論　説

2010年代後半におけるIASBの捕囚型基準開発活動

小　形　健　介

1．はじめに

2001年に設立された国際財務会計基準審議会（IASB）の基準開発活動は設立以後の20年間で大きく変化している．基準設定機関による基準開発上の変化が組織編成上の違いによってもたらされる可能性を指摘する論者は少なくない[1]．そして，組織編成における変更がそもそも組織の戦略にもとづく可能性が高いことに鑑みると，「組織の行動は，その組織の環境認識にもとづいた戦略，その戦略を遂行するための組織編成に依存する」という組織論および戦略論におけるSSPパラダイムを分析視角として，基準設定機関の当該行動における変化の要因やそのパターンを検討することには意義があると考えられる．

筆者はこれまで，IASBにおける当該関係性を明らかにする研究プログラムの一環として，SSPパラダイムにもとづいた演繹的ベンチマークにもとづき（小形2015）[2]，2001年−2005年の期間（小形2019），2006年−2010年の期間（小形2020），そして2011年−2015年の期間（小形2022b）をそれぞれ対象期間としてIASBの基準開発行動とその組織編成との関係性を検討してきた．本稿は2016年−2020年の期間に対象期間を拡張したものである．

2．分析視角と分析方法

小形（2015）で提示されている演繹的ベンチマークにおいて基準設定機関は，自身に付与された規制目的を遂行するべく基準開発を行おうとする一方で，自身の置かれている環境認識にしたがって中長期的な基準開発戦略を策定し，かかる戦略を実行するために組織を（再）編成し，基準開発を行うと想定されている．かかる行動の起点となるのが基準開発機関自身による環境認識であり，より具体的には，当該機関が自身の組織存続に対してどのように危機感をもっているか，である．すなわち，ある規制機関が自身の存続の危機を低い水準で認識している場

---

[1] たとえば，Allen and Ramanna（2013），Botzem（2012），Mattli and Büthe（2005），Zeff（2005），大石（2015），小形（2012），大日方（2013）である．

[2] 小形（2015）において提示された当該モデルは，小形（2012）を修正したものである．

合，当該機関は被規制者にとって「好ましい」規制を課すが，逆にそうした危機を高い水準にあると認識している場合には被規制者にとって「厳しい」規制を課すようになる，のである（戸矢2003）．本稿が対象とする民間の基準設定機関においてその組織存続に直接的に影響を及ぼすアクターと考えられるのが，当該機関に基準開発権限を付与している規制当局と，当該機関の開発した基準によって規制される財務諸表作成者（産業界）である．そして，基準設定機関自身が認識する，規制当局からの信用の高低と産業界からの支持の強弱との組み合わせより組織存続の危機に関しては４つのレベルが存在することになり，基準設定機関がどのレベルの危機を認識しているかによって選択する戦略が変わり，その戦略を実行しやすくするために組織編成を変え，結果，基準開発行動が変わる，と想定される[3]．

それぞれの環境認識にもとづいた基準設定機関の基準開発行動は次のとおりである．

①規制当局からの高い信用／産業界の強い支持の下，基準設定機関は，自身に付与された規制目的に合致した基準を開発するべく，会計プロフェッション中心の組織を構築し，その開発を試みる（「追い風型」）．

②規制当局からの高い信用／産業界の弱い支持の下では，基準設定機関は，産業界からの支持を回復するべく，産業界を中心的なアクター（の一つ）とする組織を構築し，産業界にとって好ましい基準開発を試みる（「捕囚型」）．

③規制当局からの低い信用／産業界の強い支持の下では，基準設定機関は，産業界の支持を損なわない程度に規制当局の信用を取り戻すために，産業界とともに，規制当局の支援者であり，基準の直接的な受益者である投資家を組み込んだ組織を構築し，両アクターの選好を同時に満足させる妥協的な基準の開発を試みる（「妥協型」）．そして，

④規制当局からの低い信用／産業界の弱い支持という基準設定機関の組織存続にとって極めて危険な状況にあると当該機関が認識している場合，投資家からの直接的な支持獲得をつうじて規制当局からの信用を取り戻すべく，投資家を中心的アクターとする組織を構築し，投資家の選好する基準開発を迅速に進める（「向かい風型」）．

2016年−2020年の期間におけるIASBの基準開発行動が上記4タイプのいずれかによって説明されるのであれば，それはIASBが組織存続の観点から特定の基準開発行動をとっていると解される．仮にそうでないならば，かかる齟齬が生じた理由を検討し，仮説ないし演繹的ベンチマークの見直しを行う必要が生じる（保城2015）．

かかる検討にあたり，本稿ではまずIASBが当該期間に公表した会計基準の特徴を整理し，それらの支配的な特徴を抽出することにより「基準開発行動」を確認する．次にIFRS財団（IFRS Foundation）が公表する*Annual Report*の評議員会議長レポートと審議会議長レポートの記述にもとづいて，IASBの認識する「基準開発ポジション」を特定する．こうした「基準開発行動」と「基準開発ポジション」を演繹的ベンチマークに照らし合わせ，かかる状況において適切と想定される「組織編成」を導出し，検証する．かかる検証に際して，本稿では社会ネットワーク分析を用いる[4]．

