

# 新制度論を通してとらえた国際会計

平賀正剛  
愛知学院大学

## 要 旨

本稿の目的は、国際会計に関する諸問題を、新制度論をレンズとしてとらえ直した場合、どのような説明または解釈が可能となるかを示すことにある。具体的な問題として、会計基準の国際的収斂を取り上げる。2000年代以降、新制度論を枠組みとした国際会計に関する研究論文が散見されるようになってきたが、その多くは IFRS の採用または各国会計基準の IFRS への収斂を論じたものである。そうした諸研究のサーベイから、会計基準の国際的収斂が制度的同型化として説明可能であることが明らかとなる。

また、会計基準の国際的収斂には、意思決定に有用な情報の提供を目的とする IFRS という 1 組の会計基準の普及という一面もうかがえる。Tolbert and Zucker [1996] の革新の制度化モデルを援用することにより、会計基準の国際的収斂は利用者志向会計の制度化としても解釈できることを示す。

各国の会計基準が IFRS に収斂する一方、特定の基準のカーブ・アウトや当該国独自の会計基準の容認などが確認されるケースも存在する。さらには、IASB に対し、特定の IFRS の改訂を求める会計基準設定主体の動きも見られる。このような動向は、制度的同型化と表裏一体の概念であるデカップリングとして、または Oliver [1991] が示した、制度的圧力への戦略的対応として説明可能なことを指摘する。

## I はじめに

本稿の目的は、新制度論をレンズとして国際会計に関する問題、とりわけ会計基準の国際的収斂という問題をとらえ直した場合、それをどのように説明または解釈することが可能であるかを示すことにある。本稿で言うところの新制度論とは、Meyer and Rowan [1977] を端緒とし、主に組織論の領域で展開されてきた一連の議論を指す。正確な表現によれば、新制度派組織論または新制度派社会学などと呼称される議論がこれに該当する。

新制度論登場前の組織論では、当該組織の戦略をもっとも効率的に実行するのに最適な組織構造が各組織において選択・決定されるというのが通説であった(佐藤・山田 [2004], p. 147)。ところが現実には、多くの組織にきわめて類似した公式組織構造が観察される。この点を指摘し、組織構造の類似性を一定の組織構造の制度化として論じたのが Meyer and Rowan [1977] であった。換言すれば、従来コンティンジェントに成立しうるものと考えられてきた組織構造が実際には均一化されているという、いわば理論と現実の矛盾について合理的説明を試みたのが新制度論の出発点であったといえる。

組織論に関するこのような状況を念頭に置きながら、会計基準の国際的収斂に関するこれまでの学術的議論と現実を振り返ってみたい。「国際会計の父」(松井 [2003], p. 59) と称される Mueller は、1968 年に公表した論文において世界に観察される 10 の経営環境を示すことで、各国の環境と会計とが密接に関連していることを明らかにした。また同稿の結論として、会計原則の国際的多様性を

望ましいものではないと判じながらも、環境の相違を理由としてアメリカの会計原則を他国で適用することの妥当性を否定している (Mueller [1968], p. 97)。

また、その前年に公表された著作においては、いわゆる多国籍企業について次のような記述が見られる。

「国際企業は(中略)長い伝統に基礎づけられた、あらゆる前例と拘束からほとんど自由であるから、自らの特別な状況に特に適合し、かつ、一国の社会的、政治的、法律的、あるいは経済的影響に束縛されないような、会計、監査、および報告の基準と実務を工夫するのに理想的な立場にある」(Mueller [1967], p. 222; 邦訳 [1969], p. 292)

以上の点に鑑みれば、Mueller は会計基準の国際的相違を問題視しながらも、特定の環境下で設定された会計基準を異なる環境下で一律に適用することについては懐疑的であったといえる。会計基準の統一が図られるとすれば、それは、Perlmutter and Heenan [1979] がいうところの「世界志向」<sup>(1)</sup> 企業の間であるというのが、Mueller の基本的な考えであったように思われる。

その後公表された会計基準の国際的調和化あるいは収斂に関する研究論文においても、Mueller の考えは基本的に踏襲されていったといえる。Briston [1978], Samuels and Oliga [1982], Hove [1986], Taylor [1987], Yu and Lee [1987], Belkaoui [1988], Perera [1989], Riahi-Belkaoui [1994], Hassan [1998], Ndzinge and Briston [1999] など 80, 90 年代を通じて公表されてきた論文では、国際会計基準 (International Accounting Standards; IAS) または国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards; IFRS) を先進国、とりわけアングロ＝

サクソン諸国の環境を想定して設定された基準と位置付け、それ以外の国々での適用の困難性が指摘されてきた。これらの議論は、いずれも Mueller が指摘した、環境の相違に応じた会計の多様性の存在を論拠としているといえよう。

会計基準の国際的収斂に対し、学術的な見地からは懐疑的な見解が示されてきた一方で、現実には 90 年代後半から会計基準の国際的収斂が急速に進んだのは周知の通りである。各国における IFRS の適用状況について調査した Deloitte [2014] によれば、調査対象となった 173 法域のうち、上場企業の財務諸表作成にあたり IFRS を強制適用している、もしくは IFRS 適用を容認している法域は 7 割を超えている。

IFRS の一律適用は難しい、あるいは望ましくないとの指摘がなされてきたにもかかわらず、実際の会計基準は統一的な方向に向かうというこの状況は、冒頭で述べた 70 年代末の組織論をめぐる状況と類似している。組織論における理論と現実の矛盾を説明するために登場した新制度論は、会計基準の国際的収斂という現象の合理的説明にも援用できるのではないかと期待できる。新制度論を通じて会計基準の国際的収斂という現象をとら直す本稿の意図はここにある。

## II 会計基準の国際的収斂の新制度論的解釈 1—制度的同型化—

前出の Meyer and Rowan [1977] では、組織構造の均一化は「制度的神話 (institutional myths)」を組織構造に取り入れた結果生じた「同型化 (isomorphism)」として説明される (Meyer and Rowan [1977], p. 345)。同型化の概念は、その後 DiMaggio

and Powell [1983] によって精緻化され、「制度的同型化 (institutional isomorphism)」という概念が示された。結論からいえば、会計基準の国際的収斂は各国会計基準の制度的同型化として説明可能である。そこで、制度的同型化とはどのような概念なのか、説明する。

制度的神話とは、端的に表現すれば、どの組織も当然備えているべきであると社会的に認識された要素といえる。Meyer and Rowan [1977] によれば、制度的神話とは次のように形成される。すなわち、社会においてネットワークが相互に密となるにつれ、そこで行われている特定の実務、職業的専門性、あるいは協調原理などが、法、教育、認定制度、および世論などに支持されることにより、組織構造に取り込まれるべきものとして神話化する (Meyer and Rowan [1977], p. 347)。こうして形成された神話は、それが合理的な効率性を有したものであるという仮定に基づき、正統性 (legitimacy) を帯びるようになる (Meyer and Rowan [1977], p. 347)。この正統性は、法によって強制される場合もあれば、ネットワークにおける強大な上位組織によって実質的に強制される場合もある (Meyer and Rowan [1977], pp. 347-348)。こうして新たな制度的神話が形成されると、各組織はその神話に合致するような組織構造をデザインする (Meyer and Rowan [1977], p. 349)。そのため、いずれの組織も類似した組織構造を持つに至る。これが Meyer and Rowan [1977] が説明する同型化の概要である。

