

学際的会計研究の動向と展望 —遂行性の概念に焦点を当てて—

岡本 紀明

(立教大学 教授)

本稿は、主に先行研究のレビューを通じて学際的会計研究の動向を整理して論じ、特に遂行性の概念に基づく会計研究の発展可能性を探ることを目的とする。グローバルな視点から会計研究の動向を概観すると、一方では北米を中心に主として定量分析に基づく実証研究の隆盛が続いているが、他方では社会科学における周辺領域の知見を援用した、より定性的な学際的研究が欧州を中心に勢いを増している。本稿では、そういった学際的な会計研究を政治学や制度論等の観点から捉え、関連する先行研究を取り上げて概説する。その上で、学際的会計研究に共通するアプローチを指摘するとともに、今後の関連研究のさらなる発展に資すると思われる遂行性の概念に焦点を当て、会計事象への学際的適用を展望する。本稿の構成は以下の通りである。まず第Ⅰ節で本研究の問題意識及び観点を明示し、第Ⅱ節で学際的会計研究の特質を素描する。第Ⅲ節では具体的に3つの観点から関連する先行研究を検討し、学際的会計研究の方向性を整理する。第Ⅳ及びⅤ節では、遂行性の概念に焦点を当てて会計研究への適用可能性を探り、第Ⅵ節で本稿の結論と課題に言及する。

A Review of Interdisciplinary Accounting Research—An Exploratory Study of the Concept of Performativity

Noriaki Okamoto

(Professor, Rikkyo University)

This paper mainly reviews previous interdisciplinary accounting studies and explores a possibility of future application of the concept of performativity. Considering the global trend of accounting research, although quantitative empirical accounting research is still in a dominant position, relatively qualitative research that introduces perspectives in other disciplines to accounting issues has drawn growing attention. In this study the author delineates some selected interdisciplinary accounting studies from three different viewpoints: political, institutional, and the other. Then, some commonalities in the approaches of those interdisciplinary accounting studies are highlighted. Furthermore, some relevant studies on the concept of performativity are considered and its possible application to accounting issues is explored.

I はじめに

21世紀に入って企業活動のグローバル化やIT化がますます進展するなか、わが国における会計研究の重心も少しずつシフトしつつある。いわゆる会計理論や制度を分析対象とした規範的研究のウエイトは相対的に低下し、より仮説検定や定量的分析に基づく実証研究の台頭が見られる。そういったわが国の動向に大きな影響を与えたのは、米国における会計研究であろう。様々な見方があるが、いわゆる会計研究における一般的な海外トップジャーナル3誌(*The Accounting Review*, *Journal of Accounting Research*, *Journal of Accounting and Economics*)はいずれも米国に軸足を置いており、掲載される研究論文の大半が経済学やファイナンスの理論に依拠した緻密な実証分析に基づく会計研究である。

だがそういった動向が見られる反面、例えばアメリカ会計学会(American Accounting Association: AAA)の2006年年次総会において、当時オックスフォード大学のAnthony G. Hopwoodが「会計研究はどこへ向かうのか?」と題した講演を行い、その後に同一論題で公表された論文において、独創性に乏しく実務とはかけ離れる様相を見せていた当時の会計研究に警鐘を鳴らした(Hopwood [2007])。同氏は「会計学は固有の特性だけで成立する学問領域ではなく、多様な啓蒙や知力の源泉に依拠する必要がある。それは学際的な探究の場であり続けなければならない(Hopwood [2007], p.1371)。」と主張した。

事実、欧州を中心に学際的会計研究が様々な領域で注目を集めている。ここで学際的会計研究とは、経済学やファイナンスの領域における知見ではなく、社会学や政治学及び哲学等の知見を援用した会計研究を指す場合が多い。例えば、学際的会計研究学会(Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference)の2018年度大会に関するWEBサイトでは、学際的会計研究は「広範な社会科学(例えば文化人類学、歴史学、哲学、社会学や政治学など)に関心のある研究者により行われる」と示されるとともに、「1985年以降、学際的会計研究学会は、会計理論及び会計実務の社会的・政治的・組織的側面を探究する研究を促進する場を提供してきた」と述べられている²。

そこで本稿では、近年の学際的会計研究を振り返り、特に3つの視点から概観して共通点等を論じるとともに、近年の動向に着目して、遂行性の概念から今後の学際的会計研究を展望する。本研究は基本的にはレビュー論文であるが、独自の切り口から学際的会計研究を概括し、遂行性の概念に基づく今後の会計研究の可能性を見据える点において、さらなる研究の発展に少なからず貢献し得ると考える。

