

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 6 月 23 日現在

機関番号：27301

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2011～2013

課題番号：23530590

研究課題名(和文) 会計基準設定機関の基準設定行動に関する研究

研究課題名(英文) A study on standards-setting behavior of accounting standard setters

研究代表者

小形 健介 (Ogata, Kensuke)

長崎県立大学・経済学部・教授

研究者番号：20347694

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,700,000円、(間接経費) 510,000円

研究成果の概要(和文)：本研究で実施した、2000年代後半のFASBとIASBの基準開発活動、FASBの設立から2010年までの基準開発活動、そしてIASBの設立から2010年までの基準開発活動、に関する3つの検証作業より、会計基準設定機関は、それが直面する組織存続の危機に関する認識に応じて、戦略を立て、組織構造を再編し、そして基準開発行動を行う可能性がある。

研究成果の概要(英文)： We executed three verification with regards to standard-setting activities of accounting standard-setters. First is the verification of the activities of the US standard-setter, FASB, and the global setter, IASB, in the late 2000s; second is the successive activities of FASB from its foundation (1973) to 2010; and third is the successive activities of IASB from its foundation (2001) to 2010. According to these verification, it is found that the standard-setter may produce a strategy, reorganize its organizational structure, and take actions, depending on its own recognition of domain where it is located in.

研究分野：会計学

科研費の分科・細目：国際会計

キーワード：会計基準設定 会計規制 FASB IASB 社会ネットワーク分析 組織存続の論理

1. 研究開始当初の背景

会計基準にもとづいて作成される会計数値は、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。会計基準の新設・改廃は、会計数値を大きく変化させるものであるため、各種利害関係者は、自身に有利となるように、会計基準設定機関に影響を及ぼそうとする。当該機関と利害関係者は相互に影響を及ぼしあう関係にあるといえ、それゆえ会計基準設定プロセスは複雑な過程であるといえる。そうしたプロセスにおいて従来より、会計基準設定機関は、それが主体的な意思のもと規制行動を行う機関であるのか、それとも被規制主体の各種利害関係を調整する機関であるのか、ということが問題とされてきた。

こうした会計基準設定プロセスへの関心は、国際会計基準審議会 (IASB) の登場および IASB の作成する国際財務報告基準 (IFRS) を採用する国の増加により、これまで以上に高まっているといえる。加えて、IASB が 2002 年以降、米国会計基準審議会 (FASB) との間で進めてきた共同での会計基準開発における最初のビッグ・プロジェクト、すなわち企業結合プロジェクト・フェーズ II での両審議会の審議プロセスの違いは、会計基準設定機関が、単なる各種利害の調整機関ではなく、主体的な意思のもと規制行動を行う機関であると認識させるものであった。すなわち、両審議会は、プロジェクトの早い段階から従来の実務を大きく変更させる会計技法 (全部暖簾法) を提案しており、FASB は産業界からの強い反対を受けたにもかかわらず、当該方法を採用したのに対し、IASB は産業界からの反対を受けて、全部暖簾法とともに現行実務である部分暖簾法を認める形で、妥協的な基準設定を行ったのである。このように会計基準設定機関の基準開発行動は、当該機関のおかれている環境要因によって異なる可能性があるのである。

2. 研究の目的

では、会計基準設定機関の基準開発行動を決定する要因は何であるのか。そこに法則性を見出すことはできるのか。

本研究では、当該機関が主体的な意思のもと行動することを前提としていることから、伝統的な組織理論で展開される、自らが何らかの目的のために戦略を立て、その戦略の実行を可能にするために組織を再編し、かかる組織の下で行動する、というスキームを基準設定機関の行動モデルとして展開する。なお戦略策定における当該機関の動機として、本研究では、「組織存続の論理」を措定する。この論理については、基準設定機関の長期的な行動パターンを規定する可能性があるとして、Johnson and Messier (1982) や Hope and Gray (1982)、大石 (2000) によって指摘されてきた。ただし、それらの先行研究はいずれもその可能性を指摘するにとどまっており、具体的な論理の展開には到っていない。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するかによって、戦略の策定、組織の再編、そして行動が異なる、とする基準設定機関の行動モデルを開発している。

ルを開発している。

本研究は、「基準設定機関が自己の組織存続に対する危機をどの程度認識しているのかによって基準設定行動が決定される」との仮説を設定し、この仮説の妥当性を、FASB と IASB の基準開発行動を題材に検証することを目的としている。

【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.

