

日本における IFRS 適用をめぐる見解の多様性 —企業会計審議会の議事録の内容分析を手がかりにして—

角ヶ谷 典 幸
名古屋大学

要 旨

本研究では、企業会計審議会において国際財務報告基準（IFRS）の適用をめぐる議論が開始された 2008 年 10 月 23 日から 2013 年 6 月 19 日までの議事録の内容分析（content analysis）を行い、日本では IFRS 適用をめぐりいかに多様な見解が存在しているのかを検証した。具体的に、企業会計審議会委員・企業会計審議会企画調整部会委員（臨時委員，専門委員，幹事を含む。）が IFRS の（強制）適用に関して意見表明する際に、いかなる要因を重要だと考えているのか，ステークホルダー・グループ（学識経験者等も含む）ごとに，また期間ごとに，意見およびロジックは異なるのかを検証した。

分析の結果，おおむね次のことが明らかにされた。第一に，企業会計審議会の委員のうち，会計研究者，財務諸表作成者（製造業からの代表者等）は，日本公認会計士協会からの代表者，財務諸表利用者（アナリスト等）に比べて，IFRS の強制適用に反対する割合が高いこと。第二に，期間 2（2011 年 6 月 30 日～12 月 22 日）・期間 3（2013 年 3 月 26 日～6 月 19 日）は，期間 1（2008 年 10 月 23 日～2009 年 6 月 11 日）に比べて，IFRS の強制適用に反対する割合が高い傾向にあったこと。第三に，ステークホルダー・グループ（学識経験者等も含む）ごとに，また期間ごとに，用いられたロジック（説明，理由付け）が異なること。ただし，大多数の委員が共通して用いたロジックおよび全期間にわたって共通して用いられたロジックもあった。グローバルな資本市場の構築，リサイクル・純利益の重要性，国際的地位（発言力）の確保，米国証券取引委員会（US-SEC）の政策決定への配慮および原則主義の適用に対する懸念などは，IFRS 強制適用賛成派と反対派が共通して用いたロジックであり，いわばオールジャパンの共通認識であると考えられる。

I はじめに

欧州連合（EU）諸国が国際財務報告基準（IFRS）を強制適用した2005年以降、IFRSを適用する国々が着実に増加してきている。日本でも、国際化の波に乗り、2010年3月期からIFRSの任意適用が始まった。しかし、日本は、固有の会計環境を反映させるために、IFRSに代替しうるフルセットの会計基準を維持・開発しており、米国を除く他の先進国に比べて、IFRSの適用をより慎重に進めている。

本研究では、企業会計審議会においてIFRSの適用をめぐる議論が開始された2008年10月23日から2013年6月19日までの合計14の議事録（発言回数323）の内容分析（content analysis）を通じて、日本はなぜIFRSの適用を慎重に進めているのか、企業会計審議会委員・企業会計審議会企画調整部会委員（臨時委員、専門委員、幹事を含む。以下、全委員の総称として「企業会計審議会の委員」という用語を用いる。）がいかに多様な見解を有しているのかを検証した。

期間1（2008年10月23日～2009年6月11日）の分析対象は企業会計審議会企画調整部会会議議事録であるが、期間2（2011年6月30日～12月22日）および期間3（2013年3月26日～6月19日）は企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議議事録である。また、分析対象は、議事次第に「国際会計基準（IFRS）（の取扱い・対応）」という用語が含まれる議題に限定している。企業会計審議会では、2012年2月17日から同年10月2日にかけて合計6回の審議がなされており、その一部はIFRSの適用に（間接的に）関連するものであるが、本研究では恣意的な抽出を避けるために、「国際会計基準（IFRS）（の取扱い・対応）」という用語が含まれる議題のみを分

析の対象とした。

分析対象期間中に3つの報告書、すなわち「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）」（2009年6月30日）、「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方についてのこれまでの議論（中間的論点整理）」（2012年7月2日）および「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（2013年6月19日）が公表された。また、これらの「2009年報告書」「2012年報告書」「2013年報告書」が公表されるまでに、企業会計審議会においてそれぞれ計4回、5回、5回の関連する審議（具体的な開催日程は、表1を参照されたい）が行われた。

本研究では、ステークホルダー・グループ（学識経験者等も含む）（以下、単に「ステークホルダー・グループ」という。）ごとの分析に加えて、これら3つの期間（「期間1」「期間2」「期間3」）ごとの分析も試みた。具体的に、各ステークホルダー・グループがIFRSの（強制）適用に関して意見表明する際に、いかなる要因を重要だと考えているのか、ステークホルダー・グループごとに、また期間ごとに、意見およびロジック（説明、理由付け）は異なるのかを検証した。

なお、その後、企業会計基準委員会（ASBJ）から公表された「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）（案）」（2014年7月31日）は本研究の検討対象外である。

以下、次の順序で検討する。IIでは、日本におけるIFRS適用をめぐる議論を整理する。IIIでは、リサーチ・クエスチョンを提示する。IVでは、研究手法を説明する。VではIFRSの強制適用に関する意見に関して、VIでは用いられたロジックに関して分析結果の解釈を行う。最後のVIIでは、本研究の結論と限界を述べる。

II 日本における IFRS 適用をめぐる議論

2008年10月23日から2009年6月11日までの4回の審議を経て、2009年6月30日に「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）」が公表された。この「2009年報告書」の公表により、2010年3月期以降の連結財務諸表に対してIFRSの任意適用が認められるようになった。ただし、IFRS任意適用の対象は、上場されており、適切な体制が整備され、国際的な財務・事業活動を行っている企業に限定されていた。また本報告書では、連結財務諸表は国際的な比較可能性の観点から、日本固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂するいわゆる「連結先行」の考え方が前提とされていた。さらに、IFRSの強制適用の判断の時期は米国の動向等を踏まえ2012年末が目途とされていた。

ところが、自見庄三郎前金融担当大臣は、2011年6月21日に「IFRSに関する検討について」を公表し、IFRSを強制適用するのであれば、その時期を延期すべきである旨の提言をした。その理由として、米国証券取引委員会（US-SEC）の政策変更、産業界からの要望、大震災の影響および日本固有の会計・周辺制度への影響が指摘されていた。周辺制度への影響は“ローカル”な視点（日本の固有性）への配慮を意味する。自見前大臣は「会計基準が単なる技術論だけでなく、国における歴史、経済文化、風土を踏まえた企業のあり方、会社法、税制等の関連する制度、企業の国際競争力などと深い関わりがあることに注目して」（自見 [2011], p.1）議論が展開されることを望んでいた。⁽¹⁾

