

I 基調講演

国際会計研究とは何か -会計基準と環境要因との関係- (1)

徳賀 芳弘
京都先端科学大学

はじめに

各法域において新設（または、当該法域外からの導入も含む。以後導入と略す）・改廃された会計基準と当該法域の既存の環境要因（environmental factors）との間では、「コンフリクト」（理念・目的・機能の対立・衝突）が発生する。その「コンフリクト」が解消（緩和）されるプロセスの中で両者は互いに影響し合い共進化する。また、両者の関係が均衡状態となると、互いに補強しあい、現状を維持しようとする力が働くようになる。いわゆる「制度的補完性（institutional complementarity）」（青木・奥野[1996], pp. 328-329, 青木[2008], pp. 40-47）^②が典型的な形で顕現する。

しかし、不断に変化する外発的・内発的要請に基づいて変化させられた会計基準と、変化していない既存の他の環境要因との間、または外発的・内発的要請に基づいて変化させられた既存の内的環境要因と変化していない会計基準との間に再び「コンフリクト」が発生する。この「コンフリクト」は、会計基準と環境要因のいずれか、または両方が変化することによって解消（緩和）されるが、会計基準への変化が他のすべての関係する環境要因の変化と整合的な形で時差なく展開されることは極めて困難

であり、深刻さの程度は異なるとしても「コンフリクト」は頻繁に発生する。その結果、前述の均衡状態は一時的なものとなる。

わたしに与えられたテーマは「国際会計研究とは何か」であるが、本講演では、これまで国際会計研究において常に中心的なテーマとして取り上げられてきた会計基準と環境要因との関係を軸として国際会計研究の意義を考察してみたい。国際会計研究という名の下で展開されている広範な研究の共通性を引き出して一般化を行うという作業は過去の本カンファランスで既に行われている。先行講演とわたしの理解との異同を示すよりも、国際会計研究が会計研究全般に対してどのような貢献をしてきたのか（現在もしているのか、将来どのような貢献が可能か）を示すことが本学会により貢献できると考えたからである。

なお、本日言及する多数の理論仮説に関して、エビデンスの一部を示すために具体的な事例を挙げているが、当該事例は、論理的には存在しうる（するはずの）現象に対して実際に存在する事例があることを示すためのものである。事例の提示によって、推論の妥当性とまでは言えないにしても、推論が事実と大きくかけ離れたものではないことの根拠になる（推論にリアリティを与える）。また、これらの事例は、

通常一般化の過程で失われる当該現象発生の具体的なコンテキスト特性を同時に観察できるので、多くの情報を得ることができる。さらに、それらの事例を積み上げていくことによって、当該現象が特定の状況において傾向的に観察されることを示すことも可能である。ただ、推論のいわゆる「科学性」を重視するのであれば、推論と傾向的観察の事実に基づいて具体的な作業仮説を構築して検証を行う必要があるであろう⁽³⁾。

I 会計基準と環境要因との間に発生する「コンフリクト」

まず、ここでいう「コンフリクト」を具体的に定義しておく必要がある。「コンフリクト」とは、新しい会計基準と既存の環境要因との間、より正確にはそれぞれの機能（働き）をめぐって発生する、新しい会計基準と、既存の関連諸法規との不整合、関連諸法規の未整備、資本市場の未発達、会計高等教育・会計専門職教育・投資家教育等の欠如等⁽⁴⁾との間に発生する、理念・目的・機能の対立・衝突を意味する。

会計基準の新設（導入）・改廃のみがなされると、新しい会計基準とまだ変化していない既存の関連する制度との間に「コンフリクト」が発生し、当該「コンフリクト」の解消のために大きなコストを払ったり⁽⁵⁾、逆に古い均衡（旧会計基準と旧環境要因との関係）を維持しようとする力が働いて、新しい会計基準は「想定されていた」機能を有効に果たすことができなったりする⁽⁶⁾。後者のケースで、外生的会計基準（例えば、IFRS/IAS）の「導入自体」が特定法域政府の目的であるときには、当該会計基準は有効に機能しないこと（「コンフリクト」を発生させないこと）が想定・期待されている可能性すらある⁽⁷⁾。

