

# 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——

真 田 正 次

## I は じ め に

2007年以降，日本と同じくコンバージェンス国とされていた米国は，自国資本市場への上場を希望する外国民間発行体に対して IFRSs 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 規則案を公表（2007年7月11日）し，さらに，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を公表（2008年11月14日）した。このように，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推し進めてきた。直近の状況では，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<sup>1)</sup>。さらに，IFRS 導入に関しては，未解決の多くの制度的・理論的課題<sup>2)</sup>

1) 徳賀 [2009] は，「会計教育，会計研究のグローバル化」と指摘している。

2) 辻山 [2009] は，次の7点を指摘している。すなわち，① IFRS を導入する企業の範囲とノ

が存在していることが指摘されている。それなのになぜ導入を行うのか、導入を行うことにはどのような意味があるのか、という素朴な疑問が存在し得る。すなわち、国際会計基準を採用することの動機付けとそのメカニズムに関する根本的な疑問である。それを考察してみたいというのが筆者の問題意識である。

このような問題意識の下に、本稿は、① Kristina Tamm Hallström による『国際標準の組織化——ISO と IASC の権威の確立——』（*Organizing International Standardization-ISO and the IASC in Quest of Authority*, 以下、Tamm Hallström [2004] とする）の概要を述べるとともに、② 国際会計基準の正統性とはいかなるものであるのか、について議論を行うことを目的としている。現在、国際会計基準審議会（以下、IASB とする）という民間セクターが作り出したルールを各国のルールとすることの正統性が問題となっているが、これはアドプションという新しい現象がもたらした国際会計研究における新しい研究領域である。Tamm Hallström [2004] はこの問題を正面から取り扱っている文献であるため、本稿では研究対象として取り上げた。

本稿の構成は以下のとおりである。第Ⅲ節において、Tamm Hallström [2004] の内容を概観する。第Ⅳ節では、国際標準化機構 (ISO) の TC 176 委員会（以下、ISO 委員会とする）と国際会計基準委員会（以下、IASC<sup>3)</sup> とする）に関する実証的な調査に基づいて設定された標準への準拠を導き出すための4つの戦略の詳細が語られる。第Ⅴ節では、Tamm Hallström の議論の貢献と限界を指摘し、権威を正統性へと転換することにより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説明することが可能となることを主張する。さらに、国際会計基準そのものの正統性と国際会計基準設定主体

---

、選択適用か義務化かを明示すること、② IFRS を導入する財務諸表の範囲、③ 導入される IFRS の具体的な内容、④ IFRS 承認のメカニズム、⑤ IFRS 設定における日本の主体性の担保、⑥ IFRS 設定の基本思考に関するコンセンサス、⑦ 全面時価会計思考に内在する問題点への留意、である。

3) IASC は現在、国際会計基準審議会 (IASB) へと改称されているが、Tamm Hallström [2004] の中では、フィールド調査が行われた当時の名称、すなわち国際会計基準委員会、あるいは国際会計基準 (IAS) が使われているため、本稿の記述もそれを踏襲することとし、必要な範囲で IASB に関しても言及することとする。

の正統性を分離することにより、両者間の再帰性の存在を明らかにするとともに、新たな正統性モデルの可能性が述べられる。最後に、本稿のまとめが行われる。

## II 概念の明確化

具体的な議論をはじめめる前に、国際会計基準の正統性の議論の前提として、本稿で使われているいくつかの概念の明確化を行う。

### 1 標準、基準、標準化

標準は、製品の規格、専門用語、機能的要求、検査方法、品質マネジメント、環境マネジメントなどを対象とした規格・製品・規則である。標準化とは標準を作り出していく過程である。さらに、標準化には4つのバリエーション、すなわち「デジュール標準」、「フォーラム標準」、「コンソーシアム標準」、「デファクト標準」が存在している<sup>4)</sup>。

標準の採用によって、機能的なコーディネーション、相互理解、効率性の改善が期待されている。標準の経済学的インプリケーションとしては、自国や自社の標準を国際標準化することによって世界市場における競争優位を獲得することになる一方で、自国の標準と異なった標準が国際標準化されると当該標準はサンクコスト化することが指摘される。(経済産業省編 [2006], 310ページ)

本稿においては、国際的な標準設定主体である ISO 委員会や IASC が策定する標準、すなわち「デジュール標準」が議論の対象となっている。

他方、基準とは、一般的に行動や判断の拠り所となるものを指すが、本稿では標準と区別するために、国際会計基準ないし国内の会計基準を具体的に指す

4) 「デジュール基準」とは国際標準化機関や国家標準化機関、標準化団体等により公的な標準として策定されたものであり、「フォーラム基準」とは有力企業が自発的に集まり合意によって確立されたものである。「コンソーシアム基準」とは、同様の目的で形成された企業連合によって作り出されたものであり、「デファクト基準」とは、市場の実勢によって事実上の標準と見なされるようになった特定企業や業界標準の規格や製品を指している (経済産業省編 [2006], 311ページ)。

場合に使用することとする。

## 2 権威、正統性、正当化

Tamm Hallström は、標準とそれへの準拠という関係を権威関係と想定しており、IASC あるいは ISO 委員会の歴史を権威の確立と捉えていた。そのため、全体を通じて、「権威」がキーワードとなっている。そして、その権威は Max Weber の「合法的権威」<sup>5)</sup>を基にしていることが説明されている。

Tamm Hallström [2004] が対象としている合法的権威に基づいた標準設定主体は、第一に組織が上位機関から活動に関する委託を受けている、第二に国家が正しいと考える原則や概念に一致するような品質の保持がなされている、という特徴を有していた。また、合法的権威の一般的な特性としては、公平性や官僚システムが挙げられる。さらに、彼女は「自発的な合法的権威」(rational-voluntaristic authority) という概念を提示している。この概念は、支配によらず自由に行使できる理性に基づく権威であり、基本的に平等な個人が合理性による、すべてに対して解放された思案に基づいて、集団的な決定に達する、というものであった (Tamm Hallström [2004], p. 37.)。

