【特集】

会計制度に対する社会学的研究アプローチと社会的存在論の意義

―伝統的会計利益に対するインパクト加重会計に着目して―

岡　本　紀　明

要旨

本稿は会計制度を対象とした社会学的研究を検討し，複数の主要なアプローチを比較しながら，新たな研究の方向性を展望する。制度論における制度的正統性と制度的同型化の理論に依拠した先行研究によれば，制度の存在基盤をどう捉えるかは未だ課題となっている。その課題を克服しようとするのがアクターネットワーク理論（ANT）に基づく研究であり，事例研究等には有用である。だが，ANTに基づく研究には，事物のネットワークに関する事象をいかに記述するかが肝要であり，厚い記述とアブダクティブ（仮説形成的）な思考が求められる。このような考察を踏まえ，本稿は社会的存在論の援用が今後の社会関連会計研究にとって有益であると提示し，その観点から利益や収益性に疑問を呈する近年の研究動向や，新たなインパクト加重会計の試みにも論及する。

1　はじめに

本学会設立の経緯（学会ホームページに掲載）によれば，社会関連会計は「企業と社会との関連性」の探求を重視している。これには2種類の意味が併存すると考える。一つは企業が行う社会的な会計（いわゆる環境会計等の企業による社会関連活動に関する会計）を直接的に扱う研究（この場合，研究アプローチが社会的かどうかは特に問わない）であり，いま一つは一般的な財務会計・報告に関する制度（広義には管理会計や財務諸表監査を含む）を対象とした社会（学）的なアプローチに基づく研究である。本稿は後者に力点を置き，主として一般的な会計制度に対する社会学的な研究アプローチに関する近年の動向を分析する。その上で，社会関連会計の枠組みにおける社会学的研究アプローチの拡張を意識しつつ，社会的存在論における展開を導入した考察を試みる。さらにそのような考察を踏まえて，現行の企業利益計算に対して懐疑的なスタンス

キーワード：社会学的会計研究（Sociological Accounting Research），制度論（Institutional Theory），アクターネットワーク理論（Actor-Network Theory），社会的存在論（Social Ontology），インパクト加重会計（Impact-Weighted Financial Accounts）

を見せる最新の研究動向に言及しながら，新たな企業業績指標を模索する取り組みを紹介し，今後の社会関連会計研究に何らかの示唆を与えることにしたい[1)]。

本稿の構成は，以下の通りである。まず次節では，主に制度を対象とした社会学的な研究アプローチを概説する。その際，これまでの関連する研究を全て網羅的に取り上げるのではなく，代表的なアプローチを用いたものに焦点を絞る。続いて第3節において，主にフォーマルな制度を対象とした社会学的研究アプローチとして，制度的正統性と制度的同型化の理論を検討するとともに，敢えてそれらアプローチが抱える課題に言及する。第4節ではその課題に対するアプローチとして台頭するアクターネットワーク理論を検討する。第5節はそれまでの考察を踏まえ，さらに学際的な視点を拡張すべく，社会的存在論の観点を導入し，その意義と社会関連会計研究への展開可能性を展望する。その一形態として，第6節で企業利益（もしくは収益性）に関する最新の研究動向に触れながら，その根底にある社会存在論的観点を指摘する。加えて，第7節でそのような具体的な動きとして，インパクト加重会計に関する動向に言及する。最後に第8節で本稿の結論と課題を論じる。

2　会計制度に対する社会学的研究アプローチ

現在の国内外における会計研究を大局的に見ると，様々な研究アプローチが混在しているものの，概して経済学やファイナンス領域における理論に依拠した定量的研究が大きな割合を占めつつあると思われる。その一方，欧州を中心に学際的観点から，社会学や政治学といった隣接学問領域の知見を援用した会計研究もグローバルに受容されている[2)]。ここでは特に後者に軸足を置き，主に社会学的なアプローチを採用した先行研究に焦点を当てる。

ここでまず浮上する疑問は，社会学的研究アプローチとは何かということである。敢えて端的に定義するならば，それはある程度何らかの社会的なものの存在を所与とし，そのような「社会的なもの」が，個人的・組織的行動及び様々な現象に影響を与えると見る研究アプローチであろう。社会規範，文化，制度などが，その「社会的なもの」に該当する。そのような分析視角を取り入れたものを社会学的な会計研究と見なすことができ，実は会計学のみならず，経営学においても，主に組織に関する学際的研究で同様のアプローチが用いられている[3)]。

ここで，会計基準など特にフォーマルな会計制度を研究対象とした場合，社会における制度をどう捉えるかという課題に直面する。会計基準や監査手続のみならず，複式簿記に基づく仕訳の仕方も社会における制度であり，制度の社会学的考察の知見は有益だろう。ただし制度という包摂的な用語は，社会学だけではなく，経済学でも当然に分析対象となっており，それぞれの立場から見た制度観を区別することで，その特徴が浮き彫りになる。河野（2002）によれば，主に社会学者らによって提示された社会学的制度は，古くは1950年のウェーバーの官僚制に関する研

究にまで遡るが，とりわけ現象学的社会学と呼ばれる知的伝統から多大な影響を受けている[4]。その中でもBerger and Luckman (1967)の『社会的現実の構成』が，その流れに与えた影響は大きい。Berger and Luckman (1967)によれば，制度は「習慣化された行為が社会の成員に受け入れられたもの[5]」として捉えられる。Berger and Luckman（1967）を嚆矢とする社会学的制度観は，制度の認知的側面を強調し，制度とは一定の行為パターンの慣習化であるという考えが根底にある。

