

平成 30 年 6 月 19 日現在

機関番号：24402

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2015～2017

課題番号：15K03779

研究課題名(和文) 会計のグローバル化とASBJの基準開発活動

研究課題名(英文) Accounting standard-setting of the ASBJ in the ongoing globalization of accounting

研究代表者

小形 健介 (Ogata, Kensuke)

大阪市立大学・大学院経営学研究科・准教授

研究者番号：20347694

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,800,000円

研究成果の概要(和文)：本研究が明らかにしたことは、わが国の会計基準設定機関である企業会計基準委員会(ASBJ)が、中長期的に、その置かれている組織自体の環境認識にもとづいて基準開発戦略を策定し、その戦略を遂行するために組織を編成し、基準開発行動を変えている、ということである。より具体的には、ASBJ発足当初の「捕囚型」基準開発行動から「追い風型」基準開発行動への変化が見られるのである。ただし、2009年～2012年におけるASBJの基準開発活動は、期間中に起こった環境変化により、環境認識・基準開発戦略・組織構造の観点からの十分な説明ができておらず、追加的な検討が必要である。

研究成果の概要(英文)：This study clarifies that Japanese standard setter, Accounting Standards Board of Japan (ASBJ), in the medium-to-long-term, changed its standard-setting behaviors, by formulating its standard-setting strategies and its organizational structure, in response to its own recognition of regulatory environment. More specifically, the ASBJ changed from the "Captured" type of standard-setting behavior to the "Follow-Wind" type. However, additional inspection is necessary, because the ASBJ's behavior during the period from 2009 to 2012 could not be completely explained, from the environment-strategy-structure perspective, due to a sudden change in the environment during the period.

研究分野：会計規制

キーワード：会計規制 ASBJ FASB IASB 会計の国際化 会計の政治化 会計基準設定プロセス

1. 研究開始当初の背景

会計基準にもとづいて企業が作成する会計数値は、経済主体の富の分配と資源の分配に影響を与え、延いては経済全体の富の分配と資源配分に影響を及ぼす。それゆえ、会計数値を強制的に大きく変化させる会計基準の新設・改廃に当たり、各種利害関係者は、自身に有利となるように、戦略的に会計基準設定機関に影響を及ぼそうとする。一方、当該機関は、各種利害関係者に対して、自身の設定する基準がいかにより好ましいものであるのかを説得し、時には妥協を行い、また時には強制的に設定するなど、戦略的に行動する。かくして、基準設定機関と利害関係者は相互に影響を及ぼしあう関係にあり、会計基準設定プロセスは複雑な政治過程であるといえる。

かかるプロセスに関しては、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) の躍進を背景に、会計学のみならず、政治学、社会学、法学といった隣接する他の社会科学分野からも注目を集めており、とりわけその基準設定プロセスに対する学術的関心は高いといえる。その一方で、IASB と各国の利害をリンクさせる役割を果たす国内基準設定機関の重要性は今後一層高まる、との指摘もある (Büthe and Mattli 2011)。IASB が進める国際的なコンバージェンスの達成と国内問題の解決のための基準開発は、必ずしも両立するわけではない。それゆえ、その舵取りを担う国内基準設定機関の活動は極めて難しいものであるといえよう。

わが国でその役割を担う企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan: ASBJ) が、2001 年の設立以降今日に至るまで、その役割をどのように果たし、国際化の要請と国内問題の解決に対してどのようにウェイトを変えているのか、それはなぜか、を明らかにすることは、会計基準がなぜ存在するのか、それはわれわれの社会にどのようなインパクトを与えるものなのか、という会計学上の問題を議論する際に有用となるだけでなく、国際規制と国内規制の調整をどのように図るべきか、さらには自己拘束性を持つ社会制度の変革がどのようになされるのか、といった規制や制度を扱う他の社会科学分野での議論の深化にも有意義なものといえよう。

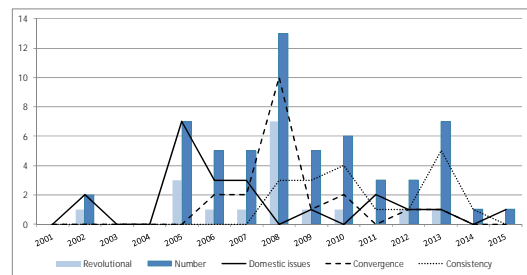
【参考文献】

Büthe, T. and Mattli, W. (2011). *The New Global Rulers, The privatization of Regulation in the World Economy*, Princeton Univ. Press (小形健介訳 (2013) 『IASB/ISO/IEC 国際ルールの形成メカニズム』中央経済社)。