II 「コンフリクト」の事前の回避・事後の解消・緩和

ある法域の政府や当該法域の作成者等の利害関係者が新設（導入）・改訂した会計基準を有効に機能させようという動機⁽⁸⁾を有しており、新設（導入）・改訂によって環境要因との間に発生する「コンフリクト」が深刻なものと予想される場合には、会計基準の新設（導入）・改廃を行う前、または新設（導入）・改廃と時間を置かずに新会計基準と整合するように環境要因（例えば、関連法規）を変化させるであろう（事前の回避行動）⁽⁹⁾。

他方、導入法域の政府も当該法域の作成者等の利害関係者も新設（導入）した会計基準を有効に機能させたくないという動機を有している場合には、新設（導入）・改廃前に当該会計基準が有効に機能しないような仕組み⁽¹⁰⁾を設けることによって、事前の回避行動を行う場合がある⁽¹¹⁾。

また、新設（導入）・改廃後に「コンフリクト」の発生が確認され、それが深刻なものであると認識された後に「コンフリクト」の解消・緩和が試みられる場合もあるであろう⁽¹²⁾。

III 会計基準と環境要因の共進化

会計基準と環境要因との相互作用に関して、会計基準の環境要因への影響が顕現して観察される場合⁽¹³⁾、環境要因の会計基準への影響（会計基準の一部改変や一部または全面的な無機能化）が顕現して観察される場合⁽¹⁴⁾、またはその両方向の影響が観察される場合⁽¹⁵⁾がありうる。

また、同じく IFRS のフルアドプションであっても、その適用の仕方が各法域で相違していることは、R. Ball (Ball [2006]) の指摘以降、

研究者間で国際的に共有されている⁽¹⁶⁾。Ballの指摘は会計基準の「共有」⁽¹⁷⁾に焦点を絞って展開されてきた会計基準の国際的統合に一石を投じた。しかし、国際会計研究における分析枠組みとして示すならば、「新会計基準の制度的共有が必ずしも実務の共有とはならない」との説明は、適用次元の相違を示したものであり法域ごとに異なる環境要因の存在を経由したものとなっていないので、本講演では、「新会計基準と既存の環境要因とは「コンフリクト」の発生・解消（緩和）を経由して共進化する」と説明しておきたい⁽¹⁸⁾。ただし、観察される会計現象の顕現の仕方・程度は各法域の新会計基準に関するエンフォースメントの強さや環境要因間の制度的補完性の強さ等に依存することを付言しておかなければならない。

IV 国際会計研究の進展

歴史的にみると、国際会計研究が1つの独立の研究領域として認識され始めた1960年代よりIASB設立の2001年までの時期には、1973年以降のIASCによる調和化の努力はあったものの、各法域の環境要因の需要に基づいてそれぞれ会計基準の新設（導入）・改廃が行われてきた。そのため2000年以前の国際会計研究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。

国際会計研究に関するサーベイ論文（真田[2018]、草野[2019]）によると⁽¹⁹⁾、2000年以降は国際会計研究という範疇に分類されている研究のうちIFRSの社会的・経済的帰結に関するアーカイバルデータを用いた研究が多数を占めているという。つまり、会計基準の新設（導入）・改廃→環境要因という方向の研究が主流であることが分かる。このような研究の増加は、政策的なインプリケーションが大きい

からでもあるが⁽²⁰⁾、アーカイバルデータを用いて実証が容易な主題であるからでもある。他方で、環境要因→会計基準の変質という方向の研究は「必要な会計基準が新設（導入）される」という一見当たり前の命題に対する反証例（必要でない会計基準が導入される場合があるという例）の提示ともなるため、サンプル数も少なく、法域ごとに事情が相違するので、実証も容易ではない。講演者は環境要因→会計基準の方向の影響を意識して、つまり、特定法域が、新規に導入される会計基準の文言のみならず機能をも当該法域外でもともと想定・実施されていたものとは異なるものとする、あるいは無機能化するという点を意識した研究を行ってきた。

以上の議論は規制主体・利害関係者の動機や信念も含めて環境要因として扱っている。過去の類型化研究の多くがそのような扱いをしていたからである。しかし、近年においては、環境要因を①インフラ系（法体系、エンフォースメントの強さ、金融システム、市場）と、②関連プレイヤーのインセンティブ系（資金調達、契約、株式保有、ガバナンス）に分けたうえで、①と②とIFRSの三者の関係の中で帰結の内容が決まるという視点が示されている。前述したIFRSの特定法域への導入による環境要因への影響に関する実証研究において、Daske等の研究（Daske et al. [2008]・[2013]）以降、経済的帰結として観察されるものは、IFRSの①と②への影響（経済的帰結）、及び①と②との間の双方向の影響の「結合効果」（joint effects）であるとの認識が共有されつつある（草野[2019]）。つまり、経済的帰結の分析は、単純な「会計基準→環境要因」という影響のみを析出しているのではなく、新会計基準に対応した「環境要因間の双方向の影響」による「実証で扱われた変数への影響」が含まれていると認識

