的展開に関する貢献である。日本の会計研究において、これまで記述的研究が取り組んできたものは、資本利益計算に関する構造を中心とした、企業の活動データを財務諸表に変換するプロセスそのものの合理性についての研究、または直接的および間接的に会計基準設定に貢献するための規範的提言であった。その弊害として、著しい研究領域の偏りおよび科学性の軽視が指摘されている。また、IFRSの採用のグローバルな拡大という課題は、グローバル化というコンテクストの中で新たに出現したものである。このように従来日本の会計研究の特殊性といった内在的要因とグローバル化といった外在的要因から、IFRSの採用の拡大というテーマを取り上げる場合には、新たな方法論や新しい分析枠組みが必要となってくる。本論文は、このような課題に直接的に取り組んだ研究だと評価することができる。

第二に、「正統性モデル」というアプローチの新規性に関する点である。本論文は、従来会計基準の正統性に関する研究のサーベイを行い、①正統性に関する定義の多様性および概念の曖昧さ、②規制のネットワーク、プライベート・セクターによる社会的規範の提示、および会計基準のグローバル化といったさまざまなテーマの存在、③正統性の構成要素を構造的に捉えている研究の不足、および④組織の正統性に関する議論への研究の集中、といった特徴を明らかにしている。また、同時に、会計基準の論理的整合性および隣接環境要因との整合性に関する議論、並びに組織的正統性の議論を包括的に分析する枠組みの必要性も指摘している。これまで、少なくとも日本において、この種の研究はほとんど行なわれていない。本論文で取り扱われている「正統性モデル」は、このような難問に答える分析枠組みとして提示されたものであり、難問への挑戦として高く評価することができる。また、本論文で提示されているこのグローバル会計基準の正統性モデルは、グローバルな会計規制システムを多層的なネットワークとして捉え、このようなシステムの正統性を構造的に分析しようとしている。このような構造的な視点は、従来研究にはなかったものであり、本論文の重要な貢献の一つということができる。

第三に、正統性に関する概念の整理を行なっている点を指摘することができる。本論文では、会計学の文献のみならず、社会学の文献を整理する中で、正統性の定義の多様性や正統性に関する議論の現状、ならびに会計学における正統性に関する議論の変遷が明らかにされている。また、多様な定義を有する正統性という概念を「多数者間の関係に基づく合意への動機づけ」と語用論的に再定義したことは本論文と研究目的を共有する研究者の今後の研究に対して重要な貢献となるであろう。

最後に、文献の整理に関する点である。膨大な文献の渉猟・整理が行われてお

り、本申請論文の文献目録としての価値は高い。また、特に第3部の議論において正統性モデルの構成要素を分析する中で、先行研究のサーベイを行い、従来の研究の達成点と欠落部分を明らかにし、本研究において何を発展させるのかという点が具体的に明らかにされている点も重要な貢献であろう。

一方で、本論文には、今後取り組むべき研究課題や改善点が残されている。

第一点目は、概念の整理に関することである。本論文では、「正統性モデル」を中心にして、さまざまな概念の明確化・整理を試みており、それが貢献の一つとなっているが、一部に曖昧さが残っている。例えば、「正統性モデル」において、再帰性という概念を提示し、それによってシステムとしてのグローバル会計基準の正統性がもたらされるという主張は、本論文において最も独創的な点であるが、ここで再帰性という概念は必ずしも操作的な概念として十分に議論されているわけではない。このような曖昧な点を払拭できれば、論文全体の説得力は飛躍的に高まると期待される。

第二点目は、具体的な分析に関する問題である。本論文の鍵概念となる「再帰性」という概念を提示することによって、これまで明らかにできていなかったどのような問題がどのような形で分析・説明可能となるのかを具体的な事例等を用いて説明する必要がある。今後、そのような作業を追加することによって、本論文で扱われている正統性モデルの妥当性が大きく高まるであろう。

第三点目は、本論文での議論と具体的な会計基準や会計計算との関係についての問題である。会計基準における正統性の在り方は理念的にのみ論ぜられるべきものではなく、当該議論の実際の会計測定や会計計算の構造への影響があるからこそ、会計学の重要な論点として取りあげられるはずである。そのため、会計基準の正統性に関する議論は、具体的な会計基準や会計処理にまで遡行してその意味を問う必要があるであろう。

以上のような課題を残しているとはいえ、それらは将来に向けた研究の発展のための示唆であり、本論文が現時点において達成した学術的価値を損なうものではない。よって、本論文は、博士（経済学）の学位論文として価値あるものと認める。なお、平成24年2月8日に、論文内容の審査とそれに関する諮問を行った結果、合格と認めた。