2. 研究の目的

ASBJ の基準設定活動は、次の 3 つの期間で大きく異なる (表 1 参照)。すなわち、(1) 2001 年～2004 年までの消極的な基準開発活動、(2) 2005 年～2008 年までの積極的・革新的な基準開発活動、(3) 2009 年～2012 年までの保守的な基準開発活動、である。こうした基準開発活動の違いがなぜ生じているのか、そして基準設定機関が自律的な組織であることを前提としたならば、当該機関は各期においてどのような戦略を持っているのか。こうした研究動機にもとづき、本研究では小形 (2012・2013) において用いられてきた分析フレームワークを用いて ASBJ の基準開発活動にアプローチする。

表 1 ASBJ の基準開発活動



このフレームワークは、組織論における伝統的な研究 (Chandler 1962; Rumelt 1974; Miles and Snow 1978) を援用し、次のような前提にもとづいている。すなわち、「基準設定機関は、自身の基準開発環境 (ドメイン) に関する認識にもとづいて、中長期的な基準開発戦略を構築し、そのために組織構造を変化させ、基準開発活動を行う」、である。その際に、4 つのドメインを設定し、それぞれの下での基準開発行動モデルを演繹的に導き出している (表 2 参照)。本研究は、ASBJ の各期におけるドメイン・戦略・組織構造・基準開発活動を本研究で提示した分析フレームワークと照らし合わせることで、ASBJ の基準開発活動を規定する要因およびそこに存在する戦略を浮かび上がらせるとともに、当該フレームワークの理論化を図ることを狙いとしている。

表 2 基準開発活動に関する分析フレームワーク

規制行動	追い風型	捕囚型	妥協型	向かい風型
ドメイン	規制機関: 高い信用 産業界: 強い支持	規制機関: 高い信用 産業界: 弱い支持	規制機関: 低い信用 産業界: 強い支持	規制機関: 低い信用 産業界: 弱い支持
戦略	状況を変化させない 教育戦略	産業界の支持回復 既得権供与戦略	規制機関の信用回復 産業界の支持を持続 投資戦略	規制機関の信用回復 強制戦略
組織構造	会計プロフェッションとの結び付きが強い組織	産業界アクターとの結び付きが強い組織	規制機関・投資家アクター・産業界アクターとの結び付きが強い組織	規制機関・投資家アクターとの結び付きが強い組織
量	積極的	消極的	消極的	極めて積極的
質	投資家指向性の強い基準を設定	既存の基準を維持	投資家指向性の強い処理と既存の処理が共存した基準を設定	投資家指向性の強い基準を設定

【参考文献】

小形健介 (2012). 「会計基準設定機関の組織構造とパフォーマンス - 2000 年代後半の IASB メン

バーを対象とした社会ネットワーク分析 - 』『会計』第 182 巻第 5 号, 56-71 頁 .

小形健介 (2013). 「国際標準化における FASB 基準開発活動の規定要因 - 2000 年代後半における FASB の規制環境・標準化戦略・組織構造 - 』『会計プロGRESS』第 14 号, 68-81 頁 .

Chandler, A. D. (1962). *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, MIT Press.

Miles, R. E. and Snow, C. C. (1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill.

Rumelt, R. P. (1974). *Strategy, Structure, and Economic Performance*, Harvard University Press.

### 3. 研究の方法

本研究では、既述したように、中・長期的な会計基準設定機関の基準開発活動を説明するための分析フレームワークを演繹的に構築している。そこでは、当該機関が主体的な意思のもと行動すること、そして当該機関が組織存続を図るために規制を行うことを前提としている。後者の前提は、当該機関が直面している状況に応じて行動を変えることを説明するために、Johnson and Messier (1982) や Hope and Gray (1982)、大石 (2000) といった先行研究によって指摘されたことである。こうした前提を置くことで、基準設定機関の基準開発行動の変化を動的に捉えた研究が可能になると考えられる。