同型化を果たした組織は、さらに社会的に確立された評価基準によって自らを評価することで、各種利害関係者に対し、当該組織が社会に適合した正統性を持った存在であるこ

とを主張する (Meyer and Rowan [1977], pp. 350-351)。同型化を通じて獲得された正統性は、当該組織に、その存続に必要な各種資源へのアクセスを容易ならしめる (Meyer and Rowan [1977], p. 352)。これは、具体的には、当該組織が正統性を得たことにより「社会からの信頼を獲得し、借入金、寄付、投資などをより得やすくなる」(櫻井 [2003], p. 61) ことを意味する。

前述のように、同型化は DiMaggio and Powell [1983] によって、より精緻な理論へと昇華された。同論文の特徴は、同型化の説明にあたり、組織フィールド (organizational field) という概念を導入したこと、同型化を生じさせる理由に基づき同型化の分類を図ったことの2点であろう。

組織フィールドとは、いわば同型化が生じる「場」であり、「一般的に認められたある領域を、全体として構成する諸組織であり、具体的には、主要な供給先、資源および製品の消費者、規制当局、および同種のサービス・製品を生産するその他の諸組織を含む」(DiMaggio and Powell [1983], p. 148) ものと定義される。組織フィールド内では「ある個体群の中の1単位が同じ環境条件に直面している他の単位に類似せざるを得なくなる強制的プロセス」(DiMaggio and Powell [1983], p. 149) が生じる。これが DiMaggio and Powell [1983] による同型化の定義である。

DiMaggio and Powell [1983] は、同型化を競争的同型化 (competitive isomorphism) と制度的同型化 (institutional isomorphism) に大別している。前者は各組織が組織フィールド内の環境を考慮し、効率性・合理性を追求した結果生じる同型化であり (DiMaggio and Powell [1983], p. 150)、後者は競争的

同型化として説明のできない同型化をすべて含むものである (DiMaggio and Powell [1983], p. 150)。

制度的同型化は、さらに同型化を生じさせる外因的な3種類の圧力によって①強制的同型化 (coercive isomorphism)、②模倣的同型化 (mimetic isomorphism)、③規範的同型化 (normative isomorphism) に類型化される。これらを端的に説明すれば次の通りである。

- ①強制的同型化：政府や法的環境、大組織や親会社などからの公式・非公式の圧力を受けた結果、各組織に生じる同型化である (DiMaggio and Powell [1983], pp. 150-151)。
- ②模倣的同型化：ある組織が組織フィールド内ですでに経験を持つ他の組織をモデルとすることによって生じる同型化であり、特に強い不確実性が存在する場合に生じやすい (DiMaggio and Powell [1983], pp. 151-152)。
- ③規範的同型化：高等・専門教育により、あるいは職業専門化の推進により、組織横断的なネットワークが存在する場合、組織間で人材が同質化していくことによって生じる同型化 (DiMaggio and Powell [1983], pp. 152-153)。

2000年代に入り、IFRSの採用または各国基準のIFRSへの収斂を、上記の新制度論を枠組みとして論じる研究が増えている。その中でも多く見られるのは、新興経済圏におけるIFRSの採用を制度的同型化として説明する研究である。中でもIrvine [2008]はとくに注目に値する。Irvine [2008]は、アラブ首長国連邦において進むIFRSの採用を制度的同型化として説明した研究であるが、DiMaggio and Powell [1983]による3種類の制度的同型化の議論を適用し、新興経済圏においてIFRSの採用を促す3種類の制度的

圧力を論じており、その点で同様の研究の中ではもっとも体系的であるといえる。以下、Irvine [2008] の指摘する 3 種類の制度的圧力 (institutional pressure) を紹介する。

①強制的圧力 (coercive pressure) (Irvine [2008], pp. 132-133)

世界銀行グループや資本市場を源泉とする制度的圧力。世界銀行は融資の条件として IFRS の採用を求めることがある。ゆえに IFRS 採用により、世界銀行からの支援融資対象国としての正統性が確保される。また、IFRS 採用を通じた会計基準の整備により、健全な金融市場を備えた投資対象国としての正統性を得ることができる。

②模倣的圧力 (mimetic pressure) (Irvine [2008], pp. 134-135)

IFRS を財務諸表の作成基準としている多国籍企業、または IFRS を自国基準として採用している貿易相手国から生じる圧力。多国籍企業や貿易相手国との経済関係を強化する中で、それらが採用している会計基準を採り入れることが不可欠と考えられ、これが IFRS 採用を促す圧力を構成している。

③規範的圧力 (normative pressure) (Irvine [2008], pp. 133-134)

国際的に活動する会計プロフェッション、とりわけビッグ 4 を源泉とする制度的圧力。国際会議の席上での IFRS 採用を促す発言や、クライアントに対する IFRS に準拠した財務諸表の作成指導を通じ、IFRS が普及していく。

他の国を事例とした研究においても、上記の 3 種類の圧力のうち、いずれかの存在が指摘されている。バングラディッシュを事例として取り上げた Mir and Rahaman [2005]

は、同国で進む IFRS の採用には政府をその源泉とした強制的圧力が働いていることを、関係者へのインタビュー調査とその分析によって明らかにしている。また Hassan [2008] も、Mir and Rahaman [2005] と同様の手法により、エジプトにおいて IFRS と同じ内容を持つ会計基準が設定されている事実を、政府および規制当局からの強制的圧力、ならびに会計プロフェッションによる規範的圧力の結果として説明している。フィジー諸島における IFRS 採用を論じた Chand [2005] は、やはりインタビュー調査を通じ、模倣的圧力の存在を明らかにしている。

一方、複数国を対象とした実証研究も存在する。Judge et al. [2010] および Lasmin [2011] は、前節で紹介した Deloitte による調査結果から IFRS を採用している新興経済国を抽出し、3 種類の制度的圧力を独立変数、IFRS の採用を従属変数とした回帰分析を行っている。両研究ともに、3 種類の制度的圧力が IFRS 採用に対し、統計的に優位な説明力を有していると結論付けている<sup>(2)</sup>。

以上のように、IFRS の採用または IFRS への会計基準の収斂を制度的同型化として説明する試みが、定性的および定量的アプローチの双方によってなされている。

### Ⅲ 会計基準の国際的収斂の新制度論的解釈 2—利用者志向会計の制度化—

新制度論を枠組みとした国際会計研究の多くは、前節で紹介したような、IFRS の採用や IFRS への収斂を制度的同型化として説明するものが多い。これらの研究は、すでに IFRS を、各国が備えるべき会計基準として位置付け、その上でなぜ各国が IFRS を採用

するのか、または各国基準を IFRS に収斂させようとするのかということに焦点を当てている。その一方で、IFRS 自体がなぜ正統な会計基準として認められるに至ったのかについては論じられない。このことは、上記の研究が枠組みとする、DiMaggio and Powell [1983] をはじめとする初期の新制度論の抱える問題点に由来している。

初期の新制度論における制度的同型化の議論については「制度の継続性に関する説明には苦勞しないが、どうしてある革新や構造が新たに制度化していくのか（中略）について説明することが難しいという問題点を持っている」（櫻田 [2003], p. 64）と指摘される。すなわち、会計基準の議論に置き換えれば、70, 80 年代にさほど注目される存在ではなかった IFRS が、その後なぜ既存の会計基準に代わり普及していったのかという点について、DiMaggio and Powell [1983] を枠組みとしている限りは説明が難しいということである。