されるようになった。また、Daske 等では、IFRS の①と②への影響というところで、IFRS と①、IFRS と②の関係においても双方向の影響が想定されている。適用次元での実務の多様性の話にとどまってはいるが、環境要因→IFRS の影響も視野に入れられている。

実際には会計基準の新設（導入）において、当該会計基準の機能が変質していたり（意図的に変質させられていたり）、一部または全部が失われていたりするケースが存在するのだが、「明示的なカーブアウトやカーブイン」の指摘を除けば、Ball や Daske 等の指摘のような「IFRS 適用」次元における弾力性といった指摘にとどまっている。

V 開発途上法域に関する研究

講演者はこれまで、特定の法域で、なぜ外生的な会計基準の導入がなされるのか。当該外生的な会計基準の導入によってどの環境要因との間に、どのような「コンフリクト」が発生するのか。当該法域の政府・会計規制主体・作成者・監査人・利用者等はどのようにして、当該「コンフリクト」の発生を事前に回避する、または事後に解消・緩和するかについて研究してきた。より具体的には、米国基準の日本導入や IFRS/IAS の開発途上法域（以後、途上法域と略す）導入の際に、日本や開発途上国の関係者がどのように「コンフリクト」に対応したかを観察してきた。

途上法域⁽²¹⁾の IFRS 導入においては、新しい会計基準と環境要因との間の「コンフリクト」がより深刻であり鮮明であることは容易に推定できるし、実際にそうである。そのため、先進法域の研究では潜在してしまっている様々な問題が、途上法域では顕現している。また、IFRS 導入に関して途上法域において観察され

る現象の多くは、程度の差こそあれ先進法域においても同様に観察される。たとえば、途上法域において、導入された IFRS がうまく機能するかどうかは、導入国の環境要因（例えば、資本市場制度の未整備、高等会計教育等の欠如）と IFRS が想定している環境要因（例えば、資本市場の発達、高等会計教育の充実）との相違の大きさ、導入した法域政府の導入に関する動機の強さ、当該法域企業の導入に関する動機の強さ、及び当該法域のエンフォースメントの強さの組み合わせに依存することが論理的に説明可能であるが⁽²²⁾、近年、先進法域に関する実証研究でも同様のことが明らかとなっている⁽²³⁾。

つまり、途上法域でも先進法域でも程度の差こそあれ類似の「コンフリクト」が発生していることが多いのである。途上法域の研究成果に基づいて先進法域の研究を洗い直してみることで、これまでの研究で取りこぼされていた論点を見つけることができ、先進法域を中心とした国際会計研究もさらに進展・深化することもできるはずである。また、先進法域から途上法域までのすべての法域を包摂する国際会計研究の一般理論の構築の可能性も出てくる。しかし、国際会計研究のメインストリームは、途上法域についての研究成果に途上法域に固有の問題との位置付けしか与えない（一般化の材料とはしない）傾向がある。

VI 外生的会計基準と内生的会計基準の相違は重要か

1. 外生的と内生的の実質的区別の困難性

まず、外生的な会計基準の導入と会計基準の内生的な新設とを比較する場合に困難が発生する。会計基準の新設（導入）について、①形式も実質も外生的、②形式も実質も内生的、③

形式は外生的・実質は内生的、及び④形式は内生的・実質は外生的の4形態が考えられる。①と②の比較であれば、両者の相違を明示することができる。しかし、③と④の場合には、外生的と言うべきか、内生的と言うべきかの判断は難しい。③は、例えば、内発的な動機に基づいて、その動機にかなう外生的な会計基準を導入する場合には、形式的には外生的であるが、政府・会計基準設定主体・作成者・公認会計士・利用者等の利害関係者の当該会計基準への態度が①とは相違する可能性がある。また、④は、例えば、外生的な会計基準と類似の会計基準を内生的に作成するような場合であり⁽²⁴⁾、これも利害関係者の態度は②とは相違する可能性がある。③④共に、実質はxxと言うためには、既存の外生的な会計基準と新設（導入）された会計基準とがどの程度類似していれば、③や④の形態と言えるのかについての合理的な判断を示さなければならない。