かくして本研究では、基準設定機関が自己の組織存続に対する危機をどのように認識しているかによって、中・長期的な「基準開発戦略」を立て、それを遂行できるように「組織構造」を(再)編成し、そして「基準開発活動」を行う、ことを想定している。なお、本研究では、基準設定機関の組織存続に影響を及ぼすアクターとして、それに権限を委譲している規制機関とそれが設定する規制によって行動が制限される産業界を指している。そして、規制機関の基準設定機関に対する信用の高低と産業界の基準設定機関に対する支持の強弱との組み合わせによって 4 つのタイプの基準開発環境が考えられるが、それらの違いにより、異なる基準開発戦略、組織構造、基準開発行動が採られると考えられ、その結果、4 つの基準開発行動モデル(「追い風型」、「捕囚型」、「妥協型」そして「向かい風型」)が導出される(表 2 参照)。本研究は、ASBJ の上記 3 つの期間における基準開発行動が、これらの基準開発行動モデルで説明できるのか否かを検証するものである。

具体的な検証プロセスは、以下のとおりである。第一に、基準開発行動の特徴を確認する。第二に、ASBJ の基準開発環境を特定化する。この際に、日本の基準開発における主要組織およびキーパーソンのインタビュー記事や論説、公表資料をもとにそれらの言説を分析する。第三に ASBJ の基準開発戦略を

明らかにする。この際、ASBJ が公表した『中期運営方針』やその他の公表資料を用いる。そして最後に、ASBJ を含む財務会計基準機構 (Financial Accounting Standards Foundation: FASF) が公表している『事業報告書』において記載されたメンバーおよびスタッフの所属に関するデータをもとに社会ネットワーク分析を実施し、ASBJ/FASF の組織構造を分析する。こうした作業をつうじて得られた各分析結果が、基準開発行動モデルのいずれかと整合するのかを検証する。

### 【参考文献】

大石桂一 (2000). 『アメリカ会計規制論』白桃書房 .

Hope, T. and R. Gray. (1982). "Power and Policy Making: The Development of an R&D Standard," *Journal of Business Finance and Accounting*, 9 (4): 531-557.

Johnson, S. B. and W. F. Messier, Jr. (1982). "The Nature of Accounting Standards Setting: An Alternative Explanation," *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 29: 195-213.

### 4. 研究成果

本研究では、ASBJ の基準開発活動を 3 つの期間に分けて検証している。すなわち、(1) 2001 年～2004 年までの消極的な基準開発活動、(2) 2005 年～2008 年までの積極的・革新的な基準開発活動、(3) 2009 年～2012 年までの保守的な基準開発活動、である。以下、それぞれの期間における検証結果を示す。

#### (1) 2001 年～2004 年までの消極的な基準開発活動

2001 年から 2004 年の間、ASBJ が作成した会計基準は少なく、しかもそれらは会計に関わる国内法に対応するためのもの、あるいはガイダンスを目的としたものであった。

こうした基準開発行動を説明するために、まずは当時の ASBJ のドメインを確認する。ASBJ にとっての規制機関である金融庁ならびに産業界のリーダーたちは、1990 年代の半ばから始まった一連の会計改革、いわゆる会計ビッグバンをつうじて、日本の会計基準が国際基準に比べて遜色ないものになったとの認識を持っていた。さらに、産業界のリーダーの言説や経団連のレポートでは、これ以上の改革は、企業に大きな負担を課すことになるとの懸念が示されていた。さらに、ASBJ のリーダーたちが ASBJ 発足時に強調していたことは、基準設定の場では「市場の声」に注意を払う必要があるということであった。このことは、さまざまな市場関係者の同意にもとづいた基準開発を ASBJ が指向していたことを意味している。かくして、当時の ASBJ は、規制機関からの高い信用を得ている一方で、産業界から十分な支持を得ているとは認識していなかったと考えられる。

事実、ASBJ は、国内市場や市場参加者の混乱を避け、彼らの総意にもとづいた基準開発を目指し、産業界に大きな負担を生じさせるような新規的な基準開発を積極的に打ち出そうとはしなかった。さらに、当時の ASBJ / FASF メンバーにもとづいた社会ネットワーク分析によれば、非金融アクターと金融アクターから構成された財務諸表作成者グループが会計プロフェッション・グループや研究者グループ、財務諸表利用者グループよりも支配的な立場にあるといえ、産業界中心の組織構造となっていたのである。

かくして、当時の ASBJ は、「捕囚型規制行動」を採用し、産業界に大きな変革を促すような会計基準を作成しようとはせず、少ない数の会計基準しか作成せず、しかもそれらは会計に関わる国内法に対応するためのもの、あるいはガイダンスを提供するためのものであったのである。

