

## 国際会計基準の正統性モデルに関する一考察

——正統性モデルの構成要素——

真田 正次

### I はじめに

2007年以降，米国における外国民間発行体に対する国際会計基準<sup>1)</sup>に準拠して作成した財務諸表の米国基準への調整表作成・開示要件の撤廃を認めたSEC規則案の公表（2007年7月11日）や，米国国内の発行体に対する「IASBの英語版IFRSs」に完全準拠して作成した財務諸表の使用を承認するためのロードマップの公表（2008年11月14日）によって，米国はIFRSの適用への方向性を明確にしている。

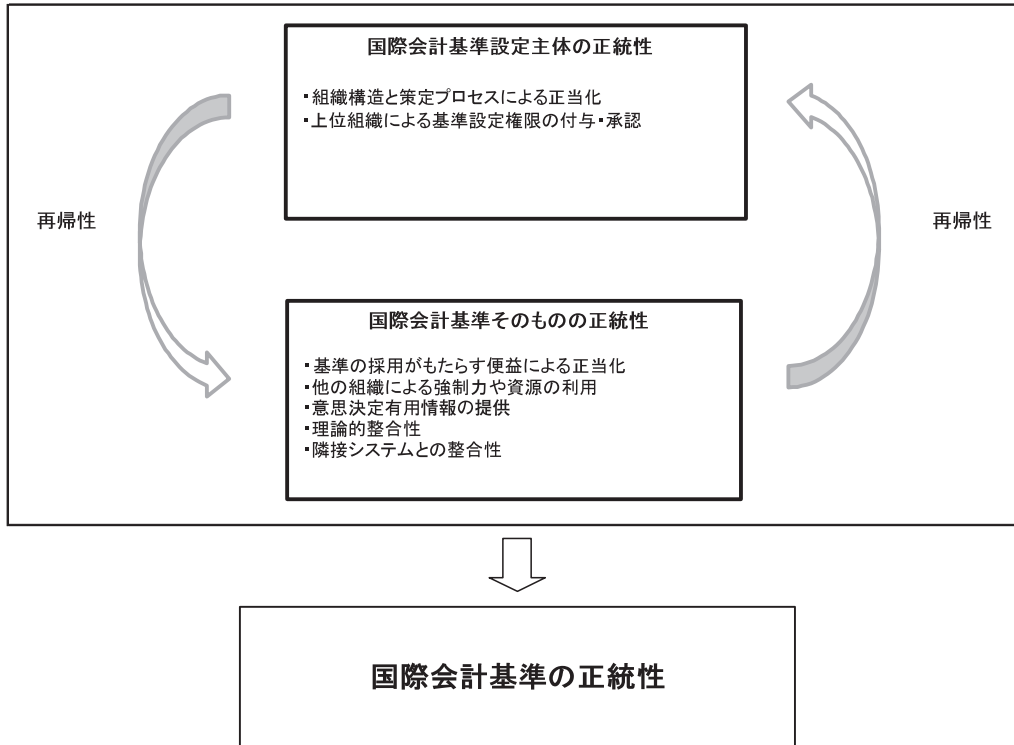
他方，わが国は2007年8月8日の「東京合意」によってコンバージェンスの加速化を押し進めてきた。さらに，2009年6月16日に金融庁・企業会計審議会・企画調整部会が「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」（日本版ロードマップ）を公表し，そこには2010年3月期の年度財務諸表からIFRSを任意適用とし，2012年を目標に強制適用の可否について判断を行うという案が盛り込まれていた。

このように会計基準の国際的統一に向けての動きは，わが国においてもすでに既成事実化しているようである。このようなコンバージェンスからアドプションへの時代の転換は，実務の

みならず，わが国の会計研究・教育においても，根本的な変革をもたらす可能性を持っているが，国際会計基準を採用することの動機づけやそのメカニズムは必ずしも明確にされたわけではない。さらに，国際会計基準審議会（以下，IASBとする）というプライベート・セクターが作り出した会計ルールをそのまま各国における会計ルールとすることの正統性に関する議論は，まさにアドプションという現象がもたらした国際会計研究における新しい領域であり，端緒についたばかりである。このような正統性の問題を検討することが著者の基本的な問題意識である。

前稿（真田 [2008]）において，Tamm Hallström [2004] の戦略モデルを議論する中で将来的な議論の可能性として国際会計基準の正統性モデルを提案した（第1図）。このモデルは多層的なネットワークとして捉えられる現代的な規制システムを多面的に分析するためのモデルだった。このモデルの中で，国際会計基準の正統性の構成要素には，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，⑤隣接システムとの整合性，があり，基準設定主体の正統性の構成要素には，①組織構造と策定プロセスによる正当化，②上位組織による基準設定権限の付与・承認，があった。本稿はこの正統性モデルの各構成要素の詳しい説明を行うことを目的としている。その際，Suchmanの正統性の類型モデルと会計の二つの階層構造を分析の枠組みとして会計基準に特殊な正統性の問題が中心に議論されること

1) 本稿の議論の中で，国際会計基準とは，国際会計基準委員会（IASC）と国際会計基準審議会（IASB）が設定した基準，具体的には国際会計基準（IAS）第1号から第41号，国際財務報告基準（IFRS）第1号から第8号，さらに付随する解釈基準等を指している。また国際会計基準と同義でIFRSsを適宜使い分けることとする。



第1図 国際会計基準の正統性モデル

出所：筆者が作成した。

となる。さらに、本稿での議論を通じて、正統性モデルをより精緻なものとするのがいま一つの目的である。

本稿の構成は、以下の通りである。第Ⅱ節において、本稿で使用される概念の明確化が行われる。第Ⅲ節と第Ⅳ節において、正統性モデルの各構成要素に関する説明が行われる。最後に本稿のまとめが行われる。

## Ⅱ 概念の明確化

### 1 正統性

前稿（真田 [2008]）において、Tamm Hallström [2004] の標準設定主体の権威の獲得に関する議論を検討した。その中で、さまざまな組織によって構成されるとともに公的機関による権限の委譲といったある種の権威関係を包含する多層的なネットワークを通して行われる今

