

# 発展途上国会計研究への新制度論的視座の導入

## An Introduction to the Study on Accounting in Developing Countries —From New Institutional Perspective—

平 賀 正 剛

Masataka HIRAGA

### 和文要旨

本稿の目的は、発展途上国会計研究（特に発展途上国をめぐる会計基準の国際的収斂の問題）に、新制度論をいかに適用するかについて考えることである。従来、多くの研究者が、発展途上国における国際財務報告基準の不適合性を指摘してきた。ところが現実には、多くの発展途上国において同基準が採用されてきた。この事実は、会計と各国環境との関連を重視する伝統的な国際会計研究の枠組みだけで、発展途上国のそのような行動を説明するのは難しいことを意味している。この問題は、発展途上国会計研究に新制度論、特に同型化の概念を援用することで解決できるように思われる。

### 英文要旨

The purpose of this paper is to discuss how to apply new institutional theory to the study on accounting in developing countries. Quite a few researchers have supposed that International Financial Reporting Standards (IFRSs) could not work well in developing countries due to the environments peculiar to them. However, in reality large numbers of developing countries have adopted IFRSs or use them as the basis of their setting national accounting standards to date. This fact means that it is difficult to explain such behavior by developing countries within the traditional international accounting research framework. We can complement the traditional framework by using new institutional theory, especially the notion of isomorphism.

**和文キーワード**：発展途上国，国際財務報告基準，新制度論，同型化

**英文キーワード**：developing countries, IFRSs, new institutional theory, isomorphism

### 目 次

1. はじめに
2. 伝統的な議論をめぐる問題
3. 社会学的な新制度論の概要
4. 発展途上国会計研究への新制度論の適用
5. むすびにかえて

## 1. はじめに

本稿の目的は、発展途上国会計に関する研究（特に発展途上国をめぐる会計基準の国際的収斂の問題）への、新制度論（new institutional theory）の適用法を検討することである。ここでいう新制度論とは、社会学の分野において、1970年代後半以降確立された理論であり、主に組織論の領域などに適用されている。

本稿では、国際会計の伝統的理論の枠組みでは、発展途上国による国際会計基準（International Accounting standards; IAS）および国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards; IFRS）の採用という現象が十分に説明されないことを最初に指摘する。次に、伝統的理論を補完する枠組みとして新制度論を提唱するが、それに先立ち、Meyer and Rowan (1977), Dimaggio and Powell (1983), Tolbert and Zucker (1996) など、新制度論の確立に貢献した主要論文をひも解きながら、新制度論の概要を述べる。その後、新制度論的視点から新興経済圏におけるIFRSの採用について論じたIrvine (2008) の検討を通じ、新制度論的アプローチによる発展途上国会計研究の課題に言及したい。

なお、本稿は研究ノートであり、社会学あるいは組織論の門外漢として、新制度論の内容や思考法を整理することも目的の1つである。そのため、第2節における新制度論に関する記述が若干冗長となる点をご容赦願いたい。同時に、社会学または組織論専攻の研究者をはじめとする専門的立場からの指摘・批判をいただければ幸いである。

## 2. 伝統的な議論をめぐる問題

発展途上国をテーマとした国際会計研究はさまざまあるが、本稿では、発展途上国におけるIASおよびIFRS採用の是非に関する研究に焦点を当てる。

このテーマに関し、70年代から90年代にかけて公表された研究は、大きく2つに分類される。1つは発展途上国におけるIAS/IFRSの採用に意義を認め、肯定的な議論を展開する研究であり、一方は、IAS/IFRSの採用に懐疑的な

見解を示す研究である [平賀, 2003, p.232]。このうち、後者の多くは、IAS/IFRSを、英米を中心としたアングロ・サクソン諸国の会計基準から強い影響を受けた、いわゆるアングロ・アメリカン型会計基準とみなした上で、それら先進国との環境の違いを理由に、発展途上国へのIAS/IFRSの導入・適用の不適合性を指摘している<sup>1</sup>。

各国の環境の相違に論拠を置くこのような議論は、遡れば、Mueller (1968) がその端緒であるように思われる。同論文では、各国の会計原則に相違が見られる事実を指摘した上で、①経済の発展段階、②事業の高度さの程度、③政治介入の程度、④特定の法制度への依存の4つを視座とし、会計を含んだ主要各国の事業環境（business environments）を10のカテゴリーに類型化している [Mueller, 1968, pp.93-94]。さらに会計とビジネス環境との密接な関係を指摘 [Mueller, 1968, pp.95-96] した上で、米国の一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles; GAAP）を他国へ強制することに懐疑的な見解を示している [Mueller, 1968, p.97]。

Mueller (1968) は、会計原則の国際的多様性を問題視しており [Mueller, 1968, p.97]、その後には生じる会計基準の国際的調和化（または収斂）の必要性および可能性を否定しているわけではない。つまり、その解決策として特定の会計原則を安易に他の環境へ適用しても、それが真の意味での問題解決にはつながらないことを、同論文は指摘している。