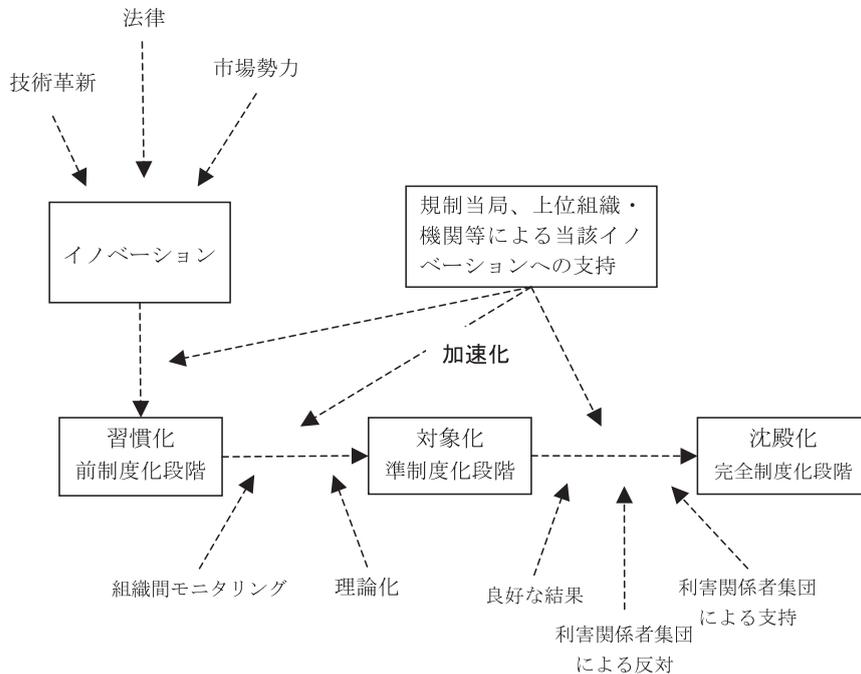
変化や革新がどのように普及していくのか、すなわち、制度化のプロセスの解明については、その後の新制度論において取り組まれている。革新の制度化プロセスをモデル化した研究の一つに Tolbert and Zucker [1996] があげられる。Tolbert and Zucker [1996] によれば、革新の制度化は 3 段階のプロセスとして説明される。まず、ある問題に対し、何か革新的な解決手段が考案されると、それが同様の問題に直面している組織によって模倣される。この第 1 段階は「習慣化 (habitualization)」と呼ばれる (Tolbert and Zucker [1996], pp. 181–182)。この革新的問題解決手段の採用について、そのリスクとベネフィットが観察され (モニタリング)、その有効性が体系的に整理される (理論化) と、

当該革新の正統性について社会的コンセンサスが形成されていき、それが異質の特徴をもった組織にも採用されるようになる。この段階は「対象化 (objectification)」と呼ばれる (Tolbert and Zucker [1996], pp. 182–183)。当該革新の採用により良好な結果を得られることが明らかにされ、その有効性に対し異議を唱える組織的勢力が存在しなければ、それは完全に各組織に浸透 (制度化) していく。これが最終段階の「沈殿化 (sedimentation)」である (Tolbert and Zucker [1996], p. 184)。ただし、この制度化は、当該革新を規制当局や上位機関・組織が支持することによって加速的に進むということが Tolbert and Zucker [1983] や Delmas [2002] などの事例研究によって明らかにされている<sup>(3)</sup>。以上の制度化モデルは図表 1 のように整理される。

本稿が議論の対象とする会計基準の国際的収斂について、IFRS の世界的普及という側面に焦点を当て、Tolbert and Zucker [1996] の革新の制度化モデルを適用すれば、それは“利用者志向会計の制度化”としても説明が可能となるように思われる。その説明にあたり手掛かりとなるのが会計基準設定のための概念フレームワークである。

米国の財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board; FASB) が 1978 年以降、財務会計の諸概念に関するステートメント (Statement of Financial Accounting Concepts; SFAC) を公表して以来、多くの国および国際機関により概念フレームワークが公表されてきた (図表 2 参照)。これらの概念フレームワークでは、財務諸表または財務報告の目的は、投資を中心とした経済的意思決定に有用な情報の提供と定義される<sup>(4)</sup>。この点は、IASB のフレームワークも例外ではない<sup>(5)</sup>。財務報告の目的としての

図表 1 : Tolbert and Zucker [1996] による革新の制度化モデル



【出典】 Tolbert and Zucker (1996, p. 182) に筆者が加筆し作成。

意思決定有用性志向は、現在では国際的に普及した理念であるといえよう。

ところが、会計に期待される役割は、元来、各国同一ではなかった。現に日本では「従来、「企業会計原則」をはじめとする会計基準においては、処分可能利益の算定が重視され、このフレームワーク内において投資意思決定情報の拡充が図られてきた」（広瀬 [1997], p. 3) という経緯がある。日本の会計制度がいわゆる大陸型として類型化されるとすれば、大陸ヨーロッパ諸国にも同様の指摘がなされよう。いずれにせよ、関係者間の利害調整が会計の目的として考えられてきた国があったことは間違いない。

ところで、意思決定有用性という概念は、意思決定を行う財務諸表利用者への役立ちという観点から会計情報の内容を規定していくという、いわば会計の利用者志向に由来している。財務諸表利用者のニーズを重視すると

いう考えは、アメリカにおいて 1950 年代に登場した (AAA [1977], p. 10) といわれる。その後、この利用者志向は、1966 年の『基礎的会計理論に関するステートメント (A Statement Of Basic Accounting Theory; ASOBAT)』において主張され、その後アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants; AICPA) の会計原則審議会 (Accounting principles Board; APB) ステートメント第 4 号、『財務諸表の目的』(トゥルーブラッド委員会報告書) にも受け継がれ、SFAC の開発に重要な役割を果たした (Wolk et al. [2008], pp. 183-184; 邦訳 [2013], p. 235)。こうして誕生した SFAC は「作成者志向アプローチから利用者志向アプローチへのパラダイムの変換を意味する」(津守 [2002], p. 252) という点で、財務会計の一種の革新と考えることができる。

図表 2 : 主要国による概念フレームワークの公表

西暦	国/団体名	文 書 名
1978	米国/FASB	SFAC No.1 Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises 公表
1980	米国/FASB	SFAC No.2 Qualitative Characteristics of Accounting Information 公表
1980	米国/FASB	SFAC No.3 Elements of Financial Statements of Business Enterprises, SFAC No.4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations 公表
1984	米国/FASB	SFAC No.5 Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises 公表
1985	米国/FASB	SFAC No.6 Elements of Financial Statements: A Replacement of FASB Concepts Statement No. 3 公表
1988	カナダ/CICA	Financial Statements Concepts 公表
1989	IASC	Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements 公表
	国連/会計・報告の国際基準に関する専門家による政府間ワーキング・グループ (Intergovernmental Working Group of Experts in International Standards of Accounting and Reporting)	Objectives and Concepts Underlying Financial Statements 公表
1990	オーストラリア/オーストラリア会計研究財団 (Australian Accounting Research Foundation; AARF)	Statements of accounting concepts(SAC) No.1 Definition of the Reporting Entity, SAC No.2 Objective of General Purpose Financial Reporting, SAC No.3 Qualitative Characteristics of Financial Information 公表
1993	ニュージーランド/ニュージーランド会計士協会 (New Zealand Society of Accountants)	Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting 公表
1995	オーストラリア/AARF	SAC No.4 Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements 公表
1996	フランス/専門会計士協会 (Ordre de Experts Comptable)	Cadre Conceptual de la Comptabilité 公表, その後撤回
1998	マレーシア/マレーシア会計基準審議会 (Malaysian Accounting Standards Board)	Proposed Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements 公表。2006年にIASBのフレームワークと同一の内容のフレームワークを採用。
1999	英国/会計基準審議会 (Accounting Standards Board)	Statement of Principles for Financial Reporting 公表
	スペイン/企業会計経営協会 (Asociación Española de Contabilidad y Adinistración de Empresas)	Marco Conceptual para la Información Financiera 公表
2000	米国/FASB	SFAC No. 7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements 公表
2002	ドイツ/ドイツ会計基準委員会 (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee)	Entwurf Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung 公表。草案のまま現在に至る。
2003	韓国/韓国会計基準審議会	『財務会計概念体系』公表
2006	日本/企業会計基準委員会	『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』公表。討議資料の段階のまま今日に至る。
2010	IASB/FASB	新概念フレームワーク The Conceptual Framework for Financial Reporting 公表。
2013	IASB	討議資料 A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting 公表。