一方，経済学的制度観は，取引費用の経済学やゲーム理論の発展を背景として，もっぱら制度をゲームの均衡として概念化する。例えば青木（2001）は，制度の性質を「ゲームが繰り返しプレイされる仕方の際立った特徴に関して共有された予想の自己維持的システム」と解する[6]。ここで共有された予想とは，経済主体の予想をコーディネートするゲームの特定の均衡表現ないし縮約情報（compressed information）である[7]。このような考えに基づくややテクニカルな制度観は，人間の相互作用の結果として生じる定常状態を制度と見なし，制度の効用や機能を重視する[8]。このアプローチの特長として，特に制度の起源と実効性に関する問題を内生的に扱い得る点が挙げられる[9]。ただし，経済学的制度観のもとでは，多様な可能性（複数均衡）の中から，なぜある特定の制度が選択されるのかを説明するのが困難である[10]。

上記のような制度観の対比を**表1**にまとめた。まず経済学的制度観は，基本的に「個人」ありきであり，個人の信念や選好を先験的に設定し，自立した個人の外部に制度が生まれ，それが個人の行動に制約を与えるものと捉える。それに対し社会学的定義では，個人が安定した信念や選好を持ち得ること自体，先験的に制度があるからだという立場をとる[11]。

経済学的制度観の長所は，制度の創発と変化というものを分析し得る。これは主として，人間行動の相互作用の結果として生まれる制度を比較的・歴史的に分析するアプローチを可能にする。例えば，交通ルールは個人の目的を達成するため，互いに衝突しないよう効率的に生じたと解される。その一方，短所として複数の制度の中からいかにして特定の制度が生じるのかを説明できない。つまり，経済学的観点からは，なぜ国によって自動車の左側通行と右側通行の違いが生じるのかという問題を説明するのが難しい。

表1　制度に対する2つの見方

	経済学的制度[12]	**社会学的制度**
制度のタイプ	規制的	構成的・生成的
存在論的与件	個人	制度
長所	制度の創発と変化を均衡によって説明し得る	慣習や儀式といった必ずしも効用や機能的観点から説明できない制度までも説明し得る
短所	複数の制度（均衡）の中から，いかにして特定の制度が選択されるのかという問いに答えられない	制度がいかに生成されるかという問いに答えるには不十分
分析視座	制度の変化（機能の果たされなかった制度は淘汰される）	制度の持続性

（河野（2002），7-28 頁をもとに作成）

これに対し，社会学的制度観の長所は，効用や機能の観点からは非効率的な制度というものを，行動パターンの慣習化といった側面から説明し得る点にある。その反面，なぜ特定の制度が存在するのかという問いには，単に慣習化されているとか埋め込まれているといった理由付けにより説明することになる。そのため，互いのアプローチの視座を大別すると，経済学的制度観は制度の変化に焦点を当てるのに対し，社会学的制度観は制度の持続性や維持に焦点を当てると言える[13)]。

3　制度の動態を捉える理論：制度的正統性と制度的同型化の観点

それでは制度の持続性・維持性という観点から，社会学的制度論はいかなる視点を提供してきたのか。まず理論的アプローチとして，制度的正統性（institutional legitimacy）の概念に基づく研究がある。これは主に，Suchman（1995）の制度的正統性を3分類する観点（プラグマティックな正統性・モラルとしての正統性・認知としての正統性）を事例分析等に適用する。プラグマティックな正統性は，実利的正統性とも呼ばれ，主として費用便益の観点から特定の制度が選好されるとみる。その際，個人や個人の属する組織等にとって実利的に望ましいかが一つの判断基準となる。次にモラルとしての正統性は，概して社会規範的に特定の制度が「正しいのか」判断する基準であり，手続的正統性や結果としての正統性（公正さ）が含まれる。最後に認知としての正統性は，確固とした定義は難しいが，「特定の文脈で特定の行為は当然である」と作用する文化・伝統としての正統性のようなものと位置付けられる。このような3分類はこれまでの先行研究でもよく用いられてきたが，特定の制度に関して，どの正統性が重視されるのかの判別が難しい。例えば先行研究として，Bamber and McMeeking（2016）はIFRS7「金融商品の開示」に関する基準設定を，Pelger and Spieb（2017）はIASBによるアジェンダコンサルテーション等を制度的正統性の理論から捉えたが，分類された正統性の関係には深く言及していない[14)]。

もう一つ社会における制度の動態を捉える理論として，制度的同型化（institutional isomorphism）がある。これはDiMaggio and Powell（1983）に依拠した，制度の調和化や統一化のメカニズムを捉える理論（強制的・模倣的・規範的同型化に基づく）であり，その背後には適切さの論理（logic of appropriateness）が存在する。例えばMaroun and Zijl（2016）は，IFRS10及び12（連結に関する会計基準）の南アフリカへの導入を対象として，制度的同型化の理論から考察（方法論としては利害関係者23名への半構造的インタビュー）し，強制的同型化の観点から上場企業はIFRS適用で会社法にも組み込まれていると主張し，規範的・模倣的同型化として，支配力に基づく連結会計基準は世界的潮流であり，規範的に作用したと指摘する。