先にあげた、発展途上国でのIAS/IFRS採用に対する懐疑論は、基本的にはMueller (1968) と同様の議論といえる。換言すれば、会計基準の多様性は各国間の環境の相違に起因しており、その環境を変える、または特定の会計基準を異なる環境で機能させることは困難であるという思考が、懐疑論のベースとなっている。

松井 (2003) は「会計の発展段階に焦点を当て、その背景としてある経済・社会環境と絡ませながら、国際的視点から各国の状況に関してはじめて本格的な類型化を試みた」人物としてMuellerを「国際会計の父」 [松井, 2003, p.59] と称している<sup>2</sup>。Muellerの提示した各国における環境と会計との関係が、その後の国際会計

研究の視座となったことは、前出の懐疑論を含め、多くの国際会計研究の成果からも明らかであろう。とすれば、発展途上国における IAS/IFRS の採用に関する懐疑論は、国際会計の伝統的な議論に基づいたものといえる。

一方、そのような懐疑論をよそに、現実には、多くの発展途上国において IAS/IFRS が採用されてきた。1990 年に公表された Cairns (1990) では、すでに多くの発展途上国が、国内基準またはその設定のための基礎として IAS を利用していることが指摘されている [Cairns, 1990, p.82]。また、Saudagaran (2001) では、調査対象となった発展途上国 62 ケ国のうち半数は、やはり IAS を自国の会計基準または自国基準設定のベースとして利用している [Saudagaran, 2001, p.170] ことが明らかにされている。

21 世紀に入り、会計基準の国際的収斂への動きが加速したのは周知の事実であるが、これに伴い、IAS/IFRS を採用する発展途上国の数も大幅に増えたと予想される。Deloitte の運営するウェブ・サイトにおいて公表されている資料 [Deloitte, 2010] を基に作成した、発展途上国における国内上場企業への IAS/IFRS の適用状況 (図表 1) を参照されたい。

調査の実施された 173 法閥のうち、世界銀行の定める高所得経済 (high-income economies) に属する国を除いた 120 法閥を、図表 1 では発展途上国とみなしている。その発展途上国のうち、74 ケ国において IAS/IFRS の適用が義務付けられている、もしくは容認されている。

また、IAS/IFRS の適用が認められていないと判断された国の中にも、IAS/IFRS をベースとしながら自国の会計基準を設定してきた国、あるいは、自国の会計基準を IAS/IFRS に収斂させる作業をすでに開始した国が含まれよう<sup>3</sup>。

とすれば、IAS/IFRS の利用国は実質的にもっと多いと見てよい。

この事実は、国際会計研究における伝統的理論に基づいた懐疑論に反し、発展途上国が IAS/IFRS を積極的に利用したことを意味している。少し穿った見方をすれば、このことは、国際会計研究の成果は発展途上国にとっての指針とはなりえなかった、または発展途上国の行動は従来国際会計の議論の枠組みでは十分に説明できなかった、という意味を持つのではないだろうか。

ところが近年、Rodrigues and Craig (2005)、Chand (2005)、Irvine (2008) など、会計基準の国際的収斂に対して、従来とは異なる視点からのアプローチを試みる研究が散見されるようになった。これらの研究では、なぜ会計基準の調和化または収斂という現象が起きるのか、という側面に焦点が当てられ、特に Chand (2005)、Irvine (2008) では、その焦点が発展途上国での収斂に絞られる。さらに、もう 1 つの共通点が、議論の枠組みとして新制度論 (new institutional theory) を用いていることである。

### 3. 社会学的新制度論の概要

ここでいう新制度論とは、社会学の領域で研究されてきた理論を指す。新制度論の国際会計研究への適用について述べる前に、同理論の概要を、いくつかの関連論文に依拠しながら説明してみたい。

#### 3-1. 制度的神話と組織構造

新制度論の先駆けとなり、その後いわゆる「新制度学派を導くことになった最初の」論文が Meyer and Rowan (1977) である [櫻田,

図表 1 発展途上国における IFRS の採用状況 (2010年9月現在)\*

採用状況	全上場企業に対し IFRS 強制適用	一部の上場企業に IFRS 強制適用	上場企業に IFRS 適用容認	上場企業に IFRS 適用容認せず	その他**
該当する法閥数	52	3	19	30	16

\* Deloitte (2010) に基づき筆者が作成。なお、台湾については、世界銀行による経済水準分類の対象となっていないため (<http://datda.worldbank.org/about/country-classifications>)、本表においても対象法閥からは除外している。

\*\* 「その他」については、15 法閥において証券取引所が存在せず、1 法閥 (アルゼンチン) においては 2012 年から全上場企業への IFRS 適用が開始される。