【出典】平賀 [2011] p. 57 に加筆の上作成。

この会計の利用者志向は概念フレームワークとともに世界的に普及していったと見てよい。図表 2 は主要国における概念フレームワークの作成の経緯をまとめたものである。この年表が示すように、SFAC の公表後、概念フレームワークはまず、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドの基準設定主体（または職業会計士団体）によって公表された。また、英国でも概念フレームワークの公開草案が 1991 から 1992 年の間に公表されている。これらの概念フレームワークの内容については、SFAC との類似性（広瀬 [1995], pp. 162-170）が指摘されている。さらに IASC も 1989 年に概念フレームワークを公表したが、これも「FASB の『概念フレームワーク』のエッセンスといっても過言ではない」（広瀬 [1995], p. 165）内容と評されるものであった。その後、90 年代後半から大陸欧州諸国や日本においても民間の基準設定主体が設立されると、それらの設定主体も概念フレームワークの作成を試みるようになり、さらに会計基準の国際的収斂が進む中で、IASB の概念フレームワークも多くの国で採用されるようになった。すなわち、会計の利用者志向が概念フレームワークの中で明文化される形で普及したのである。

この概念フレームワークの普及プロセスは、Tolbert and Zucker [1996] が示した革新の制度化モデルによって説明できる。このモデルによれば、特定の問題解決のために生み出された革新は、同様の問題を抱えた組織によって模倣される。概念フレームワークは、80 年代後半から 90 年代初頭にかけて、まずアングロ・サクソン諸国において模倣的に作成されたことに注目されたい。

アングロ・サクソン諸国の会計制度は、いわゆる英米型会計制度あるいはアングロ＝ア

メリカン型会計制度として類型化される。この会計制度の特徴の 1 つが、民間の会計プロフェッションによる自主規制体制にあることは、国際会計のテキストを通じ定説となっているところである<sup>(6)</sup>。

そのような制度の下では「会計プロフェッションの権威に基づき、会計実務に信頼性が付与される」（村瀬 [1996], p. 48）ことになる。そのため「会計プロフェッションは会計基準を設定し、それだけで不十分とあれば、さらにその会計基準を支える理論として概念フレームワークを設定する」（村瀬 [1996], p. 48）ようになる。事実、FASB による概念フレームワーク設定の背景には、「アメリカの会計基準が常にパブリック・セクターとプライベート・セクターのいずれが設定主体となるべきかという歴史的な対峙関係」（広瀬 [1995], p. 126）が存在しており<sup>(7)</sup>、概念フレームワークの設定には、パブリック・セクターによる直接規制を回避するために「プライベート・セクターとしての自主規制能力を証明しよう」（広瀬 [1995], p. 128）という意義があったと指摘される。

さらに年金や退職給付、金融商品など、会計処理に多くの主観的判断を必要とする会計問題が登場するようになると、それらを従来の「配分」や「対応」といった理論で十分に説明することができなくなる。ゆえに、FASB はそれらに代わる新たな理論として利用者志向に基づく概念フレームワークを作成したというのが村瀬 [1996, pp. 48-50] の指摘である。

このような自主規制体制崩壊の危機は、同じく自主規制を特徴とする英米型会計制度を持つ国に共通の問題であり、その解決のために生み出された概念フレームワークと利用者志向が最初にそれらの国々で普及した事実は、

Tolbert and Zucker [1996] による革新の制度化モデルの第一段階、習慣化として説明できよう。

その後 90 年代後半から 2000 年代前半にかけて、いわゆる大陸型会計制度の国々でも概念フレームワークの作成が試みられるようになった。ゆえにこの時期は、利用者志向会計の対象化の進んだ時期と位置付けられる。もっともスペイン、ドイツ、韓国、日本において概念フレームワークを公表したのは各国の民間の会計基準設定主体であり、その意味では、革新が、それを生んだ組織とは異質な組織へ普及していくという Tolbert and Zucker [1996] の対象化の定義には当てはまらないようにも思える。

これらの国々とは別に注目すべきはポルトガルである。同国の会計標準化委員会 (Comissao de Normalizacao Contabilistica; CNC) が設定した『プラノ・オフィシャル・デ・コンタビリダーディ (Plano Oficial de Contabilidade; POC)』の第 3 章では、財務諸表の目的として利用者の意思決定有用性、さらに意思決定有用性を構成する質的特徴として、目的適合性、信頼性、および比較可能性について記述されている。また、1997 年に同委員会から公表された『会計指針 (Directriz Contabilistica; DC)』18 号では、財務情報の目的から、情報の質的特徴、財務諸表の構成要素の測定・認識基準、さらに資本や資本維持の概念が段階的に演繹されていくことが説明されている。

CNC は財務省の管轄下にある組織であり (Ferreira [2003], p. 12.09), パブリック・セクターといえる。ゆえに POC や DC はそれ自体に法的強制力を備えており、純粋な会計基準とは言い難い<sup>(8)</sup>。ところが、そのような組織 (民間の基準設定主体とは異質な組

織) でも概念フレームワークに見られる利用者志向が取り入れられていることは、とりもなおさず、この時期に会計の利用者志向の対象化が進んだことを表している。

ただし、対象化の段階に進むにあたり、会計の利用者志向の有効性について、モニタリングや理論化がなされたとは必ずしもいえない。たとえば藤井 [2006] は、1990 年代と 2000 年代前半に行われた、包括利益の価値関連性に関する国内外の実証研究が「包括利益には純利益を上回る価値関連性は認められないという経験的証拠を、ほぼ一貫して提示し続けてきた」(藤井 [2006], pp. 5-6) ことを指摘している。

包括利益は SFAC 第 5 号において提示され、その後普及していったという点では、利用者志向から導出された利益概念といえよう。とすれば、藤井 [2006] の指摘には、利用者志向会計は必ずしも利用者のために有用となりえていないという含意がある。このことは、利用者志向という革新の有効性が、会計研究によって必ずしも理論化されなかったことを意味する。

利用者志向の制度化を促進したのは、証券監督者国際機構 (International Organization of Securities Commissions; IOSCO) や欧州連合 (European Union; EU) などの規制機関による IFRS 支持であったように思われる。1987 年に IOSCO が IASC のオブザーバーとなった 2 年後に、IASC が概念フレームワークを公表し、利用者志向が正式に表明されると、1995 年には EU が域内の会計基準について IASC および IOSCO と連携を図っていくことを発表した (EC [1995])。2000 年には IOSCO が IAS のレビューを終了し、IAS をコア・スタンダードとして承認するとともに、EU も 2005 年以降の IAS 域内強

制適用を発表した (EC [2003])。この一連の IOSCO および EU による IAS (IFRS) 支持は、IFRS の採用と同時に会計の利用者志向の普及を急速に促進したと考えられる。

以上、IFRS に向けた会計基準の国際的収斂は、Tolbert and Zucker [1996] の革新の制度化モデルを援用すれば、FASB の概念フレームワークに端を発する利用者志向会計の世界的な制度化と解釈することも可能となる。