---

[3]　こうした４タイプの基準開発行動は，Miles and Snow（1978）の組織適応モデルに着想を得て，演繹的に導出したものである．

[4]　小形（2022a）は会計規制問題に社会ネットワーク分析を適用した研究をレビューしている．

3．2016年−2020年の期間におけるIASBの基準開発

3.1　IASBの基準開発活動

本稿ではまずIASBが2016年７月から2020年３月の期間に公表した21個のIAS／IFRSの特徴を抽出する．ここでは21の各基準を，小形（2022b）で示したものと同様，次の６つ（新規アプローチの導入，公正価値測定，代替処理の削減・削除，緩和要件の設定，実施の簡便化，そして代替処理の容認）の観点から整理している[5]．このうち最初の３つは利用者の利便性を高める意図があることから「利用者指向」，残りの３つは利用者よりも作成者の利便性を高めることが意図されているとして「作成者指向」とする．なお，当該期間に公表されたIFRSの特徴を相対化するために，IASBが2001年４月から2020年３月の間に開発した115個のIAS／IFRSの開発目的や意図に関する全期間の平均的特徴も表１において示す．

表１　2016年−2020年のIFRSの特徴

		公表基準数	特徴								
			新規アプローチ	公正価値測定	代替処理の削除	緩和要件の設定	実施の簡便化	代替処理の容認	利用者指向（U）	作成者指向（P）	差（U-P）
期間	全期間	115	19	14	15	26	17	10	14.8%	15.4%	-0.6%
		—	16.5%	12.2%	13.0%	22.6%	14.8%	8.7%			
	2016-2020	21	1	1	0	8	5	5	4.8%	28.6%	-23.8%
		—	4.8%	4.8%	0.0%	38.1%	23.8%	23.8%			

表１によれば，IASBは当該期間，１基準において新規アプローチを導入している（当該期間に公表された会計基準総数の4.8%に相当）[6]．この水準は全期間平均（16.5%）を大きく下回っており，これは公正価値測定の導入（全期間平均12.2%，当該期間では4.8%）に関しても同じであり，しかも代替処理の削除（全期間平均13.0%）に関しては当該期間に該当する基準は公表されていない．それに対し，作成者指向と捉えられる緩和要件の設定（全期間平均22.6%，当該期間38.1%），実施の簡便化（全期間平均14.8%，当該期間23.8%），代替処理の容認（全期間平均8.7%，当該期間23.8%）はいずれも当該期間に公表された割合が全期間平均を大きく上回っている．かくして，当該期間においてIASBは利用者指向的な基準開発というよりも，作成者指向的

[5]　IASBの開発目的や意図，ねらいに関しては，IASB自身の言説，すなわち公表された会計基準の「はじめに（Introduction）」と「結論の根拠（Basis for Conclusions）」の記述，IASBが各会計基準を公表した際に発行するプレス・リリース（Press Release）を活用する．これらの記述にもとづいてある一定期間にIASBが開発した会計基準の特徴を抽出する．

なお，資料の読解といった質的な調査では恣意的な評価になることは避けられないが，過度に恣意的な評価となることを避けるために，研究協力者による独立的なコーディングを実施している．そこでは，クカーツ（2018）の手続きにしたがい，第１段階としてそれぞれ別個にコーディングを行った上で，第２段階としてお互いの結果の類似点と違いについて検討し，再度コーディングを行っている．そうした手続を踏まえた，両コーディング結果の信頼性係数（Cohenのk係数）は，0.891となっている．これはLandis and Koch（1977）において「ほぼ完全，完全一致（almost perfect or perfect agreement）」と評価されるものであり，本調査の結果を用いることの信頼性は，ある程度確保できていると考えられる．

[6]　これに該当するのがIFRS 17号「保険契約（Insurance Contracts）」（2017年５月公表）であり，当該基準には公正価値測定も採用されている．

な基準開発を行っていたと捉えることができよう．

3.2　IASBの基準開発ポジション

2011年７月に開始されたHans Hoogervorst議長体制の次の５年間において，IFRS財団評議員会の最初の取組みは，2015年に開始していたIFRS財団の体制と有効性のレビューを完了させることであった．当該評議員会は，かかるレビューを2016年11月に完了させ，同年12月に定款を修正した．かかる作業におけるIFRS財団の関心は次の３点であった．一つはコーポレート・リポーティングにおける大きな変化が生じている中でのIFRSのあり方であり，第二にIFRSの国際的に首尾一貫した適用のサポートのあり方であった．とりわけ後者については，他の国際的，地域的，国内機関との協調関係の拡大が意図されており，事実，IFRS財団は2016年に証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions：IOSCO）との協調関係を更新するとともに，欧州証券市場監督機構（European Securities and Markets Authority）との協調関係も改訂している．なお第三の関心は評議員会のガバナンスや資金調達の強化に対するニーズの把握であった（IFRSF 2017）[7]．

