

〈論 文〉

国際会計研究の新展開 ——先進諸国を対象とした定性的研究を中心として——

潮 崎 智 美*

I はじめに

国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee: IASC）から国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）への組織再編が決定され，各国・地域の政府や企業において国際会計基準および／または国際財務報告基準（International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards: IAS/IFRS）適用が拡大した1990年代後半以降，国際会計研究において，それまでの研究とは異なる新しいタイプの研究が行われるようになった。1960年代後半以降興隆してきた伝統的な国際（財務）会計研究は，典型的には，各国・地域の会計を記述・比較・分類することで会計モデル間の相違とその原因を解明する研究，IASCを中心として行われてきた会計基準の国際的調和化を取り扱う研究，国際的に活動する多国籍企業が抱える会計問題に関する研究といったように，会計の多様性を前提としたものであった。しかし，21世紀に入ると，IASBの正統性やIFRS設定における政治問題を取り扱う研究，各国・地域におけるIFRS適用の現状分析や課題を取り扱う研究，企業のIFRS適用が及ぼす影響を明らかにする研究といったように，グローバル・スタンダードの存在を前提としたものへと変化したのである¹⁾。

ここにおいて，IFRS適用には，グローバル・レベルからIFRSをいかに作成し普及させるかといったIASBの側の問題と，リージョナル／ナショナル／ローカル・レベルにおいてグローバル・スタンダードであるIFRSをなぜ，いかに導入するか，IFRS適用によりいかなる影響が及ぶかといった受容側の問題がある。また，なぜ，いかに導入するかという問題はある事象の事前の（ex-ante）分析であり，いかなる影響が及ぶかという問題は事後の（ex-post）分析，またはある事象の事前事後の（ex-ante and ex-post）変化の分析である。定量的研究では，事後あるいは事前事後の変化が主な対象となる。ある事象が起こらない限り，アーカイバル・データを用いた実証研究はできないからである。それゆえ，なぜ，いかに導入するかという事前の分析については，必然的に定性的な研究が中心となる。

1990年代後半以降のIFRS適用に関する国際会計研究は，任意適用を対象としたものもあれば，強制適用を対象としたものもあるが，いずれも定量的研究が主流を占める。一方で，概念的・解釈

* 九州大学経済学研究院准教授

1) Nobes (2015) は，現在の国際会計研究の研究カテゴリーを（1）基準設定主体，（2）基準の内容，（3）IFRS適用，（4）会計実務，（5）IFRS導入の会計数値への影響，（6）IFRS導入に対する市場の反応という6つに分類している。そのほか，真田（2021），潮崎（2020）82-83頁も参照されたい。

的・歴史的研究や調査研究に基づいた定性的研究も、たしかに一定程度行われてはいる²⁾。しかしながら、定性的研究に基づく先行研究全体のレビューや定量的研究と定性的研究に基づく先行研究の総合的・包括的検討は十分に行われていない。そうした研究の欠落を埋める必要がある。

IFRS適用に伴う国際会計研究において中心的に行われてきた定量的研究はEU証券市場におけるIFRS強制適用の前後から膨大かつ広範に行われており、その研究成果については、多くのレビュー論文においてすでに整理がなされている (Schipper 2005; Soderstrom and Sun 2007; Hail *et al.* 2010; Pope and McLeay 2011; Brüggemann *et al.* 2013, Ahmed *et al.* 2013; ICAEW 2015; De George *et al.* 2016; Samaha *et al.* 2016; Tsalavoutas *et al.* 2020; 北川 2010; 加賀谷 2012; スズキ 2012; 中野 2020; 草野 2020 等)。そこでは、IFRS適用に関わる定量的研究が(1)IFRS適用が財務報告の質に及ぼす影響、(2)IFRS適用が資本市場に及ぼす影響、(3)IFRS適用が契約に及ぼす影響などに区分されている。IFRS適用に関してこれまで行われてきた研究の多くは(1)および(2)であり、(3)については一定数行われてきてはいるが、さらなる研究の必要性が主張されている。

これらのレビュー論文の重要な結論は、エンフォースメントが強い国においてIFRS適用からポジティブな影響(エフェクト)が生じるというものである (Tsalavoutas *et al.* 2020, 1)。また、Christensen *et al.* (2014)に典型的に示されているように、「IFRSのアドプションと、それと同時に起こるエンフォースメントの変化との複合効果として資本市場効果が現れる」(大石 2016, 32)あるいは「IFRS適用の効果は、IFRS適用自体の影響と国の制度や企業の報告インセンティブの影響の結合効果であることから、IFRS適用の帰結を検証するためには、国の制度や企業の報告インセンティブの影響を考慮して分析しなければならない」(草野 2020, 15)というものである。つまり、IFRS適用に伴う影響を国際比較した先行研究では、分析対象とした各国・地域の制度的要因が異なるため、その影響にも各国間で相違があることが明らかになっているのである。

これらの結論においては、会計あるいは会計制度の多様性が前提とされており³⁾、さらには、各国・地域の制度や企業のインセンティブが重視されている。つまり、これらの定量的研究は、その結論の内容を定性的研究の成果に依存する形となっているのである。しかし、具体的に各論者が想定する制度の構造や構成要素、企業のインセンティブの種類、それらと会計との関係性を捉える概念的枠組みもまた様々である⁴⁾。

2) IFRS関連の国際会計論文を包括的にレビューした真田(2020)は、近年の国際会計研究の傾向について次のように結論づけている:「研究手法により着目してみると、概念的・解釈的・歴史的研究や調査研究といった定性的研究が一定程度の存在を示す一方で、現在経験的アーカイバル研究を中心とした定量的研究が国際会計研究の主流となっていることが分かる」(5頁)。

3) 各国・地域の規制機関がIFRS適用を決定し、会計基準が国際的に統一されてもなお、各国・地域にはなぜ多様性が存在するのかといったリサーチクエスションのためには、会計の多様性の説明要因を明らかにする必要がある。このリサーチクエスションを追求するには、会計の多様性の定義や現状分析(変化や相違の存在の確定)を行い、仮説を構築する必要がある。この点について、大石桂一教授(九州大学)にご教示いただいた。

4) 例えば、Soderstrom and Sun (2007)は、会計の質に影響を及ぼす直接的・間接的な諸要因として、法制度・政治制度、会計基準、インセンティブの形態(資本市場の発展、資本構造、所有、税制)を挙げ、その因果関係を図式化し、仮説として提示している。そのほか、財務報告の制度的コンテクストを示したPope and McLeay (2011)、IFRS適用による会計基準の変化、国の制度や企業の報告インセンティブの差異やその変化の関係性を図式化して提示した草野(2020)も参照されたい。

そうしたことから、近年では、改めて「制度」に着目する研究が注目を集めている。制度派経済学・社会学・組織論に基づく、いわゆる「新制度論」の研究である。IFRS 適用に関しては、新制度論に基づく定量的研究は国際会計研究においてはあまり行われておらず、定性的研究は全体的に研究の総数は少ないものの、*Critical Perspectives on Accounting* や *Accounting, Organization and Society* といった会計学術雑誌において公表されるようになってきた。しかしながら、それらの中心的な研究は、理論研究であるか、対象国を途上国に定めた各国研究であり、先進諸国を対象とした研究はほとんど行われていない。

以上のような研究の現状を踏まえて、本稿は、1990年代後半以降展開された各国・地域におけるIFRS導入⁵⁾、とりわけ先進諸国におけるIFRS適用に関わる定性的研究を対象として、会計の多様性を分析する分類研究および新制度論（新制度派社会学）に基づいてIFRS適用を説明する国際会計研究をサーベイすることを通じて、国（政府）や企業のIFRS適用の動機およびIFRS適用への圧力を説明する理論を整理し、現状までの到達点と残された課題を明らかにする。