日の会計基準設定活動を説明するには、Max Weber 的な意味での「権威」では不十分であり、Habermas や Luhmann の議論を参考にした「正統性」という概念が有効であることを主張した。そして、正統性とは多数者間の関係に基づく合意への動機づけであると定義し、その際、「手続き」や「正当化システム」、「拘束力」が重要となることを指摘した。本稿においても、この定義を踏襲することとする。すなわち、本稿における正統性は、カリスマや伝統あるいは合法性によって一意的に決定されるのではなく、その獲得のためには多数者による合意に達するための重層的な仕掛けや手続きを必要としている。また、この正統性は多層的なネットワークによって構成される現代的な規制システムを前提としているのである（詳しい議論に関しては、真田 [2009] を参照されたい）。

国際会計基準の正統性とは、会計ルールとし

ての国際会計基準とその設定主体であるIASB<sup>2)</sup>をも包含した正統性、すなわち制度もしくはシステムとしての国際会計基準の正統性を意味している。会計基準そのものの正統性といった場合、IAS第39号やIFRS第7号といった個々の会計ルールや単一のセットとしての国際会計基準を対象とすることになる。他方、基準設定主体の正統性といった場合は、文字通り組織や組織構造を対象とすることとなる。

ところで、組織的正統性の研究に関してはすでに新制度派社会学の分野において多くの蓄積がある(Meyer and Rowan [1977], Meyer and Scott [1983], Scott [1995], Suchman [1995]を参照せよ。またDeephouse and Suchman [2008]が網羅的なサーベイを行っている)。特に、Suchman [1995]において正統性の類型

化が試みられている。Suchman [1995]は、正統性を実用レベルの正統性、道徳レベルの正統性<sup>3)</sup>、認識レベルの正統性に分けて考察を行っている。実用レベルの正統性は、組織に対する重要な利害関係者による経済合理的な予測を前提としている。道徳レベルの正統性は、組織とその活動に対する肯定的かつ規範的な評価を前提としている。認識レベルの正統性は、組織が必要なものである、または、欠くことのできないものであるとする組織に対する一般的な支持による承認、もしくは、それを当然であると感じやすんらかの文化的根拠による承認を前提としている。さらに、三つのカテゴリーの中で第1表のようにそれぞれ四種類の正統性へと類型化を行っている(Suchman [1995] pp. 577-585を参照のこと)。本稿では、Tamm Hallström

第1表 Suchmanによる正統性の類型化

正統性の類型	実用レベルの正統性 (pragmatic legitimacy)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 交換 (exchange) の正統性</li> <li>・ 影響 (influence) の正統性</li> <li>・ 利害 (interest) の正統性</li> <li>・ 性質 (character) の正統性</li> </ul>
	道徳レベルの正統性 (moral legitimacy)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 結果 (consequence) の正統性</li> <li>・ 手続き (procedures) の正統性</li> <li>・ 人 (persons) の正統性</li> <li>・ 構造 (structures) の正統性</li> </ul>
	認識レベルの正統性 (cognitive legitimacy)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 予測可能性 (predictability) による正統性</li> <li>・ 妥当性 (plausibility) による正統性</li> <li>・ 不可避性 (inevitability) による正統性</li> <li>・ 永続性 (permanence) による正統性</li> </ul>

出所：Suchman [1995] より筆者が作成した。

2) 国際会計基準設定主体について、若干の説明が必要となる。2001年以前、国際会計基準 (IAS) は国際会計基準委員会 (IASC) が設定していた。2001年に、IASCがIASBへと改組された後は、新たな国際財務報告基準 (IFRS) の設定と従来のIASの改訂はともにIASBが行っている。本稿の対象は現在のIASBとなるが、Tamm Hallstrom [2004]の中では当該調査が行われた当時の名称すなわちIASCが使われているため、同書の議論に関する範囲ではそれを踏襲し、IASCとIASBを適宜使い分けることとする。

3) ここで、道徳レベルの正統性とは規範的正統性 (normative legitimacy) を意味している (Suchman [1995] p. 577, 脚注1, 参照のこと)。また、規範的正統性の問題点としては、より広範な社会的規範や価値に基づく正統性と専門職能団体のエンドースメントによってもたらされる専門職能的正統性 (professional legitimacy) (Deephouse and Suchman [2008] p. 53) を分けて考える必要性が指摘されている。

[2004]の戦略モデルとともに Suchman [1995]の三つのカテゴリーも参照枠として議論を進めることとする。尚、本稿では、正統性が不可避的に持っているその規範的な含意とは別に、説明概念 (explanatory concepts; Deephouse and Suchman [2008] p. 49) として正統性という用語を使用している。

## 2 戦略モデルと正統性モデル

前稿 (真田 [2009]) において、Tamm Hallström [2004] が提唱する戦略モデルを発展させた正統性モデルが提示され、国際会計基準を議論する際と同モデルの戦略モデルに対する優位性が主張された。戦略モデルでは、主格を標準設定主体として、標準設定主体が標準への準拠を獲得するためにどのような行動をするのか (権威・正統性の獲得) ということが議論の中心となっていた。他方、正統性モデルでは、主格を基準設定主体以外のステークホルダーとして、基準に準拠する動機づけとはいかなるものか (正統性あるいはその根拠とは何か) ということが議論の中心となる。以下、本稿での議論に必要な範囲で戦略モデルと正統性モデルの概略を示すこととする。

### (1) 戦略モデル

Tamm Hallström [2004] は、国際標準化機構 (ISO) の TC176 委員会 (ISO 委員会) と国際会計基準審議会 (以下、IASC とする) に関する実証的な調査の結果から、これらの標準化主体による標準への準拠を導き出すための4つの戦略を明らかにした。

第1の戦略とは、「標準のポジティブな効果について公的に表明すること」であり、これは標準や基準の採用がもたらす便益による正当化を意味している。例えば、IASC は、財務諸表の作成者や利用者に対して、標準の採用によって達成されるさまざまな便益に関する議論・公的声明・出版物を用いることによって、標準へ

の準拠を促す活動を行っていたのである。

第2の戦略とは、「活動を組織化する方法を通して正統性の確立と強化をすること」であり、これは組織構造と策定プロセスによる標準の正当化を意味している。この戦略の分析の中で、4つの組織化原則、すなわち①専門知識の原則、②代表性の原則、③利用者のニーズの原則、④資金提供者の原則、が提示されている。専門知識の原則とは、どのような標準が必要であるか、またどのようにしてこれらの標準が定式化されるのかという決定を行うのは専門家であり、決定の基礎となるのは専門的知識である、というものだった。代表性の原則とは、標準設定活動にはさまざまな利害関係者が参加し、それにより標準化作業に影響を与えることが重要である、というものである。この原則は、いわば民主主義の精神に基づいている。利用者のニーズの原則とは、標準設定が利用者のニーズに基づいてなされるべきである、というものである。第4の組織化原則は、組織化の決定の基礎として資金提供者の利害が存在している、というものであった。