II 学際的会計研究の位置付け

「学際もしくは学際的」という言葉を広辞苑に当たると、「いくつかの異なる学問分野が関わること」と、明鏡国語辞典では「研究対象が複数の学問領域にかかわっているさま」と定義される。すなわち、これらの定義を踏襲すると、学際的会計研究は会計学に加えて、それ以外の領域の知見を援用した研究であると位置付けられる。その観点から会計研究を再検討すると、これまで多くの実証的研究が依拠してきた合理的期待仮説やエージェンシー理論は、一般的には経済学における仮説や理論であり、会計学以外の学問領域に依拠しているという点で学際的会計研究とも捉えられる。しかし、エージェンシー理論やその他ファイナンス理論に立脚した会計研究が学際的会計研究と呼ばれることはあまりない。事実、Roslender and Dillard [2003, p. 332]も、現行の学際的会計研究は、経済学以外の学問からの分析を指すと指摘している。その背景をさらに思索すると、学際的会計研究は、主として特定の事象を特定のコミュニティで合意された方法論で深く掘り下げて新たな事項の発見を確認するのではなく、特定の事象に対してそれまで適用されていた分析視角

とは異なる観点から接近して新たな知見を得るという、観点もしくは仮説提示型の貢献を意図していると思われる。Parker and Guthrie [2014, pp.1220-1221] も指摘するように、会計研究における学際性の主眼は、新たに発現しつつある事象及びそれまで検討されてきた事象に対して見出せられなかった洞察をもたらし得る、異なる領域における観点から得られた知見を統合することにある。すなわち、学際的会計研究の主たる貢献は、新たな事実を発見すべく仮説を厳密に検証することではない。むしろ、それはそれまでは採用されていなかった観点や知見を用いて、会計現象を解釈または説明する点にある。社会学者の Andrew Pickering は、事物に対してより多くの見方を提供することは、その事物の豊かな理解に繋がると主張する (Pickering [2009])。学際的会計研究の成果により、会計事象の多様な理解が促進され得ると思われる。

以下では、学際的会計研究に分類される先行研究を具体的に取り上げて考察する。ただし、学際的会計研究という括りでこれまでの研究を概観すると、財務会計、管理会計、公会計など範囲が多岐にわたるため、ある程度焦点を絞る必要があると思われる。そこで本稿では、主として会計制度のグローバル化の問題を取り上げた学際的会計研究に限定し、3つの観点から検討することにした。本学会の理念にもあるように、IFRS の導入を巡る会計制度のグローバル化の問題は、ローカルな会計制度がいかにあるべきかの議論と併せて、わが国が直面する喫緊の重要課題である。

III 学際的会計研究を構成する3つの観点

1. 近年の政治的観点に基づく学際的会計研究

(1) 会計基準設定における政治的過程の考究

企業を取り巻く諸制度（上場制度や財務報告制度など）が整備され、新たな企業取引に対する会計規制の範囲が拡大するにつれて、会計制度設計の問題が注目を浴びるようになった。中でも会計基準の設定過程を対象とした研究は、大きな潮流となっている。当該研究は、基本的にはIASBのような会計基準セッターが行う基準設定を対象として、概して政治的な観点から基準設定過程における利害関係者のロビー活動を分析してきた（例えば Larson and Herz [2011]）。具体的には、ロビー活動を行った者の属性を分析したり（例えば「基準設定に利害が絡む主体がよりロビー活動を行う」といった仮説の検討）、提出されたコメントレターの内容を分析し、いかなる主張が基準設定に影響を与えたか分析したりする。コメントレターの内容分析の例を挙げると、特定の提案に対して出されたコメントレターにおける主張が、対象となった会計基準が導入された場合の経済的帰結に訴えかけたものなのか、会計理論との整合性などの概念的な主張を根拠としたものなのかに分類される手法が採用されている（例えば Anantharaman [2015] など）。

ここで、このような政治的観点を学際的に導入した典型的な先行研究を2つ取り上げる。まず Larson and Herz [2011] は、特にIASBによる2001年から2008年にかけての55の会計基準設定を対象として、特に研究者（アカデミックから）の参加（コメントレターの提出）度合いを分析したものである。当該研究が解明しようと試みた具体的な疑問は、「Q1：どの程度参加しているのか」、「Q2：参加する研究者の特徴はあるのか」、「Q3：基準設定に関する問題によって研究者の参加度合いは異なるか」及び「Q4：参加度合いは高まっているのか」であった。Larson and Herz [2011] は各種コメントレターや提出した利害関係者の属性を緻密に分析した結果、Q1については全体のコメントレター提出者の約2.6%が研究者（アカデミック）であること、Q2についてはアングロサクソン（英語圏）諸国（オーストラリア、カナダ、ニュージーランド、英国及び米国）に偏っていること、Q3については解釈指針よりも会計基準やディスカッションペーパーなど、本質的な問題に対するコメントレターの提出が多かったこと、Q4については特に増加傾向は見られ