ところで、権威や正統性の議論は本来、支配との関係で語られてきた。その際、重要となるのは、やはり Weber であるが<sup>6)</sup>、それに対しても多くの批判が存在している。例えば、Habermas や Luhmann は、支配の合法性が必ずしもその正統性を保証するものではないと指摘して、「手続き的な正統化」あるいは「手続きを通しての正統化」を主張している。そして、Habermas にとっては「正当化の手続きや前提それ自体が、諸々の正統性の妥当の基礎にある正統性の根拠」(Habermas [1976], S. 277. (清水監訳, 33ページ)) となり、

5) Weber の legal Herrschaft には「合法的権威」「合法的支配」「合理的支配」等さまざまな訳語が存在しているが、Tamm Hallström は authority という言葉を使っているため、「合法的権威」とした。

6) Habermas は、正統性概念の社会的取扱いが「マックス・ウェーバーの影響圏」(Bannkreis Max Webers) (Habermas [1976], S. 293. (清水監訳, 350ページ)) の中で動いていると主張している。

Luhmann は、正統性は「決定が拘束力をもつものとして承認されること」(Luhmann [1983], S.31. (今井訳, 22ページ)) であると主張している。そして、このような正統性の「一般的承認」は自己自身の正統化のプロセスを制度化するときに、最も効果的に調達されるのであった<sup>7)</sup>。

山口 [1995] は Luhmann のその後の展開として、「適応的システム理論から自己言及的システム理論への移行」(山口 [1995], 125ページ) があったことを指摘しているが、これは全体的社会システムのレベルでは「階層的分化から機能的分化への移行」そして政治システムのレベルでは「二項的分化から三項的分化への移行」に対応している (Luhmann [1981], S. 42-43. (徳安訳, 44ページ))。すなわち、社会の近代化に伴って政治システムの分化が進み従来の支配者—被支配者というモデルに代わって、政治—行政—公衆という三つの下位システムからなる円形の権力構造が生みだされるというものである。

以上の議論を踏まえて、本稿における権威と正統性の定義を試みる。権威とは、上位者と下位者という二者間の関係に基づく合意への動機付けであると定義する。一方、正統性とは、多数者間の関係に基づく合意への動機付けであると定義する。その際、「手続き」や「正当化システム」、「拘束力」が重要となる。つまり、本稿で定義する正統性は、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のである。

Tamm Hallström は権威に関して、「ある一定時点で上位者から獲得する一つの委任というよりは、むしろ、ネットワーク活動を通して遂行される持続的なプロセス」(Tamm Hallström [2004], p. 187.) と新たな定義を提案しているため、「正統性」の方が彼女の意図をよりよく表現し得ると考える。

ところで、「正統」とまぎらわしい言葉として「正当」がある。本稿においては、justification の訳語に「正当化」、legitimacy の訳語に「正統性」を当て

7) もちろん、Habermas と Luhmann には多くの対立点が存在している。詳しくは、山口 [1995], Habermas & Luhmann [1971] を参照のこと。

て、正統と正当を区別している。従って、「正当化システム」とはある事象に対して、それが legitimacy を有するものとして justify するシステムを指すことになる。

### 3 ネットワーク

上述の Tamm Hallström による権威に関する新たな定義では、ネットワークがキーワードとなっている。例えば、IASC の正統性の基盤の一つは、国際会計士連盟 (IFAC) や欧州委員会 (EC) さらに証券監督者国際機構 (IOSCO) との協力関係あるいは合意であり、IASC がその活動の中で構築することに成功したネットワークであると主張されている (*Ibid.*, p. 188.)。このように、ネットワークとは、標準を設定する活動（あるいは主体）と標準の普及、解釈、導入、実施などの活動（あるいは、それを行う主体）との間の一定の関係を意味している。さらに、Tamm Hallström は、ネットワーク活動が行われる環境が「規制の領域」(fields of regulation), 「規制の空間」(regulatory fields), 「規制の動的ネットワーク」(mobile network for regulation) などといった概念で表現されると指摘している。ネットワークやこれらの概念が含意しているのは、標準設定活動をたんに標準設定主体のみによって行われているものとしてではなく、より広いコンテキストの中で理解することの重要性である。さらに、忘れてはならないことは、このようなネットワークは、依然として階層秩序を前提とした権威関係も包含していることである。ISO 委員会や IASC は「規制の動的ネットワーク」というある特定の環境設定の一部を構成しており、現代的な規制のシステムは、このような多層的なネットワークによって構成されているのである。

### 4 レファレンス組織

Tamm Hallström は、レファレンス組織をネットワーク活動が行われている環境の中で、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である

と定義している (*Ibid.*, p. 132.)。例えば, IASC にとって EC や IOSCO がこのような組織に該当する。レファレンス組織からの標準化主体に対する支援や承認は, 正式な協定や合意のかたちを採ることとなる。

## 5 再 帰 性

国際会計基準設定主体の正統性とそれが設定する会計基準の正統性を分離して考えた場合, 両者に相互前提的な関係が存在していることが指摘できる。すなわち, 「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」という関係である。このような関係を本稿では, 再帰性と呼ぶこととする<sup>8)</sup>。

## 6 制度と制度化

Tamm Hallström は依拠する理論として, 新制度派組織理論 (neo-institutional organization theory) を挙げている。この理論は, 新制度派社会学 (new institutional sociology), 組織分析における新制度派 (new institutionalism in organizational analysis) などいろいろな呼称が存在しているが, 本稿では「制度派的アプローチ」と呼ぶこととする。このアプローチでは, 制度を, 特定の状況において人々が従うべき目的—手段関係を指示する「合理的神話」と解釈している。そして, それはたんなる習慣とは異なり, 社会的行為の中で遵守しなければならないとされる「ルールのような地位を保持した習慣や手続き」(澤邊 [1998], 9 ページ) であり, 規範的な要素が重視されることとなる。そして, 制度化とは, そのような「合理的神話」が形成されていく過程であり, 現実が「自明なもの」として解釈されていく過程なのである。