第3の戦略とは、「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」であり、これは上位組織による標準設定権限の付与あるいは承認を意味している。標準設定主体は、同一環境下で一般的に重要かつ権威を持ったものとして認められた組織 (レファレンス組織) による規則設定活動に関する正式の委任を必要としていたのである。

第4の戦略とは、「他者の強制力や資源を利用すること」である。この戦略の目的は標準化主体自体の権威を強化することではなく、他の組織による標準の準拠への強制力を利用しようとするものであった。

### (2) 正統性モデル

Tamm Hallström の戦略モデルに対して、正統性モデルでは対象を国際会計基準に限定し、

会計基準そのもの (IFRSs) と基準設定主体 (IASB) の正統性に分離して議論を進めている<sup>4)</sup>。

戦略モデルとの関連でいえば、第1の戦略と第4の戦略が会計基準そのものの正統性に直接関係している。それ以外の構成要素として、意思決定有用情報の提供や理論的整合性、他の隣接システムとの整合性などを想定していた。他方、第2の戦略と第3の戦略は、会計基準設定主体の正統性に関係している。

さらに、正統性モデルの特徴は、会計基準そのものの正統性と基準設定主体の正統性との間に、正統性を持った基準設定主体が設定する基準ゆえ正統性を持ち得る、さらに正統性を持った基準を設定する基準設定主体ゆえ正統性を持ち得るという「再帰性」(reflexivity)を想定していたことであつた<sup>5)</sup>。

戦略モデルを構成していたいくつかの要素は正統性モデルにおいても踏襲されていたが、正統性モデルの中には会計基準に特殊なものがいくつか存在している。本稿での議論は、これら会計基準に特殊な要素を中心として行われることになる。

### 3 会計の二つの構造

本稿では、会計における二つの階層構造を想定して、会計基準に特殊な正統性に関する議論を進めている。そのため、ここで二つの階層構造、すなわち会計制度の階層構造(仮にA構造とする)と会計ルールの階層構造(仮にB構造とする)に関する概念の明確化を行うことが必要かと思われる。

#### (1) 会計制度の階層構造 (A 構造)

ある国における広義の会計制度を考えた場合、いくつかの層から構成される階層構造として捉える考え方が存在している(津守 [1981], 徳賀 [1993])。ただし、具体的な階層構造に関しては論者の関心や視点によって、さまざまである。

徳賀 [1993] は、日本の会計制度に関して、会計ルールや具体的な会計実践を含んだ「企業会計実務」、従来のトライアングル体制といった「制度的要因」、日本企業の資本調達・所有および支配の構造に関する「会計隣接環境要因」、 「その他の環境要因」といった4層構造を想定し、日本の会計の特殊性に関して何が一番説明力を有しているのかを考察している。これらの構造をさらに細分化して、環境要因の中に文化を含めること、あるいは、会計実務と会計ルール(会計基準や会計原則、施行細則などを含む)を分離することも可能である。本稿では、このような5層構造を前提にして議論を進めていくこととする。

上記の議論に加えて、会計基準との関連において、会計基準の分類あるいは類型論といわれる分野で会計の発展に影響を及ぼす要因・変数として、隣接システムとの関連についてさまざまな議論がなされてきた<sup>6)</sup>。例えば、Nobes and Parker [2008] は、会計をめぐるグローバルな環境要因として、①米国の覇権や欧州の拡大といった国際政治、②国際貿易や海外直接投資の飛躍的な拡大や自由化による経済のグローバル化、③グローバルな金融市場の発展、④民営化を含む株式所有パターンの違い、⑤国際金融システムの変化、⑥多国籍企業の拡大、を挙げている(Nobes and Parker [2008] p. 6)。さらに、

4) 潮崎 [2009] は、IASB と IFRS にはそれぞれ「二重の正統性」が付与されていると説明している。

5) 基準設定主体の正統性が棄損された場合、会計ルール自体の正統性も棄損されるケース、またその逆のケースといったように「再帰性」における負の連鎖を想定することも可能である。

6) Choi and Meek [2008], Mueller et al. [1994], Nobes [1998], Nobes and Parker [2008] や Radebaugh et al. [2006], 徳賀 [2000], 松井 [2005], 松井 [2008], 参照のこと。

伝統的な議論の中では会計基準の国際的な相違の要因として、文化、法システム（慣習法 vs. 成文法）、資本調達方法、税制度、植民地としての歴史、インフレーションの程度、指導的な理論の存在、会計専門職団体の存在、などが挙げられている（*Ibid.*, pp. 24-38）。ここで重要なことは、これらの環境要因が「相互補完的なネクサス」（徳賀 [2000] 225 ページ）を形成し、「ある社会を構成する一定の環境要因のネクサスと因果関係を持って一定の会計が成立している」（同上書）ということである。これら各種環境要因を、先の5層階層の中に埋め込んでみたのが第2表となる<sup>7)</sup>。

環境決定論自体の説明力は、限定的なものであるとしても<sup>8)</sup>、このような議論が含意していることは、環境要因や制度的要因が会計実務や会計基準を構造的に規定するとともに、そのような環境要因や制度的要因と整合的でない会計

実務や会計制度はその存在自体に不確実性が伴うということである。

## (2) 会計ルールの階層構造（B 構造）

環境要因も含めた広義の会計制度とは別に、狭義の会計制度あるいは会計ルールにも階層構造を想定することが可能である。会計基準とそれが前提とする基礎概念や会計の目標との関係を階層構造として捉える考え方である。

米山 [2008] は、会計ルールの体系をどのような階層に区分するのかが個々の分析目的に応じて決まるものであり普遍的な区分方法があるわけではないとしているが、以下のような五つの階層に分類して考察を進めている（米山 [2008] 42-47 ページ）。すなわち、①財務報告（利益情報を提供すること）の目的、②平均的な投資家の行動原理と「基本的な利益観」、③利益測定に関する基礎概念と基本前提、④計算・

第2表 会計制度の階層構造

(1) 環境要因
経済のグローバル化の進展、文化、歴史、教育水準など
(2) 隣接環境要因
法律システム（成文法 vs. 慣習法）、資本調達・所有および支配の構造、経済の発展段階や成長形態、他国との政治的・経済的結びつき
(3) 制度的要因
法制度、税制度、開示制度、会計専門職の発展度合いなど
(4) 会計ルール
会計の目的、基礎概念、会計基準
(5) 会計実務
財務諸表の作成者や利用者が実際に行う会計処理、評価、認識、測定など

