



会計技術の専門性に関する研究－アカウンタビリティ社会の分析視角として－

堀口, 真司

(Degree)

博士 (経営学)

(Date of Degree)

2006-03-25

(Date of Publication)

2009-01-23

(Resource Type)

doctoral thesis

(Report Number)

甲3640

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/D1003640>

※ 当コンテンツは神戸大学の学術成果です。無断複製・不正使用等を禁じます。著作権法で認められている範囲内で、適切にご利用ください。



会計技術の専門性に関する研究
—アカウンタビリティ社会の分析視角として—

氏名 堀口真司

[目次]

序章	3
第 1 章 アカウンタビリティ社会と会計専門知識	9
第 1 節 はじめに	9
第 2 節 アカウンタビリティ社会という現象	9
第 3 節 アカウンタビリティ概念と会計専門知識	15
第 4 節 おわりに	20
第 2 章 会計の反実在性—科学論の応用的見地から—	23
第 1 節 はじめに	23
第 2 節 測定理論の科学性	25
第 3 節 実証理論の科学性	31
第 4 節 科学哲学における反実在論	34
第 5 節 反実在思考に基づく会計研究	38
第 6 節 おわりに	40
第 3 章 ラトゥーリアン会計研究の可能性	42
第 1 節 はじめに	42
第 2 節 会計研究とラトゥール	43
第 3 節 会計技術の社会的構成	46
第 4 節 計算の中心としての会計	60
第 5 節 おわりに	68
第 4 章 会計専門技術の構造的問題—オートポイエシス・システムの視点から—	70
第 1 節 はじめに	70
第 2 節 会計規制とオートポイエシス・システム	71
第 3 節 社会学におけるオートポイエシス・システム—ルーマンを中心として—	74
第 4 節 オートポイエシス・システムとしての法—トイプナーを中心として—	77
第 5 節 オートポイエシス・システム論から見た会計—パワーを中心として—	83

第 6 節 おわりに	88
第 5 章 会計専門知識の文化的側面	89
第 1 節 はじめに	89
第 2 節 アカウンタビリティ社会試論	90
第 3 節 監査社会再論	95
第 4 節 会計専門知識と公共性	101
第 5 節 おわりに	104
結章	105
【参考文献】	107

序章

「アカウンタビリティという概念は、緩められると同時に強められる必要がある。遠く離れた管理部門が監査するという、儀式的で詳細なレベルにおいては緩められる必要がある。……しかしながら、このようなアカウンタビリティ概念の緩和は、究極的には同僚間でのフェイス・トゥ・フェイス形式のアカウンタビリティの回復を目指すような業績概念や、階層的なプロセスを取り除き組織的な対話を可能にするような構造によって、補完される必要がある。

……私たちは、あらゆる種類のステイクホルダーが、『プリンシパル』として自らの要求を主張できるような新しい制度空間を、慎重に確保する必要があるだろう。」(Power, 1994a, pp. 43-44)

最近、いたるところでアカウンタビリティという言葉を見かけるようになった。財務アカウンタビリティを始め、環境アカウンタビリティや社会的アカウンタビリティ、政府のアカウンタビリティや地方自治体のアカウンタビリティ、政策のアカウンタビリティや公共事業のアカウンタビリティ、NPOのアカウンタビリティや学校のアカウンタビリティ、病院のアカウンタビリティ。かつて、これほどまでにアカウンタビリティという言葉が多様な用いられ方をしたことはなかったであろう。そして、それぞれの文脈において、その言葉を中心に、「公開性」や「透明性」という理想的状況が掲げられ、その理想を達成するための具体的実践が学術研究の対象となってきた。ある1つの言葉がこのように広く用いられているからには、そこにはそれぞれの文脈を超えた何らかの体系的な関連があるであろう。つまり、上記のさまざまな文脈におけるアカウンタビリティは、単に言葉だけのものではなく、アカウンタビリティ社会と呼びうるほどに、何らかの一貫した説明をすることができるはずである。

このようなアカウンタビリティ社会の体系的な説明を示すためには、アカウンタビリティという概念がもつ特徴的な知識構造について多くのことを論じなければならない。つまり、実際にはその効果がほとんど論証されていないにもかかわらず、アカウンタビリティは、「公開性」や「透明性」といった理想的状

況と関連させながら用いられることが多いのである。たとえば、アカウンタビリティに関わる手段、すなわち会計技術は、ある行為者の活動を他の者に知らせるあるいは開示するという意義をもち、詳細に開示されればされるほど「公開性」や「透明性」に資するという構造をもっている。そして、財務諸表をはじめ企業が公表する各種報告書の作成や、情報公開法に基づく行政文書管理の要請などが、その具体的な実践である。

しかし、哲学や社会学を導入してきた近年の会計研究では、その理想とされる「公開性」や「透明性」とは反対に、その会計技術の「統治性」や「儀式性」が提示されている。「統治性」とは、特定の思考スタイルや行動パターンが広まることによって、私たちの生活が規定され、結果として私たち自身が統治される状況を意味しており、「儀式性」とは、そうした思考や行動の意味が省みられることなく、形式的に繰り返され続けるような状況を意味している。たとえば、作成された会計情報が、投資家や経営者といった意思決定者に役立っているというよりも、むしろ組織活動の正統性を確保することに役立っていると表現されるとき、そこでは情報の開示によるコミュニケーションに開かれた社会というよりも、むしろコミュニケーションを阻害するような、いわば閉じられた構造が示されているのである。

アカウンタビリティという言葉がこれほど多様に用いられている現代社会において、このような「統治性」や「儀式性」という提示に潜む閉じられた構造とは何を意味するのであろうか。アカウンタビリティを要求しそれを履行することは、本当に「透明性」や「公開性」につながっているのであろうか。

本論文の目的は、こうした問いに答えること、つまり、一見矛盾しているように思われるこのような状況に対して、理論的な理解を提示することである。そこでは、会計技術の専門性について注目し、アカウンタビリティ社会が孕む構造的な問題を理解するための分析視角として確立している。

このような目的を達成するために、本論文は以下のような構成を採っている。まず第一に、分析対象として、アカウンタビリティという言葉が広く用いられるようになった現代社会と、アカウンタビリティ概念と会計専門知識の関係を説明している。そこでは、アカウンタビリティによって会計技術が規定されるのではなく、むしろ会計専門知識によってアカウンタビリティ関係が規定され

るという考え方を明示し、アカウンタビリティ社会の構造的な問題を理解するためには、会計専門知識そのものに注目する必要があることを説明している(第1章)。第二に、会計専門知識そのものに注目し、それをアカウンタビリティ社会の分析視角として確立するためには、哲学的・社会学的前提として、実在思考ではなく、反実在思考を採用する必要があることを示している。これには、既存の会計研究がいかに関実在思考に囚われていたか、そして反実在思考に基づく会計研究とはいかなるものかを対比的に説明することによって、その特徴を示している(第2章)。第三に、反実在思考という哲学的・社会学的前提から、専門知識そのものを分析するための枠組みを検討している。具体的には、科学社会学者 B.ラトゥールの研究を採用した会計研究を取り上げ、その理論的な特徴を整理している(第3章)。第四に、反実在思考という哲学的・社会学的前提から、社会全体を分析するための枠組みを検討している。具体的には、社会学者 N.ルーマンや法社会学者 G.トイブナーが提唱しているオートポイエシス・システム論を紹介し、異なる知識体系間における不適切な接合という、構造的な問題の意味について説明している(第4章)。以上、反実在思考という哲学的・社会学的前提、専門知識そのものを分析するための枠組み、社会全体を分析するための枠組みという3つの観点から、会計専門知識を中心にアカウンタビリティ社会を分析するための視角が確立されることになる。そして第五に、そのような分析視角からアカウンタビリティ社会を眺めた場合に、そこに現われる構造的な問題を明らかにしている。これらの分析を通じて、上記の「閉じられた構造」を理論的に理解することが可能となり、最後に、こうした構造を「開く」可能性、つまり「公開性」や「透明性」という理想的状況をいかに現実化できるのかについて、その方向性を探っている(第5章)。

以上のような分析を通じて、本論文による会計学への貢献としては、以下のようなものが挙げられるであろう。第一に、現代社会の統治様式を解明可能にする反実在思考は、哲学や社会学においてはある程度共有されており、また政策的にも意義深いものであるにもかかわらず、日本の会計学の内部ではいまだ一定の流れを形成するほどの研究業績が蓄積されているとはいいにくい。むしろ、実在思考を前提としながら、特定の目的を満たすために、資産価値やコストなどの会計情報がいかに経済的な実質を表象しうるのかといった技術的研究

や、主として新古典派経済学を基盤とする理論やモデルが、会計に関わる現象をいかに表象しているかを示す実証的研究が広く展開されているが、こうした研究からでは、会計技術が現代社会の統治様式としていかに重要な役割を果たしているのかを可視化することができない。このような日本の会計学の現状に対し、本論文はイギリスの研究伝統を参考にしながら、統治様式としての会計技術の役割を明らかにする研究について、その前提となる思考、その具体的な研究方法のレビュー、およびこうした研究に取り組む意味を提示する努力をしている。

第二に、こうしたイギリスの会計学においては、哲学や社会学におけるさまざまな研究を援用した会計研究がすでに蓄積されており、その中には、現代社会に潜む病理を解明する研究も見られるが、その克服策を提示しようとする研究はあまり見られない。本論文では、最近の科学論の知見を参考にしながら、失われつつある公共性を取り戻すという新しい統治様式を紹介することによって、その克服策の提示を試みている。

このような目的および構成のもと、本論文は、アカウンタビリティとそれを履行する会計技術の専門性が有する構造的問題の解明に取り組んでいるが、以下では、タイトルで示した「会計技術の専門性」について簡単に説明しておこう。本論文は、タイトルに示したように、会計技術の専門性に関する研究である。そして、サブタイトルが示しているように、会計技術の専門性を、アカウンタビリティという概念が拡充している現代社会を見るための視点、すなわち分析視角として提示している。したがって、現代社会においてアカウンタビリティ概念が拡充しているという認識がある程度共通されたものであるとすれば、本論文の焦点は、分析視角としての会計技術の専門性に置かれていると言える。ここで、分析視角としての会計技術の専門性とはいかなる意味であろうと思われるかもしれない。つまり、会計技術の専門性は、分析視角としての性質を備えているのであろうかと思われるかもしれない。しかし、本来、分析視角というものが、それを必要とする問題意識と表裏一体不可分の関係にある、つまりその問題を理解可能にするためにあるべきものであるとするならば、分析視角としての会計技術の専門性とは、会計技術の専門性そのものを問題として理解

することと同義であることがわかるであろう。すなわち、本論文は、会計技術の専門性を問題視しているのである。

では、その問題視の対象である会計技術の専門性について考えてみよう。もちろん、会計技術の専門性そのものが本論文の考察対象であるため、その問題性については、本論文全体を通じて論じることになるが、ここでは、会計技術と専門性というそれぞれの概念の整理だけをしておくことにしたい。まず、会計技術といった場合、何が想定されるであろうか。異論なく得られる答えとしては、おそらく、財務会計の分野では、たとえば簿記が、管理会計の分野では、たとえば原価計算が挙げられるであろう。両者に共通する特徴は、何らかの対象を貨幣単位で測定し、計算する技術、すなわち、経済的測定および計算を行う技術であるということができるだろう。したがって、自己資本比率や株価収益率といった種々の経営分析手法や、ABC、CVP分析、原価企画といった管理会計手法も、経済的測定および計算という側面からすれば、会計技術として見ることができるであろう。

しかし、ここでは、会計技術の中に包含される個々の技術、すなわち、会計技術という概念の構成要素の特徴からその性質を定義するのではなく、会計技術をアカウンタビリティ概念と相互に依存するものとして捉えている。つまり、たとえばアカウンタビリティを果たすべき目的とするならば、会計技術はその目的を果たすための手段とみなされることになる。そのため、ここでは、特に限定しない限り、アカウンタビリティの履行において重要な監査技術をも含めて、広く会計技術と捉えている。

次に、専門性について整理しておく。ここでは専門という性質を表現するために専門性という言葉を用いている。『広辞苑』によれば、専門とは「特定の分野をもっぱら研究・担当すること」であり、言い換えれば特定の分野だけに深く関わることを言うが、この説明は、それに従事する主体の立場からの表現である。しかし、本論文は、会計技術の専門性を研究の対象としているために、技術そのものの専門という性質を表現しておく必要があるだろう。したがって、専門技術の性質であるが、ここでは、エクスパティーズ(expertise)と英語表記される概念、すなわち、専門技術と専門知識を包含した概念を想定して、その性質を意味づけておく。『ロングマン現代アメリカ英語辞典』によれば、エクス

パティーズとは「特定の分野に関する特別な技術あるいは知識であり、それは、経験あるいは訓練を通じて習得されるもの」である。したがって、専門性とは、ある分野がそうした技術あるいは知識を蓄積しているかどうか、あるいはその蓄積の程度と表現できるであろう。専門性をこのように捉えるならば、会計という分野は、上に挙げたような技術の蓄積度合からしても、高度の専門性を有しているとみなすことができる。現に、会計にかかわる職業専門家が存在し、高い社会的地位を獲得している現代社会においては、会計が高度に専門化した分野であることがわかるであろう。

会計技術と専門性をこのように理解すれば、そこには狭く計算技術だけでなく、さまざまな会計理論や、各種報告書や文書自体、またその作成方法までも含む広い概念として、会計専門知識とでも呼びうるものが想定できるであろう。実際、本論文では、アカウンタビリティを履行する会計技術をその専門性から見た場合に、会計専門知識という言葉で表現することが多いが、これは、上記したようなさまざまな関係の中に成立しうるものである。

第1章 アカウンタビリティ社会と会計専門知識

第1節 はじめに

現在、企業を中心とするアカウンタビリティ概念が拡充している。それは、これまでの株主や債権者に対するものだけでなく、従業員や地域住民、消費者、顧客といった多様な利害関係者との関係の間に拡大しつつある。そこでは、非財務情報など、これまでの会計では扱われてこなかった情報が、アカウンタビリティ概念の拡充と同時に開示され始めた。こうしたアカウンタビリティ概念は、その対象組織が企業に留まるものではなく、政府や地方自治体、非営利組織、学校、病院など、他の多様な組織においても要求されるようになっており、それぞれにおいて利害関係者への情報開示が企図されている。いわば、アカウンタビリティ社会とでも呼びうるほどに、アカウンタビリティという言葉が普及し、それに伴って新たな実践が展開されている。

本章では、分析対象であるアカウンタビリティ社会を説明することを目的に、その具体的な現象、アカウンタビリティという概念、会計専門知識、といった観点からそれを整理している。そして、アカウンタビリティによって会計技術が規定されるのではなく、会計専門知識によってアカウンタビリティ関係が規定されることを示し、アカウンタビリティ社会を分析するためには会計専門知識そのものに注目する必要があることを提示する。

第2節 アカウンタビリティ社会という現象

現在、アカウンタビリティという概念が拡充している。しかし、企業会計に注目する限り、こうしたアカウンタビリティ概念の拡充に関する議論は、これまでも繰り返しなされてきた。たとえば日本では、日本会計研究学会の1976年のスタディ・グループ「会計責任に関する研究」(主査吉田寛)や、1995年のスタディ・グループ「アカウンタビリティ概念の拡充」(主査飯田修三)をはじめ、雑誌『会計』や『企業会計』において多数の研究者がアカウンタビリティの拡充について論じてきた。これらの議論に共通する見解は、およそ以下のよ

うなものである。

「企業環境の複雑化とそれに伴う各種利害関係者の増大とともに、企業によるディスクロージャーの範囲は単に株主、債権者だけでなく、従業員、地域住民、消費者・顧客等の各種利害関係者に対する配慮を含む形で拡張されてきている。これは特に欧米各国企業の年次報告書における環境情報を含む社会関連情報開示の拡充に顕著にみられる。このこととあいまって、企業会計もまた、社会関連会計、特に環境会計にまで拡張される傾向にある。このような企業会計および会計ディスクロージャーの拡張の背景には、これを基礎づけるアカウンタビリティ概念の拡充が伏在するものと考えられる。」(郡司,1996,110 頁)

このような傾向は、2006 年現在の日本においても続いている。たとえば、環境会計に注目すれば、2000 年に環境省(旧環境庁)から『環境会計ガイドライン』が発効され、2005 年までに 2 度の改訂が行われた。そこでは、「公共財としての環境資源を用いて事業活動を展開する企業等は、消費者、取引先、投資家、従業員、地域住民、行政等の利害関係者(ステイクホルダー)に対して説明責任(アカウンタビリティ)を有しています。環境会計情報の開示は、そうした説明責任を履行する重要な手段の一つであり、その結果、企業等の社会的信頼が高まり、適正な評価を確立していくことにつながります」(環境省,2005,1 頁)と明言しており、そこからは拡充されたアカウンタビリティ概念が想定されていることがわかる。

また、最近、特に注目されている CSR という概念も、このような企業のアカウンタビリティの拡充という議論の中に位置づけることができる。すなわち、一般に「企業が社会問題と環境問題を、(従来の財務問題と同じように)企業の責務として利害関係者とのやり取りのなかに自主的に組み込むこと」(岡本,2004,22 頁)と定義される CSR は、「自主的に」を「法制度を超えて」と理解すると、前述の環境問題に関わるアカウンタビリティと同様に、アカウンタビリティ概念を拡充させる可能性をもっていることがわかる。

このように、企業に対するアカウンタビリティ概念は徐々に拡充されてきた

が、それに伴って、それを履行する手段である会計技術も、企業会計や会計監査という財務的なアカウンタビリティに関わる実践の範囲を超えて、多様な広がりを見せている。たとえば、ISO14001 の認証取得に伴って環境マネジメントシステムの構築が普及し、また環境会計ガイドラインの公表に伴って環境会計を導入する企業が増大している。そして、そのような環境マネジメントシステムや環境会計に関わる情報を含む、企業の環境経営に関わる情報を記載した環境報告書を自主的に作成する企業も増加している。現在では、環境問題のみならず社会問題に関する情報を載せた、「サステナビリティ・レポート(持続可能性報告書)」や「社会・環境報告書」、「CSR レポート」へと、その内容を発展させており、さらに環境マネジメントシステムを検証する環境監査や、各種報告書の信頼性を担保する第三者審査を実施している企業もある。

以上、企業を取り巻くアカウンタビリティ概念の拡充とその実践の広がりを見てきたが、こうしたアカウンタビリティ概念の拡充は、その対象組織が企業に留まるものではなく、政府、地方自治体、非営利組織、学校、病院など、他の多様な組織にまで及んでいる。たとえば、山本(2005)は、会計を「経済取引活動を金銭尺度で体系的・定量的に認識・測定・伝達すること」(2 頁)、公会計を「政府(中央政府及び地方政府・自治体)及び政府関係機関(公企業、独立行政法人など)の会計」(2 頁)と定義し、そのような公会計の目的の 1 つとしてアカウンタビリティの向上を挙げている。そこでは、公会計が、「議会による行政の民主的統制の裏返しである行政側が議会、国民に対してアカウンタビリティ(説明責任)を果たす基盤」(223 頁)と位置づけられ、政府における予算遵守や資源管理の改善が論じられている。

山本(2005)による政府のアカウンタビリティの説明は、公会計つまり経済的な計算に関わるものであるが、行政学におけるアカウンタビリティ論を見た場合、そうした経済計算に関わるアカウンタビリティは、政府のアカウンタビリティの一側面に過ぎないことがわかる。たとえば、山谷(1997)は、行政学におけるアカウンタビリティ概念の発展過程を、次のようにレベル 5 からレベル 1 への 5 つの段階に分類して説明している。まず、レベル 5「法的アカウンタビリティ」の段階では政府活動の合法性が追及され、レベル 4「プロセス・アカウンタビリティ」の段階では、政府が施策や事業を実施するプロセスにおいて

適切な手段が使用されたか否かが問われるというように、これら 2 つのレベルでは、手続的な統制に関わるアカウンタビリティが求められるとしている。次に、レベル 3「パフォーマンス・アカウンタビリティ」の段階では、コストの削減や、インプットとアウトプットの比較を通じて、政府活動の経済性や効率性が求められ、さらにレベル 4「プログラム・アカウンタビリティ」の段階では、政策の具体的な手段としてのプログラムやプロジェクトの目標がどの程度達成されたかという、政府活動の有効性までもが要求されることになる。そして最後に、レベル 5「政策に対するアカウンタビリティ」として、政策の選択に対する責任や、政治的合理性の追求といった内容のアカウンタビリティが理念的に提示されている(71 頁、188-189 頁)。このような説明からすれば、行政学においてもアカウンタビリティ概念の内容が拡充している傾向を見て取ることができ、山谷(1997)は、こうした状況を「有効性や業績を追求できる手法の導入に促されて、アカウンタビリティもまた概念の内容を拡大しはじめた」(188)と指摘している。

また、アカウンタビリティ概念の拡充論は、中央政府に限らず、地方自治体のレベルでも議論されている。たとえば、隅田(2001)は、中央集権型から地方分権型への行政システムの移行に伴って、地方自治体に対するアカウンタビリティを次のように拡充する必要があると主張している。すなわち、予算や法令等を遵守し、予算どおりに歳入を確保し、また歳出予算に準拠して資源が利用されたことを公表するだけでなく、「住民等から徴収した資源をどのように管理・運用したか、そのてん末を住民に対して詳細に説明しなければならない」(4 頁)。そして、その具体的実践として、現金収支の事実のみを記入する非組織的な単式簿記法から複式簿記法へ、会計処理基準を現金主義から発生主義へと変更する必要があると指摘している。

このような政府のアカウンタビリティ概念は、主として「主人たる国民の命に従って政府活動が実施されていることを説明(account)できるということ」(山谷,1997,187 頁)、つまり主権者である国民に対していかに行政を行っているかを説明する責任という意味で用いられているが、こうした意味でのアカウンタビリティ概念は、政府の情報公開法の基本理念にもなっている。たとえば、1994 年 12 月に発足した行政改革委員会は、行政のアカウンタビリティについ

での検討を開始し、それが後の情報公開法の成立へとつながることになった(田中,1998)。

同委員会は、1998年12月16日、内閣総理大臣に「情報公開法制の確立に関する意見」を提出し、その中で、「情報公開法要綱案」および「情報公開法要綱案の考え方」を示している。同「要綱案」によれば、「この法律は、国民の理念にのっとり、行政文書の開示を請求する国民の権利につき定めることにより、行政運営の公開性の向上を図り、もって政府の諸活動を国民に説明する責務が全うされるようにするとともに、国民による行政の監視・参加の充実に資することを目的とする」(行政改革委員会OB会,1998,200頁)ものであり、また同「考え方」は、「民主主義の健全な発展のためには、国政を信託した主権者である国民に対し、政府がその諸活動を具体的に明らかにし、説明する責務(説明責任)を全うする制度を整備することが必要である。このような制度を整備することによって、国政の遂行状況に対する国民の的確な認識と評価が可能となり、国政に関する国民の責任ある意思形成が促進されることが期待できる」(209頁)と、その趣旨を説明している。同「要綱案」は、その後1999年5月7日に情報公開法(「行政機関の保有する情報の公開に関する法律」)として成立したが、その中にも「説明責任」(アカウンタビリティ)という考え方は受け継がれている。

次に、非営利組織のアカウンタビリティについては、近年、従来の行政主導型社会から、市民の自律性をより尊重する市民主導型の社会へと転換しつつある中で、ボランティア団体など営利追求を主目的としない非営利組織の活動が注目されており、それらの組織に対して、会計を中心とした情報開示の拡充が求められるようになってきた。たとえば、1998年3月に、民法第34条の特別法として成立した「特定非営利活動促進法」(NPO法)は、財務諸表を中心とする情報公開を義務付けているが、これは、NPO法人の活動の透明性を高めることによって市民による監視を促進することを主眼としている。また、2004年10月には、総務省により公益法人会計基準が改正され、そこでは、財務情報の透明化や、資金提供者に対する受託責任の明確化、自律的な運営の尊重といった考え方が提示されている。さらに、2000年には、厚生省(厚生労働省)を中心に、減価償却など企業会計的な思考を取り込んだ社会福祉法人会計基準が制定

されている。

こうした状況に対して、杉山・鈴木(2002)は「非営利組織体の会計における『会計責任』(アカウンタビリティ)の概念の不在ないし不明瞭さのために、その活動に関する情報開示が十分に行われていない場合が一部にみられる。そのため、その財務内容について社会的疑義が生じる場合や、その活動そのものに不信感を抱かされる場合が生じている」(序文)と指摘しているが、そうした指摘から、アカウンタビリティ概念の適用範囲の拡大傾向を見てとることができるだろう。

さらに、アカウンタビリティ概念は、学校運営との関連でも論じられている。たとえば、雑誌『学校運営研究』では、2000年に「学校の説明責任—誰が何を問われるか」が特集されたり、『教育委員会月報』では、2002年に「学校の説明責任(アカウンタビリティ)」が特集されている。そこでは、家庭や地域住民に対する学校のアカウンタビリティという関係の中で、開かれた学校運営が追求され(小島,2000)、その具体的な実践として、「学校評議員制度」、「自己評価の実施と結果の公表」、「積極的な情報提供」などが提案されている(初等中等教育企画課,2002)。

最後に、医療のアカウンタビリティについては、最近の医療過誤や医療事故といった問題との関わりで論じられている。たとえば、堀・印南(2001)によれば、これらの問題は一過性の現象ではなく、看護婦等のスタッフ不足、医療の高度化・複雑化、医療教育等の問題を背景とする、医療システムの構造上の問題であり、こうした医療全体への不信感を払拭するためには、医療の質の向上のみならず、アカウンタビリティを確保する必要があると主張している(33頁)。

以上、アカウンタビリティ社会という現象を見てきたが、近年、企業をはじめ、政府、地方自治体、非営利組織、学校、病院など多様な組織に対してアカウンタビリティが求められるようになってきていることがわかる。では、このアカウンタビリティとは、どのような概念なのであろうか。次節では、アカウンタビリティという概念そのものに注目し、特に会計技術との関わりの中で、その内容を詳細に検討する。

第3節 アカウンタビリティ概念と会計専門知識

会計の本質はアカウンタビリティであると言われてきた。たとえば、井尻(1976)は、「会計の本質が会計責任(アカウンタビリティ)に由来するものであるという考え方にもとづいて」(p.i)会計測定論を展開している。その井尻(1976)によれば、アカウンタビリティとは、それを履行する義務を負う者(履行者)と、その履行によって利益を享受する権利をもつ者(受益者)との、相対する関係から生じるものである。そして、そのように権利義務関係が発生する根拠としては、法律や契約や内規、さらに慣習や道義などいろいろなものが考えられ、それらに応じてさまざまなアカウンタビリティが生じることになる。たとえば、企業は、その株主や債権者、従業員、顧客、政府、一般大衆等に対していろいろな理由でアカウンタビリティを負うことになり、また企業内部では、係長は課長に、課長は部長に、部長は重役にという形でアカウンタビリティを負うものと考えられる。このようなアカウンタビリティ関係が成立している場合、通常、履行者には、その行為や行為から生じる結果について受益者に対して釈明する(account for)ことが求められ、ここに履行者の行為や結果を詳細に記録する仕組みとして会計技術が登場する(pp.i-ii)。

アカウンタビリティ概念をこのように理解すれば、その対象は企業だけに限らず、たとえば、政府と国民、地方自治体と住民、非営利組織と寄付者、学校と生徒、病院と患者等の間に、何らかの根拠に基づいてアカウンタビリティが発生すると理論上想定される。そこでは、履行者によってアカウンタビリティを満たすための行為が行われ、それが会計技術によって記録され、受益者に対して釈明される。すなわち、履行者に対してアカウンタビリティを要求することは、彼にアカウンタビリティを満たすような行為を行わせることであり、そこでは会計技術はその結果を記録し報告するための手段として存在する。

こうした観点から、アカウンタビリティ社会を眺めれば、企業の財務的アカウンタビリティや環境アカウンタビリティ、政府のアカウンタビリティ、地方自治体のアカウンタビリティ、学校のアカウンタビリティを要求することは、それぞれの組織に対して、アカウンタビリティを満たすような行為を行わせることであり、そうした行為の結果の報告を通じて各組織が釈明を行えば、そこ

には、透明で、より開かれた社会が想定されるだろう。しかし、ここで、アカウンタビリティを満たすような履行者の行為とは、どのようなものなのであるか。たとえば、効率的な経営を企業に求める場合、そこでは、本来、釈明するための手段であるはずの会計技術が、決定的な役割を果たしていることに気がつくだろう。つまり、そうした会計技術なしには、効率的な経営を知覚することはできないのである。