なかったことが、それぞれ明らかになった。Larson and Herz [2011] は膨大な量のコメントレターを整理して分析しているが、厳密な仮説検証や統計的分析に基づくものではなく、会計基準設定の政治的側面を明らかにしようとする点において学際的観点を導入しているとも言えるだろう。

次に Anantharaman [2015] は、米国における会計基準設定の事例を取り上げ、特にコメントレターにおける主張の定性的分析を試みたものである。比較的最近の研究であり、のれんの処理を中心に企業結合会計に関する問題はわが国でも関心が高いため、ここで注目したい。Anantharaman [2015] は、米国会計基準 SFAS141 と 142 の公開草案（のれんの非償却及び減損アプローチ）に対するコメントレターを分析した。2つの公開草案公表後、利害関係者からそれぞれ 200 以上のコメントレターが提出された。Anantharaman [2015] の問題意識は、提出されたコメントレターにおけるいかなる主張が最終的な基準設定に反映されたかであり、コメントレターの中身を定性的に解釈及び分類し、最終的に設定された会計基準を考察対象とした。その結果、多くのコメントレターがそれまで米国で採用されていた持分プーリング法の廃止及びのれんに対する減損のみのアプローチの採用に強く反対していたことが明らかになった。さらに、コメントレターにおける大部分の主張は、経済的悪影響等の経済的帰結に依拠した主張を展開しており、特に監査法人はのれんの非償却・減損は実行困難であると全面的に反対していた。だが、そういった主張は FASB にはあまり考慮されず、最終的な会計基準に反映されなかった。結果として、Anantharaman [2015] は数少ない概念的主張であった「持分プーリング法を廃止することが財務諸表の比較可能性を高める」ことが強く推し進められた点を強調するとともに、トレードオフ（ある意味政治的な妥協策）として、定期償却も同時に廃止されたのではないかという理解を示している。

ここまで会計における政治的側面の学際的研究という括りから、主に会計基準設定の政治的過程を解明しようとした研究を取り上げて考察した。特に上記に挙げた2つの先行研究は、会計基準設定を政治的局面と捉え、政治的偏りや政治的結果を浮き彫りにしたものと見なせるだろう。こうした会計基準の設定過程に着目した研究は、定量的・定性的にかかわらず一定程度グローバルに受容されている。ただし敢えて付言すると、特にここで取り上げた研究は、会計基準がいかにして設定されるのかという理論的枠組みを十分に解明しているとは言い難い。そこで次項で着目するのは、特定の理論的観点を適用した学際的会計研究である。

（2）正統性理論からのアプローチ

会計領域に限らず、制度の規範的な側面（あるべき論）に関する正統性 (legitimacy) の観点を導入した研究が、経済学や政治学の領域でも見られる。本項ではこの正統性に着目した研究に論及する。例えば会計研究の観点から、IASB の会計基準設定活動は正統性を備えたものになっているのかという課題が浮かび上がる。

正統性を扱った研究は、主として Suchman [1995] を嚆矢とした正統性を3分類するアプローチを踏襲することが多い。それら3つの正統性は、プラグマティックな正統性、モラルとしての正統性及び認知的正統性である。制度の観点から概説すると、プラグマティックな正統性は主に実利的な正当性を指し、当該個人やその個人が属する組織等にとって特定の制度が実利的に望ましいかに該当する。次にモラルとしての正統性は、特定の制度が「正しいのか」を規準に捉える視角であり、例えば手続的正統性や結果としての正統性（公正さ）等が検討対象になる。最後に認知としての正統性は、厳密に定義することは難しいが、特定の制度は当然であると関係者が理解するように作用する正統性と言える。したがって、文化や伝統としての正統性がこの認知的正統性に該当し、例えば具体的に、「和食は箸で食べるべき」といった規範の存在を支え