#### IV 現存する会計基準の国際的相違の新制度論的解釈

各国の会計基準が IFRS へ収斂していく一方で、現地の会計基準と IFRS との相違が根強く残っているケースもまだ散見される。その一例としてマレーシアをあげることができる。同国の会計基準設定主体であるマレーシア会計基準審議会 (Malaysian Accounting Standards Board; MASB) は 2008 年に、2012 年までに会計基準を IFRS に完全に収斂させる計画を公表し (MASB [2008])、2011 年 11 月にその作業を終了した (MASB [2011])。ところが、2014 年 4 月現在まで、MASB は農業および不動産開発に関する会計基準について、IFRS とは異なる独自の措置を採っている。

MASB は 2012 年 1 月をもって IAS41 号『農業』をマレーシア財務報告基準 (Malaysian Financial Reporting Standards; MFRS) 141 号として採用したものの、同基準の企業への適用開始時期は 2014 年 1 月まで延期された (MASB [2012])。その後 2014 年に入ると、適用開始時期をさらに 1 年延長することが決定された (MASB [2013])。すなわち、マレーシアは、IAS41 号を暫定的にカー

ブ・アウトしている状況にあるといえる。

また MASB は 2010 年に国際財務報告基準解釈指針委員会 (International Financial Reporting Interpretations Committee; IFRIC) の解釈指針である IFRIC15 号を、MASB の解釈指針委員会 (Interpretations Committee; IC) の解釈指針 (IC15 号) 『不動産の建設に関する契約』として採用したが、同指針もその適用開始時期について 3 度の延期が図られ、現在は 2015 年 1 月以降に適用される予定となっている (MASB [2013])。同時に、MASB は、マレーシア独自の会計基準である財務報告基準 (Financial Reporting Standard; FRS) 201 号『不動産開発業』を維持し、その適用を容認している。

このような一部基準のカーブ・アウトや独自基準の維持は、新制度論ではどのように説明されるのであろうか。結論からいえば、マレーシア基準にみるこのような IFRS からの乖離は、デカップリング (decoupling) という概念で説明できる。デカップリングとは、新制度論の草分けである Meyer and Rowan [1977] においてもすでに論じられている、新制度論の重要な概念の 1 つである。Meyer and Rowan [1977] は、同型化を通じて制度的神話を組織に取り込んだ場合、次のような矛盾が生じることを指摘する。すなわち、①制度的神話に依拠したルール (制度的ルール) があまりに一般化されすぎてしまっているなどの理由で、現場で生じる具体的かつ多様な問題に適用できない (Meyer and Rowan [1977], p. 355)。②相互に相容れない内容を持つ複数の制度的ルールを採り入れてしまったがために、それらが内部の構成要素間に矛盾を生じさせてしまう (Meyer and Rowan [1977], p. 356)。Meyer and Rowan [1977] は、このような矛盾の解決手段として、デカッ

プリングを説明する。すなわち、現場における実際の活動に対して行われる、制度的ルールに準拠した監視、評価、監督を最小限にとどめるなど、非公式な調整を図ることにより、組織の正統性を保ちながら、組織の安定性を図ること (Meyer and Rowan [1977], p. 355) がデカップリングと定義される<sup>(9)</sup>。

IFRS からの乖離をデカップリングとして説明する研究は国内外ともに極めて少ない<sup>(10)</sup>。その中で藤井 [2003] は、この問題について言及した数少ない研究の一つといえる。藤井 [2003] は、英米主導の会計基準の調和化を制度的同型化ととらえた上で、基準調和化を受け入れるための戦略としてデカップリングを位置付けている (藤井 [2003], p. 30)。その事例として、シンガポール、ドイツ、日本の IAS (当時) に対する対応を指摘している (藤井 [2003], pp. 30-31)<sup>(11)</sup>。

本節の冒頭で述べたマレーシアにおける 2 つの IFRS からの乖離について、なぜそのような措置が取られているのであろうか。まず IAS41 号の適用開始時期延期の理由として、MASB はマレーシアの主要産品であるパーム油や天然ゴムを生む果実生成型生物資産 (アブラヤシやゴムの木) に、IAS41 号が求める公正価値測定を適用することの困難性をあげている。当該資産に市場が存在しないこと、さらには測定にあたり過大な主観や不確実性を伴うこと (MASB [2010a], pp. 3-4) がその具体的理由として指摘されている。一方、MASB に IC15 号の適用延期を決定させる契機となったのは、マレーシア不動産住宅開発業協会 (Real Estate and Housing Developers' Association Malaysia) による陳情である (MASB [2010b])。これを受けた MASB は、マレーシアにおける不動産開発業のビジネスモデルの特殊性を理由に、更な

る検討と IASB への情報提供を行うべく、延期を決定した (MASB [2010b])。

端的にいえば、マレーシア主要産業であるプランテーションや不動産開発業への IFRS の適用が、当該産業の財務報告の内容に大きな影響を及ぼすことを懸念したことが、適用開始時期延期の理由と考えるとよい。したがって、MASB によるこうした措置は、デカップリングの一種、とりわけ Meyer and Rowan [1977] が「問題の回避 (avoidance)」(Meyer and Rowan [1977], p. 357) と呼ぶ行動と考えられる。

ところが、農業と不動産開発の会計基準に関し、MASB が採ったのは回避的行動だけではない。IASB に対し、マレーシアの事情を汲んで基準の見直しを求める積極的な行動も見られる。MASB が指摘した IAS41 号の適用困難性は、アジア・オセアニア基準設定主体グループ (Asian-Oceanian Standard-Setters Group; AOSSG) から 2011 年に公表された『IAS41 号に関する論点書 (Issues Paper on IAS41 Agriculture)』において取り上げられ、果実生成型生物資産への IAS16 号の適用が提言された (AOSSG [2011], p. 4)。同論点書は 2012 年 9 月に IASB の公表した IAS41 号に関するスタッフ・ペーパーにおいて、参照文献としてその全文が引用されている。また MASB は、IASB が 2007 年に公表した IFRIC 解釈指針草案 D21 号『不動産販売』に対するコメント・レターに IFRS201 号の全文を添付し、IASB にその内容を検討するよう進言した (MASB [2007], p. 4)。このような能動的な対応はデカップリングの概念に当てはまらない。

Meyer and Rowan [1977] をはじめとする初期の新制度論では、人や組織が単に制度的ルールを当然のものと考え、それに従うだ

けのきわめて受動的な存在として描かれている（佐藤・山田 [2004], p. 244）。したがって、MASBが見せたような制度に対する能動的な対応を説明することはできない。このような弱点を克服すべく、その後の新制度論研究では、関係者や組織を能動的な存在として扱い、それらが制度に働きかけ、制度のあり方に影響を及ぼしている側面にも焦点が当てられるようになった。その代表的研究の1つとして Oliver [1991] があげられる。

Oliver [1991] は、制度的圧力を受けた場合に組織が取りうる基本戦略として、①黙従 (acquiesce)、②妥協 (compromise)、③回避 (avoid)、④拒否 (defy)、⑤操作 (manipulate) の5つを指摘する (Oliver [1991], pp. 152-158)<sup>(12)</sup>。さらに Oliver [1991] は、組織がいずれの戦略的対応を採用するかを予測するための要素として次の5つをあげている。すなわち、①なぜ制度的圧力が行使されているのか (理由: cause)、②誰が制度的圧力を行使しているのか (関係者の構成: constituents)、③どのような規範や規定に従うよう求める制度的圧力なのか (内容: content)、④いかなる手段で制度的圧力が行使されているのか (統制手段: control)、⑤どのような環境的背景で制度的圧力が行使されているのか (背景: context) である (Oliver [1991], p. 160)<sup>(13)</sup>。