自見声明の後、2011年6月30日から12月22日までの5回の審議を経て、「国際会計基準

（IFRS）への対応のあり方についてのこれまでの議論（中間的論点整理）」が公表された。この「2012年報告書」では、「連単分離、中小企業等への対応を前提に、任意適用の積み上げを図りつつ、日本の経済や制度などにもたらす影響を十分に勘案し、最もふさわしい対応を検討すべきである」と提案された。任意適用の推進および日本の固有性への配慮は「2009年報告書」を踏襲するものであるが、強制適用の判断は行わないこと、連単分離方式の採用は「2009年報告書」からの変更であった。

その後、2013年3月26日から6月19日までの5回の審議を経て、2013年6月19日に「国際会計基準（IFRS）の対応のあり方に関する当面の方針」が公表された。これまで米国の動向をはじめとする国際的な情勢を勘案しながら、IFRS適用の是非に関する議論が行われてきたが、本報告書ではIFRS財団の要請への対応についても言及されている。つまり、「IFRS財団への人的・資金的貢献を継続するとともに、IFRS財団モニタリング・ボードのメンバーの要件である「IFRSの顕著な使用」を勘案しながら、日本のIFRS適用に関する態度を明確にする必要がある。」と指摘されている。具体的には、IFRS財団の要請に応えるために、「2009年・2012年報告書」におけるIFRS適用のための3要件（上場、適切な体制の整備、国際的な財務・事業活動）のうち上場企業であること、国際的な活動を行っている企業であることを要件から除くことが提案されている。

IFRS財団に加えて、自由民主党から2016年までにIFRS適用企業を300社程度に増加させる旨の提案がなされた（自由民主党[2013]）。このような内外の要請が相俟って、「2013年報告書」では、J-IFRS（あるべきIFRS、我が国に適したIFRS）の開発やエンドースメント・カーブアウト（個別基準を一つ一つ検討し、必

要があれば、一部基準を削除または修正して採択する手続)の提案がなされたと思われる。しかしその結果、日本の上場企業は、日本基準、ピュアIFRS、J-IFRS、米国基準のいずれかを適用することになり、複数の会計基準の併存に伴う複雑化や比較可能性の欠如等、新たな課題に直面することとなった(伊藤 [2013])。

Ⅲ リサーチ・クエスチョンの提示

本研究の関心は、企業会計審議会の委員がIFRSの(強制)適用に関していかなる意見を有しているのか、また意見を述べる際にいかなるロジックを用いたのか、それらがいかに「2009年・2012年・2013年報告書」に反映されたのか検証することである。企業会計審議会の委員が公正かつ公平に選任されているとすれば、企業会計審議会の委員の意見は日本全体の多様な意見を代弁していると考えられる(西川 [2007])。

そこで本研究では、次のリサーチ・クエスチョン(RQs 1, 2)を検証する。

RQ 1: 主要なステークホルダー・グループ間で、IFRSの強制適用に関する賛否の割合は異なるのか。

RQ 2: IFRS強制適用賛成派と反対派は、意見表明する際に、いかなる「ロジック」を用いるのか。

さらに本研究では、「2009年・2012年・2013年報告書」作成時の内外の諸環境が異なることを踏まえ、各ステークホルダー・グループの「意見」と「ロジック」を期間(i.e., 期間1, 2, 3)に分けて検証することにした。この検証により、期間2, 3は期間1に比べて、なぜIFRSの強制適用に反対する割合が高いのか、その理由

が示されるかもしれない。また、期間2に集中して使用されたロジックは、IFRSの強制適用に反対するために用いられた可能性があるため、いかなるロジックが「2009年報告書」と「2012年報告書」の差異を生じさせたのかを特定できるかもしれない。

そこで本研究では、次のリサーチ・クエスチョン(RQs 3, 4)を検証する。

RQ 3: IFRSの強制適用に関する賛否の割合は、期間(i.e., 期間1, 2, 3)ごとに異なるのか。

RQ 4: IFRS強制適用賛成派と反対派が用いた「ロジック」は、期間(i.e., 期間1, 2, 3)ごとに異なるのか。

Ⅳ 研究手法

本研究では、内容分析という手法を用いた。ここに内容分析とは、「意味や起こりうる効果を解明することを目的として、明示的あるいは潜在的な多数のコミュニケーションの内容(文書や動画など)を、シンボルや主題の分類、作表、評価を通じて分析する実証研究」(Krippendorff [2013], p.1)をいう。内容分析は心理学や社会学の分野で用いられてきた手法であるが、近年は国際会計の分野においても用いられている。たとえば、会計基準設定団体に対するコメント・レター、会計基準の内容(原則主義 vs. 細則主義)あるいはアニュアル・レポートの分析などに用いられている(e.g., Chatham *et al.* [2010]; Bradbury and Schröder [2012]; Holder *et al.* [2013])。

シンボルの選定にあつたては、Gernon and Wallace [1995]のアカウンティング・エコロジー・フレームワークを援用し、最終的に24項目を抽出した。Gernon and Wallaceによれば、各国の会計基準は社会的・組織的・専門的・個

人的・会計的要因の相互作用の産物である。このフレームワークを用いたのは、Tsunogaya *et al.* (2015) が Gernon and Wallace [1995] に関する 17 の変数を用いて日本の会計環境を説明しているからであり、パイロットテスト実施中に企業会計審議会委員がこれらの変数を頻繁に使用しているという確証が得られたからである（使用頻度は表 4 に示されている）。また調査の過程で 7 つのシンボルを追加したのは、同様にパイロットテスト実施中に企業会計審議会委員がこれらのシンボルを頻繁に使用していることが確認されたからである。パイロットテストは研究補助者とともに行われ、企業会計審議会委員が頻繁に使用したシンボルが漏れていないという確証が得られるまで繰り返された。

本研究では、企業会計審議会委員の 323 の言

明を一つずつ吟味し、IFRS の強制適用に関していかなる意見が表明されているのか、また 24 のシンボリックな用語がいかに用いられているのかを調査した（その結果、調査項目は 8,075 項目（=323×25）に達した）。内容分析を実施するにあたり、企業会計審議会議事録のうち、新任委員の紹介等、IFRS に関連しない議事は分析対象から除外した。前金融担当大臣、企業会計審議会会長および金融庁担当官の発言は分析対象から除外した。会議に欠席した場合でも意見が文書の形で公表されている場合には、分析対象に含めた。以上に基づき、内容分析の分析対象をまとめたのが、表 1 である。なお、各委員は、2009 年 6 月 30 日（期間 1）、2011 年 6 月 30 日（期間 2）、2013 年 6 月 19 日（期間 3）の委員名簿を用いて、各ステークホルダー・グループに分類した。