ここまで代表的な理論的アプローチのみを挙げたが，現在も社会学的制度論に基づく研究は活発に行われており，その地平を拡大しつつある。例えば正統性に関して，「属性（資源や能力）としての正統性（これまでの系譜に近い）」，「知覚としての正統性（個人的判断や評価の視点から積

み上げて見る)」,「過程としての正統性（相互作用により正統性が作られる―ゴフマンの相互行為論などを援用)」といった新たな分類が提示されている（Suddaby et al., 2017)。

だがこのような研究が直面する課題として，制度の存在を所与として正統性を規範の一形態と捉えたとしても，それはどこに存在するのか，また個人や組織はそのような正統性をいかに認知しているのかという問いが突きつけられる。すなわち，正統性に基づく研究は，正統性自体の存在に関する疑問には十分回答しているとは言い難い。また，制度的同型化についても，その背後にある「適切さの論理」の存在基盤は不安定である。

4　マテリアルなモノへの注視と研究における解釈：アクターネットワーク理論の台頭

このような制度論の適用に伴う存在論的与件の溝を埋めるのが，ANT（アクターネットワーク理論）の視点（インフォーマルな制度を語らない）である。ANTは，個人や制度のみならず物的なモノまで全て含めたエージェンシー（例えば特殊な企業評価モデル，ソフトウェア，ネットワーク等々）が種々の現象を形作ると考え，あえて特定の社会的制度を特別視しない。すなわち，「人間・非人間のエージェンシーの連関（ネットワーク）こそが行為を生み出す（伊藤, 2020, p. 91)」という立場に立つ。

したがって，ANTはより状況依存的・実践的な事例にも適用可能であり，複雑な事象のブラックボックスを開けるという意味では有益である。換言すれば，ANTは事物の連関を愚直にたどることであり，実践のツールとして「使える」(伊藤, 2020, 84頁)。ANTという頭文字は，目が見えず，視野が狭く，脇目をふらず，跡を嗅ぎつけて，まとまって移動するアリ（ant）のようなものである（ラトゥール, 2019, pp. 22-23)。

ここで浮かび上がるのは，ANTは状況説明には適しているが，解釈や取り上げるネットワークによっては何でも言えてしまうのではないかという疑問である。特に重要なのは，同一現象に対し，様々な異なるANT的解釈があり得るということである。そこに一般性・普遍性は得られるのかというよりも，そもそもANTは一般性や普遍性を求めてはいないと見ることも出来るだろう。

これはANTに基づく研究だけに限らないかもしれないが，より重要なのは，研究としてどの解釈及び記述がより受容可能かという基準に行き着く。この点をさらに熟思すると，Lukka and Modell（2017）が参考になる。彼等によれば，解釈的会計研究に不可欠なのは，「厚い記述」と「対比的思考」である（岡本, 2019)。厚い記述とは，因果（連関）関係の対象となる事物内外に存在する様々な要素に関する情報を詳細に取り入れることである。すなわち，単に事象XとYという変数を記述しただけでは不十分であり，その間にあるメカニズムや過程を考察しなければならない。その際，対極的に位置付けられる帰納的及び演繹的アプローチのどちらかにも偏らないアブダクティブ（仮説形成的）なスタンスに基づく推論が求められ，その過程が「解釈」を支える。

次に対比的思考とは，原因と結果（例えば事象XとY）を思慮深く対比的に捉え,特定の具体的事象Yを相対的に抽象度の高いXで説明するのを避けることに該当する。いわゆる説明項であるXの抽象度が高いと，原因としてのXの適用範囲は大きくなり，より一般的になり得るが，被説明項であるYとの関係がより見えづらくなる。そういった場合，アブダクションの過程で，説明項と被説明項を再度検討し，その間の乖離を縮めることが肝要で，当初の仮説が修正されていくことも十分あり得る（Lukka and Modell, 2017, p. 46）。

5　社会的存在論の意義と社会関連会計研究への展開可能性

前節までこれまでの先行研究を分類・概説してきたが，ここで社会関連会計の将来的発展を展望した際，有益だと考える学際的研究動向に論及する。やや個人的な偏向があるかもしれないが，根本的なところから社会的存在論（social ontology）は注目に値すると考える。これは，そもそも社会的なものはいかに存在しているか追究する学際的研究領域である。この領域内で種々の制度観を統合し，より根本から捉える動きも見られる。例えばフランチェスコ・グァラ（2016）（邦訳は2018年）は社会的存在論の観点から制度に接近し，その意義に言及しつつ（p. xxx），制度を構成する集合（的志向）性（collectivity/collective intentionality）や集合的容認（collective acceptance）を重視する。

では社会的存在論の意義は何か。主に社会的存在論に関する二大潮流として，ジョン・サールの一連の研究成果に触発されて発展した流れと，トニー・ローソンの一連の業績に代表されるケンブリッジ学派（Cambridge Social Ontology Groupと呼ばれる）に分けることができる[15)]。ここではそれぞれの潮流において共通する見解に言及することにしたい。

まず存在論（ontology）自体は哲学等において認識論（epistemology）と対比的に論じられ，文字通り事物がいかにして存在し得るのかを考究する分野だと位置付けられる。この観点を社会という枠の中で適用するのが社会的存在論と考えられる。例えば，社会的制度がいかにして存在し得るのか問うことが，社会的存在論の重要な使命である。上記の存在論と認識論の対比を例示すると，企業（例えば株式会社）は存在論的には主観的であるが，認識論的には客観的であり[16)]，会計基準など様々な制度の基盤になるとともに，個人や組織の行動に大きな影響を及ぼし，社会的実体を構成する。