2003, p.59]。そこで、まず同論文を手がかりに、新制度論の概要を述べていきたい。

「制度化された組織：神話と儀礼としての公式構造」というタイトルが付されたこの論文は、語弊を恐れずに言えば、組織が社会の中で存続していくにあたり、それを可能にするような組織構造がどのように形成されていくか（どのように組織が制度化されていくか）を明らかにしようとしている。

組織の構造を決定付ける要素を、Meyer and Rowan (1977) は制度的神話 (institutional myths) と呼んでおり、これが新制度論の核をなすと考えてよいだろう。これについても語弊を恐れずに言えば、制度的神話とは、高度な相互ネットワークをもつ社会の中で、またそのような社会における特定の産業内で形成された思考や行動が一般化され、組織に備わるべき自明のものとして認識されている要素、と解釈してよいのではないだろうか<sup>4</sup>。こうした要素には、法的な権威の付与、または社会的支持の獲得を通じ、その社会における正当性 (legitimacy) が形成されていく [Meyer and Rowan, 1977, pp.347-348]。

新たな社会的神話が形成されると、組織はその神話への同型化 (isomorphism) を図っていく [Meyer and Rowan, 1977, p.345]。具体的には、社会的神話に合致するような組織の公式構造がデザインされ [Meyer and Rowan, 1977, p.349]、外的評価規準<sup>5</sup>を適用して自らの評価を行い [Meyer and Rowan, 1977, pp.350]、それにより、組織の構成員、株主、一般大衆、政府や監督機関に対し、当該組織が社会に適合した、正当性を持った存在であることが主張される [Meyer and Rowan, 1977, pp.351]。

最終的に、同型化に成功した組織は社会における正当性ととも存続に必要な資源を手に入れることができる [Meyer and Rowan, 1977, p.352]。これは、組織が、正当性の確保を通じて「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] ためであると解釈される。

以上、端的に表現すれば、組織の構造とは、合理性・効率性を追求するために形成されるのではなく、合理性・効率性を有していると信じ

られ、それに従うことが当然であると考えられているもの(神話)を儀式的に取り入れること(同型化)によって構築されていくというのが、Meyer and Rowan (1977) の主張である。

### 3-2. 同型化

さて、この組織構造の同型化をより精緻な理論に発展させたのが Dimaggio and Powell (1983) である。同論文は、なぜ特定の組織形態だけが存続するのかという疑問から出発している [Dimaggio and Powell, 1983, p.147]。Dimaggio and Powell (1983) は、その説明にあたり、組織フィールド (organizational field) という概念を導入している。組織フィールドとは、「制度的営為の場となる、一般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] と定義されるとともに、「一度組織フィールドが確立されると、その中の組織および新規参入組織の同質化が生じる [Dimaggio and Powell, 1983, p.148] として、同型化の生じる場と位置付けられている。

Meyer and Rowan (1983) は、同型化を「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] と定義するとともに、同型化を次のように類型化している。

#### ①競争的同型化 (competitive isomorphism)

[Dimaggio and Powell, 1983, p.150]

「市場競争、生態的地位の変化、適応度指標などに重点を置いた、システムの合理性を前提とした同型化」と定義される。換言すれば、組織フィールド内の環境における合理性・効率性を追求した結果、フィールド内の組織に類似性が生じることと解釈できよう。その意味では、進化論的同型化ともいえるかもしれない。

#### ②制度的同型化 (institutional isomorphism)

[Dimaggio and Powell, 1983, pp.150-153]

近代社会における組織に関し、競争的同型化

のみでは十分に説明できない部分を補うものが制度的同型化とされる。制度的同型化は以下の3つに細分類される。

a) 強制的同型化 (coercive isomorphism)

[Dimaggio and Powell, 1983, pp.150-151]

「ある組織群が依存関係にある他の組織、ならびに組織群が活動している社会における文化的期待から行使される公式・非公式の圧力によって生じる同型化」[Dimaggio and Powell, 1983, p.150] と定義される。具体例として、政府、法的環境、大組織や親会社など強い支配力を持つプライベート・セクターなどの存在があげられている。

b) 模倣的同型化 (mimetic isomorphism)

[Dimaggio and Powell, 1983, pp.151-152]

不確実性が存在する場合<sup>6</sup>、ある組織が、すでに経験をもつ他の組織をモデルとすることによって行われるのが、模倣的同型化である。短言すれば、成功事例の模倣といって良いかもしれない。

c) 規範的同型化 (normative isomorphism)

[Dimaggio and Powell, 1983, pp.152-153]

主に職業専門化 (Professionalization) から生じるのが規範的同型化である。ここでいう職業専門化とは、ある職業の従事者が、自分たちの仕事の条件や方法を決め、生産活動を管理し、その職業を自主規制するための基盤を確立するための集団的取り組みのことを指す。また、職業専門化を進める2大要因として、主に大学や専門教育機関、および組織横断的な職業専門家のネットワークが指摘される。すなわち、専門的教育によって相互に代替可能な人材が多数創出される。あるいは、組織間の人材の移動や組織間に共通の昇進慣行の形成により、人材が同質化していく。これらが規範的同型化の例として取り上げられている。