表 1 分析対象—企業会計審議会議事録一覧表—

期間	番号	開催日	議 題	ページ数	発言回数
期間 1	1	2008 年 10 月 23 日	国際会計基準 (IFRS) について	15.1	24
	2	2008 年 12 月 16 日	〃	20.2	26
	3	2009 年 1 月 28 日	「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) について	17.6	27
	4	2009 年 6 月 11 日	〃	5.0	13
	小計			57.9	90
期間 2	1	2011 年 6 月 30 日	国際会計基準 (IFRS) について	21.7	22
	2	2011 年 8 月 25 日	〃	18.8	28
	3	2011 年 10 月 17 日	〃	23.2	20
	4	2011 年 11 月 10 日	〃	16.7	13
	5	2011 年 12 月 22 日	〃	23.3	30
小計			103.7	113	
期間 3	1	2013 年 3 月 26 日	〃	10.8	13
	2	2013 年 4 月 23 日	国際会計基準への対応について	20.6	29
	3	2013 年 5 月 28 日	〃	15.5	36
	4	2013 年 6 月 12 日	〃	15.4	19
	5	2013 年 6 月 19 日	〃	13.6	23
小計			75.9	120	
全期間	合計			237.5	323

(注 1) 期間 1 の分析対象は企業会計審議会企画調整部会会議議事録であるが、期間 2・3 は企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議議事録である。

(注 2) 分析対象は、議事次第に「国際会計基準 (IFRS) (の取扱い・対応) について」という用語が含まれる議題に限定している。

本研究では、IFRS の強制適用に関する「意見」(RQs 1, 3) を調査するために、3 段階のリッカート尺度を用いた (1=賛成, 2=中立, 3=反対)。あるステークホルダー・グループの平均スコアが 3 (1) である場合、当該グループ内のすべての委員が IFRS の強制適用に反対 (賛成) していることを意味する。同様に、「ロジック」(RQs 2, 4) も 3 段階のリッカート尺度を用いてコード (数値) 化し検証した (1=肯定的, 2=中立的, 3=否定的)。たとえば、ある委員が IFRS の適用に関して意見表明する際に、日本社会における「製造 (ものづくり)」の重要性を肯定的 (否定的に) に論じた場合には、1 (3) が割り当てられている。統計処理を行う際には、賛成 (積極的)・中立的・反対 (消極的) 意見のみをデータに含め、無発言はデータに含めなかった。

Krippendorf [2013] の提案に従って、コード化を行う際の信頼性を検証した。研究補助者が企業会計審議会議事録における IFRS の強制適用に関する 100 の言明 (およびそれに関連する 24 のロジック) を再調査したところ^②、研究責任者 (筆者) と研究補助者の一致率は 97% から 100% の範囲であった。また、Krippendorff's alpha の平均値は 0.98 であった。したがって、コード化の作業は高い信頼性をもって行われたことになる。

V IFRS の強制適用に関する「賛否」の分析

1. 分析結果の概要

表 2 に示すとおり、企業会計審議会議事録の 323 の発言における IFRS の強制適用に対する賛否の割合はちょうど 50 (50%) ずつであった (割合は中立的意見も含めて計算されている)。期間別にみると、賛否の割合は、期間 1 は 21 (66%) 対 11 (34%)、期間 2 は 20 (44%) 対 25 (54%)、期間 3 は 9 (39%) 対 14 (61%) であり、徐々に反対の割合が増加していったことがわかる。

平均スコアはステークホルダー・グループごとの IFRS の強制適用に対する賛否の割合を 1 から 3 の範囲で示したものである。下記に示すとおり、その値が 2 より大きく 3 以下である場合には IFRS 強制適用反対派を、1 以上で 2 より小さい場合には賛成派を意味する (括弧内: 平均スコア)。

- (1) 反対派: 会計研究者 (2.8)、その他の研究者 (2.6)、税理士 (3.0)、製造業 (2.4)、商工会議所 (3.0)、連合 (3.0)、ASBJ (2.3)
- (2) 賛成派: JICPA (1.0)、金融・サービス業 (1.0)、日本経団連 (1.0)^③、証券取引所 (1.0)、アナリスト (1.4)

表 2 IFRS の強制適用に関するステークホルダー・学識経験者等の意見 (発言回数)

	期間 1					期間 2					期間 3					全期間					合計
	2008.10.23 - 2009.6.11		2011.6.30 - 2011.12.22			2013.3.26 - 2013.6.19		2008.10.23 - 2013.6.19													
	賛成	反対	中立	無発言	平均	賛成	反対	中立	無発言	平均	賛成	反対	中立	無発言	平均	賛成	反対	中立	無発言	平均	
研究者																					
会計学者	0	6	0	16	3.0	2	5	0	13	2.4	0	5	0	24	3.0	2	16	0	53	2.8	71
その他	0	2	0	1	3.0	1	1	0	11	2.0	0	1	0	4	3.0	1	4	0	16	2.6	21
会計専門家																					
公認会計士	6	0	0	11	1.0	6	0	0	7	1.0	3	0	0	17	1.0	15	0	0	35	1.0	50
税理士	0	0	0	0	--	0	4	0	2	3.0	0	0	0	0	--	0	4	0	2	3.0	6
財務諸表作成者																					
製造業	3	0	0	6	1.0	4	10	1	12	2.4	0	8	0	20	3.0	7	18	1	38	2.4	64
金融・サービス業	4	0	0	5	1.0	3	0	0	1	1.0	0	0	0	2	--	7	0	0	8	1.0	15
日本経団連	2	0	0	0	1.0	0	0	0	2	--	0	0	0	2	--	2	0	0	4	1.0	6
商工会議所	0	1	0	0	3.0	0	0	0	2	--	0	0	0	0	--	0	1	0	2	3.0	3
連合	0	0	0	0	--	0	3	0	2	3.0	0	0	0	3	--	0	3	0	5	3.0	8

規制当局																					
証券取引所	2	0	0	4	1.0	2	0	0	1	1.0	2	0	0	2	1.0	6	0	0	7	1.0	13
会計基準設定団体																					
ASBJ(FASF)	1	2	0	8	2.3	0	0	0	8	--	0	0	0	8	--	1	2	0	24	2.3	27
財務諸表利用者																					
アナリスト	3	0	0	7	1.0	2	2	0	6	2.0	4	0	0	15	1.0	9	2	0	28	1.4	39
合計	21	11	0	58	1.7	20	25	1	67	2.1	9	14	0	97	2.2	50	50	1	222	2.0	323
(%)	66%	34%	0%	--		44%	54%	2%	--		39%	61%	0%	--		50%	50%	0%	--		