る正統性になる。

だが、上記3つの正統性がいかなる局面で重視されるのか、また各局面でそれぞれの重要性に違いがあるのかの判別は難しい。例えば Bamber and McMeeking [2016] は、IFRS 7「金融商品の開示」に関する基準設定を正統性理論から分析したが、各々の正統性の関係には深く言及していない。それでも、今後、正統性概念の探求に関する深化が進めば、同様の視点を導入した会計研究のさらなる発展が見込まれるだろう。これまでも、Georgiou and Jack [2011] が公正価値会計の進展を正統性理論から接近して考察し、最近では Pelger and Spieb [2017] が、IASB がアジェンダコンサルテーション等を通じて基準設定の正統性を高めていると指摘しており、正統性理論を援用した会計研究は増加傾向にある。

(3) グローバル・ガバナンス論からのアプローチ

近年の国際会計研究では、国際政治学における理論も積極的に適用されている。典型的な例はグローバル・ガバナンス論であり、例えば国際政治学者である遠藤乾氏が、グローバル・ガバナンスの具体例として、国際会計基準を取り上げて論じている。それによれば、グローバル・ガバナンスの問題は、標準化の権力、すなわち誰がどのように基準設定するのかという問いに行き着き、国際会計基準 (IAS や IFRS) は、会計基準をめぐる複数の国際的なフォーラム間のやり取りとして捉えられる (遠藤 [2008, 47-56 頁])。IASB は強い公的権力を持たないプライベートな組織であるが、国家的な裏付けがないなかでいかにガバナンスを保ち、標準化の権力を保持し得るのかの議論が考察対象となる。政治的なパワーバランスの観点から国際的な会計制度設計を考察する研究は、わが国の IFRS 任意適用拡大に伴い、さらに重要性を増していくと予想される。

より具体的に、Zimmermann [2008] は社会的枠組みとして市場・コミュニティ・国家の観点から英米独の会計規制を分析した。これら3国の会計規制は各国の文化や慣行を反映して会計規制体制が異なっていたが、特に2000年代以降はその差が縮まり、収斂が進んでいることが示された。この状況は、グローバル・ガバナンスの観点から、会計規制に関して国家の介入度合いが相対的に低下し、IASBのような超国家的な組織による私的規制の重要度が高まったことを裏付ける。また Mügge and Stellinga [2015] は、特に企業の金融取引に対する会計規制 (主に公正価値会計の導入) をグローバル・ガバナンスの観点から考察した。その結果、主に金融機関や金融監督機関及び会計基準セッターが関与した金融商品に対する会計基準は紆余曲折を経たが、それは公的課題 (金融の安定性) と私的課題 (企業の収益性) の狭間で金融市場と同様に柔軟に変遷してきたと解される (Mügge and Stellinga [2015], p. 59)。これら2つの先行研究は、グローバルな会計規制が公 (国家) から民 (市場) へと少しずつシフトしつつあることを示唆する。このように、グローバル・ガバナンス論に基づく会計研究は、グローバルな会計基準設定を巡る政治力学を捉える道を提供する。

2. 近年の制度論に基づく学際的会計研究

制度とは何か、制度がいかに構成されるのか探究するいわゆる制度論的アプローチは、特に社会科学で長い伝統がある。制度論的アプローチは一定程度会計研究に適用されてきたが、制度のダイナミズムを捉える理論を IFRS の変遷に適用する研究も見られる。特に制度に関する同型化 (isomorphism) 理論は、世界各国への IFRS の普及・適用のメカニズムを捉える理論である。それは制度の調和化や統一化のメカニズムを理論的に裏付け、強制的・模倣的・規範的同型化といった異なる過程を経て進行する点を説明する。

例えば Maroun and Zijl [2016] は、南アフリカにおける IFRS10 及び 12 (連結に関する会計基準) の導入を対象として、利害関係者23名への半構造的インタビューを行い、制度的同型化の理論から考察を加えた。強制的同型化として、上場企業にはそれら IFRS が適用され、会社法でもそれが組み込まれているのは当然

であると解される。それ以外の企業については、規範的・模倣的同型化の観点から、支配力に基づく連結会計基準が世界的潮流であるため、積極的な支配力基準の導入が見られた。しかし、実務では一部さらなる逃げ道（連結外し）を模索する動きが見られ、Maroun and Zijl [2016, pp. 231-232] は、それをふさわしさの論理（logic of appropriateness）とは対照的に抵抗の論理（logic of resistance）として解釈を試みている。