本稿の構成は以下のとおりである。続く第2節では伝統的な国際会計研究を継承した形で行われてきた会計の多様性を分析した分類研究を、先進諸国の会計に焦点を当てて整理する。続く第3節では、21世紀に入り一定数見られるようになってきた新制度論に基づいてIFRS適用を説明する国際会計研究を取り上げて検討する。おわりにでは、残された課題を示す。

II 会計の多様性を分析する分類研究

本節では、1960年代半ばより広く行われてきた伝統的な分類研究を継承し、1990年代半ば以降広く活発に行われた会計の多様性を分析する分類研究、とりわけ先進諸国を対象としたアングロ・アメリカン型（あるいはアングロ・サクソン型）と大陸ヨーロッパ型の分類研究を取り上げ、先行研究において何が明らかにされてきたのかを検討する。

国際会計研究が開始された1960年代後半から各国・地域の規制主体や企業によるIFRS適用の普及が始まる2000年前後頃まで、各国・地域の会計制度、会計実務、会計環境の分類研究が広く行われてきた。それらの研究の成果は、d'Arcy (2001), Nobes and Stadler (2013), 真田 (2020) などにおいてレビューされている。そこでは、会計や会計環境に従って分類されたクラスターがいくつか示され、多くの場合、そのクラスターに対してラベリングがなされてきた。これらの先行研究においては、会計の多様性が前提とされている、もしくは結果として示されている⁶⁾。

そのような研究のなかで、とりわけ主要先進諸国に焦点を当てた議論が、アングロ・アメリカン

5) 本稿では、受容側のIFRS適用を、先行研究に従い国レベルと企業レベル（あるいはマクロ・レベルとマイクロレベル）に区分して論じるが、政府や企業など、適用主体となる明確なアクターが認識されている場合には「IFRS適用」という用語を、様々なアクターを含めた国・地域の全体的議論としてIFRSの受容を論じる場合には「IFRS導入」という用語を用いている。

6) 本稿では、紙幅の関係上取り上げることができないが、会計の多様性を取り扱う研究として、他に、調整表(reconciliation)の研究(Pope 1993; Harris and Muller 1999; Haller *et al.* 2009)、会計基準への準拠度の相違に関する研究(Street and Gray 2002; Tsalavoutas *et al.* 2020; Tarca 2020)、Hofstede (1991)の研究に基づいた会計的価値という概念を通じて文化的相違を探索する研究(Doupnik and Salter 1993, 1994; Gray 1988; Doupnik and Richter 2004)などがある。

型と大陸ヨーロッパ型の2大分類のもとに展開されてきた⁷⁾。これらの2つのモデルは、1990年代半ばにEC/EUにおいてIASの適用を認めるかどうかといった議論のなかでの政治的対立軸として用いられてきたものである(Hoarau 1995; Flower 1997; Alexander and Archer 2000; d'Arcy 2001; Hellmann *et al.* 2013)⁸⁾。その契機となったのが、1993年のDamiler-BenzのNYSE上場に伴うドイツ会計へのアングロ・アメリカン型会計の適用であり、とりわけドイツにおいてドイツ型対アングロ・アメリカン型の2分類に沿った激しい議論が展開されるようになった(Schlösser 1994; Wiedeking 2006; 潮崎 2001)。例えば、Flower (1997)は、IASC審議会メンバーの分析を通じて、IASCがアングロ・アメリカン諸国の会計ヘゲモニー(覇権)のようなものが存在することを指摘するとともに、アングロ・アメリカン諸国およびEU(大陸ヨーロッパ)諸国という2つのグループとIASCとの政治的関係の方向性について次のように述べている。

「大まかに見れば、国際的なレベルで財務報告を支配する国々のグループは2つある。EU指令を通じて支配するEUのグループと選択装置としてのIASCを持つアングロ・アメリカン諸国のグループである。欧州委員会は、財務報告を管理するルールを決定する権力を壮大に再編しようとしている。それは、IASCをアングロ・アメリカン諸国との長年の同盟から切り離し、欧州の側に持ち込もうとする試みである。過去のように、EUに対してIASCとアングロ・アメリカン諸国が統一戦線を張るのではなく、将来的には、IASCとEUが共にアングロ・アメリカン諸国に対抗するといったように、全く異なる状況となるかもしれない」(Flower 1997, 290-293)。

また、Alexander and Archer (2000)は、独仏の論文をいくつか引用したうえで、「少なくとも大陸ヨーロッパにおいては、アングロ・サクソン会計の原則、伝統、または概念が国際会計の領域において影響力のある現実のひとつであるという信念がある」(pp. 543-544)ことを示した。このような議論のなかで、Nobes (2003)は、英国と米国の会計は概念的にも異なっており、アングロ・サクソン型会計とは「神話」(myth)であると主張し、d'Arcy (2001)はその検証のためにアングロ・アメリカン型と大陸ヨーロッパ型という会計モデルの分類が妥当であるかどうか、15ヶ国の財務会計のルールに従ってクラスター分析および多次元尺度法により各国を分類することによって分析を行った。それによれば、英国は米国・カナダ・IASCとは別のクラスターに属しており、アングロ・アメリカンのクラスターは確認されなかった。

これらの研究から、英国と米国の会計が同じモデルに属するかどうかについては議論があるところであるが、アングロ・アメリカン型会計と大陸ヨーロッパ型会計の2つのモデルが異なっていることについては合意が得られている状況にあるといえる。これは会計の環境要因であると示されてきた法制度の2分類(コモンローと成文法)と一致していることから、学術的合意の得られやすいものであった。さらに、1990年代後半から2000年代初頭にかけて、英国、オーストラリア、カナ

7) 1980年代には、外貨換算会計について、IASCの会計基準設定においてアングロ・アメリカン諸国とドイツ・フランスの見解が対立したことが示されている(Street and Shaughnessy 1998, 137)

8) EC/EU会計制度へのIAS導入の議論の嚆矢となったのが、1995年のEC委員会の“Accounting Harmonisation: A New Strategy vis-a-vis International Harmonisation”である。詳しくは、徳賀(2000)を参照されたい。

ダ、米国という英語圏4ヶ国の会計基準設定主体を中心としたG4 (Group of 4) に IASC が加わった「G4+1」が世界の会計基準に影響を与えることを目的として会計に関わる公表物を相次いで公表したことから（後にニュージーランドが参加）、2分類される先進諸国間の分断がさらに明確になった（G4+1については、Street and Shaughnessy 1998; Bresford 2000; Street 2006 を参照⁹⁾）。

それでは、具体的に、アングロ・アメリカン型会計と大陸ヨーロッパ型会計との間にどのような相違が認識されてきたのであろうか。会計制度の分類を行った先行研究は、「経済システムあるいは政治システムといった会計に対する外部要因を中心にして会計システムを分類しようとするアプローチ」を外部要因による分類 (extrinsic classification), 「会計システムを構成する内部要因を直接測定することによって分類を試みようとする」アプローチを内部要因による分類 (intrinsic classification) に区分している (Nobes and Parker 2020; 真田 2020)。アングロ・アメリカン型と大陸ヨーロッパ型（とりわけドイツ）の2分類の議論の中でも、外部要因については、法制度、税制度、企業金融などの会計環境要因が、内部要因については会計の機能や特定の会計実務が、示されてきた (Glaum/Mandler 1996; Glaum 2000; 徳賀 2000; Nobes 2003)。つまり、会計の多様性の現状分析が重点的に行われてきたのである。表1には、Nobes (2003) において示されたアングロ・サクソン諸国といくつかの大陸ヨーロッパ諸国の会計実務の相違、表2には Glaum (2000) 示されたドイツ会計と米国会計の相違、表3には Glaum (2000) で示されたドイツ会計と米国会計の決定要因（会計環境）間の伝統的な相違を示している。

表1 特定の会計実務

アングロ・サクソン諸国	いくつかの大陸ヨーロッパ諸国
工事進行基準	工事完成基準
耐用年数にわたる減価償却	税法による減価償却
法定準備金がない	法定準備金
ファイナンス・リースの資産化	リースの資産化は稀
キャッシュ・フロー計算書	キャッシュ・フロー報告書は稀
秘密積立金はない	秘密積立金
税に起因する引当金はない	税に起因する引当金
創業費の費用化	創業費の資産化
未決済の外貨建貨幣性項目に関わる利得の計上	未決済の外貨建貨幣性項目に関わる利得の繰延

出所：Nobes (2003) p. 100.