さらに, 「合理的な神話」という概念を導入することにより, 組織のより多

8) 再帰性に関する詳しい議論に関しては, 例えば Giddens [1990], [1991], Barrett et al. [2005] を参照せよ。

面的な姿を描くことが可能となり、「自明視された現実に盲目的に従うのではなく、従うことが正統性や資源の獲得につながり、生存能力を増大させるがゆえ組織は社会的規範に従う」（澤邊 [1998]，11ページ）という側面にも光があたりられるようになるのである。

このようなアプローチによって、個々の標準は、後述のようなさまざまな戦略により正統性を獲得し、そのことによって制度化されるということが理解されるようになる<sup>9)</sup>。

以上、本稿において使用する概念の明確化を行った。次節では、Tamm Hallström [2004] の概要に関して議論することとする。

### III 『国際標準の組織化』の概要に関して

Tamm Hallström [2004] のメインテーマは、グローバルな標準化活動を行っている標準化主体が、自己の作り出した標準に対する他の組織による準拠を獲得するために、どのようにして権威を確立するのかを追求することである。さらに、研究目的として、2つの標準化主体の活動と権威獲得の過程はどのようにして行われるのか、また、標準が制度化されることのインパクトはどのようなものなのかを調査することが挙げられている。

Tamm Hallström は、研究対象として ISO 委員会と IASC を選び、一定期間<sup>10)</sup>、文献調査と聞き取り調査（インタビュー）を行なっている。そのため、同著は、より一般的な標準化という広い視点から会計基準を捉えたものであると云える。

Tamm Hallström [2004] の構成は次のようになっている。すなわち、最初に著者の問題意識が語られ、権威について検討する意味が明らかにされる。次に、研究を進める上での理論的枠組みが提示される。Tamm Hallström が行っ

9) 制度派的アプローチに関して、詳しくは澤邊 [1998]，Meyer & Rowan [1977]，Powell & DiMaggio [1991]，Burns & Scapens [2000] を参照せよ。

10) IASB の場合は、1997年春に行われている。

た ISO 委員会と IASC に対する実証的な調査の詳細が語られるとともに、そこから、4つの戦略と4つの組織化原則<sup>11)</sup>が導出される。この4つの戦略と4つの組織化原則に基づいて、それぞれ ISO 委員会、IASC に内在する問題の分析が行われるのである。

### 1 Tamm Hallström の問題意識

Tamm Hallström は、20世紀における標準設定活動の特徴として、3つの拡大、すなわち、地理的レベルの拡大、標準化の対象の拡大（製品から活動、品質・環境マネジメントへ）、標準への準拠の拡大（標準採用者の拡大）を挙げている。

初期の標準化プロジェクトは、機能的なコーディネーション、相互理解のための方法、効率性の改善のための手段として、産業界によって主導され発展させられた自発的な合意、あるいは、合理化への必要性を動機として形成されたものであることが説明されている。他方、特に重要と考えられる分野に対しては政府が標準化に対して責任を有し、法制化という形式を取っていた。あるいは、当該分野の規則設定を民間団体である標準化主体に委任するという形式が一般的であったのである。その顕著な例が、会計領域である。

ところで、標準化の動機と区別してそのプロセスに目を向けると、その過程がきわめて政治的<sup>12)</sup>であり、「標準＝規制」観、すなわち、標準設定は強制力をもった規則の設定であるとみなす観点に立つならば、標準はその背後に多くの法制化、規則化あるいは商業的意図を含んだ政治的文書である、と Tamm Hallström は主張している (Tamm Hallström [2004], p. 17)。

さらに、このような視点からは、以下のような疑問が提示されると彼女は指摘する。すなわち、① 標準設定主体内での個々の作業グループの活動はどの

11) 4つの戦略と4つの組織化原則に関しては、次節で議論する。

12) 例えば、徳賀 [2000] は、作成プロセスでの政治問題化とともに、国際会計基準「共有」の是非、「共有」の仕方の決定における政治問題化を「重層的政治化」と指摘している (徳賀 [2000], 149ページ)。

ようなものであるか、② 標準の対象者に対して、標準や標準の設定活動はどのようにして正当化されるのか、③ 標準を作り出す動機やインセンティブはなにか、④ 実際の標準設定活動は動機やインセンティブにどのような影響をあたえるのか、⑤ 誰がこのような団体に参加するのか、である（同上）。そして、このような問題意識に関連して、標準化主体を分析する際の理論的コンセプトはオーソリティー（権威）であると彼女は主張するのである。IASCのような標準化主体は自らが規則設定の権威を保持していないため、何らかの形で権威を獲得する必要がある。さらに、標準化主体は当該分野における優占権を有していないために、他の標準化主体との間に「権威の闘争」が存在するのである。

ところで、先述のようにこの権威の概念は Weber の権威ないしは正統性に関する議論を出発点とし、二項的な支配—被支配という関係を前提としているため、Tamm Hallström が戦略に関する議論の中で到達した多くの利害関係者を含んだ多層的なネットワークといった現代的な規制システムを説明するには、不十分であると思われる。そのため、本稿では、「権威」に代わって「正統性」という概念を提示して、第3節以降での議論を進めていくことになる。

## 2 分析のための理論的フレームワーク

Tamm Hallström [2004] における分析のための3つの理論的フレームワークとは、① ポジティブな効果による標準の正当化、② 構造と策定プロセスによる標準の正当化、③ 規則設定・規則への準拠に関する上位組織からの権威の付与、である。

第一に、標準によるポジティブな効果としては、調整のためのツール、標準採用がもたらす経済的帰結、安全性の確保、効率性・合理化の効果、個別組織の改善、世界的取引の効率性、社会全体のコーディネーション効果、などが挙げられており、これらは経済合理性に基づいている。