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理論モデルを演繹的に構築している。そこでは、規制機関の信用と不信、産業界の容認と反対にもとづいて形成される基準設定機関の「ドメイン」を、当該機関がどのように認識しているのかに依存して、当該機関の中・長期的な「戦略」が構築され、「組織構造」の再編がなされ、そして「基準開発活動」が行われる、ことを想定している。かかる理論モデルの妥当性を検証するにあたっては、「戦略」の特定が困難であるという限界が存在している。かかる限界を克服するために、本研究では以下の方法を採用する。

まず、会計基準設定機関の「基準開発活動」を量的な観点と質的な観点の両面から記述する。それらを確認した上で、因果関係の推定作業に入る。そのために、基準設定機関の「ドメイン」の特定化を行う。すなわち、基準設定機関が置かれている環境を観察し、「追い風型」、「捕囚型」、「妥協型」そして「向かい風型」のいずれのタイプに属するかを推定する (図 1 および表 1 参照)。

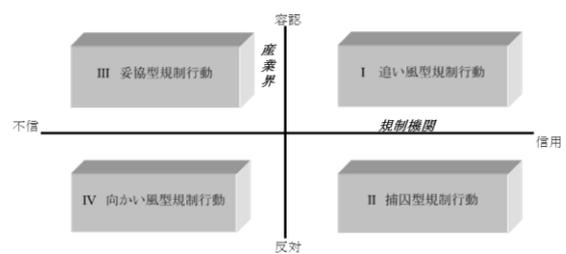


図 1: 会計基準設定機関を取り巻くドメイン

表 1: 会計基準設定行動モデル

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:信用 産業界:容認	規制機関:信用 産業界:反対	規制機関:不信 産業界:容認	規制機関:不信 産業界:反対
戦略	状況を変化させない →教育戦略	産業界の容認獲得 →既得権供与戦略	規制機関の信用回復/ 産業界の容認を維持 →既得戦略	規制機関の信用回復/ 強制戦略
組織構造	あらゆる利害関係者に オープンな組織	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 結び付いた組織	規制機関・投資家アク ターとの結び付きが強い 組織
行動	量	積極的	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

こうした「ドメイン」と「基準開発活動」からの検討をつうじて、「組織構造」に関する仮説を構

築する。「組織構造」は、本研究の理論モデルにおいて、「基準開発活動」の説明変数であると同時に、「戦略」の代理変数として位置づけられる。それゆえ、本研究では「組織構造」に関する仮説を構築し、かかる仮説が現実の組織構造と妥当するかどうかをたずねて、理論モデルの検証を行う。かかる構造を特定化するために本研究では社会ネットワーク分析を利用する。当該分析では、ネットワーク内の各アクター間の関係性を数量化し、当該関係性の構造的特性を描写する。

4. 研究成果

提示した基準設定機関の理論モデルの妥当性を、本研究では3つの観点から検証した。第一に、2000年代後半のFASBとIASBの基準開発活動の検証である。第二に、FASBの設立(1973年)から2010年までの基準開発活動の検証、そして第三に、IASBの設立(2001年)から2010年までの基準開発活動の検証である。

(1) 2000年代後半のFASBとIASBの基準開発活動

2000年代後半のFASBとIASBの基準開発活動を比較してみると、革新的な会計基準を積極的に公表しようとするFASBと、現行実務を維持し、かつ基準設定に消極的な態度を示すIASB、とに区分できる。

両審議会のこうした基準開発活動を説明するために、まずは各審議会でのメイン認識を確認する。FASBの場合、2000年代初頭より発生した会計不正に対処することをFASB自らが上位機関であるSECに要求したこと、またIFRS導入を検討しつつある米国企業の登場により、企業のFASBに対する関心が相対的に低下しつつあることに鑑みると、FASBは規制機関と産業界からの十分な信頼を得ているとはいえない。そこで本研究では、「FASBは規制機関アクターと投資家アクターを重視したネットワークを構築した(H1.1)」との仮説を設定している。それに対して、IASBの場合、IFRSの適用を強制する権限がないために、基準設定上の基盤がきわめて脆弱であるといえる。その一方で、IASBは2000年半ばの基準開発において欧州産業界の要請を受けて、IFRSを変更したケースがあり、産業界からのある程度の支持を獲得していると考えられる。つまり、IASBは規制機関からの十分な信頼は得ていないものの、産業界からのある程度の支持を得ていることから、「IASBは、規制機関アクターと産業界アクターとの関係を重視したネットワークを構築した(H1.2)」との仮説を設定している。