9) G4+1 は、1990年代後半から2000年代初頭にかけて、企業結合（1998年）、ジョイント・ベンチャー（1999年）、業績報告（1999年）、リース（2000年）、株式報酬（2000年）などに関する報告書を公表した（Street 2006, 112; 澤邊 2005, 110-114）。

表2 ドイツ会計と米国会計の相違

	ドイツ	米国
支配的な会計原則	慎重性の原則／基準性の原則	目的適合性／信頼性
会計政策	選択権が多く、比較的範囲が広い	選択権が少なく、比較的範囲が狭い
所有者持分	低い	高い
利益	変動が少ない 低い	より変動的である 高い
開示要件	限定的	広範囲

出所：Glaum (2000), p. 26, Table 1.

表3 ドイツ会計と米国会計の決定要因間の伝統的な相違

	ドイツ	米国
資本市場の機構	銀行支配 個人投資家の重要性が低い	資本市場支配 個人投資家の重要性が高い
法制度 基準設定主体 税の役割 企業の支配的な見方	成文法 議会 財務会計と税務会計が緊密に結びついている ステークホルダー・アプローチ	判例法 私的組織の代表 (FASB) 財務会計と税務会計は分離している 株主アプローチ

出所：Glaum (2000), p. 27, Table 2.

会計の多様性を取り扱った以上のような研究は、Albert (1991) や Hall and Saksice (2001) によって展開された比較経済制度の理論的枠組み¹⁰⁾とも親和性をもつようである。Albert (1991) によるネオ・アメリカ型対ライン型や、Hall and Saksice (2001) による自由市場経済 (liberal market economies: LME) 対調整型市場経済 (coordinated market economies: CME) の研究は、会計学の領域においても理論的基盤とされることがある。例えば、Perry and Nölke (2006) は、金融セクターの興隆が公正価値会計へのシフトを生み、それを通じて3つの政治経済学的パースペクティブ (金融対生産、資本主義の多様性、資本価格アプローチ) から見た社会の構成要素において誰が勝者と敗者となったかを示した (表4)。そのほか、Albert (1991) に基づいて2つの資本主義経済モデルを利益の計算様式や性格と関連させて相違について論じた研究 (與三野 2011; 平賀 2013) や、Hall and Saksice (2001) に基づいてIFRS適用という外的ショックによって2つの資本主義経済が受ける制度変化を会計と結びつけて論じた研究 (中野 2020) もある。

表4 公正価値会計に関する変化によって影響を受ける社会の階層のカテゴリー

パースペクティブ	勝者	敗者
会計の主流	ステークホルダー、社会の大部分	経営者
金融業と製造業	金融業部門	製造業部門、特に企業経営者
資本主義の多様性	アングロ・サクソン型	ライン型
資本価格アプローチ	知識経済 (知識資本)	産業資本 賃金労働

出所：Perry and Nölke (2006), p. 575.

10) 資本主義の変容に関する近年の議論については、Stiglitz (2019) 等を参照されたい。

また、会計と法制度の関係性について会計と会計環境とを一体的に捉える見方がある。古くは Salter and Douppnik (1992) が、会計の分類研究において、コモンローとローマ・ゲルマンという2つの法制度の分類が会計制度のクラスターの重要な説明要因となっていることを示した。近年では、新制度派経済学に基づき、会計と会計環境の両者が相互に影響を与え合って、相手に適合するように変化していく現象を共進化 (co-evolution) として捉え、会計の制度変化を分析する研究がある (徳賀 2019; Tokuga and Sanada 2019)。さらに、会計制度と市場が共進化することを示した研究 (澤邊 2005) や、会計と金融制度が共進化することを示した研究 (Zimmermann *et al.* 2013) もある。

このように、会計をどのように捉えるか、会計と会計環境 (とりわけ法制度、市場、金融制度) の関係性をどのように捉えるか、会計や会計環境の構造をどのように捉えるかについての論者の見解は多様である。

以上、第2節で検討した通り、伝統的な国際会計研究では、会計の多様性の存在が前提とされており、1990年代半ばにEUにおけるIAS導入の議論が沸き起こると、政治的な見地から、アングロ・アメリカン型会計と大陸ヨーロッパ型会計の相違に注目が集まり、その対立点が強調されるようになった。会計の多様性を静的に捉えてきたこれまでの国際会計研究は、IFRS適用が進展したことから、会計の変化を動的に捉える研究や比較経済制度・新制度派経済学に基づく研究へと展開したといえる。

Ⅲ IFRS適用を新制度論に基づいて説明する研究

新制度派社会学¹¹⁾に基づき、「ある母集団のなかにある1つの組織を、同じ組み合わせの環境諸条件のもとにある他の組織に類似させる抑圧的プロセス」(DiMaggio and Powel 1983, 149) と定義される「同型化 (isomorphism)」の概念を用いて、マクロ・レベルでの組織と理解される国やミクロ・レベルでの組織である企業の行動が収斂していく過程を説明する国際会計研究が、2005年のEUのIFRS導入に前後して行われるようになった (Touron 2005; Touron and Daly 2020; Rodrigues and Craig 2007; Guerreiro *et al.* 2015, 2020; De Luca and Prather-Kinsey 2018; 澤邊 1998; 與三野 2012; 平賀 2010, 2013, 2014; 真田 2016; 徳賀 2019)。それまでの定性的な国際会計研究では、特定の理論に基づいて現象を説明する方法はほとんど採用されてこなかった (例えばドイツの例としては Eierle 2009; Haller and Eierle 2014; Hoffmann and Zülch 2014)。

新制度論に基づく国際会計研究では、DiMaggio and Powel (1983) が捉えた制度的同型化による変化が生じる3つのメカニズム、すなわち強制的同型化 (coercive isomorphism)、模倣的同型化 (mimetic isomorphism)、規範的同型化 (normative isomorphism) を用いて、IFRS適用により各国・地域の会計が同質化していく制度変化のプロセスが論じられる。ここにおいて、強制的同

11) 制度論には、経済学をベースとしたものと社会学をベースとしたものがある。経済学をベースとした制度論は、ゲーム理論を基礎としており、各プレイヤーは独立しており、互いの意思を読み合いながら、合理的に意思決定をするという前提に立つ。社会学をベースとした制度論は、人は必ずしも合理的に意思決定するとは限らない、つまりヒューリスティックに (経験に基づく直感・その場の瞬間的な判断で意思決定するとし、経済合理性よりも社会的正統性によって行動する) という前提に立つ (入山 2019, 518-519 頁)。