このような観点のもと，社会的存在論は様々な角度から社会的事物の存在を問い，またいかに存在し得るのかを考究する。そこで上記の二大潮流のうち，まずジョン・サールの近年の社会的存在論に関する論稿は数多く存在するが，ここではSearle（2010）等を参考に本質的な部分に絞って論じる[17)]。サールの近年の社会的存在論における中心的概念は，「地位機能の宣言」である。すなわち，特に制度的事実のような社会的事物が存在するのは，何らかの社会的事物に物理的に

は備わっていない機能が付与されるからである。その際に重要なのは，特定の集団による集合的な容認であり，それに基づき地位機能が付与される結果，義務論的な権力に基づき，個人や組織に行動すべき理由を与える。ここでサールが単に「地位機能の付与」ではなく，「地位機能の宣言」と表現しているのは，地位機能の付与が単に集団による多数派的な容認ではなく，特定の人物もしくは組織により成し遂げられる点を考慮したからである。例えばわが国における会計基準は，現在は企業会計基準委員会（ASBJ）による基準設定（ここでは宣言に匹敵）が必要不可欠である。これがサールの社会的存在論の骨子であるが，このような種々の要件に対して様々な反例や具体的適用例が提示され，研究者による活発な知的交流が続けられている。

他方でトニー・ローソンの現代経済学への批判的解釈を支える論拠として，ケンブリッジ学派による社会的存在論も長い伝統を有する。ここではPratten (2015)を参考に，その主張の主旨を要約する。Lawson（2015）も認めているように，両者（社会的存在論に関する2つの潮流）は問題意識を共有しているが，ローソンは経済学に軸足を置いていることもあり，より具体的な方向性を提示する傾向がある。ローソンの主張における特徴的概念を挙げるとすれば，「出現／創発(emergent[18])」，「連続性（processual）」及び「全体性（totality）」であろう。これらを端的に纏めて論じると，社会的実体は低次から高次に至る様々な階層の中で創発的に生じ，その実体は個々が独立して全体を構成しているのではなく，連続的かつ全体的に存在し得ると考える見方である。したがって，社会的現象の一側面を切り出して静的かつ数理的に表現する経済学的表現は，ローソンの観点からは全く不完全に映る。

以上，ここまで社会的存在論に関する中心的人物の主張を論じたが，これらが幹となって様々な発展的学説及び討論が見られる。例えば独自の社会的存在論の観点から政府を考察したLittle（2020）は，アクターの社会的文脈依存性や組織の複雑さを重視し，静的かつ機能的観点から政府を分析する研究に疑問を投げ掛けている（他にはEpstein（2015）など）。

このように，社会的存在論のエッセンスを社会科学に適用することは，各領域におけるそれまでの議論を活性化させ，発展を導き得ると考える。Lawson（2015）の社会的存在論は，異なる集団やコミュニティにおいて理論や実践の存在を問うことにより，異なる文化的背景や学術的理解が促進され，科学的及び類似する推論に関する矛盾や潜在的不備の識別が可能になると強調する。また社会的存在論は，既存の研究や理論を単に批判的に捉えるだけでなく，代替物へ目を向けることも促し得るだろう。次節以降ではそのような動きを紹介することにしたい。

6　無意識に受容している社会制度の存在を問う―企業利益の社会存在論的検討

企業の会計利益に関する研究が，特に財務会計領域の重要テーマであることに大きな異論は無いだろう。ところが，この利益のあり方そのものを正面から会計的に考察する研究自体の数は，

現在ではそこまで多くはないだろう（例外的研究については後述する）。しかしながら，種々の利益指標を含めた企業の収益性まで視野を拡大すれば，間接的に非常に多くの会計研究で採り入れられている。例えばアーニングス・マネジメントに関する研究は現在も盛んであるし，多くの実証研究において，コントロール変数として営業利益やEBITDAといった利益関連の数値が用いられている。

この状況を俯瞰的に解釈すれば，実務家のみならず，会計研究者の間で利益は所与のものとして捉えられ，様々な調整を加えるなど異なる形式の利益数値に言及されることはあっても，その存在意義を問う研究は多くない。だがそういった状況下でも，例外的に利益のあり方に取り組む概念的研究や，利益に代わる指標を模索する動きも存在する。

例えば利益概念を再検討した研究として，Bromwich et al.（2010）がある。彼等は当時の会計基準セッター（FASB及びIASB）が取り組んでいた概念フレームワーク改訂プロジェクトを対象として，ヒックス（J. R. Hicks）の主張（第1号及び第2号の利益の定義）まで遡り，両基準セッターによる資産や負債（及び純資産）の測定を基礎とした利益（もしくは包括利益）の測定は不十分であると結論付けている[19)]。さらにSaito and Fukui（2016）も同様にヒックスの経済的利益概念に依拠し，「彼（ヒックス）は標準的な価値の将来的流入を意図しており，そこには期待部分は含まれてない」と主張し，包括利益を重視するIASBを批判的に論じた。このような利益概念に関する基礎研究も極めて重要であるが，社会的存在論の観点から見れば，ここで挙げた両研究は，いずれも利益数値や収益性が企業を評価する重要な指標であることを受容し，その存在意義自体を深く疑問視していない。加えて，その論拠の中で社会的動態の側面に関する言及は少なく，特に強調されているのは，主として特定の個人的主張や会計基準セッターの動向である。