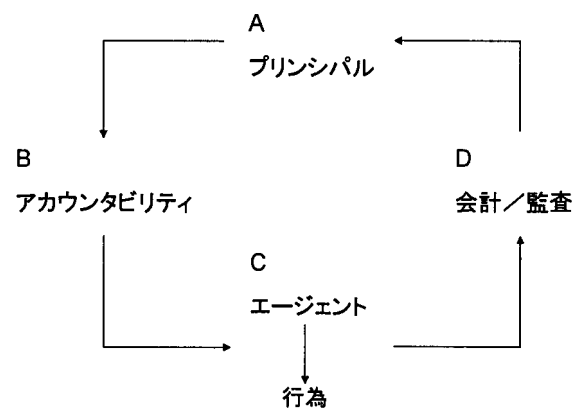
アカウンタビリティと会計技術の関係についてのこのような理解は、あらかじめ履行すべき行為が決まっており、会計技術はその行為の結果を記録し報告する仕組みに過ぎないとする、これまでの考え方と大きく異なっている。これは、アカウンタビリティ社会に潜む構造的な問題を理解する上で非常に重要な違いであり、以下では、この違いを明確に区別している M. パワーの議論 (Power, 1991) に従いながら、会計技術によって行為が規定される関係について考えてみよう。

アカウンタビリティと会計技術の関係を具体的に論じているパワーの 1991 年の論文 (Power, 1991) は、企業に求められるアカウンタビリティが、環境アカウンタビリティ、社会的アカウンタビリティへと拡充する中で、環境会計や環境監査などの会計技術が潜在的に有している問題性を明らかにしている。そこでは、プリンシパル(受益者)とエージェント(履行者)の関係を中心に、既存の一般的なアカウンタビリティモデルと、パワー独自のアカウンタビリティモデルが対比的に説明されており、会計技術によってアカウンタビリティが規定されるような関係、つまり会計専門知識による積極的な役割が描き出されている。こうしたパワーの議論は、環境会計や環境監査が念頭に置かれているが、そのインプリケーションは、広く会計技術に適用できるものであることをあらかじめ指摘しておきたい。それでは、それぞれのモデルを詳細に説明し、その議論の特徴を明らかにしよう。

パワーはまず、図 1 のような一般的なアカウンタビリティのモデルを提示し、それぞれの構成要素間の説明をしている。図 1 における A と B の関係は、プリンシパルとエージェントの間で提携される何らかの契約関係、つまりアカウンタビリティ関係を示している。次に C では、そのアカウンタビリティを履行するためにエージェントが取るべき行為の性質が示されている。そして D では、

プリンシパルに対して提供される、エージェントの行為に関する情報の性質が示されている。パワーは、このように、それぞれの構成要素を「A・B・C・D」とラベル化することによって、図1では、プリンシパル＝エージェント構造における優先順位が示されることになる。たとえば、Dにおける情報フローは、モデルにおける他の要素に対して寄生的なものに過ぎなくなる。したがって、会計および監査は、暗黙的に、派生的で中立的な活動として表現されることになる」(pp.32-33)と指摘して、図1のような一般的なアカウンタビリティモデルでは、会計や監査の中立性が前提とされることを示しているのである。

図1 一般的なアカウンタビリティモデル



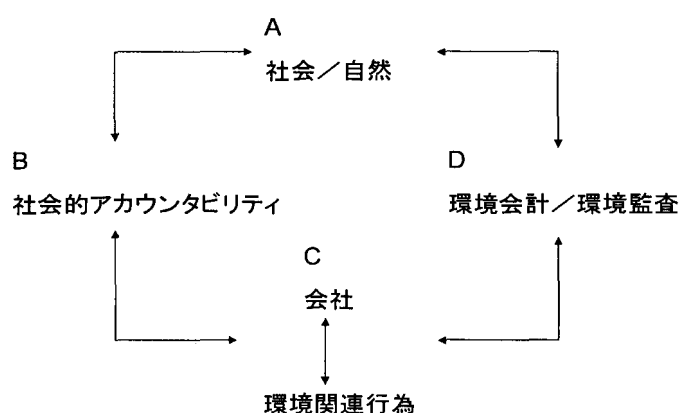
[出所] Power,1991,p.32

このモデルは、上で見た井尻(1976)の説明と重ねて理解することができ、プリンシパルとエージェントの間でアカウンタビリティ関係が成立すれば、あらかじめ履行すべき行為が決まることになり、そこでは、単に会計技術がその行為の結果を記録し報告する情報システムに過ぎないと理解される。しかし、上でも説明したように、あらかじめ決められたエージェントが履行すべき行為とは、どのような行為なのであろうか。それは、それを記録し報告する仕組みと独立に理解することができるのであろうか。効率的な経営が、何らかの会計技術の中に知覚されるものであるとすれば、Dにおける会計や監査は、アカウンタビリティ関係において派生的で中立的なものではなく、むしろ、より積極的な役割を果たしているのではないだろうか。

そこでパワーは、こうした暗黙的な中立性を崩すために、環境アカウンタビ

リティを中心に、図 2 のような独自のモデルを提示する。つまり、図 1 では一方方向であった矢印が双方向となり、それぞれの構成要素が相互に規定される関係を示しているのである。以下では、図 2 を中心にパワーが提示するアカウンタビリティモデルの意味を見ていこう。

図2 パワーのアカウンタビリティモデル



[出所] Power, 1991, p.33

パワーは、まず A では、プリンシパルとしての「社会とは誰あるいは何なのか」(p.34)という根本的な疑問を示し、「私たちは、まさに『プリンシパル』そのもののアイデンティティに悩まされるだろう」(p.34)と指摘する。つまり、これまで所与とされてきたプリンシパルのアイデンティティが、環境アカウンタビリティを想定する場合には、それが政治的・社会的な議論を要する概念であることが示されているのである。

次に B では、「エージェントをプリンシパルと結びつけ、それによってアカウンタビリティ関係を生み出す『社会的テクノロジー』が問題となる」(p.34)。ここで、社会的テクノロジーとは、社会的・政治的取り決めに関わる契約として特徴づけられており、このような社会的アカウンタビリティを構築する基礎となる契約は、個々人の権利義務に関わる価値観に依存することになると指摘される。

また、C における環境関連行為について、パワーは、「A と B が定まったとしても、まだ問題が残る」(p.35)として、次のような問題を列挙する。「想定されたアカウンタビリティ関係に適合するようなエージェントの行為の性質とは何か。環境的に重要な企業のパフォーマンスとは何か。またどのような形態の

専門知識によってその重要性の判断が示されるのか」(p.35)。つまり、「ある企業活動の環境への影響を知覚するための技術的可能性は、かなり選択的で偏向的な問題であり、環境リスクの表現は、決して価値フリーな問題ではない」(p.35)のである。そして、パワーは、この選択性こそが、Dにおける情報システムの認知構造によって規定される関係を示そうとしているのである。

そして、そのDはプリンシパルへの情報フローの性質と信頼性に関わる点であり、Bで特定化されたアカウンタビリティ関係を履行する点である。そこでは、まさに環境会計や環境監査といった会計技術が問題となる。しかし、図2のDにおいてパワーが想定する会計および監査は、図1で示されていたような派生的で中立的なものではなく、「選択的な可視性を示すことによって、アカウンタビリティ関係を構築する可能性を秘めている」(p.39)ものとして理解される。パワーによれば、「図2のD点は、環境アカウンタビリティの全体構造における鍵となり、私たちは、決定的に重要なコミュニケーションプロセスを専門知識の狭い体系に委譲することになる」(p.38-39)と指摘する。このように、パワーが提示するアカウンタビリティモデルの意義は、まさにこのDにおける専門知識による、アカウンタビリティ関係の規定性にあることがわかるだろう。そして、こうした観点からアカウンタビリティ概念を分析するためには、「専門知識という特定のチャネルによる植民地化の可能性をより深く考察する必要がある」(p.37)と言えるだろう。つまり、そこには、単にエージェントの行為を記録し報告するだけの、中立的な会計技術が示されているのではなく、どのような行為を行えばアカウンタビリティが履行されるのかを選択的に規定する、会計専門知識の積極的な役割が示されているのである。

パワーによるこのような議論の土台には、会計に対する、反実在性や構築主義という哲学的・社会学的前提がある。これは、実在性という哲学的前提に対峙する考え方であるが、パワーによれば、これまでの会計研究は、暗黙的に実在性という哲学的前提を土台としていた。では、この反実在性とはいかなる考え方で、いかに会計に適用されるのであろうか。また、反実在思考を前提としたアカウンタビリティ社会とは、どのように描かれるのであろうか。

第4節 おわりに

専門知識によってアカウンタビリティ概念が規定されるという関係は、アカウンタビリティ概念に本質がなく、これまで結局会計専門知識の変遷とともに、その意味が変遷してきたことから導くことができる。しかし、既存の会計研究は、主として会計の本質をアカウンタビリティに求める、言い換えればアカウンタビリティによって会計技術が規定されるという側面に注目が置かれていた。たとえば、アカウンタビリティ関係における利害調整を考えれば、そこではそうした利害調整関係が会計技術の中に反映されてきた。これは、機能や目的が会計技術そのものを規定する関係を意味しているが、専門知識によってアカウンタビリティが規定されるという視点からは、そのような捉え方はなされていない。むしろ、そうした専門知識の中にこそ、機能や目的が構築される関係が強調されるのである。したがって、アカウンタビリティ社会をこうした観点から見るならば、会計専門知識そのものを分析する必要があるだろう。そして、その際に重要な視点は、反実在思考という哲学的・社会学的前提である。

本章では、アカウンタビリティ社会の具体的な現象と、アカウンタビリティ概念と会計専門知識の関係を詳細に見てきた。アカウンタビリティ社会とは、財務的アカウンタビリティから環境アカウンタビリティ、社会的アカウンタビリティへと、企業に求められるアカウンタビリティの内容が拡充する傾向のみならず、アカウンタビリティを求められる組織が、政府、地方自治体、非営利組織、学校、病院へと拡大している傾向を言い表したものである。そこでは、それぞれの具体的な実践においては差があるものの、さまざまな組織がますますアカウンタビリティを満たすような行為を求められている。そして、そのようなアカウンタビリティを満たす手段として情報が開示され、理想的には、多様なステイクホルダーとのコミュニケーションが実現できるような、透明で開放的な組織活動が志向されていることがわかる。

しかし、そのようにして拡充しつつあるアカウンタビリティ概念を詳細に見てみると、情報を開示するプロセス、すなわち履行者の行為を記録し報告するというプロセスに、多くのことが依存していることが示されていた。つまり、情報システムによる選択的な認知構造の問題である。そこでは、派生的で中立

的な存在として見られてきた会計技術が、選択的に可視性を創造することによって、アカウンタビリティ関係を規定するという、会計専門知識そのものの問題性が指摘されていた。アカウンタビリティ社会が進展する現在、これはどのようなことを意味しているのでしょうか。

こうした問題に取り組むために、以下の章では、会計専門知識を分析視角として確立する、言い換えれば、会計専門知識を、アカウンタビリティ社会を分析するための視点とすることを試みている。そしてそれは、反実在思考という哲学的・社会学的前提(第2章)、専門知識を分析するための枠組み(第3章)、社会を分析するための枠組み(第4章)という、3つの段階を経て達成されることになる。

そこで、次の第2章では、反実在思考がいかなるものであるのかを示すために、これまでの会計研究がいかに実在思考に囚われていたかを対比的に説明している。そこでは、科学の実在思考を批判している科学論の議論を参考にしながら、科学を志向して来た既存の会計研究が、いかに実在思考を前提としていたのかを示すことによって、反実在思考に基づく会計研究の可能性を提示している。科学論とは、科学そのものを研究の対象とする学問分野であるが、ここでは、実在思考という哲学的前提に基づいて蓄積されてきた科学的知識に対して、反実在思考という新たな見方を提示した分野であり、ここではその方法を会計研究方法へ援用することを試みている。したがって、まずは、既存の会計研究が、いかに科学性を追求してきたかを見ることによって、批判対象としての実在的思考の根源を明らかにする¹⁾。

¹⁾他方、会計を「科学」ではなく「判断」と見て、法学的に検討している研究伝統もある。その一端として商法会計があり、会計の利害調整機能とは、この点に重点を置いた機能観である。第2章では、既存の会計研究の限界を提示する方法として会計の「科学性」に焦点を置いたため、「法的判断」の側面を直接的に取り上げることはしていない。「法的判断」の側面から既存の会計研究の限界を提示するのであれば、「法社会学」を参照するのが有益であろう(本論文では、第4章において、広く社会を分析する枠組みとして提示している)。しかし、専門知識研究の地平からすれば、両アプローチの類似性を認識することができる。つまり、科学は「真実」、法は「公正」という、両アプローチともその中心に絶対的な規範・価値観を備えており、その回りに体系化された知識システムなのである。したがって、両者は「客観的な事実」や「客観的な正義」という客観性をその前提としている。両アプローチから会計研究が可能であることは、た

たとえば「真実かつ公正な概観」という会計専門用語に端的に現われているだろう。ここで、法も「真実」を扱うのではないかと考える向きもあるかも知れないが、たとえば、民事訴訟法上の「相対的真実性」を思い出されたい。法はあくまでも「公正」な判断にその中心的な価値を置いているのである。なお、既存の会計研究の限界を、「法」ではなく「科学」によって提示すること試みた理由は、実証理論が「法的判断」ではなく科学性を志向していること、また、「形式より実質を優先」する、最近の会計思考を考慮してのことである。

第2章 会計の反実在性—科学論の応用的見地から—

第1節 はじめに

社会科学の一分野である会計を、改めて科学との関係で何かを論じようとする場合、そこにはいかにして会計は科学になりうるのか、科学的な会計とはいかなるものかといった、およそ「科学的」であることを善とする傾向が強くなることは容易に想像される。もちろんそこでは、社会科学と自然科学の区別をもう少し詳細に吟味し、さらに科学とはいかなる実践であるのかを厳密に定義することに多くのことが依存するであろうが、学問としての会計学が成立している限り、科学への憧れは簡単に否定できるものではないようである。そのような傾向は、たとえば、「我が国の企業会計原則は……我が国国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとするものである」という、企業会計原則の冒頭の表現に端的に現われている。

こうした科学概念の背景には、それが何らかの概念や理論の正統性を確保するための基準としての役割を果たしてきたという意味がある。たとえば、ある理論への同意や批判を行う場合にどのような基準があるのか、またどのような研究方法を採用すればよいかという関心に基づいて何らかの基準を探求し、知識を望ましいものとそうでないものとに区別しようとする試みは、すでに多くの研究をもたらしている。その際、しばしば科学や科学的知識と、それに対峙する概念としての非科学や形而上学といった表現が用いられ、このような区別に関する問題を扱う分野を科学哲学という。富塚(1997)は、このような科学哲学というアプローチから会計研究のあり方を見た場合、そこには、次のような測定理論に関わるものと、実証理論に関わるものの2つがあることを示している(6・8頁)。

測定理論の科学性については、たとえば R.スターリングが、会計が伝統的には主観的な判断や慣習に依存する技術と考えられてきたことに不満を抱き、より科学的な会計を達成するにはどうすればよいのかという問題に取り組んできた。たとえば、現在、定率法や定額法などいくつかの減価償却方法が認められているが、体重を量る際にいくつかの代替的方法が認められるとすれば、それ

ぞれの方法ごとに異なる体重が測定され、しかもどの数値が最適であるのかについて決定することができなくなると指摘する(Sterling,1979,pp.29-30; スターリング,1995,43-46 頁)。また原油の販売会社の例を用いて、払い出した原油及び在庫の量(これは気温によって変動する)を決めるにあたってどのような方法を採用したらよいかについて、物理学専門家と会計専門家にそれぞれアンケート調査を行い、物理学専門家が直接原油の量を物理的に測定する方法を考えるのに対して、会計専門家は棚卸評価法(移動平均法や先入先出法など)を選択する傾向があることを指摘し、彼は会計の方法がいかに慣習や約束に依存しているかを示唆している。要するに、曖昧な費用配分の原則を中心的原理としている取得原価主義会計では、会計方法の選択にあたり主観的判断や慣習に依存することになり、結局会計は技術あるいは「社会科学」のままで、物理学のような客観性の高い科学とはなりえないと主張するのである(Sterling,1988)。

また、代替的な会計方法の存在をむしろ所与のことと受け止めた上で、企業がそれを選択適用する際の影響要因を実証的に分析しようとするアプローチもあり、R.L.ワッツ=J.L.ジーマーマンはこれを「実証理論としての会計学」(Positive Accounting Theory)と呼んでいる。ここでは、従来の伝統的な会計学が非科学的とされ、実証理論としての会計学こそが科学的なものであるとされており、この点で会計研究のあり方について新たな方向が提示されている(Watts and Zimmerman,1986)。このように、これまでも会計と科学は何らかの形で関係させながら捉えられてきた。そこでは、会計はより科学的であることを志向してきたことが示されている。

本章では、アカウンタビリティ社会の分析視角を確立するための前提として、反実在思考という考え方を説明している。まず、第2節では測定理論の科学性について、続く第3節では実証理論の科学性について説明し、そのような科学性を介在させながら、既存の会計研究がいかに実在思考に囚われてきたのかを明らかにしている。そして、第4節では、科学論を参考にしながら、そうした科学性を批判する形で反実在思考を紹介し、最後の第5節では、反実在思考に基づく会計研究がどのようなものであるのかについて概観している。これらを通じて、アカウンタビリティ社会を分析するための、反実在思考という哲学的・社会学的前提が明らかになる。

第 2 節 測定理論の科学性

測定理論の科学性について考えるには、まず会計測定とは何かを明らかにしておく必要があるだろう。会計測定とは、井尻(1979)によれば、「会計を測定関数、 $M(R)=N$ という形で概念的に把握する一つまり実体 R (Reality)を投入すると数詞 N (Numerals)が出てくる機械のような測定関数 M (Measurement)として会計を考えようとする」(3 頁)ことである。これは、現実世界における実体に数を割り当てることを意味している。したがって、会計は、何らかの実体を数という写体へと写像するシステムとして理解されることになる。

こうしたプロセスを図式化するならば、会計測定のプロセスは、 $\boxed{\text{物}} \rightarrow \boxed{\text{数}} \rightarrow \boxed{\text{人}}$ という流れとして解釈することができる。ここで、物とは一般に経済財が意味され、これが数詞という情報に置き換えられて、それが意思決定者に伝達される(15 頁)。

このように一般的な会計測定システムについての理解を述べた後で、さらに「この物から数へ、数から人へという会計測定のプロセスは、いかにも当然のように見えるが、しかし別の考え方として会計測定のプロセスを、 $\boxed{\text{人}} \rightarrow \boxed{\text{数}} \rightarrow \boxed{\text{人}}$ という流れとして解釈するやり方もある」(15・16 頁)と続ける。つまり、会計測定の測定対象を、経済財としての物から、人の業績にまで拡張しているのである。すなわち「業績評価における測定で、測定の直接の対象となるのは経済財など人からきりはなされた事象のように見えるが、測定の目的とするところは、そういう事象を起こしたことについて責任のある人の成果を表現することにある」(17 頁)として、会計測定を会計責任(アカウンタビリティ)の考え方に結びつけているのである。

ここで、測定対象としての $\boxed{\text{人}}$ を、企業などの経営主体として具体化し、また $\boxed{\text{数}}$ の受け取り手としての $\boxed{\text{人}}$ を、株主や与信者や政府機関や一般大衆などの外部利害関係者、あるいは組織内部の上位部門や下位部門として具体化すれば、「経営主体(会計責任の履行者 accountant)と業績測定値を受け取るグループ(会計責任の受益者 accountee)の関係は、つねに協力的なものであるとはかぎらない。事実、会計責任の履行者の利害とその受益者のそれとがまったく一致している

などという状況はむしろまれなのである」(井尻,1976,53 頁)。

こうした利害の対立を考えると、「業績測定は、あいまいさのない、恣意性の入りこむ余地のないものでなければならない」(54 頁)として、井尻(1976)は、測定値をめぐる議論の余地を少なくするために、次の 3 つの条件が必要であるとする(54-55 頁)。

- 1.測定過程が検証可能な事実から出発しなければならないということ。
- 2.事実を数字に変換する際に適用される測定規則のうちどれが正当なものでどれがそうでないかを、関係者が明確に区別できるように、測定過程を厳格に規定しなければならない。
- 3.測定規則のうち特定の事実を数量化するのに用いてよい規則の数は限定的でなければならない。

そして、こうした条件を満たすものとして、井尻(1976)は、測定値の「硬度」(hardness)という概念を提唱している。ここで「硬度」の高い測定値とは「人々はその数字に異論をとねえるのがむずかしいように厳格につくられた測定値」(54 頁)であり、それは、「特定の状況においては、どの事実にどの測定規則をあてはめて、どういう数値をつくり出すべきかが、明確かつ一意的に、しかもあとで検証可能なように規定されている」(55 頁)ものである。

それでは、ここで言う「硬度」とは、「客観性」とどのように異なるのであろうか。井尻(1976)によれば、「客観性」とは「一般に、人の知覚に左右されない外的実在を意味するものと理解されている。しかし、この定義は会計測定にかんするかぎり、誤解を生みやすい。外的実体の存在そのものが必ずしも自明であるとはいえないけれども、少なくとも当面の議論のために、われわれの思考の外にそのような実体があるということを仮定してみる。しかし、それではいったい、客観的な利益金額とは何を意味するのであろうか。それは、外的実体の中にひそんでいる数字で、会計人によって発見されるのを待っているものであろうか。このように外的実体の観点から客観性を定義しようとする、いろいろの問題や矛盾が生じてくる。」(56 頁)と説明した上で、「むしろ客観性というものは、当該対象物を知覚する人々の間の意見の合致(consensus)として定義

したほうが、はるかに実務的になるとおもわれる」(56 頁)と主張する。

そして、「この意味で測定の客観度は、分散、標準偏差、あるいは分散係数(標準偏差を平均値で除したもの)など、ちらばりの度合いにかんするなんらかの統計的係数によって表現できるであろう。……もし、その測定が完全に客観的であれば、そのちらばりはゼロとなり、すべての測定者が同じ数字をつくり出すことになる。測定が客観的でなくなればなくなるほど、ちらばりの程度は大きくなる。」(56・57 頁)

井尻(1976)は「客観性」をこのように定義し、「硬度」との違いを、そのちらばりの度合いを測定する測定者自身の中立性の有無に求めている。つまり、「客観性は、測定の結果について利益的に中立な会計人の間にある高度の合意として解釈できる」のに対して、「測定の硬度は、そういう中立的状況を前提としていないのである」(57 頁)。

このように、井尻(1976)は、測定値の「客観性」や「硬度」を統計的分散の観点から定義している。ここで、「客観性」と「硬度」のどちらが優れているかについての議論には触れないにしても、少なくともちらばりの程度、すなわちこのちらばりを究極的には無視することによって特定の測定値に収束するという観点から「客観性」や「硬度」を定義することは、実在主義者の直観をひそかに前提にしていると言えるだろう。現に、「硬い」測定値を生み出すような競争的状况における測定の結果は、中立的状況における結果よりも実体を明らかにすることが多い」(61 頁)という主張に、そうした思考が現われていると考えられる²。

このように、測定理論とは、測定対象としての実体に数を割り当てる、言い

² ここで、井尻(1976)自身は、「外的実体の存在そのものが必ずしも自明であるとはいえない」(56 頁)と記しているように、測定対象である外的実体の存在に関しては極めて慎重であるということを注記しておく必要がある。事実、井尻(1979)は、言語学者セイピアの「実世界というものはその大部分が、人間集団の言語慣習に基づいて無意識的につくり上げられたものなのである」(14・15 頁)という引用を踏んで、「われわれが考えているビジネスの実体とか実社会というものも、実は会計測定をもとに無意識のうちにきづきあげてきたものであるといっても過言ではないのである」(14・15 頁)と、反実在思考を前提とした言及をしている。本論文は、こうした思考を前提に「硬い」測定値を作り上げることを目指すのではなく、むしろそのようにして作り上げられた「硬い」即定値がもたらす弊害を明らかにしようとしている。

換えれば、実体を数詞に写像するプロセスと理解されるため、必然的に、その客観性や硬度が問題となってくる。つまり、その写像は、実体をどれほど忠実に写し取っているのかが問われることになる。そして、このような考え方が最も如実に現れているのが、アメリカ財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board: FASB)の「財務会計諸概念に関するステイトメント第2号」(Statement of Financial Accounting Concepts No.2: SFAC No.2)において提唱されている、会計情報が備えるべき質的特性としての「表現の忠実性」である。また、この特性を中心に、科学としての会計を進めてきた中心的な研究者が、先に紹介したスターリングである³。

周知のとおり FASB は、会計情報を有用なものとする特性を「会計情報の質的特徴」(SFAC No.2)において検討し、コスト・ベネフィットという一般的な制約条件を前提としながら、その基本的特性として「目的適合性」と「信頼性」の2つを掲げている。「目的適合性」とは「情報利用者に過去、現在および将来の事象もしくは成果の予測または事前の期待値の確認もしくは訂正を行わせることによって情報利用者の意思決定に影響を及ぼす情報の能力」と定義され、その構成要素として「予測価値」「フィードバック価値」「適時性」が挙げられ

³ ここで、井尻(1976)の測定理論が会計責任を基本目的としたものであったのに対し、概念フレームワークやスターリングの主張は意思決定有用性を基本目的とした測定理論であると区別することができる。したがって、井尻(1979)に倣って図示すれば、そこには、 $\boxed{\text{人}}(\text{履行者}) \rightarrow \boxed{\text{数}} \rightarrow \boxed{\text{人}}(\text{受益者})$ というプロセスと、 $\boxed{\text{物}} \rightarrow \boxed{\text{数}} \rightarrow \boxed{\text{人}}(\text{意思決定者})$ というプロセスの違いがあると見ることができる。しかし、この区別はあくまでも立論の便宜に設けられたものであって、両者は背反的な関係にある概念ではない。むしろ、國部(1999)が「意思決定有用性理論は、アカウンタビリティ関係(報告を行う義務と報告を受ける権利)がある程度確立された段階ではじめて問題になるものであり、アカウンタビリティ関係を前提としなければ意思決定有用性の議論を有効に展開することはできない」(140頁)と指摘しているように、意思決定有用性概念は、会計責任概念に包含されている時にこそ意味を持つ基本目的になるものと思われる。現に、井尻(1976)も「企業から会計情報の受取り手に至る情報の流れについても、その根底には会計責任があると考えなければならない。ある情報が誰かににとって有用であるという理由だけで、その公表を企業に強制すべきではない。受取り手の『知る権利』を吟味しなければならないからである」と述べ、意思決定有用性概念の根底にも会計責任概念を据えるべき旨の主張をしている。要するに、ここで重要なことは、意思決定有用性を基本目的とする際にすでにその前提とされている意思決定の中身であり、「知る権利」の「知る」あるいは「知りうる」ということの意味を深く観察しなければならない。

ている。また「信頼性」とは「情報には、ほとんど誤謬や偏向が存在していないこと、また表現しようとするものを忠実に表現していることを保証する情報の特性」と定義され、その構成要素として「表現の忠実性」「検証可能性」「中立性」が挙げられている(SFAC No.2)。ここで、これらの特性を詳細に検討することは本論文の意図ではないために行わないが、「測定理論の科学性」という観点から、以下では、特に「信頼性」を支える「表現の忠実性」という特性を中心に、その基礎にある哲学的前提について詳細に検討する。

SFAC No.2 によれば、「表現の忠実性」とは「ある測定値または記述と、それらが表現しようとする現象とが対応または一致すること」である。そして「会計においては、表現されるべき現象は、経済的資源および債務ならびにそれらを変動させる取引および事象である」としている。しかしながら、会計において測定値や記述が、それらが表現しようとする現象と、本当に対応または一致しているのかを確かめることは極めて困難である。SFAC No.2 はその例として、一群の資産を一括購入した場合の個々の資産に帰属させられる原価や、現金以外の資産との交換取得による場合の原価や、代替的方法が認められる場合の棚卸資産や固定資産の原価や、市場価格が存在しない資産の原価などを挙げて説明している。もちろん、これらの原価は何らかの会計慣行に従って決定せざるを得ず、そこでは必ずしも忠実な表現が行われているとは言い切れない。事実、SFAC No.2 も「表現の忠実性」が、確実かつ正確に達成されるものではなく、あくまでも程度の問題であることを認めており、その程度を高める特性として「検証可能性」と「中立性」を提示している。ここで、「検証可能性」とは「測定者間の合意を通じて、情報が表現しようとするものを表現していること、または誤謬もしくは偏向もなく測定方法が選択適用されていることを保証する能力」、「中立性」とは「あらかじめ定められた結果を達成し、または特定の行動様式を導き出すことを意図した偏向が報告情報に存在しないこと」と定義され、測定者自身や、測定方法の作成・適用における偏向を取り除くことによって、会計情報ができる限り現象を忠実に表現することが企図されているのである。