出所：徳賀 [1993]、Nobes and Parker [2008] を参考として筆者が作成した。

7) 会計環境要因と会計との関係を階層的に捉えるのではなく、空間的に分離して国内的环境要因と国外的环境要因に分けることも可能である（徳賀 [2000] 107 ページ）。

8) もとより、会計環境と会計との関係は「一対一」の関係ではない（徳賀 [2000] 94 ページ）。

開示上の基本原則—具体的な計算・開示手法に関する諸原則、⑤個別の会計基準や会計処理、である。

会計における利益の計算とその開示は、社会から期待されているある一定の役割を果たすために行われるため、階層構造の最上位は、この「社会から期待されている役割」あるいは機能とは何かということとなる。具体的には、「投資家の意思決定に有用な情報の提供」あるいは「利益の分配指標の提供」などが挙げられる<sup>9)</sup>。上記の階層関係をもう少し単純に捉えて、(i)財務報告の目的、(ii)基礎概念（基本的な利益観、利益測定に関する基本理念・基本前提、計算・開示上の基本原則）、(iii)個々の会計基準、といった三層構造と捉えることも可能である。本稿では、このような三層構造を前提として議論を進めることとする。

### (3) 二つの階層構造の関係

会計制度の階層構造を仮に A 構造と名づけ、会計ルール of 階層構造を B 構造とすると、B 構造は A 構造の中に包含されていることが分かる（第 2 表を参照せよ）。

第 III 節以降では、このような二種類の階層構造を前提として国際会計基準の正統性について議論していくこととする。

## III 会計基準そのものの正統性

以下、国際会計基準の正統性モデルの説明を行っていくが、本節では会計基準そのものの正統性の構成要素に関する議論を行う。

9) 会計には意思決定支援機能（情報提供機能）と契約支援機能（利害調整機能）という二つの機能があることは、理論的にはいわば会計学のコンベンションとなっている（例えば、Watts and Zimmerman [1986], Beaver [1989], 須田 [2000], 桜井 [2002], 藤井 [2007], 高尾 [2008] を参照せよ）。

### 1 基準の採用がもたらす便益による正当化<sup>10)</sup>

国際会計基準の正統性の構成要素の第 1 に挙げられるのは、基準の採用がもたらす便益による正当化であり、これは、Tamm Hallström の戦略モデルの第 1 の戦略に対応するとともに、Suchman のカテゴリーでは実用レベルの正統性に対応している。国際会計基準に準拠することによってもたらされる便益が存在しており、その便益が準拠という行動を正当化している。そのため、国際会計基準への準拠は経済的に合理的な行動となる。そのことが基準そのものの正統性を構成する一つの要素となっているのである。

Tamm Hallström [2004] は、国際会計基準の具体的な効果として、①さまざまな国々の要求事項に則った多様な財務諸表を作成する手間を省くことができること、②証券市場へのアクセスが容易となること、さらに、社会全体に対するポジティブ効果として、③優れた確固たる会計ルールの波及を通じた品質効果、④グローバル資本市場における効率性の向上、を挙げている（Tamm Hallström [2004] pp. 20-28）。これらの効果が国際会計基準に準拠することの直接的な便益となっている。

Tamm Hallström [2004] は、標準採用の拡大によるロックイン効果やバンドワゴン効果が市場の最良な選択を阻害する要因となると主張し、ネガティブな効果としてネットワークの外部性を捉えているが（*Ibid.*, p. 21）、ここでは逆にネットワークの外部性の正の効果を検討してみることとする。ネットワークの外部性とは「ある財から得られる個人の効用が消費する人数に依存しているような外部性の特別なケース」（Varian [1999] p. 606, 佐藤監訳版 [2000] 548 ページ）である。例えば、国際会計基準を

10) 本稿では、justification の意味で「正当化」、legitimacy の意味で「正統性」を使い、正当と正統を区別して使用する。

採用する国、企業が増えることにより、それがある種のデファクト・スタンダードとなる。国際会計基準を採用している国や企業にとって採用数の増加は、採用によってもたらされる効用を増すことになり、採用を迷っている国や企業にとっては採用数の増加それ自体が準拠への動機づけとなり得る。すなわち、Keynesの「美人投票」(beauty contest)の比喻におけるような「勝ち馬に乗る」現象が経済的な合理性を持つこととなるのである。

## 2 他の組織による強制力や資源の利用

会計基準に対する他の組織による正統性の付与は、第4の戦略に対応するとともにSuchmanのカテゴリーの道徳レベルの正統性に対応している。各国の基準設定主体、証券取引所によるエンフォースメント、欧州連合(以下、EUとする)によるIAS規則の制定、あるいは証券監督者国際機構(以下、IOSCOとする)によるエンドースメントは、国際会計基準に正統性を付与する行為である。

EUとIASBとの関係では、法的強制力を持ったEUが域内加盟国に対して国際会計基準への準拠を要請している。このことはEUとの協力関係が、IASBが自身の正統性を強化するための方法(基準設定主体の正統性)とIASBのためにEUの強制力を利用する方法(基準そのものの正統性)の二つの解釈が可能であることを意味している。

また、後述する隣接システムとの整合性の説明の中で議論される合法性の問題は、他の組織による正統性の付与あるいは強制力の利用とも深く関連している問題である。

## 3 意思決定有用情報の提供

本節の第3項から第5項では、会計の二つの階層構造を参照枠として、戦略モデルでは触れられていなかった会計基準に特殊な課題について議論を行うこととする。また、これらの構成

要素は会計基準が必要なものである、または、欠くことのできないものであるとする利害関係者による承認と関連するため認識レベルの正統性に対応していると考えられる。

会計ルールの階層構造(B構造)の議論から、会計とはある目的を達成するために機能するシステムであり、財務報告の目的ないし機能は意思決定に有用な情報の提供と利害調整のための指標の提供の二つへと理論的には分割できることが分かった。ここではこれら財務報告の目的との整合性を国際会計基準の正統性の構成要素として想定して議論を行う。