上記の5つの戦略的対応のうち「黙従」は、基本的には制度的ルールに完全に準拠することであり (Oliver [1991], pp. 152-153)、制度的同型化が生じている状態と解される。また、「妥協」は、端的に言えば、制度的ルールへの部分的準拠であり (Oliver [1991], pp. 153-154)、「回避」は制度的ルールから逃れようとする試みである (Oliver [1991], pp. 154-156)。したがって、これら2つの戦

略的対応は、およそデカップリングに該当するものと考えられる。一方、「拒否」は、制度的ルールを無視する、制度的ルールから離脱を表明する、あるいは制度的圧力の源泉を非難するといった対応を含んでいる (Oliver [1991], pp. 156-157)。「操作」は制度的圧力の源泉を自らの組織に取り込む、組織自ら制度的ルールを形成する、制度的圧力の源泉を自らの支配下に置く、などを具体的内容としている (Oliver [1991], pp. 157-159)。農業および不動産開発の会計基準をめぐる MASB の一連の動きは、単に「妥協」または「回避」的対応にとどまらず、「操作」的対応をも含む行動と解釈できる。

各国の基準設定主体の中には、上記の MASB 以上に能動的な動きを見せる組織もある。その代表は FASB であろう。2002年のノーワーク合意とその後複数回にわたる覚書の取り交わしにより、FASB が IASB との協働体制の確立を図ったのは周知の通りである。このことに関し、SEC はスタッフ・ペーパーにおいて今後の FASB の役割について言及した。具体的には、米国の考えを IFRS に反映させた上で、IFRS を米国基準に取り込む形で、IASB の基準設定に関わっていくことを FASB に期待している (SEC [2011], p. 8)。IASB との協働が、このような意図の下に進められたのであれば、FASB の動きは、会計基準の国際的収斂を促す圧力に対する「操作」として説明できよう。

いずれにせよ、IASB および IFRS に対して各国 (および各国の基準設定主体) が採り得るあらゆる行動は、Oliver [1991] による「戦略的対応」の概念を用いることにより、新制度論の枠組みの中で説明することが可能となる。

## V むすびにかえて

本稿では、新制度論というレンズを通し、会計基準の国際的収斂という現象をとらえ直した。2000年代以降、新制度論を枠組みとした国際会計研究が散見されるようになってきたが、それらの多くは、各国基準のIFRSへの収斂を制度的同型化として説明した研究である。それらの概要の紹介を通じ、IFRSへの収斂が、強制的圧力、模倣的圧力および規範的圧力という3種類の制度的圧力を受けた結果生じる制度的同型化として説明可能であることが明らかとなった。

次に、会計基準の国際的収斂を、IFRSの普及という側面に焦点を当ててとらえた場合、それは、70年代にFASBが概念フレームワークによって具現化した“利用者志向会計”の普及に置き換えられる。この利用者志向は、いわば米国発の、財務会計における一種のイノベーションである。そこで新制度論研究の成果である革新の制度化モデルを援用し、IFRSの普及を利用者志向会計の制度化として説明した。

会計基準の国際的な収斂が進む一方で、各国基準に改めて注目すると、一部の基準にIFRSからのカーブ・アウトが見られる、あるいはIFRSとは異なる、またはIFRSには存在しない独自基準が残されているケースも散見される。さらに、IFRSの内容を自国に有利な基準へ導くため、IASBに対し、さまざまな働きかけが行われているケースもある。前者は制度的同型化と表裏一体の概念であるデカップリングとして、一方後者については、Oliver [1991]による制度的圧力への戦略的対応として、それぞれ説明可能であることを示した。

新制度論を応用した研究が増加している理由は、国際会計研究の現在の発展段階と大きな関係があるように思われる。Carlson [1997]は、1960年代以降の国際会計研究をレビューし、それまでの研究を4つの発展段階に分けている。Carlson [1997]によれば、国際会計研究は、①国際会計という研究領域の認識 (Carlson [1997], pp. 109-112)、②各国の会計制度・実務の記述的研究 (Carlson [1997], pp. 112-118)、③会計制度・実務に国際的相違を生じさせる原因や会計基準の調和化に関する研究 (Carlson [1991], pp. 118-126)の諸段階を経た後、④会計の国際的相違を説明する理論の探求の段階に入っていること (Carlson [1991], pp. 126-131)を指摘している。Carlson [1991]の指摘を敷衍すれば、現在の国際会計研究の課題は、会計制度または実務に国際的相違が生じてきた理由、あるいは会計基準が国際的に収斂しつつある理由を、一貫した理論に沿って体系的に説明することと考えられる。

新制度論は、会計基準には解決困難な国際的相違が存在しているにもかかわらず、一方で会計基準の収斂が進む理由を説明するのに有用な理論である。とはいえ、新制度論だけが国際会計研究に援用可能な理論ではない。そうした説明理論を学際的に求め、会計の領域で生じる様々な事象を体系的に説明していくことが、今後の国際会計研究の課題となるのではないだろうか。

### 【注】

- (1) Perlmutter and Heenan [1979]によれば、世界志向の企業では、意思決定や人材登用に関し、親会社の国籍による影響は生じず、もっぱら世界ベースでの最適資源配分という姿勢が最優先される (Perlmutter and Heenan, [1979], pp. 20-21; 邦訳 [1990], p. 21)。Mueller [1967]が考える「国際企業」はこの