このように SFAC No.2 は、会計測定が測定対象である現象を忠実に表現できることを理想としているが、現実には例示のような限界があることを認め、「検証可能性」や「中立性」で補完することによって、すなわち測定者や測定

方法における偏向を排除することによって、その測定値を忠実な表現へと向かわせようとしているのである。

これに対しスターリングは、「会計専門家の中で広く受け入れられている信念とは逆に……財務諸表上の数値のほとんどはそれに対応する現象などなく……会計数値はいかなる現象も表現していない」(Sterling, 1988, p.5)と批判し、会計がより忠実に対象を表現することによって、科学に近づけるようになると主張する。スターリングは、会計専門家と物理専門家に同じ内容の質問票調査を行い⁴、「物理専門家は観察する訓練をされているのに対して、会計専門家は計算する訓練をされていること」「物理学における計算は中間製品であり、アウトプットである数値は観察と比較されなければならないのに対し、会計における数値は最終製品であること」「物理専門家は『仮説』のために計算し、その計算を観察と比較することによって『テスト』するのにに対し、会計専門家はしばしば『慣行』に基づいて計算し、その計算を書類検査や再計算によって『テスト』すること」(pp.8・9)という違いを検証している。そして、「一般に、物理専門家は計算と観察を比較することに固執するのに対して、会計専門家は計算することに満足する」と指摘し、「会計数値はなんらの現象も表現しておらず、その数値に現象を表現させるか否かは選択の問題である」(p.22)と主張する。さらに、スターリングは、「現象を表現しようと意思決定することによって、会計は科学へと近づきうる」(p.12)と述べ、会計がより科学的になる方向を示唆しているのである。

ここで、スターリングの意見の正当性を吟味することは本節の目的でないため、会計数値が本当に何の現象も表現していないのか、物理的に観察することが果たして本当に現象を忠実に表現するものなのか等については問うことはしない。むしろ、ここでの関心は、対象を忠実に表現しようとする意図を通底する思考スタイル、すなわち実在思考という哲学的前提を確認することにある。つまり、測定理論の科学性とは、独立した対象を忠実に表現しようとする意図

⁴ 原油販売会社(Oklahoma Company)における、数回の原油受払取引後の残存量についての回答を求める質問である。FIFOやLIFOを含む複数の計算方法の中から選択する形式になっている。詳しくは Sterling, 1988, pp.22-29 を参照されたい。また、日本語では三木(1991)が紹介している。

と関わっており、「表現の忠実性」や「検証可能性」といった概念は、明らかに実在思考を前提としたものであることがわかるであろう。

しかし、近年の流行している実証研究は、これらの理論を規範理論としてひとまとめにし、それらを非科学的なものとして一蹴する。では実証理論とはいかに科学的なのであろうか。以下では実証理論の科学性を見ていくことにする。

第 3 節 実証理論の科学性

会計測定の本質や目的についてのこうした議論は、会計の理論化における特徴的な伝統を構成しており、その伝統は特定の哲学的な判断基準を前提としながらも、実務家の関心や要望に関連していたことがわかる。つまり、測定理論の科学性とは、いかに測定対象を表現するかということに関心を持っていたのである。しかし、現在の会計学においては、スターリングのような理論家を周辺の地位へと追いやってしまうような、より大きな展開が起こっており、それは会計学の研究方法そのものの再構成を求めてきた。いわゆる実証理論としての会計学である。この実証理論としての会計学では、科学性への問いが、一次的な会計実務についての関心から離れつつある。パワーはこうした状況を、「実務を説明するための定量的プログラムの出現が、科学性への問いを、実務からリサーチへと取り替えてきた。科学性はもはや、会計実務家ではなく、成長しつつあるリサーチ集団にとっての正統性の問題である」(Power,1996a,p.7)と説明している。では、実証理論としての会計学とはどのような問題意識のもとに、どのような研究を行っているのだろうか。ここでは、そうした研究のハンドブックとしての存在であるワッツ＝ジーマーの『実証理論としての会計学』(Positive Accounting Theory)を中心にその特徴を見ていくことにしたい。そして、実証理論の科学性がどのようなものであるのかについて明らかにする。

まず、実証理論としての会計学はどのようにして成立してきたのだろうか。ワッツ＝ジーマーによれば、19 世紀の終わりから 20 世紀の初めにかけての会計学者は、主として観察される実務の描写と、その実務を体系的に説明するという教育上の目的に関わっていた。しかし、1929 年の大恐慌への対応として制定された 1933 年の証券法および 1934 年の証券取引所法が、証券取引所上場

会社の情報開示を規制したことや、証券取引委員会(SEC)の設立を受けて、会計学者の関心は、会社がいかに報告すべきかを規定することに集中した。たとえば、年数の経過した資産を取替原価で評価すべきか、それとも現在原価で評価すべきか、という資産評価基準に関する論争があった。その中で、会計学者は政策の勧告に関わるようになり、会計理論が規範的な色彩を持ちはじめ、どのような方法が選択されるべきかという問題意識に傾斜していくことになった。そこでは、その規範的理論に基づいて規定された事項が依拠している様々な仮説の妥当性を実証するという関心をもたれることはなく、当時の会計学者は、会計の性質や役割および異なる手続きが株価に及ぼす影響などは自明の理であると考えていたのである(Watts and Zimmerman,1986,pp.4-5)。

このような会計学の動向に対して、ワッツ＝ジーマーマンは、会計理論の目的は次のようにあるべきだと述べている

「会計理論の目的は、会計実務を説明し予測することである。……説明とは、観察される実務について理由を述べることを意味している。たとえば、ある会社が、棚卸資産評価について先入先出法ではなく後入先出法を用いるのはなぜかということを、会計理論は説明できなければならない。会計実務の予測とは、その理論に基づいていまだ観察されていない会計現象を予測することを意味している。……たとえば、後入先出法を採用する会社の属性と先入先出法を採用する会社の属性とを対比する仮説を、会計理論に基づいて提示することができよう。……理論に関する上記のような観点は、明示的にも暗示的にも、経済学における多くの実証研究に基づいている。それはまた科学における理論の観点でもある」(Watts and Zimmerman,1986,pp.2)

彼らは、科学を意識した理論についてのこうした観点から、実証的命題と規範的命題を注意深く識別することを要求する。ここで、実証的命題とは「AならばBである」という形をとり、実証可能なものが意味されている。たとえば、「会社が先入先出法から後入先出法に変更し、株式市場がその変更を予期していなかったとすれば、株価は上昇するだろう」という命題は、証拠を提示する

ことによって実証することが可能な命題である。これに対し、規範的命題とは、「…すべきである」という形をとり、実証不可能なものである。たとえば、「価格が上昇しているので後入先出法が採択されるべきである」という命題は、これだけでは実証不可能であり、規範的命題となる。しかし、何らかの目的が与えられれば、これらの命題は実証可能なものとなる。例えば、「もし価格が上昇していれば、後入先出法の選択は会社の価値を最大にするだろう」という命題であれば、証拠によって否定することが可能となるとしている(p.9)。

実証的命題をこのように定義した上で、そうした命題の検証が行われることになる。具体的には、調査対象となる経験的現象を系統的に分析し理解するために、基本的な仮定や定義や論理(たとえば、効率的市場仮説、資本資産評価モデル、エージェンシー理論など)を設定し、その分析から予測事項として何らかの仮説が導き出され、収集されたデータをもとにその仮説が検証されるのである。ここで、実証理論としての会計学では、主として完全市場や完全情報の下での経済主体の合理的行動や市場均衡を分析する、新古典派経済学を基盤とした仮定が採用されてきたため、その現実性の欠如など、これまでそうした分析方法に対する批判が当然になされてきた⁵。しかし、ここで注目したいのは、その経済学的限界ではなく、むしろそこで志向されている、実在主義的な科学性である。

ワッツ＝ジーマーマンら自身も、実証理論の科学性については、慎重に定義しており、実際に、「仮説の正しさを立証することはできない。仮説を反証することができるだけである。したがって理論の立証よりも、理論の批判と理論の誤謬を証明することが強調される」(p.8)と注記し、仮説の検証に関して、単純な論理実証主義ではなく、K.ポパーが提唱した反証主義⁶に則っていることを明示

⁵ たとえば、『実証理論としての会計学』の訳者である須田(1991)は、その「本書の読み方と考え方」において、「新古典派経済学へ浴びせられている批判が、そのまま本書の問題点となることも注意しなければならない」として、実証理論会計学の限界を例示している。

⁶ ポパー(1980)は、「理論体系の反駁可能性または反証可能性がその境界設定の基準として採用されるべきである。……したがって科学者は、理論を、それが批判的に議論できるかどうか、それがあらゆる種類の批判に身をさらすかどうか、そして一もしさらすとすれば一批判に耐えることができるかどうか、という観点から見なければならない」(448頁)として、理論体系の境界設定、つま

している。しかし、以下に見ていくように、T.クーンのパラダイム論以降、近年の科学論や科学知識の社会学(SSK)で批判されているのは、こうしたポパーの反証主義をも含めた、仮説と検証を繰り返して獲得される客観的事実の实在性そのものなのである。そこでは、こうした实在思考とは反対に、反实在思考、すなわち対象の構築性が主張されることになる。

第4節 科学哲学における反实在論

では、科学主義批判としての反实在論とはどのような思考方法なのであろうか。もちろん、科学主義への批判であり、反实在論であるため、これらの思考方法を理解するためには、科学主義とは何か、科学的实在論とはどのような思考方法かを対比的に説明するほうがよい。したがって、まず科学哲学について整理することから議論を始める。

私たちが「科学的」という言葉を見ると何か「正しい」ことという印象を受ける。たとえば、科学と、科学でないものを比べて見た場合、科学のほうに何らかの「正しさ」を感じるだろう。科学者が何かについて話していれば、その内容はきっと「正しい」ことであると思うだろう。つまり、科学とは、何らかの「正しさ」と関係している。また、私たちは、科学は常に進歩してきたことも知っている。たとえば、以前は原因がわからなかった病気が、特定のウィルスによるものであることがわかるようになるのは科学のおかげである。また、以前はその存在すら知られていなかったニュートリノという物質が発見されたのも科学の力によるものである。このように科学は、常に「新」事実を発見してきた。つまり、科学とは、何らかの「新しさ」とも関係しているのである。

科学と非科学の区別を試みる科学哲学は、こうした科学の特徴、つまりその「正しさ」や「新しさ」が、何によってもたらされているのかを追求してきた。科学とはいかなる営みかという問いである。19世紀の科学哲学は、こうした問いに対して、「仮説演繹法」という方法を提唱していた。「仮説演繹法」とは、すでに手元にあるデータから何らかの「仮説」を「帰納」的に立て、その「仮

り理論の受け入れにおいて、反証主義を提唱している。

説」からある「予言」を「演繹」的に導き出し、そうした「予言」が当たっているかどうかを、実験や観察によって「検証」することを言う。ここで、「演繹」とは「前提がすべて真なら必ず結論も真であるような推論」、つまり「妥当な演繹」を意味しており、こうした「演繹」の性質は「真理保存性」と言われている。また、「帰納」には、「 a_1 は P である + a_2 は P である + …… $\Rightarrow$ (きっと) すべての A は P である」という形式の、個々の事例から一般化する推論である「枚挙的帰納法」や、「A である + H と仮定するとなぜ A なのかをうまく説明できる $\Rightarrow$ (きっと) H である」という形式の、一番よさそうな説明へと推論する「アブダクション」、「 a は P である + a は b と似ている $\Rightarrow$ (きっと) b も P である」という形式の、類比的に知識を拡張する「アナロジー」が含まれている。このように、19 世紀の科学哲学は、「仮説演繹法」を用いて導かれた言明が科学的言明であることを示そうとしたのである。つまり、科学の「正しさ」や「新しさ」は、「演繹」や「帰納」によって確保されることになる(戸田山, 2005, 41-58 頁)。

しかし、こうした「仮説演繹法」をもう少し注意深く見てみると、その「仮説」や「予言」と言われる言明は、たとえば、電磁場やクオークやニュートリノのような、直接観察することができないような理論語を含んだ言明、すなわち理論言明と、メーターの針やリトマス試験紙の色のように直接観察可能な観察語を含んだ言明、すなわち観察言明から成り立っていることがわかる。そしてここから、「理論言明からなる仮説から、なぜ観察言明からなる予言を導くことができるのか」、「理論言明からなる仮説をどのようにして観察によって検証するのか」という新たな問題が出てくることになった。このような問題に対して、1920 年代にウィーン学団によって提唱された科学的方法が、いわゆる「論理実証主義」である。「論理実証主義」は上記の問題を克服するために、理論言明を観察言明だけを用いて定義するという「対応規則」を提唱したのである。これによって、理論言明からなる「仮説」は、それが観察言明に置き換えることができ、その観察言明に置き換えられたものが「予言」となる。そしてこの観察言明からなる「予言」が直接的な観察や実験によって「検証」されることになる(59-66 頁)。

この「論理実証主義」を提唱したウィーン学団は、その主要メンバーがユダヤ系の学者であり、また自由主義的な傾向をもっていたために、1933 年にナチ

スが政権をとると同時に弾圧を受け、アメリカやイギリスに亡命することになるが、こうした「論理実証主義」の考え方自体は、1950年代にかけてその後広く普及することになった。たとえば、そのウィーン学団の指導者であったカルナップは、亡命先のアメリカで、「ウィーン・シカゴ学派」というグループを形成し、「論理実証主義」を基盤とした「統一科学運動」と呼ばれる哲学運動を推し進めていったのである(金森・野家,2000,225頁)⁷。

このように、「論理実証主義」が普及した科学哲学が、大きな転換を迎えるのは、T.クーンの『科学革命の構造』が出版された1960年代を通じてである。金森(2002)は、この状況を次のように述べている。

「現代科学論の来歴を史的に振り返ろうとするとき、やはり1962年に公刊されたクーンの『科学革命の構造』が果たした役割は大きい。論理実証主義の影響を背景に、帰納主義的な手続きを核とした知識生産が科学的知識の生産様式を根底から決めている、という考え方が、ポパーらの反論にもかかわらず大枠は受容されていたなかで、科学史的知見を駆使しながら、知識の生産や蓄積の様式はそれほど連続的でも蓄積的でもない、という主張をした科学革命論は、その後の科学論の多様な展開に大きな推進力を与えた。クーンがその本のなかで提案したパラダイムという概念は、科学史の領域を超えて広く人口に膾炙する概念になった」(金森,2002,3頁)

すなわち、科学理論の構造を論理的に分析し、その合理的な進歩を前提としていたそれまでの「論理実証主義」に対して、クーンのパラダイム論は、科学理論の断続的な転換という新しい観点を持ち込んだのであった。そこでは、異なるパラダイムの下では理論や観察方法も共有できないという「共約不可能性」が論じられていたため、科学観そのものが徐々に相対化されていくことに

⁷ もちろん、その間にも、本来の「帰納」的性質のためにいくつかの批判や修正が加えられている。たとえば、理論言明は観察言明によってその真理が実証されるのではなく、理論言明に適合する観察言明が多く集まれば集まるほど、その理論言明の確からしさの度合いが高まるという主張に修正されたり(富塚,1997,23頁)、そうした「帰納」自体を排除しようとする「反証主義」が提唱されたりした(戸田山,2005,72-84頁)。

なった。

1970年代には、そうした科学の相対主義が急速に広まり、たとえば、それまでは問われることのなかった科学的知識そのものまでもが相対化され、社会的に分析されるようになった。いわゆる「科学知識の社会学」(Sociology of Scientific Knowledge: SSK)である。それは、それまで客観性や普遍性を備えていると考えられていた実験事実や科学的知識を、文化的・政治的文脈の中に位置づけて捉えようとする試みであり、そうした事実や知識は社会的に構成されるものであるという主張につながっていく。これは、その後大きな論争を巻き起こし⁸、そこでの論争の核心となったものこそ、科学的事実論に対する反実在思考だったのである。すなわち、「科学的知識の社会構成主義は、その反実在論によって『客観的事実』に留保を与え、認識論的相対主義や決定不全性論によって科学的知識の知識としての特権性に疑問符を投げかけた。そして科学理論や概念を社会的文脈と接続することで、科学の自律性神話にも亀裂を与えた」(金森,2000b,179頁)のであった。

ここで、実在や反実在というのは、単に目の前に木や石があるかないかといった問題ではない。したがって、社会構成主義といっても、これは、そもそも「構成」ということの意味が問題となっているのであり、木や石を無から創造するような行為が構成なのではない。あくまでも自然科学が問題としている対象や概念の「意味」が、どのような手続きによって客観的なものとして構成されるのかという場面において捉えられなければならない。すなわち、科学的事実というものは、初めからそのものとして確定しているわけではなく、再現実験や学会におけるピアレビューを通じて間主観的に確定されてゆくものであると理解できるのである。したがって、事実というのは確かに、普通の意味では私たちの主観的な認識作用から独立した客観的なものという意味で使われており、また端的に事実を提示すれば論争に決着がつくとも考えられている。しかし、直接に観察不可能な対象については特に理論を媒介とした間接的証拠しか提示できないわけであり、事実という概念を改めて吟味する必要があるだろう(金森・野家,2000,237頁)。

⁸ 金森(2000a)『サイエンス・ウォーズ』参照。

第 5 節 反実在思考に基づく会計研究

反実在思考や構築主義といった観点から会計を研究することは、必然的にその社会的なコンテクストを重視することにつながる。こうした研究は、「会計のコンテクスト研究(accounting in context)」(Power,1996a,p.19)と呼ばれ、*Accounting, Organizations and Society(AOS)*誌や *Critical Perspectives on Accounting(CPA)* 誌、*Accounting, Auditing and Accountability Journal(AAAJ)*を中心に、すでにさまざまな研究が行われてきている。たとえば、A.ホップウッドは、会計の機能をアプリアリに想定することなく、組織的・社会的コンテクストとの相互関係の中に成立する会計変化を捉えようとしている(Hopwood,1987)。また、P.ミラー＝T.オリアリーは、哲学者 M.フーコーの思考を援用することによって、脱中心化された主体を、会計という専門知識の中に「統治可能人」として再構築している(Miller and O'Leary,1987)。こうした動向はすでに日本にも紹介されており(國部,1999 参照)、また 2003 年にはその体系的な翻訳書も出版された⁹。

パワーによれば、これらの研究には、次のような共通する特徴がある。まず第 1 に、「すでに衰退しつつある理論と実践の間で、会計を、技術的に狭く、高度に自民族中心主義的(ethnocentric)に理解することと関係と断っていること」である。そして第 2 に、「たとえそれ自体にある種の実態を明かす使命があるにせよ、実証的会計研究という定量的調査志向を回避していること」である。さらに第 3 に、「複式簿記の史的発展や、ウェーバーによって始められた社会学的・歴史的探求という伝統からの脱出を試みていること」である(Power,1996a,p.19・20)。すなわち、会計の計算構造を中心とした研究や、会計に関連する行為の経済的影響を経験的に実証しようとする研究や、会計の合理的な進歩を前提とした史的研究を回避しようとすることであり、これは、先に見たような実在性や進歩観を前提としてきた伝統的な科学哲学や「論理実証主義」を回避しようとする科学論と、対比的に理解することができるであろう。

⁹ ホップウッド＝ミラー(2003)『社会・組織を構築する会計』中央経済社。

こうした特徴を有する「会計のコンテクスト研究」から導かれる見解として、パワーは次のように主張している。

「これらの観点からすれば、会計には本質などない。つまり、同じ技術的実践が、企業レベルと国家レベルにおいて多様な意図や目的と結びついており、また場所と時間が異なれば、それが『会計』と見なされたり、また見なされなかったりするのである。したがって、会計の機能や使命は、決して単純に前もって想定することはできず、テキストの中に広がっている抽象的で時間を超越した計算法としての会計の公式的なイメージは、アナリストには、複雑で偶然的な歴史を伴った計算合理性を高度に限定した表現として認識されるに違いない。……これらの研究に共通する土台の多くは、社会学や制度論の洞察を会計に適用するところから導かれている。」

(Power,1996a,p.20)

このような、会計に対する反本質主義的な主張は、反実在性や構築主義という哲学的・社会学的前提のもとでは必然的に導かれるものである。では、具体的には、このような前提から会計に対して、どのようにアプローチされているのであろうか。こうした主張を導くために適用される「社会学や制度論の洞察」とは、具体的にはどのようなものなのであろうか。

J.バクスター＝W.F.チュアは、1976年から1999年までのAOS誌における管理会計研究を、その研究方法の違いによって7つのアプローチに分類しているが(Baxter and Chua,2003)、その中に、このような社会学や制度論を援用した研究群が挙げられている。たとえば、「制度論(institutional theory)」という研究アプローチは、集団行動の説明に際して社会的に生成された規則に注目するアプローチである。管理会計研究は特に制度派組織論の影響を受けており、そこでは、たとえば予算のような管理会計技術が、組織成員やその活動に対して社会的正統性を付与する「合理的な神話」と見なされたりする。また、「構造化理論(structuration theory)」アプローチは、社会学者A.ギデンズの構造化理論を管理会計研究へ援用したものであり、そこでは会計システムが時空間を越えて組織職能を規制することが明らかにされている。たとえば、会計技術は、

散在した組織成員の作業に規律を与えることによって、局所的な規範を補完する手法であることが示される。

次に、「フーコディアン・アプローチ(a Foucauldian approach)」とは、フランスの哲学者 M.フーコーの研究を援用したアプローチであり、そこでは社会的・組織的実践や知識体系が、特定の管理会計技術を、特定の時空間の中に生成させる可能性の条件が説明される。このアプローチのもとでは、特定の管理会計技術の起源に必然性がなく、それらは様々な言説や制度の複雑かつ予測不可能な相互作用の結果として生じてくることが論証されたり、管理会計コントロールが特定の権力関係の制度化を反映していることが論証されたりする。また、「ラトゥーリアン・アプローチ(a Latourian approach)」とは、フランスの科学社会学者 B.ラトゥールの研究を会計へと援用したアプローチであり、そこでは、人間および人間以外のアクターからなるネットワークの中に管理会計技術が成立する過程に焦点が置かれ、管理会計数値が特定の事実を作り出すことが議論される。また、管理会計技術が特定の価値観を日々のルーチンや組織機能の中に組み込む様子が論証されたりする。

このように、反実在思考や構築主義といった哲学的・社会学的前提から会計を研究しようとするアプローチには、すでにさまざまなものがある。では、これらの会計研究は、具体的にどのように展開されているのであろうか。そこで、次章では、上記の分類の中から特定のアプローチを選び、その中でいかに反実在思考や構築主義といった哲学的・社会学的前提が反映されているのかを、具体的に検討することを試みたい。そのアプローチとして、本論文では、「ラトゥーリアン・アプローチ」を選択している。これは、ラトゥール自身が科学論の分野へ反実在思考を持ち込むことに大きく貢献した研究者であることが、その理由である。彼の研究成果を会計研究へ援用しているのが「ラトゥーリアン・アプローチ」であり、次章では、ラトゥールの研究、およびラトゥーリアン会計研究の実態を詳細に検討することによって、その相対主義的な特徴を浮き彫りにすることを試みる。

第6節 おわりに

以上、測定理論の科学性と実証理論の科学性、また科学的实在論を暗黙の前提とした「論理実証主義」の基本的な考え方と、そうした前提へのアンチテーゼとして登場した反实在論の考え方を詳細に見てきた。ここで、实在か反实在かのどちらが認識論として優れているかを決定することが重要な課題なのではない。そうした課題は、哲学的な課題でありこれまでも繰り返し議論されてきたが、会計学で扱う課題ではない。むしろ、会計学にとって最も重大な問題は、このように、实在か反实在かは、選択すべき価値観・世界観であって、無批判に一方を選択してもよいものではないということである。それにもかかわらず、これまでの会計学では、その大半が实在思考を前提に議論を展開してきた。もちろん、測定理論で見たように、その測定対象の实在性が問題となるところでは、安易にその实在が認められるのではなく、何らかの反实在思考に言及してはいた。しかし、实在思考が選択されるべき価値観であるならば、やはり反实在思考に基づく会計学をも理論的に展開しておく必要があるだろう。つまり、特に現在の日本の会計学において決定的に欠けているのは、反实在思考を前提とした会計研究の可能性を切り開く努力である。これは何も、反实在思考が实在思考に対して優れた認識方法であると言っているのではなく、それは個々の研究者が選択すべき価値観なのである。実務家であるならまだしも、研究者がプラグマティックに真理性を固定し、实在思考にのみ囚われている必要はない。会計が文化的なヘゲモニーを獲得し、テクノクラティックな様相を呈しはじめている現代社会(アカウントビリティ社会)においては、会計学自体に自省的な態度が求められ、こうした反实在思考に基づく会計研究の必要性は高いと言える。

第3章 ラトゥーリアン会計研究の可能性

第1節 はじめに

さまざまな組織に対してアカウンタビリティを求めるようになりつつある現代社会の構造的な問題を明らかにするためには、そうしたアカウンタビリティを履行するための会計技術そのものの専門性に注目する必要がある。本論文の目的は、そうしたアカウンタビリティ社会を分析するための視角を確立することであり、そのためには、反実在思考という哲学的・社会学的前提、専門知識自体を分析する枠組み、そして社会全体を分析する枠組みを詳細に検討しなければならない。そうした中で、本章で取り扱うラトゥーリアン会計研究は、反実在思考を前提に、会計という専門知識自体を分析するための枠組みを提供してくれる。

ラトゥーリアン会計研究とは、科学社会学者 B.ラトゥールの研究を会計現象へ応用した研究アプローチであり、近年、会計学の領域において *Accounting, Organizations and Society(AOS)*誌を中心に蓄積されてきた。ラトゥールは、反実在性を前提とした相対的な世界の中で、科学的事実や技術的対象の構築性や、そうした事実や技術を構築する「実験室」の役割の重要性を指摘しており、科学論の分野における第一人者のひとりである。ラトゥーリアン会計研究は、このようなラトゥールの想定する世界の中で、会計技術の構築性やその役割を解き明かすことを目的としているが、そこでは「翻訳(translation)」や「遠隔操作(action at a distance)」といったラトゥール独自の分析概念が直接的に援用されており、そうした概念を理解せずには、その意義はおろか、読み進めることも難しい。しかし、ラトゥールによる科学技術の分析がもたらした衝撃の大きさから考えても¹⁰、こうした会計研究には大変重要な意味があると思われる。すなわち、これらの研究群を通じて、経済的現実の実在性を前提としてきた既存の会計研究からは、決して捉えることのできなかった会計技術の構築性

¹⁰ ラトゥールらが主張した科学的事実の反実在性は、1990年代後半の英米を中心に巻き起こった自然科学者対科学論者の論争(サイエンス・ウォーズ)における重要な争点の1つとなった。詳しくは、金森(2000a)を参照されたい。

の意味が理解可能となり、これはアカウンタビリティ社会を分析する上で重要な枠組みとなる。

第 2 節 会計研究とラトゥール

(1) 科学論におけるラトゥール¹¹

ブルーノ・ラトゥール(Bruno Latour)とは、フランスの科学社会学者であり、現在、パリ国立高等鉱山学校技術革新社会学センターの教授として、大学院博士課程で技術革新の社会経済学を担当している。1975年にトゥールーズ大学で哲学の Ph.D を取得したラトゥールは、その後 1977 年から 1982 年の間は国立技術工芸学校の助教授を勤め、1982 年からのパリ国立高等鉱山学校・科学技術社会学センター助教授を経て、1989 年以降現職に至っている。

科学論、あるいはサイエンス・スタディーズとは、科学そのものを研究対象とする学問であるが、その内容は多岐に渡っている。大きくは科学理論や概念の歴史的変遷を扱う科学史、科学の科学性や科学の合理性といった主題を扱う科学哲学、科学を支える社会制度的な側面を研究する科学社会学の 3 分野に分類することができるが、もちろんその内容も一様ではなく、時代とともに変遷してきた。こうした科学論の歴史の中で、もっとも大きな影響を残したとされるのが、1962 年に T.クーンが著した『科学革命の構造』である。これは、それまで主流であった論理実証主義、すなわち科学理論の生成に論理分析の方法を用い、科学の合理的で連続的な進歩を裏付けようとする研究群に対して、パラダイム論、すなわち科学理論の断続的転換という新しい視点を持ち込んだのであった。そこでは、現在では有名になった「パラダイム」や「科学革命」、「共約不可能性」といった概念によって、科学が特徴づけられていた。