本研究では、これらの仮説を検証するために、①FASBとIASBの各財団(FAFとIFRSF)における主要4組織に焦点を当てたものと、②4組織に加えてWG等の小グループを含めた財団全体、という2種類の検証を行っている。

①主要4組織に関わる検証

前者の検証においては、2011年1月時点のデータをもとに、FASBでは74名のメンバーが180の組織に関わっていること、そして、IASBは101名のメンバー、251の組織に関わっていることを

確認している。

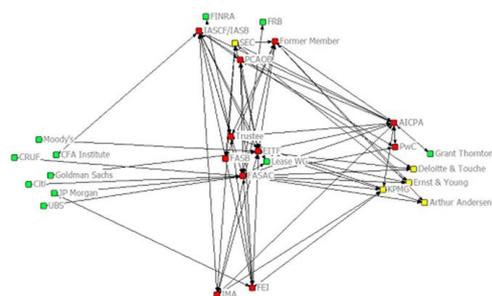


図2: FASBのネットワーク・グラフ

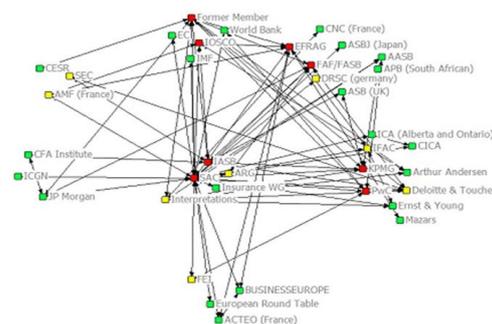


図3: IASBのネットワーク・グラフ

FASBでは、図2で示すように、SECといった規制機関ならびにBig 4のような会計士アクターが中心となり、かつ利用者アクターの意見を取り込めるような組織が構築されている一方、FEIといった産業界アクターの中心性は低く、産業界の意見は反映されにくい構造になっている。かくして、上記で展開した仮説(H1.1)は概ね妥当しているといえる。また、IASBに関しては、図3で示すように、IOSCOといった国際機関アクター、EFRAGといった会計基準設定機関アクター、Big 4やIFACを中心とした会計士アクターが中心的な存在となっている。FEI等の産業界アクターがそれに続いてのに対して利用者アクターの中心性は低い。かくして、上記で展開した仮説(H1.2)は概ね妥当しているといえる。

②財団全体に関わる検証

次に後者の検証においては、FASBに関しては208名のメンバーが540の組織に関わり、そしてIASBに関しては233名のメンバーが496の組織に関わっていた。

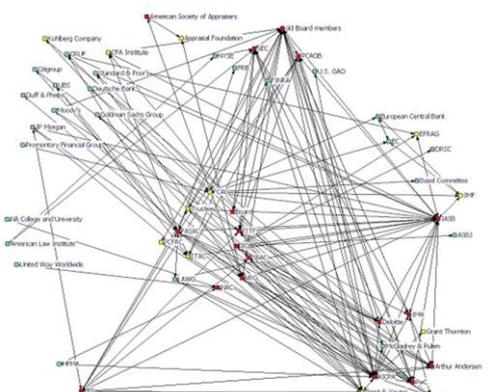


図4: FASBのネットワーク・グラフ

FASB に関しては、図 4 で示すように、AICPA や Big 4 といった会計士アクターがコアな存在であるとともに、米国の規制機関 (SEC や PCAOB) もコアな立場にある。利用者アクターに着目すると、アナリスト団体、格付機関、さらには投資銀行といったアクターが広いネットワークを形成しているのに対して、産業界アクターでは FEI 以外にコアなアクターは存在していない。かくして、仮説 (H1.1) は概ね妥当している。また、IASB の場合、図 5 で示すように、IFAC や Big 4 といった会計士アクターがコアな立場にある。そして、国際機関アクター (IOSCO や IMF) や、EC 等の欧州の規制機関、EFRAG 等の欧州の基準設定機関もコアな存在である。また、アナリスト団体、格付機関、投資銀行等の利用者アクターと同様、FEI 等の産業界アクターも、広範なネットワークを形成している。かくして仮説 (H1.2) は、概ね妥当しているといえる。