一方，IASBは同時期に第２回アジェンダ協議に着手しており，2016年11月に『2015年アジェンダ協議に関するフィードバック・ステートメント：IASB作業計画2017–2021年（*Feedback Statement on the 2015 Agenda Consultation: IASB Work Plan 2017–2021*）』（IASB 2016a）を公表した．そこでは次の４つの結論が提示されている．すなわち，①残された基準設定プロジェクト（保険契約と概念フレームワーク）の完了，②財務報告のコミュニケーション価値の改善，③実践上のサポートの継続的な展開，そして④リサーチ・プログラムの重視，である．

このうち，アジェンダ協議③実践上のサポートの継続的な展開については，これまでIFRS解釈委員会が主に担っていた，基準の実施に対するサポートがIASBにも求められるようになったことを意味している．事実，IASBは比較的新規のビッグ・プロジェクト，たとえば金融商品（IFRS 9），収益認識（IFRS 15），そしてリース（IFRS 16）に対する基準適用のサポートに労力や資源を費やしており，さらに2018年からは保険契約（IFRS 17）も対象に加えている（IFRSF 2017–2019）．そこでは，これら基準の実施上のサポートに労力を注ぎ，新基準の実践にあたって企業が抱く懸念を理解した上で，その適用に関わる負担を軽減させるよう変更の可能性を議論することが意図され（IFRSF 2019），実際にいくつかの修正が行われている（IFRSF 2021）．さらに2019年にはCovid-19が問題を引き起こす場合のIFRSの適用の支援（IFRSF 2020）が含まれるようになり，2020年には時間的制約のある金利指標改革（interest rate benchmark reform）の影響を扱うプロジェクトにも資源を費やすようになっている．以上のように，この期間，IASBはかなりの労力を新たな要求事項を実施するサポートならびに首尾一貫した適用のサポートに向けたのである（IFRSF 2021）．

その一方で，IFRS財団は，その設立以降もっとも中枢的であり続け，そしてG20の承認を受けた質の高い国際的会計基準の開発という目標（G20-endorsed goal of high quality global

---

[7]　こうしたレビューにしたがって10個の定款の修正が行われた．その中での代表的な修正が，従来の定款に存在していた，評議員のうち２名は大手監査法人から選出されるという要件の削除（par.7）や，IASBの審議の効率性と有効性のバランスを高めるためにIASBメンバーの16名から14名への縮小（par.24），である．

accounting standards）に向けた進展を図ることを改めて表明している（IFRSF 2018）．この点についてはいくつかの進展がみられており，たとえば，アフリカ会社法調和化組織（Organization for the Harmonization of Business Law in Africa）による協調的行動が挙げられる．そこでは，西アフリカや中央アフリカの17の法域において，2019年以降のIFRSの利用が計画されたのである．また，IFRS財団は金融危機以降，過去数年間にわたって行ってきた，金融関連の国際機関や各国および地域の基準設定機関との戦略的提携の強化を図っており，2017年にはバーゼル銀行監督委員会（Basel Committee on Banking Supervision）との間で，さらにはIFRSを実施する発展途上国へのより効果的な支援を行うために世界銀行との間でそれぞれMoUを締結している（IFRSF 2018）．

3.3　仮説の設定

以上より，IFRS財団およびIASBは，2016年-2020年の期間，IFRSの適用局面へのサポートに多くの労力とエネルギーを注力する意志を表明し，事実，それを実施している．かかる点よりIFRS財団およびIASBは，財務諸表作成者である産業界からの支持を獲得する必要性を認識していたと捉えられるのであり，このことは彼らからの支持の低下を認識していたためと解釈することができるかもしれない．その一方で，規制機関に関する記述はその前の5年間（2011年–2015年）のそれと比較して大幅に減少しており，このことはIFRS財団およびIASBが当該アクターからの十分な信用を得ていることを認識していたためと捉えることができるのである．

産業界からの弱い支持および規制機関からの高い信用を獲得していると基準設定機関自体が認識している場合，当該機関は捕囚型基準開発行動モデルを採用すると考えられる．そうした行動モデルの下では産業界にとって望ましい会計基準，すなわち作成者指向型の会計基準を採用すると考えられるが，事実，IASBがこの期間に行った基準開発行動はそれに適合したものであった．かくして，本稿において検証すべき2016年–2020年におけるIFRS財団およびIASBの組織編成に関して，次の作業仮説が導出されよう．