(注)「平均」は賛成 (1)、中立 (2) および反対 (3) の平均値である。

表 3 には、ステークホルダー・グループごとの委員の人数、発言した委員の人数、発言回数（延べ）および発言文字数が示されている。IFRS 強制適用反対派の発言回数・発言文字数の割合は 61.6%・63.1%であるのに対して、賛成派の割合は 38.4%・36.9%であることから、反対派が約 3 分の 2 を占めていることになる。

また、発言回数・発言文字数から判断すると、反対派のオピニオン・リーダーは会計研究者と製造業からの代表者であるのに対して、賛成派のオピニオン・リーダーは JICPA からの代表者であることがわかる。

表 3 ステークホルダー・学識経験者等の構成

	各期初めの委員名簿に記載された委員の人数	発言した委員の人数	発言回数（延べ）	議事録に記載された発言文字数
IFRS 強制適用・反対派				
会計研究者	14 (22.2%)	11 (21.5%)	70 (21.7%)	74,151 (22.9%)
その他の研究者	8 (12.7%)	5 (9.8%)	21 (6.5%)	15,471 (4.8%)
税理士	2 (3.2%)	1 (2.0%)	6 (1.8%)	5,725 (1.8%)
製造業	11 (17.4%)	10 (19.6%)	64 (19.8%)	68,910 (21.2%)
商工会議所	1 (1.6%)	1 (2.0%)	3 (1.0%)	1,631 (0.5%)
連合	2 (3.2%)	2 (3.9%)	8 (2.5%)	9,028 (2.8%)
ASBJ/FASF	6 (9.5%)	5 (9.8%)	27 (8.3%)	29,685 (9.1%)
小 計	44 (69.8%)	35 (68.6%)	199 (61.6%)	204,601 (63.1%)
IFRS 強制適用・賛成派				
公認会計士	6 (9.5%)	6 (11.7%)	51 (15.8%)	53,208 (16.4%)
金融・サービス業	2 (3.2%)	1 (2.0%)	15 (4.6%)	14,815 (4.6%)
日本経団連	1 (1.6%)	1 (2.0%)	6 (1.9%)	3,888 (1.2%)
証券取引所	2 (3.2%)	1 (2.0%)	13 (4.0%)	15,304 (4.7%)
アナリスト	8 (12.7%)	7 (13.7%)	39 (12.1%)	32,226 (10.0%)
小 計	19 (30.2%)	16 (31.4%)	124 (38.4%)	119,441 (36.9%)
合計	63 (100%)	51 (100%)	323 (100%)	324,042 (100%)

(注) 反対派：平均スコア < 2、賛成派：平均スコア > 2、平均スコアは表 2 参照。

2. RQs 1, 3 の結果

企業会計審議会におけるオピニオン・リーダーである会計研究者、製造業、JICPA からの代表者が IFRS の強制適用に関して異なる意見を有しているかどうかを、Kruskal-Wallis nonparametric test を用いて検証した結果、有意な差異があることが分かった ($p = .0000$)。さらに、どのステークホルダー・グループ間で差異があるのかを、Steel-Dwass test を用いて検証した結果、会計研究者と製造業からの代表者は JICPA からの代表者に比べて、IFRS の強制適用に関して反対する比率が有意に高いことが確認された (会計研究者・JICPA: $p = .0000$, 製造業・JICPA: $p = .0000$)。このように主要なステークホルダー・グループ間で IFRS の強制適用に関する賛否の割合に相違があることが確認された。

表 2 に示したとおり、IFRS の強制適用に対する賛否の割合は、期間 1 (賛成 66%, 反対 34%), 期間 2 (賛成 44%, 反対 54%), 期間 3 (賛成 39%, 反対 61%) であり、反対の割合が徐々に増加していったことがわかる。IFRS の強制適用に関する意見が期間 1, 2, 3 で異なるかどうかを、Kruskal-Wallis nonparametric test を用いて検証した結果、 $p = .0927$ であった。このように、期間 2・期間 3 は期間 1 に比べて IFRS の強制適用に反対する割合が高い傾向にあったが、賛否の差異は 5%水準では確認されなかった。

VI 企業会計審議会委員が用いた「ロジック」の分析

1. シンボリックな用語の抽出

本研究では、Gernon and Wallace [1995] のアカウンティング・エコロジー・フレームワークを援用して、社会的要因、組織的要因、専

門的要因、個人的選好および会計的要因に関する合計 17 のシンボル要素をそれぞれ次のとおり抽出した。(4)

- (1) 社会的要因：製造 (ものづくり)、慎重性 (保守性)、長期的視点
- (2) 組織的要因：海外市場での資金調達、企業活動のグローバル化、グローバル企業に対する IFRS の段階適用
- (3) 専門的要因：原則主義の適用、教育・訓練の重要性
- (4) 個人的選好：日本の固有性、国際的な比較可能性、財務報告の透明性、グローバルな資本市場の構築
- (5) 会計的要因：日本基準の IFRS に対する優位性、公正価値測定、リサイクリング・純利益の重要性、会計と税の密接な関係 (確定決算主義)、連単分離方式の採用

また、分析の過程で以下 7 つのシンボリックな用語を検討対象として追加した。

- (6) 追加項目：エンドースメント、カーブアウト、J-IFRS の開発、複数の会計基準の併存、US-SEC の政策決定への配慮、国際的地位 (発言権) の確保、IFRS 適用要件の緩和

2. RQ2 の結果

表 4 には、IFRS 強制適用賛成派と反対派が 24 のシンボリックな用語を何度、肯定的、中立的または否定的に用いたのか、その頻度と割合ならびに統計的差異が示されている。賛成派と反対派が用いたロジックは大きく 4 つのパターン、すなわち(1) 賛成派は否定的に、反対派

は肯定的に用いたロジック、(2) 賛成派は肯定的に、反対派は否定的に用いたロジック、(3) 賛成派・反対派ともに肯定的に用いたロジック、(4) 賛成派・反対派ともに否定的に用いたロジック、に分類することが可能である。なお、表 5 に示すとおり、50%を基準に、肯定的な意

見と否定的な意見が分類されている。たとえば、反対派の 89%が「製造（ものづくり）」という用語を肯定的に用い、全ての賛成派がそれを否定的に用いたので、「製造（ものづくり）」は「賛成派は否定的、反対派は肯定的に用いるロジック」の категорияに分類されている。

