

II 査読論文

# 我が国における会計基準の相互承認戦略の形成過程 —アクター・ネットワーク理論を視座として—

福田 雄介  
大阪公立大学大学院

## 要 旨

本稿は、我が国における国際会計基準への対応として形成された「相互承認戦略」を、国内外の多種多様な要素とそれらの相互作用を経て形成されたものとして捉え、その形成過程における、各要素の存在とそれらの相互作用のあり様、そしてそのような相互作用が発生する仕組みや変化の過程を詳細に説明することを通じて、「相互承認戦略」の形成過程を明らかにすることを目的としている。それに際し、アクター・ネットワーク理論を視座として、同理論における「翻訳」の概念をもとに分析を行った。

その結果、相互承認戦略は、経団連による翻訳の結果として捉えられた。経団連は、産業界に当初から存在していたレジェンド問題と二重開示の問題を、我が国の会計制度上の問題へと拡大し、その解決策として、相互承認の要請を提案することで、特に金融庁、JICPA、ASBJ を巻き込んでいた。当該過程においては、国際的な環境変化が、国内において日本基準の信頼性に関する問題として構築されていたことが明らかになった。

このような経団連による翻訳のプロセスにおいて、大きな特徴が二つ見られた。一つ目は、経団連の手法として、その他のアクターの動向に対応して、公表物の内容を変化させることで、翻訳を円滑に進めていたことである。二つ目は、国内における日本基準に対する評価の一致である。当時の我が国のアクターは、会計ビッグバンを根拠に、日本基準は国際的に遜色なく同等であると価値づけていたのである。

本稿では、アクター・ネットワーク理論を視座とすることで、相互承認戦略という我が国における国際会計基準を巡る制度上の対応決定過程を、経団連による翻訳のプロセスとして捉え、合意形成の過程を詳細に説明することができた。アクター・ネットワーク理論は、国際会計基準を巡る議論を、翻訳の過程として説明することを可能にすると考えられる。

(2024 年 12 月 16 日審査受付 2025 年 6 月 11 日掲載決定)

## I はじめに

2000年以降、会計基準の国際化は、各国において、自国の会計基準をIFRS<sup>①</sup>に収斂させる方向で進められ（大塚 [2019], 39頁）、各国の対応は、IFRSとのコンバージェンスを図るもの（コンバージェンス国）と、IFRSを国内基準として採用する（アドプション国）ものと大別されるようになった（橋本 [2022], 100頁）。こうした二つの対応のあり方は、2000年代初頭における欧米の対応、すなわち、EUはアドプション、米国はコンバージェンという対応方針を示したことに端を発している<sup>②</sup>。その一方で、当時の我が国は、そのどちらでもない対応方針を採用していた。すなわち、日本基準は国際的な基準と遜色なく同等であるという考えのもと、欧米において日本基準の受け容れを要請するという「相互承認戦略」を採用していたのである。このような方針は、金融庁企業会計審議会が2004年6月24日に公表した「国際会計基準に関する我が国の制度上の対応について（論点整理）」（以下、「論点整理」）において明らかにされたものである。

当該「論点整理」の公表は、IFRS対応のあり方に関する結論の先送りと評され、その後の我が国における国際会計基準を巡る議論に影響を及ぼすものであった（杉本 [2017]；大日方 [2023]）。近年、我が国におけるIFRSを巡る環境に変化が生じており（金融庁 [2023]）<sup>③</sup>、企業会計審議会会計部会で議論がなされるなど、今後の対応に変化が生じる可能性が存在する<sup>④</sup>。そのようななかで、従来の国際会計研究においては、IFRSの経済的帰結に関する研究が多数を占めており（真田 [2021]）、日本の会計制度に関する研究や、日本の固有性を強く意識した研究は少ないため、我が国の会計制度が、いま、なぜ、そのような形で存在している

のか、その経験的な意味をあきらかにする必要はある（大日方 [2023]）。

本研究は、我が国における国際会計基準への対応として形成された「相互承認戦略」に着目する。「相互承認戦略」は、我が国における国際会計基準をめぐる議論の一つの起点であり、国内外の多種多様な要素とそれらの相互作用を経て形成されたものとして捉えられる。本研究の目的は、そのような「相互承認戦略」の形成過程における、各要素の存在とそれらの相互作用を捉え、相互作用が発生する仕組みや変化の過程を詳細に説明することを通じて、「相互承認戦略」の形成過程を明らかにすることである。それに際し、本研究では、アクター・ネットワーク理論（Actor-Network Theory：以下、「ANT」）を視座として、同理論における翻訳の概念を用いて分析を行う。すなわち、相互承認戦略の形成を、あらゆるアクターが織りなす相互作用の形成過程とその結果として捉え、Callon [1986] が示した翻訳のプロセスを適用し、アクターの利害・関心の変化を追跡することを通じて分析する。

## II 相互承認戦略の形成

「論点整理」は、企業会計審議会が、我が国の国際会計基準への対応方針として、日本基準は国際的に遜色なく同等であることを主張し、EUにおいて引き続き日本基準の受け容れを要請するという「相互承認戦略」を明示した公表物である。「論点整理」の公表は、2004年2月20日に開催された企業会計審議会総会において、同審議会企画調整部会における審議事項として「国際会計基準に関する我が国の制度上の対応」が決定されたことを契機としている。その背景として、EUにおけるいわゆる「IAS規則」の採択と、「目論見書指令」及び「透明性

指令」の公表がある<sup>5)</sup>。こうした EU の動向に対し、我が国においてもその対応が急務となったのである。同総会においては、金融庁が作成した「『2005 年問題』の論点と考え方」という審議資料が提示されたが、同資料の内容をより具体化したものが「論点整理」であった。杉本 [2017]によると、ここでの論点と考え方こそ、実はその後の日本における IFRS への対応のあり方の基本的な原型であり、それを審議のうえ取りまとめた「論点整理」は、企業会計審議会による本質的な考え方を表明したものであるという (810 頁)。その主な論点は、①外国会社の IFRS による開示と②わが国企業の IFRS の採用であった (金融庁 [2004b])。しかしながら、「論点整理」では、IFRS に準拠した外国会社への対応のあり方を明示した一方<sup>6)</sup>、日本における IFRS への対応のあり方は先送りし、その具体的な考え方は、EU による第三国の会基準の同等性評価の結果などを見極めたうえで、速やかに結論を出すとの姿勢を示すにとどめたのである (杉本 [2017], 814 頁)。

このような結論の先送りについて、大日方 [2023] は、IFRS の問題点を議論する機会を失い、IFRS の積極推進を拡大させ、その結果、現在の「任意適用+コンバージェンス」という特異な体制を作ることとなったと評している。また、論点整理では、後に議論されることとなる、連結先行や連単分離の論点も当面の課題として挙げている。したがって、「論点整理」は、我が国における国際会計基準への対応の議論において重要な原点となる公表物とも言えるが、先行研究においては、「相互承認戦略」に着目した研究は決して多いとは言えない。そのため、「相互承認戦略」の形成を示す「論点整理」の公表に至る過程を分析することは、これまでの我が国における国際会計基準への対応の決定過程を理解するために必要不可欠な作

業と言える。

国際会計基準への対応については、これまで多くの研究がなされてきた。1960 年代から 1970 年代にかけては、①支配会社会計、②国際比較研究、③会計基準の国際的統一化、の 3 つの領域を主としてなされてきた (黒田 [1975])。その後、1973 年の IASC 設立から 2001 年の IASB 設立のまでの間は、各国における「国際会計基準の国内化」(染谷 [1984]) を国際比較し、財務報告に影響を及ぼす要因に基づく各国会計の類型化研究が数多くなされるなど (若杉 [1992]; 橋本 [2022])、その中心的課題は会計と環境要因との関係を軸とした類型化であった (徳賀 [2023])。2000 年代以降においても、各国における制度的対応の研究はなされており (例えば、平松・徳賀 [2005]; 孫 [2020] など)、会計基準と環境要因との関係が常に中心的なテーマとして取り上げられてきた (徳賀 [2023])。

しかしながら、近年の国際会計に関する研究においては、国際会計基準を適用したことによる経済的帰結に関する実証研究が多数を占めている状況にある (草野 [2019]; 真田 [2021])。これらの研究は、IFRS 適用の事後、あるいは事前事後の変化を対象として、定量的データを用いた研究であるが、そのデータは、その国の会計制度のあり方によってアウトプットされるものであるため、データに影響を及ぼす多種多様な要因が想定される。実際に、国際会計基準の適用による影響には、エンフォースメントなど、各国あるいは地域固有の要因が含まれることが指摘されている (例えば、Barth *et al.* [2008]; Christensen *et al.* [2015] など)。そのため、国際会計基準への対応を理解するために、各国・地域固有の要因を考慮した会計制度設計に着目した定性的な研究の重要性は高まっていると言える。

我が国における国際会計基準への対応に着目した研究では、先に述べたように、我が国固有の環境要因が指摘されてきたが、多くの先行研究においては、我が国における国際会計基準への対応と環境要因の関係性として、国際的な動向（外圧）と国内の関係者の動向（内圧）の相互作用として整理されている（例えば、Tsunogaya [2016]；Tsunogaya and Patel [2020]；杉本 [2017]）。これらの研究は、国際的な圧力と、それに対する国内の関係者による抵抗あるいは適応する構造を記述するが、ここでは環境要因の外在性を前提とし、会計制度の変化が環境適応として描かれている。本研究において着目する「相互承認戦略」の形成過程においてもまた、多種多様な要素の存在として、EUの動向による影響、特に、同等性評価の影響が強調されるとともに（荒鹿 [2015]；杉本 [2017]）、それを受けた経団連などの国内機関の影響力が指摘されている（大日方 [2023]）。

その一方で、ANT では、環境は、あらかじめ存在するものではなく、アクターが相互に作用して構築されたもの（Latour [2005]）、すなわち、外部に自然に存在するものではなく、外部の状況を認識したアクターによって意味づけられ、他者に伝達されることで広く認識されるものとして捉えられる。先行研究においては、そのような環境要因そのものの性質やその構築性への言及が不足していると考えられる。そこで、本稿においては、人的非人的問わずあらゆるアクター間の相互作用に焦点をあてるANT を視座として、環境要因の構築性も含めて相互承認戦略の形成過程を明らかにすることを試みる。