（作業仮説）「IASBおよびIFRS財団は，産業界を中心の一つに据えた組織を編成した」

4．IASBの2016年–2020年における組織編成

4.1　データと分析手順

本稿では，2016年–2020年のIFRS財団ならびにIASBの組織編成を分析するために，社会ネットワーク分析を実施する．かかる検証に際しては，共通のイベントに対する参加の頻度をもとにネットワーク内の結びつきの強さを特定化する，コアネス分析を用いる（Borgatti and Everett 1999）．なお，本稿では共通イベントとしてメンバーの「キャリア」を用いる[8]．また本稿では，IASBの組織編成に関して次の二つの視点を採用する．一つはIASBメンバーのキャリア・パスの視点であり，もう一つはIFRS財団内の主要4組織（Trustees，Monitoring

[8]　ここで「キャリア」に着目するのは，基準設定機関メンバーが在籍していた組織や参加した委員会等の関係性を明らかにすることで，当該機関がどのような価値観を持つメンバーを基準設定に参加させようとしているのか，またどのような価値観がネットワーク内で支配的なのか，が明らかになると考えられるからである（小形2012）．

Board，IFRS Interpretations Committee，IFRS Advisory Council）にメンバーを供出している組織の視点である．前者の視点に関しては，23名のメンバーが63組織に，また後者の視点に関しては174名が180組織に関与している[9]．本稿では各メンバーとそのメンバーの所属組織等から構成されたマトリックス・データ・セットを，IFRS財団内組織にメンバーとして在籍している年数にもとづいて重み付けしている．

具体的な分析手順としては，まず，メンバー・組織データ・セットに対し，社会ネットワーク分析ソフト『UCINET VI』(Borgatti, et al. 2002) におけるアフィリエーション作業を実行し，組織と組織の関係性に焦点を当てた組織・組織データ・セットを抽出する．その上で，組織・組織データ・セットをもとにコアネス分析を実行している．

4.2　分析結果

1）ネットワーク・グラフにもとづく分析

まずは上記データ・セットをもとに作成した，2016年−2020年の期間におけるIFRS財団内の５つの組織とそれら組織にメンバーを供出している組織[10]とのつながりを表したネットワーク・グラフが図１である[11]．図１の正方形で表した組織はIFRS財団内の５つの組織を指しており，その他のノードがそれらの組織にメンバーを供出している組織を表す．なお，図１で表すノードのうち，IFRS財団内の複数の組織にメンバーを供出している組織については名称を付している．名称を付した組織に関しては，その属性別にノードの形状を変えている．ここで，ダイヤモンドが会計プロフェッション，三角形が規制機関アクター，逆三角形が基準設定機関アクター，正方形内に円で示された組織が利用者クター，そして円がその他の組織である．

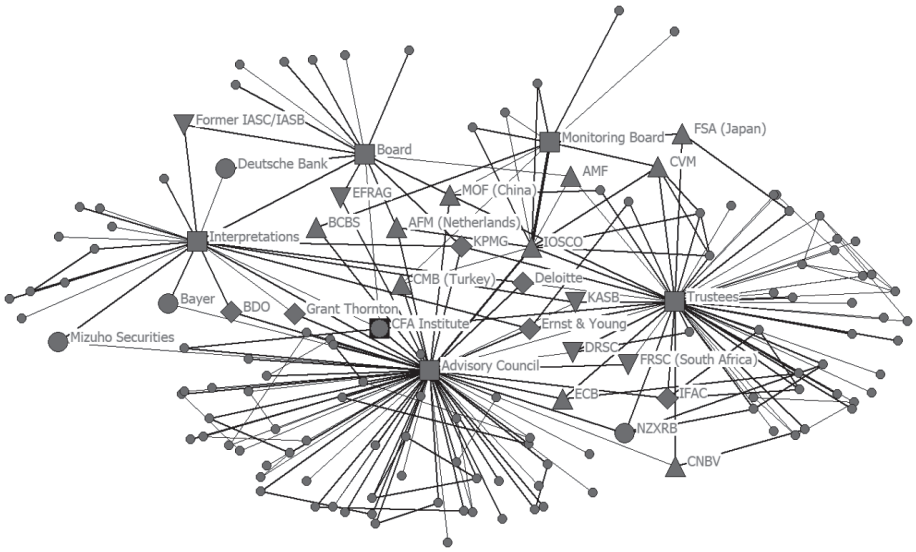

図１　IFRS財団内の組織とメンバー供出組織に関するネットワーク・グラフ

図１によれば，IOSCO，KPMG，CFA Institute，中国財政部（MOF（China））がIFRS財団内の４つの組織にメンバーを供出しており，IFRS財団と密接な関係を構築している．続い

て３つの組織とつながっているのが，Ernst & Young，Deloitte，そして韓国会計基準審議会（Korean Accounting Standards Board）である．IFRS財団内の組織別にみてみると，評議員会は規制機関を中心にさまざまな属性のアクターとつながりがあり，IFRS Advisory Councilは規制機関とのつながりは薄いものの，さまざまな属性のアクターとつながりをもっている．IFRS Interpretations Committeeは会計プロフェッション・アクターと，そしてMonitoring Boardはその組織の性格上，規制機関アクターとの関係に偏りがみられ，かかる意味においてもっとも特定のアクターとのつながりが少ないのがIASBであるといえる．このことは，IASBの独立性の高さを示す一つの証左といえよう．