第二に、標準化が複雑化し、多くの利害関係者が参加するとともに発生する

「正統性問題」(legitimacy problem) の存在をTamm Hallström は指摘している<sup>13)</sup>。これは、i) 各参加主体の利害の対立が、標準の設定作業に複雑さを加え、ii) それによって、各参加主体がコンセンサスに達することを困難にする、さらに、iii) そのコンセンサスの欠如が、標準への準拠を低下させるというものである。このような「正統性問題」の回避のために、標準設定主体は、自らが標準設定主体としてふさわしい構造を有し、正当化された策定プロセスを行っていることを提示する必要があるのである。

最後に、Tamm Hallström [2004] の中の2つの前提は、標準設定主体と標準への準拠を行うものとの間に権威・正統性の関係を設定していることと、その関係が20世紀を通じて強固になっていったということである。そして、Tamm Hallström [2004] の対象とする標準設定主体であるISO委員会とIASCは、合法的権威であるとして、上位組織から委託を受けていること、国家が正当と考える原則や概念に一致するような品質を保持(例えば、専門知識、法による支配、目的性や透明性など)していることを特徴としていると指摘されるのである(*Ibid.*, pp. 35-36)。

### 3 IASC と会計領域

IASCは、国際会計基準の作成および公表、ならびに、その世界的な承認と準拠を促進することを目的として1973年に設立された。このような国際会計基準が必要とされるようになった要因として、Tamm Hallströmは、国際的な投資の増加、多国籍企業の増加、各国の国内基準設定主体の数の増加の3要因を指摘している(*Ibid.*, pp. 83-84)。

理事会がIASCの中心的な存在となっており、組織的な権力はここに集中している。理事会以外には、いくつかの起草委員会が存在し、基準草案の設定を行っているが、最終的な承認は、理事会が行う。国際会計基準の設定に際し

13) ここでの「正統性問題」の定義は、あくまでTamm Hallströmのものであり、第Ⅱ節で行った定義とは異なっている。

ては、基準化プロジェクトに対する明確な指針が存在している。

IASC の実際の活動は、起草委員会メンバー、あるいは、プロジェクト・マネジャーとして IASC スタッフとなっている専門家を中心に行われている。各専門家は、その多くが6大監査法人(当時)の出身者であるとともに、会員国を代表しているが、実務作業においては、個人の能力に基づいて中立的な活動を行うことが期待されている。

ISO 委員会と比較して、IASC の顕著な特徴は、さまざまな組織との持続的な協調関係の存在である。IASC は、証券監督者国際機構 (IOSCO)、国際証券取引所連盟 (FIBV)、欧州連合 (EU)、国際連合 (UN)、経済協力開発機構 (OECD)、国際会計士連盟 (IFAC) などといった組織と緊密な関係を有しているのである。

#### 4 制度的背景の重要性

ISO 委員会と IASC に関する実証的な調査の結果として、両組織のさまざまな相違点が明らかにされている。この相違点が何に起因するのかという点に関して、Tamm Hallström は両組織の制度的背景を分析することが重要であると指摘している (*Ibid.*, p. 175.)。さらに、分析の方法として、「標準設定活動の伝統の存在」と「専門職業化の程度」という二つの枠組みが提示される。

標準設定活動の伝統とは当該領域が一般的に規制を行うことが自明な分野であるとみなされるようになるプロセスに関連している。この分析視点からは、① 政府の当該分野での活動という事実、② 当該分野でのさまざまな規制に関わる利害関係が定型化されているという事実、③ 標準設定主体そのものが長い歴史を持っているという事実 (*Ibid.*, p. 175.) が標準設定活動の伝統の発現であると見なされる。そして、標準設定活動の長い伝統のある分野には標準となる規則が存在し、それに準拠すべきだという一般的な承認が存在している。さらに、このような規則の存在には政府が関与しており、いくつかのケースでは政府自体がそれを作り出している。しかし、他のケースでは当該分野の規則

を作り出しているのは専門職業人であり、または産業界自体が規則を作り出しているのである。

高度な専門職業化の程度は、当該分野で専門家としての確立された職能が存在していることを意味している。他方、高度な専門職業化の程度は、標準設定活動の長い伝統の一部をなしてもいる。

このような分析視点によって、IASC が存在している会計領域は、ISO 委員会が存在している品質領域に比べて、制度化と専門職業化が高度に進展していることが分かった。そして、このような制度化と専門職業化の程度が、国際的標準化主体が採用する戦略の組み合わせに対して影響を及ぼすことが主張されている (*Ibid.*, pp. 182-183.)。この理由として、高度に技術的な環境で活動する組織は、その正統性を組織的構造や手順ではなく、製品や利得を強調することによって得ようとし (仮説 1)、それに対して、高度に制度的な環境で活動する組織は正式な作業手続きや組織構造を提示することによって正統性を獲得しようとする (仮説 2)<sup>14)</sup>、という制度派のアプローチによる仮説が紹介されている。

次節において、上記の仮説が国際的な標準化主体の活動においてどのような戦略として具体化されているかを見ることとする。

#### IV 4 つの戦略

Tamm Hallström [2004] は、ISO 委員会と IASC 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ている。

##### 1 第 1 の戦略

第 1 の戦略、すなわち、「標準のポジティブな効果について公的に表明すること」は、理論的フレームワークの中の「ポジティブな効果による標準の正当

14) Meyer & Rowan [1977] を参照せよ。

化」に対応している。

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る。そのことによって、便益を認識した財務諸表の作成者や利用者は国際会計基準の正統性を認識するようになる。そのため、国際会計基準設定主体によるポジティブな効果による会計基準の正統性の主張は、同時に財務諸表作成者や利用者による国際会計基準の正当化を意味することになる。

国際会計基準の具体的な効果としては、作成者が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、投資家が企業の会計数値の比較可能性が高まることにより国際投資における証券市場へのアクセスが容易となることなどがある。社会全体に対するポジティブな効果として、優れた会計ルールの波及を通じた品質効果とともにグローバル資本市場における効率性の向上、などが挙げられている。