### Ⅲ アクター・ネットワーク理論と翻訳

#### 1. アクター・ネットワーク理論

ANTとは、1980年代以降、M. Callon, B. Latour および J. Law が中心となって発展させてきた立場であり（栗原 [2022]）、一つの完成された理論ではなく、様々な事例研究の積み重ねで発展してきた記述の集積体として捉えられる。その大きな特徴は、非人間も、人間と同様にアクターとして扱う点である<sup>7)</sup>。ANTにおける「アクター」とは、「行為の源ではなく、無数の事物が群がってくる動的な標的」（Latour [2005], 邦訳 88 頁）であり、「何かをするあらゆるもの」を意味する（Akrich and Latour [1992]；Latour [2005]）。すなわち、エージェンシー（何かをする力）をまとったあらゆるものをアクターとしている。この時、アクターは、単独では存在せず、他のアクターとの「連関（association）」によってエージェンシーを身にまとい、そこにつながりを形成することで、その実在性を獲得する（Latour [2005]）<sup>8)</sup>。アクターを取り巻く連関が変われば、そのアクターの実在性も変化し（伊藤 [2022]）、アクターの行為も変化することになる。ANTとは、そうしたアクターのエージェンシーとアクター間の連関をたどり、モノの記録された動きとして連関のあり方とその変化を詳細に記述する立場と言える。このモノの記録された動きを記述するためにたどられ、捉えられた状況そのものを、ANTでは、「ネットワーク」と表現している。ANTにおいて重要なことは、アクターの連環が、詳細な記述として現れ表現されることであり、ネットワークとしてアクターを展開させること、すなわち、アクターの数の増加、アクターを動かすエージェンシーの範囲の拡大、グループやエージェンシーの安定化に資す

る能動的なモノの数の増加であり、「議論を呼ぶ事実」をめぐる論争が地図化されることである (Latour [2005])。ここでの「議論を呼ぶ事実」とは、非常に不確実性が高く、激しい議論を呼び起こしつつも、実在しており、客観的で、非定型的なものであり、その痕跡が至るところで見つかるものである (Latour [2005])<sup>(9)</sup>。ANT は、そのような事実の構築過程をアクターの連関からたどり、その結果捉えられた事実の構築過程を「アクター・ネットワーク」として表現している<sup>(10)</sup>。つまり、ANT とは、人間と非人間を含むさまざまなアクターが織りなす関係を通じて特定の現実が生み出される過程を追跡し、関心のある事象について、詳細な記述として報告するものとして捉えられる (Lukka *et al.* [2022], 堀口 [2018])。

## 2. 翻訳のプロセス

ANT において重要な概念が翻訳 (translation) である。翻訳とは、「ある原因を (象徴的なものなどに) 移送する関係ではなく、二つの媒介子 (mediator) の共存を引き起こす関係」(Latour [2005], 邦訳 203-204 頁) であると定義される。すなわち、あるアクターを起点にして種々のアクターが結び付けられ共に変化していく過程であり (久保 [2022])、同盟関係を結ぶアクター間の相互作用が生まれることを意味する (Chua [1995])<sup>(11)</sup>。アクター間の相互作用が生じる時、相互の関心が「翻訳」されて関係性が構築されると捉えるのである。Latour [2005] は、この翻訳によってたどられたものがアクター・ネットワークであると述べている。ANT は、翻訳の概念を用いてアクター間の相互作用の形成と変化をたどり、事実の構築過程を捉える視座と言えり。しかしながら、この翻訳は連鎖するものであり (Latour [1999])、流動的で、複合的で、可逆的なことが多いため

(Latour [1987], [1999], [2005])、アクター・ネットワークの形成と発展は、容易ではなく、必ずしも連続的あるいは直線的なものとして捉えられるわけではない。また、最終的に、翻訳の連鎖が成功し、アクター・ネットワークが安定化し拡大していく場合もあれば、崩壊する場合もあり (Callon [1986])、翻訳は、常に不安定で失敗しやすいプロセスと言えり (Law [2009])。

Callon [1986] は、翻訳を、「問題化 (problematisation)」、「関心付け (intersement)」、「取り込み (enrolment)」、「動員 (mobilisation)」の 4 つのモメント (moment) に整理している。問題化とは、アクターが、他のアクターの性質と問題そのものを定義し、自らを「必須通過点 (obligatory passage point)」として位置づけ、その解決策を提案することで、問題解決の過程において不可欠な存在になろうとすることをいう (Callon [1986])。すなわち、自身が正しい解決策を有していることを示すことで、他者を説得し、自身の考えに従わせようとするアクターの努力であり (Alcoufe *et al.* [2008])、特定の問題を、より広範な問題へと固く結びつけようとする特徴がある (堀口 [2018])。

次に、関心付けとは、他のアクターを、問題化で提案された役割に固定化しようとするプロセスをいう (Callon [1986])。すなわち、他のアクターを問題に巻き込むための仕掛け (森下 [2022]) を用いて、アクターを特定の役割に誘導することをいう。この段階を通じて、アクター間の関係性を強める試みも関心付けに含まれる (Caria and Gomes [2022])。

関心付けの後には、取り込みが行われる。取り込みとは、相互に関連する役割のセットが定義され、アクターを相互に関連付けようとする一連の戦略をいう (Callon [1986])。関心付けという仕掛けが、必ずしも成功するとは限らな

い。そこで仕掛けをうまく働かせ、他のアクターを巻き込むために多くの交渉を行うのである(森下 [2022])。それらの交渉を通じて、役割の定義とその配分を行い(堀口 [2018])、試行錯誤しながら、同盟関係の構築を図るのである。すなわち、アライアンスネットワークの構築であり、その目的は、利害関係者間の利害に関する合意の構築と言える(Alcouffe *et al.* [2008])。取り込みについて説明することは、関心付けと、それを成功させるために伴う多面的な交渉、強さの試練<sup>(12)</sup>および策略を説明することでもある(Callon [1986])。

取り込みが成功した場合、動員が行われる。動員とは、様々な集団の代弁者が、その集団の代弁者として適切な役割を果たし、後から裏切られないようにするための一連の手法をいう(Callon [1986])。すなわち、特定の目的に向けて、集団的な行為を取らせるよう組織し促進することを指す(森下 [2022])。この動員によって、多数のアクターが巻き込まれ、アクター間の関係性の拡大と安定化が図られるのである。

Callon [1986] が示した翻訳の概念は、利害・関心に変化するプロセスを意味し、合意形成の過程を説明するモデルである(森下 [2022])。Callon [1986] は、翻訳を用いて、アクター間の関係性の変化と安定化の過程を示すとともに、アクターの思わぬ行動で、簡単にネットワークは崩壊することを説明したのである。ANT は、このような翻訳の概念を中心として、アクターの利害関心(目標)が、交渉の過程においていかに変化したのか、それを受けて、他のアクターは、どのように関心を寄せ、取り込まれたのか、そして、それらの過程を通じて、アクターらが合意を形成し、最終的に「事実」がどのようにして構築されるのかを詳細に記述する視座を提供すると考えられる。

### 3. 本研究への適用

そのような ANT を用いた会計研究は主に管理会計分野において発展し、1980 年代以降、増加傾向にある(Justesen and Mouritsen [2011])。Latour の影響を明らかに受けた初期の会計学者として、例えば Miller [1991] が挙げられる。Miller [1991] は、1960 年代の英国における投資意思決定のための DCF 法(Discounted Cash Flow Method)の普及と経済成長の関係性について「翻訳」と「問題化」の概念を用いて分析を行っている。その結果、当時の英国における DCF 法の普及は、DCF 法支持者によって、DCF 法が個別企業の収益性だけでなく、国家の経済成長に大きく貢献すると「問題化」されたことで、「翻訳」がなされ、企業を超えた国家の政治的なプログラムのなかで生じたプロセスの結果であることを明らかにしている。その他にも、Robson [1991] や Chua [1995] の研究が挙げられる。その後、ANT は、管理会計研究における新たな会計(技術)の出現や普及など会計の変化に着目した研究に利用され、会計は動的なプロセスの結果として説明されてきた(例えば、Boland and Schutze [1996]; Briers and Chua [2001]; Hakansson and Lind [2006]; Hansen and Mouritsen ([1999], [2005]); Jones and Dugdale [2002] など)<sup>(13)</sup>。Justesen and Mouritsen [2011] は、ANT を用いた会計研究について、会計そのものをアクターとして捉え、会計を社会学的な説明の中に位置づけ直す、もしくは組み直すような試みとして捉えている<sup>(14)</sup>。また、Alcouffe *et al.* [2008] は、会計研究における ANT の適用は、会計の変化という事実(社会現象)の構築過程について、そこにいかなる要素があり、要素間でどのような関係性があったのかを記述することを可能にすると主張している。ANT は、社会のなかで

会計が構築される過程を、あらゆるアクターの連関から、その構築過程を動的なプロセスとして詳細に説明する視座として用いられてきたのである。

ANT を用いた会計研究のなかでも、近年、国際的な基準の普及について分析した興味深い研究がいくつか存在する。例えば、Mennicken [2008] は、ソ連崩壊後、ロシアの監査法人が、どのようにして国際監査基準を利用し普及させたのかについて、当該過程を国際監査基準の監査実務への翻訳として捉え、分析を行っている。また、Jorge *et al.* [2019] は、スペインとポルトガルにおける IPSAS の導入を、国の公共部門による会計政策（公的政策）として捉え、国内での IPSAS の採用と普及に対する国際的なネットワークの影響を翻訳の概念を用いて説明している。さらに、Caria and Gomes [2022] は、ポルトガルにおける IFRS の早期任意適用企業における IFRS の導入プロセスに焦点を当て、国内基準から IFRS への切り替わりを、翻訳のプロセスを用いて分析している。

これらの研究に共通するのは、ANT を視座として、国際的な基準の適用を、「会計イノベーション」の普及として分析し、Callon [1986] が示した翻訳の概念を用いて人的・非人的問わないあらゆるアクターの連関から、そこでの論争と合意形成の過程を詳細に説明している点である<sup>(45)</sup>。これらの研究では、基準そのものや財務書類、法令や規則、会計システムなどの環境がアクターとして示されるとともに、それらのアクターと他のアクターとの連関を記述することで、どのように相互作用が生じ、アクターとして構築されていったのかを詳細に説明している。また、翻訳のプロセスを用いることで、具体的で文脈に特化した翻訳を (Caria and Gomes [2022])、4 つのモメントに整理して、利害・関心の変化のプロセスとして捉え、そこ