2）コアネス分析

次にIASBメンバーとIFRS財団内のIASBを除く主要４組織のメンバーに関わるコアネス分析結果を確認する．その結果を示したものが表２である．表２の上段にはIASBメンバーのコアネス指標の上位10組織を，左側に2011年–2015年の結果を，右側に2016年–2020年の結果をそれぞれ示す．また下段には主要4組織のメンバーのコアネス指標の上位10組織を上段と同様に示している．

IASBに関して，2011年–2015年の期間，IOSCOのコアネスが高く，また欧州の証券規制当局である欧州証券規制当局委員会（CESRFin），フランス金融市場庁（AMF），オランダ金融市場庁（AFM）のコアネスが高くなっていた．それに対して2016年–2020年の期間ではIOSCOのコアネスが高いままであるとともに，AFM，オランダ政府，オランダ財務省のコアネスが高くなっている．それに加えて，韓国上場会社委員会（Korea Exchange Listing Committee）や米国証券取引委員会（Securities and Exchange Commission）のコアネスも高い．

主要４組織に関して，2011年–2015年の期間，財務管理者協会やCFA協会といった国際的な業界団体を含めた国際的アクターとともに，欧州の経済団体，さらには欧州中央銀行を含む欧州の規制機関などの欧州アクターもコアな存在であった．それに対して，2016年–2020年の期間においてもIOSCOが一貫して高いコアネスを維持しているものの，職能的にも地理的にも多種多様なアクターが上位10組織に存在し，ある種，特定の支配的なアクターの存在しない編成となっている．

次に，上記作業で得られた各組織のコアネス・スコアを，職能的観点ならびに地理的観点から構成される組織特性別にクロス集計し，その集計値が全組織のコアネス・スコア合計値に占める割合を，IASBメンバーに関するもの（表３）と主要４組織メンバーに関するもの（表４）とに分けて示す[12]．

---

[9] IASBメンバーのキャリア・パスに関するデータ・セットは，DeloitteのウェブサイトIAS Plusにおける「IASB Board member history」（Deloitte 2022）に，また主要4組織のメンバーのキャリアに関するデータ・セットは，IASC財団／IFRS財団のAnnual Report（IASCF/IFRSF 2007–2016）にもとづいている．なお本稿では，2016年–2020年のIASBの組織編成を相対化するために，2011年–2015年のIASBの組織編成も分析している．2011年–2015年の期間，IASBのメンバー23名は54組織に，またIFRS財団内の主要４組織のメンバー198名は209組織に関与している．

[10] 図１において，IFRS財団内の組織のうちIASBに関しては，ボード・メンバーになる直前に所属していた組織をもとにデータ・セットを作成している．

[11] ネットワーク・グラフの作成に当たっては，描画ソフトである『NetDraw』（Borgatti 2002）を用いる．

表２　上位10組織のコアネス分析結果

ボード【2011年-2015年】					ボード【2016年-2020年】				
#	組織名	職能	地理	コアネス	#	組織名	職能	地理	コアネス
1	IASC/IASB	基準設定	国際	0.418	1	IASC/IASB	基準設定	国際	0.500
2	IOSCO	規制機関	国際	0.227	2	AASB	基準設定	アジアオセ	0.123
3	Arthur Andersen	会計プロ	国際	0.097	3	IOSCO	規制機関	国際	0.098
3	AMF	規制機関	欧州	0.097	4	Gov. of the Netherlands	規制機関	欧州	0.088
3	CESRFin	規制機関	欧州	0.097	4	MOF (Netherlands)	規制機関	欧州	0.088
3	EC	規制機関	欧州	0.097	4	AFM (Netherlands)	規制機関	欧州	0.088
3	OEC	会計プロ	欧州	0.097	7	Kookmin University	学界	アジアオセ	0.081
8	CFA Institute	利用者	国際	0.094	7	KASB	基準設定	アジアオセ	0.081
9	AASB	基準設定	アジアオセ	0.085	7	KELC	規制機関	アジアオセ	0.081
10	MOF (Netherlands)	規制機関	欧州	0.080	10	US SEC	規制機関	北米	0.078
10	AFM (Netherlands)	規制機関	欧州	0.080					