その後、科学論はさらに進展し、1970 年代以降、それまでは決して問われることのなかった科学的な知識や概念、科学理論の内容そのものについても、それが社会的、文化的、政治的、哲学的文脈の中でどのように意味づけられているのかを探ろうとする研究、すなわち「科学知識の社会学」(Sociology of

¹¹ 本節は、金森＝野家(2000)に基づいている。

Scientific Knowledge: SSK) が登場することになる。これらの研究は、「科学的事実は発見されるのではなく社会的に構成される」という社会構成主義のテーゼを共有しており、ラトゥールの研究はこの潮流の中に位置づけられることになる。たとえば、彼の処女作である、S.ウールガーとの共著の『実験室生活』(*Laboratory Life*)は、その副題が「科学的事実の構成」であることからわかるように、まさに社会構成主義を念頭に置いて書かれた著作となっている。

(2) 会計研究におけるラトゥール

ラトゥールにはすでに多数の業績があるが、ラトゥーリアン会計研究を理解する上で欠かせない文献は『実験室生活』と『科学が作られているとき』(*Science in Action*)の2つである。これは、この2つが科学論の中においても古典的な位置づけがなされていることと無縁ではない。実際に、実験室において科学的知識が作られるプロセスを詳細に追った記述と、そうした科学的知識の社会における役割については科学論内部でもさまざまに議論されており、すでにある種のそうした分析スタイルが確立されていると言ってもよい(金森, 2001)。ラトゥーリアン会計研究は、そうした分析スタイルを直接あるいは間接的に援用したものの集合であり、分析対象の差はあるが、そこでの議論のスタイルは一貫していると思われる。

たとえば、ミラーの「企業を超える会計革新」(Miller, 1991)や、プレストン他の「予算を製作する」(Preston *et al.*, 1992)、チュアの「会計イメージの製作における専門家とネットワークとインスクリプション」(Chua, 1995)、オグデンの「組織パフォーマンスのための会計」(Ogden, 1997)などはその分析スタイルを直接援用したものであり、論文のタイトルにも現れているように、ラトゥール独自の分析概念をそのまま用いることによって、それぞれの会計技術の分析を試みている。

1976年から1999年までのAOS誌における管理会計研究を、アプローチの違いによって分類しているJ.バクスター＝W.F.チュアは、その1つに「ラトゥーリアン・アプローチ」という研究群を挙げているが、これはそうした動向を

捉えてのことである(Baxter and Chua,2003)¹²。彼らは、ラトゥールの分析概念を直接援用した5つの研究を、研究対象、研究目的、使用したデータ、その研究から得られる主要な洞察という観点から体系化することを通じて、それぞれの研究の簡単なレビューを行いそうした研究群の重要性を指摘している¹³。

では、このように蓄積されつつあるラトゥーリアン会計研究とはいったいどのような特徴をもっているのでしょうか。また、そこではどのような議論が展開されているのでしょうか。

(3)ラトゥールの研究と会計研究の交差

ラトゥーリアン会計研究に属する論文を読み進める上でまず気づくのは、「翻訳」や「遠隔操作」など、そこで使用されている専門用語の多さである。他の会計研究には決して見られない用語が次々と用いられ、実際そこで何が語られているのかを捉えにくくしている。しかし、その研究方法に注目すれば、それらは大きく2つに分類できることに気がつく。1つは、会計技術が社会的に構成されるプロセスを詳細に追跡しようとするスタイルであり、そこでは会計技術がどのように社会的に構成され、どのようにして普及していくのかについて、ラトゥールの分析概念を用いて記述されている。もう1つは、会計数値がある対象に対して間接的に影響を及ぼすことができる技術である点を主張しようとするスタイルであり、そこでは前者の議論を前提に、遠く離れた対象を操作可能にする可能性が論じられている。

これらの分類は、ラトゥーリアン会計研究だけに見られるものではなく、ラトゥール自身がそれぞれの概念に焦点を当てて議論している。先に挙げた『実験室生活』や『科学が作られているとき』の大半は前者、すなわち実験室内部

¹² その他には「非合理的デザイン学派(a non-rational design school)」「自然主義的研究(naturalistic research)」「ラディカルオルタナティブ(the radical alternative)」「制度理論(institutional theory)」「構造化理論(structuration theory)」「フーコディアン・アプローチ(a Foucauldian approach)」を挙げており、「ラトゥーリアン・アプローチ(a Latourian approach)」を含めて計7つに分類している。

¹³ 日本では、吉田(2003)が管理会計チェンジの研究方法論を紹介しており、その中で「アクター・ネットワーク理論に依拠した研究群」としてラトゥーリアン会計研究に言及している。

での科学的知識の構成プロセスやその普及プロセスに焦点を当てて論じられており、後者、すなわち「遠隔操作」や「計算の中心」に関する議論は、『科学が作られているとき』の第6章で議論されている。記述量からすれば、前者の方が重要であると思われるかも知れないが、対象を認識、測定、伝達するという会計の性格を考えた場合、後者も大変重要な考え方であると思われる。もちろん、両者の間には一貫した思考方法があることには注意しなければならない。

したがって、以下の第3節、第4節では、ラトゥーリアン会計研究の理解に必要な範囲で、その方法や意味をできる限り理解しやすい形で抽出することを念頭に、まずラトゥール自身の研究の再現を試みている¹⁴。そしてそれに続き、それぞれの分析概念が、ラトゥーリアン会計研究の中でどのように用いられているのかを節ごとに検討していく。

第3節 会計技術の社会的構成

(1)科学の人類学

ラトゥールとウールガー共著の『実験室生活』は、ラトゥール自身が1975年から1977年にかけて、アメリカのカリフォルニアにあるソーク研究所に滞在し、当時、神経内分泌学の研究を進めていたR.ギュイマンの実験室を参与観察した結果に基づいて書かれたものである。同書では、こうしたある特定の実験室における科学者のルーチン活動を詳細に記述することに焦点が置かれており、そこから興味深い分析結果が導き出されることになった。

彼らの問題意識は、「科学者による巧妙な実践が、どのようにして体系的に整理された研究報告へとまとめられるのか、すなわち科学的実践という現実が、どのようにして科学的言明の実現へと変換されるのか」(Latour and Woolgar, 1979, p.29)を明らかにすることにあり、こうした目的を達成するために、比較的長期間にわたって実験室に潜入し、科学者の日々の活動を観察した

¹⁴ そこでの中心的な研究は『実験室生活』と『科学が作られているとき』であるが、その際ラトゥールの研究の哲学的な意味や社会学的な意義を詳細に検討している、科学哲学者の金森(1996)と科学社会学者の平川(2002)の研究を適宜参照している。

のである。そうした観察に際して、事前的な仮説の設定や対象範囲の限定はなされず、観察者自身による現場での経験がそのままに記述された。そして、彼らはこうした実験室への参与観察を「科学の人類学」(anthropology of science)と名づけたのである。

ここで、彼らの言う「科学の人類学」とは、ある特定の実験室内において実際に科学者が遂行している作業を具体的かつ経験的に記述することをその中核とする分析スタイルである。それは、社会的規範や経済システムに注目するマクロな科学社会学ではなく、ある1つの実験室の中で個別の科学的知識がどのように生産されていくのかを綿密に観察しようとするミクロな科学社会学である。そこでは、科学の素人でしかない観察者が、素人には見慣れない装置の前で素人には意味のわからないデータを読み取り、それを書き留め、同僚と議論し、論文を作成する科学者らの日常的な活動を、ちょうど民俗学者が、地方や外国の見知らぬ習慣を記述するのと同じように、逐一記述し報告することが試みられている。そして、こうした方法を採用することによって、彼らは科学者らの集団的行為の結果として、いくつかの事実が科学的事実として認知され、構成されていく様子を追跡しようとしたのである。そうして、実験室内において確立された事実は、今度はその実験室を出て他の実験室へと移動し、さらには社会全体へと波及していくことになる。すなわち、ラトゥールらが提唱した「科学の人類学」とは、そうしたプロセスを詳細に記述しようとする方法であった(金森,1996,290頁)。

具体的な事例として、彼らは、1950年代から1970年代にかけて神経内分泌学における重要な研究目標として設定されていた、甲状腺刺激ホルモン放出因子(Thyrotropin Releasing Factor: TRF)の同定に関する研究を挙げている。ここでは、ラトゥールが調査対象としたギュイマンとその論敵であるA.シャリーとの間の論争の結果、次第にTRFが構成されていくプロセスが観察されている。まず、注意しなければならないことは、それが何トンもの視床下部からわずかな数ミリグラムしか抽出することができないような、ごく微量の存在でしかなかったという物質的な前提である。したがって、その構造や成分や機能を確認するためには、高度に洗練された技術や装置が必要であり、それらを欠いてはその存在を「見る」ことができなかったのである。

そのような TRF は、1962 年の時点ではまだ見つかったとは言えなかった。なぜなら、アミノ酸の成分も配列もまだ明確ではなかったからである。しかし、その後の研究者らの努力によって、徐々にアミノ酸が特定され、その配列が想定されるようになり、ついに 1969 年にシャリーがその構造を確認したのである。

こうしたプロセスの中で、ラトゥールらは TRF を論じている専門論文に注目している。彼らはその引用分析を通じて、TRF を扱う論文が他の TRF 論文を引用し、そうした引用の反復によって徐々に TRF の同定という問題が既存の問題系になっていったことを示している。そこでは次第に技術的な操作の基礎が確立されるようになり、また当時進められていた他の放出因子の検出技術の借用などを通じて、TRF が徐々に構成されていったのである。そうして、1969 年の 11 月に TRF の構造が決定されると、それは 1 つの科学的言明となり、今度はそれが発見された個別の実験室を離れ、多様な人々によって多様な文脈の中で用いられるようになっていく。その結果、その歴史は忘れ去られ、TRF は巨大な研究プログラムの中で利用される道具の 1 つとなっていたのである (Latour and Woolgar, 1979, pp. 126-148)。

こうした観察結果から導き出された彼らの主張は、「TRF が社会的構成物である」というものであった。ここで社会的構成とは、実験室におけるさまざまな装置から得られた数値や指標を重ね合わせることによって説明を組み立てようとする、実践的で技能的な作業のことが意味されており、そうした作業を通じてある言明が客観的事実へと変換されることになる。そして、彼らはこうした社会的構成プロセスの分析を通じて、「実体が論争の決着の原因ではなく、その結果であることを示そうとした」(p. 236)のである。さらに彼らは続ける。「もし事実が、作業を通じて構築されたものであるならば、……もし実体がこの構築の原因ではなく結果であるならば、これは科学者の活動が、『実体』ではなく、こうした言明に関わる作業に向かい合っていることを意味する。そして、これらの作業の全体的結果が『論争場』(agonistic field)である。ここで論争という概念は、科学者が少しでも『自然』と関わっているという一般的な見解とは大きく異なる。……自然とは、『論争場』の副産物として用いることのできる概念である」(p. 237)と。

ラトゥールらによる、「科学の人類学」という分析から得られた重要な洞察の1つは、科学者が「自然そのもの」に向かい合っているという通俗的なイメージとは異なって、科学活動の大半が文献を集め、読み、引用し、最終的に論文を作成するという「文書作業」で占められているという事実である。最も直接的に自然と向き合っているように思われていた実験室でさえ、測定や分析の結果を記録したり、コンピュータで数値の処理をしたりすることが作業の大半を占めていた。そこでラトゥールらが特に注目したのは、図表やグラフや方程式など彼らが「インスクリプション」と呼ぶ膨大な数の記録や数値と、それらを生成し処理する測定器などの装置こそが、科学活動に秩序を与え、科学者とその研究対象を堅く結びつける堅固な知識を生み出しているということだったのである(平川,2002,25頁)。

ここで、「インスクリプション」とは、実験室においてさまざまな視覚的表示を提供する記録や数値や指標のことを表しており、それらを生成し処理する装置としては、時計や温度計といった比較的に一般的なものから、光学顕微鏡や複雑なコンピュータシステムまでさまざまな道具がある¹⁵。つまり、ラトゥールらは、実験室においてこうしたさまざまな「インスクリプション」を生み出す機械装置や、それを読解する科学者自身の技能的作業、またそれらをもとに彼らが作成する論文という、一連のネットワークの中にはじめて科学的事実が成立することを主張しようとしたのである。

そして、考えられるもう1つの洞察は、そのようにして構築された科学的事実が、今度は当初の個別的な実験室を越えて、その後のさまざまな研究へと巻き込まれていくという視点である。そこでは、「それが生成されたあらゆる形跡を追跡することが極端に困難となり」(p.176)、いわゆる「ブラックボックス」となって、科学的事実が世界のさまざまな文脈へと波及していく過程が見据えられている。すなわち、ミクロな科学社会学であった「科学の人類学」が、社会的規範や経済システムをも含むマクロな科学社会学へとつながる視点が提示されているのであり、そのような見方は『科学が作られているとき』の中で鮮

¹⁵ ラトゥールは、「インスクリプション」を専門論文の最終層として用いられるものに限定して用いているが、ここでは便宜上そうした限定を考慮しない(Latour,1987,pp.67-8; ラトゥール,1999,115頁を参照されたい)。

明に現れている。したがって、以下ではそうした「ブラックボックス」が社会へと波及していくプロセスを見ていくことにする。

(2)翻訳の社会学

『実験室生活』によって明らかにされたことは、実験室内部における多数の「インスクリプション」や科学者の文書作業の結果として事実が構築されるということであったが、ラトゥールは『科学が作られているとき』の中でこうした考え方をさらに発展させ、より広範な社会的文脈の中で事実が構築されていく過程を分析している。そこでは、人間および人間以外の「アクター」からなるネットワークが構想されており、それら「アクター」の集団的行為の結果として事実が構築されていくという新しい見方が提示されている。ラトゥールは会計研究を理解するために欠くことのできない「翻訳」や「問題化」といった概念が用いられているのもこの地点であり、以下では彼の議論を追いながら、その言葉の意味を確認していきたい。

ラトゥールは、実験室を超えた事実構築の説明として、ディーゼル・エンジンの開発の事例を取り上げている。ディーゼル・エンジンの父はディーゼルであると広く知られているが、そのエンジンが、突然ディーゼルから生まれてきたわけではない。ディーゼルは、カルノーの熱力学の原理に則って作動する完璧なエンジン、温度を上昇させることなしに着火することができるエンジンを着想しその特許を取得したが、その実現には、実際に彼の二次元の計画および特許を三次元の作動するプロトタイプの形へと変換する必要があった。彼は機械の組み立てを引き受けてくれる企業を探さなければならず、MAN 社とクルップ社の2社がそれに協力することになった。両社は、1890年代の蒸気機関があまりにも効率が低かったので、完璧なカルノー機械による効率性の向上に関心を抱いたのであった。ディーゼルは、MAN 社から得た機械工具や少数の技術者の助けを借りて、4年間にわたってエンジンの試作品の製作に努めた(Latour, 1987, pp.104-5)。

ここでラトゥールは、「エンジンの『実在化』の段階的進歩は、実験室の場合と同様、あらゆる利用可能なリソースを作業場に導入することによって達成された」(p.105)と指摘する。たとえば、そこで必要とされたピストンやバルブを

製作する技能や工具は、MAN 社における 30 年にわたる実践の結果であった。また、空気と燃料を一瞬にして混合させなければならないという燃焼の問題は、圧縮空気を噴射するという解決法が見出されたが、それには空気用の巨大なポンプと新しいシリンダーが必要になるなど、エンジン全体の設計は何度も修正されることになった(p.105)。

このように、ディーゼル・エンジンの製作には多数の<参加者>が結び付けられていたのである。それは、カルノーの熱力学に始まり、MAN 社やクルップ社、少数のプロトタイプ、ディーゼルを補助する二人の技術者、局所的なノウハウ、新たな空気噴射システムなどである。ラトゥールは、このように結び付けられた多数の<参加者>のことを、それが人間であるか否かを問わず「アクター」と呼んでいる。したがって、ここで「アクター」とは、ディーゼル・エンジンの製作に関わる多数の要素を意味することになるが、重要なことは人間と人間以外の要素が同等に扱われているということである。

しかし、ラトゥールは続ける。「もしディーゼルがこれらの諸要素のすべてを一度にまとめて保持できなかったとしたら、何が生じるであろうか」(p.122)と。そして、「答えは単純である。それらが集められたのと同じくらいやすく『ばらばらになる』だろう。各々の要素は独自の道を行くことになるだろう。MAN 社は蒸気機関の製作を続け、助手は別の職に移り、資金は別のところに流れていき、カルノーの熱力学は基礎物理学の謎めいた部分にとどまり、定温での着火は技術的袋小路として記憶され、ディーゼルは歴史書にほとんど痕跡を残さぬまま他の作業に没頭するだろう」(p.122)と。すなわち、エンジンの実在化という事実構築には、多様な「アクター」を巻き込む必要があり、さらにその行動を管理しなければならないが、その方法として考案されたのが「翻訳」という概念であった。

ラトゥールに従えば、「翻訳」とは多様な「アクター」の役割を新たに定義し、その動きを一定の方向へと誘導するシナリオを描くことを意味する¹⁶。そして、

¹⁶ ラトゥールは、「翻訳(translation)」という用語を用いることによって、「ひとつの言語における型を別の言語における型に関係づける」という言語学的な意味だけでなく、「ひとつの場所から別の場所への移行」という幾何学的な意味も表そうとしている(Latour,1987,p.117; ラトゥール,1999,203 頁を参照され

その中でも特に重要な概念が、特定の問題をそれよりはるかに広範な問題へと固く結びつけるという「問題化」(problematization)戦略であり¹⁷、一度この戦略に成功すると、動員された「アクター」にとってその「翻訳」の道筋は避けて通れない「必須通過点」(obligatory passage point)となる。したがって、ディーゼル・エンジンの例で言うならば、MAN 社やクルップ社にとって、ディーゼル・エンジンの製作という特定の問題が、蒸気機関に代わるより効率的なエンジンの必要性という全社的な問題に結びつくことによって、その関心が「翻訳」され、その製作プロセスへと巻き込まれることになった。その結果、ディーゼル・エンジンの実在化が、それらの「アクター」にとっての「必須通過点」となったのである。

そして、このようにエンジンの製作が多数の「アクター」を巻き込む「必須通過点」となったことによって、ディーゼルの当初の発案は、特許を取得し、青写真を経て、プロトタイプとなり、複製可能な型となり、最終的には何千ものサブタイプを有するエンジンとなる。その結果、それは自動車のボンネットの下に安全に設置され、カルノーの熱力学や特許に関わる法律を全く知る必要のない運転手がキーをまわすだけで始動する製品となった。すなわち、ディーゼル・エンジンはついに「ブラックボックス」化し、その経過を知らない無知な顧客に販売されることになったのである。

しかし、そうした顧客はどれほど無知でいられるのだろうか、とラトゥールは問う。たとえば、確かにこうした顧客は、バルブを回したり、新しいシリン

たい)。

¹⁷ 『科学が作られているとき』の中で直接的に「問題化」という概念が取り上げられているわけではない(ただし、それを意識して書かれた箇所は見受けられる。たとえば、Latour, 1987, p. 117 を参照されたい)。それは、その概念が、ラトゥールではなく同僚の M. カロンによって考案されたものであるからと思われる。カロンは、ラトゥールとともに「アクターネットワーク理論」を先導してきた人物であり、「翻訳」戦略を次の 4 つに分類している：「問題化 (problematization)」—問題の定義とその解決策の提示によって必須通過点をつくる—、「関心づけ (interesement)」—アクターを特定の役割へ固定化する—、「巻き込み (enrolment)」—役割の定義とその分配を行う—、「可動化 (mobilization)」—動員されたアクターを適切に管理する—(Callon, 1986)。これらは、概念上区別することが可能であるが、ラトゥール・会計研究への重要度から考えて、ここではそれらを「翻訳」で代表し、「問題化」のみを抽出することにする。

ダーに穴を開けたり、空気噴射システムを改良したりしてエンジンを再設計する必要はない。しかし、定期的にオイル交換をしたり、冷却したり、オーバーホールをしたりといった手入れをしなくてもいいほど無知であってはならない。すなわち、開発や改良が終了した段階でも、ブラックボックスは、それほど無知ではない顧客によってその存在を維持されなければならないのである。

ここで、ラトゥールは何を言おうとしているのであろうか。それは、「ブラックボックスがより自動化し、より黒いものになるにつれ、それはより多くの人々を『伴う』ことになる。……ブラックボックスは能動的な顧客を必要とするし、その存在を維持しようとするのであれば他の人々を伴わなければならない。それは単独では『慣性力』(inertia)を有しないのである。……ブラックボックスは、多くの人々の行動を通じてのみ、空間を移動し、時間的に持続するものとなる」¹⁸(p.137)という、自身の言葉に現れている。すなわち、「ブラックボックス」とは決して固定化された概念ではなく、そこに巻き込まれた人々によって影響を受けることになる相対的な概念なのである。その「黒さ」は程度の問題であり、その維持、存続には多くの人々の積極的な参加が必要となる。たとえば、ディーゼル・エンジンの製作には、ディーゼルや技術者だけでなく、カルノーの熱力学の原理や新しい空気噴射システム、そして MAN 社で培われてきた局所的なノウハウなど人間以外の「アクター」も参加していた。すなわち、ディーゼル・エンジンとは、これら多数の「アクター」のネットワークの中に成立したと見ることができるだろう。

ここまで、「アクター」や「翻訳」、「問題化」といった概念を中心に、『科学が作られているとき』におけるラトゥールの議論を追ってきたが、ここで一度彼の議論の特徴を整理しておくことにしよう。まず1つ目として、『科学が作られているとき』の中で、ラトゥールが一貫して持っている視点は、生成の歴史が忘れ去られてしまった事実や技術、すなわち「ブラックボックス」が、どのようにして生み出されてきたのかというものである。それは、彼が同書の冒頭

¹⁸ ここで「慣性力」とは、事実や技術が空間を移動し、時間的に持続することを意味しており、ラトゥールは、同書の中でこれを事実や技術の「拡散モデル(diffusion model)」と呼んでおり、「翻訳モデル(translation model)」と対峙させている。

で掲げている一番目の規則¹⁹、『『作成段階』の科学を研究し、既製の科学や技術を研究しない。そのために、事実や機械がブラックボックス化する前の時点に行くか、ブラックボックスを再び開く論争の後を追う』(p.258)という表現に明白に現れている²⁰。

次に指摘しておかなければならない2つ目の特徴は、ラトゥールが、科学的事実と技術的対象の間に区別を設けていないということである。これについては彼自身が、『『事実』構築者の問題は『対象』構築者の問題と同一であり、それは、いかにして他者を説得するか、いかにしてその挙動を管理するか、いかにしてひとつの場所に十分なリソースを集めるか、いかにして主張や対象を時空間を通じて広めるかといったことである』(p.131)と述べている。ここから考えるならば、彼が区別を設けない理由は、その両方が彼の研究対象であり、同じアプローチによって分析できるからである。しかも、ここでの彼の研究目的は「ブラックボックス」化の生成過程を調べることであり、この目的からすれば両者を区別しないことが理解できるであろう²¹。

3つ目は、これが極めて特徴的であるが、人間と人間以外の「アクター」を同等に扱うという見方である。これは、『科学が作られているとき』の日本語版序文の中で、「人間と人間以外のものとの連関が、一方が主体で他方が客体という位置を占めずに考察されるべきである」(ラトゥール,1999,2頁)と主張されているように、ラトゥールの議論において非常に重要な分析スタイルとなっている。

そして4つ目の特徴として、これは上記3つの特徴を前提とするが、そのようなブラックボックスが生成される過程を眺める視点(立脚点)として、「翻訳」(translation)や「拡散」(diffusion)という概念が提示されていたのであろう。「翻訳」とは、そこに巻き込まれる「アクター」を人々の視点から眺めたものであ

¹⁹ ラトゥールは、同書の中で、科学論研究を行うにあたって従うべき7つの「方法の規則」と、その研究の中で彼が発見した6つの「原理」を提示している。

²⁰ ここで、「作成段階の科学」とは、「Science in Action」の訳語であり、これは同書のタイトルにもなっている。

²¹ また、先のディーゼル・エンジンの事例では、こうした考え方に準じて必然的に、リソースを集める場所としての実験室と、アクターを集合させる空間としての作業場が同一視されていた。

り、「拡散」とは、それを事実や技術の視点から眺めたものだと思われる。事実、ラトゥールは、「ディーゼル・エンジンの物語は、エンジンの変化する姿—異なった人々に結び付けられた—に着目することによっても、人々の変化するタイプ—エンジンと結びついた—に着目することによっても分析されるだろう。それは……巻き込まれた人々の観点から見たか……巻き込む事物の観点から見たかによる『同一の物語』である」(p.138)と述べて、この事例を締めくくっている²²。

(3) 作製段階の会計技術

ラトゥールの研究の根本は、ブラックボックスとなった事実や技術がどのようにして作られてきたのか、つまり作製段階の科学を追いかけることにあった。そのためにラトゥールが取った方法は、実験室においてエスノグラフィックな研究を行い、科学的事実が構築される過程を詳細に記述することであった。そして、そこで明らかにされたことは、それらの事実や技術がそのものとして以前から存在していたのではなく、社会的に構築された結果であるというものであった。したがって、ラトゥールの研究成果を会計の領域へ応用しようとする研究群の中でも、やはり会計技術が構築される過程を追跡しようとする研究が多数見られる。

たとえば、プレストン他の「予算を製作する」(Preston *et al.*, 1992)は、そのタイトルからもわかるように、その最も特徴的な研究の1つである。プレストン他自身が「予算技術の生産を理解するために、ラトゥールと同様に、その技術が固定され、知れ渡り、問題のないものとされる以前に行くことを試みている」(p.564)と明言しているように、同論文では、特定の組織において経営予算システムという新しい会計技術が構築されていくプロセスが分析されている。

²² このような分析を行っているラトゥールの意図は、次の一文に現れていると思われる。「私たちは、科学が高度に創造的な活動であることを否定していないことを強調しなければならない。ただ、この創造的という言葉の正確な意味が広く誤解されているだけである。私たちは、それまで発見されていなかった真実を探求できる、他人よりも優れた特別な能力を持った個人を言及するために、創造的という言葉を用いているのではない。そうではなく、科学的活動が知識を構築するための唯一の社会的舞台(social arena)であるという私たちの前提を意味しているのである。」(Latour and Woolgar, 1979, p.31)

具体的には、1980年代の国民保健サービス(National Health Service: NHS)における一連の経営予算イニシアチブが取り上げられている。当時、福祉国家体制の結果逼迫していた財政状態を改善するために、1979年に成立したサッチャー政府のもと、極めて経営効率の悪かったNHSの建て直しが試みられていた。その一環として、1983年に、医療サービスの供給における資源利用を規制するために、民間部門の経営予算システムをNHSへ導入することを提案するグリフィス・レポートが公表され、同論文は、この1983年から1986年にかけて、特定の組織環境(Osgood District)におけるその導入プロセスを分析しているのである。

その中で、プレストン他は、会計システムをあらかじめ設定された目的どおりに履行するというよく定義されたものと捉えるのではなく、むしろあいまいな性格、目的にもとに着手され、その設計および実行のプロセスの中で新しい意思決定の可能性や責任の定義が生まれてくるもの、すなわち「製作」(fabrication)されるものであると主張する。ここで、「製作」とは、①その予算システムが「仕様書」(specification)に適合するように、いかに設計され生産されたのかを示す「技術の建築」(the building of the technology)的性格、②製作された予算システムは、もしそれを維持するためのリソースが不足したり、そのケアが不十分であれば簡単に崩壊してしまうものであることを示す「技術的製品の脆弱性」(the fragility of the technological product)、③予算システムの目的や効果に関する説得的な物語をつくるといった言葉のレトリックを用いて疑い深い者を説得するという、「技術の機械生産、促進、販売」(the machinations, promotion and selling of the technology)的性格を包含する概念であるとされており(pp.565-566)、技術に対するこのような理解は、ラトゥールの反実在論的思考と通底するものである。

予算システム自体は、その後1986年に保健社会保障省(Department of Health and Social Security: DHSS)から保健通達(Health Notice)が公表され、その中でその失敗が公式的に認められたと記されており、「これらすべての念入りな製作にもかかわらず、このケースでは経営予算は確立した事実とはならなかった」(p.589)と締めくくられているが、彼らの分析はさらに興味深いものとなっている。すなわち、「そのエピソードが成功か失敗かを明示することさえ、