また、導入法域の政府・会計基準設定主体・作成者・公認会計士・利用者が特定の外生的な会計基準を法域内の環境を変えることに役立てたいというインセンティブを有している場合⁽²⁵⁾と、受入法域の政府や利害関係者は導入するインセンティブを有していないが、例えば、外圧によってやむを得ず導入する場合⁽²⁶⁾がある。両者においては導入された会計基準の機能への期待が相違しており、その結果、導入の社会的・経済的帰結に大きな相違が発生するであろう。前者では、コンフリクトの発生・解消（緩和）のプロセスを経て、環境要因に何らかの導入の目的にかなう影響が発生するであろうし、後者では、当該会計基準が機能しないこと（コンフリクトも発生しないこと）が期待されているであろう。つまり、外生的か内生的かの違いによって、会計基準が有効に機能する（ことを期待されている）かどうかを決定することはで

きない。

2. 会計基準導入（新設）の社会的・経済的帰結の相違

では、外生的会計基準（特定法域外で作成された基準）の導入か、内生的会計基準（特定法域内で作成された会計基準）の新設かによって、「コンフリクト」の内容に相違があると言えるのであろうか。あるいは、会計基準と環境要因との関係について外生的会計基準の場合に固有の問題があるのであろうか。

会計基準の新設（導入）・改廃の社会的・経済的な帰結という現象は、外生的な会計基準の導入の場合に限定されるものではない。特定法域内で会計基準の新設（導入）・改廃がなされる場合、通常一定の政策目的に依拠して行われ、当該法域の環境要因の変化が目的とされている。つまり、社会的・経済的な帰結（この場合、政策効果）がなければ当該政策（会計基準設定）は成功していないことになる。つまり、会計基準が外生的であろうと内生的であろうと、国内基準とされるならば、新会計基準と環境要因との間に「コンフリクト」が発生するし、当該「コンフリクト」に対する事前の回避や事後の解消・緩和に関しても、程度の差こそあれ同様である。現象的・傾向的には、外生的会計基準の導入は内生的会計基準の新設に比べて、大きな、あるいは解決困難な「コンフリクト」を発生させるということが言えるかもしれないが、常にそうなるわけではない。導入される外生的会計基準と特定法域の会計基準との差が大きいほど発生する「コンフリクト」が大きいことは多くの研究者に共有されている事実であり⁽²⁷⁾、特定の外生的会計基準の導入よりもドラスティックな変化を促す会計基準の内生的新設の方が大きな「コンフリクト」を発生させる場合も当然ありうる。

3. 国際会計研究の固有性

外生的会計基準を導入する場合でも内生的に会計基準を新設する場合でも、当該法域の意思決定の結果ではある。しかし、政府・会計基準設定主体の動機と当該法域の作成者その他の利害関係者の動機はその内容と強弱において区々である⁽²⁸⁾。導入に関する政府の動機も大別すれば、①当該基準の本来の機能を果たさせたい場合⁽²⁹⁾と、②別の政治的・経済的な動機から基準の導入自体を目的⁽³⁰⁾とし、有効に機能させることを目的とはしていない場合がある。

前者においては、例えば、当該法域の政府は、IAS/IFRSを導入して既存の環境要因との間に「コンフリクト」を発生させ、その解消・緩和の過程において、資本市場の整備を促す等を目的としているのである。後者においては、例えば、当該法域の政府は、外圧等によって市場の国際的開放を迫られていたり、国際的な金融機関による資金提供の条件としてIFRSの導入が求められたりしている⁽³¹⁾が、同法域の関係者が発生する「コンフリクト」の深刻さを予想して既存の環境要因を変化させたくないと考えている。

会計基準の特定法域内での新設（導入）・改廃は、政府、会計基準設定主体・作成者（及び作成者間）、公認会計士、利用者の利害を巡ってコンフリクトを発生させる。他方、国際的会計基準の導入も当該法域内で同様のコンフリクトを発生させる。会計基準と環境要因との関係において両者を分ける特別な理由は存在しない。特定法域内で会計基準の在り方を巡る政治的な争いが発生するのはそのためである。法域内と国際の違いは、国際的会計基準の設定においては、各法域政府の思惑が関係すること、換言すれば、各法域の政府が国際的な会計基準設定のフィールドにおける明示的か暗黙裡のプレイヤーとなっていることである。また、そ