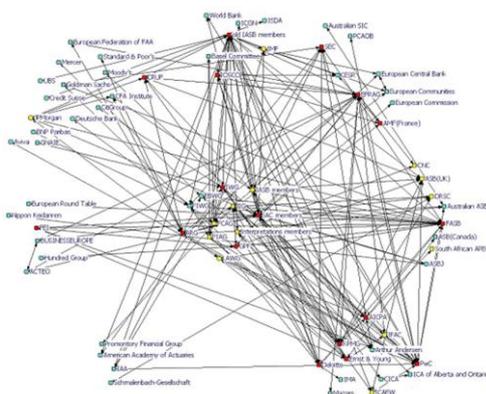


図 5: IASB のネットワーク・グラフ

以上 2 つの検証より、FASB は本研究で提示した「向かい風型規制行動」を、そして IASB は「妥協型規制行動」を採用していると考えられるのである。すなわち、両審議会は、共同プロジェクトを展開しながらも、それぞれおかれた環境にもとづき、戦略を変え、そのために組織構造を再編し、基準開発行動を行ってきたといえるのである。

(2) FASB の基準開発活動 (1973-2010 年)

FASB の基準開発活動については、先行研究において多様な側面が示されてきている。FASB の基準開発活動を一貫した理論で説明することができるのかを検証するために、本研究では FASB が設立された 1973 年から 2010 年を対象にしている。

FASB の活動は、①1973 年から 1982 年の 10 年間で 111 個の基準 (42.7%: 年平均 10 以上) を、②1983 年から 2008 年までの 26 年間で 108 個の基準 (41.5%: 年平均 5 以下) を、そして③2009 年から 2010 年の 2 年間で全体の 14.4% に当たる 37 個の基準を開発していた。また、会計基準の質という点では、各期間の特徴について次の点が指摘できる。すなわち、(a) 1973 年から 1982 年の間、産業界からの批判に直面しても革新的な会計基準を開発してきたこと、(b) 1983 年から 1993 年の間、産業界からの批判を受けると、革新的な方法の効果を緩和する、あるいは当該方法の採用を諦めるというケースが存在していること、(c) 1994 年から 2007 年では、産業界からの批判を受

けると、革新的な方法とともに、現行実務を認めるケースがあること、そして (d) 2008 年から 2010 年にかけては、産業界からの批判を受けても、革新的な方法を採用していること、である。本研究では、(a) から (d) の 4 つの期間に区分し、各期における FASB のドメイン認識を確認し、検証するための仮説を提示する。

まず (a) の期間 (1973 年-1982 年)、上位機関である SEC の FASB に対する信頼 (SEC テクニカル・スタッフの削減) のもと、FASB はまた産業界との対話を実施していたことから、当時の FASB は、「追い風型規制行動」に適合しており、かくして「FASB はオープンな組織を構築した (H2.1)」との仮説を提示している。次に (b) の期間 (1983 年-1993 年)、当時の Reagan 政権が示した規制緩和の動きや、M&A 活動の活発化から、産業界は FASB に対する圧力を一層強めていた。その一方で、FASB に対する SEC のプレッシャーは、その信頼の強さから弱まっていた。こうした状況は、「捕囚型規制行動」のそれに適合しており、かくして、「FASB は産業界アクターが中心となった組織を形成した (H2.2)」との仮説を設定している。そして、(c) の期間 (1994 年-2007 年) では、前の期間と異なり、SEC は FASB に対して、投資家指向性の強い基準の開発を要求してきた。こうした規制機関の動向は、「妥協型規制行動」のそれに適合していると考えられるのであり、かくして「FASB は、規制機関アクターと投資家アクターだけでなく、産業界アクターとも密接な関係を持つ組織を構築した (H2.3)」との仮説を設定している。最後に、(d) の期間 (2008 年-2010 年) では、上記 (1) における FASB のケースと同様、SEC に対する信頼回復ならびに IASB の台頭による産業界の関心の相対的低下に鑑みると、FASB が直面している状況は、「向かい風型規制行動」に相当すると考えられる。そこで、「FASB は、投資家アクターと規制機関アクターを中心に据えた組織を構築した (H2.4)」との仮説を設定する。