IASBの概念フレームワークに明示されている財務諸表の目的とは、「事業体の財務状態、業績、財務状態の変化に関する情報を提供すること」であり、その情報は「広範な利用者が経済的意思決定を行う際に有用なもの」(IASB [1989] par. 12)であるとされている。他方、「財務諸表は、経営者の受託責任(stewardship)または経営者に委ねられた資源の管理に関する説明責任(accountability)の結果も表示する。経営者の受託責任や説明責任の評価を行おうとする利用者は、彼らが経済的意思決定を行うためにそのような評価を行う」(Ibid., par. 14)としている。すなわち、ここでは理論的には独立したものとして議論される二つの目的に関して、「意思決定有用情報提供目的に受託責任遂行支援目的が包含されているかのような見解が示されている」(澤邊 [2005] 122 ページ)のである。

2008年5月に公開されたIASB/FASB概念フレームワーク・プロジェクトによる公開草案においても、一般目的財務報告の目的は、「現在あるいは将来の株式投資家、貸付者やその他の債権者が資本の提供者として彼らの能力に基づいて意思決定を行う際に有用となる報告事業体に関する情報を提供すること」(IASB [2008] par. OB2)であると明示されている。同時に、意思決定有用性の説明の中で、財務報告の将来



のキャッシュフローの予測,あるいは経営者の受託責任(stewardship)の評価における有用性が指摘されており(*Ibid.*, par. OB9-12),ここでも意思決定に有用な情報の提供という目的の中に受託責任の評価における有用な情報の提供という目的が包摂されているかのような見解が述べられているのである。

このような議論の理論的な正否はともかく,現在,国際会計基準において明示的に示されている財務諸表あるいは財務報告の目的が意思決定有用情報の提供であることは疑いのないことであろう。そして,国際会計基準を採用することによって,財務諸表利用者の意思決定に有用な情報が提供されるとするならば,そのことが準拠への動機づけの根拠となり得るのである。ところで,そのためには国際会計基準に準拠した財務諸表がもたらす情報が確かに意思決定に際して有用であることが検証されなければならない。そのような検証は,実証研究によって行われることになるが,それらの具体的な検討に関しては今後の課題としたい。

#### 4 理論的整合性

本項においても同じく,会計規則の階層構造(B構造)に注目する。その際,時間軸と空間軸の二つの軸を想定して議論を行ってみる。時間軸とは事前と事後の理論的整合性を意味し,空間軸とは国際会計基準と各国国内会計基準との理論的整合性を意味している。

会計基準の理論的整合性とは,会計基準が事前的に存在しているある一定の理論に基づいて設定されるべきであるということと会計基準は事後的にある一定の理論に従って論理整合的な説明ができなければならないという二つのことを意味している<sup>11)</sup>。いずれにしても,会計基準を事前的・事後的に整合的に説明し得るB構造の第二層に当たる基礎概念,あるいはメタ理論

の存在が要請されることになる。

会計上の基礎概念の具体例に関しては,辻山[2006]が,次の六つを挙げている。すなわち,①会計基準を支える基本的な考え方,②会計情報を生み出すルール,③会計慣行や制度を内側から補完する規範的な学説,④測定ルールを一般性の高い次元で説明する原理,⑤会計基準設定に際しての参照枠,⑥会計基準,会計実務,会計研究などについての歴史的経験と集積された知識の体系,である。これらは,「利益計算を中心とした一定の秩序を保った整合的な概念の体系」(辻山[2006]16ページ)として,社会的ニーズや情報のレリバンスとの相互作用によって意思決定有用性を支えているのである。さらに,このような基礎概念は具体的には「概念フレームワーク」として文書化されることになる<sup>12)</sup>。いずれにしても,国際会計基準が正統性を持ち得るためには,会計規則の階層構造の内部におけるこのような理論的整合性の存在が不可欠なものとなる。

理論的整合性に関するもう一つの視点は,国際会計基準と各国会計基準との理論的整合性の問題である。すなわち,国際会計基準(あるいはそれが具体的に規定している会計処理方法)は各国会計基準が前提としている目的や基礎概念と整合性を持っているか,他方,各国会計基準(あるいはそれが具体的に規定している会計処理方法)は国際会計基準が前提としている目的や基礎概念と整合性を持っているか,という問題である。このような理論的整合性が存在することは,コンバージェンスやアドプションを容易にするであろうし,国際会計基準の準拠への動機づけの一つの構成要素となるのである。

#### 5 隣接システムとの整合性

ここでの議論は,会計制度の階層構造(A構造)に注目する。ある一つの制度の存在が,他

11) 徳賀[2005], 参照のこと。

12) 大日方[2006], 参照のこと。

の制度の存在事由となっているような関係を、比較制度分析では「制度的補完性」と呼んでいる(青木・関口・堀 [1996] 35 ページ)。そして、ある国において会計システムが安定的な制度として存在し、本来の機能を果たしてきたとするならば、それは隣接する経済システム、企業システム、法システムとの間に制度的補完性を保持してきたからである(藤井 [2007] 201-202 ページ)。すなわち、国際会計基準が、各国の国内において正統性を持ち得るためには、国内会計基準との理論的な整合性とは別に、A 構造の各層、特に第三層(制度的要因)あるいは第五層(会計実務)との間に整合性を持っていることが要求されることになる<sup>13)</sup>。また、ここでの議論は、「他の組織による強制力や資源の利用」と「上位組織による基準設定権限の付与・承認」といった他の正統性の構成要素とも関連している。

制度的補完性の議論において、プライベート・セクターであるIASBによる会計基準設定活動はそれ自体が本質的な法的根拠を持ちえないため、国際会計基準が実際に各国で採用される際には各国の法制度との関係について考察することが特に必要となる<sup>14)</sup>。例えば、国際会計基準が国内法に整合していないケース、ないし

13) Whittington [2008] は、IASB が世界規模でのアドプションを拡大する一方で、さまざまな抵抗にあっておりと指摘し、それが各国の会計カルチャーに起因していると説明している。会計カルチャーとは会計の制度的なフレームワークであると定義し、具体的には市場構造、会社法、法人税法、規制、会計や企業ガバナンスの伝統的な実務であると説明している。

14) 徳賀 [2000] は、「国際基準は各国において国内基準化(国内法化あるいは法に代替する「正統性」の根拠の整備)がなされない限り制度として機能しない」とし、国家による国際会計基準の選択の問題や作成プロセスでの政治問題化とも絡み重層的政治化をはらんだ問題であることを指摘している(徳賀 [2000] 148-149 ページ)。