での合意形成の過程をより明瞭かつ詳細に説明している。

従来の研究においては、会計制度は社会的に構築された人工物であり (Hopwood [1987])、多種多様な要素の存在とそれらの相互作用を経たものであると捉えられてきたが、ANT を視座としてこれを捉えると、会計制度は、翻訳と交渉のプロセスとしても捉えられる。すなわち、会計制度の変化は、部分的かつ交渉を伴う翻訳によって起こるものであり (Andon, *et al.* [2007])、会計制度は、翻訳の連鎖により構築され、維持された一時的な安定にすぎないものとして捉えられる (Quattrone [2009])。この時、先に述べたように、環境もまた翻訳され構築されるものであり、他の要素との相互作用によって、その意味や作用が変化するアクターとして捉えられる。つまり、ANT を視座とすることで、会計制度の変化の過程を動的なプロセスとして捉え、そこでの交渉や利害調整において、従来指摘されてきた環境要因がどのように構築され、認識され、普及し、他のアクターの利害・関心が変化していったのかについてより詳細に説明することができるのである。

以上のことから、本研究においては、上記の会計研究にならい、ANT を視座とし、Callon [1986] が示した翻訳のプロセスを用いて、あらゆるアクターの連関に着目した分析を行う。分析を行うにあたって、ANT では、アクターのエージェンシーは報告物（公表物）に現れると考えるため (Latour [2005])、公表された文書や議事録など、書かれたモノからその痕跡をたどることが重要となる。もし仮に隠れた影響力や関係性が背後にあったという指摘がなされる場合、その痕跡がどこかに存在するはずであり、それがいない場合は、そのようなものはないとするのが ANT における立場と言える。そのため、本研究においては、Latour の概念

をもとに、各利害関係者による公表物や企業会計審議会議事録、各報道記事や研究論文等、書かれたモノからアクターの痕跡に着目し、Callon [1986] が示した翻訳のプロセスに基づきアクター間の連関を記述するという手法を採用する<sup>(16)</sup>。

## IV 経団連による翻訳

### 1. 第一の問題化

1990年代以降、資本市場のグローバル化が急速に進展し、それに伴う国際的な財務諸表の比較可能性の向上や、複数の財務諸表作成によるコスト増への対応等から、各国間で異なる会計基準の相互承認ないし統一化に対する要求が世界的に高まっていた（古市 [2008]）。我が国においては、1996年頃から、いわゆる会計ビッグバンが行われ、USGAAPおよびIASを意識した国際的な会計基準の調和化を図った会計基準が整備されたとともに、IASCの組織改革に後押しされて、ASBJが設立されるなど、1990年代後期から2000年にかけて、IASおよびIASCの重要性は、我が国において高まるとともに、日本企業が外国基準で財務諸表を作成することの容認を要求する意見も見られるようになっていた<sup>(17)</sup>。

そのような状況において、産業界にとって二つの重大な問題が生じていた。一つ目が、レジェンド問題であり、二つ目は、国際的な二重開示の問題である。これらの問題に対応するために、一般社団法人日本経済団体連合会（以下、経団連）は2001年3月27日に「企業会計制度に関する提言」を公表した。同提言の参考資料では上記二つの問題の定義が示されている。すなわち、レジェンド問題とは、1999年3月期決算から、わが国企業が英文で任意に作成するアニュアルレポート（年次報告書）に含まれ

る英文財務諸表に対する監査報告書に、「日本基準により作成された財務諸表であり国際基準とは異なる」といった警句が付記されている問題であり、国際的な二重開示とは、海外において企業活動を展開する場合、国内の会計基準と海外の会計基準にしたがって二種類の財務諸表を作成しなければならない問題である（経団連 [2001]）。これらの問題は、国際的に事業を展開している企業や資金調達を行っている企業にとって、開示コストや資金調達コストに大きな影響があるものであり、ひいては日本企業の国際的な競争力に影響を与える重大な問題であった。

経団連は同提言の公表によって、上記二つの問題をより広範な問題に結びつけて問題提起を行うとともに、その解決策を示していた。まず、レジェンド問題については、会計ビッグバンを経て我が国の会計制度が、既に国際的に遜色ないレベルに達しているにもかかわらず、未だ国際的な理解が十分に得られていないという問題と結びつけ、その解決策として、会計基準設定の枠組みの強化を図ることによる対外的な情報発信機能の拡充と、わが国としての考え方の形成および国際的な議論への反映に努めることを提言していた（経団連 [2001]）。次に、国際的な二重開示の問題については、証券取引法会計、会社法会計、税務会計の整理の必要性と、開示制度の整備、効率化の必要性という問題と結びつけ、その解決策として、国内における外国基準の容認を提言していた<sup>(18)</sup>。

以上のように、「企業会計制度に関する提言」の公表は、経団連による問題化として捉えられる。経団連は、自身が認識していた二つの問題の存在を明確にするとともに、レジェンド問題を、我が国の会計制度が国際的に十分に理解されていない状況と結び付け、また、二重開示の問題を、いわゆるトライアングル体制の整理お

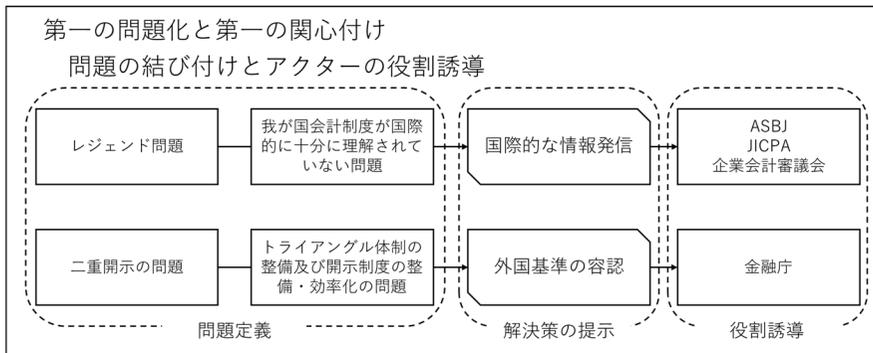
よび開示の制度の整備・効率化の必要性和結び付けて、問題を定義したのである。そして、前者について、国際的な情報発信を解決策として示し、後者について、外国基準の国内での容認を求めることを解決策として示していた。「企業会計制度に関する提言」は、産業界にとっての問題を会計制度上の問題へと拡大し、その解決策を示すことで、他者を説得し、自身の考えに従わせようとする経団連の努力（問題化）であった。この時、問題の当事者として、企業を代表して経団連は自身を必須通過点として設定していたと言える。その背景には、レジェン

ド問題や新 IASC 設立のための指名委員にアジアから香港が選ばれ、日本からは選ばれなかった等の問題も存在し、経団連は国際会計基準設定への積極的関与の必要性を認識していたことが挙げられる（経団連 [2000]）。

## 2. 第一の関心付け

「企業会計制度に関する提言」は、経団連による政策提言（意見書）の一つであり、特定の誰かに提出されたものではない。しかし、その内容は、今後の会計制度改革の基礎を求めるものであり（経団連 [2001]）、我が国における規

図1 第一の問題化と第一の関心付け



制当局、すなわち、金融庁への提言であったと捉えられる。というのも、経団連は被規制者である企業を代表した団体であるため、企業会計制度に関連した経団連の提言は、日本企業の利益を代表するものであり、その相手は規制当局として捉えられるためである。上記の提言の場合、経団連が目指す利益は、レジェンド問題による不利益と二重開示によるコスト増の回避であった。その解決策として相互承認の要請を打ち出したものの、相互承認の実現には各国の規制当局による協議が必要であったため、同提言は、金融庁に対し、今後の会計制度改革における役割の誘導を図ったものと解される。

また、経団連は、同提言の文末において、具体的な名称を示し、他のアクターに対しても役割の誘導を図っていた。同提言では以下のような文章で締めくくられていた。

「上記のような会計制度の総合的改革を進め、国際的な発言力を強化し、適切な評価を得るためには、民間を主体とした常設の会計基準設定主体の設置と、国際会計基準委員会への参画が不可欠である。現在、企業会計審議会により策定されている会計基準ならびに公認会計士協会により策定されている実務指針について、市場参画者が広く参加し、経済実態に合致した基準作りが可能となるよう、円滑な移行が

望まれる。」(経団連 [2001])

すなわち、当時設立中であった ASBJ に、我が国の国際的な情報発信の役割を担うよう誘導していたのである。会計基準の問題は会計基準設定主体が主体であり、IASB への参画は ASBJ の役割であったため、経団連にできることが限られていた。このような言及は、当時、民間の会計基準設定主体設立に向けて行動を起こしていた利害関係者らをまきこむための仕掛けとしても捉えられる。特に経団連は、ASBJ の母体である FASF の設立に際しては、設立準備委員会委員長は八木良樹経団連経済法規委員会企業会計部会長が担い、経団連として企業に会員募集を呼びかけるなど(経団連 [2001])、中心的な役割を担っており、その影響力は大きかったと思われる。この当時の経団連の見解として角田博経済本部長は、経済のグローバル化が進展するなかで、企業には国際的に調和のとれた企業実体の開示が求められ、国際会計基準を受動的に受け入れるのではなく、積極的にその策定に関与し、調和を図ることの必要性について正しい理解と覚悟が求められると述べている(経団連 [2000])。そのような会計基準設定への考えを背景に、企業会計審議会および公認会計士協会という、我が国の会計基準設定の中心機関に対しても、その役割の誘導を図っていたと言えよう。以上のように、「企業会計制度に関する提言」によって経団連は、産業界の問題を我が国全体の問題と結びつけて問題定義を行い、解決策を提起するとともに、その解決策に向けての役割を、他のアクターに対し誘導を図っていた、すなわち、問題化と関心付けを行っていたのである(図 1)。この時、レジェンド問題と二重開示の問題という環境は、「企業会計制度に関する提言」を通じて、特定の意味を付与されて実在性を獲得したと言える。