ここで翻って強調したいのは，社会的存在論の観点から重視される社会的動態を考慮した動きが，最近になって会計研究者の間で生じている点である。その動向は，*Accounting, Auditing, and Accountability Journal*の特集号「収益と収益性を問題視する」における，Lowe et al. (2020a及び2020b)による利益や収益性に対する問題提起として表れている。これは会計利益や利益率（収益性）を再考する動き（利益の多様性や利益を批判的に考察すること）を呼びかけたものである。具体的な問題意識として，ネオリベラルな考えに根差した利益が支配的になっている現状の会計が指摘されている（Lowe et al., 2020a）。

例えば，取締役が多額の報酬を受け，アイルランドに形式的に法人本部を置き，法人税を僅かしか納めていない大企業が存在するが，その利益を受け容れるべきなのかが問われる（Lowe et al., 2020b）。つまり，政府による政策決定に影響を与えて狡猾にコントロールしながら，設定されたルールをうまく利用して得た利益が評価される状況を問題視するべきではないのかといった指摘が見られる。それを踏まえると，今必要なのは「利益最大化が望ましい」という凝り固まった考えを解きほぐすbox-breakingな研究ではないかとも主張される（Lowe et al., 2020b）[20)]。

これに関連する具体的な制度的動向にも言及しておきたい。例えば，米国SECが2020年2月に

企業にMD&Aにて主としてKPIに関する開示を要請（Item 303(a) of Regulation S-K）したのをはじめとして，欧州ではECやEFRAGが主導する非財務報告基準策定の動きがあり，国際会計士連盟（IFAC）がIASBと並び立つ国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）の創設を求める提言を公表（2020/09/11）した。このように，学術的研究や制度変化も含めて，それまで幅広く受け入れられ，かつその存在自体は所与であると当然に捉えられてきた制度や概念に対する，ある意味反作用的な試みやそれを浮き彫りにすることが，社会的存在論に根差したアプローチの意義であると考えられる。加えて，そのような試みの中でよりマクロ的な社会の変化を考慮していれば，その意義は大きくなる。

しかしながら，長い伝統を有する現在の会計利益を問題視することは，社会的存在論の観点からその伝統的地位を揺るがすことがあっても，それが即座に他に取って代わられるわけではない。上記に示したように，代替案に対する地位機能の宣言やその社会的受容が無ければ，制度自体の大きなシフトは生じ得ないと思われる。

7　新たな企業業績指標を模索する取り組み―インパクト加重会計の挑戦

そこで本節では，従来の会計利益とは異なる企業の業績指標に関する動向に目を向けることにしたい。これまでも，従来の利益数値では描写し得なかった企業のパフォーマンスやインパクトを定量化して，財務報告に取り込もうとする試みは存在した。過去の先駆的な例を挙げれば，ジョン・エルキントン氏[21)]の「トリプルボトムライン」に関する提案があるだろう。1994年以降，エルキントン氏は企業活動の社会・環境・経済的インパクトを検討するサステナビリティの枠組みとして，「トリプルボトムライン」を提唱した（Elkington, 1997）。その25年後の2019年，エルキントン氏本人は過去を回顧し，トリプルボトムラインの枠組みは企業会計利益に取って代わるという目的を達成することはできなかったが，例えばSROI（Social Return on Investment）やESGに関する測定・報告といった後続に地位を譲るかたちで，少なくともシステムチェンジャーとして転機になったと主張した[22)]。

そこで注目したいのが，数ある類似する試みのうち，まさに現在進行形で発展が見られる「インパクト加重会計」のプロジェクトである。これは，ハーバード・ビジネススクールのジョージ・セラフィム氏を筆頭とする新たな企業業績指標の探求であり，既存の財務会計の枠組みに基づくものである。当該研究チームは，GSG（The Global Steering Group for Impact Investment）やIMP（インパクトマネジメント・プロジェクト）と協力して枠組みの構築に取り組んできた。結果として，インパクト加重会計は既存の利益計算に対し，様々なステークホルダー向けに社会や環境へのインパクトを加味して定量的情報を提供しようとするものであり，我が国でも注目を集めつつある[23)]。

提唱されたインパクト加重会計の特長は，各ステークホルダーにとってポジティブ及びネガティブなインパクトの両方を把握することを重視し，インパクトの測定値を貨幣単位に基づく数値で統一しようとしていることにある（Serafeim et al., 2020）。前者については，特定のインパクトが価値を創造するのか破壊するかの観点に基づき判断する。また後者については，情報利用者にとっての比較可能性や利便性といった意思決定への役立ちを考慮する。ここで大事なのは，インパクトを貨幣額に換算する比率は，統一的なインパクト会計基準により規定されるため，経営者が自らその比率を案出する必要はない（Serafeim et al., 2020, p. 17）点である。そのような比率は各企業の様々な経済的実態に合致するものとは成り得ないという批判も想定されるが，Serafeim et al.（2020）は，既存の会計基準に基づく財務諸表の作成であっても経営者の判断や裁量は介入していると強調する（Serafeim et al., 2020, p. 30）。

ただし，実際にいかなるステークホルダーに向けたどのようなインパクトを測定するかは，測定値の正確さと適用可能性のトレードオフを伴う重要な課題である（Serafeim et al., 2020, p. 26）。当該研究チームも社会，環境，製品などそれぞれのインパクト測定を分けて考えている。そこで以下ではSerafeim and Trinh（2020）に依拠して，製品のインパクトに基づくインパクト加重会計に論及する。