以上から、この戦略は標準を採用することによって生じる便益による正当化と再定義することができる。さらに、この戦略は、第Ⅲ節・第4項で提示した制度派的アプローチの仮説1に対応している。

## 2 第2の戦略

第2の戦略、すなわち、「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」は、理論的フレームワークの「構造と策定プロセスによる標準の正当化」に対応するとともに、先述の仮説2に対応している。さらに、この戦略の分析の中で4つの組織化原則からなるモデルが提示されている。

ISO 委員会と IASC は、自身が標準設定に適正な組織であることを明らかにすることによって自らの正統性を強化しようとする。そのため、組織の問題と標準化作業の実現という問題が、しばしば両組織において議論の対象とされており、この議論は以下の3つの質問に答えを提供することを目的としている。

すなわち、① なにが標準化されるべきか、② 標準化作業には誰が参加するべきか、③ どのようにして作業は管理されるべきか、である。この疑問に対する答えが4つの組織化原則のモデルとして提出される。さらに、それぞれの組織化原則は標準設定活動において重要であると想定される主体グループに関係している。その主体グループとは、専門家、いくつかの活動グループを代表するような組織、利用者、資金提供者である。以下、4つの組織化原則を具体的に検討してみる。

### 1) 専門知識の原則

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に正統性を与えるのは専門家であり、決定の基礎となるのは専門的知識である、という原則である。

専門家とは、専門知識を持った当該分野のスペシャリストであり、科学的・客観的に行動することが期待されている。

例えば、IASC の会員資格は直接的に会計専門職と関連しており、IASC は実質的に会計分野の専門家である公認会計士によって構成されている。また、ISO 委員会と IASC とともに、標準化作業における共通の枠組みとしての中心概念の必要性に関する議論が存在しており、共通な一般的ガイドラインを開発するプログラムが存在している。

### 2) 代表性の原則

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、という原則である。この原則は、いわば民主主義の精神に基づいている。

例えば、Tamm Hallström は、開放性と公平性が IASC の中心的な価値であり、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。さらに、IASC の明示的な目的の一つとして「公共の利益」が挙げられていることを指摘している。

### 3) 利用者のニーズの原則

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、という原則である。利用者の利益に奉仕することは ISO 委員会の明示的な目的の必須の部分である。この原則は、利用者のニーズを、何が標準化されるべきか、あるいはどのようにして標準が形成されるべきかという判断の基礎とするための組織化の方法に関するものである。

Tamm Hallström は、利用者のニーズが、たんに利用者の視点からふさわしい標準を作り出すということだけでなく、標準設定の効率性やスピードに関する要求も含めたものであることを指摘している。

### 4) 資金提供者の原則

第4の組織化原則は財務構造に関わっている。資金提供者の原則とは、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、という原則である。

国際的な標準化主体は特別な財務原則を持っている。これらの組織は国家の基金によって資金提供を受けているわけでもないし、標準の販売による収入によって、すべての標準設定の費用を負担している営利目的の組織でもない。標準化作業の管理のための資金は会員団体から年会費として徴収することを原則としており、補完措置として IASC は外部からの自発的な寄付を求めている。

Tamm Hallström は、ISO 委員会と IASC とともに、資金提供者の原則に関する議論を公式には行っていないということを指摘している。しかしながら、資金提供者は、① 何が標準化されるべきか、② 誰が参加すべきか、③ どのようにして作業は遂行されるべきか、という決定に際して影響力を行使する可能性を与えられているという暗黙の原則の存在を否定できないと指摘している (*Ibid.*, p. 151.)。

ISO 委員会と IASC がどのようにして活動しているのかという分析から導き出されるひとつの結論として、Tamm Hallström は、これらの組織は活動を4つの原則によって組織化することが重要であると主張している<sup>15)</sup>。

15) Tamm Hallström は、4つの組織化原則間の緊張関係にも言及しており、ISO 委員会と

いま一つの重要な結論として主張されているのは、標準化や規制は、利害関係者との協力によって、活動が行われているということである。標準化主体と同一環境下にある利害関係者との間には緊密なネットワークが存在しており、ネットワーク作りを通して、4つの組織化原則が実現され、これらが標準設定活動を支えている。このような視点によるならば、権威の構築は、「ある一定時点で上位者から獲得する一つの委任というよりは、むしろ、ネットワーク活動を通して遂行される持続的なプロセス」(*Ibid.*, p. 187.)である、と Tamm Hallström は主張している。そのため、ISO 委員会や IASC と同一環境下にある利害関係者間のネットワーク作りの多くは、組織化作業の一部とみなすことも可能なのである。逆に、このことは、次の第3の戦略とも関連して、ISO 委員会や IASC が自身の正統性を強化する方法であると理解できる。

### 3 第3の戦略

第3の戦略、すなわち、「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」は、標準設定主体には規則設定活動に関する正式の委任が必要であるという理論に対応している。

このような組織との協力や支援を仰ぐことは IASC 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、レファレンス組織にとっても、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。公的組織が規則設定を民間組織に委託する別の動機としては、このような協力を通して、それが「自発的な勧告」(voluntary recommendation) (*Ibid.*, p. 152.) であるとしてその規則に対する準拠の可能性を増加させるこ

---

、IASC はそれらの緊張関係を解決するための対処として「分離」「妥協」「システムの優占」という3種類の一般的アプローチを取ると説明している。「分離」とは、ある作業フェーズでは一つの原則を優先し、別の作業フェーズでは別の原則を優先することである。「妥協」とは緊張関係にある組織化原則を妥協させて解決をはかることである。「システムの優占」とは、それぞれの組織化原則が緊張関係にある時に、ある原則を常に優先させることである。