## V 翻訳の連鎖

### 1. 第二の問題化

産業界にとって、レジェンド問題および二重開示の問題の解決は喫緊の課題であった。そのようななかで、欧州において大きな動きがあった。EU において、2002 年 7 月に「国際会計基準 (IAS) の適用に関する規則」が採択され、これに伴い、翌年の 2003 年 7 月には、発行開示を規制する「目論見書指令」が採択されたのである。これにより、もし日本基準が、IAS と同等と判断されなかった場合、EU に上場する日本企業は IAS に従った連結財務諸表を作成する可能性が生じたのである。経団連は、2003 年 6 月から、こうした EU の動きに対応するための具体的な活動を開始した(八木 [2004])。2003 年 6 月 24 日には、経団連経済法規委員会において IASB の Tweedie 議長及び Jones 副議長と意見交換を行い、同年 10 月 7 日には、同委員会にて IASB の山田辰巳理事と意見交換を行っている。そのような活動の結果、経団連は、2003 年 10 月 21 日に「会計基準に関する国際的協調を求める」を公表したのである。これは、近年の欧米の動向をうけて<sup>(19)</sup>、2005 年以降、日米欧の 3 つの主要な市場においてそれぞれ異なる会計基準が並存することになることを前提とした、国際的な会計基準の整備ならびに IASB の基準設定のあり方についての提言であった(経団連 [2003b])。その内容は、当時の「産業界の思いを凝縮したもの」(八木 [2004], 30-31 頁)であり、企業会計審議会総会(2003 年 10 月 31 日開催)にて、経団連を代表して遠藤臨時委員が、大きく二つの問題についての提言である旨を説明している。一つ目は、「日本の会計基準をどう位置付けるかの問題」、二つ目は、「国際会計基準の設定にどう対応していくのかの問題」である。

特に、日本の会計基準をどう位置づけるかの問題は、具体的にはレジェンド問題と二重開示の問題についてであった。まず、レジェンド問題について、わが国の会計・監査基準はすでに国際的に遜色ない水準までに整備されているにもかかわらず、当該整備状況が十分に理解されていない状況にあるとし（第1章第1節第1項）、当該整備状況を提携先に十分理解されるよう直ちに説明を行い、レジェンド問題を早期に解決すべきである旨、すなわち、国際的な信頼回復の必要性が示された（第1章第1節第2項）。これは「企業会計制度に関する提言」と同様に、レジェンド問題の存在と、我が国会計制度の国際的な信頼性の問題と結び付け、その解決策として、情報発信を示したものであった。

次に、二重開示の問題について、国ごとに会計を取り巻く環境が異なるなかで、比較可能性と実態開示の適切性を確保し、資本市場のグローバル化に対応するために、先ずは日米欧がそれぞれの基準に基づく財務諸表を相互に受け容れる体制を作ること、すなわち、日米欧会計基準の相互承認の重要性が示された（第1章第2節）。また、その前提として、日本企業が日本基準に準拠して作成した財務諸表は、欧州各国において受け容れられていること、わが国では金融庁長官が認める場合、外国企業が自国基準に準拠して作成した財務諸表を受け容れていること、さらに、日本企業が米国基準に準拠して作成した連結財務諸表を受け容れていることが示された。二重開示の問題について「企業会計制度に関する提言」では、その解決策として、国内での外国基準の容認のみが示されたのに対し、「会計基準の国際的協調を求める」では、日米欧会計基準の相互承認が示されたのである。

以上のように「会計基準の国際的協調を求め

る」は、EUにおけるIFRSの強制適用決定を背景に、未だ解決されていなかったレジェンド問題と、より深刻化するおそれが生じた二重開示の問題について、日本の会計基準をどう位置づけるかの問題に拡大しての問題提起であった。また、経団連は、その解決策として、レジェンド問題の早期解決のための情報発信と、日米欧における相互承認の実現を、併せて提示していた。したがって、経団連による「会計基準の国際的協調を求める」の公表は、欧州の動向に対応して、経団連が「企業会計制度に関する提言」からその内容を変化させて、さらなる問題化を重ねて行ったことを示している。

なお、国際会計基準の設定にどう対応していくのかの問題については、個別具体的にIASBのガバナンス、業績報告、金融商品の全面時価会計、退職給付会計について言及し、我が国の意見を反映することを提言していた。経団連はかねてより、国際会計基準設定主体への積極的関与の必要性を明言しながら（経団連[2000]）、IASBの考え方は論理が偏りすぎているとの意見や（経団連[2003a]）、現実を踏まえた議論を進めてほしいという要望（経団連[2003c]）を行うなど、IFRSの基準設定に対し懐疑的であった。経団連としては、「先ずは」という表現にあるように、相互承認を優先していたと思われる。

## 2. 第二の関心付け

「会計基準に関する国際的協調を求める」において、経団連は、具体的なアクターの名前を出すことで、そのアクターの役割を強調していた。まず、レジェンド問題の解決については、警句の付記がアメリカの4大監査法人の方針であることから、JICPAおよび国内監査法人に対し、「わが国における会計・監査基準の整備状況を提携先に十分理解されるよう直ちに説

明を行い、レジェンド問題を早急に解決すべきである」(第1章第1節第2項)ことを提言している。「企業会計制度に関する提言」においては、日本基準の情報発信を重視したのに対し、「会計基準に関する国際的協調を求める」においては、監査法人および JICPA に対し直接的かつ具体的に要請を行ったのである。次に、相互承認については、金融庁に対し、「米国 SEC や欧州委員会および EU 加盟各国の監督当局等に対して、わが国会計基準の受け容れについて、強くかつ迅速に働きかけること」(第1章第2節)を提言している。会計基準の相互承認は、SEC や EC および EU 加盟各国の証券規制監督当局に権限があり、民間からの働きかけには限界があったため、我が国の規制当局である金融庁に対し、他国の規制当局に対し実際に働きかけを行うという役割の誘導を図ったのである。

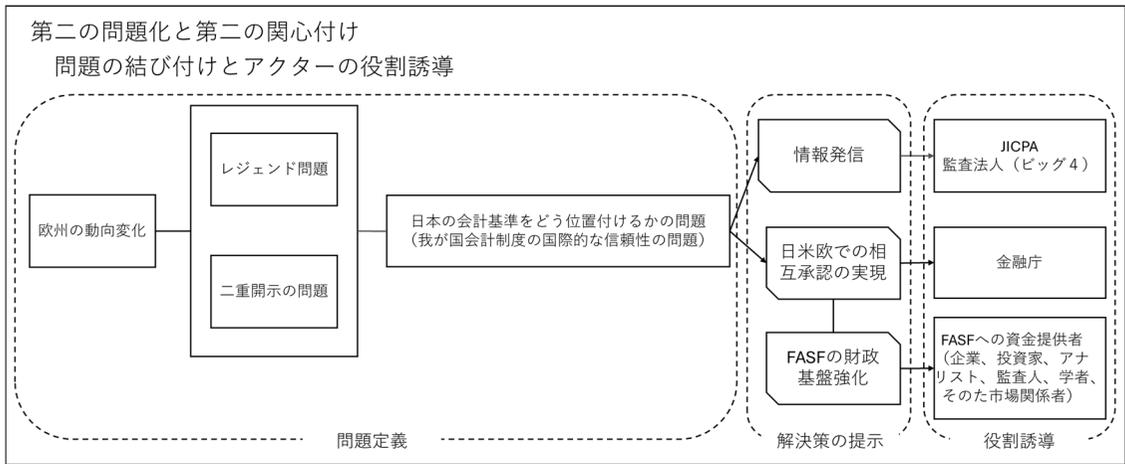
さらに経団連は、「会計基準の相互承認と IASB における基準策定への貢献を図るためには、企業会計基準委員会において、理論的裏付けと国際的な流れを踏まえつつ、実務上で適用可能な会計基準が適切に策定される必要がある」として、「企業会計基準委員会の活動が円滑に進められるよう、その運営母体である(財)財務会計基準機構の財政基盤について、財務諸表作成者である全企業、財務諸表利用者である投資家やアナリスト、監査人、学者、その他市場関係者全体で広く支援していく体制を早急に確立すること」(第1章第3節)を提言している。すなわち、相互承認の実現のために、財務会計基準機構の財政基盤強化をさらなる解決策として交渉し、財務諸表作成者、利用者、

監査人、学者、その他市場関係者に対し、資金提供の呼びかけを行ったのである。これは、経団連が、相互承認の実現と、FASB の財政基盤強化および ASBJ の活動の結びつけを図ったことを示している。

また、その10日後に開催された企業会計審議会総会では、経団連を代表して遠藤臨時委員が、関係するアクターらにさらなる呼びかけを行っている。具体的には、レジェンド問題については、JICPA、主要監査法人、特にビッグ4に対して積極的に対応していくことを要望し、相互承認については、「SEC あるいは EU 当局あるいは各国の当局に対しまして、金融庁を先頭に働きかけ」を要望した。経団連は、「会計基準に関する国際的協調を求める」の公表後すぐに、企業会計審議会において、JICPA、主要監査法人(ビッグ4)、金融庁に対し、さらなる役割の固定化を図ったのである。

以上のように、「会計基準に関する国際的協調を求める」によって経団連は、欧州の動向変化と産業界の問題を結びつけながら、それらを我が国全体の問題と結びつけて問題定義を行うとともに、「企業会計制度に関する提言」よりも具体的に解決策を提起し、それに向けた役割もまた具体的に指摘し誘導を図ることで、さらなる問題化と関心付けを重ねていたのである(図2)。この時、欧州の動向変化という環境は、「会計基準に関する国際的協調を求める」を通じて、その実在性を獲得するとともに、レジェンド問題と二重開示の問題との連関から、それらのアクターとともに我が国会計制度の信頼性の問題を意味するアクターへと変化したと言える。

図2 第二の問題化と第二の関心付け



## VI 同盟関係の構築

### 1. 取り込み

経団連による「会計基準に関する国際的協調を求める」の公表後、実際に金融庁は、欧州に対し、我が国会計基準を引き続き受け容れるよう要請を開始した。2003年11月の「日・EU財務金融ハイレベル対話」では、ECに対し指摘を行い、さらにECとの個別対話(2003年12月)やEC域内市場総局長宛にレターの発出(2004年1月)を行っている。経団連が関心付けで示した役割を金融庁は実際に果たしたのである。また、金融庁は、2004年2月20日に企業会計審議会総会を開催し、審議を開始した。同総会にて、今後の企画調整部会の方角性として、「国際会計基準に関する我が国の制度上の対応という問題」を企画調整部会で取り上げることが決定されたが、その決定にあたって、大きく二つの背景が示された。一つ目は、EUにおいて、2003年11月に財務理事会が、「透明性指令」に政治的合意をしたことである。目論見書指令は発行市場への適用であったのに対し、透明性指令は、流通市場を対象にした継続開示に対する規制であるが、その中で