各社が提供する製品が異なるインパクトを社会に与えるのは明白であり，それを統一的指標で測定するのは非常に困難である。それに対し，Serafeim and Trinh（2020）はその課題を乗り越えるべく，現在まで各企業及び投資家により用いられている測定規準を参考にしており，帰納的アプローチといえる。

手法としては，まず各業界における代表的企業やそれらの投資家による実務（製品のインパクトをどのように測定しているか）を詳細に分析することにより，製品インパクトのテーマと測定規準を分類する。具体的には，調査結果から「アクセス：49」,「環境：108」,「健康や安全：87」,「情報：17」,「品質：3」及び「満足度：9」という規準が示された。この結果はインパクト加重会計に必要な原則と骨子から精緻化される。すなわち，測定枠組みの継続性，インセンティブとの整合性（測定値を社会や環境へのインパクトとして改善することを望むか），業界内の企業が平均に甘んじず最高値を目指そうとするか，それは理解可能な仮定や比較に基づくものか，及び一般的な製品やサービスの使用から想定される一次的効果かといった原則が重視される。後者の骨子については，主たる区分が4つ（到達範囲・顧客の使用に関する側面・環境にとっての使用・使用後）に分けられ，それらはより詳細な7つの側面（規模・期間・アクセス・品質・選択性・環境汚染物質と効率性・リサイクル可能性）から測定される。その結果を以下の**表2**にまとめた。

このようなインパクト測定に関する枠組みに基づき，様々な公表情報から各業界における製品の正と負のインパクトが計算される。ここでは紙幅の都合からも，上記全ての側面からの測定例を挙げるのではなく，特に顧客の使用に関する側面のうち，「アクセス」に関するものを紹介する。Serafeim and Trinh (2020) は製品アクセスについて，大手の自動車製造企業を例に取り，

「顧客の入手可能性」と「(製品が不可欠であるが) 入手困難な層」へのインパクトという2つの観点から捉える。まず前者のインパクト（顧客の入手可能性）は，提供する自動車製品の価格，燃費及び維持コスト等を考慮に入れる必要がある。ただし，特定の自動車製品がブランド価値等を含み高価であっても，それは入手可能性の観点からポジティブなインパクトがないと見なされるが，かといってネガティブなインパクトはカウントされない。

表2　製品インパクトを測定する枠組み

到達範囲		顧客の使用に関する側面			環境にとっての使用	使用後
規模	**期間**	**アクセス**	**品質**	**選択性**	**環境汚染物質と効率性**	**リサイクル可能性**
当該製品が到達する個人の数	当該製品の使用可能期間（特に耐久財に関して）	価格決定やそれを必要とする者への提供（企業努力を通じた製品がもたらすアクセス可能性）	健康・安全・効果・本質的必要性や良さを通じた品質	十分な情報及び自由意志を伴った代替品の選択可能性	顧客の使用に伴って生じ得る全ての汚染物質や効率性	製品使用期間後のリサイクル可能数量

(Serafeim and Trinh（2020）のFigure 1に基づき作成)

次に「入手困難な層へのインパクト」について，発展途上国への売上割合を基礎として，産業平均値をベースにしながら，貨幣額によるインパクトが**表3**のように見積もられる。

表3　入手困難層への製品アクセスに関するインパクトの測定

推定プロセス		
データソース：インパクト	A社	B社
UN（国連）のデータ：SDGに取り組んでいるか	1	
	×	
ANTP[24] のデータ：自動車以外による平均移動時間	0.63時間	
	−	
自動車による平均移動時間	0.42時間	
	×	
世界銀行のデータ：平均グローバルGNP	$8,826	
	÷	
年間平均就業時間	2,080	
	×	
Statista社のデータ：発展途上国への売上割合	26%	57%
	×	
SASBのデータ：発展途上国への自動車販売台数	5,982,000	8,384,000
	×	
年間平均就業日数[25]	250	
入手困難層へのインパクト	$353m	$1,086m

(Serafeim and Trinh（2020）のTable 9に基づき作成)

より具体的に説明すると，まずA社及びB社ともにSDG活動を行っているため，等しく1が付される。その次に自動車製品の提供を通じて移動時間が短縮（効率化）されたか求められる（0.63-0.42=0.21時間）。それに世界銀行のデータに基づき入手された平均グローバル所得（GNP）に年間平均就業時間を掛け合わせたものを乗じ，自動車という製品の提供による金額的インパクトが見積もられる。さらに，途上国への年間販売台数（これはA社とB社で大きく異なる）と年間平均就業日数を乗じ，入手困難層へのインパクトが算出される。その結果，製品インパクトはＢ社がＡ社の3倍弱となる。

このように，インパクト加重会計プロジェクトは，様々なデータを用いて，既存の会計数値では表出し得ない製品のインパクトを金額的に測定する試みである。ここで注目すべきは，途上国への販売台数を考慮している点であろう。すなわち，先進国では公共交通機関も発達しており，かつ自動車は生活必需品として大きく普及し入手可能な層は大きいが，途上国はそうではない。途上国では自動車が生活を大きく豊かにし，社会的インパクトは大きいと言える。このような従来の会計数値では測定し得なかったインパクトを把握しようとする試みは挑戦的であるが，この有用性に関する認知度が普及すればするほど，会計利益に準ずる有益な指標として受容される可能性も秘めている。