表 4 反対派・賛成派のロジック（発言回数）

	反対派			賛成派			Mann-Whitney U test	
	肯定的	否定的	中立的	肯定的	否定的	中立的	Z	Sig.
社会的要因:								
製造（ものづくり）	17 (89%)	2	0	0	3	0	3.358	.001**
慎重性（保守性）	9 (82%)	1	1	0	2	0	2.431	.015*
長期的視点	12 (100%)	0	0	0	4	0	3.873	.000**
組織的要因:								
海外市場での資金調達	1	4	0	7 (100%)	0	0	2.775	.006**
企業活動のグローバル化	9 (64%)	5 (36%)	0	14 (100%)	0	0	2.423	.015*
グローバル企業に対する IFRS の段階適用	8 (100%)	0	0	7 (88%)	1	0	1.000	.317
専門的要因:								
原則主義の適用	0	14 (93%)	1	1	7 (88%)	0	0.528	.597
教育・訓練の重要性	6 (100%)	0	0	8 (100%)	0	0	---	---
個人的選好:								
日本の固有性（コンテキスト）	29 (91%)	3	0	0	14 (100%)	0	5.795	.000**
国際的な比較可能性	2	9 (75%)	1	15 (100%)	0	0	4.330	.000**
財務報告の透明性	2	1	0	5 (100%)	0	0	1.291	.197
グローバルな資本市場の構築	9 (60%)	6 (40%)	0	18 (100%)	0	0	2.921	.003**
会計的要因:								
日本基準のIFRSに対する優位性	32 (94%)	0	2	3	6 (60%)	1	4.582	.000**
公正価値測定	1	21 (88%)	2	5 (71%)	2	0	3.367	.001**
リサイクリング・純利益の重要性	27 (100%)	0	0	5 (71%)	2	0	2.821	.005**
会計と税の密接な関係（確定決算主義）	26 (90%)	2	1	4	4	0	2.603	.009**
連単分離方式の採用	22 (71%)	9 (29%)	0	14 (70%)	5 (25%)	1	0.037	.971
その他の要因:								
エンドースメント	11 (79%)	1	2	8 (100%)	0	0	1.373	.170
カーブアウト	11 (73%)	1	3	1	6 (86%)	0	3.143	.002**
J-IFRS の開発	11 (69%)	5 (31%)	0	3	3	0	0.796	.426
複数の会計基準の併存	7 (50%)	7 (50%)	0	0	15 (100%)	0	3.090	.002**
US-SEC の政策決定への配慮	18 (95%)	0	1	10 (77%)	3	0	1.571	.116
国際的地位（発言権）の確保	20 (87%)	1	2	22 (100%)	0	0	1.733	.083
IFRS 適用要件の緩和	6 (86%)	1	0	8 (89%)	1	0	0.184	.854

(注 1) 反対派：会計研究者、その他の研究者、税理士、製造業、商工会議所、連合、ASBJ。賛成派：公認会計士、金融・サービス業、日本経団連、証券取引所、アナリスト。

(注 2) 割合（括弧内のパーセント）は各グループ内の賛否の割合（中立的意見も含む）を示す。割合は 5 回以上発言があった項目についてのみ示してある。

(注 3) **: 1%水準で有意。*: 5%水準で有意。

表 5 賛成派と反対派が使用した固有または共通のロジック

		IFRS 強制適用・賛成派	
		肯定的 ←	→ 否定的
IFRS 強制適用 反対派	肯定的 ↑ ↓	賛成派・反対派が肯定的に用いたロジック <ul style="list-style-type: none"> ・グローバル企業に対する IFRS の段階適用 ・教育・訓練の重要性 ・財務報告の透明性 ・連単分離方式の採用 ・エンドースメント ・US-SEC の政策決定への配慮 ・国際的地位（発言権）の確保 ・IFRS 適用要件の緩和 ・企業活動のグローバル化 ・グローバルな資本市場の構築 ・リサイクリング・純利益の重要性 	賛成派は否定的, 反対派は肯定的に用いたロジック <ul style="list-style-type: none"> ・製造（ものづくり） ・慎重性（保守性） ・長期的視点 ・日本の固有性（コンテキスト） ・日本基準の IFRS に対する優位性 ・カーブアウト
	否定的	賛成派は肯定的, 反対派は否定的に用いたロジック <ul style="list-style-type: none"> ・海外市場での資金調達 ・国際的な比較可能性 ・公正価値測定 	賛成派・反対派が否定的に用いたロジック <ul style="list-style-type: none"> ・原則主義の適用

注 2, 3

注 4

(注 1) 50%を基準に、肯定的な意見と否定的な意見が分類されている。たとえば、反対派の 89%が「製造（ものづくり）」という用語を肯定的に用い、全ての賛成派がそれを否定的に用いたので、製造は「賛成派は否定的, 反対派は肯定的に用いるロジック」の категорияに分類されている。

(注 2) 会計と税の密接な関係（確定決算主義）は、反対派の 90%が肯定的に用い、賛成派の半数が否定的に用いている。

(注 3) J-IFRS の開発は、反対派の 69%が肯定的に用い、賛成派の半数が否定的に用いている。

(注 4) 複数の会計基準の併存は、反対派の半数が否定的に用い、全ての賛成派が否定的に用いている。

賛成派は否定的に、反対派は肯定的に用いたロジック

反対派の大多数は肯定的に用いたが、賛成派が（完全に）否定したロジックは、日本社会における製造（ものづくり）、慎重性（保守性）および長期的視点（ゴーイングコンサーン）の重要性である。たとえば、反対派の委員は次のように述べている。

「今までの日本のものづくりというのは、ゴーイングコンサーンを前提とした企業

会計原則、要するに保守主義の原則とか継続性の原則等を尊重して、そこで健全な経営がなされてきた。そういう総括をされないままに、ある意味では企業の金融商品化ですよね、そういうことで日本のものづくりを行なって、本当にいいのかという議論もあいまいになっている。」（和地委員・製造業代表の発言、企業会計審議会議事録、2011年6月30日）

反対派の大多数は、IFRS 適用の是非を論じ

る際に、会計と税の密接な関係（確定決算主義）などの日本の固有性あるいは制度的補完性を考慮すべきだと主張した。同様に、反対派の大多数は、日本基準の IFRS に対する優位性を根拠に、カーブアウトの手続を支持した。一方、賛成派の半数は会計と税の密接な関係を肯定したが、日本の固有性や日本基準の IFRS に対する優位性には否定的であった。賛成派はピュア IFRS の適用を推奨しており、カーブアウトの手続にも否定的であった。また、J-IFRS の開発に対する受け止め方は賛成派と反対派の間に温度差がみられる。賛成派は J-IFRS の導入を IFRS の強制適用に向けた第一歩と捉えているのに対して、反対派は強制適用を採用しないための、あるいはあるべき IFRS を提案するための方策と捉えている（伊藤 [2013]）。