ここでは主として制度的同型化を基底とする先行研究に焦点を当てたが、制度論自体も発展し、新たな観点を導入した研究も見られる。例えば Alon and Dwyer [2016] は、Mahoney and Thelen [2010] の制度変化に関する理論に依拠して、米国 SEC が外国籍の米国上場企業による IFRS ベースの財務諸表提出を容認するに至った動きを分析した。Alon and Dwyer [2016] は制度変化の理論的メカニズムとして、「転換」、「層化」、「逸脱」及び「収斂」を挙げ³、SEC の決定は「新たな規則が既存の規則に取って代わるのではなく、付加的に加えられる」層化であったと分析し、SEC が自身の権力を維持しつつ、国際的に利害関係者が絡む市場の圧力や要求を考慮した結果だと主張した。つまり SEC は、米国会計基準の優位性と権力を示す意向と、主に欧州企業や国際的機関やビッグ4の会計事務所などの意向も考慮し、最終的に決定を下したということである。このように、制度論的な観点を導入した会計研究も新たな展開を見せており、今後も学際的な観点から「制度はいかにして形成されるのか」に関する新たな知見を会計研究に適用していくことが求められているだろう。

3. その他の観点に基づく学際的会計研究

特に財務会計領域に関して、上記の政治学的及び制度論的観点からの研究の範疇に含まれない学際的会計研究も存在する。ニューメキシコ大学教授の Joni Young は、そういった研究を開拓してきた代表的人物であると位置付けられる。彼女の一連の研究は、グローバルな会計基準設定を考える上で極めて興味深い示唆に富む。例えば Young [2003] は、会計基準設定は基準セッターが説得し、また説得されるプロセスであるため、ロビー活動を行うなど基準設定に関わる者によるレトリカルな側面が重要であると結論付ける。また Okamoto [2017] は、会計基準設定における「説得」の視点を導入しつつ、類比（analogy）によるレトリカルな説得は、IASB の基準設定に影響を与え得る点を指摘した。当該研究の理論的フレームワークは規範の普及（norm diffusion）理論であり、制度的同型化理論とも共通点を有する。

さらに Young and Williams [2010, pp. 519-520] は、会計基準設定は取引や会計処理の類似性や相違に着目することであり、その分類プロセスには判断する主体の倫理的（感情的）側面も介在すると述べる。このように Joni Young の一連の研究は、ある程度の強制力を伴い、一見無味乾燥な制度としての会計基準に斬新な見方を加えようとした試みであり、学際的会計研究の重要性を体現したものと言える。

IV 遂行性を基点とした社会科学研究的潮流

ここまで3つの観点から学際的会計研究の動向を纏めた。いずれにも共通するのが、会計事象を会計領域以外から捉える視点を導入し、会計事象の新たな理解を促すことにある。そこで、本節では近年の関連研究で注目されている遂行性（performativity）の概念に焦点を当てて、会計研究への適用を考察する。

遂行性の概念は、言語学者の J. L. Austin による遂行的発語行為（performative utterance）に由来している（Austin [1962]）。ここで遂行性とは、ある理論やモデルといったものが、特定の対象を描写するのではなく、その対象自体に作用することを指す。この観点は、Robert. K. Merton の有名な自己成就の予言⁴（self-fulfilling prophecy）（Merton [1968]）とも共通する特性を有する。

このような遂行性の概念が、全く異なる領域である会計事象にいかん適用されるのか。隣接領域であるファイナンスには既に適用されている。MacKenzie et al. [2007, pp. 4- 5] で示された経済学の遂行性の例を示そう。ファイナンス領域で一般的に認められている効率的市場仮説であるが、実務を詳細に分析すると、投資ファンドなどは効率的市場仮説のモデルに基づき投資プログラムを組み、想定していない事態を「アノマリー」と捉え、そのアノマリーを利用して裁定取引を行うことで投資リターンを得ている。このことを遂行性の観点から分析すると、そういった投資ファンド等は、アノマリーを減らす（もしくは無くしていく）ことにより、効率的市場（仮説）そのものを遂行していると表現される。さらに同様の先行研究を挙げるべく、MacKenzie [2006] におけるオプション理論の遂行性を指摘する。周知のように、オプション取引（将来の予め定められた期日に特定の原資産を現時点で取り決めた価格で売買する権利の取引）という金融商品が発明され、米国を筆頭として世界各地の市場で整備されることとなった。MacKenzie [2006] が明らかにしたのは、当時オプション市場で多くのオプショントレーダーが携帯していた、フィッシャー・ブラック（ブラック・ショールズモデルの考案者であり、ノーベル経済学賞受賞者）が作成・販売していたオプションの理論価格に関するシートであった。オプショントレーダーは、オプションの理論価格を求める数式の詳細を理解せずに、このシートに基づき算出される価格を客観的なオプション価格だと思い売買していた。このことから、彼等オプショントレーダーは、理論モデルを遂行することでオプション市場のエンジンとなっていたのである。