8　結論と今後の課題

本稿は冒頭で社会（学）的な会計研究の動向を概観しながら，主に社会学的な制度論に基づく会計研究を論じるとともに，その課題も指摘した。すなわち，制度的正統性や制度的同型化の理論は，会計制度の変遷や動態を説明する魅力的なアプローチとなり得るが，そういった理論におけるキーコンセプトをカテゴライズして特定の事象に適用する場合，研究者の主観性が介入するという課題が存在する。本稿ではその課題を克服する一つの道として，厚い記述と対比的かつアブダクティブなスタイルを強調した。さらには，社会学的制度論とはある意味対照的なアクターネットワーク理論を用いた研究の意義と課題にも迫った。

それを踏まえて本稿の後半部分では，近年台頭する社会的存在論の代表的観点を概説するとともに，その意義を意識しつつ，会計研究への展開を試みた。その結果，現在進行中の利益や企業の収益性の存在意義を問う研究は，ある意味社会的存在論に根差したものであると考えることもでき，注目に値する。社会的存在論は，特定の文脈や領域において先行研究が取り組んできた具体的課題に対して新たな検証結果を加えるというよりは，当然視されている考え方や前提を覆す可能性を秘めており，結果としてパラダイムの転換へ何らかの作用を及ぼし得るのではないだろうか。本稿で注目したインパクト加重会計は，その典型例の一つであると思われる。

注

1）本稿は2020年10月31日から11月1日にかけてオンラインで開催された日本社会関連会計学会第33回全国大会における報告に基づくものである。準備委員長の東健太郎先生をはじめ，司会の坂上学先生や他の報告者を務められた先生方のほかに，数多くの参加者の方々から有益なコメントを賜った。ここに記して感謝申し上げる。

2）残念ながら，現状ではこのような会計研究における2つの潮流が合流し，活発に交流し合うという状況にはなっていないが，例外的な動きも見られる。例えば，定量的研究を志向してきた有力ジャーナルの一つである*Contemporary Accounting Research*が，近年学際的かつ定性的な会計研究を掲載する傾向を見せている。

3）例えば竹中（2013）を参照されたい。

4）河野（2002），35頁。

5）さらに制度は次のようにも定型化される。「制度化は習慣化された行為が行為者のタイプによって相互に類型化されるとき，常に発生する。いいかえれば，そうして類型化されたものこそが制度に他ならないのである。この場合の類型性とは行為の類型性だけでなく，制度のなかにおける行為者の類型性も含む（山口, 1977, 84頁）」。

6）青木（2001），14頁。

7）青木（2001），14頁。

8）この点に関して，定常状態をいかに判断するかの問題が生じ得るが，青木（2014, 198頁）は制度論が無限定にならないよう，実態分析のレベルで考察対象を限定するというアドホックな解決策を提示している。

9）青木（2001），19頁。

10）河野（2001），16頁。

11）河野（2002），14頁。

12）ここでの経済学的制度の区分は，ミクロ経済学を基礎にした合理的行動新制度主義に位置付けられる（磯谷，2004，50頁）。これとは別に，ヴェブレンやコモンズを創始者とした，社会習慣や儀式的行動を基礎として分析する制度学派の経済学も存在している（赤澤他，1999，28-29頁）。

13）河野（2002），17頁。

14）関連する研究として，他にもGeorgiou and Jack (2011)がある。

15）同様の区分は例えばLawson (2016)などにも見られる。

16）この言い回しは，ジョン・サールの多くの著作において頻繁に用いられる。補足すると，存在論は物的実体を重視するが，認識論は集団における集合的容認に重点を置く。

17）例えばより詳細な邦文献として，西本(2019)を挙げておく。

18）この訳出は難しいが，葛城（2017）を参考にした。

19）その根拠として，例えば「市場が不完全である限り，ヒックスの述べる人的資本（企業がいかに機会を活用するか）に関する評価が曖昧になり，事後的資産評価は客観的にはなり得ない」ことが挙げられる。

20）ここで挙げた特集号は，具体的に9本の投稿論文から構成される。Lowe et al. (2020a）がまとめた各々の問題意識や副題（Table 1）は多岐にわたる。具体的には「収益や収益性への人類学的観点」，「成長の質のための会計」，「ジェンダー化された不可視性を『表示』する利益」，「適合過程としての利益」，「ビジネス内外を結ぶ利益」，「プラグマティックな観点（から見た利益）」，「抽象化，生産及び配分：変化する会計利益の構成」，「利益が我々に指し示すものは何か」及び「利益数値と投資の連鎖」である。

21）英コンサルティング組織SustainAbility社の創設者でもある。

22）詳細はhttps://hbr.org/2018/06/25-years-ago-i-coined-the-phrase-triple-bottom-line-heres-why-im-giving-up-on-itを参照されたい。

23）例えば熊沢（2021）を参照されたい。

24）ブラジルの国家公共交通委員会を指す。

25）実はSerafeim and Trinh (2020)における関連箇所であるTable 9に，この平均就業日数は記載されていない（2021年11月時点）。インパクト合計が合致しないので問い合わせた結果，ハーバード・ビジネススクールのプロジェクトメンバーであるKatie Panella氏から回答を得た。それに基づき当該部分を加筆している。

参考文献

Bamber, M. and McMeeking, K. (2016) “An Examination of International Accounting Standard Setting Due Process and the Implication for Legitimacy,” *The British Accounting Review*, Vol. 48, No. 1, pp. 59-73.