ところが、これらの制度的同型化が進んでも、それが必ずしも組織の効率化につながるとは限らないことを、Dimaggio and Powell (1983) は指摘する。組織が効率化したとしても、それは組織が他の組織と類似した結果、組織間の取

引、仕事への熱意ある人材の獲得、正当性を持ち、信頼できる組織であるという社会的認識の獲得、補助金や契約請負の資格を決定する行政当局との良好な関係の構築などを容易に達成することができるようになったためである。それゆえ、たとえそのような事実が見られたとしても、他組織との類似性の高い組織が、類似性の低い組織よりも効率的に物事を進めていることの証拠とはならない [Dimaggio and Powell, 1983, p.153]。

### 3-3. 同型化の進行モデル

では上記の同型化はどのように進んでいくのであろうか。たとえば競争的同型化と制度的同型化は同時に起こりうるのか、あるいは3タイプの制度的同型化についてはどうであろうか。

Tolbert and Zucker (1983) は、米国3州の都市における市民サービスの改革に関する実証研究を通じ、このことを明らかにしている。同論文によれば、調査対象期間の初期段階では、改革案の採用は、都市の抱える問題やその環境と関連性を持っていたが、時間の経過とともに、それらの要素とは無関係に改革案を採用する都市が急速に増えていった [Tolbert and Zucker, 1983, p.34]。

さらに Tolbert and Zucker (1996) では、同型化 (制度化) の進行が、次のような3段階のモデルとして示されている。

① 前制度化段階—習慣化 (habitualization)

[Tolbert and Zucker, 1996, pp.181-182]

ある組織において特定の問題に対応するため、新たな組織構造が採用され、他の組織群にも模倣される。新構造の有用性について、この段階ではコンセンサスは確立されておらず、それが採用されることに必然性はない。模倣が行われるのは、同様の問題に直面した、同種の、相互関係をもちうる組織群に限定され、その数はきわめて少数である。

② 準制度化段階—対象化 (objectification)

[Tolbert and Zucker, 1996, pp.182-183]

前段階で出現した組織構造の価値について、社会的コンセンサスが形成され、当該構造を新規採用する組織が増加していく。この場合、社

会的コンセンサスは、他組織による新規組織構造採用のリスクとベネフィットの観察（モニタリング）と、新規組織構造が組織上の問題解決に有効であるとする根拠の体系化（理論化）という2つの作業によって形成されていく。特に理論化により、当該組織構造に、一般に認められた正当性と規範的正当性がもたらされる。この段階では、異なる特質をもったさまざまな組織に、新規組織構造が採用されていく。

### ③完全制度化段階—沈殿化（sedimentation）

[Tolbert and Zucker, 1996, p.184]

理論化を通じ、組織構造は最終的に、当該構造を備えるべきとみなされる組織に浸透し、長期間にわたり定着する。そのためには、当該構造の有効性に意義を唱える者が比較的少なく、多くの者から文化的な支持を受けて普及し、当該構造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る必要がある。

### 3-4. 脱連結（decoupling）

前述のように、組織は同型化を通じて正当性を獲得することが可能となり、これがその社会において組織を存続させる鍵となる。ところが、同型化によって構築された構造が必ずしも当該組織にとって効率的ではないことはすでに述べた。また、組織の現場において、いわゆる制度的神話に基づいたルール（制度的ルール）に従った活動を行おうとしても、あまりに高度に一般化されたルールであるがゆえに、現場の具体的かつ多様な問題に対応できない場合が生じる [Meyer and Rowan, 1977, p.355]。

この問題を解決するのが脱連結の概念である。つまり、現場における実際の活動の監視、評価、監督を最小限にとどめ、組織の公式構造と実際の活動を非公式に調整することにより、組織の正当性を保ちながら、安定化を図ることが可能となる [Meyer and Rowan, 1977, p.355]。その意味では、組織構造と実際の活動の“連結を緩める”という表現がより適切であるかもしれない。

## 4. 発展途上国会計研究への新制度論の応用

新制度論における同型化理論は、発展途上国においてIAS/IFRSが採用されることを説明するのに適していると思われる。前述のように、国際会計の伝統的議論によれば、アングロ・アメリカン型会計基準とされるIAS/IFRSを、環境の異なる発展途上国においてそのまま採用しても、それは適切に機能しない。これは、会計基準が、発展途上国の環境に適合したものでなければ、効率的に機能しないということの意味する。ところが現実には、効率性を度外視してIAS/IFRSの採用が進んでいく。この現象は、基本的には同型化と同じであると考えられる。とすれば、IAS/IFRSを一種の制度的神話と捉えることにより、発展途上国におけるIAS/IFRS採用を、新制度論によって説明できるのではないだろうか。