ここで挙げた2つの研究を主導したのは社会学者であった。経済学者やファイナンスの研究者や実務家とは異なる社会学者の学際的視点から、市場の遂行性が浮き彫りになったのである。MacKenzie [2006] はこれらの研究を踏まえて、実際の市場の状況と理論の乖離が見えづらくなる問題も指摘している。

V 遂行性の概念の会計研究への展開

それでは、このような遂行性の概念を会計研究に適用しようとする、いかなる道があるであろうか。例えば公正価値会計などは、特定の資産（金融商品など）の評価に用いられ、その根底には当該資産の経済的実態をよりよく反映する目的があるだろう。しかし、公正価値会計の基準や各種手法を用いて評価をしていくことは、何かを遂行しているとも捉えられないだろうか。実は公正価値会計の拡大は、遂行的に「金融化（ファイナンシャリゼーション）」に作用していると Chiapello [2016] は指摘する。経済及び社会のファイナンシャリゼーションは、特に金融危機後に注目を集めたが、未だ一義的に定義されているわけではない。だが、先行研究を概観すると、「国内及び国際的な経済活動における、金融的な動機、金融市場、金融関係者及び金融機関の役割の増大」（Epstein [2005, p. 3]）、「獲得した利得蓄積パターンが、商品の生産及び売買を通じた過程から、金融を通じた過程へと移行すること」（Krippner [2005, p. 174]）、「ネオリベラリズムが意味するのが、あらゆるモノのファイナンシャリゼーション」（Harvey [2006, p. 24]）などと表現される。会計基準がこのファイナンシャリゼーションに遂行的に作用しているという観点は、近年注目を集めている。例えば、CPA (Critical Perspectives on Accounting) 誌の2014年特集号「ファイナンシャリゼーションへの批判的観点」で取り上げられた研究論文では、「近年の英国会社法改正が取締役に株主価値最大化の追求を優先させ、他のステークホルダーの軽視を促すことに力点を置いていた（Collison et al. [2014]）」点や、IASBとFASBの共同プロジェクトが概念フレームワークの「表現の忠実性」を重視し、「信頼性」の重要性を相対的に低下させたことは、ファイナンシャリゼーションの台頭を印象付けた点が強調された（Zhang and Andrew [2014]）。

ただし、こういった遂行性に基づく学際的研究が直面する問題は、遂行性が制度に作用するメカニズムを見出し難い点である。個人や企業、会計基準セッターが、金融化を意識しているわけではなく、金融化の過程は分析者の解釈に基づくものである。しかしそのような懸念は、Searle [2010] が指摘する制度的実体の「観察者相対性 (observer-relativeness)」を考慮すれば、ある程度緩和されるであろう。すなわち、ファイナンスリゼーション等の遂行的作用の解釈はある程度相対的にならざるを得ず、研究者が見出し得るものと位置付けられる。この場合、たとえ特定の個人や組織は遂行性を意識していなくても、社会において集団的に容認されている規範や志向性の影響を受けると捉える社会的存在論⁵ (social ontology) に依拠することもできるだろう。そういった観点に基づけば、制度の動きに遂行的に影響を与えるメカニズムを主観的かつ解釈的に捉えることができる。例えば「グローバリゼーション」という既に使い古された言葉であっても、それが社会で遂行的に作用し、規範的要素を含むという観点を提示することができる。グローバリゼーションの系譜を探究した James and Steger [2014] は、グローバリゼーションは批判的個人のアイデアレベルからイデオロギーのレベルへとシフトし、社会的な仮想として凝縮された力を蓄積し、現代の時間・空間・社会関係をシフトさせる社会的本質へと変遷してきていると解する。そのように考えれば、グローバリゼーションは個人及び組織の行動を通じて遂行的に作用するほど深く浸透しているとも言える。このグローバリゼーションの遂行性を会計に敷衍して考えると、わが国の会計基準のハーモナイゼーションからコンバージェンス、さらにはアドプション (任意適用の増加) の動きは、会計制度のグローバリゼーションを遂行しているとも言えるだろう。だが、MacKenzie [2007] も指摘するように、遂行性に対する反遂行的 (counter-performative) な動きも表出し得る。最近のわが国における会計基準のグローバリゼーションに目を向けると、修正国際基準の導入など、一時的には反遂行的な動きが見られたとも言えるだろう。