は導入に際して新たに法的な整備が必要となるケースが存在している<sup>15)</sup>。にもかかわらず、そのような議論とは別に国際会計基準へのアドプションが既成事実化していくことには法的根拠とは別の説明要因が必要となるであろう。ここに単なる法的根拠だけを意味するのではない正統性に着目した本稿におけるアプローチの優位性の一つがある。

## 6 小括

国際会計基準そのもの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、⑤隣接システムとの整合性、について議論してきた。この中で、③④⑤の要素が会計基準に特殊な要素として指摘することができよう。また、②他の組織による強制力や資源の利用は、基準設定主体の正統性に関する議論とも深く関係しており、「再帰性」を可能にする重要な接点ともなっている。

また、Suchman [1995] の正統性の三つのカテゴリーとの対応に関しては、①基準の採用がもたらす便益による正当化は実用レベルの正統性に、②他の組織による強制力や資源の利用は道徳レベルの正統性に、③意思決定有用情報の提供、④理論的整合性、⑤隣接システムとの整合性は認識レベルの正統性に、それぞれ対応している。

## IV 国際会計基準設定主体の正統性

### 1 組織構造と策定プロセスによる正当化

国際会計基準設定主体は、組織構造に関して、戦略モデルの中の第2の戦略で述べた組織化原則、すなわち①専門知識の原則、②代表性の原

15) 日本のケースに関しては、石井 [2003]、佐藤 [2004]、進 [2004]、大石 [2007]、弥永 [2008] を参照せよ。

則、③利用者のニーズの原則、④資金提供者の原則、に基づいた組織化が行われることによって正統性を獲得する。さらに、策定プロセスによる正当化とはデュー・プロセスを意味している。

IASCにおいて、組織化原則の中で専門知識の原則が常に支配的な原則であった。この理由は、会計領域が長い規則設定の伝統を有し、高度に専門職業化されているという制度的背景によると、Tamm Hallström は主張している (*Ibid.*, p. 175)。さらに専門知識や専門家の重視は、国際会計基準設定主体の活動の独立性を担保する一つの要因となっている。

他方、Tamm Hallström は、開放性と公平性が IASC の中心的な価値の一つであり、起草委員会への参加、基準案へのコメントの表明、あるいは基準に対する投票行動を通じて基準の決定プロセスに影響を及ぼす機会が与えられていることを指摘している。そして、IASC あるいは IASB の明示的な目的の一つは「公共の利益」であり、その組織化において代表性の原則が重要な意味を持っているのである。

組織化原則に関連して重要なことは、会計基準の設定や規制が、専門的な独立性を保ちながらも、他方で利害関係者との協力によって行われているということである。

デュー・プロセスは、組織化原則の中では代表性の原則との関連で説明されている (*Ibid.*, p. 147)。例えば、基準の設定プロセスにおいて、基準設定に直接参加していない利害関係者に対して、参加する機会を与えることによって、組織化原則の中の代表性の原則を確保するとともに、多くの利害関係者の基準設定への意見表明により、基準設定主体自体がより民主的な相貌を帯びることになるのである。

しかしながら、デュー・プロセスは、組織化原則のみならず、基準そのものの正統性の根拠としても非常に重要なものとなる。例えば、IASB においては、「IASB デュー・プロセス・

ハンドブック」(IASCF [2006]) の中で明確に基準設定プロセスが規定され、それに基づいて基準が設定されることが基準の正統性の重要な根拠となっているのである。

Suchman [1995] の正統性の三つのカテゴリーとの対応に関しては、少し議論が複雑になる。組織化原則に基づいて基準設定主体が組織化されることは、利害関係者との交換・影響・利害を考慮することになるため実用レベルでの正統性を意味することとなるが、それによって策定された構造や策定プロセスは道徳レベルでの正統性をもたらすこととなるのである。

## 2 上位組織による基準設定権限の付与・承認

国際会計基準設定主体に対する他の組織による正統性の付与は、戦略モデルの第3の戦略に対応している。国際会計基準設定主体は EU や IOSCO から国際会計基準への承認を受けるとともに組織的な支援を受けている。

このような組織との協力や支援を仰ぐことは IASB の正統性にとってポジティブな効果を持っている一方で、他の組織にとっても、規則設定活動という使命を受け入れた組織を操るという可能性を持ちながら、複雑で多大な資金を必要とする規則設定活動を別の主体へと委託できるというメリットがある。また、パブリック・セクターは、規則設定をプライベート・セクターに委託することによって、公的な基準をあたかも自発的な規則 (voluntary recommendation) (Tamm Hallström, *op. cit.*, p. 152) のように見せかけることによって準拠を拡大することが可能となる。他方、プライベート・セクターは、自身が作成する基準に公的組織による強制力を適用することによって、あたかも公的な基準のように見せかけることによって準拠を拡大することができるのである。

ここで問題となるのは、国際会計基準設定主体の独立性と説明責任との関係である。国際会計基準は、先述のように専門知識の原則に基づ

き他の組織の利害とは独立して設定されることが重要であり、基準設定主体にも組織的な独立性が求められる。他方、上位組織による基準設定権限の付与・承認がなされているため、基準設定主体にはそれに対する説明責任が生じることになる。従って、このような独立性と上位組織あるいはネットワークを構成する組織に対する説明責任との適切なバランスが重要なこととなる<sup>16)</sup>。

Suchman [1995] の正統性の三つのカテゴリーとの関連において、上位組織による基準設定権限の付与・承認は道徳レベルの正統性に対応している。しかしながら、このような権限の付与・承認によって、国際会計基準設定主体による基準の策定は当然視されるようになるため、認識レベルでの正統性とも対応することとなる。

### 3 小括

国際会計基準設定主体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、②上位組織による基準設定権限の付与・承認、について議論してきた<sup>17)</sup>。この中で、①のデュー・プロセスは会計基準そのものの正統性と基準設定主体の正統性の両方に関係しており、さらに②も先述のように両方の正統性と関係していたのである。

Suchman [1995] の正統性のカテゴリーとの対応関係に対しては、①組織構造と策定プロセスによる正当化は実用レベルの正統性と道徳レベルの正統性に、②上位組織による基準設定権限の付与・承認は道徳レベルの正統性と認識レベルの正統性に対応していることが分かった。

16) Tweedie [2009] を参照せよ。

17) Wahlen et al. [1999] は、基準設定主体が持つべき正統性の要素として、より具体的に次の8つ、すなわち①独立性、②説明責任、③専門知識、④代表性、⑤デュー・プロセス、⑥権限と責任、⑦資源、⑧操作性、さらに証券監督当局の支持を挙げている。