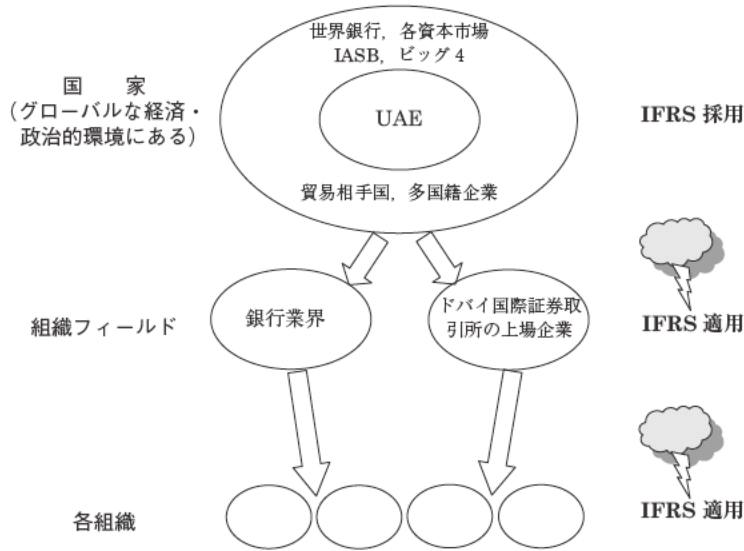
新制度論、特に同型化理論を枠組みとして発展途上国会計を論じるにあたり、問題となると思われるのが、同型化する組織、ならびに同型化の生じる場である組織フィールドを、具体的にどのように捉えるかであろう。同型化理論を用い、発展途上国におけるIAS/IFRSの採用を分析した研究として、Irvine (2008) があげられる<sup>7</sup>。本節では、同論文を概観し、これに基づき、新制度論を応用した発展途上国会計研究の進め方を考えてみたい。

### 4-1. Irvine (2008) の概要

Irvine (2008) は、新制度論を議論の枠組みとし、公的に利用可能な情報に依拠しながら、アラブ首長国連邦 (United Arab Emirates; UAE) のIFRS採用に影響を及ぼす、強制的、規範的および模倣的圧力を明らかにしている。Irvine (2008) は、Dillard et al. (2004) に基づき、UAEにおけるIFRSへの同型化を、図表2のようにモデル化している。

このモデルでは、一国におけるIFRSの採用を3つのレベルで捉えている。まず、国家レベルでIFRSが採用される。この場合、国家は、さらに広範な世界的フィールド (global field) の一部とみなされ [Irvine, 2008, p.129]、世界銀行、資本市場 [Irvine, 2008, pp.132-133]、

図表2 Irvine (2008) による UAE における IFRS への同型化モデル\*



\*本図表は Irvine (2008, p.129) の図をできる限り忠実に再現している。組織フィールドおよび各組織レベルでの「IFRS 適用」の上にある雷雲の図柄もオリジナルに基づいている。おそらく、IFRS が上段レベルから徐々に下段レベルへ適用されていく様子を表すものと思われるが、あえてこのような図柄を使用した理由については、Irvine (2008) では言及されていない。

国際的な大規模会計事務所（ビッグ4）[Irvine, 2008, pp.133-134]、貿易相手国、多国籍企業 [Irvine, 2008, pp.134-135] などが、UAE の IFRS 採用を促す圧力をもった存在として描写されている。

次に、第2レベルである組織フィールド（銀行業、上場企業群など）において財務報告に対する新たな規制システムが整備される [Irvine, 2008, p.129]。これを通じて、第3レベルである組織フィールド内の各組織（individual organization）において、IFRS への準拠が求められるようになる [Irvine, 2008, p.129]。ただし、同論文の目的は、IFRS 採用に対するさまざまな制度的影響を明らかにすることであるため、第1レベル（国家レベル）にのみ焦点が当てられる [Irvine, 2008, p.130]。

その後、Irvine (2008) は IFRS に備わっている正当性について説明した後、国家レベルで生じている、UAE における IFRS 採用を促す圧力について述べている。具体的には、Dimaggio and Powell (1983) の示した3タイプの制度的同型化になぞらえ、UAE に対する圧力を、以下の3つに類型化している。

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

世界銀行および国際通貨基金 (International Monetary Fund; IMF) や資本市場から生じる圧力。世界銀行は、融資の条件として、IFRS の採用を各国に求める場合がある。また、ドバイ国際金融センター (Dubai International Financial Center; DIFC) およびドバイ国際証券取引所 (Dubai International Financial Exchange; DIFX) の設立を通じ、国際的な金融センターとなることを目指す UAE にとって、統一的な会計および財務報告基準の整備は必須であり、これも政府からの強制的圧力を生んでいる。

② 規範的圧力 (normative pressures) [Irvine, 2008, pp.133-134]