#### (2) 2005 年～2008 年までの積極的・革新的な基準開発活動

2005 年から 2008 年にかけて、ASBJ は、前 4 年間のそれとは大きく異なり、国際的なコンバージェンスを推進するために、これまでのわが国では採用されたことのない会計実務を取り入れた、新規性の高い会計基準を数多く公表した。

こうした基準開発行動を説明するために、まずは当時の ASBJ のドメインに関する認識を確認する。その当時の ASBJ を取り巻く、規制機関である金融庁のみならず、産業界、財務諸表の利用者グループ、会計士のキーパーソンや主要組織は、国際的な会計基準と乖離した日本基準を堅持することにより、外国人投資家や外国法人の日本の株式市場への誘因が妨げられ、延いては日本企業の競争力が低下するという危機感を抱いていた。こうした認識を抱く契機となっていたのが、EU による同等性評価であった。同等性評価の獲得は、EU 市場に登録している日本企業のみに関わる問題とは認識されず、日本基準の国際評価に関わる問題として認識され、対応が求められた。しかも、2005 年以降、米国において国内企業に対する国際会計基準の強制適用の議論が進展するようになると、日本基準の孤立に対する懸念が、より一層、規制機関、産業界、財務諸表の利用者グループ、会計士といったアクターの間で広がり、彼らは日本基準を国際的にコンバージェンスさせるといった方向性を支持するようになっていった。

事実、ASBJ は 2007 年に公表した『中期運営方針』において、これまでの方針とは異なり、国際的コンバージェンスの対応を最重要課題と位置づけている。また、当時の ASBJ / FASF メンバーにもとづいた社会ネットワ

ーク分析によれば、その前 4 年間の産業界を中心とした組織構造から、会計プロフェッション・グループを支配的な立場に据えた会計士中心の組織構造へと変化している。これは大手監査法人が有する、国際的な監査法人とのネットワークを活用して、国際会計基準に対する経験や知識を基準設定の場で利用しようとしたのかもしれない。

かくして、当時の ASBJ は、日本基準の国際的孤立を回避することへのあらゆる利害関係者の支持を背景に「追い風型規制行動」を採用し、国際的コンバージェンスを目的とした、新規性に富む会計基準を数多く公表したのである。

#### (3) 2009 年～2012 年までの保守的な基準開発活動

2009 年から 2012 年にかけて、ASBJ は、また一転して、国内会計基準間の整合性を図る、あるいは単純化を図るための会計基準の開発を行った。

こうした基準開発活動を説明するために、まずは当時の ASBJ のドメインに関する認識を確認する。その当時の ASBJ を取り巻く、規制機関、産業界、財務諸表利用者、会計士のキーパーソンや主要組織は、前 4 年間と同様、国際的な会計基準と乖離した日本基準を堅持することが、外国人投資家や外国法人の日本の株式市場への誘因を妨げ、延いては日本企業の競争力低下を招くことになるため、ASBJ によるさらなる国際的コンバージェンスの追求が必要であると考えていた。その背後には、2007 年以降、米国において国内企業に対する国際会計基準の強制適用の議論がロードマップの公表を含め、これまで以上に進展したためであった。こうした米国の動きに対応するべく、わが国の企業会計審議会は、2009 年に『我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)』を公表し、国際会計基準の任意適用早期開始とともに、強制適用採否の判断時期を明確にするなど、国際基準のアドプションに向けた動きを見せ始めたのであり、前 4 年間と同様、さらなる日本基準の国際的コンバージェンスが求められていたのである。

ASBJ は、2010 年に『中期運営方針』を公表し、アドプションに向けた国際的コンバージェンスの加速化を最優先事項に掲げ、そうした基準開発を行うことを明記する。当時の ASBJ / FASF メンバーにもとづいた社会ネットワーク分析によっても、前 4 年間と同様、会計プロフェッション・グループを支配的な立場に据えた会計士中心の組織を構築していたことが明らかになっている。つまり、環境認識・戦略・組織構造において ASBJ は、2005 年から 2008 年までのものと同様のものを 2009 年から 2012 年まで継続していたので