主要4組織【2011年-2015年】					主要4組織【2016年-2020年】				
#	組織名	職能	地理	コアネス	#	組織名	職能	地理	コアネス
1	IOSCO	規制機関	国際	0.081	1	IOSCO	規制機関	国際	0.080
2	Group of European NSSs	基準設定	欧州	0.057	2	Cabinet Aziz Dieye Senegal	会計プロ	アフリカ	0.040
3	EFRAG	基準設定	欧州	0.052	2	MHS in Dakar	その他	アフリカ	0.040
4	FEI	非金融	北米	0.042	2	FIECF	会計プロ	国際	0.040
5	CFA Institute	利用者	国際	0.034	2	AFM (Netherlands)	規制機関	欧州	0.040
6	European Issuers	非金融	欧州	0.033	2	SEC of Thailand	規制機関	アジアオセ	0.040
6	European Round-Table	非金融	欧州	0.033	7	Credit Mutuel	金融	欧州	0.038
8	PwC	会計プロ	国際	0.032	7	EAA	学界	欧州	0.038
9	ECB	規制機関	欧州	0.031	7	FRSC (South Africa)	基準設定	アフリカ	0.038
10	AMF	規制機関	欧州	0.029	7	ICA	その他	国際	0.038
10	Deloitte	会計プロ	国際	0.029	7	KPMG	会計プロ	国際	0.038
10	MOF (China)	規制機関	アジアオセ	0.029	7	University of Antwerp	学界	欧州	0.038

IASBメンバーに関して，2016年–2020年の期間と前５年間（2011年–2015年の期間）とを比較すると，職能的にも地理的にも大きな構成上の変化はみられない．職能的観点では基準設定機関経験者と規制機関経験者のコアネスが一貫して高く（前者は34.1%→27.1%，後者は29.2%→38.2%），また地理的観点では国際アクター，アジア・オセアニア・アクター，そして欧州アクターのコアネスが一貫して高い（国際アクターは38.3%→31.3%，アジア・オセアニア・アクターは25.6%→25.8%，そして欧州アクターは25.2%→24.4%）．個々の属性に着目すると，2016年–2020年の期間では主にIASCやIASBに関わった国際的な基準設定機関の経験者（19.5%）が特筆してコアな存在となっている．

次に，IFRS財団の主要４組織に関して2016年–2020年の期間と前５年間とを比較すると，職能的には規制機関アクターのコアネスが一貫して高い（22.5%→23.0%）のに対して，非金融アクターのコアネスは低下（20.3%→14.9%）している一方，利用者アクターのコアネスは上昇（11.1%→18.7%）している．地理的には欧州アクターと国際アクターのコアネスが一貫して高い

[12] ここで，職能別に８種類（規制機関，基準設定機関，会計プロフェッション，金融，非金融，利用者，学界，そしてその他）に，また地理別に６種類（国際，欧州，アフリカ，北米，南米，そしてアジア・オセアニア）に分類しているため，各表は８種類×６種類の48セルから構成されている．各セルの上段には当該セルに属する組織の獲得したコアネス集計値を，下段にはその集計値が全組織のコアネス合計値に対する割合を示している．

表３　IASBメンバーの属性別分類結果

2011年-2015年

	国際	欧州	アフリカ	北米	南米	アジアオセ	合計
規制機関	0.333	0.451		0.093	0.043	0.172	1.092
	10.4%	14.1%		2.9%	1.3%	5.4%	34.1%
基準設定	0.418	0.094		0.033		0.388	0.933
	13.1%	2.9%		1.0%		12.1%	29.2%
会計プロ	0.339	0.100				0.006	0.445
	10.6%	3.1%				0.2%	13.9%
金融		0.105	0.063	0.044			0.212
		3.3%	2.0%	1.4%			6.6%
非金融		0.057		0.016		0.145	0.218
		1.8%		0.5%		4.5%	6.8%
利用者	0.137			0.054			0.191
	4.3%			1.7%			6.0%
学界						0.106	0.106
						3.3%	3.3%
その他						0.003	0.003
						0.1%	0.1%
合計	1.227	0.807	0.063	0.240	0.043	0.820	3.200
	38.3%	25.2%	2.0%	7.5%	1.3%	25.6%	100.0%

2016年-2020年

	国際	欧州	アフリカ	北米	南米	アジアオセ	合計
規制機関	0.129	0.273		0.128	0.029	0.137	0.696
	5.0%	10.6%		5.0%	1.1%	5.3%	27.1%
基準設定	0.500	0.118	0.003	0.082		0.279	0.982
	19.5%	4.6%	0.1%	3.2%		10.9%	38.2%
会計プロ	0.136	0.003	0.006		0.007	0.008	0.160
	5.3%	0.1%	0.2%		0.3%	0.3%	6.2%
金融		0.116	0.072				0.188
		4.5%	2.8%				7.3%
非金融		0.117		0.050		0.100	0.267
		4.6%		1.9%		3.9%	10.4%
利用者	0.040			0.037			0.077
	1.6%			1.4%			3.0%
学界				0.060		0.140	0.200
				2.3%		5.4%	7.8%
その他							0.000
							0.0%
合計	0.805	0.627	0.081	0.357	0.036	0.664	2.570
	31.3%	24.4%	3.2%	13.9%	1.4%	25.8%	100.0%