それ自体が製作であることを認識しなければならない。というのも、経営予算が失敗であったと公式的に認められたにもかかわらず、DHSSは修正イニシアチブを立ち上げることによって、同じ目的を達成する圧力を維持・強化さえしている」と述べることによって、構築主義的な思考が最後まで貫徹されていることを示しているのである。

(4) 翻訳概念の会計研究への応用

ラトゥールの研究の理論的前提は、事実や技術が発見されるものではなく、構築されるものであること、そしてその構築プロセスには、多数のリソースを伴うというものであった。そうしたリソースを巻き込むための手段として考え出された概念が「翻訳」であり、その戦略の1つが「問題化」というものであった。これは、多様な関心をまとめ、「必須通過点」を作り出す戦略であったが、これらの概念を会計の領域に応用した研究がある。K.ロブソンの「会計変化のアリーナで一翻訳のプロセス」(Robson,1991)がその1つであり、そこでは会計変化と社会の変化がどのようにして起こるのかが理論的に検討されている。

ロブソンは、まず「会計が特定の役割を果たすということが、それだけでその実践の起源あるいは歴史的生成を説明することにはならない。ある実践の形跡は、その究極的な機能によっては説明されない。ある実践の効果は、意図されないものであろう……すなわち、ある特定の会計形態の存在は、多数の論理や変動する理論の結果である」(pp.547-548)と述べることによって、会計変化の説明に際して、アプリアリにその機能を想定することを拒否する。そして、会計変化と社会の変化は、それらのうちどちらか一方が他方に影響を与えて変化が生じるといった一方通行的なものではなく、共生的に起こるものであると提唱し、そのように会計変化を社会的コンテクストごと捉える方法を明示するために、ラトゥールの「翻訳」概念を用いているのである。

ロブソンによれば、会計変化の説明に際して、「翻訳」概念は次の3つの要素に分類することができる。1つ目は、「一連の政治・経済・理論的な言説および原理」(a set of political, economic or theoretical discourses and rationales)であり、それは政治経済制度に内在するさまざまな知識体系やイデオロギーや目的を意味しており、具体的には国の政策が挙げられている。2つ目は、「1つ

あるいはそれ以上の会計技術」(one or more accounting techniques)であり、それは直接的に、測定し、分類し、記録し、計算する会計システムのことが示されている。そして 3 つ目は、「問題化というプロセス」(the process of problematization)であり、これについては「非会計的な言説および原理のレベルと会計技術のレベルの関係あるいは翻訳は、問題化を創造する」(p.552)と指摘した上で、次のようなプロセスを説明している。すなわち、①まず特定の会計技術の役割が、政策的言説の中で解決しなければならない技術的「問題」あるいは「失敗」として翻訳される。②その後、その解決策として新しく修正された監視・測定・監督のための会計技術が考案される。③そして、そのような会計技術への関心は、政策的言説の中の用語や目的へと翻訳され、そうした言説やそれに関連する原理や目的の名の下で、会計領域における行為や変化が促進されることになる(p.552)。

このように、ロブソンは、「翻訳」特に「問題化」という概念を用いることによって、ある特定の会計技術における問題が、より広範な政策的言説と結び付けられることによって、会計技術の変化と政策的な文脈がいわば共生的に引き起こされる過程を描こうとしている。すなわち、そこでは、環境の変化と会計変化のどちらかが先といった前提が置かれることなく、両者は相互依存的に起こるものであり、そうしたコンテキストの中で会計変化が成立すると主張されているのである。ロブソンによるこのような視点は、P.ミラーの 1991 年の論文(Miller,1991)でより具体的に展開されており、以下ではミラーの議論を追って確認することにしよう²³。

ミラーの「企業を超える会計革新—1960 年代イギリスにおける、投資意思決定の問題化と経済成長のプログラム化」(Miller,1991)は、そのタイトルの通り投資意思決定を支援する技術としての DCF(discounted cash flow)法と経済成長の関係が論じられている。そこでは、DCF 法の採用という会計革新が、企業を超えて、すなわち国家的な戦略として生じてきたプロセスが詳細に分析されている。その際に「翻訳」や「問題化」といった概念が援用されている。

²³ 同論文は、すでに國部(1999)によって日本に紹介されており、そこではそのテーマである DCF 法と社会的コンテキストとの関係が詳細に検討されている。

ミラーが、分析対象としている文脈は、1960年代のイギリスであり、当時、各企業において投資意思決定に有用な手法として DCF 法が普及しつつあった。ミラーによれば、DCF 法を含む会計技術の発案、普及をめぐる議論、すなわち会計革新の研究はそれまでにもあったが、そのほとんどが実務家による実践的な問題解決を根拠とするもの、また学者による目的適合的な手法の開発を提唱するものとに分類することができた。しかし、実務家と学者を実際に明確に区別することは困難であり、またそうした概念自体が一定でないとする。また、もう少し視野を広げれば、会計革新は、実務家や学者だけでなく、企業を超えた政府機関や、その時代の論調や主張など、さまざまな要因が影響し合った結果として捉えることができる。ミラーはこのように確認した上で、その当時の状況を次のように述べている。

「イギリスでは、経験則よりも優れているという点で、そして算術的に正確な測定値が提供されるという理由で、DCF 法が支持されていた。予測は困難であったが、それに挫折することはなかった。しかし、投資意思決定に DCF 法を採用することには個別企業を超える意味があることが繰り返して主張されていた。それらは、成長というマクロ経済の目標に関係していたのである。DCF 法という優れた手法に基づいて投資意思決定を行うことは、個別企業の収益性だけでなく、国家の経済成長にも本来的に貢献すると言われていたのである。」(Miller,1991,p.744)

ミラーは、こうした当時の状況の中に重要なポイントがあると指摘する。それは投資意思決定という問題が、国家の経済成長という問題に結び付けられていたことである。そして、この点を説明するために、「問題化」や「翻訳」という概念を用いているのである。ここで「問題化」とはある問題を別のより大きな問題に結びつけるという意味で、また「翻訳」とは特定の問題に新しい解釈を与え、人々の思考を特定の方向へ向かわせるという意味で用いられている。したがって、ここでの両者の厳密な区別は困難であるが、個々の経営者の投資意思決定に DCF 法を利用することが、マクロ経済の成長に結びつくということを理解する上で有用な概念となっていることがわかる。

これを、先ほど見たロブソンの分類から考えるならば、「一連の政治・経済・理論的な言説および原理」として、ここでは経済成長が示されており、「1つあるいはそれ以上の会計技術」としては DCF 法が示されている。そしてこれらは、たとえば「イギリス産業の競争優位性を回復するためには、正確な投資意思決定が不可欠であり、その際 DCF 法が鍵となる」といった「問題化」のプロセスを経ることによって、両者が結び付けられることが想像できるであろう。

このように、ラトゥーリアン会計研究では、ラトゥールが想定していた相対的な世界の中で、特定の会計技術が構築され、普及するプロセスが説明されている。もちろん、対象とする文脈の違いによって、その分析の方法も異なるが、その根底には、ラトゥールと同様に、技術の反実在性＝構築性が意識されていたことがわかるであろう。そして、そのような分析を通じて、それらの会計技術がそのものとしては存在し得ないこと、つまり社会的な関係の中にしか成立し得ないことが示されているのである。

第4節 計算の中心としての会計

(1) 計算の中心

ラトゥールの研究の意図は、上で見てきたように、「ブラックボックス」となった事実や技術がどのようにして生み出されてきたのかを明らかにすることであった。そこでは、多数の「アクター」が実験室や作業場に結び付けられることにより、ある特定の事実や技術が作られていく過程を詳細に検討する方法が示されていたが、その方法は、人間と人間以外の要素を区別しないという極めて斬新な見方であった。会計をひとつの技術と考えると、その技術がいかに生み出されまた普及していくのかという過程を見る上で、このようなラトゥールの視点は、これまでとは異なった新しい議論を提示してくれるはずである。

しかし、ラトゥーリアン会計研究を詳細に調べると、そこには技術の構築段階だけではなく、それを越えた議論が展開されていることに気がつく。それは、会計技術を用いることによって、離れた対象に影響を及ぼすことができるという発想の下に描かれたものであり、「遠隔操作」や「計算の中心」といった概念とともに議論されている。もちろん、これらの概念もまたラトゥールが生み出

したものであり、彼の議論の中でも重要な位置を占めているものである。では、それらの概念はどのような意味を持ち、ラトゥーリアン会計研究の中でどのように展開されているのかを以下で検討していこう。

ラトゥールが、「遠隔操作」や「計算の中心」といった概念を説明しているのは、主として『科学が作られているとき』の第6章である。これまで示してきたように、同書の意図が、一貫して科学的事実や技術的対象の構築過程を追いかけることにあるにもかかわらず、第6章は、これまでの章における議論とは微妙に異なっている。それは、個々の「ブラックボックス」がいかにして構築されてきたのかを、そこに参加する「アクター」の結び付きから明らかにしようとする関心から、どのようにして世界の情報がある一点に集められるのかという関心へ、いわば視点の転換が行われているからである。ラトゥールはこうした視点を「野生の思考の家畜化」(the domestication of the savage mind)と表現しているが、これこそ離れた対象へ影響を及ぼす「遠隔操作」の前提となる考えであり、この視点の転換は、ラトゥーリアン会計研究の中心を構成する。

ラトゥールはまず、「いかにして、遠くにある事物、人々、出来事となじみになるのか」(Latour, 1987, p. 220)という疑問を提示する。そして、これに答えるべく、科学における「蓄積のサイクル」(cycle of accumulation)という運動に注目する。たとえば、遠くに離れた異国の事物や人々や出来事となじみになるためには、それらを自国に持ち帰る必要があるが、それらすべてをそのまま持ち帰ることは不可能であり、それを達成するためには何らかの手段を開発しなければならない。その手段の条件として、ラトゥールは、持ち帰ることができるように動かせるものであること—可動性—、動かしても変形、破壊、腐朽されないこと—安定性—、そして、どのような性質のものであれ蓄積でき、結合できるものであること—結合可能性—という3つを挙げ、「こうした条件が満たされるならば、地方の小さな町でも、たいしたことのない実験室でも、ガレージにある取るにたらない小さな会社でも、最初は他の場所と同じくらい弱いですが、遠く離れて多数の場所を支配する中心になることができる」(p. 223)と主張する。

その一例として、地図学が挙げられている。ヨーロッパにいながらにして、どれほど未開の地のことを知りたいと思っても、土地そのものを持って帰って

くることはできない。そこで開発されたのが地図である。それは、航海用時計や四分儀、六分儀、専門家、航海日誌、既存の地図などを備えた船を現地に送り込み、その土地の形状を測定させ、それを緯度と経度という数値に記号化することによって、見たことのない土地をヨーロッパで再現することを可能にする。そして、このように記号化された数値こそ、遠く離れた土地を支配することを可能にする不変で結合可能な可動物、すなわち「インスクリプション」に他ならない。したがって、「蓄積のサイクル」とは、こうした手段を備えて次々と世界を横断し、現地の事物や人々や出来事を何らかの「インスクリプション」に転換することによって、それをひとつの中心に持ち帰り、蓄積していく運動のことである。その結果、「中心に留まり何も見なかったために最も弱かった人々が最も強くなっていき、どの現地人よりも……多くの場所になじむ」(p.224)ことができるのである。そして、ここで重要なことは、そうした地図を通じてはじめて、現地について知ることができるということである。

では、このような「蓄積のサイクル」の中心では、いったい何が行われているのであろうか。ラトゥールによれば、その中では、標本、地図、図表、日誌、質問票などの蓄積されたあらゆる種類の「インスクリプション」が、科学者や技術者によって、証明競争を拡大するために用いられている。しかし、少し考えれば想像できるが、「たとえば、統計局の局長が調査員によって持ちこまれた何億もの質問用紙を同時に見ることはできない」(p.234)。したがって、その内容を把握するためには、「質問用紙が人々に対して行ったことを質問用紙に対して行うこと、すなわち、それからある要素を抜き出し、他のより可動的でより再結合しやすい用紙にそれを記載すること」(p.234)が必要となる。つまり、蓄積された「インスクリプション」は互いに結合され、目的に適合した形で再構成されるのである。こうした過程は留まることなく、第 n 段階から第 $n+1$ 段階へとカスケードのように繰り返されることになる。

そして、このようなカスケードにおけるポイントは、「論争の場合に、他の集計、記号、指標、計量器、計数器は、反対者が第 n 段階の最終結果から、記録室に保存されている質問票へと戻ることができるし、そこから、その土地の人々へと戻ることができることである。すなわち、幹部の机の上と人々の間に双方向の関係が確立している」(p.234)ことが重要であり、こうした関係を確立

できた場合にのみ、中心における机上の計算に基づいて、外部の世界を支配する「遠隔操作」(action at a distance)が可能となる。そして、そこでの中心のことを、ラトゥールは「計算の中心」(centres of calculation)と呼んでいるのである。

ラトゥールは、この例として、多数の渦の関係を定式化した流体力学の専門家 O.レイノルズの仕事を取り上げている。レイノルズが定式化する以前は、渦の複雑な関係は、たとえば「流れが速ければ速いほど、より多数の渦ができる」や「流れが衝突する障害物が大きければ大きいほど、より多数の渦が生じる」、「流体の密度が大きければ大きいほど渦が多い」、「流体の粘性が大きければ大きいほど、渦はますます少なくなる」といった形の文章ではまとまっていたが、レイノルズはこうした第 n 段階の「インスクリプション」を、「 $R=SLD/V$ 」という第 n+1 段階の「インスクリプション」へと定式化したのである。ここでは、可能性のあるすべての渦の係数を表す「レイノルズ数」R が、S(流れの速度)、L(障害物の長さ)、D(流体の密度)、V(流体の粘性)に関係することが示されており、こうした方程式によって、川の流れや、空中を舞う羽や、宇宙の銀河を実験室にいながらにして観測することができ、そこでの計算を通じてそれらを支配できるという点において、「遠隔操作」が可能となる。つまり、そこでの実験室はラトゥールが言う「計算の中心」となるのである(pp.237-238)。

(2)遠隔操作と会計技術

ラトゥールによれば、世界の情報を収集することによって「計算の中心」となり、そこからの「遠隔操作」を実行する際に欠かせない手段が「インスクリプション」であった。そうした「インスクリプション」という概念を会計研究へと導入し、「インスクリプション」としての会計を詳細に検討しているのが、ロブソンの『「インスクリプション」としての会計数値—遠隔操作と会計の展開—』(Robson,1992)である。同論文では、会計における定量化という性格を、「遠隔操作」を可能にする「インスクリプション」という新しい視点から説明することが試みられており、遠く離れた地点の支配を促進する、可動で(mobile)、安定的で(stable)、結合可能な(combinable)「インスクリプション」としての会計数値が提示されている。

ロブソンによれば、会計の発展を社会的コンテクストに位置づけようとしてきたこれまでの研究と同様に、会計の役割や機能は、その実践的な本質によって定義されてしまうようなものではなく、それが属する特定の環境によって多様な形態を採りうるという考え方が、同論文においても共有されている。しかし、ここでの議論はさらに理論的であり、会計活動を行うことが、必然的に「インスクリプション」の役割を伴うことが示されている。そして、算術的・統計的技術に依存した会計の定量化志向を、定量化自体に特権を与えるのではなく、「遠隔操作」の実現に役立つ「インスクリプション」に関連させて理解しようとしている。

ここで「インスクリプション」とは、対象や事象を作り出すさまざまな技術、たとえば記述や記録、描写、表記などが指されており、それによって、私たちはそれらを知ることが可能となる。そして、このようにして獲得された知識は、「インスクリプション」の実践的手続き、すなわち世界を銘記する(*inscribe*)ための技術の結果である。したがって、こうした観点から会計を見るならば、会計報告書を構成する具体的な図表を伴った表現、記述、数値、リスト、表などが「インスクリプション」として理解される。そして、遠く離れた組織における建物や生産プロセスや株式といったあらゆる要素を、貨幣価値などの数量へと翻訳することによって、「会計は、他の多くのものよりも、権力あるいは遠隔操作につながる可能性をもった知識形態を提供している」(p.701)と指摘している。

このように、会計を「インスクリプション」の1つとする視点からすれば、先に見た国民保健サービス (NHS)への予算システムの導入の事例を次のように見ることができる。すなわち、当時 NHS は新しい予算システムの導入を通じた組織再編プログラムの対象であったが、それまでとは異なる民間部門の経営手法が導入され、組織の境界や目的が再定義される過程の中で、会計は「効率性」という政府プログラムの「媒体」かつ「メッセージ」としての役割を果たしていた。そこでは、組織やその目的の再編成というこのプロセスの一部として予算といった会計技術が描かれており、それは NHS を新しい方法で可視化し、政府機関の目的に従った計算を促進し、「効率性」という名の下に NHS 内部の要素を操作可能にするために、大蔵省や保健省、地方政府、病院、医者

などの間に会計インスクリプションによるネットワークが構築されていたのである(p.702)。

ロブソンによるこのような分析は、W.F.チュアの「会計イメージの製作における専門家、ネットワークおよびインスクリプション」(Chua,1995)にも見ることができる。チュアは、同論文の中で、オーストラリアの病院組織の中に、DRG 会計が導入される過程を分析している。ここで DRG 会計とは、内部予算目的のために個々の DRG²⁴ごとに財務的資源を配分するシステムのことを意味している。この分析では、その結果として、「会計が単に問題のない経済的現実を受動的に描写していたのではなく、病院組織およびその活動に関する既存の表現を能動的に変換した」(p.137)ことが示されている。すなわち、DRG 会計が導入された病院組織の中では、「患者」が希少資源を消費する製品となり、「医者」が資源需要を決定する資源管理者となり、「病院」が複数ライン工場となり、「健康管理の提供」が一種の生産プロセスとなったことが示されているのである。チュアは、「そのような会計のレンズが無ければ、重症の心臓発作に苦しむシドニーのパッカー氏と、彼の料理を用意した即席料理人と、医療記録をつける記録係と、多数の表を作った会計士と、健康管理部門に財源を配分するキャンベラの政治家を明白に結びつけることはできない」(p.137)と指摘している。

このような「インスクリプション」としての会計、および会計の能動的な性格を前提としながら、ラトゥールが主張していた「遠隔操作」という現象を会計研究の中に積極的に見出そうとする研究も見られる。その1つとして、S.G. オグデンの「組織パフォーマンスのための会計—民営化した水道事業における顧客の構築—」(Ogden,1997)を挙げることができる。同論文では、イギリスの民営化された水道事業における顧客概念の構築プロセスが分析されている。

オグデンによれば、イギリスの水道事業は、それまでの独占的な性格のために、1989年にイングランド・ウェールズ地域水道当局が民営化されることになった。しかし、そうした民営化にもかかわらず、水道サービスの提供において

²⁴ DRG とは Diagnosis Related Groups の略であり、訳語は疾病別関連群である。これは、類似した疾病ごとに分類された集合を意味する。

競争的な市場環境を欠いたままであったので、政府は水道局(Office of Water Services: Ofwat)という新しい規制機関を通じて、顧客の利益を保護しようとしていた。そして、Ofwat は「サービスレベルの指標」(levels of service indicators)という一種の会計システムを各水道会社に導入することによってこの目的を達成したのである。すなわち、この「サービスレベルの指標」を通じて、顧客の便益が知覚可能かつ測定可能な方法で定義され、その結果、個々の会社が顧客サービスを提供する能力が計算され評価されるようになったのである。このように新しい会計手法を用いることによって、会社の実績を測定かつ監視することができ、他の会社と比較可能となり、望ましい顧客サービスを達成した会社を特定することができるようになった(p.552)。

オグデンは、こうした文脈から「サービスレベルの指標が、管理者の活動の中に『顧客サービスを満たす』ことの重要性を刻み込むように作用したことは疑いようがない。サービスレベルの指標は、顧客サービスに関する情報の記録に関係してだけでなく、水道会社の管理者に影響を及ぼす方法を構成してもいたのである。それは表現の手段であり、かつ介入の手段でもあった」(p.553)と指摘する。そしてそれは、「民営化された水道会社の公式的な自律性を侵害することなく起こった。……Ofwat は、規制的権限を持っていたが、顧客サービスの向上という Ofwat の目的を、管理者の目標と本来的に結び付けることによって、管理者を説得したのである」(p.545)。すなわち、オグデンは、ここで「サービスレベルの指標」を、「遠隔操作」を可能にする間接的な統治メカニズムの例として理解している。

また、先に挙げたミラーの「企業を超える会計革新」(Miller,1991)においても、その分析の最後で、政府による間接的な統治メカニズムとしての「遠隔操作」が指摘されている。ミラーによれば、当時の労働党政府は、企業、特に国有化産業に対して、直接的な干渉を回避しながらその意思決定を望ましい方向へと操作することを望んでいたが、DCF 法がまさにそれに応える技術だったのである。つまり、国有化産業の場合、継続的かつ詳細な干渉は望ましくなかったが、そうした計算技術の導入によって、対象企業が経済的規範を参照しながら自己規制することが可能となり、またそうした規範からの逸脱も明確に可視化できるようになったのである。すなわち、DCF 法は、政府が民間企業の経営

意思決定に直接介入することなく、その経済性を「遠隔操作」することを可能としたと指摘されている(Miller,1991)。

さらに、モーリトセン他は、「知的資本と『有能な会社』」(Mouritsen *et al.*,2001)の中で、知的資本報告書という特定の会計技術がこのような「遠隔操作」を可能にするプロセスを詳細に分析している。彼らは、「知的資本の測定、報告、管理といった直接的な関係を想定することなく」「どのようにして『知的資本』という概念が、異質な要素を安定化し明白化する論拠として用いられるようになるのか」(p.741)という問題を立て、デンマーク企業 17 社へのアンケート調査と、そのうち 3 社のケーススタディを通じて、知的資本報告書がどのように作成され、またどのような役割を果たしているのかを明らかにした。

モーリトセン他によれば、知的資本報告書において表示されているそれぞれの要素は、報告書に持ち込まれることによって初めてそれ自体が実在物として認められるようになり、それらの要素を通じて雇用方針や組織の競争力源泉、組織文化、生産性向上メカニズムに関わる新しい力関係が構築されることになる。すなわち「知的資本報告書というインスクリプションは、単に『ことのありさま』(state of affairs)の叙述、視覚化、数値化ではない。そうしたインスクリプションは、翻訳の中心が、物事を変換する、あるいは『人々の習慣を変える』のを助ける働きをする」²⁵(p.758)のである。そして、「知的資本報告書を通じて考案されたカテゴリーは、管理者による遠隔操作を可能にする。なぜなら、管理者がもつ変革への願望が、管理技術を媒介して、どの組織行動が『正しいのか』『賢明なのか』『正道なのか』あるいは単に『適切なのか』という判断を助けることになるからである」(p.759)と指摘する。

モーリトセン他によるこうした分析の本質は、「知的資本報告書を通じて……知識が個々人の内部の目に見えない場所から、統治可能な明るい場所へと引き出された」(p.759)ことであろう。そして、彼らは知的資本報告書のこのような特徴を、次のように財務会計と比較している。すなわち「財務会計が詳細な日常生活というカオスの中から経済性を引き出すというプロセスであるのと同様に、知的資本報告書は、異質の要素を含む日々の状況の中から知識を引き出し、

²⁵ ここで「翻訳の中心」とは、ラトゥールの言う「計算の中心」と同義である。

それらを新しい方法で比較し、新しい関係を同定する。そしてそれらは、日々の意思決定へと『戻され』、会社全体における新しい協調形態が設定され、新しい可視性の形態に基づいて行動されるようになる」(p.761)。

このように、ラトゥールが提唱する「インスクリプション」や「遠隔操作」は、現象を記録し、離れた場所から操作することができるという点において、「経済活動を認識、測定、集計、報告する」会計技術にとっては重要な概念であると思われる。ただし、そこでのポイントは、そうした会計技術の前に経済的対象が実在していたわけではないということである。モーリトセン他が指摘していたように、複雑な日々の活動を会計報告書上の数値(インスクリプション)へと変換することによって、はじめて経済的対象を知覚することができるのである。そして、そうした「インスクリプション」の計算を通じて、その対象を操作することを、ラトゥールは「遠隔操作」と呼んでいたのである。そこでは、対象から離れた場所、いわば机上に置いて計算を行うことが可能となる。

第5節 おわりに

本章では、ラトゥールの方法論を会計技術の分析へ応用しようとする研究群を見てきた。そこでは、これらの研究を①会計技術そのものが構築され、普及していくプロセスを追跡する研究と、②会計技術が経済的対象を操作可能にする点に注目した研究の2つに分類し、ラトゥーリアン会計研究を読み進める際の視点を提示することを試みた。「翻訳」「問題化」「遠隔操作」といったラトゥーリアン会計研究において頻繁に登場する概念も、以上2つの視点から見れば、明確に位置づけることができると思われる。

しかし、これらの分類は、ラトゥールによって分析上便宜的になされたものであり、はじめにも述べていたように、それらの間には一貫した流れがある。たとえば科学技術で言うならば、対象を操作可能にする「インスクリプション」の形態に転換された情報は「実験室」へと集められ、科学者や技術者はそれらの「インスクリプション」を証拠として新たな科学的事実・技術的対象を構築する。そして、一度構築された科学的事実・技術的対象はブラックボックス化し、他の「実験室」あるいは社会へと波及していくことになる。しかし、その

ブラックボックスの波及には、多数の「アクター」を巻き込む必要があり、その戦略が「翻訳」や「問題化」であった。すなわちブラックボックスは、多数の「アクター」によって維持され続けなければならないのである。

反実在思考を前提とする、このようなラトゥールの視点から会計を見るならば、会計以前に経済的現実が存在すると想定し、会計技術自体が実在することを前提とする既存の会計研究からは、決して捉えることのできなかつた世界が示されていることがわかるであろう。ラトゥールの観点からすれば、ある特定の会計技術は、それ自体として存在しているのではなく、さまざまな関係の中に構築されるものであり、また会計自身が対象を構築させる技術でもある。会計技術をめぐる構築プロセスの二重性、すなわちある経済的対象を知覚可能にする技術が社会的に構築されるという動的なプロセスを思考可能にすることが、ラトゥーリアン会計研究の意義あるいはその可能性であると言える。

ここで、このような構築プロセスの二重性を所与としながら、会計技術の専門性を高めるとすれば、そこにはどのような事態が起こるであろうか。専門化による知識の蓄積に伴って、会計技術が構築する対象がますます拡充する一方で、新たな技術や知識を構築するための資源はますます複雑化し、専門家にしか扱えないようなものとなるだろう。ここにこそ、反実在思考から専門知識を見ることの意義があり、そもそも、ラトゥールが分析の対象としていたのは、科学という、まさに専門知識の中心的存在であった。いわば、専門知識はその中にひとつの世界を作り上げるのである。

前章および本章での検討を通じて、反実在思考という哲学的・社会学的前提、専門知識自体を分析するための枠組みを説明してきた。では、このようにひとつの世界を作り上げる専門知識は、それ以外の領域とどのような関係にあるのだろうか。これを理解するためには、社会全体を分析する枠組みが必要になってくる。したがって、次章では、オートポイエシス・システム論という枠組みを用いて、その関係を見ていくことにしたい。

第4章 会計専門技術の構造的問題—オートポイエシス・システムの視点から—

第1節 はじめに

前章のラトゥーリアン会計研究においては、反実在性や構築主義といった視点から会計専門知識がどのように捉えられるのかについて見てきた。そこでは、ラトゥールの分析スタイルに基づいて研究を分類し、それぞれから見た場合に会計がどのように描かれるのかがしめされた。しかし、それらの議論は会計という専門知識のみを対象としたものであって、それが他の知識とどのように関係しているのかということが考慮されていない。つまり、反実在思考から社会を見た場合、それは単に会計専門知識にのみ適用されるのではなく、他の領域も等しく世界を構築しているのである。そして、それらの知識間にこそ、会計専門知識が抱える構造的問題を読み解く鍵がある。そこで本章では、オートポイエシス・システムという枠組みを紹介し、広く社会において会計専門知識が抱える構造的問題を明らかにしたいと思う。

こうした課題に取り組むために、本章では、規制立法が失敗するメカニズムを明らかにした法社会学の議論を参照している。法社会学者である G.トイプナーは、社会学者 N.ルーマンの社会システム論（オートポイエシス・システム論）の観点から、1970年代から1980年代にかけてドイツで起こった法化現象（規制立法の増大）を分析している。ルーマンの社会システム論とは、社会を高度に自律化したオートポイエシス・システムが並存する状況として捉える理論であり、トイプナーは、そうした観点から、オートポイエシス・システムとしての法が他のシステムとどのような関係にあるのかを中心に、規制立法が失敗する可能性を明らかにしている。こうした議論はすでに会計学でも取り上げられており、イギリスの会計学者 M.パワーは、同じくオートポイエシス・システム論の観点から会計を捉え、会計という専門技術を通じた規制に潜む構造的な問題を指摘している。