ある。

では、なぜ ASBJ はこれら 2 期間で異なる基準開発活動を行っているのか。その要因となっているのが、2011 年における当時の自見金融担当大臣による強制適用採否判断の延期表明である。この表明において、産業界における反対意見と米国における強制適用の判断延期が大きな要因として挙げられているが、とりわけ米国の判断延期は、当面、日本基準の孤立化、そしてそれによって引き起こされる可能性のあった日本の株式市場および日本企業の競争力低下を回避できることを意味するものであった。そうした状況において、産業界にとっての大きな負担をもたらす可能性のある会計基準の国際的なコンバージェンスは緊急性の高い問題ではなくなり、結果的に、ASBJ による国際的コンバージェンスの推進に産業界は反対するようになり、その基準開発は停滞するようになったと考えられるのである。

#### (4) 結論

本研究で実施した 3 つの検証作業、すなわち (1) 2001 年～2004 年までの消極的な基準開発活動、(2) 2005 年～2008 年までの積極的・革新的な基準開発活動 (3) 2009 年～2012 年までの保守的な基準開発活動、をつうじて明らかになったことは、2001 年～2004 年は「捕囚型規制行動」によって、そして 2005 年～2008 年は「追い風型規制行動」によって説明可能であること、それに対して、2009 年～2012 年は「追い風型規制行動」にもとづくドメイン認識、戦略、組織構造が採用されているものの、当該期間中に生じた大きな要因の変化、すなわち米国の強制適用判断延期に端を発する日本基準の国際社会からの孤立という懸念の解消、により ASBJ の基準開発行動が変化したのである。

こうしたドメイン認識、戦略、組織構造と基準開発行動の間のギャップに関しては 2 つの捉え方ができるであろう。一つは、それが単なる時間的ズレによって生じたと捉えるものである。本研究では中長期的なドメイン認識が戦略と組織構造に影響を及ぼし、その結果、基準開発行動を決定する、と捉えているが、その期間中に生じたドメインの変更に対して、即時的に戦略や組織構造を変えることができないというものである。これは中長期的な視点にもとづいて設計された分析フレームワークでは扱えない問題ということで、修正の可能性はあるものの、当該フレームワークの根本的な問題とは言えない。

ギャップを生み出したもう一つの要因として考えられるのが、それが日本固有の基準開発活動によって引き起こされたことと捉えるものである。2001 年～2004 年および 2005 年～2008 年の ASBJ の活動は、いずれも産業界

の意向に沿うものであった。2009 年～2012 年の基準開発活動も同様であり、とりわけ 2011 年以降、産業界は他の利害関係者の見解とは異なった見解を表明しており、しかも ASBJ の開発行動はこうした産業界の意見と軌を一にしているのである。このことは、ASBJ が、規制機関である金融庁の許容する範囲内で、産業界の意向に沿うような基準開発を行っている可能性があることを示唆するものであるかもしれない。しかもこれは ASBJ の採用する戦略や組織構造とは無関係になされるかもしれず、かりにそうであるならば、これは日本固有の基準開発行動として捉えられよう。

こうしたギャップの発生原因に関する解釈のどちらが正しいかは、今後の検証を待たなければならない。

#### 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計 1 件)

小形健介 (2017) 「財務報告規制のローカルとグローバル」『会計』第 191 巻第 1 号、15-29 頁、査読無。

[学会発表](計 5 件)

Ogata, K., “Why did the correspondence to globalisation of Japanese GAAP get delayed during the period of 2009-2012?” The 41st European Accounting Association Annual Congress, Milan, Italy, 1 June 2018.

Ogata, K., “The Penetration of the Global Accounting Regulation into Domestic Standard Setting: the Accounting Standards Board of Japan (ASBJ) from 2005 to 2008” The 40th European Accounting Association Annual Congress, Valencia, Spain, 11 May 2017.

小形健介 「財務報告規制のローカルとグローバル」第 75 回日本会計研究学会全国大会統一論題報告、静岡市グランシップ、2016 年 9 月 13-14 日。

Ogata, K., “Strategic accounting standard setting of the Accounting Standards Board of Japan (ASBJ) in the initial four years” The 7th Workshop on Accounting and Regulation, Siena, Italy, 7 July 2016.

Ogata, K., “Why did the Accounting Standards Board of Japan start to develop J-GAAPs at slow pace for the initial four years?” The 39th European Accounting Association Annual Congress, Maastricht, the Netherlands, 12 May 2016.

[図書](計 0 件)

[その他]  
ホームページ等

6 . 研究組織

(1)研究代表者

小形 健介 ( Ogata, Kensuke )

大阪市立大学・大学院経営学研究科・准教授

研究者番号：20347694