のことが国際会計研究の固有の研究対象と云えるのかもしれない。

V おわりに

本講演では、国際会計研究において常に中心的なテーマとして取り上げられてきた会計基準と環境要因との関係について⁽³²⁾、I、II、III、及びIVによって、会計基準と環境要因とは、両者間のコンフリクトの発生・解消（緩和）プロセスを経由して共進化するという理論を提示した。特に、IVにおいては、会計基準の新設（導入）による社会的・経済的帰結は、単純な会計基準から環境要因への影響として捉えるべきではなく、環境要因間の相互影響も含めた会計基準と環境要因との結合効果であるという指摘を示して、さらに共進化説の補強を試みた。

国際会計研究が会計研究全般に対してどのような貢献をしてきたのか（現在もしているのか、将来どのような貢献が可能か）を示すという点について、時間の関係から本講演では細かく触れることはできなかったが、会計基準論において環境要因との関係が極めて重要であることを国際会計研究は1960年代以降一貫して主張し続けてきており、財務会計研究一般もその成果を取り入れている。また、一法域内における実証研究の手法の進展は、国際会計研究でも当然に活かされている。とりわけ、DID（差の差の検定）は国際会計研究における有効な分析手法として使用されている。会計研究一般と国際会計研究とは、互いの成果を取り入れながら進展してきていることが分かる。

また、開発途上法域の会計の主要な側面は、先進法域の会計基準の導入であり、かつては植民地関係における宗主国からの導入、近年はIAS/IFRSの導入に関する研究も多く⁽³³⁾、当該法域単体の研究というよりは国際会計研究に

カテゴライズされるものが多い。開発途上法域では、会計基準と環境要因との間に発生する「コンフリクト」が先進法域のものに比してより深刻であり⁽³⁴⁾、より鮮明な形で観察可能である。注意すべきは、ここで観察される現象の中には開発途上法域に固有のものもあるであろうが、そのほとんどは先進法域においても存在する（潜在している）ということである。開発途上法域における会計問題は、開発途上法域に固有の問題として一纏めにし、また国際会計研究一般と区別して論ずる傾向があるが、国際会計研究一般の問題として、開発途上法域の研究を包摂する理論構築が求められる。

さらに、国際会計研究が財務会計研究一般から独立した研究領域であるかどうかは、研究対象・研究方法の固有性のみでなく、研究者集団の固有性にも関係している。研究対象が国際的なディメンジョンで発生する会計問題を扱うという点では、国際会計研究の固有性は見いだせる。しかし、会計基準論として、会計基準と環境要因との関係を分析する点では、対象についても分析方法についても、国際会計研究と財務会計研究一般に相違はない。そもそも、外生的会計基準の導入と内生的会計基準の新設との機能における区別ができないのであれば、会計基準論として、国際会計研究と国内会計研究とを区別する必要はあまりない。違いは会計基準の内容を巡って登場する主要なプレイヤーの1つとしての国家の存在であろうか。なお、本学会の研究者の大部分が日本会計研究学会にも所属していることから明らかなように、国際会計研究は研究者集団の固有性も有していない。少なくとも、会計基準と環境要因との関係を分析するという研究に関しては、国際会計研究を独立の研究領域とする根拠は薄くなっているのかもしれない。

注

- (1) 本稿は、2023年6月10日（於関西学院大学）の国際会計研究学会「第二回カンファレンス」における、徳賀の基調講演の内容に加筆・修正を施したものである。
- (2) 制度的補完性は、語義からも明確なように、一法域内で完結している必要はない。複雑さを避けるために講演では触れなかったが、特定法域の制度が別の法域の制度需要を満たしており、そのことによって特定法域も何らかの利益を得ている場合には、両法域でその関係を維持する力が働くであろう。自ら会計基準を作成せず、IFRSをそのまま受け入れて、当該法域の会計基準として有効に機能させている法域がある。そのような法域においては、IFRSと当該法域の関連諸法規との整合性も図られているであろう。それらの法域においてIFRSと当該法域の関連諸制度は国際的な制度的補完関係にあるとすることができる。
- (3) ただし、この種の経験的研究には、法域数は限定されていることによる実証可能性や、法域ごとの文化的相違のような質的な変数を測定可能な代理変数へと落とし込むこと等の困難が伴うことが多い。そのため、法域ケースや多数法域ケースは、単に経験的な研究に仮説を提供するという役割だけでなく、会計基準と環境要因との関係の解明への直接的な貢献も期待できる。
- (4) これらの環境要因は前述した制度的補完という関係にあり、互いに密接な関係を有している。
- (5) 移行経済期のルーマニアでは、改革開始の直前まで人々が強い国家統制と官僚制の下に置かれていたために、新しいものの見方、考え方を受け入れることができず、改革に長い時間を必要とした。MacLulich & Gurau [2004] を参照せよ。
- (6) 日本の旧リース会計基準では、所有権移転外リースは資産化しなくてもよいという例外規定の追加によりほとんどの日本企業がリース契約を資産化しなかった。
- (7) 2009年のミャンマーのIFRS導入のように、IFRSが導入され適用が義務付けられてもほとんどの企業はIFRS (MFRS) に基づく財務諸表を作成しないし（できないし）、資本市場も未発達なので財務諸表の公表すら必要としない。非準拠に対する罰則が用意されていないのでペナルティも受けない。罰則が用意されていないことや高等会計教育の整備の努力がなされないこと等から、実際には政府がミャンマー企業にIFRSへの準拠を求めていることが分かる。
- (8) ここでは論じていないが、特定法域の政府と