Berger and Luckman (1967) *The Social Construction of Society*, Anchor (山口節朗訳（2003）『現実の社会的構成―知識社会学論考』新曜社).

Bromwich, M., Macve, R., and Sunder, S. (2010) “Hicksian Income in the Conceptual Framework,” *Abacus*, Vol. 46, No. 3, pp. 348-376.

DiMaggio, P. J. and Powell, W. W. (1983) “The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields,” *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2, pp. 147-160.

Elkington, J. (1997) *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Capstone Publishing.

Epstein, B. (2015) *The Ant Trap: Rebuilding the Foundations of the Social Sciences*. Oxford University Press.

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.

Guala, F. (2016) *Understanding Institutions*, Princeton University Press（瀧澤弘和監訳・水野孝之訳（2018）『制度とは何か―社会科学のための制度論』慶応義塾大学出版会）.

Lawson, T. (2015) “A Conception of Social Ontology: Emergent Social Entities and/or Institutional Facts?” in Pratten, S. (Ed.) *Social Ontology and Modern Economics*. Routledge, pp. 19-53.

Lawson, T. (2016) “Comparing Conceptions of Social Ontology: Emergent Social Entities and/or Institutional Facts?” *Journal for the Theory of Social Behaviour*, Vol. 46, pp. 359-399.

Little, D. (2020) *A New Social Ontology of Government―Consent, Coordination, and Authority*. Palgrave Macmillan.

Lowe, A., Nama, Y., Bryer, A., Chabrak, N., Dambrin, C., Jeacle, I., Lind, J., Lorino, P., Robson, K., Bottausci, C., Spence, C., Carter, C. and Svetlova, E. (2020a) “Problematizing Profit and Profitability: Discussions,” *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, Vol. 33, No. 4, pp. 753-793.

Lowe, A., Nama, Y. and Preda, A. (2020b) “A Research Agenda for Problematizing Profit and Profitability,” *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, Vol. 33, No. 4, pp. 681-698.

Lukka, K. and Modell, S. (2017) “Interpretive Research in Accounting: Past, Present, and Future,” in Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A. and Haynes, K. (eds.), *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*. Routledge, pp. 36-54.

Maroun, W. and Zijl, W. V. (2016) “Isomorphism and Resistance in Implementing IFRS 10 and IFRS 12,” *The British Accounting Review*, Vol. 48, No. 3, pp. 220-239.

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.

Pratten, S. (Ed.) (2015) *Social Ontology and Modern Economics*, Routledge.

Saito, S. and Fukui, Y. (2016) “Whither the Concept of Income?” *Accounting, Economics, and Law—A Convivium*, Vol. 9, No. 1, pp. 1-13.

Schwandt, T. A. (2019) “Post-normal Evaluation?” *Evaluation*, Vol. 25, No. 3, pp. 317-329.Suchman, L. (1995) “Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches,” *The Academy of Management Review* , Vol. 20, No. 3, pp. 571-610.

Searle. J. R. (2010) *Making the Social World: The Structure of Human Civilization*, The Oxford University Press（三谷武司訳（2018）『社会的世界の制作: 人間文明の構造』勁草書房）.

Serafeim, G., Zochowski, T. R., and Downing, J. (2020) *Impact-Weighted Financial Accounts: The Missing Peace for an Impact Economy*. Harvard Business School.

Serafeim, G. and Trinh, K. (2020) *A Framework for Product Impact-Weighted Accounts*. Working Paper 20-076, Harvard Business School.

Suddaby, S., Bitektine, A. and Haack, P. (2017) “Legitimacy,” *Academy of Management Annals*, Vol. 11, No. 1, pp. 451-478.

青木昌彦（2001）『比較制度分析に向けて』NTT出版。

青木昌彦（2014）『青木昌彦の経済学入門—制度論の地平を拡げる』筑摩書房。

赤澤昭三（1999）『制度経済学の基礎』八千代出版。

磯谷明徳（2004）『制度経済学のフロンティア—理論・応用・政策』ミネルヴァ書房。

伊藤嘉高（2020）「アリは老いたるモグラを助けるか—アクターネットワーク理論で<資本>を発見する」『Iichiko』第147巻, 83-95頁。

岡本紀明（2019）「第15章　定性的会計研究のゆくえ—解釈的会計研究の展望」古賀智敏編著『会計研究の系譜と発展』所収，千倉書房，313-326頁。

葛城政明（2017）「経済学方法論と社会存在論」『大阪大学経済学』第66巻第4号，1-14頁。

河野勝（2002）『制度（社会科学の理論とモデル）』東京大学出版会。

熊沢拓（2021）「インパクト加重会計イニシアティブの概要と展望〜会計とインパクトが統合される未来のインパクト投資像〜」『月刊　資本市場』第428巻，46-54頁。

竹中克久（2013）『組織の理論社会学—コミュニケーション・社会・人間—』文眞堂。

西本優樹（2019）「制度に従う行為の理由 : サールの社会存在論の検討」『研究論集（北海道大学）』第19巻, 17-33頁。

藤井良広（2021）『サステナブルファイナンス攻防』金融財政事情研究会。

ラトゥール，B.（伊藤嘉高訳）（2019）『社会的なものを組み直す—アクターネットワーク理論入門』法政大学出版局。

岡本　紀明（立教大学経営学部）