- ような企業であったのではないだろうか。
- (2) 3種類の制度的圧力(強制的圧力, 模倣的圧力, 規範的圧力)を表す変数として, Judge et al. [2010]は, GDPに占める海外からの援助額の比率, GDPに占める輸入財・サービス額の比率, 総人口に占める中等教育の入学率率を用いている。一方, Lasmin [2011]は, 強制的圧力および規範的圧力については Judge et al. [2010]と同様の変数を用いているが, 模倣的圧力を表す変数に関しては GDPに占める株式時価総額を用いている。
- (3) Tolbert and Zucker [1983]は米国における市役所の市民サービス改革案の採用について分析した事例研究であり, おそらくはこの研究が Tolbert and Zucker [1996]に示した革新の制度化モデルの基礎となっていると思われる。この事例研究の結論では, 革新の普及の速度とパターンは当該革新の正統性が上位組織に認められているか否かによって決まることが指摘されている (Tolbert and Zucker [1983], p. 35)。Delmas [2002]は国際標準化機構 (International Organization for Standardization: ISO) の規定する環境マネジメントシステムに関する規格である ISO14001の企業の採用状況に関する研究である。Delmas [2002]の調査結果は, ヨーロッパ規制当局の環境マネジメントの積極的な取り組みが, 欧州企業の ISO14001採用率を上昇させた (Delmas [2002], pp. 101-106)。ことを示唆している。
- (4) 唯一の例外と考えられるのは1996年にフランスの専門会計士協会から公表された概念フレームワークである。そこでは会計の目的が「企業が創造した富の測定」(CPDC [1996], par. 2)にあるとされ, 意思決定有用性の概念には触れられていない。このフレームワークの全文は, *Revue Française de la Comptabilité* No. 278 (pp. 17-51)に収録されている。またフレームワークの内容の詳細な検討については藤田 [1997]を参照されたい。
- (5) 1989年に当時の国際会計基準委員会から公表された概念フレームワーク (par.12)も, 2010年に公表された現行の概念フレームワーク (par.OB2)も, この意思決定有用性については同様である。
- (6) とはいえ, 会計基準の国際的収斂が進んだ昨今では, 会計制度の類型化について述べたテキストは極めて少なくなっているのも事実である。たとえば国内の国際会計のテキストの中で, 会計制度の類型化について詳しく述べたもつとも新しいものの1つは, 中村他 [2000]であろう。同書では, 主要国の会計制度がおよそフランコ・ジャーマン型会計制度とアングロ・アメリカン型会計制度に類型化され, 後者の特徴として, 会計基準設定にあたりプライベート・セクターが重要な役割を果たしている点が指摘されている (中村他 [2000], p. 13)。
- (7) 換言すれば, 会計プロフェッションによる基準設定が失敗に終われば, 証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission: SEC) がその任に直接乗り出す可能性は常に存在していたといえる。この点については, FASBが概念フレームワーク作成に至った経緯を詳細に記した Gore [1992, pp. 7-27] および Storey and Storey [1997, pp. 4-44] ((財)企業財務制度研究会訳 [2001]『財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社, pp. 9-91)を参照されたい。
- (8) 事実 POCは政令 (Decreto-Lei) であり, 法的強制力を持っている。一方, DCは法律ではないものの, 財務省の公報の中で公表されることから, 実質的に強制力を有している (Ferreira [2003], p. 12.10)。
- (9) デカップリングの卑近な例として, 佐藤・山田 [2004]は, 大学における授業のシラバスをあげている。
- (10) IFRSの採用に際して生じるデカップリングを論じた研究としては Kholeif [2010] および Zelinski [2012]があげられる。ただ, これらの研究は, 個々の企業の実務のレベルで IFRS柔軟に適用した事例をデカップリングとして説明するものであり, 一国の会計基準に見られる IFRSからの部分的乖離を論じたものではない。
- (11) 具体的には「国際基準を早期に国内化しつつ, 国内化した国際基準には強制力を持たせない」シンガポール (藤井 [2003], p. 30), 「国際基準の国内化は連結財務諸表で受け止め, 「証拠に基づく記録」と「責任ある報告」を具備した会計は個別財務諸表において維持する」ドイツ (藤井 [2003], p. 31), および「リース会計基準の事例にみるように, 国内化された国際基準にもとづく情報については脚注開示を容認する」日本 (藤井 [2003], p. 31)の3つをデカップリングの事例としてあげている。
- (12) これら5つの基本戦略は, それぞれ3つの戦術に細分化され, 合計15パターン of 戦略的対応が指摘されている。紙幅の都合上, これらの戦略的対応の紹介については平賀 [2013]を

参照されたい。

- (13) これら5つの要素には、それぞれ2つのディメンションが与えられ、それらの度合いの高・低により戦略的対応が予測される (Oliver [1991], pp. 159-172)。これらの予測要素の紹介も、紙幅の都合上、平賀 [2013] を参照されたい。

### 【参考文献】

- AOSSG [2011], *Issues Paper on IAS41 Agriculture*, [http://www.aossg.org/docs/WG/Agriculture/Annexure\\_A\\_Issues\\_paper\\_on\\_IAS41\\_Nov\\_2011.pdf](http://www.aossg.org/docs/WG/Agriculture/Annexure_A_Issues_paper_on_IAS41_Nov_2011.pdf)
- American Accounting Association [1977], *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, American Accounting Association. (染谷恭次郎訳 [1980] 『会計理論及び理論承認』, 国元書房)
- Belkaoui, A. [1988], "Accounting for the Developing Countries," in Belkaoui [1988], *The New Environment in International Accounting*, Westport, Quorum Books.
- Briston, R. J. [1978], "The evolution of accounting in developing countries," *The International Journal of Accounting*, Vol. 14, No. 1, Fall, pp. 103-120.
- Carlson, Peter [1997], "International Accounting Diversity: Is a Theory in Sight?" *Advances in International Accounting*, Vol. 10, pp. 103-138.
- Chand, Parmod [2005], "Convergence of Accounting Standards in the South Pacific Island Nations," *The Journal of Pacific Studies*, Vol. 28, No. 2, pp. 269-290.
- Comissão de Normalização Contabilística [1991], *Plano Oficial de Contabilidade*, available in <http://www.cnc.min-financas.pt/POC/POContabilidade.pdf>.
- [1997], *Directriz Contabilística No. 18*, available in [http://www.cnc.min-financas.pt/Diretrizes/Dir18\\_pc\\_pcg%20aceites.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/Diretrizes/Dir18_pc_pcg%20aceites.pdf).
- Comité Permanent de Doctrine Comptable [1996], "Cadre Conceptuel de la Comptabilité," *Revue Française de la Comptabilité*, No. 278, Mai, pp. 17-51.
- Delmas, Magali A. [2002], "The Diffusion of Environmental Management Standards in Europe and in the United States: An Institutional Perspective," *Policy Science* Vol. 35, pp. 91-119.
- Deloitte [2014], *Use of IFRS by jurisdiction*, <http://www.iasplus.com/en/resources/use-of-ifrs/>
- #Note14
- DiMaggio, P. J., & W. W. Powell [1983], "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields," *American Sociological Review*, Vol. 48, pp. 147-160.
- European Commission [1995], *Commission Proposes A New Strategy for the Improvement of the Financial Reporting Framework for Companies in Europe*, European Commission, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/95/1234&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en>
- [2003], *Financial Reporting: Commission Adopts Regulation Endorsing International Accounting Standards*, European Commission, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/03/1297&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en>
- Fantl, I. L. [1971], "The case against international uniformity," *Management Accounting*, May, pp. 13-16.
- Ferreira, Leonor Fernandes [2003], "Portugal," in *European Accounting Guide* 5th. Ed. edited by David Alexander and Simon Archer, New York, Aspen Publisher, pp. 12.01-12.83.
- Financial Accounting Standards Board [1984], *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5 Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Financial Accounting Standards Board (広瀬義州訳 [2002] 「財務会計諸概念に関するステイトメント第5号 営利企業の財務諸表における認識と測定」平松一夫, 広瀬義州訳 『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, pp. 195-266.
- 藤井秀樹 [2003], 「会計基準の調和化をめぐる国際的動向と日本の調和化戦略」, 『會計』第163巻第2号, pp. 177-195.
- [2006], 『会計の制度形成と進化の可能性 (京都大学大学院経済学研究科 Working Paper)』, 京都大学大学院経済学研究科。
- 藤田晶子 [1997], 「フランス版会計概念フレームワークの教訓」, 『商事法務』No. 1465, 8月, pp. 60-67.
- Gore, Pelham [1992], *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985*, Manchester, Manchester University Press.
- Hassan, Mustafa Kamal [2008], *The Development of Accounting Regulation in Egypt - Legitimizing the International Accounting Standards*,