型化とは政治的影響や正統性の問題から生じる同型化であり、ある組織が政府による強制、法的環境、他の組織への依存などから公式・非公式な圧力を受けることから生じる同型化である。模倣的同型化とは、不確実性への対応のために真似ることから生じる同型化であり、ある組織が他の類似した組織を模倣しようという圧力がかかることにより生じる同型化である。規範的同型化とは、主に職業的専門化（professionalization）に関わる同型化であり、高等教育機関や職業教育機関において規範が正統化され、組織を超えて急速に浸透するような専門家のネットワークが成長・発展することにより生じる同型化である（以上、DiMaggio and Powell 1983, 149-153）。これらの3つの同型化のプロセスは、組織が社会の中で正統性を獲得するプロセスと捉えることができる（真田 2016, 14 頁）。ここにおいて、正統性とは「規範、価値、信念、および定義に関する社会的に構築されたシステムのなかで、ある組織の活動が望ましい、正しい、または適切であるとする一般化された認識または前提」（Suchman 1995, 574）であり、正統化とは「正統性が社会的に構築されるプロセス」（Bitektine 2011, 152）である。

新制度論に基づく IFRS 適用研究は、その多くの研究が定性的研究であり、*Critical Perspectives on Accounting* や *Accounting, Organization and Society* などの会計学術雑誌を中心に一定数行われているが、理論研究および各国研究が中心であり、定量的研究はほとんど行われていない。さらに、本節で取り上げる各国研究は、主に IFRS の適用プロセスを対象とする IFRS 適用の「事前」を対象とした研究であることから、EU において IFRS が適用された 2005 年以後 10 年程度はいくつか行われたが、近年ではほとんどない。また、新制度論に基づく国際会計研究は、主に新興国を研究対象として国別に行われてきた一方で（Irvine 2008; 平賀 2010, 2013, 2014）、先進諸国の IFRS 適用を同型化理論によって説明する研究はほとんどない（De Luca and Prather-Kinsey 2018）。

そこで以下では、ドイツにおける IFRS 適用を対象として同型化理論によって説明した希少な研究である Heidehues and Patel (2012) を取り上げて検討する¹²⁾。新制度論に基づく IFRS 適用研究では主に、なぜ規制主体や企業といった組織が（自国の会計基準に代えて、あるいは自国の会計基準に加えて）IFRS を導入するという選択を行うのか、IFRS 適用を牽引する圧力は何かという IFRS 適用に至る事前のプロセスを説明する。Heidehues and Patel (2012) は、DiMaggio and Powell (1983) の同型化の概念に依拠して、新制度論的観点からドイツ会計の IFRS 適用を（1）強制的同型化、（2）模倣的同型化、（3）規範的同型化というパースペクティブから次のように説明した（pp. 60-70）¹³⁾。

1 強制的同型化

前述のとおり、強制的同型化とは、ある組織が、政府による強制、法的環境、他の組織への依存

12) 本稿では取り上げることができなかったが、Zimmermann and Werner (2013) は、経済的主体の行動を強制的、模倣的、規範的とラベル付けし、制度的学習の3つの方法を示した DiMaggio and Powell (1983) を用いて、これらが会計規制にどのように影響を及ぼすかを、カナダ、フランス、ドイツ、日本、英国、米国といった先進諸国を対象として分析している。そこでは、グローバル化された世界における報告の受容を強制的同型化、変化とコンバージェンスのドライバーとなる危機を模倣的同型化、会計規制のコンバージェンスにおける国際ネットワークの役割を規範的同型化として説明される。

13) ドイツ（あるいはスイスを含むドイツ型諸国）は、IFRS 適用に伴う影響に関する定量的研究において分析対象国として最も頻繁に取り上げられており、サンプル企業を構成する比率も高い（潮崎 2020）。

などから公式・非公式な圧力を受けることから生じる同型化である。

Heidhues and Patel (2012) はまず、ドイツにおける IFRS 適用を、国際資本市場からの圧力、政治的圧力、国際社会におけるドイツの正統性の確保という点から強制的同型化として説明する。

EC/EU は、2002 年、会社法指令を通じて会計基準を国際的に調和化する会計戦略から、IAS 適用規則を施行する会計戦略へと転換した。会社法の調和化において加盟各国間で行われた妥協、国際資本市場で認められる会計基準設定の失敗、SEC との相互承認の失敗といった出来事を受けて、1995 年 EC/EU はその「面子を保つ」ために、US-GAAP を導入する代わりに IAS を導入する決定をしたのである。IAS を適用すれば、アングロ・サクソン型会計を受け容れることになるが、多元主義的に正統性があるというイメージを与えることもできる。

さらに、IFRS 適用に賛成する動きは、欧州の調和化に向けた動きよりも、グローバル金融市場の覇権をもつ米国の強制的な権威的圧力によって大きな影響を受けてきた。つまり、米国の経済的支配と英米の資本市場の重要性からの非公式な圧力により IAS 適用の政治的決定が行われたのである。1993 年の Daimler-Benz の NYSE 上場を契機として、ドイツをはじめとする大陸ヨーロッパ諸国の会計基準の資本市場におけるレピュテーションが喪失し、大企業は国際資本市場へのアクセスを求めて US-GAAP や IAS を自発的に適用するようになった。IAS は SEC の承認を得ることなしに信頼を得るのが難しかったうえに、EU は SEC に政治的に影響を及ぼすことができなかったのである。

欧州統合におけるドイツの支配的役割と、自由貿易の容易化や資本移動の自由という目的により欧州会計の調和化を行ってきたドイツの規制主体の継続的な努力は、一般大衆やドイツ企業によって正統化されるとみられた。ドイツの利害を代表すること、欧州の会計基準の国際的認識に関する交渉の失敗から、ドイツ政府の側では、国内的にも国際的にも正統性を維持するために、IASC を支持し、IASC と協調する政治戦略をとったと考えられる。欧州委員会の IASC の諮問グループへの参加、IFRS の投資家指向の財務報告へのシフトもこれを後押しした。つまり、ドイツの規制主体が、会計の国際化に向けた動きを支持し発展させる（最終的には IFRS 導入を決定する）ことにより、国際社会における政治的な正統性を確保しようとしてきたことにより、強制的同型化が生じたと説明する。

さらに、伝統的なドイツの規範と IFRS のもとの規範が異なることに対する配慮や IFRS が技術的に優れているかどうかの議論よりもむしろ、IFRS 適用を推し進める方がドイツの規制主体の正統性を喪失しないとの判断から、IFRS 適用を進める政治的圧力が存在したことが強調される。

2 模倣的同型化

前述のとおり、模倣的同型化とは、ある組織が他の類似した組織を模倣しようという圧力がかかることにより生じる同型化である。それは、不確実性への対応のために真似ることから生じる同型化でもある。

Heidhues and Patel (2012) は、国際基準が強調されるようになったことから模倣的同型化が生じたのであり、このことを IFRS が技術的優位性を有しているために模倣されたと解釈されるべきではないと主張する。その背景には、大陸ヨーロッパ諸国において支配的な会計基準に準拠して作成された財務報告書が、市場指向や投資家指向が欠けているために、国際的な投資家にとってより情報価値が低く、目的適合的でないとみなされたという不確実性が存在する。また、資本市場のさ

らなる国際化と、投資家の要求を満たす連結財務諸表の作成経験不足からの不確実性も存在した。これらの不確実性により国際基準の必要性が強調されるようになり、産業界からの圧力も相まって1990年代半ば以降のドイツにおける任意適用企業の増加と1998年におけるドイツ商法典改正、それに続く欧州企業による任意適用企業の増加とEC/EUのIAS/IFRS適用の政策決定(1995, 2002年)というプロセスを経るのである。