第1表 4つの戦略と4つの組織化原則

| 標準への準拠を導き出すための4つの戦略 |                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 第1の戦略               | <p>標準のポジティブな効果について公的に表明すること。<br/>         ⇒標準は価値があり、有益であることを自らが主張する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>調整のためのツール</li> <li>経済的帰結</li> <li>安全性の確保</li> <li>効率性・合理化の効果</li> <li>コーディネーション効果</li> </ul> |
| 第2の戦略               | <p>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。<br/>         ⇒4つの組織化原則に基づいて活動を組織化する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>専門家と専門知識</li> <li>開放性と公平性・公共の利益</li> <li>利用者のニーズ</li> <li>資金提供者の利益</li> </ul>               |
| 第3の戦略               | <p>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。<br/>         ⇒レファレンス組織による承認を獲得する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>協力関係や合意の存在</li> <li>合法的権威の付与</li> <li>品質の保持の保証</li> <li>自発的な勧告</li> </ul>                      |
| 第4の戦略               | <p>他の組織の強制力を利用すること。<br/>         ⇒標準への準拠が強制的であることを明確化する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>大企業や政府機関</li> <li>国内標準設定主体</li> <li>証券取引所 など</li> </ul>                                                  |

出所：Tamm Hallström [2004] により作成。

とが指摘されている<sup>16)</sup>。

16) ここでの Tamm Hallström の主張は、第4の戦略での主張と一見矛盾している。しかし、ここでの主張と第4の戦略では、主体が異なっている。すなわち、ここでは、公的組織が規則設定を民間組織に委託することによって、公的な規則をあたかも自発的な規則（「自発的な勧告」）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主張されている。他方、第4の戦略で、

#### 4 第4の戦略

第4の戦略は、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る。したがって、この戦略は強制力を持つ他の組織に対して標準がいかに有益であるかということを説得することに関わっている。

第4の戦略と第3の戦略を区別する相違点は、標準の準拠における具体的な強制力に関する目的と機能の差異である。IASC は、IAS の準拠において、各国の標準設定主体や証券取引所の強制力を利用している。例えば、IASC と EU 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、IASC が自身の正統性を強化するための方法（第3の戦略）と IASC のために EU の強制力を利用する方法（第4の戦略）の2つの解釈が可能であることを意味しているのである（*Ibid.*, p. 154.）。

### V Tamm Hallström [2004] の貢献とその限界

第Ⅲ節と第Ⅳ節の考察を基にして、本節では、Tamm Hallström [2004] の貢献とその限界、さらに今後の可能性について述べてみたい。

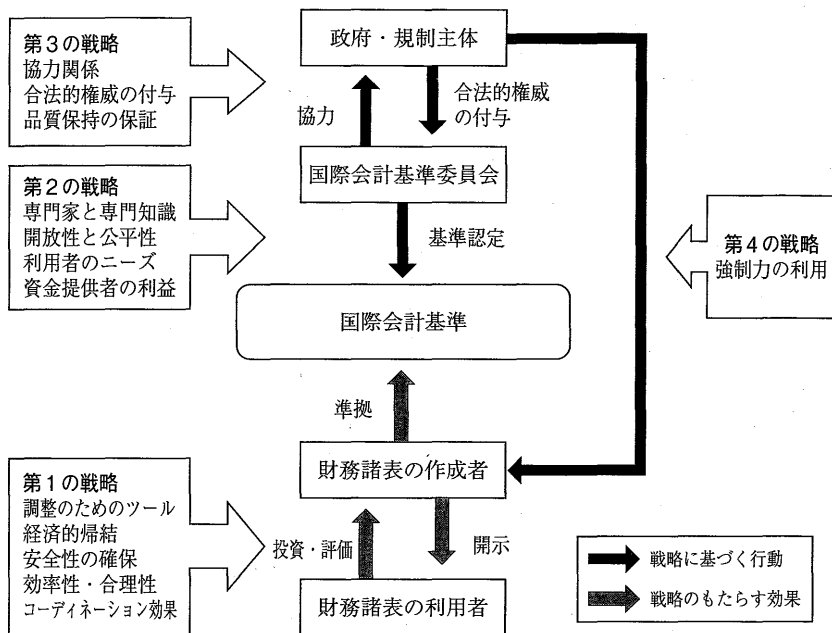
#### 1 Tamm Hallström [2004] の貢献

第Ⅳ節で述べたように、品質領域と会計領域へのフィールド調査に基づいて、標準化に関する（他組織による「標準」への準拠をもたらす権威・正統性を確立するための）一般的な4つの戦略を導き出したことが Tamm Hallström

---

、は、民間組織が作成する規則に公的組織による強制力を適用することによって、あたかも公的な規則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主張されているのである。従って、これらの戦略は相互排他的なものではなく、両立しているのである。また、以上のような Tamm Hallström の主張には、津守 [1979] における「私的統制」と「公的統制」に関する議論との類似性が指摘できる。

第1図 4つの戦略と各主体との関係



出所：Tamm Hallström [2004] により作成。

[2004] の意義である。

さらに、4つの戦略と各主体との関係を図示してみると（第1図、参照）、第1の戦略は、標準に直接関連するものであり、第2の戦略は、むしろ標準設定主体に関連している。第3の戦略は、両者に関連しており、第4の戦略は、両者に関連しながら、直接的には利用者や財務諸表の作成者に関連していることが分かる。このように4つの戦略を介することで標準・基準をめぐる各主体間の関係（ネットワーク）が明確化されるのである。