これら仮説を検証するために、本研究では FASB メンバー 41 名と、かかるメンバーが FASB に参加する前に関わっていた 65 組織にもとづくデータを利用している。なお、これらの検証結果を図 6 において示す。

まず、1973 年から 1982 年の FASB は、小規模ではあるものの、支配的なアクターのいないあらゆるアクターにオープンな組織になっており、かくして、仮説 (H2.1) は、概ね妥当するものであったといえる。次に、1983 年から 1993 年の FASB は、会計士アクター、規制機関アクターとともに、FEI に代表されるような産業界アクターが中心となった組織構造が構築されている。とりわけ、Firestone 等の企業のコアネスは他のアクターのそれに比べて高い。かくして仮説 (H2.2) はこの期間、妥当するものであったといえる。そして、1994 年から 2007 年の FASB は、アクター間のパワーが分散された組織が構築されている。産業界アクターのコアネスは低下している一方、投資家アクターも中心的なネットワークの一つを形成している。多様なアクターが混在した組織構造が形成されているという意味で、仮説 (H2.3) は妥当

しているといえる。最後に、2008年から2010年の間、IASBは、会計士アクターと規制機関アクター、そして投資家アクターが影響力をもっている。その一方、産業界アクターの影響力は低下している。かくして、仮説(H2.4)は妥当しているといえよう。

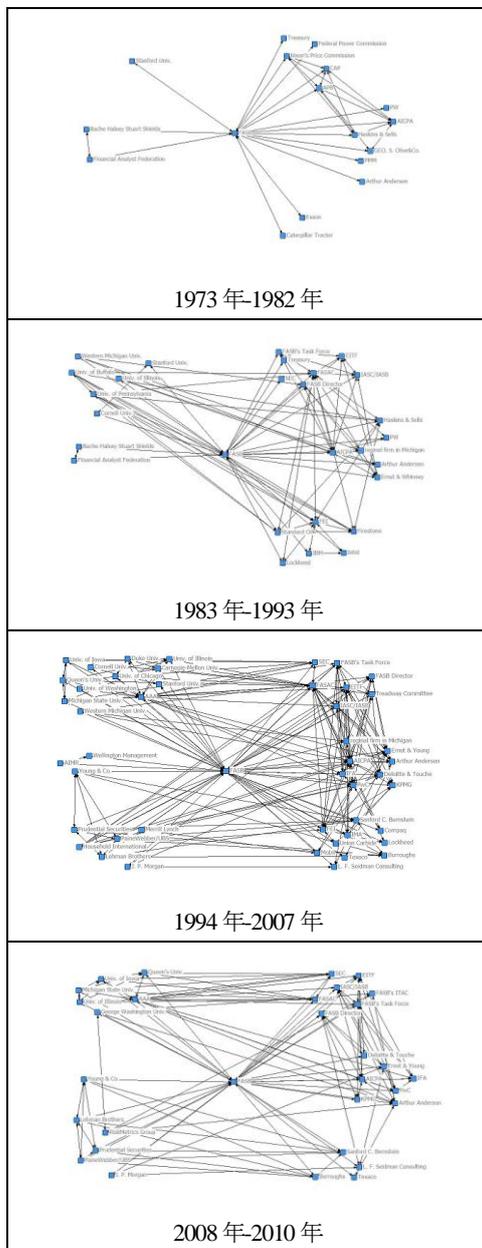


図6: ネットワーク・グラフ

以上の検討より、FASBは、「追い風型」(1973-1982年)、「捕囚型」(1983-1993年)、「妥協型」(1994-2007年)、そして「向かい風型」(2008-2010年)というように、各期間において直面している環境にもとづき、戦略を変え、そのために組織構造を再編し、基準開発行動を行ってきたといえるのである。

(3) IASBの基準開発活動(2001-2010年)

IASBの基準開発活動を概観すると、2001年から2005年にかけて、IASBの基準開発活動は、IASC時代を含めてのどの期間よりも積極的であった。その後、2006年から2007年にかけて、基準開発ペースは落ちるが、2008年からは再び上昇