さらに、Heidhues and Patel (2012)は、EUの2002年におけるIAS適用規則を契機として、IFRSの個別財務諸表や中小企業に対する潜在的適用拡大に関する議論やドイツにおけるIFRSの正統性に関する論議が巻き起こった点について言及している。IFRSは投資家指向であり、他の財務報告書利用者に対する情報提供としては十分ではないといった議論である。さらに、IFRS適用は、財務報告書の利用者が同質的な情報関心を持っている点を無視している。一方で、IASBは有用な情報提供によって債権者の利害を保護すると主張しているが、ドイツの会計モデルは、制度化された債権者保護に焦点を絞っている。これらの相対する見方は、ドイツにおけるIFRS適用、IFRS for SMEsの潜在的な適用に関して議論されてきた。さらにIFRSは、非上場企業に関する要件や期待を満たしてはいない。

3 規範的同型化

前述のとおり、規範的同型化とは、高等教育機関や職業教育機関において規範が正統化され、組織を超えて急速に浸透するような専門家のネットワークが成長・発展することにより生じる同型化である。

Heidhues and Patel (2012)は、ドイツにおけるIFRS適用は規範的圧力の存在のみによっては説明できないと言う。それは、アングロ・アメリカン型会計の思考を反映したIASBの技術的知識と専門性が、ドイツのステークホルダーの規範的支持を得られなかったためである(ここにおいては、DiMaggio and Powell (1983)の言う「専門家」として、ドイツのステークホルダーが想定されている)。具体的には、IASBの採る公正価値アプローチ、“probable”, “reasonable”, “virtually certain”, “reliably”といった不確実な表現などを通じて行使される幅のある裁量権、民間の会計基準設定主体としてのIASBの役割が、国際的なコンバージェンスのプロセスの基礎となる価値や規範という点について、ドイツの会計思想とは一致しなかった。ドイツの会計思想には、正規の簿記の諸原則(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: GoB)および慎重性の原則があり、ドイツの会計人はこれらの原則に基づいて専門的判断を行ってきた伝統があるのである。さらに、個別財務諸表や中小企業にまで潜在的なIFRS適用の議論が拡張されると、ドイツのステークホルダーの期待とIASBの進める諸原則とのギャップにより議論が加速した。確かに、国際基準の開発によって国際的なコンバージェンスを進展させるという緊急性については合意があり、その規範的圧力は間違いなくドイツ政府のIFRS適用の決定に貢献した。そして、成文法国であるドイツにおいて、民間の会計基準設定主体であるIASBの基準を規範とするという特殊なIFRS適用がなされたけれども、これは誰が技術的専門性、グローバルな権威、グローバルな会計基準の基礎となる原則を構成すべきかに関する規範的なコンセンサスを得た結果ではなかった。また、規範的圧力により、IFRSと共通の目的が共有されたが、その目的を達成するための共通の方法については合意されなかった。

以上の同型化の分析から、Heidhues and Patel (2012)は、ドイツにおけるIFRS適用がドイツ

の伝統的価値や期待との規範的な結びつきというよりはむしろ、国際的な経済や政治による圧力の結果なのであると結論づけている。つまり、ドイツにおける IFRS 適用については、規範的同型化よりも強制的同型化および模倣的同型化により進められてきたとの結論を導出したのである。

そこで以下では、ドイツの事例の検討を踏まえて、IFRS 適用に対する新制度論的説明に関する議論を展開する。Heidhues and Patel (2012) の主張によれば、新制度論的説明を通じて国に固有の文脈的要因の影響や国際的發展を批判的に評価することによって、ドイツ会計の発展の変わりゆく焦点に、より深い、ホーリスティックな洞察を与えることができるという (p. 44)。しかしながら、次のような点には留意が必要であろう。

まず、IFRS 適用というイベントまでの事前の分析に焦点が絞られ、事後の分析や事前事後の分析にはつながっていない。同型化理論では、ある組織に同型化を促す強制的、模倣的、規範的圧力に着目するために、主に変化したもの（同型化したもの）の分析に焦点が絞られることになり、変化しなかったもの（同型化しなかったもの）の分析が十分に行われない可能性がある。

次に、登場するアクターが比較的多く、アクター間のネットワーク構造が比較的複雑であるが、その検討が行われていない。実際に、Heidhues and Patel (2012) では、EC/EU というリージョナル・レベルでのアクターとして欧州委員会や EU 企業が、ドイツの国レベルでのアクターとしてドイツ政府（規制主体）、ドイツ会計基準委員会（DRSC）、産業界、ドイツ企業、ステークホルダーなどが登場する。このように、先進諸国を対象とする場合、途上国に比べて分析の対象となるアクターが増えるうえに、とりわけ EU 諸国の場合にはリージョナル・レベルでのアクターをも考察の対象に含めて、重層的な説明を行わなければならない（途上国における IFRS 適用に同型化理論が用いられるのは、リージョナル・レベルでの検討が不要で、登場するアクターが比較的少なく、説明がシンプルになるためかもしれない）。しかしながら、この点については、定量的なネットワーク分析で補完可能であろう (Zimmermann *et al.* 2013; 小形 2012)。

さらに、新制度派社会学の同型化理論は、そもそも、組織の行動に関わる説明理論であり、国家全体を組織と見なし、その行動を説明するのは非常に困難である¹⁴⁾。ここにおいて、政府と国家の区分は不明瞭である。

Ⅳ おわりに—残された課題—

本稿では、先進諸国における IFRS 適用に関わる定性的研究を対象として、会計の多様性を分析する分類研究および新制度論（新制度派社会学）に基づいて IFRS 適用を説明した国際会計領域の先行研究をサーベイした。本稿のひとつの貢献は、IFRS 適用に関する伝統的な国際会計研究と新たな国際会計研究を研究の連続性・継続性を重視して整理した点にある。いまひとつの貢献は、新制度論に基づいた IFRS 適用に関する国際会計研究の抱える問題点を指摘した点にある。

さらに残された課題および将来の研究としては、次のような点がある。

本稿では、新制度論に基づいてドイツにおける IFRS 適用を説明する希少な研究である Heid-

14) DiMaggio and Powell (1983) は、模倣的同型化の事例として 19 世紀末の日本政府の西洋化政策を挙げている。ここでは組織としての「1 単位」として政府が想定されているが、国全体の問題としては捉えられていないようである。

hues and Patel (2012) を取り上げた。当該論文は、ドイツ一国を対象とした研究であるため、他国（とりわけ、同じ大陸ヨーロッパ型に属するフランス）の事例の検討（Touron 2005; Touron and Daly 2020）や複数国の比較（Zimmermann *et al.* 2013）、新制度論に基づいた IFRS 適用に関する国際会計研究についての理論の整理（Rodrigues and Craig 2007; Guerreiro *et al.* 2015, 2020; De Luca and Prather-Kinsey 2018）を通じて、新制度論（新制度派社会学）に基づく国際会計研究全体を整理する必要がある。さらには、新制度派経済学を含めた新制度論に基づく国際会計研究の総合的・包括的検討も必要となろう。

また、同型化理論での説明が弱かったドイツにおける規範的同型化についてのさらなる分析として、会計士の判断に関する文化的問題を取り上げている先行研究についても、より深く検討する意義があるであろう（この問題に関連する先行研究については、潮崎 2020c, 87-88 頁を参照）。この問題は、価値観の相違、異なる価値観の受容、およびその浸透の問題である。アクターを広く国家として、IFRS 導入を危機における転機であると捉えるならば、Granovetter (2017), Diamond (2019), 内田 (2018) といった他分野の研究を検討することからも新たな知見が得られるはずである。