賛成派は肯定的に、反対派は否定的に用いたロジック

賛成派の大多数は肯定的に用いたが、反対派が否定したロジックは、海外市場での資金調達や国際的な比較可能性である。反対派は日本企業の多くが国内市場から資金調達している事実を重視し、よって国内企業間の比較可能性をより重んじる傾向にある。公正価値測定に対する賛否については、賛成派の多数が肯定的であるのに対し、反対派の大多数は否定的である。公正価値測定の適用により、会計数値のボラティリティが増幅し、公正価値が帳簿価額を上回る場合には慎重性の原則に抵触する可能性があるためである（e.g., 西村委員・製造業代表、企業会計審議会議事録, 2011年6月30日）。

賛成派・反対派ともに肯定的に用いたロジック

このように賛成派と反対派は異なる意見を持っているが、ともに肯定的だったのは、(上場企業一律に IFRS を強制適用するのではなく)

グローバル企業に対して段階的に IFRS を適用していく方法の採用、教育や訓練の重要性、財務報告の透明性、連単分離方式の採用、エンドースメントの採用、US-SEC の影響、国際的地位（発言権）の確保、IFRS 適用要件の緩和であった。ともに肯定的に用いたが、賛成派が反対派より肯定的に用いたロジックは、企業活動のグローバル化、グローバルな資本市場の構築であった。リサイクリング・純利益の重要性は両派に支持されたが、反対派が賛成派より肯定的に用いた。

賛成派・反対派ともに否定的に用いたロジック

原則主義の適用については、両派ともに懸念を示した。原則主義に対する懸念の理由は、経営者の裁量権や判断の増大であった（e.g., 引頭委員・アナリスト代表、企業会計審議会議事録, 2008年10月23日; 佐藤委員・製造業代表、企業会計審議会議事録, 2011年8月25日）。同様に、日本基準、ピュア IFRS, J-IFRS, 米国基準の併存についても否定的な意見が多数を占めた。たとえば、反対派の委員は次のように述べている。

「中途半端に第4の基準を意思表示することにより、これが逆に作用し、日本基準をローカル化する方向に働かないか、大いに懸念するところであります。...中間的な IFRS を導入する場合、IFRS 移行企業が増えるかどうかもある程度見極めた上で実施しても遅くはない。...少なくとも4基準を併存というイメージはわかりにくいし、国際的信用を高めることにはならないのではないか。」（佐藤委員・製造業代表の発言、企業会計審議会議事録, 2013年5月28日）

表6 各期間に使用された固有または共通のロジック（発言回数）

	期間1			期間2			期間3			全期間		
	2008.10.23 - 2009.6.11			2011.6.30 - 2011.12.22			2013.3.26 - 2013.6.19			2008.10.23 - 2013.6.19		
	肯定的	否定的	中立	肯定的	否定的	中立	肯定的	否定的	中立	肯定的	否定的	中立
全期間（期間1・2・3）を通じて使用されたロジック												
企業活動のグローバル化	7(30%)	1	0	10(44%)	3	0	6(26%)	1	0	23	5	0
国際的地位（発言権）の確保	9(22%)	0	0	22(52%)	1	1	11(26%)	0	1	42	1	2
原則主義の適用	1	6(29%)	1	0	8(38%)	0	0	7(33%)	0	1	21	1
国際的な比較可能性	6(35%)	4	0	6(35%)	3	1	5(30%)	2	0	17	9	1
連単分離方式の採用	7(19%)	9(64%)	0	24(67%)	5(36%)	0	5(14%)	0	0	36	14	0
主に期間1・2に使用されたロジック												
グローバル企業に対するIFRSの段階適用	6(40%)	1	0	8(53%)	0	0	1	0	0	15	1	0
日本の固有性（コンテキスト）	6(21%)	1	0	20(69%)	13(76%)	0	3	3	0	29	17	0
会計と税の密接な関係（確定決算主義）	8(27%)	1	0	21(70%)	5(83%)	1	1	0	0	30	6	1
US-SECの政策決定への配慮	13(46%)	2	0	14(50%)	0	1	1	1	0	28	3	1
主に期間2・3に使用されたロジック												
グローバルな資本市場の構築	4	1	0	17(63%)	5(83%)	0	6(22%)	0	0	27	6	0
日本基準のIFRSに対する優位性	0	0	1	26(74%)	4	1	9(26%)	2	1	35	6	3
リサイクリング・純利益の重要性	4	0	0	17(53%)	2	0	11(34%)	0	0	32	2	0
主に期間2に使用されたロジック												
製造（ものづくり）	1	0	0	15(88%)	5(100%)	0	1	0	0	17	5	0
長期的視点	0	0	0	12(100%)	4	0	0	0	0	12	4	0
公正価値測定	0	1	0	6(100%)	18(78%)	1	0	4	1	6	23	2
主に期間3に使用されたロジック												
エンドースメント	1	0	0	1	0	1	17(89%)	1	1	19	1	2
IFRS適用要件の緩和	0	0	0	0	0	0	14(100%)	2	0	14	2	0
カープアウト	1	1	2	2	0	0	9(75%)	6(86%)	1	12	7	3
J-IFRSの開発	0	0	0	1	0	0	13(93%)	8(100%)	0	14	8	0
複数の会計基準の併存	1	3	0	1	0	0	5(71%)	19(86%)	0	7	22	0

（注1）括弧内の割合は各期に使用された発言回数を全期間を通じて使用された発言回数で除して計算されている。たとえば、企業活動のグローバル化は期間1に7回、全期間で23回肯定的に使用されているので、期間1に肯定的に使用された割合は30%（=7/23）と計算されている。

（注2）割合（括弧内のパーセント）は、5回以上発言があった項目についてのみ示してある。網掛け部分は、肯定的または否定的発言が5回以上あった期間を示している。

（注3）総発言回数が15回に満たないロジック（慎重性（保守性）、海外市場での資金調達、教育・訓練の重要性、財務報告の透明性）は解釈が困難なため、検討対象から除外した。

3. RQ4の結果

表6は企業会計審議会の委員が肯定的、否定的または中立的に用いたロジックの頻度と割合を期間別に示したものである。割合は各期間の発言回数を全期間の発言回数で除して計算されている。たとえば、「企業活動のグローバル化」は期間1に7回、全期間で23回肯定的に使用されているので、期間1に肯定的に使用された割合は30%（=7/23）と計算されている。総発言回数が15回に満たないロジック（i.e., 慎