EU域外企業の取扱いは、目論見書指令と同様とされ、何も変更がなされなかったのである。

二つ目は、英国の動向変化である。英国において、英国金融サービス機構(FSA)が、2003年10月8日に、上場規則の改正案を提案したのである。現行の英国の上場規則の下では、英国に上場している日本企業等が我が国会計基準に従って作成した財務諸表が受け容れられていたが、この改正案では、英国で主に上場しているEU域外企業に対して、IASまたはUSGAAPの使用義務付けが提案され、日本基準が除外されたのである。これを受けて金融庁は、2004年1月27日にFSAに対しコメント・レターを送付し、会計ビッグバンを通じて、日本の会計基準は、国際的な会計基準と整合性のあるものとなっていることを根拠に、「英国以外で主に上場している制度の維持、ロンドン証券取引所に上場する日本企業が、国際会計基準(または米国会計基準)と同等のものとして日本の会計基準を引き続き使用することを認めることを、真摯に要請する」(金融庁[2004a])ことを訴えた。当時、EUでは75社程度の日本企業が上場しており、うち25社程度はロンドン証券取引所に上場、また、少なくとも180

の日本の証券発行者が転換社債やワラント付社債を含む債券を EU 域内で上場しており、そのうち少なくとも 108 がロンドン証券取引所に上場していたため（金融庁 [2004a]）、FSA の改正案の影響は大きかった。この英国の動向変化については、経団連も 2004 年 1 月 30 日に、FSA に対しコメント・レターを送付している。経団連は、同コメント・レターにおいて、IAS/ISAs（国際監査基準）、米国基準と比べ、日本基準の質が劣ることはなく、同等であること、我が国企業は、イギリスの資本市場、投資家の利益に貢献してきていること、EU の同等性評価の細目が決定する前に、イギリスが制度改正を図る意図が不明であり容認できないことを理由に、日本基準での財務報告を認めるべきであることを要求している（経団連 [2004a]）。

以上のような欧州における状況の変化から、欧州での将来的な日本基準の受け入れ可能性の低下が現実的となり、経団連が意味づけた日本基準の信頼性の低下という問題がより浮き彫りになった結果、企業会計審議会総会において、議論が開始されたのである。実際に、同総会にて示された『「2005 年問題」の論点と考え方』では、経団連の主張と一致する箇所が存在する。同資料では、最初に「2005 年問題」の定義が記載され<sup>(20)</sup>、主要な論点として、外国会社の IFRS による開示、わが国企業の IFRS の採用、国際的な開示制度との整合性、IASB 等への対応が設定されたが、なかでも、同資料の第 2 章「前提条件の整備」において、「わが国は、近年、会計基準、監査基準、開示基準の大幅な整備改善を進めてきており、国際的にも遜色ないものになったと考えられるが、レジェンド問題が完全には解消していないなど、わが国のディスクロージャーの進展が国際的には十分に理解されていないとの指摘がある」（金融庁 [2004b]）と、経団連が公表した上記 2 つ

の公表物と同様の指摘がなされている。また、第 3 章第 4 節第 2 項においては、会計基準の相互承認については、IFRS の開発を妨げるものではなく、会計基準の収斂プロセスの過程において、相互承認が可能な程度まで差異を縮小していくとの基本的な認識に基づいて、各国のコンセンサスを得ることが必要であると考えられるため、一層、わが国の会計基準等の改善の状況を国際的に発信するべきである旨が記載されており（金融庁 [2004b]）、これも経団連の主張と一致している。これらの文章から、金融庁は経団連の意見を尊重していたと考えられる。

また、同日には、日 EU 規制改革対話ブリュッセル会合が開催されており、日本の会計基準を、IAS と同等の会計基準として認めるよう要望を行っている（外務省 [2004]）。この時、日本側の出席者は、外務省経済局長他、関係省庁（経産省、総務省、法務省）の代表者であり、他の省庁による対応もなされていた。特に、経産省においては、2003 年 12 月 19 日に、経済産業省経済産業政策局において、「企業会計の国際対応に関する研究会」が立ち上げられており、その中心メンバーは産業界であったことから<sup>(21)</sup>、経団連による取り込みの成果として捉えられる。実際に、同日開催の第 1 回研究会では、研究会趣旨説明の後に、経団連の遠藤委員による説明から始まっている。

以上のように、経団連が 2003 年 10 月に、「会計基準に関する国際的協調を求める」を公表して以降、経済産業省、金融庁、外務省などが、欧州の動向に対応すべく、我が国会計基準の同等性の容認、すなわち、相互承認の要請に向けた対応を行っていた。これは、経団連が公表した「会計基準に関する国際的協調を求める」という公表物がうまく働き、金融庁を中心とした省庁関係のアクターが取り込まれていたこと

を示している。この時、レジェンド問題、二重開示の問題及び欧州の動向変化は、経団連によって我が国会計制度の信頼性の問題として意味づけられ、他のアクターにその認識が広く共有されるとともに、それらの存在が他のアクターにとっても自明のものとなっており、経団連による翻訳によって、他のアクターの行動に影響を及ぼす環境要因として構築されたことを示している。

## 2. 取り込みの進展

その後、2004年3月9日に第8回企画調整部会が開催され、実際に審議が開始された。ただし、第8回企画調整部会では、IASの内容や、証券取引法および財務諸表等規則における外国基準の取扱いが議論され、「結論を出すというよりはむしろ問題点をめぐり出すところに課題があった」（加古部会長）という審議であった。同部会は、各委員が考える問題点が浮き彫りにされたことで、委員間において認識の共有が促進された審議として捉えられる。この審議終了後の2004年3月17日に、JICPAの2005年問題プロジェクトチームが、「2005年問題に関する提言」（JICPA [2004]）を公表した。同提言では、「我が国の会計基準および監査基準が国際基準と遜色ないものであることを国際的に認知させることが必要（第3章第2節）」であり、そのために、「日本公認会計士協会としても、金融庁、日本経団連そして企業会計基準委員会等と連携し、一貫した主張を伝える必要がある」（第3章第2節）ことが述べられた。JICPAが示したこの「JICPA、金融庁、経団連、ASBJ」というセットは、先に示した経団連が役割の誘導を図ったアクターと一致している。

また、翌月の2004年4月20日には、経団連と欧州産業連盟より、「国際会計基準に関する共同声明」が公表された。同声明においては、

「欧州と日本は...現状を踏まえ、収斂を達成する前の中間的段階として、相互承認の実現に向けて協力する」（第3章）ことが意見として表明された。「会計基準に関する国際的協調を求める」においては、日米欧会計基準の相互承認を要請していたのに対し、同声明においては、日欧での相互承認に協力するというように内容が変化したのである。これは、経団連が、レジェンド問題と二重開示の問題という二つの問題を解決すべく、日米欧会計基準の相互承認を解決策として提示したものの、金融庁が主に相互承認の要請の対応をなした相手先がECやEU主要国当局であったことに対応して、相互承認の考え方をより実現可能性が高い方向に変更したと考えられる。同声明は、その3日後に開催された第9回企画調整部会において、配布資料の一部を構成しており、経団連による取り込みの成果として捉えられる。

また、第9回企画調整部会では、「EVOLVING JAPANESE GAAP」の完成が報告された。これは、EUを念頭にして、EU関係者およびEUをベースとする機関投資家に配布するパンフレットであり、そのメインポイントは、日本の会計、監査、ディスクロージャーに関するシステムは国際的に遜色なく同等であり、EUにおける日本企業の重要性および、EU市場において日本の会計基準および監査基準が広く受け容れていることを示し、今後もEU市場において日本の会計基準によって作成された財務諸表を受け容れることを要請するものであった（金融庁 [2004c]）。同パンフレットは、金融庁、JICPA、ASBJ、経団連が中心となって作成しており、先に述べた経団連およびJICPAが主張する役割のセットとも一致し、これらのアクター間の同盟関係構築を示すものでもある。さらに、同部会では、これまでの政府による対応として、2003年11月から2004

年4月までの間に、委員会（EC）やEU主要国当局に対し、2国間対話、個別訪問やレターの発出等を通じて、我が国企業会計基準の同等性を認めるよう要請したという事実が紹介された。この金融庁の一連の対応は、経団連が「会計基準の国際的協調を求める」を公表した後になされた対応であった。

以上のように、企業会計審議会の審議が開始されて以降、関係者間の合意の構築が進められていた。特に、経団連、金融庁、JICPA、ASBJの間で、相互の関連性が認識された。これらのアクターは、経団連が関心付けの対象としたアクターであり、そこで提案された役割を実際に果たしていたと言える。

### 3. 意見の統一と動員

その後、2004年6月10日に、経済産業省に設置された企業会計の国際対応に関する研究会より、「中間報告」（経済産業省 [2004]）が公表された。この中間報告は、計6回の検討を経た結果、「我が国の会計基準とIFRSとをEUとの間で早期に相互承認するとともに、我が国の会計基準が国外で通用しないものとの印象を与えかねない所謂レジェンド問題の早期解決を当面の最重要目標として強く主張した」（3頁）ものである。特に、EUとの相互承認の実現が喫緊の課題であるとし（5頁）、わが国の会計基準は会計ビッグバンにより国際的に調和してきており（9頁）、細かな技術的差異はあるものの、IFRSとは遜色ないレベルにあり、同等であると考えられるため（12頁）、我が国の会計基準をEUで受け入れさせなければならないことが示された（13頁）。特に、レジェンド問題の存在は、EUとの相互承認を実現するうえで問題となっている我が国の会計基準とIFRSとの同等性の検討に、影響を与えかねず（14頁）、EUとの相互承認を実現する上で

も、レジェンド問題の解決が前提条件と考えるべきであると提言された（15頁）。上記のように、同研究会は、産業界が中心の研究会であることから、同研究会は、「特定の目的に向けて集団的な行為を取らせるよう組織し促進する」（森下 [2022]）一連の手法、すなわち動員の一端として捉えられる。このような組織から、中間報告を公表することは、内的なものを集団の名において主張することを意味し（Mouritsen *et al.* [2001]）、アクター間の裏切りを防ぐことになる。

上記の議論を経た結果、2004年6月17日開催の第10回企画調整部会<sup>(22)</sup>にて「論点整理」（案）が審議され、2004年6月24日に「論点整理」が公表された。公表された「論点整理」の冒頭には、これまで「金融庁を中心に、企業会計基準委員会、日本経済団体連合会、日本公認会計士協会、東京証券取引所等の関係団体が協力しながら、欧州委員会（EC）やEU各国等の関係者に対して、我が国の会計基準を『IFRSと同等と認められる会計基準』として受け容れるように働きかけを行ってきた」（1-2頁）ことが示され、最後の当面の課題においては、今後も「引き続き我が国の官民の関係者によるEUの関係者等への働きかけを強化する必要がある」（17頁）ことが示されるとともにレジェンド問題への積極的対応の必要性が述べられた（17-18頁）。冒頭に示されたこれまでの働きかけは、経団連が「会計基準に関する国際的協調を求める」を公表して以降始まったものであり、同提言で示した金融庁の役割を、金融庁は見事に果たしていたことを示している。また、最後に示された今後のEU関係者等への働きかけ強化及びレジェンド問題への対応の必要性は、経団連の主張と一致しており、経団連による翻訳の成果として捉えられる。