ビッグ4によってもたらされる圧力。UAE 国内におけるビッグ4の進出は目ざましく、クライアントに対し、IFRS に準拠した財務諸表の作成を求めている。このことが当該国における IFRS 採用を促進する。同時にビッグ4も IFRS 採用により利益を得ることが可能となるため、ビッグ4の IFRS 志向がさらに強まるこ

ととなる。このことが、会計基準の国際的収斂をいっそう進展させる結果につながる。

### ③ 模倣的圧力 (mimetic pressures) [Irvine, 2008, pp.134-135]

UAE は、いまや石油・ガスのみならず、国際貿易、銀行業務、観光、不動産業、製造業など産業の多角化を進めている。その中で、特にEUや米国などの主要貿易相手国や多国籍企業の採用している形式の財務報告を採り入れることが不可欠となっており、これもIFRS採用促進の圧力を構成している。

最後にIrvine (2008) は、IFRSの採用によってUAEが正当性を得る一方、企業レベルでIFRSの適用が実際にどの程度行われているのかが、UAEにとって今後の課題であり、同時に研究課題でもあると結論し、論文を締めくくっている [Irvine, 2008, p.138]。

## 4-2. 新制度論適用上の課題

以下、Irvine (2008) の内容を検討しながら、今後の発展途上国会計研究における課題を明らかにしてみたい。

### ① 同型化モデルの再検討の必要性

まず、Irvine (2008) の用いる同型化モデルの問題点について触れておきたい。図表2に示したIrvine (2008) のモデルでは、同型化する“組織”に該当するものが何なのかが明確でない。会計基準の収斂を同型化と捉えるのであれば、たとえばRodrigues and Craig (2007) のように、1組の会計基準それ自体を“組織”とする [Rodrigues and Craig, 2007, p.742] こともできるかもしれない。またIAS/IFRSを制度的神話の1つと考え、その神話を取り入れることによって、一国が会計制度を構築していくという捉え方もできるのではないだろうか。後者の捉え方は、米国および欧州企業によるISO14001<sup>8</sup>の採用パターンについて調査を行ったDelmas (2002) の枠組みに通ずるものがあるかもしれない。

また、組織フィールドについてはさらに不明瞭な感が否めない。国際レベルで生じているIFRSへの同型化を論じているにもかかわらず、

IFRSが実際に適用される企業群(図表2の第2レベル)を組織フィールドと称しているのが、その不明瞭さを助長しているように思われる。組織フィールドとは本来同型化の生じる場を指すはずである。この場合の組織フィールドは、Irvine (2008) が国家フィールドと呼ぶもの(図表2では、UAEを取り囲む外枠)と考えて差し支えないように思われる。組織フィールドとは「制度的営為の場となる、一般に認められたある領域を、全体として構成する諸組織」 [Dimaggio and Powell, 1983, p.148] である。ゆえに、世界銀行や資本市場、国際的な会計事務所、基準設定主体も含め、会計基準と関連のある諸組織の集合体という、抽象的な概念を採用することに問題はないと思われる。

Irvine (2008) のモデルに見られる、国家・組織フィールド・各組織からなる三層構造は、Dillard et al. (2004) がモデル化した会計方法の制度化プロセス [Dillard, 2004, p.512] を援用したものである [Irvine, 2008, p.128]。Dillard et al. (2004) は、組織(企業)内において行われる会計実務の制度化に焦点が当てられており、Irvine (2008) とは研究対象範囲が若干異なっているように解される。にもかかわらず、Dillard et al. (2004) のモデルの三層構造をそのまま当てはめた所に、Irvine (2008) の問題点があるのではないだろうか。いずれにしても、研究の目的に適合したモデルを再検討することが第一の課題となろう。

### ② 歴史的考察の必要性

IAS/IFRSは、第2節でも述べたように、すでに1990年代の初頭においても多くの発展途上国において採用されていた [Cairns, 1990, p.82]。この時代には、Irvine (2008) の指摘する「強制的圧力」は、現在に比べまだ弱かったはずである。

一般的にいつて、発展途上国においては経済活動は小規模であり、各種のビジネス・インフラも未整備である。そのような状況で、高品質の1組の会計基準設定の意義が社会的に十分認識されないまま、IAS/IFRSが採用されるであろうことは想像に難くない。このような場合に生じるのが模倣的同型化 [Dimaggio and Powell, 1983, p.151] である。とすれば、発展



途上国において生じる同型化は主に模倣的圧力による部分が大きいという仮説を立てることができる。これを立証することは、発展途上国における IAS/IFRS 採用の意義を明らかにする上で重要であろう。そのためには、強制的圧力の少なかった時代に遡り、考察を行う必要があるように思われる。

### ③脱連結についての考察の必要性

発展途上国において IAS/IFRS への同型化が進んでいるとすれば、そこでは当然脱連結の生じている可能性が考えられる。IAS/IFRS が本来発展途上国で適切に機能しない会計基準であれば、その適用が若干緩められるなど、非公式の調整が行われるはずである。IAS/IFRS への収斂が同型化であることを主張するのであれば、脱連結の存在を明らかにすることで、その主張が裏付けられよう。