VI 結論と課題

本稿は、まだまだわが国に十分に浸透しているとは言い難い学際的な会計研究に着目し、独自の考察を加えた。経済学やファイナンス領域ではなく、主に政治学や社会学等における知見を導入した学際的会計研究はグローバルに行われており、研究成果のアウトプットの間も存在する。本稿では、学問領域に基づく分類だけでなく、横断的に適用される制度論的アプローチに基づく学際的な会計研究にも言及した。

そういった学際的会計研究を行う場合、従来の実証的会計研究で幅広く受け入れられている仮説の構築及び検証という形ではなく、広範な社会科学における種々の理論や観点をいかに会計事象に適用し、どのようなインプリケーションが得られるかに力点が置かれる。したがって他領域における理論的動向に着目することが重要になる。その中でも「遂行性」に関する研究は、一つの研究動向として注目に値する。遂行性は異なるレベル (マクロ・ミクロ) で存在するが、本稿では、よりマクロ的なグローバリゼーションに焦点を当てて会計制度を考察する視点を提示した。

最後に、このような研究の課題として、方法論のあり方が常に指摘される。つまり、採用する学際的観点と焦点を当てる会計事象が一定程度関連していることが求められる。その関連の程度が、研究のアウトプットの受け手が許容するレベルである必要があるだろう。したがって、特に理論的観点提示型もしくは仮説探求型の研究であっても、事例分析や過程追跡、インタビューやエスノメソドロロジー⁶といった方法は有望であると思われる。ただここで再度強調したいのは、いかに独特な理論的観点を会計事象に適用するかであって、方法論の選択が最優先の問題ではないということである。

注

- 1 その他の登壇者や講演内容等については太田 [2010] を参照されたい。
- 2 <https://ipa.business-school.ed.ac.uk/> を参照されたい (2019年3月15日アクセス)。
- 3 本文中で説明した「層化」以外の制度変化として、「転換」は既存のルールが新たなルールへ完全に取って代わられること、「逸脱」は既存のルールは存在しているが見放されているか適用されていないこと、「収斂」は既存のルールは存在しているが再解釈・再適用されていることを指す。
- 4 最初の誤った状況の規定が新しい行動を呼び起こし、その行動が当初の誤った考えを真実なものとすることでであると定義される。マートンの原書第2版の邦訳として、森他 [1961] を参照されたい。用語訳としては「予言の自己実現」や「自己実現的予言」とも表現される。
- 5 社会的存在論は企業や学校及び社会制度といった社会的なものは、いかにして存在し得るのかという問題意識のもとに台頭してきた研究領域である。当該領域における近年の体系的書籍として Tuomela (2013) がある。
- 6 日常の中で特定の文化や組織に属する普通の人々が行う生活世界の意味付けを、会話分析などの手法により体系的に記述する研究スタイルである。会計研究への適用は、Dey [2017] を参照されたい。

参考文献

- Alon, A. and Dwyer, P. D. [2016], "SEC's Acceptance of IFRS-based Financial Reporting: An Examination Based in Institutional Theory," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 48, No. 1, pp. 1-16.
- Anantharaman, D. [2015], "Understanding the Evolution of SFAS141 and 142: An Analysis of Comment Letters," *Research in Accounting Regulation*, Vol. 29, No. 2, pp. 129-138.
- Austin, J. L. [1962], *How to Do Things with Words*, Oxford: Clarendon Press.
- Bamber, M. and McMeeking, K. [2016], "An Examination of International Accounting Standard Setting Due Process and the Implication for Legitimacy," *British Accounting Review*, Vol. 48, No. 1, pp. 59-73.
- Chiapello, E. [2016], "How IFRS Contribute to the Financialization of Capitalism," in Bensadon, D. and Praquin, N. (eds.), *IFRS in a Global World*, pp. 71-84, Springer International Publishing.
- Collison, D., Cross, S., Ferguson, J., Power, D. and Stevenson, L. [2014], "Financialization and Company Law: A Study of the UK Company Law Review," *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25, No. 1, pp. 5-16.
- Dey, C. [2017], "Ethnography, Ethnomethodology and Anthropology Studies in Accounting," in Hoque et al. [2017], pp. 147-162.
- 遠藤乾 [2008] 『グローバル・ガバナンスの最前線』 東信堂。
- Epstein, G. A. (ed.) [2005], *Financialization and the World Economy*, Edward Elgar: Cheltenham.
- Georgiou, G. and Jack, L. [2011], "In Pursuit of Legitimacy: A History behind Fair Value Accounting," *British Accounting Review*, Vol. 43, No. 4, pp. 311-323.
- Harvey, D. [2006], *Spaces of Global Capitalism*, Verso: London.
- Hopwood, A. J. [2007], "Whither Accounting Research?" *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 5, pp. 1365-1374.
- Hoque, Z., Parker, L. D., Covalesski, M. A. and Haynes, K. (eds.) [2017], *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*, Routledge: Oxon.
- James, P. and Steger, M. B. [2014], "The Genealogy of 'Globalization': The Career of a Concept," *Globalization*, Vol. 11, No. 4, pp. 417-434.
- Krippner, G. R. [2005], "The Financialization of the American Economy," *Socio-Economic Review*, Vol. 3, No. 2, pp. 173-208.
- Larson, R. K. [2007], "Constituent Participation and the IASB's International Financial Reporting Interpretations Committee," *Accounting in Europe*, Vol. 4, No. 2, pp. 207-254.
- Larson, R. K. and Herz, P. J. [2011], "The Academic Community's Participation in Global Accounting Standard-Setting," *Research in Accounting Regulation*, Vol. 23, No. 1, pp. 34-45.