## 2 限 界

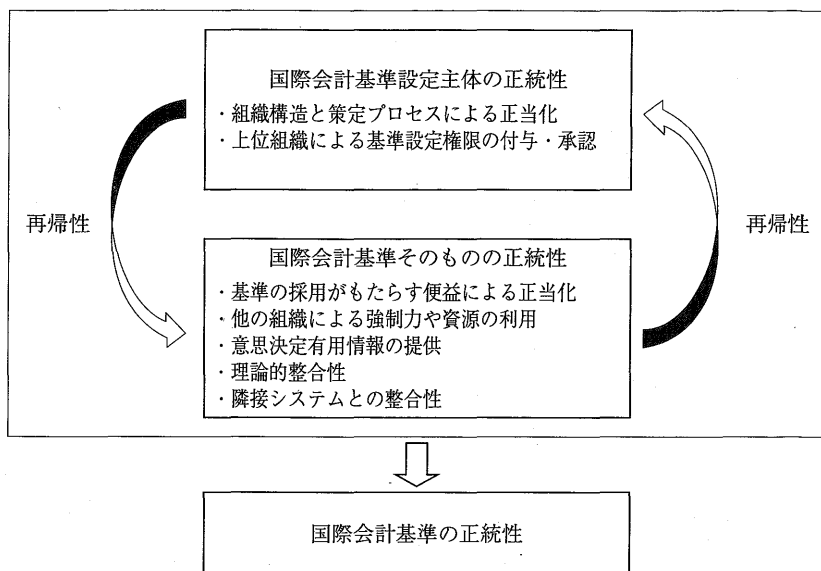
第I節で述べたように、本稿では、権威を上位者と下位者という二者間の関

係に基づく合意への動機付けであると定義し、正統性を多数者間の関係に基づく合意への動機付けであると定義した。Tamm Hallström [2004] は、4つの戦略を議論する中で権威の構築がネットワーク活動を通して遂行される持続的なプロセスであるという一つの結論に達している。さらに、「規制のための動的ネットワーク」といった問題提起を行っていた。しかしながら、このようなネットワーク関係は、本稿で定義した Weber 的な意味での権威という言葉ではうまく表現することができない。ここで、従来の権威関係を含みながら、さらに多層的な関係を含意している正統性という概念が重要となる。

正統性は、先述の組織化原則における主体グループ、すなわち、専門家、組織、利用者、資金提供者にとってより重要なものとなる。会計基準に関しては、規制主体—基準設定主体—財務諸表の作成者—財務諸表の利用者という機能的に分化された構造が確立されているとともに、規制主体と基準設定主体との間に階層的な構造が存在している。特に、国際会計基準の場合、国際的な規制主体・基準設定主体と国内的な規制主体・基準設定主体が重層的に関係していることが分かる。ある一つの国において、法や規制の最終的な権威・正統性の源泉は国あるいは政府にあるが、国際的な正統性の根拠を考えた場合、現実的に世界政府は存在せず、強制力を持った国際ルールは存在していないため、国際会計基準の正統性の議論はより複雑なものとならざるを得ないのである。

さらに、正統性は、「手続き」あるいは「正当化システム」、「拘束力」を前提とすることによって、具体的な根拠や要素までも含意することになる。民間組織が制定する基準である国際会計基準に様々な主体が準拠し、それが「合理的神話」となるためには、何らかの動機付け、すなわち本稿の定義による「正統性」が必要となる。そして、その正統性は、合法性によって一意的に決定されるものではなく、さまざまな根拠、要素によって決定されるのである。このような関係を可視化したモデルを次項において検討してみる。

第2図 国際会計基準の正統性モデル



### 3 将来的な議論の可能性

Tamm Hallström の戦略モデルでは、議論の対象として標準と標準設定主体が一体となっており、必ずしも、明確に分離されていなかった。ここでは対象を国際会計基準に限定し、会計基準そのものと基準設定主体の正統性に分離して議論をすすめることの可能性について考えてみたい<sup>17)</sup>。

戦略モデルとの関連で言えば、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。それ以外の決定要因として、意思決定有用性や理論的整合性、他の隣接システムとの整合性などが考えられる。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。

17) 佐藤 [2004] は、日本国内の会計基準をめぐる議論においてであるが、会計基準の権威と会計基準設定機関の権威を分けて考える必要性を主張している。さらに、真鍋 [2003] は、Luhmann [1983] を引用し、決定前提（基準設定主体）と決定そのもの（基準）の正統性は区別して考えるべきだとしている。

この2つの正統性の間には再帰性が存在している。この再帰性により、一旦分離した2つの正統性はふたたび統合することができるのである。

この再帰性の存在は、新しい会計基準が他の隣接制度との制度的補完性や従来の会計基準、当該基準以外の他の会計基準と理論的整合性を持ち得ていない場合に、重要な意味を持ち得る可能性がある。すなわち、このような場合、基準設定主体に対する組織的正統性が会計基準そのものの正統性を担保し得るからである。また、仮に基準設定主体が個々の構成要素において正統性を持ち得なかったとしても、作り出した会計基準が正統性を持ち得ていたならば、基準設定主体の正統性自体も担保し得るのである。

以上の関係を図示してみると、第2図のようになる。国際会計基準設定主体の正統性とそれが設定した会計基準の正統性とが再帰的に存在し、国際会計基準全体の正統性を形成しているのである。

## VI お わ り に

本稿は、Tamm Hallström [2004] の内容を概観するとともに、国際会計基準の正統性に関して議論することを目的としていた。

同書の貢献として、ISO 委員会と IASC を分析する中で、それらの組織が標準・基準への準拠を導き出すための4つの戦略を特定し、さらにその戦略によって各主体間の関係を明確化したことが挙げられる。

本稿の貢献としては以下の点が挙げられる。第一に、Tamm Hallström は4つの戦略を権威の確立と捉えていたが、本稿では権威という用語自体の限界を指摘し、正統性に置き換えることを主張した。なぜなら、権威を正統性へと転換することにより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説明することが可能となるからである。

第二の貢献としては、国際会計基準の正統性モデルが挙げられる。Tamm Hallström の戦略モデルでは、例えば国際会計基準と国際会計基準設定主体とを明確に分離して議論を進めていなかった。そのため、正統性の議論において

は、国際会計基準そのものと国際会計基準設定主体の正統性を分離することを主張した。その中で、両者間の再帰性の存在を明らかにするとともに、新たな可能性として、戦略モデルを発展させた国際会計基準の正統性モデルを提案したのである。 (了)