以上、国際会計基準の正統性モデルの構成要素に関して、会計基準そのものの正統性と会計基準設定主体の正統性に分けて議論を行った。ここで重要なことは、正統性の各構成要素は単体として存在しているのではなく、相互に関連しており、複雑に絡み合っていることである。Tamm Hallström は、第2の戦略における組織原則間の対立に関して論じているが、同様な「分離」「妥協」「システムの優占」(Tamm Hallström, *op. cit.*, pp. 163-167) といった対立・相互依存関係が正統性の各構成要素間にも存在する可能性がある。

例えば、国際会計基準の採用によって企業報告の国際的比較可能性は向上するが、その会計基準が従来の会計隣接システムや規制システムと齟齬をきたす可能性が存在する場合(基準がもたらす便益と隣接システムとの整合性のトレードオフ)、あるいは国際会計基準と理論整合的な開示制度が従来の開示制度と対立する場合(理論的整合性と隣接システムとの整合性の対立)、国際会計基準の採用が必ずしもユーザーのニーズを付度していない場合(基準がもたらす便益と組織化原則との対立)が予測される。このような場合に、いずれかの構成要素が「分離」されたり、構成要素間の「妥協」が図られたり、ある構成要素が常に優先的に適用されるという状況があり得る。さらに、先述のような意思決定有用情報の提供と理論的整合性との補完関係、また理論と制度の相互依存関係などが存在しているのである。

## V おわりに

本稿は、国際会計基準の正統性モデルの構成要素に関する議論を行うとともに、正統性モデルの精緻化を図ることを目的としていた。

正統性モデルは、Suchman の正統性の類型モデルと会計の二つの階層構造を分析の枠組みとして Tamm Hallström の戦略モデルを発展

させたものである。正統性モデルでは、国際会計基準の制度的な正統性を考察するため、会計基準そのもの(IFRSs)の正統性と会計基準設定主体(IASB)の正統性をいったん区別して考える。会計基準の正統性の構成要素には、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、⑤隣接システムとの整合性、があった。基準設定主体の正統性の構成要素には、①組織構造と策定プロセスによる正当化、②上位組織による基準設定権限の付与・承認、があった。さらにこの二つの正統性には再帰性が存在しており、その意味で、会計基準そのものの正統性と会計基準設定主体の正統性はモデルの中で再統合されるのである。

正統性モデルによって、国際会計基準の準拠への動機づけとしてさまざまな要素が存在すること、国際会計基準と国内会計基準が対立する場合、単に理論整合的な議論だけでは不十分であり、隣接制度や組織論にまで議論を拡大する必要があることが分かった。さらに、例えば、会計基準の名目的採用と実際の会計実務が必ずしも一致していない場合、会計における二つの階層構造を前提とする正統性モデルは、それが何に起因しているのかに関する潜在的な説明力を有しているのである<sup>18)</sup>。(了)

### 参考文献

- Ball, R. [2006] "International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors Accounting and Business Research," International Accounting Policy Forum, pp. 5-27.
- Beaver, W. H. [1989] *Financial Reporting: An Accounting Reporting (3<sup>rd</sup> edition)*, New Jersey, Prentice Hall.
- Camfferman, K. and S. A. Zeff [2007] *Financial Reporting and Global Capital Markets*, New York, Oxford University Press.
- Choi, F. D. S. and G. K. Meek [2008] *International Accounting (6<sup>th</sup> edition)*, New Jersey, Prentice Hall.
- Commission of European Communities [1995] *Communication from the Commission, Accounting Harmonization: A New Strategy vis-à-vis International Harmonization*, Brussels, COM (95) 508 final. (European Commission [1995])
- Deephouse, D. L. and M. Suchman [2008] "Legitimacy in Organizational Institutionalism," Greenwood, R., C. Oliver, R. Suddaby and K. Sahlin [Eds], *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*, Los Angeles, SAGE, pp. 49-77.
- European Parliament and the Council of the European Union [2002] The IAS Regulation (EC) No. 1606/2002 of the European Parliament and the Council of 19 July 2002 on the Application of International Accounting Standards, *Official Journal of the European Union*. (European Parliament [2002])
- FASB/IASB [2006] *Discussion Paper, Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, July 2006.
- International Accounting Standards Boards (IASB) [2008] *Preface to International Financial Reporting Standards*, January 2008.
- International Accounting Standards Boards (IASB) [2008] *Exposure Draft of an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1: The Objective of Financial Reporting and Chapter 2: Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-useful Financial Reporting Information*, May 2008.
- International Accounting Standards Committee

18) Ball [2006] は、国際会計基準審議会 (IASB) がエンフォースメント・パワーを保持していないため、名目上の国際会計基準の採用が、必ずしも、実際上の実施を意味していないことを問題視しており、外圧的な基準が、財務報告の質に実質的な影響を及ぼさないと主張している。このような名目上の採用と実施との乖離の問題は、一部には、国際会計基準の正統性に起因する問題とも考えられる。