している。こうした基準開発活動のペースの違いはIASBの戦略にもとづくものなのかもしれない。そこで、IASBの各期間の基準開発活動を説明するために、検証を行っている。その際に、まず各期におけるIASBのドメイン認識を確認し、その上で検証を行うための仮説をそれぞれ設定する。

2001年から2005年にかけて、IASBは、速いペースでIFRSの開発を進めるという積極的な基準開発活動を行っていた。当時のIASBを取り巻く環境としては、EUを始めとする国々が2005年にIFRS導入を決定していた。かかる導入に向けて、IASBは、基礎的かつ重要な基準の開発を行う、「安定的な基盤」を迅速に確立することを目指し、当該活動がそれ以外の活動よりも優先されていた。そもそもIASBには、IFRS利用に対する公的な強制力を持っておらず、それゆえ産業界からの支持も得ていない状態であった。この状況は、本研究で提示する「向かい風型規制行動」のタイプに合致するものであり、かりに企業サイドへの負担を一時的に大きくしたとしても、IFRS導入国、とりわけEUの規制機関から十分な信頼を得ることを優先した、と考えられる。そこで、この当時、「IASBは、国際機関と投資家、そして欧州規制機関を中心的なアクターとする組織を構築した(H3.1)」との仮説を設定している。

IASBの活動は、2006年から2008年前半にかけて、基準開発ペースが低下している。この時期のIASBの関心は、FASBとのコンバージェンス作業を進めることと、既述した「安定的な基盤」に続く、「平穏な時期」という2つの相反する目的を達成することにあつた。この間のAnnual Reportでは、IFRS導入企業への配慮を窺わせる記述が多く、これは規制機関からの信頼を獲得するために犠牲にしてきた産業界からの容認を得るためのものと考えられ、これは「捕囚型規制行動」と整合する。かくして、「IASBは、欧州産業界を中心的なアクターとする組織を構築した(H3.2)」との仮説を設定する。さらに、2008年に発生した金融危機は、IASBにその対応を促すものであった。とはいえ、この時期は、IASBの当初計画では「平穏な時期」に当たり、積極的な開発を考えていなかったのである。その一方で、金融危機への対処のため、主に欧州の利害関係者からの要請を受け、デュー・プロセスを省略する形で基準設定を行っており、国際機関等からのIASBの基準開発への疑念が高まっていた。この状況は、「妥協型規制行動」に適合するものといえ、かくして、

「IASBは、国際機関や規制機関だけでなく、産業界をも含めた、多様なアクターを取り込んだ組織を構築した(H3.3)」との仮説を設定する。

これら3つの仮説を検証するために、IASBの主要5組織の組織構造を分析する。分析に際し用いたデータは、2001-2005年にかけては、143名×151組織、2006-2008年では113名×134組織、そして2008-2010年では151名×173組織、である。かかる分析結果は、図7で示している。

2001年から2005年にかけてIASBは、会計士アクター、IOSCO等の国際機関アクター、そして金融機関アクターの中心性が高く、欧州の優位性は明確ではないが、IOSCOを中心とした国際機関

および投資銀行を中心とした金融機関が中心的な存在になっていることに鑑みると、仮説 (H3.1) は概ね支持されるといえよう。また、2006年から2008年にかけてのIASBの組織構造は、国際機関アクターと会計士アクターがコアな存在である。また、産業界アクターと金融機関アクターも相対的に中心性が高く、とりわけ欧州産業界アクターの相対的な重要性が高まっていることが指摘されよう。かくして仮説 (H3.2) は支持されるといえよう。さらに、2008年から2010年では、IOSCOと基準設定機関アクターがコアな存在である一方、産業界アクターの重要性は低下している。また欧州アクターは依然として中心的な存在である一方、新たに中国・ブラジルの規制当局の中心性が高まっている。前2つの期間と比較して、この期間では支配的なアクターが存在せず、また属性および地理的な観点から多様な利害関係者が含まれている。かかる意味から、本稿で提示した仮説 (H3.3) は概ね支持されよう。