表４　主要4組織メンバーの属性別分類結果

2011年-2015年

	国際	欧州	アフリカ	北米	南米	アジアオセ	合計
規制機関	0.167	0.181	0.002	0.002	0.018	0.081	0.451
	8.3%	9.0%	0.1%	0.1%	0.9%	4.0%	22.5%
基準設定	0.001	0.169	0.021	0.016		0.061	0.268
	0.0%	8.4%	1.0%	0.8%		3.0%	13.4%
会計プロ	0.150	0.041	0.021	0.029		0.029	0.270
	7.5%	2.0%	1.0%	1.4%		1.4%	13.5%
金融	0.021	0.126	0.015	0.033	0.013	0.006	0.214
	1.0%	6.3%	0.7%	1.6%	0.6%	0.3%	10.7%
非金融		0.152		0.086	0.016	0.154	0.408
		7.6%		4.3%	0.8%	7.7%	20.3%
利用者	0.130	0.030	0.001	0.042		0.020	0.223
	6.5%	1.5%	0.0%	2.1%		1.0%	11.1%
学界	0.022	0.043		0.002		0.072	0.139
	1.1%	2.1%		0.1%		3.6%	6.9%
その他	0.002		0.002			0.028	0.032
	0.1%		0.1%			1.4%	1.6%
合計	0.642	0.635	0.062	0.168	0.047	0.451	2.005
	32.0%	31.7%	3.1%	8.4%	2.3%	22.5%	100.0%

2016年-2020年

	国際	欧州	アフリカ	北米	南米	アジアオセ	合計
規制機関	0.174	0.147	0.001	0.004	0.023	0.107	0.456
	8.8%	7.4%	0.1%	0.2%	1.2%	5.4%	23.0%
基準設定	0.004	0.044	0.038	0.002		0.043	0.131
	0.2%	2.2%	1.9%	0.1%		2.2%	6.6%
会計プロ	0.226		0.041			0.019	0.286
	11.4%		2.1%			1.0%	14.5%
金融	0.006	0.078		0.057	0.024	0.047	0.212
	0.3%	3.9%		2.9%	1.2%	2.4%	10.7%
非金融	0.030	0.170		0.030	0.001	0.063	0.294
	1.5%	8.6%		1.5%	0.1%	3.2%	14.9%
利用者	0.128	0.095		0.119	0.001	0.028	0.371
	6.5%	4.8%		6.0%	0.1%	1.4%	18.7%
学界	0.026	0.101		0.002		0.019	0.148
	1.3%	5.1%		0.1%		1.0%	7.5%
その他	0.038	0.002	0.040	0.001			0.081
	1.9%	0.1%	2.0%	0.1%			4.1%
合計	0.632	0.637	0.120	0.215	0.049	0.326	1.979
	31.9%	32.2%	6.1%	10.9%	2.5%	16.5%	100.0%

が（前者は31.7%→32.2%，後者は32.0%→31.9%），アジア・オセアニア・アクターのコアネスは低下している（22.5%→16.5%）．個々の属性に着目すると，他のアクターと比べて国際的な会計プロフェッションがもっともコアな存在（11.4%）となっている．

5．議論と今後の課題

2011年–2015年の期間のIASBは，それ以前の2006年–2010年の期間とは異なり，国際的な会計プロフェッション，すなわちビッグNの経験者を中心とした組織から国際的および欧州の規制機関経験者を中心とした組織へと変貌を遂げていた（小形2022b）．それに対して，2016年–2020年の期間では既述したように，職能的にも地理的にも大きな構成上の変化はみられない．職能的観点では基準設定機関経験者と規制機関経験者が，そして地理的観点では国際アクター，アジア・オセアニア・アクター，欧州アクターがコアな存在であり続けているのである．なお，個々の属性に着目すると，2016年–2020年の期間では主にIASCやIASBに関わった国際的な基準設定機関経験者が特筆してコアな存在となっている．

また2011年–2015年の期間のIFRS財団内の主要４組織では，それ以前の2006年–2010年の期間と同様，国際的な会計プロフェッション，国際的および欧州の規制機関を中核としつつも，各利害関係者がフラットに関わる組織が維持されていた．このような組織編成は，支配的なアクターが存在していないことを示しており，IASBの妥協的な基準開発行動をサポートするものになっていた（小形2022b）．それに対して，2016年–2020年の期間では既述したように，地理的には欧州アクターと国際アクターがコアな存在であり続け，また職能的にも規制機関アクターのコアネスが一貫して高いものの，非金融アクターのコアネスの低下と利用者アクターのコアネスの上昇がみられる．

本稿で提示した作業仮説は，「IASBおよびIFRS財団は，産業界を中心の一つに据えた組織を編成した」というものであった．この仮説と社会ネットワーク分析の結果をどのように解釈したらよいのであろうか．

IASBに関して作成者アクターのコアネスは，非金融アクターと金融アクターを併せて17.7%であり，基準設定アクター（38.2%）や規制機関アクター（27.1%）と比較して，支配的なアクターであるとは言い難い．それに対して，IFRS財団内の主要４組織に関して当該アクターのコアネスは25.6%であり，規制機関アクターのそれ（23.6%）よりも高く，中心的な立場にあるといえる．かくして，2016年–2020年の期間，IASBは財務諸表作成者のコアネスが低くなっており，基準開発に直接的な責任をもつIASBの組織編成に関する作業仮説とは一部整合しない結果が得られているのである．なお財務諸表作成者アクターのコアネスの低さは，2011年–2015年の期間におけるIASBにおいても観察されていた（小形2022b）．