利害関係者との間に導入に対する動機が異なる場合（例えば、政府は IFRS を導入して資本市場の機能を高めたいと考えているが、利害関係者はその必要を感じていない（または、適用は極めて困難と考えている）ような場合等）には、会計基準と環境要因との関係は複雑になる。例えば、徳賀 [2019] を参照せよ。

- (9) 例えば、新しい会計基準と矛盾しないように関連諸法規の改正が行われたり、資本市場の整備が行われたりする。Granovetter [2017] も述べているように、外生的な制度が導入される場合に、一見既存の制度との間に大きなコンフリクトを発生せず受け入れられているように見えるのは、環境要因の方が変化して受け入れているからである。前述の、当該法域の政府及び/または利害関係者に有効に機能させたいという動機が存在するケースでの現象である。会計基準と環境要因との関係においても観察される多くの例は環境要因の側の新会計基準への適合である。ただし、Leuz and Wysocki [2016] が指摘しているように、当該会計基準の新設（導入）がどの環境要因に社会的・経済的帰結をもたらしたのかを経験的に特定することは、同時進行している制度の変化との「相互作用と補完性」が存在するために困難である。
- (10) 新会計基準の適用次元において、法域内全企業に任意適用とする、特定業種の企業にのみ適用する、非準拠に対する罰則規定を設けないといった政策の採用である。
- (11) 日本の旧リース会計基準（企業会計審議会 [1993]）に挿入されている例外規定によって、日本企業のほとんどがリースの資産化を行わなかった。有効に機能しないように事前の対応がなされたケースである。
- (12) 多くの法域で IFRS を導入した後に IFRS に関する教育の普及を進めている。日本のケースも該当する。事後の「コンフリクト」回避行動である。
- (13) 会計基準の経済的帰結に関する研究で示されている例がこれに該当する。枚挙にいとまがないため、文献提示はしないが、経済的帰結の分析に関しては既に膨大な研究の蓄積がある。
- (14) 一部改変に関して、例えば、日本の旧リース会計基準を上げることができる。つまり、それを意図していたかどうかは明らかではないが、モデルとした会計基準の一部を改変することによって会計基準の趣旨自体を無効にした例であろう。
- (15) 例えば、日本の退職給付会計基準の導入は、米国基準をベースに作成されているが、日本固有の部分がある。会計基準の一部改変が観察される一方で、企業年金制度の確定給付制度から