重性（保守性）、海外市場での資金調達、教育・訓練の重要性、財務報告の透明性）は解釈が困難なため、分析対象から除外した。

全期間（期間1・2・3）を通じて使用されたロジック

表5と表6を合わせて分析すると、企業活動のグローバル化および国際的地位（発言権）の確保は全期間を通じて両派ともに肯定的に用い、原則主義の適用は両派ともに否定的に用い

たことがわかる。たとえば、反対派の委員は原則主義の適用について次のような懸念を表明している。

「原則主義の名のもとにいろんな解釈が出てきては作成者側の企業も判断に困りますし、見る側の投資家もアナリストも比較が非常に困難になりますので、ガイダンスがあればいいと思います。ただ、これは私の誤解ならいいのですが、IASB は個々の国のガイダンスの作成を嫌がるという印象があるのです。」(永井委員・製造業の発言、企業会計審議会議事録、2013 年 3 月 26 日)

また、国際的な比較可能性は全期間を通じて賛成派から支持されたことがわかる。連単分離方式については、期間 1 では連結財務諸表は個別財務諸表を基準に作成されること(基準性の原則)を根拠に(三井 [2009])、連単分離方式よりも連結先行方式が支持されていたが、期間 2・3 では両派ともに連単分離方式を支持するようになったことが確認できる。

主に期間 1・2 に使用されたロジック

グローバル企業に対する IFRS の段階適用および日本の固有性(コンテキスト)は期間 1・2 に多く用いられた。会計と税の密接な関係(確定決算主義)および US-SEC の政策決定への配慮も期間 1・2 に集中的に用いられた。「2012 年報告書」では、中小企業については税と会計の調和(確定決算主義)を維持すべきであるという委員の意見を踏まえ、中小企業等の会計については IFRS の影響を受けないようにすることが明言されている。よって、反対派は期間 3 において確定決算主義の維持について言及する必要がなくなったものと考えられる。同様に、2012 年 7 月の「スタッフ・レポート」(SEC

[2012]) 以降、US-SEC は IFRS の適用に関する政策を公表していないので、両派ともに期間 3 において SEC の政策について言及し得なかったものと考えられる。

主に期間 2・3 に使用されたロジック

グローバルな資本市場の構築の必要性は全体的に期間 2・3 に肯定的に用いられた。日本基準の IFRS に対する優位性は反対派によって期間 2・3 に用いられた。反対派がピュア IFRS の修正・削除を要求した項目には、リサイクリング、公正価値測定、のれんの非償却、開発費の会計処理などがある。これらは IASB のアジェンダ協議に対していわばオールジャパンの声としてコメントされた項目と重なっている(ASBJ [2011])。

主に期間 2 または期間 3 に使用されたロジック

日本社会における製造(ものづくり)や長期的視点の重要性および公正価値測定の過度の適用に対する懸念は期間 2 に集中して取り上げられたことがわかる。期間 2 は、IFRS の強制適用に関する判断を延期した自見声明に対して正当性を与える上で重要な時期であった。反対派はかかるロジックを用いて IFRS 強制適用に反対したことになる。たとえば、反対派の委員はものづくり、長期的視点(長期的雇用)および公正価値(市場価格)の関連性を次のようにまとめている。

「ものづくりにとって、土地や設備というのは市場価格がないことが多くて、そこで評価金額が大きく変動するということは、...大きな影響を与える点も懸念されます。...日本の雇用慣行のもとでは、長期安定雇用ということに基づいて、それが日本企

業の持つ強さの源泉の一つになっていると思います。...これが IFRS によって取り扱いが変更される可能性がありますと、退職給付債務による損益の大幅な変動や、含み損の顕在化をおそれた経営者が、企業年金制度や退職金制度を廃止するといったことを引き起こす可能性があります。」(逢見委員・連合の発言、企業会計審議会議事録、2011年6月30日)

エンドースメント、IFRS 適用要件の緩和およびカーブアウトに関する議論は期間 3 に行われた。また、J-IFRS の開発によって、日本の上場企業は日本基準、ピュア IFRS、J-IFRS、米国基準のいずれかを適用することが可能となる。エンドースメント・カーブアウトの手続ならびに J-IFRS の開発は過半数の委員が支持しているが、複数の会計基準が併存するに至った現状については、複雑性、比較可能性あるいは理解可能性の観点から両派ともに懸念を示している。

VII おわりに

本研究では、平均スコアを用いて、IFRS 強制適用反対派と賛成派とに分類した。企業会計審議会の委員のうち、会計研究者、その他の研究者、税理士、製造業、商工会議所、連合および ASBJ からの代表者は反対派に属するのに対し、JICPA、金融・サービス業、日本経団連、証券取引所からの代表者およびアナリストは賛成派に属する。また、反対派が企業会計審議会の多数（全体の約 3 分の 2）を占めており、会計研究者、製造業、JICPA からの代表者がそのオピニオン・リーダーであった。

企業会計審議会の議事録の内容分析から得られた結論は大きく以下の 3 点である。第一

に、企業会計審議会の委員のうち、会計研究者、製造業からの代表者は、JICPA からの代表者に比べて、IFRS の強制適用に反対する割合が高いこと。第二に、期間 2・3 は、期間 1 に比べて、IFRS の強制適用に反対する割合が高い傾向にあったこと。第三に、ステークホルダー・グループごとに、また期間ごとに、用いられたロジック（説明、理由付け）は異なり、多様な見解が存在すること。

反対派は“ローカル”な視点を重視する傾向にあり、それがより慎重なコンバージェンス・アプローチを推奨する根拠とされているのに対し、賛成派は“グローバル”な視点を重視する傾向にあり、それが直接適用アプローチを推奨する根拠とされている。しかし、大多数の委員が共通して用いたロジックおよび全期間にわたって共通して用いられたロジックもある。グローバルな資本市場の構築、リサイクリング・純利益の重要性、国際的地位（発言力）の確保、US-SEC の政策決定への配慮および原則主義の適用に対する懸念などは、IFRS 強制適用賛成派と反対派が共通して用いたロジックであり、いわばオールジャパンの共通認識であると考えられる。

本研究では、ステークホルダー・グループごとの分析に加えて、期間別分析も行った。期間別の分析により、期間 2 に用いられた製造（ものづくり）や長期的視点の重要性や過度な公正価値測定に対する懸念が IFRS の強制適用に反対する際のロジックとして用いられたことが明らかにされた。期間 2 は自見声明（自見 [2011]）に正当性を与える上で重要な時期であったが、反対派はこのようなロジックを用いて IFRS 強制適用に反対したことが確認された。