Irvine (2008) のモデル (図表 2) は、脱連結を論じるには至便である。脱連結は IFRS 適用の現場、すなわち第 3 レベルの各組織において生じることになる。ただ、各企業における IFRS の適用状況を調査するには、多大なコストと時間が必要となろう。また、上場企業についていえば、脱連結を観察することはきわめて難しいと思われる。なぜなら、おそらく、いずれの国においても、証券取引規制当局や監査制度を通じ、各企業の会計基準の適用状況はチェックされ、一定の水準に保たれるはずだからである。

脱連結を示すもう 1 つの現象として、IAS/IFRS にはない代替的会計処理方法の容認や IAS/IFRS が扱っていない領域の会計基準設定が考えられる。たとえばマレーシアやインドでは、IAS/IFRS をベースに会計基準が設定され、各基準の範囲、構成、内容などは IAS/IFRS を踏襲しているものの、一部の処理規定に代替的方法を認めるなど微調整が図られてきたことは、平賀 (2007) および平賀 (2009) でも明らかにされている。また、マレーシア、スリランカでは、IAS/IFRS ではカバーされていない特殊産業の会計基準がいくつか設定されている<sup>9</sup>。

こうした基準の内容を吟味し、それが各国の環境における合理性を配慮した結果であることが明らかにされれば、これらを一種の脱連結と

捉えることが可能なのではないだろうか。

## 5. むすびにかえて

多くの発展途上国において IAS/IFRS が採用されてきた現実には、会計基準と環境との関連性を重視してきた国際会計研究の伝統的議論では十分に説明できない。本稿では、この問題を解決するため、新制度論的アプローチの可能性を検討してきた。

新制度論によれば、組織は、社会における正当性を獲得するために、実際の効率性・合理性に関係なく、同型化していく。これは、発展途上国の環境では適切に機能しないはずの IAS/IFRS が、実際には多くの発展途上国で採用されてきたという現実と合致する。その意味では、新制度論を枠組みとすることで、伝統的議論が成し得なかった説明を成功裏に行うことは、一見、十分に可能であるように思われる。

そのためには、前節で述べたように、議論の枠組み、あるいは進め方に関し、解決すべき課題が存在している。新制度論的アプローチを用いた国際会計研究は、国内外ともにまだ数多いとはいえない。まずは新制度論そのものの理解をいっそう深めながら、国際会計研究への応用法を探っていく必要がある。

### 注

- 1 Briston (1978), Samuels and Oliga (1982), Hove (1986), Yu and Lee (1987), Belkaoui (1988), Perera (1989), Riahi-Belkaoui (1994), Hassan (1998), Ndzinge and Briston (1999) には、いずれもそのような主張が見られる。
- 2 Mueller (1968) の国際会計研究上の位置付けは、松井 (2003a) において詳しく検討されている。
- 3 たとえばマレーシアは、従来より IAS をレビューし、自国の環境に適合しない部分に修正を加えることによって会計基準を設定してきた [Teoh and Chuah, 1997, p.338; MacGregor, Hossain and Yap, 1997, p.107]。さらに、2012 年までにマレーシアの会計基準を IAS/IFRS に収斂させる計画が、マレーシアの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) からすでに発表されている。また、インドにおいても、会計基準はIAS/IFRSを叩き台として設定される [ICAI, 2004, par.2.3]。さらに、2011年4月から上場企業や大企業等のための基準としてIFRSを採用すべきであるとの声明が、インド勅許会計士協会 (Institute of Chartered Accountants of India) から公表された。