自国の環境とは異質な環境で発展してきた自国の会計基準とは異質な外生的会計基準を、自らの基準と同様に等しく運用し、機能させようとするならば、それを支える価値観、考え方、期待などをも受容することが不可欠であろう。同型化理論では十分に説明されなかった IFRS を導入する際に生じるコンフリクトについて、国レベルでの翻訳的適応や無機能化（徳賀 2000）、企業レベルでの IFRS 適用回避行動や逸脱行動（Hitz *et al.* 2020; 潮崎 2019）、IFRS 適用のコスト・ベネフィット（Gross and Königsgruber 2012）などととも整理する必要もある。国際会計研究には、さらなる新展開が求められている。

【謝辞】 報告・執筆にあたって有益なコメントをくださった先生方に心より御礼申し上げたい。本研究は、JSPS 科学研究 17K04056 の助成を受けたものである。

主要参考文献

- Ahmed, K., K. Chalmers and H. Khilif (2013) "A Meta-Analysis of IFRS Adoption Effects," *The International Journal of Accounting*, 48: 173-217.
- Alexander D. and S. Archer (2000) "On the Myth of 'Anglo-Saxon' Financial Accounting," *International Journal of Accounting*, 35(4): 539-557.
- Albert, M. (1991) *Capitalisme Contre Capitalisme*, Éditions du Seuil. (小池はるひ訳 [1996] [2011] 『資本主義対資本主義』竹内書店新社。)
- Arnold, P. J. (2009) "Institutional Perspectives on the Internationalization of Accounting," C. S. Chapman, D. J. Cooper and P. B. Miller (Ed.), *Accounting, Organizations, & Institutions*, Oxford University.
- Ball R. (2006) "International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors," *Accounting and Business Research*, 36: 5-27.
- Biener, H. (1994) "What is the Future of Mutual Recognition of Financial Statements and is Comparability Really Necessary?" *European Accounting Review*, 3(2): 335-342.
- Bitektine, A. (2011) "Toward a Theory of Social Judgements of Organizations: The Case of Legitimacy, Reputation, and Status," *Academy of Management Review*, 36(1): 141-179.

- Botzem, S. (2012) *The Politics of Accounting Regulation: Organizing Transnational Standard Setting in Financial Reporting*, Edward Elgar.
- Botzem, S. (2014) "Transnational Standard-Setting in Accounting: Organizing Expertise-Based Self-Regulation in Times of Crises," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(6): 933-955.
- Bresford, D. R. (2000) "G4 + 1: A Newcomer on the International Scene," *The CPA Journal*, March 2000: 14-19.
- Brown, P., J. Preiato and A. Tarca (2014) "Measuring Country Differences in Enforcement of Accounting Standards: An Audit and Enforcement Proxy," *Journal of Business Finance & Accounting*, 41(1/2): 1-52.
- Büthe, T. and W. Mattli (2011) *The New Global Rulers: The Privatization of Regulation in the World Economy*, Princeton University Press. (小形健介訳 [2013] 『国際ルールの形成メカニズム』中央経済社。)
- Brüggemann, U., J.-M. Hitz and T. Sellhorn (2013) "Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research," *European Accounting Review*, 22(1): 1-37.
- Christensen, H. B., L. Hail and C. Leuz (2013) "Mandatory IFRS Reporting and Changes in Enforcement," *Journal of Accounting and Economics*, 56: 147-177.
- Christensen, H. B., E. Lee, M. Walker and C. Zeng (2015) "Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption?" *European Accounting Review*, 24(1): 31-61.
- Collin, S.-O. Y., T. Tagesson, A. Andersson, J. Cato and K. Hansson (2009) "Explaining the Choice of Accounting Standards in Municipal Corporations: Positive Accounting Theory and Institutional Theory as Competitive or Concurrent Theories," *Critical Perspectives on Accounting*, 20: 141-174.
- d'Arcy A. (2000) "The Degree of Determination of National Accounting Systems: An Empirical Investigation," *Schmalenbach Business Review*, 52: 45-67.
- d'Arcy A. (2001) "Accounting Classification and the International Harmonisation Debate: An Empirical Investigation," *Accounting, Organizations and Society*, 26: 327-349.
- Deegan, C. (2014) *Financial Accounting Theory*, 4th Edition, McGraw-Hill Education Ltd.
- Diamond, J. (2019) *Upheaval: Turning Points for Nations in Crisis*, Little Brown and Company. (小川敏子・川上順子訳 [2019] 『危機と人類 (上) (下)』日本経済新聞社。)
- De George, E. T., X. Li and L. Shivakumar (2016) "A Review of the IFRS Adoption Literature," *Review of Accounting Studies*, 21: 898-1004.
- De Luca F, Prather-Kinsey J. (2018) "Legitimacy Theory May Explain the Failure of Global Adoption of IFRS: The Case of Europe and the U.S.," *Journal of Management and Governance*, 22(3): 501-534.
- DiMaggio, P. J., and W. W. Powell (1983) "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields," *American Sociological Review*, 48: 147-160.
- Dounnik, T. S., and Richter, M. (2003) "Interpretation of Uncertainty Expressions: A Cross-National Study," *Accounting, Organizations and Society*, 28(1): 15-35.
- Dounnik, T. S. and M. Richter (2004) "The Impact of Culture on the Interpretation of 'In Context' Verbal Probability Expressions," *Journal of International Accounting Research*, 3(1): 1-20.
- Eierle, B. (2009) "Differential Reporting in Germany: A Historical Analysis," *Accounting Business & Financial History*, 15(3): 279-315.
- Flower, J. (1997) "The Future Shape of Harmonisation: The EU versus the IASC versus the SEC," *European Accounting Review*, 6(2): 281-303.
- Glaum, M. (2000) "Bridging the GAAP: The Changing Attitude of German Managers towards Anglo-American Accounting and Accounting Harmonization," *Journal of International Financial Management and Accounting*, 11(1): 23-47.
- Glaum, M. / U. Mandler (1996) *Rechnungslegungs auf globalen Kapitalmärkten: HGB, IAS, und US- GAAP*, Wiesbaden: Gabler.