- MacKenzie, D. [2006], *An Engine, Not A Camera*, MIT Press: Cambridge.
- MacKenzie, D., Miniesa, F. and Siu, L. (eds.) [2007], *Do Economists Make Markets?* Princeton University Press: Princeton.
- Mahoney, J. and Thelen, K. (eds.) [2010], *Explaining Institutional Change: Ambiguity, Agency, and Power*, Cambridge University Press: New York.
- Maroun, W. and Zijl, W. V. [2016], "Isomorphism and Resistance in Implementing IFRS 10 and IFRS 12," *The British Accounting Review*, Vol. 48, No. 2, pp. 220-239.
- Merton, R. K. [1968], *Social Theory and Social Structure 3rd edition*, Free Press: New York.
- 森東吾・森好夫・金沢実・中島竜太郎訳 [1961] 『社会理論と社会構造』 みすず書房。
- Mügge, D. and Stellinga, B. [2015], "The Unstable Core of Global Finance: Contingent Valuation and Governance of International Accounting Standards," *Regulation & Governance*, Vol. 9, pp. 47-62.
- 太田康弘 [2010] 「会計研究の危機と日本の会計学」『現代ディスクロージャー研究』第10巻, 1-15頁。
- Okamoto, N. [2017], "Norm Entrepreneur Lobbying and Persuasion: A Case Study Involving the IASB's Modification of An Exposure Draft," *Research in Accounting Regulation*, Vol. 29, No. 2, pp. 129-138.
- Parker, L. D. and Guthrie, J. [2014], "Addressing Directions in Interdisciplinary Accounting Research," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27, No. 8, pp. 1218-1226.
- Pelger, C. and Spieb, N. [2017], "On the IASB's Construction of Legitimacy-The Case of the Agenda Consultation Project," *Accounting and Business Research*, Vol. 47, No. 1, pp. 64-90.
- Pickering, A. [2009], "The Politics of Theory-Producing another World, with Some Thoughts on Latour," *Journal of Cultural Economy*, Vol. 2, Nos. 1-2, pp. 197-212.
- Roslender, R. and Dillard, J. F. [2003], "Reflections on the Interdisciplinary Perspectives on Accounting Project," *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, No. 3, pp. 325-351.
- Searle, J. R. [2010], *Making the Social World*, Oxford University Press: Oxford.
- Suchman, L. [1995], "Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches," *The Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 3, pp. 571-610.
- Tuomela, R. [2013], *Social Ontology: Collective Intentionality and Group Agents*, Oxford University Press: Oxford.
- Young, J. [2003], "Constructing, Persuading and Silencing: The Rhetoric of Accounting Standards," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 6, pp. 621-638.
- Young, J. and Williams, P. [2010], "Sorting and Comparing: Standard-setting and Ethical Categories," *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 21, No. 6, pp. 509-521.
- Zhang, Y. and Andrew, J. [2014], "Financialisation and the Conceptual Framework," *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25, No. 1, pp. 17-26.
- Zimmermann, J., Werner, J. R., and Volmer, P. B. [2008], *Global Governance in Accounting: Rebalancing Public Power and Private Commitment*, Palgrave Macmillan: New York.

(審査受付 2018年7月1日)
(掲載決定 2019年4月23日)