したがって、以下では、まず会計規制とオートポイエシス・システムの関係を整理し、続いてルーマンやトイプナーの議論を中心に、社会学や法社会学で

の議論を概観する。そして、こうした枠組みから会計専門技術を見ているパワーの議論を説明した上で、ミラー＝パワーが、会計学において、「一方で政策的主張による、他方で特定社会領域による要請の間で、会計が独自の『規制のトリレンマ』に陥っている」(Miller and Power,1992,p.235)と主張した、会計専門技術が孕む問題を明らかにしていく。

第2節 会計規制とオートポイエシス・システム

一般に、会計規制とは「政府等が強権力を背景に企業会計法等を制定し、それに基づいて個別企業の会計方針を特定の公共目的の達成に向けて制御すること」であり、それは「規制機関、規制目標および規制手段の3要素から構成され」(中村,1992,10・11頁)ている。ここで規制機関とは、政府機関だけでなく、それを補完する職業会計士団体等の民間機関まで含んでおり、規制目標としては、主として、投資家の保護あるいは株主や債権者等の利害関係者間の利害調整が想定される。また、規制手段としては、商法や会社法によって規定された会計基準や、一般に認められた会計原則(GAAP)等がその中心となる。

会計規制をこのように整理して捉えれば、現行の会計制度が、どのような規制目標の下に、どのような規制機関を通じて、どのような基準が設定されているのかについて、極めて明確に理解することができる。また、それぞれの文脈に応じて、どのような規制目標を設定し、どのような規制機関を中心に、どのような基準を作成すれば良いかを考えるに際して、有用な枠組みを提供してくれるに違いない。したがって、何らかの会計規制の失敗に直面した場合、こうした枠組みをもとにすれば、どこにその原因があったのかが瞬時に分析され、それに基づいて新しい基準が整備され、規制機関の体制等が修正され、新しい制度が施行されることになる。たとえば、エンロン、ワールドコム事件への対応として、その問題点が特定され、監査人の独立性やコーポレート・ガバナンス、特別目的会社の連結に関する会計基準等、会計規制が大幅に強化されることになった。

しかし、ここで注意しなければならないことは、これまで、こうした会計規

制の失敗に対する議論の焦点が、会計の技術的な側面に集中させられてきたことである。そこでは、同様の不正会計の再発を防止することを目的に、監査体制や会計基準を整備することが議論の中心となるだけで、会計という専門技術そのものが潜在的に有している問題については議論されることがなかった。

本章で紹介するオートポイエシス・システムという枠組みは、こうした専門技術を通じた社会統治のダイナミックなプロセスの理論化を可能にする。オートポイエシス・システム論とは、継続的な作動様式を可視化する理論であり、近年、社会学で注目されてきた理論の1つである。以下では、その特徴について述べておこう。

オートポイエシス(*autopoiesis*)とは、ギリシア語のオート(自己)とポイエシス(制作)からなる造語である。これは、1970年代以降、生物学や社会学で徐々に注目されてきた概念であり、その意味は、言葉からも分かるように、「自己を制作する」というものである。オートポイエシスという用語自体は、1970年代の初めに、チリの神経生理学者マトゥラーナとヴァレラによって初めて用いられたものであり、彼らは、神経システムをモデルにこの概念を構想し、その後、細胞システム、免疫システムとその適用範囲を広げ、生命システム一般の論理として拡大していった。現在では、社会学者ルーマンの功績により、社会科学へと適用範囲がますます拡大されており、本章で紹介している法社会学者トイプナーや会計学者パワーは、この理論に基づいて議論を展開している。

では、オートポイエシスという概念に基づいたシステム論、すなわちオートポイエシス・システム論とは、従来のシステム論に比べて何が「新しい」のであろうか。ここでは、その発見のモデルとなった生命システムを中心にその特徴を明らかにしておこう。

今日まで支配的になっている生命システム概念は、開放系動的平衡システムというものである。これは、「環境との相互作用」、「環境への適応」、「物質代謝を介した自己維持と自己形成」をその特徴としており、自己形成について研究する遺伝学と、環境と生命システムの間を研究する進化論が今日の生物学の主流となっている(河本,1991,250頁)。したがって、生物体は栄養分を補給して老廃物を排泄しており、また気温や湿度などの外部環境の変化に対応して、体温や血流量、血液成分をある一定の範囲に保っているといった考え方は、開

開放系動的平衡システムという概念に基づいていると言える。

それに対して、オートポイエシス・システム論では、システムの「閉鎖性」が主張されることになる。しかしこれは、単純にこれまで開放系動的平衡システムにおいて想定されていた生命システムの「閉鎖性」を提唱しているのではない。ヒトが日々栄養分を補給し老廃物を排泄していることを考えれば、「開放性」であることは明らかである。では、ここでの「閉鎖性」とは何を意味しているのだろうか。

オートポイエシス・システム論では、「システムが環境との境界を、どのように自分自身で画定するか、また環境世界との関係をみずからどのように作り出すか」が考察されることになり、これは、「システムのあり方を、システム自身との関係で明かにしようとする」(251 頁)ことを意味している。つまり、ここには、観察者によって空間的に区切られたシステムではなく、システム自体の作動を通じて成り立つシステムが浮かび上がってくることになる。

従来の開放系動的平衡システムの概念のもとでは、環境の中に生命システムが存在し、その生命システムが環境と相互作用することによって自己を維持しているというように、いわば観察者自身の視点から生命システムが捉えられていた。それに対して、オートポイエシス・システム論では、生命体として継続的に生起している作動様式に焦点が置かれ、そうした作動自体によってもたらされる一定の構造が生命システムとみなされているのである。したがって、生命システムに対する捉え方が大きく異なっているのである。では、このように生命システムに対する見方の転換から導かれるオートポイエシス・システムとは、どのようなものなのであろうか。

生命システムの作動様式そのものに焦点を当てた場合、そこには、みずからの構成要素を繰り返し生産する、継続的な生産プロセスが描かれることになる。つまり、生産した構成要素が自己自身を構成し、そしてまた構成要素を再生産するというように、生産した構成要素を継続的な生産プロセスに巻き込んでいくという、循環的な作動が行われているのである。たとえば、有機体は自己を構成する要素である細胞を循環的に生産しており、また、細胞も自己を構成する要素であるタンパク質を循環的に生産している。

つまり、このシステム論のもとでは、観察者の視点から空間的に区切られる

対象がシステムとして捉えられているのではなく、構成要素を継続的に生産するプロセスのネットワークとしてシステムが定義されているのである。したがって、上述したようにオートポイエシス・システムとは、あくまでも継続的な作動様式そのものに焦点が置かれているのである。

こうした観点から、この理論を社会科学へと導入したのがルーマンであった。つまり、ルーマンは生物学におけるオートポイエシス・システムの特徴に基づいて、社会科学における新しい方法論を確立したのである。また、後に見るように、トイブナーによってその重大な問題が指摘された規制論の分析も、その大部分がこの方法論を前提としたものであり、会計という専門技術を通じた規制が失敗する可能性を理解するためにも、ルーマンの議論が鍵となる。したがって、以下では、ルーマンによる社会科学におけるオートポイエシス・システム論を説明することにしよう。

第3節 社会学におけるオートポイエシス・システム—ルーマンを中心として—

ルーマンは、生物学において発見されたオートポイエシス・システムという概念を、単純に社会システムに導入することを試みているわけではない。それは、「社会システムを、生命システムをモデルとして解釈する必要はない。両者を単純に類推したり、社会学において生物学用語を比喩的に用いるだけではない」と述べていることから明らかであり、むしろ「さまざまな現実基盤と関連し、生活や意識や社会的コミュニケーションのようなさまざまな領域における経験を扱う、オートポイエシス・システムの一般理論を作り上げる努力が必要である」(Luhmann,1989,p.137)と主張し、独自のオートポイエシス・システム論を展開している²⁶。

そのような視点に立ったルーマンは、社会が通常想定されているような個人の集合ではなく、コミュニケーションから成り立っていると考える。つまり、

²⁶ ここで、ルーマンは、オートポイエシス・システムの構成要素としてコミュニケーションを想定しているが、反実在思考を前提とすれば、これらの議論は、会計専門知識や専門技術にもそのまま成立すると考えられる。

コミュニケーションを構成要素としたオートポイエシス・システムとして社会を理解しているのである。したがって、社会システムとは、みずからを構成するコミュニケーションを継続的に生産し、その生産されたコミュニケーションがコミュニケーションの生産プロセスに巻き込まれ、また次のコミュニケーションを再生産するという、循環的にコミュニケーションを生産し続けるネットワークとして理解されることになる。

社会システムがコミュニケーションをその構成要素とする限り、コミュニケーションとして表出したものをシステムの内部と理解すれば、社会システムは、システム外部からの作用を通じて、つまりコミュニケーション以外の要素によって自己を維持しているわけではない。すなわち、コミュニケーションとして表出していないものは社会システムにとっての外部環境であり、この環境とシステムとの境界線は、継続的な生産プロセスを通じて、社会システム自身によって引かれることになるのである。社会システムとは、コミュニケーションが外部から直接的に入力されるのではなく、あくまでもコミュニケーションの継続的な生産プロセスの上に成立しているものであり、この意味において、社会システムとは「自己言及的に閉じたシステム」(Luhmann,1987,p.338)ということができるであろう。

そしてルーマンは、こうした社会の中に、機能的に分化したさまざまなオートポイエシス・システムが併存していると考え、その1つとして法を位置付けている。すなわち、「法システムとは、社会の中で分化した機能システムである。したがって、法システムは、その作動において、自己のみならず社会システム全体の自己再生産(オートポイエシス)の実行にも継続的に関わっていくことになる。……これは、法システムが社会的機能を果たしている—社会において『役立っている』—ことを意味しているだけではなく、社会的現実を構成することにも参加していることを意味しており、したがって、法律においても社会のどことも同じように、通常の言葉(名前や数、対象や行為の呼び方など)が用いられることになっているのである」(Luhmann,1989,pp.138-9)と述べ、法システムが社会システムの中に位置付けられるサブシステムであることを主張している。そして、他のシステムが法の機能を代替することが不可能であることを理由に法の自律性を認め、その「自律性は、追求されるような目標ではなく、宿

命的にして必然的である」(Luhmann,1985,p.112)と言いきっている。以下では、具体的にオートポイエシス・システムとしての法を見ていこう。

ルーマンによれば、法の自律性とは、法システムと環境世界との差異、つまり法規範を再生産すると同時に、それに依拠しながら法システムの要素である法律行為を再生産することによって保持されることになる。すなわち、法システムは、あらゆる事象に対して法的な意味を付与することを通じて、環境世界との境界をみずから決定すると同時に、その中では法的に有効な行為を継続的に再生産しているのである。このように「規範的に閉鎖したシステム」である法システムにおいては、ある「事象が法的か否かを決定するのは法規範だけであり」(Luhmann,1985,p.113)、また法の変更も法に準拠して行われることになる。したがって、法に対する社会からの要請がそのままの形で法システムの内部に持ち込まれることはなく、法に固有の論理、すなわち合法／不法の二項コードに基づいて加工されることによってはじめてシステムを構成する要素となるのである。

しかしルーマンは、こうした閉鎖性を指摘しながら、同時に法システムが「認知的に開放したシステム」でもあることを主張する。「システムの開放性は自己言及的な閉鎖性に基づいており、閉鎖的オートポイエティックな再生産は環境世界を参照することになる。……法システムは、情報を認知するために開放しているが、規範的統制のために閉鎖している」(Luhmann,1985,p.113)と、法システムの規範的閉鎖性と同時に認知的開放性を強調しているのである。これは、法システムが社会システムの中に位置付けられるサブシステムであることと無縁ではなく、法システムにおいてもコミュニケーションが構成要素であるからに他ならない。つまり、法システムにおいて再生産されているものは法的コミュニケーションであり、それはあくまでもコミュニケーションに他ならないのである。これは、法システムの外側におけるコミュニケーションを、合法／不法という法に固有の論理に基づいて、いわば内部スクリーンに環境世界を投影することによって、法システム自身が学習していることを表している。法社会学者である江口(1990)は、それを「システム自身の自律的な作動によって行われる自己学習である」(73頁)と説明している。

このように、法システムは、オートポイエシス・システムとして理解される

ことになるが、ルーマンによれば、現在、社会システムの中でこうした分化を遂げているのは法システムだけではないとされる。つまり、「支払う／支払わない」という二項コードによって分化した経済システムにおいては「価格」が再生産されており、「政府／野党」という二項コードによって分化した政治システムにおいては「政治的権力」が再生産されている。また、「真理／非真理」という二項コードによって分化した学問システムにおいては「理論」が再生産されており、「超越／内在」という二項コードによって分化した宗教システムにおいては「啓示」が再生産されているというように、さまざまなオートポイエシス・システムの併存として社会が捉えられているのである(ルーマン,1992)。そして、そこではそれぞれのシステムが固有の論理に基づいて、それぞれに固有の世界を構成していると見なされており、社会学者である清水(2000)は、こうした状況を捉えて、「この多元的な現実を統一する共通の視点ないし現実が存在しない」(165 頁)と主張するに至っている。

このように、ルーマンによる社会システム理論は、オートポイエシス・システムの観点から社会を観察し、独自の理論体系を作り上げたものである。ここでは、社会や法について新しい捉え方がなされていることが見て取れる。次に見るドイツの法社会学者であるトイプナーは、こうしたルーマンの社会システム理論に基づきながらドイツの法現象を分析し、「規制のトリレンマ」という結論を得るに至っており、これは、後に見るパワーの議論に大きな影響を与えている。

第4節 オートポイエシス・システムとしての法—トイプナーを中心として—

オートポイエシス・システム理論に基づくトイプナーの議論については、これまで法社会学の分野でさまざまに議論されてきたが、ここでは、基本的な議論の流れを説明することによって、その特徴を明らかにしておくことにしたい。

トイプナーが分析の対象としているのは、1970年代から1980年代におけるドイツの「法化」現象と呼ばれるものである。「法化」現象とは、論者によってさまざまな捉え方がされているようであるが、トイプナー(1990)によれば、それは大きく「規範の氾濫」説、「紛争の収用」説、「非政治化」説、そして「実

質化」説の 4 つに分類することができる。「規範の氾濫」とは、単純に法律の量的な増大現象を指しており、また「紛争の収用」とは、人々の紛争が裁判へと引き渡され、つまり法的事件へと切り詰められることによって、それが解決されるのではなく、単に遠ざけているに過ぎないとする説である。「非政治化」とは、主として労使間の階級闘争に焦点が当てられており、労働法の整備によって被雇用者の一定の利益が保護され、労働組合の一定の活動が保障されるが、それは同時に労働組合の戦闘的活動の余地を徹底的に制限することにより階級闘争が石化、すなわち非政治化される現象²⁷を意味している。

トイプナー(1990)は、こうした 3 つの説に対して、「[「規範の氾濫」説は] 単に法素材の増大という量的側面を強調しているにすぎ[ず]、……むしろ、質的側面が重要である」(p.239)、「[「紛争の収用」説は] 全く法の古典的な任務(紛争の規制)に限定されており、現に危ぶまれている現代の法化の諸側面(社会の統御)に関してはせいぜい部分的な取り組みしかなされていない」(p.241)、「[「非政治化」説は] 労働組合の視点に限定され、法化の社会構造的解明を自制している」(p.242)と、それぞれ批判することにより、「法化」現象の説明として、「実質化」説を採用しているのである。そして、トイプナーによれば、「実質化」とはウェーバーによる「法の形式的合理性と実質的合理性」²⁸という区別に依拠した概念であり、概念上抽象化され手続的に合理化された形式的法が、

²⁷ こうした現象は「法化のアンビバレンツ(自由の保障であると同時に自由の撤回)」(トイプナー,1990,p.241)と呼ばれている。

²⁸ ウェーバー(1974)によれば、法の形式的合理性とは、「実体法上も訴訟法上も、もっぱら一義的で一般的な要件メルクマールのみが尊重される」(p.104)ことを指しており、これはさらに次の 2 つに分けられることになる。1 つ目は「法的に重要なメルクマールが、感覚的に直観的な性格をもったものであること」(p.105)、すなわち「一定の言葉が語られたとか、署名がなされているとか、その意味が絶対的に確定しているような一定の象徴的な行為がなされたとかいう」(p.105)ような「外面的なメルクマールを固執すること」(p.105)である。そして 2 つ目は、「法的に重要なメルクマールが論理的な意味解明によって明らかにされ、次いで、厳格に抽象的な諸規則の形で明確な法概念が形成され、この法概念が適用される」(p.105)ことである。これに対して法の実質的合理性とは、「抽象的な意味解明の論理的一般化(によって得られた規範)ではなくて、それとはちがった性質の権威をもつ規範が、法律問題の決定に対して影響力を持つ」(p.105)ことを意味している。「すなわち、倫理的な命令や、功利的またはその他の合目的性の規則や、あるいは政治的な格率が影響力をもち、これらが外面的なメルクマールの形式主義をも、論理的抽象の形式主義をも打破す」(p.105)ることを表しているのである。

産業や労働世界といった自律的な社会的諸領域への福祉国家的介入手段としての規制立法(労働法、社会保障法といった特別法)へと実質化される現象を指しているとする。そして、法がこのように福祉国家による自律的社会領域への介入のための統御メディアとして用いられていることこそが、「法化」現象の最大の特徴であるとしているのである。

トイブナー(1990)は、分析対象をこのように整理した上で、規制立法あるいは介入手段としての法の限界を指摘することにより、「法化」現象の根本的な問題を明らかにしている。すなわち、上述したような形式的法の実質化は、対立する 2 つの傾向が同時に生じていることを表しており、「一方で法システムはその『形式的』特定化と専門化、内的体系化を強め、他方では次第に法的諸利害の『実質的』要求に、すなわち民主制のもつ社会国家的要求にさらされる」(252 頁)ことを意味しているのである。つまり、一方で法は、自己を構成する要素をみずから再生産する自己準拠的なオートポイエシス・システムと理解されるほどに、その自律性を強化させており、これは、「法はその妥当性の点ではただ規範性に支えられているだけであり、それゆえ法は、究極的にはあらゆる非法的な関係—政治、道德、科学—や自然法的根拠づけから自由であって、法は法内在的にしか自らを再生産しえない」(253 頁)。しかし他方では、「法システムが事後处理的な紛争の規制による予期の創出という機能に特定化されればされるほど、それは未来志向的な行動統御に用いられうる規範と手続とを発展させる」(253 頁)ことになるのである。「すなわち、法は、その機能の点で自律的になることによって—形式性—、ますますその社会的環境から出される目標達成の要求に左右されるようになるのである—実質性—」(253 頁)。そして、このように、「自律的で、実定的で、高度に形式化され、専門化された法は、もしそれが社会国家的統御の目的のために道具化された場合には、一方で政治的な特定の要求に、他方で規制対象たる生活領域の特定の要求にさらされる」(253 頁)という、自律性の強化と依存性の強化とのパラドックスこそが、「法化」現象の根本的な問題であるとしているのである。

こうした問題を、オートポイエシス・システムの観点から捉えるならば、社会において高度に自律化した諸部分システムは、環境世界からの影響を常にそれぞれに固有の論理に基づいて学習することになり、それゆえ外部からの介入

による直接的な統御は、原則としてあり得ないということが前提とされることになる。したがって、世界を、法、政治、社会生活領域という 3 つのシステム間の関係として単純化した場合、「外部からの有効な統御という考え、つまり法や政治は社会の諸部分領域を目的志向的に統御し、それに影響を及ぼすことができるなどという考えは捨てなければならない。むしろ規制立法の効果については、単なる自己統御過程のきっかけ、つまりその方向や効果の程を前もって予測することはほとんど不可能なものとして、はるかに控え目に述べなければならない。……社会生活領域に対する外部からの影響は確かにありうるが、しかし—このことが重要なのだが—各々の自己統御と自己維持の軌道の限界の中でしかありえない」(トイプナー,1990,254 頁)と主張されることになる。そして、「これらの限界を越えた規制的介入はどれも、実効性を欠くか、または社会的生活領域に分裂的結果をもたらすか、さもなければ規制立法の分裂的結果をもらす」(254 頁)とされ、これをトイプナーは「規制のトリレンマ」と呼んでいるのである。

つまり、オートポイエシス・システムとしての法や政治や社会生活領域は、それぞれが自律的で自己統御的な社会的部分システムであるため、相互に直接的に調整し合うことはできず、ただ、「それぞれに固有の自己統御の境界を尊重するという条件の下で」(254 頁)、それぞれの自己統御プロセスにきかけを与えることができるに過ぎないとされるのである。したがって、こうした観点からすれば、『『規制の失敗』とは、実際には例外などではなく当然のことであって、……政治、法および社会的生活領域における不適切な『構造的カップリング』(structural coupling)の問題」(Teubner,1987,p.21)と理解されることになる。そして、トイプナーは、政治と法、法と社会的生活領域という 2 つのシステム間における不適切な「構造的カップリング」を「規制のトリレンマ」と呼び、それを「相互無視」(mutual indifference)、「法による社会の不統合」(social disintegration through law)、「社会による法の不統合」(legal disintegration through society)の 3 つに分類して説明しているのである。

まず「相互無視」とは、たとえば政治と法の境界を見れば、オートポイエシス・システムとしての法は、政治システムからの要請を自己に固有の論理に基

づいて学習するが、そうした学習には限界があり、その限界に達したとき法システムはそうした政策方針を無視するようになることを言う。トイブナー(1990)はこれを、「異なる自己準拠性を備えたシステムである法と政治という構造に不可避免的に伴う葛藤である」(256 頁)と説明している。また、こうした関係は、法と社会的な生活領域の境界においても現れるとされ、「規制立法が社会の自己統御メカニズムの有意性基準をとらえそこなった場合、規制領域はそれを無視する反応を取る」(257 頁)ことになる。

次に「法による社会の不統合」とは、上の「相互無視」という異なるシステム間における必然的帰結に対して、それでもなお強引に他の社会システムへと法が介入して行く場合に生じるとされる。たとえば、「法化」現象についての「非政治化」説がこの顕著な例とされており、労働法の整備による協調的な労働組合の方針が本来の戦闘的な組合方針を犠牲にしている現象は、労使関係における純粋な階級闘争の崩壊を招いていると説明されることになる。

そして最後に「社会による法の不統合」とは、オートポイエシス・システムとしての法に対して、その固有の論理を維持することができないほど過度の要求が出された場合に、法システム自身が崩壊してしまう現象を指している。たとえば、法システムは、裁判における判例や法解釈を通じて法規範を自己再生産しながら徐々にその構造を変化させているが、立法機関における頻繁な法改正や結果志向的な規制立法の定立によって、そうした構造変化の限界を超えた規制要請を認知した場合に、いわば規範的閉鎖性と認知的開放性の軋轢にさらされる形で、法システムそのものが瓦解してしまうと説明されることになる。

このように、トイブナーは、1970 年代から 1980 年代にかけてドイツで議論されていた「法化」現象について、オートポイエシス・システムの観点から捉えなおすことにより、そこに潜む社会構造的な問題を明らかにしたのである。つまり、自律的単位の併存として社会を認識した場合、法システムもけっしてその例外ではなくそれ自身を高度に自律化させており、それが社会国家による介入手段として利用されれば、いわば必然的に他の自律的システムとの「構造的カップリング」の問題が生じてくる。トイブナーは、オートポイエシス・システムの観点から社会を政治、法、社会生活領域という 3 つの自律的単位へと単純化することにより、特に統御メディアとしての法に焦点を置きながら、「法

化」現象が孕んでいた根本的な問題を可視化し、それを「規制のトリレンマ」と名づけたのである。

しかし、以上見てきたような、社会福祉国家による介入手段としての法に関するこうした問題は、オートポイエシス・システムという考え方によって初めて発見された問題ではなく、「法化」現象として、それまでに局所的に議論されてきたものであった。したがって、トイブナーの研究を厳密に評価するならば、その功績は、けっして新たな問題を発見したことではなく、それまで局所的に議論されてきた問題を、大局的な視点から整理し直すことにより、社会が孕む構造的な問題の本質を明らかにしたことであると言えよう。

ある問題に対する適切な解を求めようとする場合、必ずその問題を正確に把握しなければならないことは言うまでもないが、こうした意味において、トイブナーの研究の重要性が極めて大きいことがわかるはずである。そして、その社会構造的な問題の本質を正確に表現できるところにこそオートポイエシス・システム論の意義があると思われる。

こうした観点から会計研究を眺めた場合、今や会計も高度に自律化した専門技術であることを考えれば、オートポイエシス・システムという枠組みから会計を研究することに大きな意義があるだろう。すなわち、ミラー＝パワーが『システムの』に完結しており、独自の妥当性規準や固有の論理を備えているという点において、法から会計を類推することが可能である」(Miller and Power, 1992, p.235)と指摘しているように、会計をオートポイエシス・システムと理解し、それをルーマンやトイブナーが前提としていた社会システムの中に位置付けることによって、現在会計が直面しているさまざまな問題を整理し直し、それが孕む社会構造的な問題を明らかにすることができると考えられるのである。つまり、「一方で政策的主張による、他方で特定社会領域による要請の間で、会計が独自の『規制のトリレンマ』に陥っている」(p.235)のではないかという疑問があり、次に見るパワーの研究はこうした観点から展開されていると言っても過言ではない。

したがって以下では、オートポイエシス・システムの観点から会計をどのように捉えることができるのか、そして、オートポイエシス・システムとしての会計が、社会の中にどのように位置付けられるのかについて、パワーの議論を

中心に見ていくことにしたい。そこでは、本節で取り上げたトイプナーの「規制のトリレンマ」という概念が強く現れている。

第5節 オートポイエシス・システム論から見た会計—パワーを中心として—

これまでの節で説明してきたように、オートポイエシス・システム論によれば、社会はさまざまに分化した自律的システムが併存したものとして認識されることになる。オートポイエシス・システムとは、自己を構成する諸要素を、その要素自体の働きを通じて自己準拠的に再生産するシステムであり、これは、そのシステムにとって不可欠な要素が周囲の環境世界からインプットとして直接的に取り込まれるのではなく、そのすべてがシステム自身を通して自ら作り出されることを意味していた。たとえば法システムについてオートポイエシスを考えるならば、法システムを構成する法規範や法的行為、法手続き等は、法的か非法的かという法システムに固有の論理に基づいてそのシステム内部に作り出されることになる。したがって、法が変更される場合、新たな法が外部から直接的にインプットされるのではなく、あくまでも既存の法体系に準拠して設定されることになるのであった。

こうした観点からすれば、オートポイエシス・システムは、規範的に高度に閉鎖したシステムと認識されることになるが、ここには、同時にそのシステムの開放性をも見て取ることができた。すなわち、たとえば法システムが自己に固有の論理を用いて環境世界を内的に再現する場合、つまり外的な事象を法的問題へと変換する場合、いわば内部スクリーンに環境世界を投影するという点において、それは認知的に開放したシステムを意味することになる。もちろんこれは、法システムが、たとえば政策的意図といった環境世界からの要求によって直接的に操縦されることを意味しているのではなく、あくまでもそのシステム自身によって環境世界が自己学習されるに過ぎないということを表している。

このように、オートポイエシス・システムとは、規範的閉鎖性と認知的開放性を共存させているところにその特徴を持っており、ルーマンの観点からすれば、このような考え方は会計のような情報システムにも当てはまることになる。

すなわち、一般に、「経済的事象を主として貨幣単位で測定・記録・伝達する一連の行為」と定義される会計において、こうした一連の行為を通じて得られる会計情報は、環境世界から直接的に取り入れられたものではなく、会計に固有の論理(たとえば、借方か貸方か)によって内部的に構成されるものであると見ることができるのである²⁹。ここで、会計に対するこうした見方は、1990年代に議論されていた、「会計による可視性の創造」の問題、「会計による現実の築像」の問題と重なると考えられる³⁰。すなわち、会計行為を通じて得られる利益やコストという会計情報は、そのものとして会計システムの外部に存在しているものを内部に取り入れたものではなく、会計に固有の論理に従って内的に創出され形成されたものと見ることができるのである。