- Godfrey, J. M. and K. Chalmers (2007) *Globalisation of Accounting Standards*, Edward Elgar Publishing Ltd. (古賀智敏監修 [2009]『会計基準のグローバル化—IFRSの浸透化と各国の対応—』同文館出版。)
- Granovetter, M. (2017) *Society and Economy: Framework and Principles*, Harvard University Press. (渡辺深 [2019]『社会と経済—枠組みと原則—』ミネルヴァ書房。)
- Gray, S. J. (1988) "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally," *ABACUS*, 24(1): 1-15.
- Gross, C. and R. Königsgruber (2012) "What You Measure is What You Get: The Effects of Accounting Standards Effects Studies," *Accounting in Europe*, 9(2): 171-226.
- Guerreiro, M. S., L. L. Rodrigues, and R. Craig (2015) "Institutional Change of Accounting Systems: The Adoption of a Regime of Adapted International Financial Reporting Standards," *European Accounting Review*, 24(2): 379-409.
- Guerreiro, M. S., L. L. Rodrigues and R. Craig (2020) "Institutional Theory and IFRS: An Agenda for Future Research," *Spanish Journal of Finance and Accounting*, Forthcoming.
- Hail, L., C. Leuz and P. Wysocki (2010) "Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the U.S. (Part II): Political Factors and Future Scenarios for U.S. Accounting Standards," *Accounting Horizons*, 24(4): 567-588.
- Hall, P. and D. Soskice (ed.) (2001) *Varieties of Capitalism: Institutional Foundations of Comparative Advantage*, Cambridge. (遠山弘徳・安孫子誠男・山田鋭夫・宇仁宏幸・藤田奈々子訳 [2007]『資本主義の多様性—比較優位の制度的基礎—』ナカニシヤ出版。)
- Haller, A. (1995) "American Hegemony or Mutual Recognition with Benchmarks? Comments and Additional Notes from a German Perspective," *European Accounting Review*, 4(2): 235-247.
- Haller, A. and B. Eierle (2014) The Adaptation of German Accounting Rules to IFRS: A Legislative Balancing Act," *Accounting in Europe*, 1: 27-50.
- Harris, M. S. and K. A. Muller (1999) "The Market Valuation of IAS versus US-GAAP Accounting Measures Using Form 20-F Reconciliations," *Journal of Accounting and Economics*, 1/3: 285.
- Heidhues, E. and C. Patel (2012) *Globalization and Contextual Factors in Accounting: The Case of Germany*, Emerald.
- Hellmann, A., H. Perera and C. Patel (2013) "Continental European Accounting Model and Accounting Modernization in Germany," *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 29(1): 124-133.
- Herz, R. H. (2016) *More Accounting Change - Financial Reporting through the Age of Crisis and Globalization*, Emerald. (杉本徳栄・橋本尚 [2014]『会計の変革—財務報告のコンバージェンス, 危機および複雑性に関する年代記—』同文館出版。)
- Hitz, J. M. and S. Koch and F. Moritz (2017) "Downlistings in European Exchange-Regulated Markets: The Role of Enforcement," *Journal of Accounting Public Policy*, 39: 1-19.
- Hoffmann, S. and H. Zülch (2014) "Lobbying on Accounting Standard Setting in the Parliamentary Environment of Germany," *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8): 709-723.
- Hofstede, G. (1991) *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, McGraw-Hill. (岩井紀子・岩井八郎訳 [1995]『多文化世界—違いを学び共存への道を探る—』有斐閣。)
- Hoarau, C. (1995) "American Hegemony or Mutual Recognition with Benchmarks?" *European Accounting Review*, 4(2): 217-233.
- ICAEW (2015) *The Effects of Mandatory IFRS Adoption in the EU: A Review of Empirical Research*, ICAEW.
- Irvine, H. (2008) "The Global Institutionalization of Financial Reporting: The Case of the United Arab Emirates," *Accounting Forum*, 32, 125-142.
- Jack, R. (2017) *Accounting and Social Theory: An Introduction*, Routledge.

- Judge, W. S. Li and R. Pinsker (2010) "Nation Adoption of International Accounting Standards: An Institutional Accounting Standards: An Institutional Perspective," *Corporate Governance: An International Review*, 18(3): 161-174.
- Kvaal, E. and C.W. Nobes (2012) "IFRS Policy Changes and the Persistence of National Patterns of IFRS Practice," *European Accounting Review*, 21(2): 343-371.
- Leuz, C., D. Pfaff and A. Hopwood (2005) *The Economics and Politics of Accounting: International Perspectives on Research Trends, Policy, and Practice*, OUP Oxford.
- Leuz, C. (2010) "Different Approach to Corporate Reporting Regulation: How Jurisdictions Differ and Why," *Accounting and Business Research*, 40: 229-256.
- Leuz, C., D. Nanda and P. Wysocki (2003) "Earnings Management and Investor Protection: An International Comparison," *Journal of Financial Economics*, 69: 505-527.
- Leuz, C. and Wysocki, P., (2009) "Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation: a Review and Suggestions for Future Research," *Working Paper, University of Chicago and MIT Sloan School of Management*.
- Nobes, C. W. (1984) (1992) (2018) *International Classification of Financial Reporting Practices*, Routledge.
- Nobes, C. (1998) "Toward a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting," *ABACUS*, 34(2): 162-187.
- Nobes, C. W. (2003) "On the Myth of "Anglo-Saxon" Financial Accounting: A Comment," *The International Journal of Accounting*, 38: 95-104.
- Nobes, C. (2008) "Accounting Classification in the IFRS Era," *Australian Accounting Review*, 18(3), 191-198.
- Nobes, C. (2011) "IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification," *ABACUS*, 47(3): 267-283.
- Nobes, C. (2013) "The Continued Survival of International Differences under IFRS," *Accounting and Business Research*, 43(2): 83-111.
- Nobes, C. and R. B. Parker (2020) *Comparative International Accounting*, 14th Edition, Pearson.
- Nobes, C. and C. Stadler (2013) "How Arbitrary are International Accounting Classifications? Lessons from Centuries of Classifying in Many Disciplines, and Experiments with IFRS Data," *Accounting, Organizations and Society*, 38(6): 573-595.
- North, D. C. (1990) *Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press. (竹下公視訳 [1994] 『制度・制度変化・経済成果』 晃洋書房。)
- North, D. C. (2005) *Understanding the Process of Economic Change*, Princeton University Press. (瀧澤弘和・中林真幸監訳 [2016] 『制度原論』 東洋経済新報社。)
- Oliver, C. (1991) "Strategic Responses to Institutional Processes," *Academy of Management Review*, 16(1): 145-179.
- Perry, J. and A. Nölke (2005) "International Accounting Standard Setting: A Network Approach," *Business & Politics*, 7(3), 1-32.
- Perry, J. and A. Nölke (2006) "The Political Economy of International Accounting Standards," *Review of International Political Economy*, 13: 559-86.
- Pope, P. (1993) "Discussion of a Comparison of the Value-relevance of US versus non-US-GAAP Accounting Measures using Form 20-F Reconciliations," *Journal of Accounting Research*, Supplement 31: 265-275.
- Pope, P. F., and S. J. McLeay (2011) "The European IFRS Experiment: Objectives, Research Challenges and Some Early Evidence," *Accounting and Business Research*, 41(3): 233-266.
- Ramanna, K. and E. Sletten (2014) "Network Effects in Countries' Adoption of IFRS," *Accounting Review*, 84(4), 1517-1543.
- Radebaugh, L. H., G. Gebhardt, and S. J. Gray (1995) "Foreign Stock Exchange Listings: A Case Study of