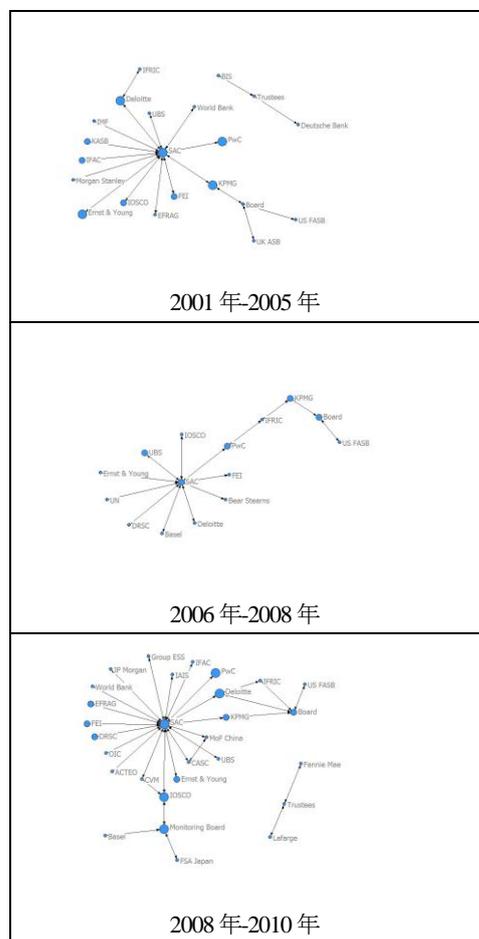


図7: ネットワーク・グラフ

以上の検討より、IASBは、2001年から2010年の間、「向かい風型」(2001-2005年)、「捕囚型」(2006-2008年)、「妥協型」(2008-2010年)というように、規制行動を変えてきたと考えられるのである。すなわち、IASBは、各期間において直面している環境にもとづき、戦略を変え、そのために組織構造を再編し、基準開発行動を行ってきたといえるのである。

(4) 結論

本研究で実施した3つの検証作業、すなわち①

2000年代後半のFASBとIASBの基準開発活動、②FASBの通時的な基準開発活動、そして③IASBの通時的な基準開発活動、をつうじて明らかになったことは、会計基準設定機関は、それが直面している環境にもとづいて、戦略を変え、その戦略を遂行するために組織構造を再編し、そして基準開発行動を行ってきた、ということである。それゆえ、本研究で提示した当該機関の規制行動モデルはある程度の説明力を持っていると結論付けることができるのである。

5. 主な発表論文等 (研究代表者には下線)

[雑誌論文] (計 3件)

小形健介 (2014) 「1970年代におけるFASBのドメイン・戦略・組織構造・基準開発活動」『経理研究(中央大学経理研究所)』第57号, 256-271頁, 査読無。

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・基準化戦略・組織構造—」『会計プロGRESS』第14号, 68-81頁, 査読有。

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メンバーを対象にした社会ネットワーク分析—」『会計』第182巻第5号, 56-71頁, 査読無。

[学会発表] (計 7件)

Ogata, K., “Different Organizational Structures and Divergent Setting Standards in the Global Convergence Era,” The 14th Asian Academic Accounting Association Annual Conference, Penang, Malaysia, October 29, 2013.

Ogata, K., “Organizational Structures and Divergent Setting-Standards in the Global Convergence Era,” European Accounting Association 36th Annual Congress 2013, Paris, France, May 7, 2013.

Ogata, K., “The Relationship between the Organizational Changes and the Changes of their Performance: In the Case of FASB from 1973 to 2010,” World Scientific and Engineering Academy and Society 2013, Morioka, Japan, April 25, 2013.

Ogata, K., “The Relationship between the Structure and the Performance of Accounting Standard-Setter: In the Case of FASB from 1973 to 2010,” The 13th Annual Conference of Asian Academic Accounting Association, Kyoto, Japan, November 11, 2012.

Ogata, K., “How does the Network Structure of Standard-Setters Affect Their Performance?,” The 24th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, Maui, U.S.A., October 23, 2012.

小形健介 「会計基準設定機関の組織構造とパフォーマンス—FASBとIASBのメンバー構成にもとづいたネットワーク分析—」第71回日本会計研究学会全国大会, 一橋大学, 2012年8月31日。

Ogata, K., “How does the network structure of standard-setter affect its standard-setting activity?,” The 17th International Symposium on Artificial Life and Robotics 2012, Beppu, Japan, January 21, 2012.

[図書] (計 0件)

6. 研究組織

(1)研究代表者

小形 健介 (長崎県立大学教授)

研究者番号: 20347694