確定拠出制度への変化も促進した。

- (16) 徳賀 [2000] においても、同じ内容の会計基準を有していても異なる実務となるケースや逆に異なる内容の会計基準を有していても類似の実務となるケースがあることが指摘されている。
- (17) そこには、会計基準が「共有」されれば、会計実務も「共有」されるという暗黙の前提が置かれていた。
- (18) Albu et al. [2010] や Alexander & Servailli [2010] では、会計が機能する環境と相互に影響を与え合うという「共進化」の考えを示されている。
- (19) 真田 [2018] が取り上げている以下の3つのサーベイ論文も参照せよ。Pope and McLeay [2011], De George et al. [2016], 及び Leuz and Wysocki [2016]。
- (20) 特定の会計基準の新設（導入）によって、どのような社会的・経済的帰結が発生するかについての情報は、各法域の政策主体の政策策定にとって重要なものとなる。
- (21) OECD 諸国以外は開発途上国とするなど、便宜的に線引きをしているが、実際には両者の区分は難しい。先進国の中でも資本市場の発達程度は相違しており、開発途上国の中でも同様であるからである。そのため、実際には、研究を行う場合には、例えば、環境要因としての資本市場に関しては、資本市場のない開発途上国から最も高度に発達した資本市場を有する先進国までの連続したスペクトラムのような位置づけで行われるべきであろう。
- (22) ただし、これらの後半の3者は独立しているわけではない。それらの関係性も重要な要素となる。例えば、政府と企業との関係の密接さによって、企業の意思が政府の政策に反映される程度は異なるであろう。また、政府が強い動機を有していない場合には、新しい会計基準の適用に関するエンフォースメントが弱められる場合もあるであろう。
- (23) Daske et al. [2013] や Christensen et al. [2013] を参照せよ。
- (24) 細かく見れば、IAS/IFRS のアドプションであっても、IASB による IAS/IFRS の変更が自動的に当該法域の会計基準の変更となるような場合には外生的会計基準の導入と言うことができるが、IAS/IFRS を1つずつチェックして法域内基準とするエンドースメント・アプローチの場合には実質上外生的会計基準の導入であっても形式上は内生的会計基準との解釈もできないわけではない。
- (25) 資本市場のインフラストラクチャの整備、資本市場の活性化のような目的で会計基準の新設

- (導入)・改廃が行なわれるようなケースである。
- (26) 制度派組織論でいう「強制的同型化」である。詳しくは、DiMaggio & Powell [1983] を参照せよ。
- (27) 例えば、Cordazzo [2014] では、同じく IFRS を採用したドイツとイタリアで財務比率に与える影響の大きさが相違しており、その差は IFRS と国内基準との相違の大きさによるものであると述べている。
- (28) 例えば、徳賀 [2022] を参照せよ。
- (29) 資本市場指向の強い IAS/IFRS を導入して、環境要因との間に「コンフリクト」を発生させて、その解消・緩和の過程で、資本市場の整備・効率性を高める等の動機を持つ場合、または、「コンフリクト」の発生を推定して、事前に関連諸法規や資本市場教育等の環境要因を資本市場整備の方向に変化させる場合がそうである。
- (30) IMF や WB 等の国際的金融機関より融資を受ける際の条件として IAS/IFRS の採用が示されるような場合。
- (31) アジア金融危機のさいの韓国が典型例である。詳しくは、徳賀 [2001] を参照せよ。また、国際的な経済制裁を解除したいというミャンマーの IAS/IFRS の導入もその例と言えるかもしれない。有効に機能させる動機がないことは、将来の作成者・利用者を育てるはずの大学における会計教育が僅か3校/169校でしか行われていないことから分かる。詳しくは、徳賀 [2019] を参照せよ。なお、理論的には、制度派経済学における「強制的同型化」で説明可能である。
- (32) 紙幅の関係から国際会計研究が会計基準と環境要因との関係のどのような側面をどのような理論に基づいて捉えてきたのかを説明することはできないが、環境決定論的なアプローチが支配的であった時代から、社会的・経済的帰結論的アプローチが支配的となる時代への変化、また、現在は共進化的アプローチへと変化しつつあるという見方については、徳賀 [2022] を参照せよ。
- (33) 例えば、*Journal of Accounting in Emerging Economies* に掲載されている論文のタイトルや *The International Journal of Accounting* に掲載されている開発途上国の会計に関する論文のタイトルを見れば明白である。
- (34) 他方で、UNCTAD [2008] は、環境要因との不適合をやむを得ないとして義務付けられた例として、ブラジル、インド、ジャマイカ、ケニア等を挙げ、それらの法域で深刻なコンフリクトが発生したことを示している。