以上のように、我が国のアクターらの意見が集約された文書が我が国における公的機関から公表されたことによって、アクター間の関係性はより安定的なものとなった。経団連による翻訳は、金融庁を中心に、JICPA、ASBJを巻き込んで、最終的には、レジェンド問題の解決を前提としたEUとの相互承認の実現という意見で動員され、議論は安定していったのである。その後、実際に、金融庁は、相互承認戦略を継続し、EUに対し意見発信を続けた。また、ASBJは、2004年7月15日に、「企業会計基準委員会の中長期的な運営方針について」を公表し、同等性の評価と相互承認の観点から、各国の会計基準設定主体とより密接な関係を構築することを表明している（ASBJ [2004]）。

## VII おわりに

本稿は、我が国における国際会計基準への対応として形成された「相互承認戦略」について、ANTを視座とし、Callon [1986] が示した翻訳のプロセスをもとに、影響を与えた各要素の存在やそれらの相互作用を捉え、それらの相互作用が発生する仕組みや変化の過程を詳細に説明し、その決定過程を明らかにすることを目的としていた。本稿の検討により、相互承認戦略は、経団連による翻訳の結果として捉えられることが明らかになった。すなわち、2000年代初頭、レジェンド問題と二重開示の問題を認識していた経団連が、それらの問題を我が国会計制度上の問題と結び付けて定義するとともに、その解決策として相互承認の要請を提案し、関係するアクターの役割を誘導することで、金融庁、JICPA、ASBJといった関係者等を巻き込み、企業会計審議会での審議や公表物などを利用して、合意形成を図った結果として捉えられるのである。

当該過程においては、欧州における動向の変化として、EUにおけるIFRSの強制適用決定と各指令の公表、及び英国における日本基準の受け入れ拒否が強調されるが、これらの国際的な環境変化が、国内において日本基準の信頼性に関する問題として翻訳され、国内の問題として構築されていたことが明らかになった。そこにおいて、経団連は、自身の問題を他の問題と結び付け、拡大して定義することで、他者に対しても自身が取り組むべき問題として認識させるよう試みていたのである。その背景には、レジェンド問題と二重開示の問題による不利益を回避するという産業界の利益が存在する。そのため、「相互承認戦略」の形成過程は、産業界の利益を背景に、経団連によって国際的な環境変化が国内の問題として構築され、それを起点として、他のアクターとの交渉を伴う翻訳が行われた動的なプロセスとして捉えられる。

そのような経団連による翻訳において、大きな特徴が二点見られた。一つ目の特徴は、経団連の手法として、その時々によって文言を変えることで、翻訳を円滑に進めていたことである。例えば、二重開示の問題について、その解決策を、国内での外国基準の容認から、相互承認の要請へと変化させていた。これは、欧州にて日本基準の受け入れがなされなくなる可能性が生じたためである。また、相互承認について、当初は、日米欧の相互承認を提言していたが、その後、日欧での相互承認を提言するよう変化させていた。これは、実際の金融庁の行動が、日欧での相互承認の要請であったためである。

二つ目の特徴は、国内における日本基準に対する評価の一致である。すなわち、日本基準は国際的に遜色なく同等であるという認識が、広く共有されていたのである。実際に、当該期間において公表された文書には、共通してその旨

が記載されており、その根拠として会計ビッグバンに関する言及が共通してなされている。そのため、当時の我が国の主要なアクターは、会計ビッグバンを根拠に、我が国の会計基準を、国際的に遜色なく同等であると価値づけており、相互承認の実現を現実的に捉えていたと考えられる。この時、「会計ビッグバン」という一連の会計制度改革そのものが、影響力を及ぼす重要なアクターとして機能したとともに、そのような「会計ビッグバン」との連関から、「日本基準」そのものもまた、国際的に遜色なく同等であるという認識を抱かせるアクターとして機能したのである。

本研究は、会計制度上の一つの局面について、ANT を視座として説明したものである。会計研究における ANT の適用を通じた説明は、理論的ではないという批判はあるものの (Modell [2019]), そもそも ANT は一つの完成された理論ではない。ANT とは、集団の形成と変容を理解するために、実践の詳細な痕跡とその相互作用に焦点を当て、社会がどのように、いつ、どこで組み立てられるか説明するものである (Baxter and Chua [2020])。会計制度は、「社会的」<sup>(23)</sup>なものであり、現在の形は、一時的な安定にすぎないことを考えると、ANT は、そうした会計制度を、「組み直す」(Latour [2005])<sup>(24)</sup>ことに貢献する機会を提供する。しかしながら、本研究には種々の課題と限界が存在する。第一に、ANT は「アクターに従う」ことを重視しているが (Latour [2005]), ANT を用いた先行研究は多様化しており (栗原 [2022]), 定式的な研究手法が定まっていないため、検証可能性の点において課題が残ることである。特に、動機などの内的な面についての言及が困難である。第二に、アクターの痕跡を示す客観的証拠が入手不可能な場合や、痕跡を探る範囲をどこまで広げるか不明瞭など、一定

の限界が存在することである。そのような課題や限界はあるものの、本研究においては、ANT の基本概念のもと、Callon [1986] が示した翻訳のプロセスを用いて、公表物などの客観的証拠に基づき、人的非人的問わずアクターの連関を捉えることに徹した。こうしたあらゆるアクターの連関を捉え、その翻訳の連鎖を繋げていくという点において、事実や人物を中心に繋げていく歴史的研究とは異なる視点であり、また、環境要因の構築性も含めて、会計制度の変化を説明できる点において、ANT は有用と考えられる。

本稿では、相互承認戦略という我が国における国際会計基準を巡る制度上の対応について、その合意形成の過程を、経団連による翻訳のプロセスとして捉え、詳細に説明することができた。これは、ANT を用いた会計研究の発展可能性を示唆している<sup>(25)</sup>。我が国においては、相互承認戦略の形成後、会計基準のコンバージェンスに関する議論、強制適用に関する議論、任意適用に関する議論へと変化していくが、ANT は、そのような国際会計基準を巡る議論を、アクター間のつながりの形成とその変化の過程として捉え、翻訳の過程として説明することを可能にすると考えられる。

## 注

- (1) 本稿における「IFRS」とは、「IFRS 会計基準」のみを指す。また、「国際会計基準」と「IFRS」および「IAS」は同義として扱う。
- (2) EU においては、2002 年 7 月 19 日に「国際会計基準 (IAS) の適用に関する規則 (IAS 規則)」が採択され、EU 域内の上場企業に対し、原則として 2005 年 1 月 1 日以降開始する会計年度から IFRS の強制適用を義務付ける方針が示されていた。また、米国においては、2002 年 10 月に FASB と IASB が会計基準のコンバージェンスに関する「覚書」(ノーワーク合意) の公表に見られるように、IFRS と自国基準との差異を削減していくことで対応する方針が示されていた (ASBJ [2004])。

- (3) 金融庁 [2023] によると、我が国における IFRS を巡る環境変化として、2013 年の「当面の方針」公表以降、「IFRS 任意適用企業数」および「全上場企業の時価総額に占める割合」は増加したものの、直近において鈍化傾向がみられること、昨今 IFRS を任意適用した企業のうち日本基準等への再変更を検討している企業があること、のれんの会計処理について FASB および IASB において我が国の会計基準と収斂しない方向で暫定決定されたこと等が挙げられている。
- (4) プライム市場にて、IFRS を強制適用すべきとの声も聞かれている (橋本 [2022])。
- (5) 「目論見書指令」とは、EU 域内における証券公募または EU 域内市場への上場の場合、原則として証券発行者に、IAS に従った連結財務諸表の作成義務があることを定めたものであるが、EU 域外の証券発行者については、目論見書が IOSCO の開示基準を含む国際的な基準に従って作成されている場合、もしくは、財務情報を含む情報に関する目論見書指令の下での義務と同等である場合、母国基準に従って作成された目論見書の使用を可能とするものであった (EU [2003])。また、「透明性指令」とは、EU 域内に証券が上場されている法的主体に適用するものであり、EU 域外の証券発行者に対し、目論見書指令と同様の取扱いを要請したものである。
- (6) 「論点整理」において、外国会社の IFRS による開示は、「本国基準」又は「第三国基準」として IFRS に準拠した外国会社の財務書類が「セカンダリー」で開示される場合、「公益又は投資者保護」の観点から特段の問題はないという従来の考え方を原則として維持していくことが示され、「プライマリー」で開示される場合は、例外的に IFRS を含めた外国の会計基準に準拠することを認める場合 (①金融庁長官による個別審査に基づき公益又は投資者保護に欠けることがないものとして認める場合、②金融庁長官による「同等性の評価」により公益又は投資者保護に欠けることがないものとして認める場合) を除き、「市場主義」の基本原則を踏まえ、我が国の会計基準に準拠することを原則とすべきという考え方が示された (金融庁 [2004d])。
- (7) ANT においては、「アクタント」という用語が用いられることがあるが、本研究においては、アクターとアクタントを同義として取り扱う。
- (8) 例えば、包丁は、料理の過程において、人間と食材の関係性がある、初めて「食材を切る」というエージェンシーをまとい、実在性を獲得する。Latour [2005] は、そうした非人間も含めたモノの行為性を示している。
- (9) Latour [2005] は、「議論を呼ぶ事実」の対義語として、議論の余地のない事実を、「厳然たる事実」と表現している。
- (10) アクターの実在性とその連関をたどり、捉えたものをネットワークとして表現しているため、アクター・ネットワークとは、あくまで合成語であり、間に点もしくはハイフンが付く (Latour [2005])。
- (11) 翻訳によって、アクター間のつながりが形成されることで、元の目標から異なる新しい目標が合成されることから、目標の翻訳とも言われる (Latour [1999])。
- (12) 「強さの試練」とは、問題化において特定されたアクター (グループ) の実在と、想定される関係の検証であり、その結果、問題化の確かさが決定されるものである (Callon [1986])。
- (13) 管理会計分野で ANT を用いた研究が発展したのは、会計における計算の役割への着目が指摘される。というのも、会計の重要な要素の一つである計算は、翻訳の最も分かりやすい例であり、最も強力な手段でもあることが指摘されている (國部 [2017])。これは、会計によって、組織における計算可能な空間が創造され、管理可能な空間が創造されることで (Miller [1994], p. 255)、会計を中心として人々の役割や行動が変換されていくことを意味している。そのため、ANT を用いた会計研究において、計算が深く関連する会計実践や会計技術に着目した研究が多くなされ、管理会計分野で発展したと思われる (福田 [2025])。
- (14) ANT を用いた会計研究においては、会計を単なる技術的なものではなく、社会的に構築されたものとして捉え、また、それをアクターとして捉えている。そうすることで、新しい会計慣行や技術の構築プロセスに既存の会計慣行等がどのように関与し、どのような相互作用を生み出しているのかを詳細に示すとともに、会計と社会の相互の関連性がどのように形成されているのかを明らかにすることを試みている。例えば Robson [1992] は、社会における数字の機能と、会計の具体的な実践や技術を関連づけ、会計は、見えないものを見える化するというエージェンシーを有するアクターであることを指摘している。
- (15) ここでの会計イノベーションとは、Alcouffe *et al.* [2008] が示すような ABC などの「管理会計イノベーション」 (大下 [2016]) だけを指すものではなく、新たな会計基準の設定や改訂、IFRS や IPSAS, ISA といった国際的な基準の導入や制度の変更などを含めた、より広範囲な意味での会計上の革新として捉える。
- (16) Lukka *et al.* [2022] は、ANT を用いた会計研究の戦略として、第一に、古典的な ANT に