- Daimler-Benz," *Journal of International Financial Management & Accounting*, 6(2): 158-192.
- Rodrigues, L. L. and R. Craig (2007) "Assessing International Accounting Harmonization Using Hegelian Dialectic, Isomorphism and Foucault," *Critical Perspectives on Accounting*, 18(6), 739-757.
- Samaha, K., H. Khelif and K. Dahawy (2016) "Compliance with IAS/IFRS and its Determinants: A Meta-Analysis," *Journal of Accounting, Business & Management*, 23(1): 41-63.
- Salter, S. B. and T. S. Douplik (1992) "The Relationship between Legal Systems and Accounting Practices: A Classification Exercise," *Advances in International Accounting*, 5: 3-22.
- Schipper, K. (2005) "The Introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for International Convergence," *European Accounting Review* 14(1): 101-126.
- Schlösser, J. (1994) "Conference on German and Anglo-American Accounting Principles," *European Accounting Review*, 3(3): 600-604.
- Schmidt, M. (2002) "On the Legitimacy of Accounting Standard Setting by Privately Organised Institutions in Germany and Europe," *Schmalenbach Business Review*, 54(2): 171-193.
- Soderstrom, N. S., and K. J. Sun (2007) "IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review," *European Accounting Review*, 16(4): 675-702.
- Street, D. L. and K. A. Shaughnessy (1998). The Evolution of the G4+1 and its Impact on International Harmonization of Accounting Standards, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 7(2): 131-161.
- Street, D. L. (2006) "The G4's Role in the Evolution of the International Accounting Standard Setting Process and Partnership with the IASB," *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 15(1): 109-126.
- Suchman, M.C. (1995) "Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches," *Academy of Management Review*, 20(3): 571-610.
- Sunder, S. (2016) Rethinking Financial Reporting-Standards, Norms and Institutions, *Foundations and Trends in Accounting*, 11(1-2). (徳賀芳弘・山地秀俊監訳 [2021] 『財務報告の再検討：基準，規範，制度』税務経理協会。)
- Tokuga, Y. and M. Sanada (2019) *Accounting Regulation in Japan: Evolution and Development from 2001 to 2015*, Routledge.
- Touron, P. (2005) "The Adoption of US GAAP by French Firms before the Creation of the International Accounting Standard Committee: An Institutional Explanation," *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6): 851-873.
- Touron, P. and P. Daly (2020) "International Accounting Standards in French Companies in the 1990s: An Institutionalization Contested by US GAAP," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(8): 2027-2051.
- Tsalavoutas, I. (2011) "Transition to IFRS and Compliance with Mandatory Disclosure Requirements: What is the Signal?" *Advances in Accounting*, 27(2): 390-405.
- Tsalavoutas I, Tsoligkas F. and L. Evans (2020) "Compliance with IFRS Mandatory Disclosure Requirements: A Structured Literature Review," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40: 1-32.
- Waymire, G. and S. Basu (2007) Accounting is an Evolved Economic Institution, *Foundations and Trend in Accounting*, 2(1-2).
- Wiedeking, W. (2006) *Anders ist besser: Ein Versuch über neue Wege in Wirtschaft und Politik*, PIPER. (相原俊樹訳 [2008] 『逆転の経営戦略—株価至上主義を疑え—』二玄社。)
- Wysocki, P. (2011) "New Institutional Accounting and IFRS," *Accounting and Business Research*, 41: 3, 309-328.
- Zimmerman, J. and J. Werner (2013) *Regulating Capitalism? The Evolution of Transnational Accounting Governance*, New York: Palgrave Macmillan.
- Zimmerman, J., J. Werner, and P. Volmer (2008) *Global Governance in Accounting*, New York: Palgrave Macmillan.
- Zugehör, R. (2003) *Die Zukunft des rheinischen Kapitalismus: Unternehmen zwischen Kapitalmarkt und*

- Mitbestimmung*, VS Verlag für Sozialwissenschaften. (風間信隆監訳 [2008] 『ライン型資本主義の将来—資本市場・共同決定・企業統治』 文真堂。)
- 青木昌彦 (1995) 『経済システムの進化と多元性』 東洋経済新報社。
- 青木昌彦 (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。
- 入山章栄 (2019) 『世界標準の経営理論』 ダイアモンド社。
- 内田貴 (2018) 『法学の誕生』 筑摩書房。
- 大石桂一 (2011) 「国際的会計基準の形成とエンフォースメント」 『会計』 179(1), 14-27。
- 大石桂一 (2015) 『会計規制の研究』 中央経済社。
- 大石桂一 (2016) 「会計規制研究の方向性」 『会計』 第 189 巻第 1 号, 24-37 頁。
- 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—」 『会計』 第 182 巻第 5 号。
- 大日方隆 (2016) 「la Porta *et al.* (1998) の再検討」 『商學論究』 63(3), 227-242。
- 岡本紀明 (2011) 「国際的規範のダイナミクスと IFRS—ローカルな規範のグローバルな反映に向けて—」 『国際会計研究学会年報 2012 年度』 第 2 号, 5-21 頁。
- 加賀谷哲之 (2011) 「IFRS 導入が日本企業に与える経済的影響」 『国際会計研究学会臨時増刊号』 2010 年度, 5-22 頁。
- 北川教央 (2010) 「国際会計基準の適用に関する実証的評価」 『国民経済雑誌』 第 202 巻第 6 号, 65-91 頁。
- 草野真樹 (2020) 「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。
- 古賀智敏 (2009) 『財務会計のイノベーション：公正価値・無形資産・会計の国際化による知の創造』 中央経済社。
- 真田正次 (2016) 「国際会計基準審議会 (IASB) の組織的正統性—新制度派社会学の視点から—」 『就実経営研究』 第 1 巻, 13-30 頁。
- 真田正次 (2020) 「会計システムの国際的な相違と類型化」 未公表論文。
- 真田正次 (2021) 「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—」 『京都橘大学研究紀要』 近刊。
- 澤邊紀生 (1998) 『国際金融規制と会計制度』 晃洋書房。
- 澤邊紀生 (2005) 『会計改革とリスク社会』 岩波書店。
- 潮崎智美 (2001) 「ドイツ企業による IAS/US-GAAP 採用の背景—会計および会計環境の変化を中心として—」 『経済論究』 (九州大学大学院) 第 109 号, 81-92 頁。
- 潮崎智美 (2010) 「会計のグローバル・スタンダードの形成と執行」 広島市立大学国際学部国際社会研究会編 『多文化・共生・グローバル化—普遍化と多様化のはざま—』 ミネルヴァ書房, 27-59 頁。
- 潮崎智美 (2011) 「グローバルな会計基準設定と IFRS 導入」 『国際会計研究学会年報臨時増刊号』 67-80 頁。
- 潮崎智美 (2019) 「資本市場における IFRS 適用とローカリゼーション—ドイツ型会計に属する諸国における会計基準選択—」 『国際会計研究学会年報 2018 年度』 1/2 号合併号 109-123 頁。
- 潮崎智美 (2020a) 「『わが国における IFRS の適用をめぐる研究の棚卸しと展望』 に関わる議論」 『国際会計研究学会年報 2019 年度』 81-93 頁。
- 潮崎智美 (2020b) 「欧州連合 (EU) 中野貴之編著『IFRS 適用の知見—主要諸国と日本における強制適用・任意適用の分析—』 同文館出版, 140-155 頁。
- 潮崎智美 (2020c) 「ドイツ」 中野貴之編著『IFRS 適用の知見—主要諸国と日本における強制適用・任意適用の分析—』 同文館出版, 156-171 頁。
- 進美喜子 (2001) 「会計と法制度の関係についての一考察—ドイツ, 英国, および米国における会計基準の設定を例として—」 『経済論究』 (九州大学) 109 号, 93-102 頁。
- スズキ・トモ (2012) 「オックスフォード・レポート 日本の経済社会に対する IFRS の影響に関する調査研究」 <http://www.fsa.go.jp/common/about/research/20120614/01.pdf>
- 徳賀芳弘 (2000) 『国際会計論—相違と調和—』 中央経済社。

- 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・スタディー—」『立教経済研究』第72巻第3号，43-78頁。
- 徳賀芳弘（2020）「環境が外生的会計基準に与える影響のパターン化の試み」『企業会計』第72巻第1号，15-22頁。
- 津守常弘（2002）『会計基準形成の論理』森山書店。
- 中野貴之編著『IFRS適用の知見—主要諸国と日本における強制適用・任意適用の分析—』同文館出版。
- 平賀正剛（2010）「発展途上国会計研究への新制度論的視座の導入」『経営管理研究所紀要』第17号，87-98頁。
- 平賀正剛（2013）「制度的同型化としての会計基準の国際的統一—東南アジア，特にマレーシアを中心として—」『国際会計研究学会年報2012年度』第1号，33-50頁。
- 平賀正剛（2014）「新制度論を通してとらえた国際会計」『国際会計研究学会年報2013年度』第2巻，23-40頁。
- 與三野禎倫（2011）「グローバリゼーションと会計基準の同型化」『會計』第180巻第2号，81-93頁。
- 米盛裕二（2007）『アダプクシオン—仮説と発見の論理—』勁草書房。