参考文献

- 青木昌彦・奥野正寛 [1996] 『経済システムの比較制度分析』、東京大学出版社。
- 青木昌彦 [2008] 『比較制度分析 -経済システムの進化と多元性-』、講談社学術文庫。
- 企業会計審議会 [1993] 『リース取引に係る会計基準』大蔵省。
- 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。
- 小津稚加子 [2020] 『新興国・開発途上国の会計』、中央経済社。
- 真田正次 [2018] 「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-」『京都橋大学研究紀要』、No. 47, 135-151 頁。
- 孫美灵 [2020] 『会計の国際化と制度設計』、中央経済社。
- 杉本徳栄 [2017] 『国際会計の実像』、同文館出版。
- 徳賀芳弘 [2000] 『国際会計論』、中央経済社。
- 徳賀芳弘 [2001] Accounting Reforms in Korea and Its Background, *The Journal of Korean Economic Studies*, Vol. 1, No. 1, pp. 7-21.
- 徳賀芳弘 [2019] 「外生的会計基準の無機能化 -ミャンマーについてのケース・スタディ-」『立教 経済学研究』第 72 巻第 3 号、43-78 頁。
- 徳賀芳弘 [2022] 「会計と会計環境の共進化」(変容する国際会計: 久木田重和名誉教授が目指した国際会計への架け橋), 『東京経済大学学術センター、ワーキング・ペーパー・シリーズ』2022-B-01, 35-61 頁。
- Albu, C. N., N. Albu, and D. Alexander [2010] “Accounting Change in Romania -Historical Analysis-,” 6th workshop on European Financial Reporting EUFIN, pp. 1-2.
- Alexander, D. and S. Servalli [2010] “Accounting Change: beyond Darwin”, paper submitted to the 33rd European Accounting Association annual congress, Istanbul, May.
- Aoki, M. [2010] *Corporations in Evolving Diversity -Cognition, Governance, and Institutions*, Oxford University Press. (青木昌彦著, 谷口和弘訳 [2011] 『コーポレーションの進化多様性—集合認知・ガバナンス・制度—』NTT 出版)
- Ball, R. [2006] “International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and cons for investors,” *Accounting and Business Research*, Vol. 36 (Special issue: International Accounting Policy Forum), pp. 5-27.
- Christensen, H.B., L. Hail, and C. Leuz [2013] “Mandatory IFRS Reporting and Changes in Enforcement,” *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 56, pp. 147-177.

- Cordazzo, M. [2014] "Transition to IFRS in Germany and Italy: impact on companies' reporting performance," *International Journal of Accounting Finance*, Vol. 4, No. 4.
- Daske, H., L. Hail, C. Leuz, and R. Verdi [2008] "Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences," *Journal of Accounting Research*, No. 46, pp. 1085-1142.
- Daske, H., L. Hail, C., Leuz, and R. Verdi [2013] "Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences Around IAS/IFRS Adoptions," *Journal of Accounting Research*, Vol. 51, Issue 3, pp. 495-547.
- De George, E.T., Li, X., and Shivakumar, L. [2016]. A review of IFRS adoption literature. *Review of Accounting Studies*, Vol. 21, NO. 3, pp. 898-1004.
- DiMaggio, P. J. and W. W. Powell [1983] "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields," *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2, pp. 147-160.
- Gordon, E.A., Greiner, A., Kohlbeck, M.J., Lin, S., and Skaife, H. [2013] "Challenges and opportunities in cross-country accounting research," *Accounting Horizons*, Vol. 24, No. 3, pp. 354-394.
- Granovetter, M. [2017] *Society and Economy: Framework and Principles*, Harvard University Press (渡辺深訳 [2019] 『社会と経済』, ミネルヴァ書房)。
- Leuz, C. and Wysocki, P. [2016]. The economics of disclosure and financial reporting regulation: Evidence and suggestions for future research. *Journal of Accounting Research*, Vol. 54, NO. 2, pp. 525-622.
- MacLulich, K. K. & C. Gurau [2004] The Relationship between Economic Performance and Accounting System Reform in the CEE Region: The Cases of Poland and Romania, CERT.
- Pope, P. W. and S. J. MacLeany [2011] "The European IFRS Experience: Objectives, Research challenge and Some Early Evidence," *Accounting and Business Research* Vol. 41, No.3, pp. 233-166.
- Ramanna, K. [2013] "The International Politics of IFRS Harmonization," *Accounting, Economics, and Law*, Vol. 3, No. 2, pp. 1-46.
- Samaha, K. and H. Khelif [2016] "Adoption of and Compliance with IFRS in Developing Countries: A Synthesis of Theories and Directions for Future Research", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 6, No. 1, pp.33-49.
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) [2008] *Practical Implementation of International Financial Reporting Standards: Lessons Learned*. United Nations.
- Zeff, S. A. [1978] "The Rise of "Economic Consequences" -The Impact of Accounting Reports on Decision Making may be the most challenging accounting issue of the 1970s," *The Journal of Accountancy*, pp. 56-63.