忠実であり続けること、第二に、ANTの認識論と通常の科学の伝統的な認識論を融合させること、第三に、方法論としてのANTを放棄し、ANTの概念を用いながら、他の方法論の助けを借りて分析すること、の三点を提示している。本論文は、第一の戦略を採用した研究と言える。

- (17) 例えば、2000年7月28日に開催された企業会計審議会第1回企画調整部会においては、角田委員が、「日本の会計基準が一連の新会計基準導入によって、ほぼ国際水準に近づいたというふうに言われているということであれば、これはぜひSEC基準とかIASC基準で作成した連結財務諸表を、とにかく日本の財務諸表と会計基準と同じレベルでもって受け入れてほしい、あるいは、その調整を図ってほしいという御意見が多く出ております」という意見が述べられている。また、経団連が、2000年11月21日に公表した「わが国公開会社におけるコーポレート・ガバナンスに関する論点整理」においても、「国内外での二重開示の問題については、国際的に通用する会計基準で作成した財務諸表は国内でも容認する措置を講じるべきである（経団連 [2000]）」として、同様の意見が述べられている。
- (18) 具体的に、以下の3点を提言していた。1点目は、証券取引法適用会社を対象として商法上も証券取引法に基づく連結情報の開示を取り入れる際、証券取引法上で認められている米国基準に基づいて作成された開示書類も同じく容認すること、2点目は、米国基準や国際会計基準などで作成された財務諸表を国内で容認することを制度化すること、3点目は、IOSCOにおいて、規制当局間の相互協力体制を強化し、IASと各国会計基準の整合性確保とともに、開示制度における国際的整合性の確保に努めることである。
- (19) 具体的には、EUにおける2005年以降のIFRSの強制適用と、FASBとIASBによる「ノーウオーク合意」に至ったものの、SECの監督下でUSGAAPが採用されている状況を示している（経団連 [2003b]）。
- (20) ここでの2005年問題とは「国際会計基準審議会（IASB）で作成される国際財務報告基準（IFRS）の採用が、2005年からEU域内の上場企業に義務づけられ、国際的に広範に利用されることにより、わが国に影響すると考えられる諸問題を意味する」と定義された（1頁）。
- (21) オブザーバーを除いた全23名の委員のうち、産業界からの代表者は14名であり（証券会社除く）、過半数を占めていた。その他の構成は、学者4名、証券会社3名、JICPA1名、東証1名であった。

- (22) 同部会では、2004年6月16日に、自由民主党金融調査会企業会計に関する小委員会が企業会計審議会宛に送付した「会計・監査・開示・コーポレートガバナンスの充実・強化に向けて（中間論点整理）」が資料として示されており、外国会社および我が国の証券発行者が、国際会計基準に基づいた財務諸表を用いることの容認などに取り組むことを強く期待する旨が示された。すなわち、EUへの相互承認の要請だけでなく、我が国における国際会計基準の受容を求める意見も存在していた。
- (23) ここでいう「社会的」とは、異種多様な要素同士のつながり（連関）によって説明されるべきものを指し示す（Latour [2005]）。
- (24) 社会的なものを組み直すことについて、Latour [2005]は、社会学における従来のアプローチでは、社会的なまとまりが出発点とされていたが、そこを終着点とすべきであり、社会的な結びつき（連関）をたどり、展開させること、安定化させること、組み上げることに、一つずつ取り組むことが重要であると述べている。
- (25) 例えば、Miller [1991]やRobson [1992]の研究は、フーコー的な視点とラトウールの視点を組み合わせしており（Justesen and Mouritsen [2011]）、他のアプローチとの組み合わせによっては、さらに新たな視点による研究が期待される。実際に、Quattrone [2009]は、ANTと記憶論（memory studies）を組み合わせ、会計基準の普及について、基準はユーザーが、それぞれの文脈に合わせて翻訳し、再構築するものであることを明らかにしている。

## 参考文献

- Akrich, M. and B. Latour. [1992], "A summary of a Convenient Vocabulary for the Semiotics of Human and Non-Human assemblies," in Bijiker, W. and Law, J. (eds.) [1992], *Shaping Technology-Building Society: Studies in Sociotechnical Change*, Cambridge, MA: MIT Press, pp.259-264.
- Alcouffe, S., Berland, N. and Levant, Y. [2008], "Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study," *Management Accounting Research*, Vol.19, No.1, pp.1-17.
- Andon, P., Baxter, J., and Chua, W. F. [2007], "Accounting change as relational drifting: A field study of experiments with performance measurement," *Management Accounting Research*, Vol.18, No.2, pp.273-308.
- Barth, M. E., W. R. Landsman, and M. Lang [2008], "International Accounting Standards and

- Accounting Quality,” *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, No. 3, pp. 467-498.
- Baxter, J., & Chua, W. F. [2020], “Using critical realism in critical accounting research – a commentary by two ANTs,” *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 33, No. 3, pp.655-665.
- Boland, Jr. R.J. and Schultze, U. [1996], “From Work to Activity: Technology and the Narrative of Progress,” in Orlikowski, W. J., Walsham, G., Jones, M. R., and Degross, J. I. (eds.) [1996], *Information Technology and Changes in Organizational Work*, London: Chapman and Hall, pp.308-324.
- Briers, M. and Chua, W.F. [2001], “The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.26, No.3, pp.237-269.
- Callon, M. [1986], “Some elements of a sociology of translation: Domestication of the scallops and the fisherman of St Brieuc Bay,” in Law, J (ed.) [1986], *Power, Action and Belief: A New Sociology of Knowledge?*. London: Routledge, pp.196-223.
- Caria, A. and Gomes, D. [2022], “Why Global Accounting Standards Diffuse? An Analysis from the Lenses of Actor-Network Theory,” *European Accounting Review*, Vol.33, No.1, pp.335-365
- Christensen, H. B., E. Ree, M. Walker, and C. Zeng. [2015], “Incentive or Standards: What Determines Accounting Quality Change around IFRS Adoption?,” *European Accounting Review*, Vol.24, No.1, pp. 31-61.
- Chua, W.F. [1995], “Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: A story of the representation of three public hospitals”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20, No.2, pp.111-145.
- EU [2003] Directive 2003/71/EC of the European Parliament and of the Council of 4 November 2003 on the prospectus to be published when securities are offered to the public or admitted to trading and amending Directive 2001/34/EC, Official Journal of the European Union, 31. 12. 2003.
- Hakansson, H. and Lind, J.[2006], “Accounting in an Interorganizational Setting,” *Handbook of Management Accounting Research*, Vol.2, pp.885-902.
- Hansen, A. and J. Mouritsen. [1999], “Managerial Technology and Netted Networks. ‘Competitiveness’ in Action: The Work of Translating Performance in a High-Tech Firm,” *Organization, SAGE journals*, Volume.6, No.3, pp.451-471.
- Hansen, A. and J. Mouritsen. [2005], “Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes,” in Chapman, C. S. (ed) *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*, Oxford University Press, pp. 125-150.
- Hopwood, A. G. [2007], “Whither accounting Research?,” *The Accounting Review*, Vol.82, No.5, pp.1365-1374.
- Jones, T.C. and Dugdale, D. [2002], “The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.27, No.1-2, pp.121-163.
- Jorge, S., Brusca, I., and Nogueira, S, P. [2019], “Translating IPSAS into National Standards: An Illustrative Comparison between Spain and Portugal,” *Journal of Comparative Policy Analysis*, Vol. 21, No. 5, pp.445-462.
- Justesen, L. and Mouritsen, J. [2011], “Effects of actor-network theory in accounting research,” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 24, No. 2, pp.161-193.
- Latour, B. [1987], *Science in Action: How to Follow Scientists and Engineers through Society*, Harvard University Press.
- Latour, B. [1996], “On actor-network theory: A few clarifications,” *Sozial Welt*, Vol.47, pp.369-381.
- Latour, B. [1999], *Pandora’s hope : essays on the reality of science studies*, Harvard University Press (川崎勝, 平川秀幸訳 [2007]『科学論の実在 : パンドラの箱』産業図書) .
- Latour, B. [2005], *Reassembling the Social -An Introduction to Actor-Network-Theory-*, Oxford University Press (伊藤嘉高訳 [2020]『社会的なものを組み直す アクターネットワーク理論入門』法政大学出版局) .
- Law, J. [2009], “Actor Network Theory and Material Semiotics,” in Turner, B. S. (ed) *The New Blackwell Companion to Social Theory*, Blackwell Publishing Ltd, pp.141-158.
- Lukka, K, S. Modell and E. Vinnari. [2022], “Exploring the “theory is king” thesis in accounting research: the case of actor-network theory,” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 35, No. 9, pp. 136-167.
- Mennicken, A. [2008], “Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, pp.384-414.
- Miller, P. [1991], “Accounting Innovation Beyond