この点に関しては，小形（2022b）における指摘と同様，各国の国内基準設定機関（National Standard Setters：NSS）に対する役割の期待の変化が影響をしている可能性がある．すなわち，2010年代に入りNSSに対しては，IASBの基準設定プロセスにおいて国内の各種利害関係者の意見を集約してIFRSに反映させる「国家や地域の代弁者」としての役割が強調されるようになっている（Abela and Mora 2012；Büthe and Mattli 2011；Van Mourik and Walton 2018）．またIFRS財団もNSSとの連携強化を期待してASAFを創設したことに鑑みると，NSSには各国の利害関係者，とりわけ産業界の代弁者としての役割を果たすことが意図されていると考えられる

のであり，NSSの役割を再考する必要があるかもしれない．この点については今後の検討課題としたい．さらに，演繹的ベンチマークの説明力の確認についてはさらなる検証が必要であることを最後に付言しておく．

参　考　文　献

ウド・クカーツ・佐藤郁哉訳（2018）『質的テキスト分析法：基本原理・分析技法・ソフトウェア』新曜社.

大石桂一（2015）『会計規制の研究』中央経済社.

小形健介（2012）「会計基準設定機関の組織構造とパフォーマンス：2000年代後半のIASBメンバーを対象とした社会ネットワーク分析」『會計』第182巻第５号，56–71頁.

小形健介（2015）「IASBにおける会計思考と基準開発活動：2011年–2013年を対象として」『国際会計研究学会年報2014年度第２号』第36号，77–92頁.

小形健介（2019）「IASB設立当初の組織編成と基準開発行動」『會計』第195巻第５号，54–67頁.

小形健介（2020）「IASBの組織編成と基準開発の関係性：2006年–2010年を対象として」『會計』第197巻第５号，70–84頁.

小形健介（2022a）「会計規制領域における先端複合研究」『會計』第201巻第２号，64–78頁.

小形健介（2022b）「IASBの妥協型基準開発行動と組織編成との関係：2011年–2015年を対象に」『會計』第202巻第２号，43–57頁.

大日方隆（2013）『アドバンスト財務会計（第２版）』中央経済社.

戸矢哲朗（2003）『金融ビッグバンの政治経済学』東洋経済新報社.

保城広至（2015）『歴史から理論を創造する方法：社会科学と歴史学を統合する』勁草書房.

Abela, M. and Mora, A.（2012）Understanding the Consequences of Accounting Standards in Europe: The Role of EFRAG, *Accounting in Europe*, 9, 147–170.

Allen, A. and Ramanna, K.（2013）Towards an Understanding of the Role of Standard Setters in Standard Setting, *Journal of Accounting and Economics*, 55, 66–90.

Borgatti, S.P.（2002）*Netdraw: Network Visualization*, Harvard, MA: Analytic Technologies.

Borgatti, S. P. and Everett, M. G.（1999）Models of Core/Periphery Structures, *Social Networks*, 21, 375–395.

Borgatti, S. P., Everett, M. G., and Freeman, L. C.（2002）*Ucinet for Windows: Software for Social Network Analysis*, Harvard, MA: Analytic Technologies.

Botzem, S.（2012）*The Politics of Accounting Regulation: Organizing Transnational Standard Setting in Financial Reporting*, Edward Elgar Publishing.

Büthe, T. and Mattli, W.（2011）*The New Global Rulers: The Privatization of Regulation in the World Economy*, Princeton University Press（小形健介訳（2013）『IASB／ISO／IEC　国際ルールの形成メカニズム』中央経済社）.

Deloitte（2022）IAS Plus, *http://www.iasplus.com/en*.

IASCF/IFRSF（2012–2021）*Annual Report*, IASCF/IFRSF.

IFRSF（2016a）*Feedback Statement on the 2015 Agenda Consultation: IASB Work Plan 2017–2021*, IFRSF.

Landis, J. R. and Koch G. G.（1977）The Measurement of Observer Agreement for Categorical Data, *Biometrics*, 33（1）: 159–174.

Mattli, W. and T. Büthe.（2005）Accountability in Accounting? The Politics of Private Rule-Making in the Public Interest, *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 18（3）: 399–429.

Miles, R. E. and Snow, C. C.（1978）*Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill.

Van Mourik, C. and Walton, P.（2018）The European IFRS Endorsement Process -in Search of a Single Voice, *Accounting in Europe*, 15（1）, 1–32.

Zeff, S. A.（2005）The Evolution of U. S. GAAP: The Political Forces behind Professional Standards, Part II, *The CPA Journal*, 75（2）: 19–29.

〔おがた　けんすけ　大阪公立大学大学院経営学研究科准教授〕

〔2022年６月24日受理〕