しかし、パワー(Power,1994b)によれば、会計をオートポイエシス・システムとして捉える場合、事態はそれほど単純ではない。というのも、会計を『ビジネスの言語』とする場合、その計算的合理性は経済に属することになる。したがって、この観点からすれば、会計は経済システムの公式的コードであり、さらに言えば、支払う／支払わないという二項コードが複式簿記に具現化されることになる。しかし、社会統治のテクノロジーとする場合、会計は法律の延長線上に現われ、規制の目標となる。そして、この場合、合法／非合法という二項コードが、少なくとも理論上監査人によって制御される、情報開示の方法を決定することになるのである」(p.371)。つまり、本来共約不可能であるはずの2つの二項コードが、会計という1つのシステムの中に共存することになり、矛盾が生じることになるのである。

パワーは、こうした矛盾を克服すべく、まずルーマンのシステム理論における『窓のないモナド』に対する私たちの理解を組み替えなければならず、……これらの[法、経済、政治、科学といった]壮大なシステムのカテゴリーを、

²⁹ 青柳(1998)によるオートポイエシス・システムとしての会計の研究は、特にこの点に焦点が置かれていると思われる。すなわち、会計とは、経済的な出来事を、会計に固有の構造によって可視化する装置であると考えられているのである。これに対してパワーの研究は、そうした特徴を持つ会計を、同様にオートポイエシス化した社会の中に位置付けるところにその意義があると考えられ、本章では特にこちらに焦点を置いている。

³⁰ 築像論の詳細については國部(1999)を参照されたい。

専門技術の制度的コンフィギュレーションという、より微妙な概念に置き換える必要がある」(p.372)とした上で、ルーマンの理論ではアプリオリに想定されていた、特定の二項コードから成るシステムの境界が制度的分化を表しているという前提を否定し、制度間における二項コードの移植可能性を認識する。そして、移植可能なさまざまな二項コードが交わるところに専門的実践が構成されるとし、そうした複数の二項コードが競合する場としての専門技術を中心に、オートポイエシスを捉え直すことを試みているのである。したがって、パワーによれば、たとえば「会計という専門技術は、資源／請求権(借方／貸方)というコードの中で、異なる公式的二項コードが同時に作動する『混成的サブシステム』として理解されうる」(p.374)ことになるのである。すなわち、借方／貸方という二項コードの裏側では、支払う／支払わない、合法／非合法、真／偽、善／悪といった二項コードが混成的に競合しており、それらのコードのどれに重点を置くかによって、会計がさまざまな形で制度化され、またその概念の解釈がコントロールされることになるのである。

このように、パワーは、「二項コードとは単に既成的な専門技術のコンフィギュレーションを描写しているのではなく、その制度化可能性によって流動するものである」(p.374)と、二項コードの移植可能性、流動性を認めた上で、さまざまな二項コードが競合する場としての専門技術を中心にオートポイエシスを定式化し直すことにより、トイプナーが言う「構造的カップリング」の問題について詳細な分析を試みているのである。言い換えれば、さまざまなコミュニケーションを促進したり抑制したりすることができる専門家によってさまざまな二項コードが制度的に具現化されるという観点から、「構造的カップリング」の問題が捉えられることになるのである。すなわち、オートポイエシスという考え方に基づいて、会計という専門技術を社会の中に位置付けることにより、会計と他の社会的諸領域との関係を明らかにしようとしているのである。したがって、以下では、パワーに従いながら、社会、特に組織的コンテクストにおける会計の位置付けを見ていくことにしたい。

自律的単位における自己再生産を強調するオートポイエシス・システム論を展開しているトイプナー(1994)によれば、組織とは、「経済システム内部におけるシステム形成の原理的に別個の形態である。組織は、それ自身オートポイエ

シス・システムであり、その要素は支払いではなく決定(decisions)である。組織は決定によって成り立ち、その決定が成り立つ決定を、決定によってみずから作成するシステムである」(217-218 頁)。すなわち、オートポイエシス・システムの観点からすれば、組織は、経済的意思決定という基本的要素を自己言及的に再生産する自律的なシステムとして経済システムを内部分化したものである。

このように、組織をオートポイエシス・システムと見るならば、組織に対する外部からの規制は、原則としてありえないことになる。つまり、意思決定を継続的に自己再生産するプロセスとして組織を見るならば、そうした意思決定は、けっして外部から取り入れられるものではなく、あくまでも自己言及的に決定されるものと理解されることになる。したがって、組織を何らかの形で統治しようとするならば、その自律性を前提としながら、その自己再生産プロセスを促進することによって、より内側から影響を与えるという規制手段が求められることになり、そうした期待に応えられる新しいテクノロジーが会計なのである。

こうした観点から会計を見るならば、会計とは「経済的環境世界と組織の間の媒体である」(Power,1994b,p.375)とすることができる。すなわち、自律的に閉じた組織内部のスクリーンに経済環境世界を映し出すための媒体と見ることができるのである。したがって、「会計とは、環境世界におけるさまざまな形態の不確実性のフィルターであり、『自然発生的な』外乱を、意思決定に際して『管理可能な』ものへと翻訳する」(p.375)役割を果たしており、そのフィルターを通じることによって、組織内部に会計情報や会計的現実が構成されることになるのである。つまり、「会計とは、……規制対象領域にとって外部的なものではなく、……しばしば内部的なものであり、対象領域の情動的現実性を構成するもの」(p.375)であり、パワーは、「このことが、会計に、規制装置としての特別な潜在能力を授けている」(p.375)と主張している。

このように、パワーは、組織を意思決定を構成要素とするオートポイエシス・システムと理解し、そうした組織と経済的環境世界の媒体として会計を位置付けているのである。そして、そのような会計は、対象組織についての経済的現実を構成する特徴を持っており、これを規制手段という観点から見た場合、会

計とは、規制対象組織にとってより内部化されやすいものと捉えられ、新しい規制的作用が授けられることになるのである。しかし、パワーは、「このことが会計にその特徴的な規制の潜在能力を与える一方で、『規制のトリレンマ』の亡霊が消えることはない」(p.376)と、法社会学者トイプナーが指摘していた規制立法の問題を、同じく規制手段として登場してきた会計についても、警鐘を鳴らしているのである。すなわち、経済的世界を構成することができる、媒体としての会計は、組織の経済的意思決定に影響を与えるという点でその自己再生産プロセスを促進することによって、規制対象組織に介入することができるため、法律に比べ、容易に規制対象組織に内部化されうると考えられるが、しかしこの場合においても、「規制のトリレンマ」という問題が付きまとうことになる。つまり、「会計による介入は、……常に、特定の組織環境において、効果的でなくなるか(ディカップルド:decoupled)、過剰帝国主義化するか(コロナイジング:colonizing)、取り込まれる(コロナイズド:colonized)という、危険を冒すことになる」(p.376)のである。

ここで、まず「ディカップルド」とは、トイプナーが言った「相互無視」に対応しており、たとえば、政府と会計の境界を見れば、オートポイエシス・システムとしての会計が、政府からの要請を自己に固有の論理に基づいて学習するが、そうした学習には限界があり、その限界に達したときに会計がその政策方針を無視するようになる現象を言う。また、こうした関係は会計と組織との間にも見ることができ、会計が組織的意思決定から切り離されるような現象を言う。

次に「コロナイジング」とは、トイプナーの「法による社会の不統合」に対応しており、会計と組織の間において、組織内部の意思決定をゆがめてしまうほどに、会計技術が拡大しているような現象を言う。

そして最後に「コロナイズド」とは、トイプナーの「社会による法の不統合」に対応する概念であり、取得原価主義会計に対する将来予測事象の導入など、オートポイエシス・システムとしての会計に対してその固有の論理を維持することができないほど過度の要求が出された場合に、システムとしての会計自身が崩壊してしまう現象を意味している。

パワーは、トイプナーが主張した「規制のトリレンマ」という考え方を同様

に会計に導入し、会計専門技術が構造的に孕む問題を明らかにしようとしたのであった。1994年のパワーの論文では、その具体的な例が明確に述べられているわけではないが、1997年の著書『監査社会』(Power,1997)において、同様の観点から、「ディカップリング」と「コロナイゼーション」(「コロナイジング」に相当する概念)という分析結果を導き出しており、次章で詳しく見ることにしたい。

第6節 おわりに

本章では、反実在思考という哲学的前提から、広く社会を分析する枠組みを提示するために、オートポイエシス・システムという理論を紹介してきた。ここでは、法という専門技術が、他の社会領域との間で構造的な問題を引き起こす仕組みが示された。すなわち、「規制のトリレンマ」という考え方であり、それは、「相互無視」「法による社会の不統合」「社会による法の不統合」という3つの側面から、社会における法技術の問題性を明らかにしている。こうした考え方は、会計にも援用されており、パワーは、会計専門技術を中心に、ディカップルド、コロナイジング、コロナイズドという3つの構造的問題の可能性を提示していた。

これまで、反実在思考という哲学的・社会学的前提(第2章)、専門知識を分析するための枠組み(第3章)、そして社会全体を分析するための枠組み(本章)について順に説明してきたが、これらの議論を通じて、アカウンタビリティ社会を分析するための視角、すなわち会計専門知識に対する新しい見方が明らかになったであろう。では、こうした分析視角からアカウンタビリティ社会を眺めれば、そこにはどのような問題が見えるのであろうか。第5章では、こうした観点から、アカウンタビリティ社会において、どのような構造的問題が起こりうるのかについて、具体的に見ていくことにしたい。

第 5 章 会計専門知識の文化的側面

第 1 節 はじめに

会計専門知識は、社会の再生産にいかに関わっているのでしょうか。アカウンタビリティ社会における、会計の文化的な側面とは、会計専門知識が新しい社会関係を創造する可能性を持っているということである。つまり、特定の思考スタイルや行動パターンの再生産に大きく関与しているのである。反実在性や構築主義で明らかにされたことは、常識とされていることや、当然のこととして定義されていることの相対性を認めることであり、それらがいかに特定の思考スタイルと結びついているか、特定の社会の再生産に関わっているかを明らかにすることにその意義がある。つまり、特定の思考スタイルに絶対性を認めないアプローチなのである。

したがって、客観性の問題にしても、そもそも客観的なものが存在するから客観的なのではない。そのような実在的前提に立つ限り、その客観性は絶対的であり、客観的であるか否かは、その実体をいかに忠実に捉えているか、つまり何らかの絶対性が前提にされているのである。しかし、相対主義的な世界観からすれば、そうした客観化を可能にする状況、制度空間、コンテクストにこそ注目し、客観性の提示を特権的に掌握している専門知識や制度空間の位置を見極めようとすることになる。

こうした観点からアカウンタビリティ社会を見るならば、それは問題なく「公開性」といった理想と結びつけることができないことが理解されるであろう。つまり、それは何らかの「会計」という専門知識に対して、ある種の客観性を提示する特権的な地位を与えてしまうという問題性を有しているとも見ることができるのである。そして、このような視点こそ、反実在性や構築主義を採用した場合に明らかになる思考であり、これは、既存の実在性といった伝統的な価値観を抱く限り見えてこない思考である。

本来、絶対化と相対化、絶対的なものと相対的なもの、何が制度化され何が制度化されていないか、どのような知識がすでに実在し何が知識として実在していないかは、それぞれの文化的状況によって異なるはずである。また、本来

的に文化として成立していなければならないものが存在するわけでもなく、どのような文化を選択するかは自由に開かれている必要があるだろう。それにもかかわらず、アカウンタビリティ社会が問題化しようとしている状況では、会計専門知識が特定の思考スタイルを再生産するような特権的な地位を与えられるほどに拡張している。つまり、そこでは、会計専門知識によって、次々と新しい思考スタイルや行動パターンが規定されていくような社会が想定されているのであり、そのような社会こそアカウンタビリティ社会、つまり会計専門知識を通じた「説明可能(アカウンタブル)」な社会に他ならない。

アカウンタビリティ社会とは「対象(object)」「目的(objective)」「客観性(objectivity)」という思考の的を構築する地位を、会計専門知識に対して特権的に認めることを正統化されているような社会である。そこでは、特定の知識の生産が許容され、特定の思考スタイルや行動パターンが再生産されているため、そのよう思考スタイルや行動パターンからの被支配感や被統治感から免れることができない。構造的問題としての「統治性」や「儀式性」も、こうした思考スタイルや行動パターンの特定化と関係している。会計専門知識の性質をこのように見た場合、すなわち会計技術の専門性をこのような分析視角とした場合、そこにはどのような社会(アカウンタビリティ社会)が知覚されるのであろうか。以下では、会計専門知識が何らかのカテゴリーを生み出しているという現象を記述している研究を見ることによって、アカウンタビリティ社会の特徴を明らかにすることにしたい。

第2節 アカウンタビリティ社会試論

アカウンタビリティ概念が拡充している社会を、会計専門知識が特定の思考スタイルや行動パターンを再生産する社会として捉える場合、そこにアカウンタビリティ社会の特徴的な問題性を可視化することができる。そして、会計専門知識が思考スタイルや行動パターンを再生産するということは、会計が何らかのカテゴリーを生み出す中心的な存在になりつつあることを意味する。パワーはこの点を次のように説明している。

「会計には重要なカテゴリーを創造するという重大な意義がある。思考スタイルや行動パターンを構成する際の分類システムの役割は、決して新しい考え方ではない。これは特に人類学者にとってそうである。しかし、会計実践が社会生活の再生産の中でますます中心的な役割を引き受けるようになるにつれて、この点は、学術的関心以上に重大な問題である。経済的活動がそれらを用いて行われるとき、会計的表象はその固定性を強化する傾向にある。評価のような本来主観的な会計の実践が、その妥当性を広く認められるようにするために、制度化された客観性を要求する可能性があるのである。」(Power,1996a,p21)

このような、会計専門知識による創造性が、反実在性や構築主義といった哲学的・社会学的前提から会計を見た場合の最も大きな意義であると思われるが、パワー自身が 1996 年に編集した『会計と科学』という論文集の中に、この点を特徴的に論じている論文がいくつか見られる。

たとえば、J.ロウ＝M.アクリッチは、イギリス科学技術研究評議会(Science and Engineering Research Council: SERC)³¹のダーズベリー(Daresbury)研究所におけるフィールドワーク調査を通じて、「顧客(customer)」という経営管理上の言説が、「利用者(user)」という言葉にとって代わるプロセスを分析している。彼らによれば、ダーズベリー研究所において、1980年代には「顧客」という言葉は存在しなかったが、1990年頃までには重要な位置づけがなされるようになってきた。そうした背景には、同研究所が資金不足に直面していたことや、どのような学術研究機関であれ市場を開拓し、民間部門の顧客と取引することを奨励する政府の政策の影響があった。ロウ＝アクリッチは、顧客ニーズを特定することや、「良い顧客(good customer)」を獲得するために研究所自身が「良い販売業者(good seller)」になる必要があったこと、そして「良い販売業者」になるために、研究所は特定の活動にどれほどのコストがかかっているのかを

³¹ 科学技術研究評議会(SERC)とは、物理学、化学、工学を中心とした研究を支援する政府機関である。現在は、科学技術委員会(Council for Science and Technology: CST)と素粒子物理学研究評議会(Particle Physics and Astronomy Research Council: PPARC)に分かれている。

知る必要があったことなどを示し、それらが原価計算という管理会計システムの形成と同時に起こっていたことを明らかにしている(Law and Akrich,1996)。

次に B.シャーマンは、学術的創造性とその応用性や商業性との間の溝が取り払われたり、基礎研究に比べ応用研究が志向されたりなど、研究がますます産業に近づいていく大きな傾向の中で、特許(patent)がより重要な役割を果たすようになってきたことを明らかにしている。シャーマンによれば、技術の一形態である特許は、科学的知識の管理を促進するという重要な役割を果たし始めているだけでなく、それは何らかの統治技術が具体化したものでもある。そこでは、研究の特許化が、研究者同士の関係に変化をもたらしたり、研究の測定方法のベースになったりなど、研究そのものへ影響が及んでいる。すなわち、研究者は商業エージェントとして働くことがはっきりと求められるようになり、特許化可能な製品を中心に新しい経済計算文化が生まれてきたのである。こうした変化は、成果を決定する方法にも影響を与えており、それに伴い情報開示の形態も変化してきた。シャーマンは、「特許が、研究を商業的・経営管理的言説によって思考可能かつ知覚可能にするメカニズムを提供しており、これらを通じて知識が統治されるようになる」(Sherman,1996,pp.172-173)と論じている。つまり、特許の影響は中立的なものではなく、たとえばバイオテクノロジーのように応用製品として知覚されるようになると、それに伴う科学活動の視界が変化することになる。そして、その結果として特許が科学者の業績指標となるようなところでは、新しい統治スタイルが確立されるのである(Sherman,1996)。

また P.ミラー＝T.オリアリーは、ラトゥーリアン会計研究のところで見たような、実験器具や種々のアイデアやインスクリプション、また多様なアクターから複雑に構成される「実験室」が、世界を変革する力を持っているという科学論の知見を、「工場」へも適用することができることを示している。つまり、「工場」を「実験室」と同じような方法で理解可能にするために、活動関係の空間的な再秩序化を説明しているのである。具体的には、彼らは、アメリカ中西部にあるキャタピラー社の工場が、その作業現場を再設計していくプロセスに注目している。キャタピラー社とは、土木作業車や建設機器、ディーゼルエンジンなどを扱う世界最大規模の製造業社であるが、同社は 1980 年代の半ば、

構造的かつ半永久的な需要減少に伴う業績の悪化を理由とする、全社的な組織再編に着手した。そこでは、同社がプラント・ウィズ・ア・フューチャー(Plant With A Future)と呼ぶ、工場近代化イニシアチブが立ち上げられ、その改革に向けて多様なアイデアや専門技術や製造器具が結び合わされた。そのようなプロセスの分析を通じて、彼らは次のように主張している。

「伝統的な組立てラインからセル生産方式やジャスト・イン・タイムへと工場作業現場を再設計したことは、工場という境界線を越えた様々な変化と複雑に関係している。……特定の生産工場における作業現場の物理的な再設計は、単に新しい作業現場プランを導入する以上の意味がある。……1980年代半ばのキャタピラー社の主要工場における作業現場の再設計は、国家的な産業基盤の再編や経済市民(economic citizenship)というモチーフと相互構成的に絡み合っていたのである。」(Miller and O'Leary, 1996, p.122)

このような主張を導くために、彼らは、その組織再編プロセスの中に、(1)1980年代における北アメリカの製造業全体の問題化、(2)競合企業の分析を通じたキャタピラー社の競争優位性という概念の問題化、(3)理想的な生産システムの図式化、(4)アッセンブリ・ハイウェイ(Assembly Highway)という新しい生産システムの中に、製品概念や競争優位性概念や経済市民概念を具体化する、という4つのステップを識別する。そして、これらのプロセスを通じて、さまざまな言説や図式やデザインが結合し、新しい製造空間が秩序化されたことを確認している(Miller and O'Leary, 1996, p.125)。すなわち、ミラー＝オリアリーは、「工場」を知識システムとして設計し直す中で、器具の利用と可視化の間の相互作用を強調しているのであり、そのように新しい知識を生み出すために複雑な要素を組み合わせる組織として「工場」を見た場合、「工場」と「実験室」の境界は不明瞭となるであろう。

このように、会計専門知識が新しいカテゴリーを創造し、行為者の視界を変化させるという観点からアカウンタビリティ社会を見るならば、前章で見たラトゥーリアン会計研究も、アカウンタビリティ社会を分析するための視点を提

示していたことがわかる。たとえば、ロブソンが論じていたように、国民保健サービス(NHS)に民間部門の経営手法を導入し、組織の境界や目的が再定義される過程の中で、予算システムが「効率性」という政府プログラムの媒体としての役割を果たしていた。そこでは、組織やその目的の再編成というこのプロセスの一部として予算という会計技術が描かれており、それは NHS を新しい方法で可視化し、政府機関の目的に従った計算を促進し、「効率性」という名の下に NHS 内部の要素を操作可能にするために、大蔵省や保健省、地方政府、病院、医者などの間に会計インスクリプションによるネットワークが構築されていたことが分析されていたが(Robson,1992,p.702)、それは会計専門知識による創造性と関わらせて理解することができるであろう。

また、オーストラリアの病院組織の中に、DRG 会計が導入される過程を分析していたチュアの論文も、アカウンタビリティ社会の一側面を論じていると言える。チュアによれば、DRG 会計が導入された病院組織の中では、「患者」が希少資源を消費する製品となり、「医者」が資源需要を決定する資源管理者となり、「病院」が複数ライン工場となり、「健康管理の提供」が一種の生産プロセスとなったことが示されていたが、こうした分析は、会計専門知識が創造するカテゴリーを通じて、組織再編が行われる側面を明確に表現していると言えるだろう。チュアがいみじくも指摘しているように、「そのような会計のレンズが無ければ、重症の心臓発作に苦しむシドニーのパッカー氏と、彼の料理を用意した即席料理人と、医療記録をつける記録係と、多数の表を作った会計士と、健康管理部門に財源を配分するキャンベラの政治家を明白に結びつけることはできなかった」(Chua,1995,p.137)のである。

さらに、1989年に民営化したイギリス水道事業において、顧客概念が構築されるプロセスを分析していたオグデンの論文も、会計専門知識が作り出すカテゴリーに注目していたことがわかる。オグデンによれば、競争的な市場環境の欠如のために、民営化後も非効率的な経営を続けていた水道事業に対して、政府は水道局(Office of Water Services: Ofwat)という新しい規制機関を設立し、その Ofwat が「サービスレベルの指標(levels of service indicators)」という一種の会計システムを各水道会社に導入することによってこの目的を達成したのであった。すなわち、この「サービスレベルの指標」を通じて、顧客の便益が

知覚可能かつ測定可能な方法で定義され、その結果、個々の会社が顧客サービスを提供する能力を計算し評価することが可能となったのである(Ogden,1997,p.552)。

以上、会計専門知識が新しいカテゴリーを創造する、すなわち会計専門知識の文化的な側面からアカウンタビリティ社会を分析する視角について説明してきたが、そこでの中心的な議論は、公的部門の民営化や、効率性という目標を達成するための手段としての会計技術に焦点が置かれていたことがわかる。しかし、アカウンタビリティを満たす手段として会計を見た場合、そこには監査というもう1つの重要な実践があることに気がつくだろう。パワーは、このアカウンタビリティ社会における監査実践の文化的側面に注目し、著書『監査社会』において、その爆発的な拡張について詳細に論じている。パワーによれば、「イギリスにおける監査の爆発的な拡張は、ある問題を解決するための姿勢あるいは文化的関与を表わしており、「監査社会」とは、客観的に識別可能な状況ではなく、むしろこれらの関与によって明らかにされる傾向を意味している」(Power,1997,p.4)。以下では、このパワーの『監査社会』論を中心に、監査実践の文化的な側面を明らかにしたい。

第3節 監査社会再論

パワーによる監査に関する研究はすでに多数存在し、先に示した著書『監査社会』(Power,1997)の他にも、例えば、『監査の爆発的な拡張』(Power,1994a)や、「監査社会」(Power,1994c)、「監査社会一再考一」(Power,2000a)、『監査の内破』(Power,2000b)などがある。それらの研究は、監査の技術的な側面ではなく、その考え方や知識に注目しているところが特徴的である。パワーは、イギリス社会において、監査という考え方が浸透しつつある現状、言い換えればますます監査に依存しつつある現代社会の状況を批判的に捉えているのである。実際、パワーによれば、近年のイギリスには会計監査のみならず、環境監査(environmental audit)、VFM 監査(value for money audit)、経營業務監査(management audit)、犯罪捜査監査(forensic audit)、データ監査(data audit)、知的所有権監査(intellectual property audit)、医療監査(medical audit)、教育

監査(teaching audit)、技術監査(technology audit)といった種類の監査が、具体的なレベルにおいて程度の差はあるにせよ制度化されつつある(Power,1997,p.3)。パワーは、このように会計監査以外の分野へ、監査という考え方が浸透していく現象を「監査の爆発的拡張」と呼び、その前提条件、原因、方法および結果を分析し、「監査社会」特有の病理を明らかにしているのである。以下では、『監査社会』(Power,1997)に従いながら、その議論を詳細に見てみる。

(1)前提条件—監査の本質的なあいまいさ

パワーは、監査の爆発的拡張は単に監査の量的な増大を意味するものではなく、監査という考え方が成長し広まりつつあることを言い表したものであると主張するが、その前提条件として、監査の本質的なあいまいさを挙げている。それは、監査にかかるコストとそのアウトプットである保証の関係、すなわちコスト・保証関数が、究極的には計測不可能であることをその理由としている。つまり、「実務家自身の定性的な評価プロセスとは独立に保証提供関数を特定することはできないのである。会計監査は絶えずその付加価値を主張しており、それは大雑把な観点で言えば真実かもしれないが、そのアウトプットは本質的には特定できないのである。要するに、監査人は自分たちが提供するものについて信頼されなければならないのである」(Power,1997,p.28)。パワーはこのような点から、『『良い』監査とは何かに関する頑健な概念は存在しない』(p.29)と指摘し、その会計監査プロセスの知識基礎が根本的にあいまいであることが、監査概念の爆発的拡張につながる前提条件であると主張している。すなわち、部外者が監査の成否を容易に判断することは不可能となり、結局そのプロセス自体を信頼せざるをえないという状況が、その前提条件なのである。

(2)原因—NPM、規制スタイル、品質保証プログラム

パワーは、監査が爆発的に拡張する原因として、組織にガバナンスが内部化されるという観点から、ニュー・パブリック・マネジメント(NPM)、規制スタイルの変化、品質保証という 3 つの相互関連的なプログラムを挙げる。NPMとは、民営化や市場化テストなど、民間部門の経営手法の導入による公共部門

の管理スタイルの変化を意味しており、そこでは VFM 監査が重要な役割を果たすとしている(pp.43-52)。

次にここでの規制スタイルの変化とは、いわゆる規制緩和を意味されており、これは福祉国家体制の行き詰まりによる政府の失敗をその直接的な原因としている。したがって、政府は直接的な手段からより間接的な影響力をもつ手段に移行することになるが、そこでは自己規制メカニズムが奨励され、手続きの価値が強調され、政府自体は全体的な監視役を引き受け始めるようになる。パワーは、こうした状況の中で、「統制システムに対する内部監査および外部監査が、これらの意図を操作可能にするうえでの中心的な役割を引き受け始めた」(p.42)と指摘し、その具体例として、コーポレート・ガバナンスに関するキャドベリー・規程を挙げている(pp.52-57)。すなわち、そうした個々の自己規制組織のアカウンタビリティや透明性を確保するために、監査が不可欠な手段となってきたのである。なぜなら、監査は「いつでも標的組織の内面的インセンティブに効力を及ぼすことができ……内部統制構造と密接な関係がある一方で、遠く離れた規制当局の期待をも満たしている」(p.54)からである。

最後に、品質保証については、「品質は生産プロセスの特殊性から分離され、抽象的かつ一般化可能な用語で表現されてきた。要するに品質はエンジニアリングからマネジメントの概念へと転換されてきたのである」と述べ、これをパワーは、「次の世代の品質専門家に対する助言の機会や、そうした専門家の配置を作業現場から上位および他の場所へと移動させるといった組織的な転換を引き起こす『管理主義的転回』(managerial turn)」(p.57)、と呼んでいる。そして、その具体例として、トータル・クオリティ・マネジメント(TQM)や環境監査を挙げている(pp.57-66)。すなわち、パワーは、監査が爆発的に拡張した背景には、NPM や規制緩和や品質保証プログラムという、3つの原因があったと見ているのである。

(3)方法—サンプル、専門家、システム

監査概念が拡張したその具体的かつ技術的な方法として、パワーは、サンプリング、他の専門家に対する信頼、内部統制システム、の3つを挙げる。サンプリングとは、限られた調査対象から一般的な結論を導くための統計学的手法

であり、これが、より少ないインプットからより大きな保証を引き出すという経済的圧力を受けた現在の監査実務を支えている。その具体例としては、リスク・アプローチが挙げられている(pp.70-78)。

他の専門家への信頼とは、例えば不動産鑑定士や保険計理人などの専門家の意見を監査人が用いることによって、監査不可能であったものが監査可能になることを意味している。すなわち、「検証プロセスは信頼された専門家によるますます大きくなるネットワークにおいて生じるので、信頼の鎖を構築することによって物事が監査可能にされる」(p.82)のである。しかし、このような方法に依存することは、必然的に「監査人はその専門家の第一段階の判断から離れることになる」(p.16)ことは言うまでもないだろう。