- Managerial Auditing Journal* Vol. 23 No. 5, pp. 467-484.
- Hassan, Naim A. [1998], "The Impact of Socioeconomic and Political Environment on Accounting System Preferences in Developing Countries," *Advances in International Accounting, Supplement 1*, pp. 42-88.
- 平賀正剛 [2011], 「会計基準の国際的収斂の本質—意思決定有用性志向会計の制度化—」, 『経営学研究 (愛知学院大学)』第 20 巻第 2 号, pp. 133-150.
- [2013], 「会計基準の国際的統一への戦略的対応—マレーシアを事例に—」, 『経営管理研究所紀要 (愛知学院大学)』第 20 号, pp. 153-167.
- 広瀬義州 [1995] 『会計基準論』, 中央経済社。
- [1997], 「「企業会計原則」の見直しに伴う課題」, 『旬刊商事法務』No. 1446, pp. 2-8.
- Hove, Mfandaidza R. [1986], "Accounting Practices in Developing Countries: Colonialism's Legacy of Inappropriate Technologies," *The International Journal of Accounting*, Vol. 22 No. 1, pp. 81-100.
- IASB [2010], *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, London, IASB.
- [2012], *Staff Paper - IAS 41 Agriculture: Bearer Biological Assets (BBAs)*, <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/Archive/Agriculture/AGRI-0912-13B.pdf>
- IASC [1989], *Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements*, London, IASC.
- Irvine, H. [2008], "The Global Institutionalization of Financial Reporting: The Case of the United Arab Emirates," *Accounting Forum*, Vol. 32, pp. 125-142.
- Judge, William, Shaomin Li, and Robert Pinsker [2010], "Nation adoption of International Accounting Standards: An Institutional Perspective," *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 18 No. 3, pp. 161-174.
- Lasmin [2011], An Institutional Perspective on International Financial Reporting Standards Adoption in Developing Countries, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* Vol. 15, Special Issue, Number 2, pp. 61-71.
- MASB [2008], *Malaysia's Convergence with IFRS in 2012*, [http://www.masb.org.my/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1239:malaysias-convergence-with-ifrs-in-201216&catid=24&Itemid=37](http://www.masb.org.my/index.php?option=com_content&view=article&id=1239:malaysias-convergence-with-ifrs-in-201216&catid=24&Itemid=37)
- [2010a], *IASB Exposure Draft: Fair Value Measurement [ED] - Request for Input on Application in Emerging and Transition Economies*, [http://www.masb.org.my/images/stories/archive/2009-2010/2010/CL\\_ED\\_Fair-value-measurement-request-for-input\\_29Jan2010.pdf](http://www.masb.org.my/images/stories/archive/2009-2010/2010/CL_ED_Fair-value-measurement-request-for-input_29Jan2010.pdf)
- [2010b], *MASB announces deferment of IC Interpretation 15 Agreements for the Construction of Real Estate*, [http://www.masb.org.my/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1515:masb-announces-deferment-of-ic-interpretation-15-agreements-for-the-construction-of-real-estate42&catid=59&Itemid=37](http://www.masb.org.my/index.php?option=com_content&view=article&id=1515:masb-announces-deferment-of-ic-interpretation-15-agreements-for-the-construction-of-real-estate42&catid=59&Itemid=37)
- [2011], *MASB issues internationally compliant accounting framework and new FRSSs*, [http://www.masb.org.my/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1659:masb-issues-internationally-compliant-accounting-framework-and-new-frss-19-november-2011&catid=66&Itemid=37](http://www.masb.org.my/index.php?option=com_content&view=article&id=1659:masb-issues-internationally-compliant-accounting-framework-and-new-frss-19-november-2011&catid=66&Itemid=37)
- [2012], *MASB extends transitional period for agriculture and real estate companies*, [http://www.masb.org.my/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1713:masb-extends-transitional-period-for-agriculture-and-real-estate-companies&catid=70&Itemid=37](http://www.masb.org.my/index.php?option=com_content&view=article&id=1713:masb-extends-transitional-period-for-agriculture-and-real-estate-companies&catid=70&Itemid=37)
- [2013], *MASB extends transitional period for Transitioning Entities*, [http://www.masb.org.my/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1855:masb-extends-transitional-period-for-transitioning-entities-7-august-2013&catid=99&Itemid=37](http://www.masb.org.my/index.php?option=com_content&view=article&id=1855:masb-extends-transitional-period-for-transitioning-entities-7-august-2013&catid=99&Itemid=37)
- 松井泰則 [2003], 「国際会計類型研究に関する一考察—G. G. Mueller 学説を中心に—」, 『立教経済学研究』第 56 巻第 4 号, pp. 59-72.
- Meyer, J. W. and B. Rowan [1977], "Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony," *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, pp. 340-363.
- Mir, Monir Zaman and Abu Shiraz Rahaman [2005], "The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh - An Exploration of Rationale and Process," *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 18 No. 6, pp. 816-841.
- Mueller, G. G. [1967], *International Accounting*, New York, Macmillan. (兼子春三監修, 国際会計研究会訳 [1969] 『G. G. ミューラー 国際会計論』ペリカン社)
- [1968], "Accounting Principles generally

- accepted in the United States Versus those generally accepted elsewhere,” *The International Journal of Accounting*, Spring, pp. 93-101.
- 村瀬儀祐 [1996], 「制度としての概念フレームワーク」, 『会計』, 第 149 巻, 第 1 号, pp. 41-52.
- 中村宣一郎, 伊豫田隆俊, 田村威文, 斉野純子 [2000], 『イントロダクション国際会計』, 同文館。
- Ndzinge, Shabani and Richard J. Briston [1999], “Accounting and Economic Development,” *Research in Accounting Emerging Economies, Supplement 1*, pp. 29-42.
- Oliver, Christine [1991], “Strategic Responses to Institutional Process,” *Academy of Management Review*, Vol. 16 No. 1, pp. 145-179.
- Perera, M. H. B. [1989], “Accounting in Developing Countries: A Case for Localised Uniformity,” *British Accounting Review* Vol. 21, pp. 141-158.
- Perlmutter, H. V. and D. A. Heenan [1979], *Multinational Organization Development*, Addison-Wesley Publishing Company, Inc., Massachusetts (江夏健一・奥村皓一監修, 国際ビジネス研究センター訳 [1990], 『D. A. ヒーナン H. V. パールミュッター グローバル組織開発』文真堂)。
- Riahi-Belkaoui, Ahmed [1994], *Accounting in the Developing Country*, Westport, Quorum Books.
- 桜田貴道 [2003], 「組織論における制度学派の理論構造」, 『経済論叢 (京都大学)』第 172 巻第 3 号, pp. 214-229.
- Samuels, J. M. and J. C. Oliga [1982], “Accounting standards in developing countries,” *The International Journal of Accounting*, Vol. 18 No. 1, Fall, pp. 379-397.
- 佐藤郁哉, 山田真茂留 [2004], 『制度と文化 組織を動かす見えない力』, 日本経済新聞出版社。
- SEC [2011], *Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers? Exploring a Possible Method of Incorporation*, <http://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-paper-052611.pdf>
- Storey, Reed K. and Sylvia Storey [1997], *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, Norwalk, Financial Accounting Standards Board (財団法人企業財務制度研究会訳 [2001], 『財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社)。
- Taylor, S. L. [1987], “International accounting standards: An alternative rationale,” *Abacus*, September, pp. 157-171.
- Tolbert, P. S. and I. G. Zucker [1983], “Institutional Sources of Change in the Formal Structure of Organizations: The Diffusion of Civil Service Reform 1880 - 1935,” *Administrative Science Quarterly*, Vol. 28 pp. 22-39.
- [1996], “The Institutionalization of Institutional Theory,” in Clegg, Stewart R, Cynthia Hardy, Thomas Lawrence, Walter R. Nord (ed.) [1996], *Handbook of Organization Studies* edited by Stewart R. Clegg, Cynthia Hardy, and Walter R. Nord.
- 津守常弘 [2002], 『会計基準形成の論理』, 森山書店。
- Yu, Sengjae and Jungho Lee [1987], “Functions of Accounting in Developing Countries for Economic Planning,” in Someya (ed.) [1987], *Accounting Education and Research to Promote International Understanding*, Quorum Books, Westport, pp. 471-477.

本稿は、国際会計研究学会第 4 回西日本部会（大阪経済大学）の統一論題報告を加筆修正したものである。座長の高須教夫先生をはじめ、部会に参加された先生方に対して感謝申し上げる。