- the Enterprise: Problematizing Investment Decisions and Programming Economic Growth in the U.K. in the 1960s,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 8, pp.733-762.
- Miller, P. [1994], “Accounting as social and institutional practice :an introduction”, in Hopwood, A.G. and Miller, P. (eds) *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge: Cambridge University Press, pp.1-39 (岡野浩訳 [2003]「社会的・制度的実践としての会計」岡野浩・國部克彦・柴健次監訳『社会・組織を構築する会計－欧州における学際的研究－』中央経済社, 1-43 頁) .
- Modell, S. [2019], ”For structure: A critical realist critique of the use of actor-network theory in critical accounting research,” *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 33. No. 3, pp.621-640.
- Mouritsen, J., Larsen, H. and Bukh, P. N. D. [2001], ”Intellectual Capital and the ‘Capable Firm’: Narrating, Visualising and Numbering for Managing Knowledge,” *Accounting Organizations and Society*, Vol. 26, No.7/8, pp.735-762.
- Quattrone, P. [2009], ”Books to Be Practiced: Memory, The Power of the Visual, and the Success of Accounting,” *Accounting Organizations and Society*, Vol. 34, No.1, pp.85-118.
- Robson, K. [1991], “On the arenas of accounting change: the process of translation,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No. 5-6, pp.547-570.
- Robson, K. [1992], “Accounting numbers as “inscription”: Action at a distance and the development of accounting.” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.17, No.7, pp.685-708.
- Tsunogaya, N. [2016], ”Issues affecting decisions on mandatory adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Japan,” *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol.29, No.5, pp.828-860.
- Tsunogaya, N. and A. Hellman [2020], “Using arguments and myths to lobby over controversial accounting issues: evidence from Japan,” *Pacific Accounting Review*, Vol.32, No.3, pp.355-390.
- Tsunogaya, N. and C. Patel [2020], “The impact of external pressures (gaiatsu) and internal pressures (naiatsu) on Japan’s accounting reforms since the late 1990s,” *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol.33, No.4, pp.857-886.
- 荒鹿善之 [2015]「わが国における IAS および IFRS の導入－「会計ビッグバン」後から「東京合意」までの方向性－」『経済経営論集』, 第 23 巻第 1 号, 1-10 頁。
- 伊藤嘉高 [2022]「ANT の基本概念をたどる 記号論という「工具箱」を調査に持参する」栗原亘編 [2022]『アクターネットワーク理論入門 「モノ」であふれる世界の記述法』ナカニシヤ出版, 43-60 頁。
- 大蔵省 [2000]「企業会計基準設定主体のあり方について (論点整理)」大蔵省企業会計基準設定主体のあり方に関する懇談会, 2000 年 6 月 29 日。
- 大下丈平 [2016]「「管理会計イノベーションの普及」とは何か: 管理会計の発展と変化の視点から」『経済学研究』九州大学経済学会, 第 83 巻第 1 号, 1-27 頁。
- 大塚成男 [2019]「会計基準における合理性の受容」河崎照行編 [2019]『会計制度のパラダイムシフト 経済社会の変化が与える影響』中央経済社, 39-55 頁。
- 大日方隆 [2023]『日本の会計基準 III 変容の時代』中央経済社。
- 外務省 [2004]「日 EU 規制改革対話 ブリュッセル人会合 (概要)」外務省, 2004 年 2 月 20 日 [https://www.mofa.go.jp/mofaj/area/eu/bruxelle\\_kaigo15.html](https://www.mofa.go.jp/mofaj/area/eu/bruxelle_kaigo15.html) (最終閲覧日: 2025 年 5 月 13 日)。
- 企業会計基準委員会 [2004]「企業会計基準委員会の中長期的な運営方針について」企業会計基準委員会, 2004 年 7 月 15 日。
- 金融庁 [2004a]「英国金融サービス機構 (FSA) の上場規則見直し提案へのパブリック・コメント・レターの発出について」金融庁, 2004 年 1 月 27 日。
- 金融庁 [2004b]「「2005 年問題」の論点と考え方」企業会計審議会総会配布資料, 2004 年 2 月 20 日。
- 金融庁 [2004c]「EVOLVING JAPANESE GAAP」金融庁, 2004 年 4 月 19 日 <https://www.fsa.go.jp/en/refer/jgaap/e20040419-1a.html> (最終閲覧日: 2025 年 5 月 13 日)。
- 金融庁 [2004d]「国際会計基準に関する我が国の制度上の対応について (論点整理)」企業会計審議会企画調整部会, 2004 年 6 月 24 日。
- 金融庁 [2023]「事務局説明資料 (国際会計基準に関する対応)」企業会計審議会第 10 回会計部会配布資料 1。
- 久保明教 [2022]『ブルーノ・ラトゥールの取説 アクターネットワーク理論から存在様態探求へ』月曜社
- 栗原亘 [2022]『アクターネットワーク理論入門「モノ」であふれる世界の記述法』ナカニシヤ出版。
- 草野真樹 [2019]「IFRS 適用をめぐる実証研究の棚卸しと展望」『国際会計研究学会年報』, 2019 年度第 1・2 合併号, 9-27 頁。
- 黒田全紀 [1975]「〈学界展望〉国際会計の研究領域とその課題」『国民経済雑誌』神戸大学, 第 131

巻第1号, 86-104頁。  
経済産業省 [2004] 「中間報告」企業会計の国際対応に関する研究会, 2004年6月10日。  
國部克彦 [2017] 「計算が創る市場・組織・社会」國部克彦・澤邊紀生・松嶋登編 [2017] 『計算と経営実践—経営学と会計学の邂逅』有斐閣, 17-42頁。  
真田正次 [2021] 「国際会計における現在の研究動向—IFRS 関連論文の包括的レビュー—」『京都橘大学研究紀要』, 第47巻, 135-151頁。  
自由民主党 [2004] 「会計・監査・開示・コーポレートガバナンスの充実・強化に向けて(中間論点整理)」自由民主党金融調査会企業会計に関する小委員会, 2004年6月16日。  
杉本徳栄 [2017] 『国際会計の実像—会計基準のコンバージェンスとIFRSs アドプション—』同文館出版。  
染谷恭次郎 [1984] 「国際会計の課題と方法 国際会計の領域」染谷恭次郎編著 [1984] 『国際会計論』東洋経済, 1-10頁。  
孫美灵 [2020] 『会計の国際化と制度設計』中央経済社。  
徳賀芳弘 [2023] 「国際会計研究とは何か—会計基準と環境要因との関係—」『国際会計研究学会年報』, 2023年度第1号, 5-14頁。  
日本経済団体連合会 [2000] 「わが国公開会社におけるコーポレート・ガバナンスに関する論点整理」経済団体連合会, 2000年11月21日。  
日本経済団体連合会 [2001] 「企業会計制度に関する提言」経済団体連合会, 2001年3月27日。  
日本経済団体連合会 [2003a] 「IASBの最新の活動状況等と日本側の懸念について」『経済くりっぷ』日本経済団体連合会経済本部, 第25号。  
日本経済団体連合会 [2003b] 「会計基準に関する国

際的協調を求める」日本経済団体連合会, 2003年10月21日。  
日本経済団体連合会 [2003c] 「国際会計基準審議会 (IASB)における最新の活動状況等について」『経済くりっぷ』日本経済団体連合会経済本部, 第31号。  
日本経済団体連合会 [2004] 「国際会計基準に関する共同声明」日本経済団体連合会, 欧州産業連盟 (UNICE), 2004年4月20日。  
日本公認会計士協会 [2004] 「2005年問題に関する提言」日本公認会計士協会, 2004年3月17日。  
橋本尚 [2022] 『国際会計の軌跡—歴史的アプローチによる会計基準・会計教育・内部統制・ERMの国際的展開』同文館出版。  
平松一夫・徳賀芳弘 [2005] 『会計基準の国際的統一 国際会計基準への各国の対応』中央経済社。  
福田雄介 [2025] 「会計規制研究におけるアクター・ネットワーク理論の適用可能性」『経営研究』大阪公立大学経営学会, 第76巻第1号, 25-46頁。  
古市峰子 [2008] 「会計制度改革の成果と課題: この10年を振り返って」『金融研究』日本銀行金融研究所, 第27巻第3号, 53-90頁。  
堀口真司 [2018] 『会計社会学 近代会計のパスpekティブ』中央経済社。  
森下翔 [2022] 「ANTと科学 史料分析と参与観察に基づく科学観・科学者観の更新」栗原亘編 [2022] 『アクターネットワーク理論入門 「モノ」であふれる世界の記述法』ナカニシヤ出版, 67-88頁。  
八木良樹 [2004] 「2005年問題 産業界の対応」『会計プロGRESS』, 第5号, 25-36頁。  
若杉明 [1992] 「国際会計の概念」若杉明編著 [1992] 『会計制度の国際比較 主要国別・項目別にみた会計の実態』中央経済社, 1-13頁。

## 付録 A.

主な公表物一覧			
年	月日	公表者	資料
2000年	6月29日	大蔵省企業会計基準設定主体のあり方に関する懇談会	「企業会計基準設定主体のあり方について（論点整理）」
	11月21日	経団連	「わが国公開会社におけるコーポレート・ガバナンスに関する論点整理」
2001年	3月27日	経団連	「企業会計制度に関する提言」
2003年	7月22日	経団連	「IASBの最新の活動状況と日本側の懸念について」『経済くりっぷ』No.25
	10月21日	経団連	「会計基準に関する国際的協調を求める」
	11月11日	経団連	「国際会計基準審議会（IASB）における最新の活動状況等について」『経済くりっぷ』No.31
	1月27日	金融庁	「英国金融サービス機構（FSA）の上場規則見直し提案へのパブリック・コメント・レターの発出について」
2004年	2月20日	外務省	「日EU規制改革対話 ブリュッセル会合（概要）」
	2月20日	企業会計審議会	「『2005年問題』の論点と考え方」
	3月17日	JICPA	「2005年問題に関する提言」
	4月19日	金融庁	「EVOLVING JAPANESE GAAP」
	4月20日	経団連	「国際会計基準に関する共同声明」
	6月10日	経済産業省「企業会計の国際対応に関する研究会」	「中間報告」
	6月16日	自由民主党「金融調査会企業会計に関する小委員会」	「会計・監査・開示・コーポレートガバナンスの充実・強化に向けて（中間論点整理）」
	6月24日	企業会計審議会	「国際会計基準に関する我が国の制度上の対応について（論点整理）」

（付記）本稿は、国際会計研究学会第41回大会自由論題報告（於：早稲田大学）をもとに加筆修正を加えたものである。本稿の執筆にあたっては、司会者・査読者ならびに学会参加者の先生方から貴重な

コメントを賜った。ここに記して深く感謝申し上げます。なお、本稿は、JST次世代研究者挑戦的研究プログラム JPM JSP2139 の支援を受けた研究成果の一部である。