### 参考文献

- Barrett, M., D. J. Cooper and K. Jamal [2005], "Globalization and the Coordination of Work in Multinational Audits", *Accounting Organization and Society*, Vol. 30, pp. 1-24.
- Burns, J and R. W. Scapens [2000], "Conceptualising Management Accounting Change: an Institutional Framework", *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 1, pp. 3-25.
- Camfferman, K. and S. A. Zeff [2007], *Financial Reporting and Global Capital Markets*, New York: Oxford University Press.
- Choi, F. D. S., C. A. Frost and G. K. Meek [1999], *International Accounting*, 3<sup>rd</sup> edition, New Jersey: Prentice Hall.
- DiMaggio, P. J. and W. W. Powell [1983], "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality", *American Sociological Review*, Vol. 48, April, pp. 147-160.
- Flower, J. [2004], *European Financial Reporting: Adapting to a Changing World*, Palgrave Macmillan.
- Giddens, A. [1990], *The Consequences of Modernity*, UK: Polity Press, 松尾精文・小幡正敏訳 [1993]『近代とはいかなる時代か——モダニティの帰結——』並立書房。
- [1991], *Modernity and Self-identity: Self and Society in the Late Modern Age*, Cambridge: Polity Press, 秋吉美都・安藤太郎・筒井淳也訳 [2005]『モダニティーと自己アイデンティティー——後期近代における自己と社会——』ハーベスト社。
- Habermas, J. and N. Luhmann [1971], *Theorie der Gesellschaft Oder Sozialtechnologie*, Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag, 佐藤嘉一・山口節郎・藤澤賢一郎訳 [1987]『批判理論と社会システム論——Habermas=Luhmann 論争』木鐸社。
- Habermas, J. [1976], *Zur Rekonstruktion des Historischen Materialismus*, Suhrkamp taschenbuch wissenschaft 154, Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag, 清水多

- 吉監訳 [2000] 『史的唯物論の再構築』法政大学出版会。
- Hopwood, A. G. [1988], *Accounting from the Outside*, New York & London: Garland Publishing.
- Kirsch, R. J. [2006], *The International Accounting Standards Committee: A Political History*, London: Wolter Kluwer.
- Luhmann, N. [1981], *Politische Theorie im Wohlfahrtsstaat*, Gunter Olzog Verlag GmbH, 徳安彰訳 [2007] 『福祉国家における政治理論』勁草書房。
- Luhmann, N. [1983], *Legitimation durch Verfahren*, Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag, 今井弘道訳 [1990] 『手続きを通しての正統化』風行社。
- 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.
- Powell, W. W. and P. J. DiMaggio [eds.] [1991], *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago: the University of Chicago Press.
- Tamm Hallström, K. [2000], "Organizing the Process of Standardization," Brunsson N., B. Jacobsson et al. [eds], *A World of Standards*, Oxford: Oxford University Press.
- [2004], *Organizing International Standardization—ISO and the IASC in Quest of Authority*, Massachusetts: Edward Elgar Publishing.
- Weber, M. [1956], *Wirtschaft und Gesellschaft, Grundriss der verstehenden Soziologie, vierte, neu herausgegebene Auflage, besorgt von Johannes Winckelmann*, erster Teil, Kapitel III, IV (S. 122-180), 世良晃志郎訳 [1970] 『支配の諸類型——経済と社会第1部第3章・第4章』創文社。
- Young, J. J. [1994], "Outlining Regulatory Space: Agenda Issues and the FASB", *Accounting Organization and Society*, Vol. 19, No. 1, pp. 83-109.
- 青木昌彦, 関口 格, 堀 宣昭 [1999] 「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。
- 企業会計審議会企画調整部会 [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) (案)」。
- 経済産業省 標準化経済性研究会編 [2006] 『国際競争とグローバル・スタンダード』日本規格協会。
- 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。
- 澤邊紀生 [1998] 『国際金融規制と会計制度』見洋書房。
- 杉本徳栄 [2008a] 「IFRS 受入れを巡る米国の対応」『企業会計』第60巻第4号, 41-50ページ。
- [2008b] 「会計基準のコンバージェンスと GAAP の成立根拠」『会計』第

- 173巻第5号, 20-33ページ。
- 辻山栄子 [2009] 「IFRS 導入の制度的・理論的課題」『企業会計』第61巻第3号, 18-28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。
- [1981a] 「会計原則における統一性と弾力性(-)」『會計』第120巻第5号, 14-23ページ。
- [1981b] 「会計原則論」松尾憲橋責任編集『体系近代会計学第14巻 理論会計学』中央経済社, 57-84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。
- [2005a] 「会計基準の理論的統合」『會計』第167号第1号, 1-13ページ。
- [2005b] 「EUの国際会計戦略——インターナショナルアカウンティングへの再挑戦と「同等性評価」問題——」(国際会計研究学会年報 2005)。
- [2006] 「会計基準の理論的整合性と会計情報のレリバンズ——規範的研究と実証研究の相互補完的貢献に向けて——」『會計』第169号第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」『會計』第175号第1号, 1-11ページ。
- 西川郁生 [2008] 「EU による同等性評価と ASBJ の対応」『企業会計』第60巻第11号, 18-27ページ。
- 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。
- [2008] 「会計制度の成立根拠を考える——合意と制度の信頼性——」『會計』第173号第5号, 1-19ページ。
- [2009] 「企業会計のグローバル化と制度分析の視点」『企業会計』第61巻第1号, 42-50ページ。
- 真鍋明裕 [2003] 「ドイツにおける会計基準の国際的統一化の新展開とその制度的意義——民間会計基準設定主体の正統性をめぐって——」『経済論叢 (京都大学)』第171巻第5・6号, 27-44ページ。
- 山口節郎 [1995] 「正統性——手続きからかユートピアからか——」『岩波講座 現代思想16「権力と正統性」』岩波書店, 109-142ページ。