そして、パワーは、内部統制システムについて、「長年にわたって監査人は大量の取引を直接的に調べることもコントロールシステムのほうに焦点を置いてきた。つまり、彼らは直接的な検査をしているとされるシステムを検査してきたのである」(p.12)と述べ、その具体例として、品質保証システムや環境マネジメントシステムを挙げている。パワーは、このような統制構造を「コントロールのコントロール」と呼び、その間接的な統制を強調している。つまり、パワーによれば、マネジメントシステムという考え方とその統制構造は、直接的な検査の放棄と、被監査組織の実務の正統化を両立させる、監査の知識構造の根本的な構成要素なのである(pp.82-87)。

(4)結果—監査社会の構造的問題

このように、監査概念が爆発的に拡張した場合、その結果としてどのような状況が起こるのであろうか。本質的にあいまいである監査概念が、それぞれの原因や方法によって監査が拡張してきたというパワーの議論は、その基底に反本質主義的な思考、あるいは構築主義的な思考が流れていることは明らかであり、その拡張された結果に関する描写にもそのような思考が貫かれている。そのような思考を前提にすれば、「会計情報システムは、単純に経済的領域に存在していたものを写像しているのではなく、さまざまな程度で実像を構成し、経済単位によって行為世界を可視化し、そしてそれゆえに統制可能にする」(p.94)のである。そして、その結果として、「達成不可能な統制を必然的に約束する表

象的な会計実務を通じて、経済的現実が姿を現わし、交渉されることになる。会計は拡張し自己保存する構造になり、監視や監査を可能にする事実のネットワークを確立する」(p.94)ことになるのである。つまり、「監視や監査を可能にする事実のネットワークを確立する」という最後の指摘にも明らかなように、監査概念の爆発的拡張とは、結局は監査という専門知識体系の中に特定の世界が構築されること、言い換えれば監査という考え方によって、私たちの思考スタイルや行動パターンが規定される関係を言い表そうとしたものなのである。「監査社会」というモチーフは、まさにこの点に置かれていると言っても良いだろう。

しかし、パワーの議論がここで終わっているわけではない。パワーは、「もしこのような広い意味での構築主義者のテーマを受け入れるならば、単純な疑問に直面するに違いない。すなわち、こうした会計やそれに関連する監査形態の世界は、他の世界とどのように結びついているのであろうかという疑問である。つまり、製造パフォーマンスだけでなく、子供たちの教育や、病気の治療、デリバティブ市場での取引、路上の治安、犯罪の起訴、持続的成長の実現といったものとどのように結びついているのであろうか」(p.95)という疑問を持ち出すことによって、監査社会が孕む構造的な問題の可能性を明らかにしようとしているのである。

パワーはこのような監査社会の構造的問題を特定するために、ディカップリング(decoupling)とコロナイゼーション(colonization)という2つの概念を用いている。ここで、ディカップリングとは、パフォーマンスが監査可能であるというイメージが自己言及的に作り出されることによって監査プロセスそれ自体が1つの世界になり、その監査実践の存在基盤である組織プロセスから距離を置くという形で分離され区分されることを意味している。たとえば、組織内部に監査委員会や監査役など、外部監査プロセスを管理する下位単位が創設されたり、また管理者が具体的な活動ではなく抽象的な統制関係を管理することによって多くの時間を費やし始めたりした場合に、そのような問題が起こる可能性が高くなる。そこでは、たとえ監査調書が作成され、チェックリストが完成され、より一層精密かつ詳細にパフォーマンスが測定されたとしても、そうした監査実践は実質よりもむしろ監査可能な形式に関係していると見ることができる。

パワーは、「こうした観点からすれば、監査は「合理化された検査の儀式」であり、それは、形式的な統制構造や監査可能なパフォーマンス測定尺度に注意を向けることによって、安心を生み出し、そしてそれゆえに組織の正統性を作り出すのである」(p.96)と主張し、会計実践や監査実践の「儀式性」という構造的問題を指摘するのである。すなわち、このディカップリングという監査の失敗の可能性は、実践の「儀式性」という構造的問題と密接に関係する概念なのである。

次に、コロナイゼーションとは、監査を可能にする価値観や実務が組織行動の核心へと深く浸透していくことが意味されている。そこでは、構築された監査世界が組織内部に広まり、組織活動に対する支配的な判断基準を提供するようになる。つまり、そのような組織の内部では、何が重要かについての新しいインセンティブ構造や認知構造が時間をかけて創造されていくことになり、事実上、組織は監査プロセスによって植民地化されるのである。たとえば、「専門職業家にとって成果つまり有効性がいまいであり常に議論されるような分野(精神分析学やソーシャルワークなど)では、コスト規範やアウトプットという測定尺度が評価のための言語を支配する傾向にある」(p.117)が、このような評価言語の支配は、「統治性」という構造的問題の一側面と見ることができるであろう。

このように、パワーは、構築主義的な視点から監査を捉え直すことにより、監査という概念が爆発的に拡張していく状況を説明しており、その結果として、監査が1つの世界となる、つまり監査という考え方によって私たちの思考スタイルや行動パターンが規定されてしまうような社会を、監査社会として提示したのである。そこでは、監査の世界と他の世界との関係から、ディカップリングやコロナイゼーションといった、監査が失敗する可能性が見られ、多かれ少なかれ私たちの思考スタイルや行動パターンが監査という専門知識によって規定されるという構造的問題が意識されていることがわかるだろう。すなわち、「公式的な物語とは対照的に、会計は、ある特定のコミュニケーション様式を構成しており、それは合理化された社会という架空の構造の重要な要素となっている。……監査もまた組織生活の形成に関係しており、組織を正統で、安全で、効率的で、コスト効果的にするための評価スタイルに貢献している。」(p.8)

のである。

このようなパワーの分析が正しいものであるとすれば、本来アカウンタビリティを履行するための重要な手段である会計や監査のイメージと大きく異なっていることに気がつく。すなわち、専門知識という分析視角からアカウンタビリティを見た場合、そこには開かれたコミュニケーションを達成するという「公開性」や「透明性」など公式的なイメージとは相容れない、「統治性」や「儀式性」という構造的な問題が見えてくるのである。では、この構造的な問題とはいかなる性質の問題であり、私たちはそれをいかに克服することができるのであろうか。アカウンタビリティがめざす「公開性」や「透明性」は、決して達成することのできない架空のものなのであろうか。以下では、いわば「閉じた社会」をいかに開くことができるのかについて考えてみたい。

第4節 会計専門知識と公共性

アカウンタビリティを字義通り行為の説明可能性と理解するならば、会計や監査はその説明可能性を成り立たせるための専門知識とすることができる。すなわち、その知識体系の中に世界を構築することによって、何らかの説明を可能にするのである。それは、対象の実在化とも言うことができ、こうした考え方の前提にあるのが反実在論や構築主義という思考であった。現にこうした思考に基づいてさまざまな会計研究が行われており、これまでのアカウンタビリティ社会試論や監査社会再論の節において、そのような研究の具体例を見てきた。そこでは会計や監査という専門知識が特定の世界を構築する様子が詳細に描かれ、また監査社会を論じているパワーは、その専門知識が作り出す世界と他の世界との関係から、思考スタイルや行動パターンが規定されるという、構造的な問題を指摘していた。つまり、そこでは、会計専門知識による「統治性」や「儀式性」が明らかにされたのである。では、このような問題に対して、いかに取り組むことができるのであろうか。

本論文でも参照している科学論においては、同じく科学的知識という専門知識を中心に、すでにこのような構造的な問題に対する克服策が検討されはじめている。そこでは、「専門知と公共性」という観点から、専門知によって構築さ

れている世界をいかに切り開くことができるかについて取り組まれている。たとえば、科学社会学者である平川(2001)は、ハーバーマスの「合意形成の場としての公共空間」と、アレントの「アゴーン(抗争)の場としての公共空間」を対比しながら、その両者の公共空間の差を明らかにしている。少し長くなるが、その中に非常に重要な点があるため引用してみよう。

「ハーバーマスにとって公共空間の範型は近代ブルジョワ的な市民社会であり、私的領域としての家族、意思決定が行われる政治的領域としての国家、経済的領域としての市民社会(=市場社会)のいずれからも独立した自律的な領域として構成されている。その中で諸個人は、互いに対等な存在として各自の意見を表明し、「より良い論拠を求める妥当性要求に基づいた「討議(ディスクルス)」によって公論の形成、合意形成を行う。

これに対してアレントが構想した公共空間は、古代ギリシアのポリスを範型としたものであり、合意形成が含意する「同一性」ではなく、彼女が「人間の条件」の一つに数えた「複数性(plurality)」が、行為や言論による「始まり」を通じて表現される場である。……「始まり」とは、あらゆる同一化や決定の動きに「裂け目」をもたらし、決定されざる／されえない存在としての「他者」を開示する出来事なのであり、それが達成される限りにおいて、その都度、行為遂行的に開示され維持されるのが、アレント的なモデルにおける公共空間なのである。」(平川,2001,196-197 頁)

すなわち、ハーバーマスが想定する合意形成的な公共空間において可視化されるのは、あくまでも同一化への動きである。それに対して、アレントが想定する公共空間では、「始まり」であり、そこでは何らかの違和感を覚えるところに抗争し、始まりとしての開かれを許容することが前提とされている。平川(2001)は、「同一化が常に何某かの形の他者の排除や抑圧の可能性をはらんでいる以上、他者が「他者」として現われうるアゴーンの契機に積極的に注目することには大きな意義がある」(197 頁)として、これまでの科学が公共空間に対して閉じていることを次のように批判する。

「形成途上にある科学知識—「活動中の科学」—の状態では、科学的言明は(少なくとも潜在的には)論争状態にあり、真偽を競うさまざまな見解の言明と並存している。そこではいずれの言明も確固とした事実としての地位を認められず、「意見」としての様相が強く、さまざまな批判、異議申し立ての可能性に開かれている。この意味で専門的空間はすぐれて公共空間的であるといえる。しかしながらこの空間では、意見が「科学的意見」として認められ、その真理性をともに争い、評価しあえるためには、参加者は、当該分野の十分な専門知識を所有していなければならない」(平川,2001,198 頁)

ここで、活動中の科学とは、本論文でも論及しているラトゥールが提唱した概念であり、その基盤には反実在思考がある。つまり、事実とはそれがもともとそこに存在していたから事実となるのではなく、あくまでも論争の結果として事実が構築されるという見解の下では、このように専門的空間のみが公共性に関われているという問題が理解できるであろう。

ここでは対象を構築する専門知識として科学が想定されているが、このような議論は会計にも援用することができると考えられる。すなわち、会計専門知識を中心とするアカウンタビリティ(説明可能性)とは、会計専門知識による可視化、つまり対象の実在化を意味しているのである。本節で見てきたアカウンタビリティ社会や監査社会は、このような視点から見た世界である。しかし、特定の専門知識が構造的な問題を引き起こすまでに拡張すれば、これは結局、特定の専門知識によって思考スタイルが、つまり実在化される対象が固定化されること、つまり文化の硬直化につながるだろう。これは何も専門知識そのものが矛盾を抱えており、あるいはそれ自体に誤りがあるということを行っているのではない。それ自体は、学問としてしっかりと論理的に体系化されているはずである。むしろ、ここで問題にしているのは、特定の専門知識以外の知を開く可能性を排除する現代社会の傾向である。

これに対し、先に見た「専門知と公共性」や「公共空間」議論は、このような認識が前提となっている。つまり「公共性」とはアレントが示したように、矛盾や違和感を覚えるところに、「始まりとしての開かれ」を許容する社会であ

る。こうした認識を「専門家＝素人」と捉えるならば、現在、このような理解を背景に、さまざまな試みが行われ始めている。たとえば、「科学技術と公共性」の観点のもとに「サイエンスシヨップ」を、「司法制度と公共性」という観点から「裁判員制度」を、また、たとえば企業環境経営と公共性という観点からは「ステークホルダー・エンゲージメント」を、そのような認識の下に位置づけることができるであろう。

しかし、ここで大事なことは、こうした新たなプロセス自体が、専門知識体系の中に留まること、つまり、こうしたプロセス自体を構築することが目的となり、このプロセスの構築によって、満足・安心してしまうことである。もちろんこれは、既存の知識体系からの逸脱を意味し、多少の不安を覚える冒険かもしれないが、少しはこうした不安と戦う覚悟がいるのではないだろうか。

第5節 おわりに

以上、本章では、前章までの議論を前提に、アカウンタビリティ社会と監査社会を分析し、その構造的な問題点を明らかにしてきた。会計以外の世界との関係から可視化すると、そこには、パワーが指摘したようなディカップリングやコロナイゼーションといった問題が姿を現すことになった。そして、それはアカウンタビリティが理想とする「公開性」や「透明性」とは程遠い現象を明らかにしている。こうした構造的問題についてはいまだその明確な克服策があるわけではなく、ただその問題となっている状況を可視化できるのみである。もちろん、可視化できなければ、その問題の意味もわからないため、反実在性という哲学的前提から会計学を組み立てる意味もそこにあると思われる。つまり、そのような問題は視点を変える限り、現実には起こっているのである。

しかし、明確な克服策がないからといって、何の取組みもなされていないというわけではなく、たとえば、科学的知識が抱える問題への対応策が、会計研究にも援用できると思われる。本章ではそうした視点から、公共性概念を検討し、アカウンタビリティ社会における「公開性」や「透明性」を改めて考える足場を提示しようと試みた。それが有効であるかいは、さらなる研究が必要である。

結章³²³³

企業のアカウンタビリティをはじめ、政府のアカウンタビリティ、地方自治体のアカウンタビリティ、非営利組織のアカウンタビリティ、学校のアカウンタビリティ、病院のアカウンタビリティ。近年、ますます多くの組織的活動がアカウンタブルであることを求められている。こうした社会を、アカウンタビリティ社会と呼ぶならば、そこでは一体何が起こっているのでしょうか。ますます多くのアカウンタビリティは、より良い社会をもたらすのであろうか。

本論文では、こうした背景から、アカウンタビリティ概念が拡充しているという現代社会において、会計専門知識がどのような役割を果たしているのかについて論じてきた。具体的には、まず第1章において、分析対象であるアカウンタビリティ社会と会計専門知識の関係について整理した。そこでは、会計技術がアカウンタビリティ関係によって規定されるのではなく、むしろ会計専門知識によってアカウンタビリティが規定される関係を示すことにより、アカウンタビリティ社会を分析するためには、会計専門知識を視角とする必要があることを提示した。そのような分析視角を確立するためには、反実在思考という哲学的・社会学的前提、専門知識そのものを分析する枠組み、そして社会全体を分析するための枠組みを理解する必要がある、第2章、第3章、第4章の各章を通じてその説明を行ってきた。

³² 本論文の論理は、主として日本語文化圏を念頭に置きながら展開されているが、それは、このような論理が日本に限定されるということを意味しているのではない。これは、他の国においても等しく当てはまるであろう理論的研究である。そもそも、国境という地理学的・政治学的・法学的境界線は、哲学的・社会学的思考の前では決定的ではないことに注意されたい。

³³ 本論文で展開された論理は、アカウンタビリティ社会の問題性を思考可能にする目的で、いくつかの論文の中から分析視角としての会計専門知識構造を抽出したものであり、その論理は事実との整合性が検証されていないという意味において、試論の域を出るものではない。しかし、本論文の理論的立場からすれば、事実との整合性を検証するということは、それ自体がある種の価値観が反映された思考あるいは行為であることにも注意されなければならない。すなわち、検証とは合意の産物なのである。したがって、本論文の概念を用いれば、インスクリプションとしての主張は、それが事実を言い表しているから客観的となるのではなく、それがある程度共感されうるから客観的事実となるのである。本論文の論理の重要性は、事実との厳密な整合性の度合にではなく、むしろどの程度共感され、どの程度受け入れられるかに依存している

このようにして確立された分析視角からアカウンタビリティ社会を見るならば、そこには、本来アカウンタビリティが理想としているはずの「公開性」や「透明性」といった状況とは異なり、むしろ特定の会計専門知識によって思考スタイルや行動パターンが規定されるような、構造的な問題が描かれることになる。アカウンタビリティ社会とは、本来のステイクホルダーとのコミュニケーションに開かれた社会というよりも、会計専門知識そのものによって、無意識のうちに統治されているような社会なのである。そこでは、その専門知識の内に架空のステイクホルダーが想定され、ただそうしたステイクホルダーへの情報開示が行われるだけである。たとえば、監査という会計専門知識について説明すれば、次のように言えるだろう。

「株式会社の会計監査は、会社の重役会議室の活動を遠くにいる資金提供者の意思決定の計算方法に結びつけることによって、株主による統制という目標を達成することを形式的に意図している。学問への監査は、従来権限のなかった学生への権限委譲をその目標の1つとしてもっている。医療監査は患者の名目で実施されている。このように、監査はこれらのステイクホルダーに対するアカウンタビリティおよび可視性を約束することを示している。しかし、これらの約束はよくてもあいまいである。つまり、監査されているという事実が公的な関心や調査を阻止し、監査の利用者はしばしば専門家の言説内での架空の参照者でしかない」(Power,1997,127)

こうした観点からすれば、現在のように、より多くのアカウンタビリティを求める社会が必ずしも良い社会につながるとは思えない。むしろ、「私たちは、あらゆる種類のステイクホルダーが、『プリンシパル』として自らの要求を主張できるような新しい制度空間を、慎重に確保する必要があるだろう。」(Power,1994a,pp.43-44)

【参考文献】

- Bromwich, M. and Hopwood, A.G. (eds.) (1992), *Accounting and the Law*, London: Prentice Hall/ ICAEW.
- Baxter, J. and Chua, W.F. (2003), "Alternative Management Accounting Research: Whence and Whither", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.28, No.2/3, pp.97-126.
- Callon, M. (1986), "Some Elements of a Sociology of Translation: Domestication of the Scallops and the Fishermen of St Brieuc Bay", in Law, J. (ed.) (1986), pp.196-233.
- Chua, W.F. (1995), "Experts, Networks and Inscriptions in the Fabrication of Accounting Images: A story of the Representation of Three Public Hospitals", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20, No.2/3, pp.111-145.
- Financial Accounting Standards Board (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No.2*, "Qualitative Characteristics of Accounting Information."
- Hopwood, A.G. (1987), "The Archaeology of Accounting System", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.3, pp.207-234.
- Hopwood, A.G. and Miller, P. (eds.) (1994), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press. [A.G.ホップウッド・P.ミラー(2003)『社会・組織を構築する会計—欧州における学際的研究』岡野浩・國部克彦・柴健次監訳、中央経済社。]
- Latour, B. (1987), *Science in Action: How to Follow Scientists and Engineers Through Society*, Harvard University Press. [B.ラトゥール(1999)『科学が作られているとき—人類学的考察—』川崎勝・高田紀代志訳、産業図書。]
- Latour, B. and Woolgar, S. (1979), *Laboratory Life*, Sage. [(1986), *Laboratory Life: The Construction of Scientific Facts* (2nd ed.), Princeton University Press.]
- Law, J. (ed.) (1986), *Power, Action and Belief: A New Sociology of knowledge?*,

Routledge & Kegan Paul.

- Law, J. and Akrich, M. (1996), "On Customers and Cost: a Story from Public Sector Science", in Power, M. (ed.) (1996b), pp.195-218.
- Luhmann, N. (1985), "The Self-Reproduction of Law and its Limits", in Teubner, G. (ed.) (1985), pp.111-127.
- Luhmann, N. (1987), "Closure and Openness: On Reality in the World of Law", in Teubner, G. (ed.) (1987), pp.335-348.
- Luhmann, N. (1989), "Law as a Social System", *Northwestern University Law Review*, Vol.83, No.1/2, pp.136-150. [N.ルーマン(1991)「社会システムとしての法」河上倫逸訳、河上倫逸編(1991)所収、387-412頁。]
- Miller, P. (1991), "Accounting Innovation beyond the Enterprise: Problematizing Investment Decisions and Programming Economic Growth in the U.K. in the 1960s", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No.8, pp.733-762.
- Miller, P. and O'Leary, T. (1987), "Accounting and the Construction of the Governable Person", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.3, pp.235-265.
- Miller, P. and O'Leary, T. (1996), "The Factory as Laboratory", in Power, M. (ed.) (1996), *Accounting and Science: Natural Inquiry and Commercial Reason*, Cambridge University Press, pp.120-150.
- Miller, P. and Power, M. (1992), "Accounting, Law and Economic Calculation", in Bromwich, M. and Hopwood, A.G. (eds.) (1992), pp.230-253.
- Mouritsen, J., Larsen, H.T. and Bukh, P.N.D. (2001), "Intellectual Capital and the 'Capable Firm': Narrating, Visualising and Numbering for Managing Knowledge", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.26, No.7/8, pp.735-762.
- Ogden, S.G. (1997), "Accounting for Organizational Performance: The Construction of the Customer in the Privatized Water Industry", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.6, pp.529-556.

- Power,M.(1991),“Auditing and Environmental Expertise: Between Protest and Professionalisation”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.4, No.3, pp.30-42.
- Power,M.(1994a),*The Audit Explosion*, London: Demos.
- Power,M.(1994b), “Constructing the Responsible Organization: Accounting and Environmental Representation”, in Teubner, G., Farmer, L. and Murphy, D.(eds.)(1994), pp.369-392.
- Power,M.(1994c),“The Audit Society”, in Hopwood,A. and Miller,P.(eds.)(1994), pp.299-316.
- Power,M.(1996a), “Introduction: From the Science of Accounts to the Financial Accountability of Science”, in Power,M. (ed.) (1996b), pp.1-35.
- Power,M. (ed.) (1996b), *Accounting and Science: Natural Inquiry and Commercial Reason*, Cambridge University Press
- Power,M.(1997), *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press.[M.パワー(2003)『監査社会—検証の儀式化—』國部克彦・堀口真司訳、東洋経済新報社。]
- Power,M.(2000a),“The Audit Society: Second Thought”, *International Journal of Auditing*, Vol.4, No.1, pp.111-119.
- Power,M.(2000b), *The Audit Implosion: Regulating Risk from the Inside*, London: ICAEW.
- Preston,A.M., Cooper,D.J. and Coombs,R.W.(1992), “Fabricating Budgets: A Study of the Production of Management Budgeting in the National Health Service”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.17, No.6, pp.561-593.
- Robson,K.(1991), “On the Arenas of Accounting Change: The Process of Translation”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No.5/6, pp.547-570.
- Robson,K.(1992), “Accounting Numbers as ‘Inscription’: Action at a Distance and the Development of Accounting”, *Accounting*,

- Organizations and Society*, Vol.17, No.7, pp.685-708.
- Sherman,B.(1996),“Governing Science: Patents and Public Sector Research”,
in Power,M. (ed.) (1996b), pp.170-194.
- Sterling,R.R.(1979), *Toward a Science of Accounting*, Scholars Book.[R.スターリング(1995)『科学的会計の理論』塩原一郎訳、税務経理協会。]
- Sterling,R.R.(1988),“Confessions of a Failed Empiricist”, *Advances in Accounting*, Vol.6, pp.3-35.
- Teubner, G.(ed.)(1985), *Dilemmas of Law in the Welfare State*, Berlin: de Gruyter.
- Teubner, G.(1987), “Juridification: Concepts, Aspects, Limits, Solutions”, in
Teubner, G.(ed.)(1987), pp.3-48. [G.トイブナー(1990)「法化—概念、特徴、限界、回避策—」樫沢秀木訳、『九大法学』第 59 号、235-292 頁。]
- Teubner, G.(ed.)(1987), *Juridification of Social Spheres: A Comparative Analysis in the Areas of Labor, Corporate, Antitrust and Social Welfare Law*, Berlin: de Gruyter.
- Teubner, G., Farmer, L. and Murphy, D.(eds.)(1994), *Environmental Law and Ecological Responsibility: The Concept and Practice of Ecological Self-Organization*, Chichester: John Wiley.
- Watts,R.L. and Zimmerman,J.L.(1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall.[R.L.ワッツ・J.L.ジーマーマン(1991)『実証理論としての会計学』須田一幸訳、白桃書房。]
- M.ウェーバー(1974)『法社会学』世良晃志郎訳、創文社。
- T.クーン(1971)『科学革命の構造』中山茂訳、みすず書房。
- G.トイブナー(1994)『オートポイエーシス・システムとしての法』土方透・野崎和義訳、未来社。
- K.R.ポパー(1980)『推測と反駁』藤本隆志・石垣壽郎・森博訳、法制大学出版局。
- H.R.マトゥラーナ・F.J.ヴァレラ(1991)『オートポイエーシス』河本英夫訳、

国文社。

N.ルーマン(1992)『改訳版 エコロジーの社会理論』土方昭訳、新泉社。

N.ルーマン(2000)『法の社会学的観察』土方透訳、ミネルヴァ書房。

青柳文司(1998)『会計物語と時間』多賀出版。

井尻雄士(1976)『会計測定の世界』東洋経済新報社。

井尻雄士(1979)「会計測定の概説」、黒澤清(総編集)井尻雄士(責任編集)『体系近代会計学Ⅲ会計測定の理論』中央経済社。

江口厚仁(1990)「法システムの自己組織性」『九大法学』第60号、1-104頁。

岡本享二(2004)『CSR入門』日経文庫。

金森 修(1996)「科学の人類学—ブルーノ・ラトゥール試論—」『現代思想』第24巻第6号、288-307頁。

金森 修(2000a)『サイエンス・ウォーズ』東京大学出版会。

金森 修(2000b)「科学的知識の社会構成主義」『現代思想』第28巻第3号、176-179頁。

金森 修(2001)「科学論」現代思想、第29巻第15号、156-159頁。

金森 修(2002)「科学知識の社会学」金森修・中島秀人編(2002)所収、3-21頁。

金森 修・中島秀人編(2002)『科学論の現在』勁草書房。

金森 修・野家啓一(2000)「サイエンス・スタディーズ 1950～2000」『現代思想』第28巻第3号、224-245頁。

河上倫逸(1991)『社会システム論と法の歴史と現在』未来社。

河本英夫(1991)「解題」H.R.マトゥラーナ・F.J.ヴァレラ(1991)所収、248-314頁。

環境省(2005)『環境会計ガイドライン 2005年版』。

行政改革委員会 OB 会(1998)『行政改革委員会 総理への全提言—規制緩和、情報公開、官民の役割分担の見直し—』行政管理研究センター。

郡司 健(1996)「アカウンタビリティ概念の拡充に関する研究」『企業会計』第48巻第3号、110-112頁。

國部克彦(1999)『社会と環境の会計学』中央経済社。

小島弘道(2000)「学校評議員制度の導入と『学校の説明責任』」『学校運営研究』

第 513 号、11-13 頁。

小林哲夫(1999)「戦略的管理会計に関する一考察—アカウンタビリティのスタイルとプロセス—」『会計』第 155 巻第 1 号、1-12 頁。

清水太郎(2000)「社会科学におけるオートポイエーシス」『現代思想』第 28 巻第 3 号、162-165 頁。

初等中等教育企画課(2002)「学校と説明責任」『教育委員会月報』第 634 号、9-12 頁。

杉山 学・鈴木 豊編著(2002)『非営利組織体の会計』中央経済社。

隅田一豊(2001)「地方公会計制度の改革と企業会計的方式—アカウンタビリティの改善をめざして—」『都市問題』第 92 巻第 1 号。

田中一昭(1998)「アカウンタビリティ論考—行政改革委員会とアカウンタビリティ—」『年報行政研究』第 33 号、27-40 頁。

戸田山和久(2005)『科学哲学の冒険—サイエンスの目的と方法をさぐる—』日本放送出版協会。

富塚嘉一(1997)『会計認識論—科学哲学からのアプローチ』中央経済社。

中村宣一郎(1992)『会計規制』税務経理協会。

日本会計研究学会(1978)「会計責任に関する研究」『会計』第 113 巻第 1 号、134-176 頁。

倍 和博(2004)「CSR における CSR 会計」『標準化と品質管理』第 57 巻第 11 号、54-61 頁。

平川秀幸(2001)「科学・技術と公共空間—テクノクラシーへの抵抗の政治のための覚え書き—」『現代思想』第 29 巻第 10 号、195-207 頁。

平川秀幸(2002)「実験室の人類学—実践としての科学と懐疑主義批判—」金森修・中島秀人編(2002)所収、23-62 頁。

堀真奈美・印南一路(2001)「米国医療におけるアカウンタビリティの概念と動向」『会計検査研究』第 23 号、33-51 頁。

三木正幸(1991)「会計数値の対象と忠実性」『産業経理』第 50 巻第 4 号、29-36 頁。

山本 清(2005)『「政府会計」改革のビジョンと戦略—会計なき予算、予算なき会計は虚妄—』中央経済社。

山谷清志(1997)『政策評価の理論とその展開—政府のアカウンタビリティ—』
晃洋書房。

吉田栄介(2003)「管理会計チェンジの意義」『経営学論集』第 43 巻第 2 号、
100・112 頁。