- (IASC) [1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement*, April 1989.
- International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) [2006] *Due Process Handbook for the IASB, Approved by the Trustees*, March 2006, London.
- Keynes, J. M. [1936] *The General Theory of Employment, Interest and Money*, London, Macmillan.
- Kirsch, R. J. [2006] *The International Accounting Standards Committee: A Political History*, London, Wolter Kluwer.
- Meyer J. and B. Rowan [1977] "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony," *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, pp. 340-63.
- Meyer J. and W. R. Scott [1983] "Centralization and the Legitimacy Problems of Local Government," Meyer J. and W. R. Scott (Eds.), *Organizational Environments: Ritual and Rationality*, Beverly Hills, CA, SAGA, pp. 199-215.
- Mueller, G. G., H. Gernon and G. K. Meek [1994] *Accounting: An International Perspective, Illinois*, Business One Irwin.
- Nobes, C. W. [1998] "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting," *ABACUS*, Vol. 34, No. 2, pp. 162-187.
- Nobes, C. W. and R. H. Parker [2008] *Comparative International Accounting (10<sup>th</sup> edition)*, New Jersey, Prentice Hall.
- Radebaugh, L. H., S. J. Gray and E. L. Black [2006] *International Accounting and Multinational Enterprises*, John Wiley & Sons, Inc., (小津稚加子監訳 [2007] 『多国籍企業の会計—グローバル財務報告と基準統合』中央経済社)。
- Scott, W. R. [1995] *Institutions and Organizations*, Thousands Oaks, CA, SAGE.
- Suchman, M. C. [1995] "Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches," *Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 3, pp. 571-610.
- Tamm Hallström, K. [2004] *Organizing International Standardization — ISO and the IASC in Quest of Authority*, Massachusetts, Edward Elgar Publishing.
- Tweedie, S. D. [2009] "Accounting Standards: a Global Response to a Global Crisis", 「会計基準：国際的な危機への国際的な対応」『季刊 企業会計』第25巻, 2-12 ページ。
- Varian, H. R. [1999] *Intermediate Microeconomics (5<sup>th</sup> edition)*, W. W. Norton & Company, Inc., (佐藤隆三監訳 [2000] 『入門ミクロ経済学 (原著第5版)』勁草書房)。
- Wahlen, J. M., J. R. Boatsman, R. H. Herz, R. G. Jennings, G. J. Jonas, K. G. Palepu, K. R. Petroni, S. G. Ryan and K. Schipper [1999] "American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee: Response to IASC Discussion Paper: Shaping IASC for the Future," *Accounting Horizon*, Vol. 13, No. 4, pp. 443-452.
- Watts, R. and J. L. Zimmerman [1986] *Positive Accounting Theory*, New Jersey, Prentice Hall.
- Whittington, G. [2008] "Harmonisation or Discord?: The Critical Role of the IASB Conceptual Framework Review," *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27, pp. 495-502.
- 青木昌彦・関口格・堀宣昭 [1996] 「伝統的経済学と比較制度分析」青木昌彦, 奥野正寛編著『経済システムの比較制度分析』東京大学出版会, 21-37 ページ。
- 石井明 [2003] 「日本企業の IAS への対応」佐藤信彦編著『国際会計基準制度化論』白桃書房, 252-276 ページ。
- 大石桂一 [2007] 「会計規制と会計ビッグバン」梶田龍三・由井敏範編著『現代会計と会計ビッグバン』森山書店, 240-250 ページ。
- 小津稚加子 [2007] 「EU における会計基準統合プロセス」『企業会計』第59巻第1号, 69-77 ページ。
- 大日方隆 [2006] 「負債の概念と利益の Value Relevance」『會計』第169巻第1号, 20-33 ページ。
- 金融庁・企業会計審議会・企画調整部 [2009] 「我が国における国際会計基準の取扱いについて (中間報告)」, 平成21年6月16日。
- 経済団体連合会・日本公認会計士協会・全国証券取引所協議会・日本証券業協会・全国銀行協会・生命保険協会・日本損害保険協会・日本商工会議所・日本証券アナリスト協会 [2002] 「財務会計基準機構・企業会計基準委員会から公表される企業会計基準等の取扱い (準拠性) について」, 2002年5月17日 (<http://www.keidanren.or.jp/japanese/>

- policy/2002/022.html)。
- 桜井久勝 [2002] 「会計情報の利用目的」 斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社, 11-25 ページ。
- 佐藤信彦 [2004] 「会計基準の権威」『会計』第 165 巻第 2 号, 13-26 ページ。
- 真田正次 [2008] 「国際会計基準の正統性に関する一考察—Tamm Hallström の著書を中心として—」『経済論叢』(京都大学経済学会) 第 182 巻第 4 号, 69-94 ページ。
- 澤邊紀生 [2005] 『会計改革とリスク社会』岩波書店。
- 潮崎智美 [2009] 「国際財務報告基準導入方法の多様性」『商学研究』(久留米大学) 第 14 巻第 3 号, 91-114 ページ。
- 進美喜子 [2004] 「会計基準設定の法的裏付け: 会計制度の国際的収斂の可能性」『産業経理』第 64 巻第 1 号, 108-117 ページ。
- 須田一幸 [2000] 『財務会計の機能—理論と実証』白桃書房。
- 高尾裕二 [2008] 「まずは会計の基本機能から—会計基準の設定と会計の基本機能」『企業会計』第 60 巻第 4 号, 4-11 ページ。
- 辻山栄子 [2006] 「会計における基礎概念の整合性と情報のレリバンス」『会計』第 169 巻第 1 号, 1-19 ページ。
- 津守常弘 [1979] 「企業会計の私的統制」『産業経理』第 39 巻第 5 号, 73-82 ページ。
- [1981] 「会計原則における統一性と弾力性 (一)」『会計』第 120 巻第 5 号, 14-23 ページ。
- [2002] 『会計基準形成の論理』森山書店。
- 徳賀芳弘 [1993] 「日本型企业会計と会計の国際的調和化に関する一試論」『経営行動』第 8 巻第 4 号, 43-51 ページ。
- [2000] 『国際会計論』中央経済社。
- [2005] 「会計基準の理論的統合」『会計』第 167 巻第 1 号, 1-13 ページ。
- [2006] 「会計基準の理論的整合性と会計情報のレリバンス—規範的研究と実証研究の相互補完的貢献に向けて—」『会計』第 169 巻第 1 号, 63-78 ページ。
- [2009] 「グローバリゼーションと財務会計研究の継承と発展」『会計』第 175 巻第 1 号, 1-11 ページ。
- 日本会計研究学会特別委員会(広瀬義州委員長) [2008] 『財務報告の変革に関する研究(中間報告)』日本会計研究学会。
- 藤井秀樹 [2007] 『制度変化の会計学—会計基準のコンバージェンスを見すえて』中央経済社。
- 松井泰則 [2005] 「会計の国際的類型化」平松一夫, 徳賀芳弘編著『会計基準の国際的統一』中央経済社, 1-19 ページ。
- [2008] 『国際会計の潮流: 類型学説を中心とした各国会計関係論』白桃書房。
- 弥永真生 [2008] 「コンバージェンスと受容—金融商品取引法・会社法の観点から」『企業会計』第 60 巻第 4 号, 60-68 ページ。
- [2009] 「IFRS と会社法」『企業会計』第 61 巻第 5 号, 61-67 ページ。
- 弥永真生・梅原秀継・川村義則 [2005] 「わが国の IAS への対応」平松一夫, 徳賀芳弘編著『会計基準の国際的統一』中央経済社, 183-244 ページ。
- 米山正樹 [2008] 『会計基準の整合性分析—実証研究との接点を求めて』中央経済社。
- (2009 年 8 月 31 日受付, 2009 年 12 月 24 日受理, シニアエディタ: 草野真樹)