- 4 Meyer and Rowan (1977) は前者の例として、普遍主義、契約、損害賠償、専門的知識を、後者の例として、ある産業内に見られる効果的な実務、職業上の専門性、協調の原則をあげている [Meyer and Rowan, 1977, p.347]。
- 5 外的評価規準の例として、Mayer and Rowan (1977) は、ノーベル賞等の儀礼的な賞、重要人物による支持、職業専門家やコンサルタントの標準料金、外部の社交クラブにおける予定やスタッフの威光といった例 [Meyer and Rowan, 1977, p.350] とともに、サービス部門や管理部門など生産活動に直接関連していない部門へ生産価値を割り当て、各部門を評価する会計慣行 [Meyer and Rowan, 1977, pp.350-351] などをあげている。以上のことから、ここでいう外部評価規準とは、形式的または象徴的な評価規準のことであろうと解釈される。Meyer and Rowan (1977) は、ceremonialという言葉を用いてこれを表現していることから [Meyer and Rowan, 1977, p.351]、儀礼的评价規準という用語が適切かもしれない。
- 6 たとえば、組織化の技術に関する理解が乏しい場合、目標が曖昧な場合、象徴的な不確実性が環境から生じる場合、といった具体例があげられている [Dimaggio and Powell, 1983, p.151]。
- 7 ただし、同論文が対象としているアラブ首長国連邦は、世界銀行によれば high-income economies に分類される。したがって、同国を発展途上国と捉えることは難しいが、Irvine [2008] は同国を新興経済圏 (emerging economy) と位置づけており [Irvine, 2008, p.125]、その点で同論文を発展途上国におけるIFRS採用を論じた研究と判断した。
- 8 1996年に公表された環境マネジメントシステムに関する国際規格を指す [Delmas, 2002, p.91]。
- 9 たとえばマレーシアではマレーシア会計基準 (Malaysian Accounting Standards) 第5号『水産業の会計 (Accounting for Aquaculture)』、MASB 基準 (MASB Standards) 第32号『不動産開発活動 (Property Development Activities)』、スリランカではスリランカ会計基準 (Sri Lanka Accounting Standards) 第32号『プランテーション (Plantations)』などが設定されてきた。これらはマレーシア会計基準審議会 (Malaysian Accounting Standards Board) およびスリランカ勅許会計士協会 (The Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka) の公式ウェブ・サイト (<http://www.masb.org.my/> および <http://www.icasrilanka.com/>) で確認することができる。

#### <参考文献>

- Belkaoui, A. (1988), "Accounting for the Developing Countries," in *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.
- Cairns, David (1990), "Aid for the Developing World," *Accountancy March*, pp.82-85.
- 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.
- 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 (2010), *Use of IFRS by Jurisdictions*, <http://www.iasplus.com/country/useias.htm> (2010年9月現在)
- 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.

- Dillard, Jesse F., John T. Rigsby, and Carrie Goodman (2004), "The Making and Remarking of Organization Context Duality and the Institutionalization process," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.17, No.4, pp.506-542.
- 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.
- 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.
- ICAI (2007), Concept Paper on Convergence with IFRSs in India, ICAI.
- Institute of Chartered Accountants of India (2004), *Preface to the Statements of Accounting Standards*, [http://www.icai.org/resource/pre\\_acc\\_stan\\_2004.html](http://www.icai.org/resource/pre_acc_stan_2004.html)
- Irvine, Helen (2008), "The Global Institutionalization of Financial Reporting: The Case of the United Arab Emirates," *Accounting Forum*, Vol.32, pp.125-142.
- MacGregor, A., M. Hossain and K. Yap (1997), "Accounting in Malaysia & Singapore: Culture's Lack of Consequences?," in *Accounting in the Pacific Region*, edited by Baydoun, Nabil, Akira Nishimura and Roger Willett, pp.98-126.
- 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.
- Mueller, G. G. (1968), "Accounting Principles Generally Accepted in the United States Versus Those Generally Accepted Elsewhere," *The International Journal of Accounting Education and Research*, Vol.3, No.2, Spring, pp.91-103.
- Ndzingi, Shabani and Richard J. Briston (1999), "Accounting and Economic Development," *Research in Accounting Emerging Economies, Supplement 1*, pp.29-42.
- Perera, M. H. B. (1989), "Accounting in Developing Countries: A Case for Localised Uniformity," *British Accounting Review* Vol.21, pp.141-158.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed (1994), *Accounting in the Developing Country*, Quorum Books, Westport.
- Rodrigues, Lucia Lima and Russell Craig (2007), "Assessing International Accounting Harmonization Using Hegelian Dialectic, Isomorphism and Foucault," *Critical Perspective on Accounting* Vol.18, pp.739-757.
- 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.
- Saudagaran, Shahrokh M. (2001), *International Accounting: A User Perspective*, South-Western College Publishing, Australia.
- Teoh, Hai Yap and Soon Guan Chuah (1997), "Malaysia," in *Financial Reporting in the Pacific Asia Region*, edited by Ronald Ma, World Scientific, Singapore, pp.347-365.
- 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 *Handbook of organization studies* edited by Stewart R. Clegg, Cynthia Hardy, and Walter R. Nord.
- Yu, Sengjae and Jungho Lee (1987), "Functions of Accounting in Developing Countries for Economic Planning," in *Accounting Education and Research to Promote International Understanding*, edited by

Kyojiro Someya, pp.471-477, Quorum Books, Westport.

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.

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.

平賀正剛 (2003), 「発展途上国における国際会計基準導入の意義」, *NUCB Journal of*

*Economics and Information Science* Vol.47, No.2, pp.231-259.

平賀正剛 (2007), 「マレーシアにみる発展途上国における会計基準の発展 (2)」, 『経営学研究 (愛知学院大学)』, 第16巻第3・4号, pp.61-80.

平賀正剛 (2009), 「発展途上国における会計基準の形成——インドを事例として (1) ——」, 『経営学研究 (愛知学院大学)』, 第18巻第1・2号, pp.65-101.