反対派は日本の固有性や制度的補完性への配慮を重視するので、カーブアウト手続の採用

や J-IFRS の開発にも肯定的であった。しかし、カーブアウトを任意適用の段階で採用することは国際的に認められるのか (弥永 [2013]), J-IFRS は IFRS として認められるのか (伊藤 [2013]), 複数の会計基準の併存により比較可能性は担保されるのかといった新たな問題に直面している。

これまで企業会計審議会の委員は意見表明にあたり US-SEC の政策決定を勘案してきた。2012 年 7 月の「スタッフ・レポート」(SEC [2013]) では IFRS の強制適用に関する方向性は示されなかった。この US-SEC の判断と歩を合わせたような形で、「2013 年報告書」では IFRS 強制適用の是非についていまだその判断をすべき状況ではないと結論づけられた。このように米国が IFRS の強制適用を声明していないことが、日本でも強制適用しないことの正当性を与えている可能性がある。逆に言えば、将来、米国で IFRS を強制適用した場合、日本が強制適用しない保証はないと思われる。

本研究には種々の限界がある。第一に、(サンプルの範囲の決定も含めて) 内容分析を完全に行うことはできない。ただし、本研究では、先行研究の提案 (e.g., Chatham *et al.* [2010]; Krippendorff [2013]) に従って可能な限り恣意性を排除するように務めた。第二に、本研究では企業会計審議会の 14 の議事録を分析対象としたが、企業会計審議会の委員の意見が日本全体の意見を代表しているかどうかについて検証していない。このような限界はあるものの、本研究では日本の会計基準は他の諸環境 (たとえば、社会的、組織的、専門的、政治的環境) との相互作用の結果として成り立っており、会計および周辺制度が異なれば、IFRS 適用のあり方が異なることを客観的な証拠を用いて明らかにし得たと思われる。

注

- (1) 斎藤 [2010] は周辺制度への配慮に関して次のように述べている。「アメリカや日本のように、国際化した大規模な資本市場をもち、高度に整備された市場のインフラが会計基準と歯車のように噛み合っている国では、周辺制度をそのままにして会計基準だけを取り出し、それを国外で作られた基準へすぐにも入れ替えるというのは、誰がみても簡単な作業ではない。」(p.7) また、藤井 [2007] は制度的補完性に関して次のように述べている。「各国の経済社会において会計システムが 1 つの安定的な制度として存在し、期待された機能をそれなりに果たしてきたとすれば、それは、当該会計システムが、隣接する諸種の経済社会システム (経済システム、企業システム、法システム等) との間に制度的補完性を保持してきたからであろう。」(pp.201-202)
- (2) 本研究の分析対象は企業会計審議会委員の 323 の言明であるが、このうち IFRS 強制適用に関して賛成または反対を表明した発言が 100 あった (他の 223 は中立的または意見が表明されなかったものである)。信頼性テストは 100 の言明について実施されたので、全サンプルの 31% (=100/323) がカバーされたことになる。
- (3) 日本経団連が賛成派に分類されているのは、企業会計審議会の委員名簿上、日本経団連からの代表者は 1 名だけであり、当委員が IFRS の強制適用に関して発言したのは期間 1 だけだからであると考えられる。
- (4) Gernon and Wallace [1995] のフレームワークの詳細は、角ヶ谷 [2012], Tsunogaya and Chand [2012] および Tsunogaya *et al.* [2015] を参照されたい。

参考文献

- Bradbury, M. E. and Schröder, L. B. [2012], "The Content of Accounting Standards: Principles versus Rules," *British Accounting Review*, Vol.44, No.1, pp. 1-10.
- Chatham, M. D., Larson, R. K., and Vietze, A. [2010], "Issues Affecting the Development of an International Accounting Standard on Financial Instruments," *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, Vol.26, pp. 97-107.
- 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。
- Gernon, H. and Wallace, R. S. C. [1995], "International Accounting Research: A Review of its Ecology, Contending Theories and Methodologies," *Journal of Accounting*

- Literature*, Vol.14, No.1, pp. 54-106.
- Holder, A. D., Karim, K. E., Lin, K. J., and Woods, M. [2013], "A Content Analysis of the Comment Letters to the FASB and IASB: Accounting for Contingencies," *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, Vol.29, pp. 134-153.
- 伊藤邦雄 [2013] 「IFRS への取組みの現状・論点・課題」『企業会計制度の再構築』(別冊企業会計), 2-19 頁。
- 自見庄三郎 [2011] 「IFRS 適用に関する検討について」, 6月21日。
- 自由民主党・政務調査会・金融調査会・企業会計に関する小委員会 [2013] 「国際会計基準への対応についての提言」, 6月13日。
- 企業会計基準委員会: ASBJ [2011] 「意見募集「アジェンダ協議 2011」に対するコメント」。
- Krippendorff, K. [2013], *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology*, 3rd ed., SAGE.
- 三井秀範 [2009] 「我が国企業への国際会計基準の適用について」『季刊会計基準』第 26 号, 27-36 頁。
- 西川明子 [2007] 「審議会等・私的諮問機関の現状と論点」『レファレンス』(国立国会図書館調査及び立法考査局) 5月号, 59-73 頁。
- 斎藤静樹 [2010] 「コンバージェンスの岐路と IFRS の求心力」『企業会計』第 62 号第 2 巻, 6-13 頁。
- Securities and Exchange Commission: SEC [2012], *Final Staff Report: Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers*, July, SEC, Washington, D.C.
- 角ヶ谷典幸 [2012] 「ホーリスティック観と日本の会計環境」『国際会計研究学会年報』2011 年度第 2 号, 45-60 頁。
- Tsunogaya, N., and Chand, P. [2012], "The Complex Equilibrium Paths towards International Financial Reporting Standards (IFRS) and the Anglo-American Model: The Case of Japan," *Japanese Accounting Review*, Vol.2, pp. 117-137.
- Tsunogaya, N., Hellmann, A., and Scagnelli, S. D. [2015], "Adoption of IFRS in Japan: Challenges and Consequences," *Pacific Accounting Review*, Vol.27 No.1, pp. 3-27.
- 弥永真生 [2013] 「IFRS と会社法」『企業会計制度の再構築』(別冊企業会計), 76 頁。
- (付記) 本論文は国際会計研究学会第 31 回全国大会における統一論題報告で用いた原稿に、座長(藤井秀樹先生)、コメンテーター(倉田幸路先生, 高須教夫先生)、フロアーの先生方および査読者から賜った貴重なご質問とコメントを反映させるために、必要な修正を施したものであります。様々なご助言を賜り、この場を借りて厚く御礼申し上げます。なお、本研究は科学研究費補助金・基盤研究(C) 26380606 による研究成果の一部であります。

(2014 年 11 月 18 日審査受付
2015 年 3 月 17 日掲載決定)